

Problematiche estimative e fiscali inerenti il conferimento di azienda agricola in società

di **Roberto Giacinti**

Premessa

Il decreto legge 12/9/1983 n. 463, convertito nella legge 11/11/1983 n. 638, all'art. 25 comma 17bis prevede che ai conferimenti di aziende agricole in società esistenti o da costituire eseguiti entro il 36/6/1988 si applichino, agli effetti dell'imposta comunale sull'incremento del valore degli immobili, le disposizioni dell'art. 6, 7° comma, del DPR 26/10/1972 n. 643 e successive modificazioni, cioè le norme agevolative sulle fusioni ¹.

Il notevole interesse per la disposizione citata riguarda il congelamento, anche se per molti casi si può parlare di vera e propria esclusione, dell'INVIM dovuta sull'incremento del valore degli immobili relativo al periodo intercorso tra la data di acquisto degli immobili stessi da parte del conferente e la data del conferimento. Una norma analoga a questa era contenuta nella legge 15/12/1977 n. 904 che esplicava effetti per tutti i soggetti, non era cioè limitata ai conferimenti di aziende agricole. Tale legge è scaduta il 31/12/1980. Di essa rimangono però in vigore, per quanto è applicabile a conferimenti effettuati in base all'art. 25 comma 17bis sopra detto, i benefici previsti in materia di imposta di registro: riduzione all'1% dell'aliquota sul patrimonio netto da conferimento e l'applicazione in misura fissa delle imposte ipotecarie e catastali.

La tematica oggetto del provvedimento impone di affrontare problematiche giuridiche, fiscali, estimative, economiche. Limiteremo la trattazione di questa comunicazione quasi esclusivamente a quelle di carattere estimativo e fiscale ma non possiamo trascurare del tutto

¹ Il 17° comma del provvedimento ha anche prorogato al 30/6/1988 i benefici della legge 26/5/1965 n. 590 richiamati all'art. 80 del DPR 26/10/1972 n. 634 riguardanti l'esenzione dall'imposta di registro per l'acquisto di terreni destinati alla formazione di imprese agricole diretto-coltivatrici e per l'arrotondamento dei fondi da esse posseduti.

quelle di carattere economico che sono alla base delle scelte che l'imprenditore agricolo dovrà effettuare per valutare l'utilità di operare il conferimento medesimo².

1. *L'utilità di forme societarie diverse e più complesse*

L'organizzazione dell'impresa agricola richiede l'investimento sempre più massiccio di capitali nonché di manodopera particolarmente qualificata, per cui l'imprenditore agricolo risente della necessità di organizzare il capitale investito ed il lavoro stesso in forme giuridicamente diverse e più complesse³.

Chi vuole conferire terra, capitale, lavoro in un'impresa produttiva purtroppo ha oggi a disposizione strumenti che sono del passato. Può ricorrere alla società semplice (raramente ad altre forme di società di persone), alla società per azioni o comunque diciamo società di capitali, alla società cooperativa.

L'agricoltura sta cambiando e gli imprenditori agricoli più efficienti e più dinamici non possono rimanere nell'ambito ristretto dei soliti strumenti societari ai quali peraltro è impossibile accedere senza sottostare al pagamento di tasse e di imposte onerose.

La libera evoluzione dei contratti associativi purtroppo è frenata da varie normative e in particolare dalla legge sui contratti agrari. L'agricoltore sta seguendo un po' il cammino dell'industriale del passato: alla prevalenza del capitale fondiario deve sostituire quella del capitale mobiliare.

Si avverte la necessità di definire in primo luogo la funzione che dovrebbe svolgere una società agraria per poi stabilire la struttura giuridica corrispondente, tenendo appunto presenti le varie esigenze dei soci che in parte possono conferire il terreno, in parte i capitali e il lavoro⁴. Da ciò è stato sottolineato che forse in futuro la forma più idonea di società agraria potrà essere quella che somiglierà alla

² Per le tematiche fiscali si rinvia a: Ipsoa, *Agricoltura e fisco*, Scuola di diritto e pratica tributaria, Ipsoa, Milano, 23 febbraio 1984; vari scritti di G. Passamonti, sempre per i tipi dell'Ipsoa; A. Bompani, *Il conferimento d'azienda*, Ipsoa, Milano, 1980.

³ R. Giacinti, *Le società quotate in borsa interessate al settore agricolo*, « Rassegna dell'agricoltura italiana », n. 1/1982; R. Giacinti/R. Ripamonti, *Merchant banking, Fondi comuni di investimento, Finanziarie regionali: l'interesse del settore agricolo*, Firenze, 1984.

⁴ Federazione Lombarda delle Unioni Provinciali Agricoltori, *Nuove società in agricoltura: prospettive e proposte*, Atti del Convegno tenuto a Milano, 20/10/1984.

nostra società in accomandita (non si può certo trascurare il prevalente carattere familiare o plurifamiliare dell'azienda agraria). L'agricoltura di gruppo può utilizzare, è vero, le forme di società previste dal codice civile ma occorre, per i motivi sopra detti, valorizzare nuove forme di collaborazione attraverso una corretta forma societaria, anche per incentivare l'acquisizione di capitali extra-agricoli. D'altronde la cooperazione, il cui ruolo è peraltro enorme, ha dei limiti insormontabili, dovuti forse all'attuale legislazione che li regola, e non può quindi risolvere tutte le problematiche che si affacciano al settore agricolo (ad esempio la crescita costante del part-time, il lamentato bisogno di forme aggregative al fine di raggiungere una dimensione aziendale ottimale e conseguire economie di gestione).

La forma societaria consentirebbe comunque di frenare il continuo e progressivo frazionamento aziendale dovuto a motivi successivi, incentivando quindi la ricomposizione delle aziende. Il beneficio tributario previsto dalla legge in esame è circoscritto ai conferimenti di aziende.

2. L'azienda e l'elemento dell'agrarietà

Occorre puntualizzare pertanto il concetto di azienda e i connotati che la qualificano agricola. Non essendovi specifiche disposizioni nella norma agevolativa abbiamo il convincimento che l'esenzione competa quando oggetto del conferimento sia un'azienda caratterizzata dall'elemento dell'agrarietà secondo i principi di ordine civilistico previsti dall'art. 2135 c.c. Ricordiamo che l'art. 2555 c.c. fornisce la nozione di azienda precisando che essa « è il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa ».

Il legislatore dà quindi una definizione « derivata »⁵ di azienda che presuppone quella di impresa, e quindi di imprenditore, di cui costituisce lo strumento mediante il quale si realizza la combinazione dei beni in funzione dello scopo produttivo⁶.

⁵ Per il collegamento funzionale esistente tra azienda e impresa sembra necessario in sostanza che il conferente abbia la piena disponibilità dei terreni; sembrano pertanto rimanere escluse le aziende affittate a meno di un preventivo accordo con l'affittuario.

⁶ Le attività economiche sono distinte dal codice civile con l'art. 2135 per l'agricoltura e con il 2195 per le attività commerciali. Non è dubbio che ambedue gli articoli presuppongono la definizione generale data dall'art. 2082 di imprenditore e si può pertanto affermare che anche per l'azienda il legislatore dà una nozione generale che è valida per ogni settore economico.

Se dunque la nozione di azienda prevista dall'art. 2555 vale anche per la impresa agricola, in sede di conferimento sia il proprietario dei terreni che il perito devono domandarsi se si è in presenza di un'azienda agricola secondo i richiamati articoli del c.c. Sorge un problema ampiamente dibattuto che vede l'azienda agricola in contrapposizione al fondo rustico. Nell'impresa agricola primeggia evidentemente il fondo rustico, cioè il suolo destinato all'utilizzazione agricola, al quale si collegano come accessori altri beni occorrenti all'esercizio dell'attività, tanto da risultare dubbia l'esistenza dell'azienda agricola o appunto del concetto di fondo pertinenziale⁷.

Ma forse l'elemento differenziatore più importante consiste nel fatto che l'azienda è comunque dell'imprenditore, mentre il collegamento pertinenziale è relativo al concetto di proprietà del bene accessorio e di quello principale.

È molto chiara la differenza tra fondo rustico e azienda se si ha presente il fondo, le piantagioni in esso esistenti ma non anche l'attrezzatura e gli altri beni organizzati e collegati funzionalmente. Esiste dunque l'azienda agricola opera dell'imprenditore quando oltre al fondo rustico si rinvencono elementi diversi di natura sia mobiliare che immobiliare, ad esempio i fabbricati adibiti ad attività agricola o destinati all'abitazione delle persone comunque addette alla coltivazione della terra, alla custodia del bestiame ed al ricovero degli animali; i fabbricati necessari alla custodia delle macchine e delle scorte occorrenti all'attività agricola; i fabbricati contenenti gli impianti relativi alla conservazione dei prodotti agricoli e quelli ove si svolgono le attività di manipolazione e conservazione dei prodotti agricoli e zootecnici. Per gli elementi di carattere mobiliare ricordiamo: le macchine e tutte le attrezzature strumentali per l'esercizio dell'attività agricola; le scorte vive, cioè il bestiame e gli animali in genere; le scorte morte, cioè i prodotti del fondo, i beni acquistati sul mercato, ecc.; inoltre i rapporti debitori e creditori inerenti le forniture ricevute e le cessioni o prestazioni effettuate, nonché i rapporti debitori inerenti i lavoratori dipendenti e gli accantonamenti loro spettanti, ecc., cioè tutto quanto consente la costruzione di una situazione patrimoniale alla data di conferimento che evidenzia la combi-

⁷ È nota la differenza tra i due concetti per cui nel complesso pertinenziale si hanno solo beni materiali (art. 817, 1° comma, c.c.) mentre nell'azienda si ravvisano anche beni immateriali: quello pertinenziale è poi un concetto di dipendenza dell'accessorio dal principale mentre l'azienda è un'organizzazione complessa di beni eterogenei che costituiscono un vero e proprio oggetto unitario.

nazione dei vari fattori della produzione e determini il patrimonio netto di conferimento. Né osta il conferimento l'inclusione dei terreni agricoli nel P.R.G. e la classificazione come terreni edificabili. Infatti il terreno è indispensabile all'esercizio dell'impresa agricola ed è pertanto innegabile la sua appartenenza al complesso dei beni che compongono l'azienda agricola⁸.

3. *L'imprenditore agricolo e le attività esercitate*

L'art. 2135 c.c. afferma che è imprenditore agricolo chi esercita un'attività diretta alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, all'allevamento del bestiame e attività connesse intendendo per queste le attività dirette alla trasformazione o all'alienazione dei prodotti agricoli quando rientrano nell'esercizio normale dell'agricoltura. L'art. 2135 apre una nuova problematica. La prima parte di tale articolo infatti è più chiara perché elenca le attività che sono ritenute agricole; la seconda invece individua le attività in modo generico quando afferma che devono essere connesse a quelle del primo gruppo. Queste attività, dirette comunque alla trasformazione e all'alienazione di prodotti agricoli e rientranti anche nell'esercizio normale dell'agricoltura, non hanno autonoma vita e sono considerate agricole solo se connesse all'attività principale relativa alla coltivazione, alla silvicoltura e all'allevamento del bestiame. Queste attività, se esercitate in maniera subordinata, diventano attività di carattere commerciale e perciò inquadrabili nell'art. 2195 c.c. e non possono beneficiare pertanto dell'agevolazione prevista dalla norma in esame.

A - *La coltivazione del fondo*. Trascuriamo di richiamare cose note; ricordiamo che sono anche superate le problematiche relative alla floricoltura e alle attività vivaistiche per le quali non si dubita più del loro carattere agricolo, almeno quando il fondo è il fattore essenziale e non solo elemento di conservazione delle piante. Il problema rimane aperto forse per le colture idroponiche o comunque

⁸ Tale affermazione è convalidata dalla Cassazione Civile (Sez. III, 26 aprile 1983, n. 2861) che afferma che è gravemente erronea e manchevole la motivazione adottata dai giudici di merito che hanno escluso la sussistenza dell'azienda solo perché il consulente d'ufficio ha riferito che i beni consistono in terreni aventi qualità diverse in quanto siti in zona a diversa destinazione urbanistica.

per quelle senza terra, che però difficilmente sono autonome, ma vengono esercitate in maniera collegata a quelle di tipo tradizionale.

Difficoltà di realizzazione del conferimento si possono avere nel caso di fondi non coltivati; si potrebbe sostenere la tesi della raccolta dei frutti spontanei del suolo ma essa non è scevra da rischi di contenzioso. Ricordiamo infatti che l'art. 2135 vuole la coltivazione del fondo comunque, o silvicoltura o allevamento, e le attività di trasformazione e alienazione dei prodotti agricoli. Il fondo non coltivato può tuttavia produrre dei frutti spontanei che però dovrebbero essere colti e venduti o trasformati e venduti. Se pur in presenza di una posizione fiscale agricola, la mancanza di un esercizio di impresa può far pensare più all'esistenza di un fondo rustico che di un'azienda e quindi far perdere le agevolazioni previste dalla legge. In tal caso sarà conveniente strutturare una situazione patrimoniale che comprenda una pluralità di rapporti anche di tipo debitorio come abbiamo avanti esposto.

B - *La silvicoltura*. Per silvicoltura deve intendersi la produzione del bosco e la conservazione della sua consistenza. Non deve essere pertanto confusa con l'attività di disboscamento o di taglio che, se non preceduta da una relativa cura nella conservazione della produttività del bosco, non può essere considerata agricola. L'attività agricola sarebbe esercitata invece da colui che conduce le piante a maturità per il taglio, le vende poi in piedi lasciando ad un'altra impresa, appunto di natura commerciale, il taglio e la vendita. Se il silvicoltore, oltre a procedere alla raccolta, esercita anche la prima lavorazione del legname — escludendo quindi l'attività di mobilificio, per esempio — potrà continuare a fregiarsi del titolo di agricoltore.

C - *L'allevamento del bestiame*. Si può intendere per allevamento del bestiame il complesso di quelle attività colte al mantenimento, allo sviluppo e alla riproduzione di animali allo scopo di utilizzare i loro frutti naturali, la lana e il latte, e usufruire dell'accrescimento del loro valore. Queste attività non implicano necessariamente che venga svolto l'intero ciclo produttivo all'interno dell'azienda. Occorre osservare la differenza che esiste tra la parola « bestiame » e quella « animale » e risolvere il dubbio se con la parola bestiame il legislatore intenda riferirsi solo a quegli animali attinenti al fondo

rustico; quindi l'allevamento avrebbe natura agraria solo nei limiti in cui costituisce effettivamente una forma di utilizzazione della terra. Questo tema, come si sa, è ampiamente dibattuto nell'ambito dell'art. 28 del DPR 597/72 e non sembra comunque prevalere la tesi per cui il collegamento del fondo sia indispensabile per considerare agricola l'attività di allevamento⁹. Questa interpretazione è senza dubbio di tipo letterale ma rientra anche nel concetto di esercizio normale dell'agricoltura espresso dal legislatore nell'art. 2135 c.c.¹⁰.

Il legislatore ha fatto in passato molta fatica ad adeguarsi al cambiamento dei metodi di produzione e a considerare quindi l'evoluzione del concetto di esercizio normale dell'agricoltura. Attualmente sembra di assistere invece ad un atteggiamento più aperto da parte del legislatore. Ciononostante rimangono ancora dei dubbi sull'individuazione del concetto di attività agricola. Riteniamo comunque di poter affermare che l'allevamento di animali tradizionalmente collegato all'attività agricola o alla coltivazione della terra e all'utilizzazione dei relativi prodotti (vedi ad esempio suini, bovini e quindi ovini e caprini e l'avicoltura), è considerato agricolo a tutti gli effetti; sono invece esclusi gli allevamenti di bachi da seta. Peraltro queste attività possono essere considerate connesse a quella agricola principale purché condotte insieme appunto ad un'attività essenzialmente agraria. Per quanto riguarda la pollicoltura, la Corte di Cassazione ha affermato che l'allevamento di polli rientra tra le attività agricole quando abbia carattere accessorio rispetto alle altre attività agricole principali menzionate nell'art. 2135 ovvero, se esercitato con carattere di preminenza nell'azienda, sia comunque svolto in collegamento con la terra. Parimenti esclusa dal concetto di agrarietà è l'attività di piscicoltura in quanto non è considerata allevamento di bestiame né attività connessa anche se esercitata in stagni, né l'attività diretta alla riproduzione ed all'allevamento di cavalli da corsa che richiede un complesso di conoscenze tecniche in un settore che esula da quello agricolo.

⁹ Ciò a prescindere dalle rilevanze fiscali, per quanto riguarda le imposte dirette, per cui la qualifica agraria dell'allevamento rimane indipendentemente dalla coltivazione del fondo ed anche dalla presenza nell'azienda di un fondo rustico: ciò per quanto riguarda ad esempio la pastorizia.

¹⁰ La più recente giurisprudenza civilistica infatti — Cassazione 7/2/1981 n. 774 e Cassazione 13/5/1976 n. 141 — afferma che l'attività di allevamento va qualificata agricola indipendentemente dalla sua connessione con il fondo. Possono quindi essere utilizzati anche integralmente mangimi acquistati sul mercato.

D - *Le attività connesse*. Trascuriamo l'interessante problematica di tipo giuridico sul concetto di connessione, ma vogliamo ricordare che il problema della dimensione delle attività esercitate non è l'elemento qualificante il criterio di normalità delle attività svolte in via collaterale, mentre lo è quello della connessione e cioè l'integrazione e la complementarità delle attività di trasformazione ed alienazione rispetto a quella agricola tipica. Ciò allo scopo di conseguire il completo sfruttamento del prodotto agricolo.

Nonostante l'interesse manifestato negli ultimi tempi da alcune Regioni per l'agriturismo, manca in proposito una legge nazionale che regoli questa attività che ha, riteniamo, tutti gli attributi per essere considerata connessa essendo legata al fondo ed all'attività in esso esercitata, pur con dei limiti di ricavi in rapporto a quelli propriamente agricoli.

Occorre fare attenzione alla soggettività giuridica dell'ente che svolge le attività connesse che devono essere riferibili allo stesso soggetto che esercita l'attività agricola: non devono pertanto essere svolte in maniera autonoma in ditte o società separate.

Verificati i presupposti per la validità del conferimento agli effetti agevolativi, il soggetto conferente o il perito, nell'affrontare il procedimento estimativo, dovrà scegliere la metodologia estimativa da adottare per la valutazione dell'azienda. Dovrà tener conto in particolare dell'idoneità dei beni conferiti ad essere coordinati funzionalmente nell'esercizio dell'attività produttiva agricola, seguendo criteri diversi a seconda che la valutazione sia effettuata al valore intrinseco dei singoli beni come se questi fossero conferiti individualmente o in virtù del maggior valore che deriva loro per il fatto di essere inseriti in un complesso organizzato e quindi di partecipare collettivamente all'attività produttiva. Non vogliamo ricordare i principi generali di ordine estimativo e la differenza tra valore d'uso e valore di scambio ¹¹.

4. *Il valore di stima*

Ogni qualvolta si attribuisce ad un bene economico una determinata quantità di moneta in vista di particolari esigenze pratiche, si formula un valore di stima che si differenzia dal valore di mercato;

¹¹ I. Micheli, *Estimo, con elementi di economia, matematica finanziaria e contabilità dei lavori*, Edagricole, Bologna, 1982; R. Cianferoni, *Note di metodologia estimativa*, « Il Dottore in Scienze Agrarie », n. 6, giugno 1970.

quest'ultimo è un valore che si realizza in una libera contrattazione di compravendita attraverso lo scambio di un bene con una determinata quantità di moneta, mentre il valore di stima è semplicemente un giudizio di valore espresso in moneta intorno ad un dato bene in un dato momento e per determinate finalità. Poste queste premesse, quale valore di stima è più probabilmente corretto in relazione al conferimento?

Il valore di stima di un bene economico infatti dipende dallo scopo della stima stessa. Il medesimo bene in un determinato istante può avere destinazioni e impieghi diversi e consentire quindi giudizi di valore diversi che possono essere differenti anche a seconda dei beni che compongono l'azienda.

Nel regime teorico della concorrenza perfetta ed in equilibrio di lungo periodo si ha coincidenza tra il valore di mercato e gli altri coesistenti valori di un bene economico secondo il principio di indifferenza di Jevons. Nelle forme di mercato reali però, ben lontane dalla concorrenza perfetta, non ha significato procedere ad esempio ad una media tra due o più valori diversi per un medesimo bene con una operazione chiaramente in contrasto con la logica estimativa. Occorrerà quindi ricorrere alla scelta tra uno dei possibili criteri di stima a seconda della realtà in cui è calata l'azienda agricola e degli elementi di sostituibilità, di concorrenza e di redditività che la caratterizzano. Occorrerà anche esaminare in quale stadio del ciclo di vita si trovi l'azienda, se essa cioè sia in una fase di introduzione, se invece sia in una fase di sviluppo, cioè di azienda avviata in cui — verificate le condizioni per l'assestamento interno e per l'inserimento sul mercato — viene a garantirsi un certo livello di reddito, la cui capitalizzazione ad un opportuno saggio è in grado di esprimere il valore di mercato dell'azienda stessa. Con alcuni accorgimenti si potranno inserire in questa fase anche le aziende che non producono realmente redditi positivi. Nel caso invece in cui un'azienda è in fase di maturità o declino sarà forse più opportuno riferirsi al valore di mercato dei terreni. In pratica la valutazione dell'azienda seguirà le norme sull'inventario e cioè la rilevazione e la valutazione in maniera ordinata di tutte le attività e di tutte le passività esistenti in un dato momento, ottenendo poi per differenza fra l'attivo ed il passivo il cosiddetto patrimonio netto. Abbiamo già richiamato, parlando della differenza fra azienda e fondo, l'esigenza che l'inventario, e quindi la situazione patrimoniale dell'azienda, presenti una natura complessa che provi l'effettività dell'esistenza dell'azienda.

5. Le agevolazioni fiscali

5.1. INVIM. Si applicano le disposizioni di cui all'art. 6, 7° comma, del DPR 26/10/73, n. 643 e successive modificazioni. Nel 7° comma del citato art. 6 è contenuta la regola riguardante le fusioni per cui, per la determinazione dell'incremento di valore degli immobili già appartenuti a società fuse o incorporate alienati dalla società risultante dalla fusione o incorporazione o a questa appartenenti a compimento del decennio, il valore iniziale è quello degli immobili stessi alla data di acquisto da parte delle società fuse o incorporate, ovvero quello assunto a base della precedente tassazione. Quindi l'incremento di valore degli immobili maturato antecedentemente all'atto di conferimento dell'azienda agricola non resta vanificato. Tale incremento infatti si aggiunge a quello che eventualmente si maturerà successivamente alla data di conferimento per formare oggetto di tassazione a carico della società conferitaria in uno dei momenti che legittimano l'applicazione dell'imposta, e cioè o il trasferimento dell'immobile o il compimento del decennio.

La società risultante infatti dal conferimento è soggetta all'applicazione dell'imposta decennale. Tale imposta — fissata dal 1° comma dell'art. 3 del DPR 643/72 — prevede che per gli immobili appartenenti a titolo di proprietà alle società, al compimento di ciascun decennio dalla data di acquisto è dovuta l'INVIM, seppur ridotta al 40% in virtù del DPR 643/72. Da quanto detto si ricava che ai fini del computo del decennio il periodo antecedente alla data del conferimento si cumula con quello successivo soltanto nell'ipotesi che il soggetto conferente sia una società o comunque un ente sottoposto alla disciplina dell'imposta decennale.

Gli agricoltori si sentiranno gettati dalla padella nella brace: grosse agevolazioni per il conferimento, ma in posizione successiva, seppur decennale, l'imposta INVIM. A parte l'incertezza che questa imposta possa continuare ad essere applicata nel tempo (si parla adesso di mini-patrimoniale, ma sono diecimila le ipotesi che vengono formulate per l'imposizione del settore immobiliare¹²), sta di fatto che l'INVIM decennale costituisce un onere certo allo stato attuale che si può qualificare nel modo seguente: supposto 100 il valore di conferimento, supposto un incremento costante annuo del 10%, il

¹² M. Grillenzoni, *Tassazione dei trasferimenti fondiari e « patrimoniale »: riflessioni economico-estimative*, « Il Risparmio », n. 2/1982.

valore raggiunto al termine del decennio è di lire 259, l'INVIM dovuta — ridotta al 40% — è di lire 3,18. In valore attuale, sempre al tasso del 10%, cioè corrispondente al metro monetario supposto di svalutazione, comporta un costo ad oggi di lire 1,23 e cioè dell'1,23%, supposto 100 il valore attuale dell'azienda. Questo costo certo, pur nella semplicità del modello di calcolo esposto, è ripetibile ogni decennio, costo non dovuto dall'imprenditore individuale.

5.2. *Tassa di concessione governativa.* A quanto sopra deve aggiungersi, a seguito del decreto 853 detto Visentini ter, la tassa di concessione governativa dovuta al momento dell'iscrizione delle società di ogni tipo nel registro delle imprese e annualmente, che si configura quindi all'atto pratico come un'addizionale alle imposte sul reddito¹³. Purtroppo tale imposta, essendo fissa, viene ad incidere in proporzione più rilevante sui redditi modesti che su quelli elevati, assumendo perciò un carattere di « regressività » e quindi di incostituzionalità.

Per quanto riguarda gli elementi soggettivi il legislatore non pone limitazioni, è quindi sufficiente che il conferimento venga effettuato in società regolarmente costituite secondo il c.c., sia che le conferitarie siano società di capitali che di persone. Importante precisare anche che il conferimento si ritiene eseguito alla data della stipula dell'atto notarile e non alla data di omologa a meno che non sia contestuale alla costituzione della società.

5.3. *Imposta di registro.* L'aliquota ridotta all'1% dall'art. 7 della legge 16/12/1977 n. 904 è tuttora applicabile ai conferimenti di azienda e di complessi aziendali relativi ai singoli rami dell'impresa fatti ad una società esistente o da costituire, quindi con una casistica più ampia di quella prevista per l'agevolazione INVIM. Un'ulteriore agevolazione, consistente nella riduzione allo 0,50% dell'imposta di registro, è applicabile ai soggetti operanti nel Mezzogiorno (secondo la delimitazione definita dal DPR 30/7/1967 n. 1523). La base imponibile alla quale applicare l'aliquota agevolata è individuata dalla relazione peritale di stima effettuata secondo le previsioni dell'art. 2343 c.c. L'ufficio non può contestare il maggior valore dell'azienda trasferita.

¹³ G. Passamonti, *Le società agricole nel dopo Visentini*, « Corriere Tributario », n. 40/1984.

5.4. *Imposte ipotecarie e catastali.* Sono dovute in misura fissa di L. 50.000, sempre in virtù dell'art. 7, 4° comma, della legge n. 904/77.

5.5. *Imposta sul valore aggiunto.* Non è dovuta sui conferimenti a norma dell'art. 2 del DPR n. 633/72.

6. *Le imposte sui redditi*

È bene precisare subito che il trasferimento di un'azienda agricola mediante conferimento produce eventuali plusvalenze tassabili soltanto se si tratta di beni produttivi di redditi d'impresa. Il problema delle plusvalenze vale pertanto nel caso di soggetto conferente, persona fisica o società semplice, che eserciti attività eccedenti i limiti previsti dall'art. 28 del DPR n. 597/73 o quando il soggetto conferente ha la natura giuridica di società commerciale, nelle forme previste dal c.c. con eccezione della società semplice. In tal caso infatti i redditi della società sono comunque considerati redditi di impresa e le plusvalenze rilevate sono assoggettate a tassazione. Esaminiamo pertanto se si possono verificare delle plusvalenze tassabili e come si può realizzare in pratica il conferimento d'azienda.

Nel caso ad esempio di conferimento di azienda agricola in una società di capitali già esistente questa dovrà deliberare innanzitutto l'aumento di capitale sociale, escludendo il diritto di opzione a favore dei vecchi soci e riconoscendolo invece soltanto a favore del soggetto conferente¹⁴. Precisiamo la differenza che esiste tra il conferimento in società già esistente o in società che si viene a creare con il conferimento medesimo. Nel primo caso l'atto di conferimento si considera efficace dalla data di stipula dell'atto notarile, nel secondo caso il conferimento produce effetto solo a partire dalla data di iscrizione dell'atto costitutivo della società nel registro delle imprese poiché in questo caso,, a differenza del primo, l'omologazione ha efficacia costitutiva. Se l'azienda agricola è posseduta da una persona fisica, ovvero da una società semplice, qualora l'impresa sia produttiva di reddito classificato come fondiario ai fini delle imposte sul

¹⁴ Ricordiamo che il Ministero del Tesoro, anche per i conferimenti in natura, ritiene applicabile la procedura di autorizzazione a condizione che si tratti di beni di valore superiore a 5 miliardi.

reddito, non si applicano le regole ordinarie previste per il reddito di impresa; pertanto la eventuale plusvalenza realizzata nel conferimento, che è normale in questi casi se non altro a causa dell'inflazione, non viene tassata. Più complesso è il caso in cui una parte del reddito conseguito dall'impresa agricola sia considerato dal legislatore reddito d'impresa. Questo è tipico nel settore dell'allevamento quando i mangimi « ottenibili » dal fondo dell'impresa agricola non raggiungono il quarto di quelli utilizzati per l'allevamento di animali (art. 72 ter, 1° comma, del DPR n. 597/73). Il reddito eccedente quello considerato agricolo viene tassato in maniera forfettaria ma costituisce reddito d'impresa. In questi casi non si pone il problema se si è in presenza di azienda agricola, ma quello se la plusvalenza debba essere disciplinata dalle regole del reddito di impresa e quindi sia tassabile. Sembra impossibile applicare la regola della proporzionalità, cioè dell'imputazione della plusvalenza in parte all'attività agricola, in parte a quella commerciale. Non esistono a tutt'oggi però elementi seri sia in dottrina che in giurisprudenza che tranquillizzino sulla tassazione delle plusvalenze in questi casi di impresa ad attività plurima o mista.

Introduciamo adesso il concetto previsto dall'art. 76, 3° comma, del DPR n. 597/72 che, al punto 2, afferma che l'acquisto e la vendita di beni immobili non destinati all'utilizzazione personale da parte dell'acquirente e dei familiari, se il periodo di tempo intercorso fra l'acquisto e la vendita non è superiore a 5 anni, è considerata operazione effettuata con fini speculativi senza possibilità di prova contraria. Tale disposizione, recita poi l'ultimo comma dell'art. 76, si applica anche per l'acquisizione e la successiva vendita di quote o azioni di società non quotate in borsa il cui patrimonio è investito prevalentemente in beni immobili.

Tutte le premesse fatte finora servono a poter affermare la tesi secondo la quale non si viene ad avere tassazione delle plusvalenze, nonostante si ricada nell'intento speculativo di cui all'art. 76 sopra richiamato, qualora il soggetto possessore delle azioni o quote ricevute a seguito del conferimento le ceda ad un suo familiare o comunque ad un terzo entro lo stesso giorno di percezione delle quote o azioni, in ogni caso entro breve tempo, non venendosi così a verificare un incremento di valore delle quote vendute. La cessione di partecipazioni sociali costituisce operazione speculativa senza prova contraria a prescindere dal contenuto immobiliare delle medesime, come era stato fino ad oggi stabilito dall'art. 76. Secondo le modifi-

che apportate dal decreto 853, detto Visentini ter, è sufficiente che la compravendita avvenga nel quinquennio. Presunzione assoluta speculativa si verifica nel caso in cui l'acquisizione di azioni o quote è la conseguenza di un effettivo investimento derivante dalla sottoscrizione od acquisto a titolo oneroso, venendosi a escludere l'acquisto a titolo gratuito, cioè per donazione o successione; sono quindi escluse da questa eventualità della tassazione le aziende agricole cadute in successione, costituite in forma societaria di capitali, che necessitano molto spesso di aggiustamenti tra quote in modo da concentrare la proprietà delle azioni o delle quote nelle mani dei familiari orientati a proseguire l'attività agricola.

6. Conclusioni

La nuova disposizione di legge è di grande importanza in quanto agevola l'accorpamento delle aziende, evita il frazionamento delle stesse in presenza di successione e soprattutto facilita il trasferimento delle aziende agricole che, se possedute da società, avviene mediante la cessione delle quote o delle azioni della medesima con notevoli benefici di carattere fiscale. In pratica dunque l'agricoltore proprietario del fondo rustico che intende trasferire ai figli o a terzi la propria azienda, comprendente anche il terreno, può conferire l'azienda in una società assolvendo l'imposta di registro nella misura agevolata dell'1%, per cedere successivamente quote o azioni della società conferitaria in esenzione di imposta. Questa operazione consente anche di eludere la legge sulla prelazione agraria: infatti i confinanti coltivatori diretti non sono più legittimati ad esercitare il diritto di prelazione poiché nella fattispecie non trattasi di trasferimento di fondo rustico ma di trasferimenti di quote sociali o di azioni societarie.