

Risposta n. 671/2021

OGGETTO: Applicazione delle agevolazioni fiscali di cui all'art. 14, co. 1, della legge 15 dicembre 1998, n.441 ad atti di donazione.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante fa presente che suo padre è proprietario di un compendio di fondi rustici sito nel Comune xxx, costituito da terreni agricoli e da fabbricati strumentali all'esercizio dell'attività agricola, censiti catastalmente nello stesso Comune.

Il compendio di fondi rustici sopra descritto è stato concesso in affitto per la durata di quindici anni ad una società semplice agricola, iscritta alla Sezione Speciale del Registro delle imprese con la qualifica di Società Semplice e di Impresa Agricola, in forza di contratto di affitto di fondi rustici, perfezionato ai sensi della legge 3 maggio 1982, n. 203, stipulato in data 20 maggio 2019, e registrato.

La predetta società, utilizza, dunque, con contratto d'affitto, il compendio di fondi rustici per lo svolgimento di attività agricola ai sensi dell'art. 135 del Codice Civile, consistente, in particolare, nell'allevamento di animali e nello svolgimento delle attività connesse.

Soci ed amministratori della predetta società sono l'istante e suo fratello,

entrambi imprenditori agricoli professionali iscritti alla relativa gestione previdenziale, i quali svolgono la propria attività nel settore agricolo esclusivamente attraverso la società stessa.

Al fine di favorire la continuità dell'impresa agricola condotta in forma di società semplice dai figli, il padre dell'istante intende donare ai figli, i quali intendono accettare, il compendio di fondi rustici anzidetto, in modo che gli stessi donatari possano subentrare nel contratto di affitto in essere e, comunque, continuare a concedere loro stessi (in qualità di proprietari) in affitto il compendio stesso alla società medesima.

In particolare, il padre intende donare a ciascuno dei figli una porzione determinata del compendio di fondi rustici in discussione, onde evitare - per quanto possibile - l'insorgere di situazioni di comproprietà che sono, per norma di legge (cfr. art. 1111 del Codice Civile), suscettibili di scioglimento e, nei rapporti familiari, spesso fonte di discussioni e contrasti.

È ferma volontà dei figli continuare a concedere stabilmente in affitto alla medesima società agricola il compendio ricevuto in donazione essenziale per la prosecuzione dell'attività agricola dagli stessi esercitata per il tramite della società.

Ciò premesso, la parti intendono stipulare, con unico atto notarile, due contratti di donazione, in forza dei quali il padre donerà i fondi rustici di sua proprietà ai rispettivi figli.

Per effetto delle donazioni, i donatari subentreranno, in qualità di parte concedente, nel sopra menzionato contratto di affitto di fondi rustici stipulato in data 20 maggio 2019, assumendo inizialmente in forma solidale tutti gli obblighi derivanti dal medesimo, ma riservandosi di addivenire in futuro alla stipula di due distinti contratti di affitto, ognuno avente ad oggetto i fondi rustici di rispettiva proprietà dei singoli donatari, ma coordinati tra loro in modo da assicurare stabilmente alla società agricola, la fruizione esclusiva dell'intero compendio di fondi rustici.

Per le predette donazioni, i donatari sono entrambi intenzionati a invocare le

agevolazioni fiscali di cui all'art. 14, co. 1, della legge 15 dicembre 1998, n.441.

L'istante, pertanto, intende conoscere se, possa essere invocato il trattamento di favore in esame, posto che, nel caso di specie, non sembra realizzarsi, per effetto delle predette donazioni, un trasferimento di un'azienda in senso tecnico, ossia di un complesso di beni organizzati dall'imprenditore (deceduto o donante) per l'esercizio dell'impresa agricola (art. 2555 del codice civile).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che le donazioni in argomento possano essere ricondotte all'ambito di applicazione della disposizione di cui all'art. 14, co. 1, della legge n. 441 del 1998, che prevede un trattamento fiscale di favore per i trasferimenti tra ascendenti e discendenti entro il terzo grado a favore di coltivatori diretti- imprenditori agricoli a titolo principale, che non hanno ancora compiuto i quaranta anni, iscritti alle relative gestioni previdenziali.

I donatari, oltre che discendenti, sono entrambi imprenditori agricoli professionali iscritti alla relativa gestione previdenziale e non hanno ancora compiuto i quaranta anni.

A questo proposito, l'istante precisa che, ai sensi dell'art. 1, c. 5-*quater*, del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, "*qualunque riferimento nella legislazione vigente all'imprenditore agricolo a titolo principale si intende riferito all'imprenditore agricolo professionale, come definito nel presente articolo*".

Per quanto concerne l'ambito oggettivo di applicazione della norma di favore in parola, sono meritevoli di trattamento "*gli atti relativi ai beni costituenti l'azienda, ivi compresi i fabbricati, le pertinenze, le scorte vive e morte e quant'altro strumentale all'attività aziendale oggetto di successione o di donazione*".

A parere dell'istante, non vi è dubbio che i fondi rustici oggetto delle programmate donazioni siano strumentali all'attività aziendale svolta nel settore

agricolo dai futuri donatari per il tramite della società agricola, di cui gli stessi sono gli unici soci ed amministratori.

La stabile fruizione dei fondi rustici in questione, a parere dell'istante, è condizione essenziale per la prosecuzione dell'attività agricola esercitata dai futuri donatari a mezzo della loro società, tanto che il suo venire meno determinerebbe lo scioglimento della società stessa per impossibilità, in concreto, di conseguire l'oggetto sociale, ai sensi dell'art. 2272, n.2), del codice civile.

Infine, dal punto di vista teleologico, la norma in discussione è dettata "*al fine di favorire la continuità dell'impresa agricola anche se condotta in forma di società di persone*".

Da quanto sopra illustrato, a parere dell'istante, emerge chiaramente come le programmate donazioni di fondi rustici siano preordinate a favorire la continuità e, quindi, la prosecuzione dell'impresa agricola condotta in forma di società semplice (e quindi di società di persone) dai figli del donante.

Da una lettura attenta dell'art. 14, co. 1, della legge 15 dicembre 1998, n.441, a parere dell'istante, si evince che il legislatore ha utilizzato il termine "azienda" e la locuzione "attività aziendale" in senso atecnico, in modo da ricomprendere nella previsione agevolativa tutti i trasferimenti, per successione o per donazione, aventi ad oggetto cespiti strumentali all'esercizio dell'attività agricola da parte dei beneficiari.

In definitiva, l'istante ritiene ragionevole di poter affermare che, il fine di favorire la continuità dell'impresa agricola nell'ambito del rapporto di parentela individuato dalla legge, imponga di interpretare la norma più volte richiamata nel senso che il regime fiscale agevolativo investa anche le donazioni di fondi rustici, a maggior ragione se (come nel caso in esame) si tratta di fondi rustici già utilizzati nell'esercizio dell'impresa agricola gestita dai donatari, ancorché in forma societaria.

Alla luce delle considerazioni che precedono, l'istante ritiene che per le donazioni rappresentate possano essere invocate le agevolazioni fiscali di cui all'art. 14, co. 1, della legge n. 441 del 1998, consistenti nell'esenzione dall'imposta sulle

donazioni, dalle imposte catastali e dall'imposta di bollo e nell'assoggettamento alle sole imposte ipotecarie in misura fissa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 14, comma 1, della legge 15 dicembre 1998, n. 441 stabilisce che «*Al fine di favorire la continuità dell'impresa agricola, anche se condotta in forma di società di persone, gli atti relativi ai beni costituenti l'azienda, ivi compresi i fabbricati, le pertinenze, le scorte vive e morte e quant'altro strumentale all'attività aziendale oggetto di successione o di donazione tra ascendenti e discendenti entro il terzo grado sono esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni, dalle imposte catastali, di bollo (...) e soggetti alle sole imposte ipotecarie in misura fissa qualora i soggetti interessati siano:*

a) coltivatori diretti ovvero imprenditori agricoli a titolo principale, che non hanno ancora compiuto quaranta anni, iscritti alle relative gestioni previdenziali, o a condizioni che si iscrivano entro tre anni dal trasferimento;

b) giovani che non hanno ancora compiuto i quaranta anni a condizione che acquisiscano la qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale entro ventiquattro mesi dal trasferimento, iscrivendosi alle relative gestioni previdenziali entro i successivi due anni».

Il successivo secondo comma dello stesso articolo 14, dispone «*che le agevolazioni sono concesse a decorrere dal 1999, a condizione che i soggetti di cui al medesimo comma si obblighino a coltivare o condurre direttamente i fondi rustici per almeno sei anni».*

Sotto il profilo soggettivo, dunque, possono usufruire dell'agevolazione, così come precisato con la circolare n. 109 del 24 maggio 2000, i trasferimenti per successione e donazione tra soggetti, ascendenti e discendenti, legati da un vincolo di parentela in linea retta entro il terzo grado.

Le riportate lettere a) e b) dell'articolo 14, comma 1, definiscono, quindi, le condizioni che devono essere soddisfatte da tali soggetti per fruire dell'agevolazione. Deve trattarsi di giovani coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali (cd. IAP), che non hanno compiuto quaranta anni, iscritti nella relativa gestione previdenziale o che si iscrivano entro 3 anni dal trasferimento oppure giovani aspiranti coltivatori diretti o IAP, che non hanno ancora compiuto quaranta anni, che acquisiscano la qualificazione entro 24 mesi dal trasferimento dei beni, e che si iscrivano alle relative gestioni previdenziali entro i successivi due anni.

Sotto il profilo oggettivo, si rileva che l'articolo 6, comma 8, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (legge finanziaria 2001), ha modificato la precedente versione dell'articolo 14, comma 1, sostituendo le parole «*a fondi rustici*» con «*ai beni costituenti l'azienda, ivi compresi i fabbricati, le pertinenze, le scorte vive e morte e quant'altro strumentale all'attività aziendale*».

La modifica normativa predetta, sostituendo l'inciso «*gli atti relativi a fondi rustici*» con l'inciso gli «*atti relativi ai beni costituenti l'azienda*» ha modificato in modo sostanziale la portata della previsione agevolativa, collegandone la finalità (favorire la continuità dell'impresa) al bene oggetto del trattamento di favore identificato nell'azienda agricola ovvero in qualunque "bene" che sia parte integrante dell'azienda agricola e strumentale all'esercizio di tale attività.

La sussistenza del requisito oggettivo, dunque, richiede una valutazione fattuale della singola fattispecie allo scopo di verificare se i beni oggetto di donazione siano effettivamente strumentali e funzionali all'esercizio dell'attività agricola che, per effetto della successione o della donazione "continua" tra ascendenti e discendenti entro il terzo grado.

Nel caso di specie, facendo affidamento sulle circostanze fattuali rappresentate nell'istanza ed assunte acriticamente in questa sede, si rileva che i beni oggetto dell'atto di donazione, ovvero fondi rustici con sovrastanti fabbricati rurali, sono di fatto utilizzati dall'impresa agricola costituita sotto forma di società semplice dai figli del

donante che sono unici soci ed amministratori della medesima società semplice e che sono entrambi imprenditori agricoli professionali iscritti nella relativa gestione previdenziale.

Al momento della donazione, infatti, i fondi rustici sono oggetto di un contratto di affitto tra il donante e la società semplice agricola che *"utilizza tale compendio di fondi rustici per lo svolgimento dell'attività agricola come definita dall'art. 2135 del c.c. e. in particolare, nell'allevamento di animali e nelle attività connesse"*

Occorre altresì considerare che *"il compendio di fondi rustici oggetto delle programmate donazioni è stato per oltre un quarantennio utilizzato dal proprietario (...) nello svolgimento dell'attività agricola da esso esercitata in forma di impresa individuale, fino alla data della sua cessazione avvenuta il 23 dicembre 2006"*, e che successivamente, tale compendio è stato utilizzato per l'esercizio dell'attività agricola da parte dei figli, mediante contratto di affitto.

In tal senso, così come precisato nell'istanza, i figli donatari, quali coltivatori diretti e agendo secondo la forma di società semplice, di fatto, hanno continuato l'attività di gestione dell'impresa agricola sui predetti fondi rustici, la cui titolarità era rimasta in capo al genitore.

In tale contesto, i descritti atti di donazione traslando la titolarità dei predetti fondi rustici -quali beni strumentali- direttamente in capo ai figli (soci della società semplice agricola), agevolano la prosecuzione dell'attività agricola dagli stessi già esercitata per il tramite della società semplice.

Sulla base di tali argomentazioni, si ritiene che, sotto il profilo oggettivo, i beni oggetto della donazione (i.e. fondi rustici), nonostante sia cessata l'attività di impresa da parte del donante, non abbiano perso la natura di beni strumentali per l'esercizio dell'attività di impresa agricola esercitata da parte dei figli beneficiari.

Tali circostanze, quindi, evidenziano che nel caso in esame risulta soddisfatta anche la "ratio" della citata disposizione agevolativa prevista *"al fine di favorire la continuità dell'impresa agricola"*.

Si ritiene, pertanto, che nel caso in esame, al ricorrere delle condizioni soggettive e oggettive sopra delineate, possa essere riconosciuto il regime di favore di cui al medesimo articolo 14, comma 1, della legge n. 441 del 1998.

Si ricorda, come sopra anticipato, che tra le predette condizioni assume rilevanza anche quella prevista dal comma 2 del citato articolo 14, da esplicitare con apposito impegno nell'atto di donazione in commento, che i soggetti donatari *«si obbligino a coltivare o condurre direttamente i fondi rustici per almeno sei anni»*.

Al riguardo si ritiene che la condizione della coltivazione diretta del fondo da parte di un imprenditore agricolo può ritenersi soddisfatta anche quando lo stesso stipula un contratto di affitto con una società di persone di cui lo stesso è socio.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)