

La scissione parziale di una società agricola non comporta decadenza dalle agevolazioni p.p.c

Cass. Sez. V Civ. 27 settembre 2022, n. 28169 ord. - Stallo, pres.; Dell'Orfano, est. - Società agricola Renso s.r.l. (avv. Vignola) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (Cassa senza rinvio Comm. trib. Veneto 2 gennaio 2015)

Imposte e tasse - Imposta di registro - Agevolazioni - Piccola proprietà contadina - Acquisto di un terreno da parte di società agricola - Successiva operazione di scissione parziale con assegnazione del terreno ad altra società composta dai medesimi soci - Non comporta decadenza dalle agevolazioni.

Non costituisce causa di decadenza dalle agevolazioni per la c.d. piccola proprietà contadina l'operazione di scissione parziale effettuata entro cinque anni dall'acquisto dei terreni agricoli, purché permangano, in capo alla società beneficiaria, gli altri requisiti a cui risulta subordinato il trattamento agevolativo in questione, concretizzando l'operazione di scissione una vicenda meramente evolutiva del medesimo soggetto, sia pure in nuovo assetto organizzativo.

Il testo dell'ordinanza è pubblicato in www.osservatorioagromafie.it

Con la scissione, disciplinata dall'art. 2506 c.c. (*ex art. 2504 septies c.c.*), una società (scissa) assegna (non trasferisce) l'intero patrimonio o una parte dello stesso ad una o più società beneficiarie con assegnazione ai soci della società scissa delle azioni o delle quote delle società beneficiarie. Può, quindi, esservi una scissione «totale», quando la società scissa si estingue assegnando l'intero suo patrimonio a due o più società beneficiarie ed i soci (della società scissa) diventano soci delle nuove società, ovvero una scissione «parziale» quando la società scissa assegna solo una parte del suo patrimonio. In questo caso la società non si estingue ed i soci della società scissa, oltre a continuare a farvi parte, diventano anche soci di quelle beneficiarie. Si tratta, quindi, di una operazione straordinaria dettata solitamente dalla necessità di procedere ad una riorganizzazione aziendale, separando i vari settori produttivi e cedendo poi a terzi quelli più redditizi.

Sul tema, la Cassazione ha affermato che «*La scissione societaria disciplinata dagli artt. 2506 e ss. c.c., come modificati dal d.lgs. n. 6 del 2003 con effetti dall'1 gennaio 2004, consistendo nel trasferimento del patrimonio ad una o più società, preesistenti o di nuova costituzione, contro l'assegnazione di azioni o di quote delle stesse ai soci della società scissa, produce effetti traslativi, che, sul piano processuale, non determinano l'estinzione di quest'ultima ed il subingresso di quella o di quelle risultanti dalla scissione nella totalità dei rapporti giuridici della prima, ma una successione a titolo particolare nel diritto controverso, che, ove intervenga nel corso del giudizio, comporta l'applicazione della disciplina di cui all'art. 111 c.p.c., con conseguente facoltà per il successore di resistere con controricorso all'impugnazione ex adverso proposta, davanti alla Suprema Corte, nei confronti del suo dante causa, pur quando non abbia partecipato al processo nei gradi precedenti*»¹.

Ai fini fiscali, che qui interessa, l'Amministrazione finanziaria ha esaminato questo istituto sia ai fini delle imposte dirette che indirette, chiarendo alcuni aspetti primo fra tutti quello per cui la riorganizzazione societaria non costituisce la realizzazione di un'operazione abusiva, ai sensi dell'art. 10 *bis* della legge n. 212/2000, in quanto non produce alcun vantaggio fiscale indebito. Più propriamente, è una operazione che non configura un «abuso del diritto» in quanto ha comunque una sua valenza economica².

Relativamente alle imposte sui redditi, la stessa Agenzia delle Entrate ha sottolineato che l'operazione in questione è regolata dall'art. 173 del d.p.r. n. 917/1986 il quale prevede che «la scissione totale o parziale di una società in altre preesistenti o di nuova costituzione non dà luogo a realizzo né a distribuzione di plusvalenze e minusvalenze dei beni della società scissa, comprese quelle relative alle rimanenze e al valore

¹ Cfr. Cass. Sez. Un. 15 novembre 2016, n. 23225, in *Giust. civ. Mass.*, 2016.

² Agenzia delle Entrate, risposta ad interpello n. 309 del 30 aprile 2021.

di avviamento». Pertanto deve ritenersi che l'operazione di scissione sia fiscalmente neutrale e tale neutralità opera anche nei confronti delle società beneficiarie.

Anche ai fini IVA, ai sensi dell'art. 2, comma 3, del d.p.r. n. 633/1972, i passaggi di beni in dipendenza di scissioni non sono considerati cessioni di beni e, pertanto, costituiscono operazioni fuori dal campo di applicazione del tributo.

Quanto poi all'imposta di registro, l'operazione di scissione è soggetta a registrazione, ai sensi dell'art. 4, comma 1, lett. b), della Tariffa, parte I del d.p.r. n. 131/1986, con applicazione dell'imposta nella misura fissa di euro 200.

Rimanendo nell'ambito di quest'ultima imposta l'Amministrazione finanziaria si è occupata anche dei possibili riflessi riguardanti le agevolazioni in materia di piccola proprietà contadina rilevando che la scissione societaria parziale di una società agricola s.r.l. IAP non dia luogo a decadenza delle citate agevolazioni. Per giungere a tale conclusione, la stessa parte dalle premesse che riguardano quanto disposto dall'art. 2, comma 4 bis, del d.l. n. 194/2009. L'articolo in questione stabilisce che «*Al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina (p.p.c.), a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, posti in essere a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, nonché le operazioni fondiari attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (ISMEA), sono soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento*».

Inoltre, l'art. 2, comma 4 bis, del d.lgs. n. 99/2004 estende le medesime agevolazioni anche alle società agricole di persone con almeno un socio coltivatore diretto, alle società agricole di capitali con almeno un amministratore coltivatore diretto, nonché alle società cooperative con almeno un amministratore socio coltivatore diretto, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale.

La normativa di riferimento individua anche le cause di decadenza dalle agevolazioni quali:

- l'alienazione volontaria dei terreni entro cinque anni dall'acquisto;
- la cessazione della conduzione e/o coltivazione diretta del terreno entro i cinque anni dall'acquisto.

Ai sensi poi dell'art. 11, comma 3, del d.lgs. n. 228/2001, non incorre nella decadenza dai benefici previsti, il contribuente che durante il quinquennio dall'acquisto, ferma restando la destinazione agricola, alieni il fondo o lo conceda in godimento a favore del coniuge, di parenti entro il terzo grado e di affini entro il secondo grado, che esercitano l'attività di imprenditore agricolo di cui all'art. 2135 c.c., nonché ogni alienazione conseguente all'attuazione di politiche comunitarie, nazionali e regionali tendenti a favorire l'insediamento di giovani in agricoltura.

Per l'Agenzia delle Entrate, la scissione parziale non integra gli estremi di nessuna delle cause di decadenza individuate dalla predetta norma. Tale indirizzo è conforme a quello della Suprema Corte la quale ha affermato che stante «la natura di vicenda meramente evolutiva-modificativa dello stesso soggetto, che conserva la propria identità, pur in un nuovo assetto organizzativo l'assegnazione del fondo acquistato con le agevolazioni nell'ambito di una scissione parziale non pone in essere un trasferimento di beni»³.

Pertanto, nel caso di scissione parziale di una società agricola (società scissa) in favore di un'altra società (beneficiaria), tale operazione non comporta la decadenza dalle agevolazioni in argomento, a condizione che sia la società scissa sia quella beneficiaria conducano, per almeno cinque anni, i terreni conferiti che rimarranno nella rispettiva proprietà in seguito alla scissione parziale.

Tali considerazioni sono state prese a riferimento per la decisione del caso esaminato dalla Suprema Corte e deciso con l'ordinanza n. 28169 del 27 settembre 2022, in epigrafe. La vertenza riguardava un avviso di liquidazione di revoca delle specifiche agevolazioni che l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate aveva notificato ad una società agricola s.r.l. Nella fattispecie, la società aveva assegnato dei terreni ad altra società, anch'essa agricola, composta dai medesimi soci, tutti imprenditori agricoli. Secondo la contribuente era

³ Cfr. Cass. Sez. Un. 8 febbraio 2006, n. 2637 (con riferimento al caso di fusione), in *Foro it.*, 2006, 6, 1 1739 e in *Giust. civ. Mass.*, 2006, 2.

stata rispettata la norma in quanto il terreno aveva mantenuto la destinazione agricola ed era stato ceduto a tre fratelli IAP (quindi a favore di parenti entro il terzo grado o affini entro il secondo) soci della società. Si era operata, a giudizio della ricorrente, solamente una scissione parziale mediante costituzione di una società semplice composta dai medesimi soci, con assegnazione in favore di quest'ultima del terreno in precedenza acquistato usufruendo delle suddette agevolazioni.

L'Ufficio, dal canto suo, sosteneva che erano venuti meno i presupposti del mantenimento delle agevolazioni in virtù del successivo affitto di parte dei terreni ad opera della società beneficiaria in favore della società scissa.

La C.T.P. aveva dichiarato inammissibile il ricorso della società ed il successivo appello era stato parimenti respinto dalla C.T.R.

Nel ricorso per cassazione, la società eccepiva che la C.T.R. aveva omesso di valutare attentamente quanto avvenuto. Fra l'altro, aveva asserito che il conferimento a mezzo di scissione societaria di terreni agricoli rappresenti una delle ipotesi di trasferimento volontario prevista dalle agevolazioni in questione, vietando infatti la legge il trasferimento dei terreni entro il termine di cinque anni.

La Cassazione ha ritenuto infondate le motivazioni dell'Agenzia delle Entrate perché, come già evidenziato dalla medesima, in tema di agevolazioni riguardanti la p.p.c., l'esclusione della decadenza dai benefici, ai sensi dell'art. 11 del d.lgs. n. 228/2001, opera anche nelle ipotesi in cui l'affitto o la vendita vengano effettuate a favore di una società, sia essa di persone che di capitali, il cui oggetto sociale sia riconducibile all'art. 2135 c.c., e che abbia una compagine societaria composta esclusivamente da soci legati da rapporto coniugale, di parentela entro il terzo grado o di affinità entro il secondo, con l'originario beneficiario dell'agevolazione⁴; ipotesi che ricorre nella presente fattispecie.

In ragione di ciò la Cassazione ha affermato il seguente principio di diritto per cui «*Non costituisce causa di decadenza dalle agevolazioni per la c.d. piccola proprietà contadina l'operazione di scissione parziale effettuata entro cinque anni dall'acquisto dei terreni agricoli, purché permangano, in capo alla società beneficiaria, gli altri requisiti cui risulta subordinato il trattamento agevolativo in questione, concretizzando l'operazione di scissione una vicenda meramente evolutiva del medesimo soggetto, sia pure in nuovo assetto organizzativo*».

Il ricorso è stato, quindi, accolto.

Luigi Cenicola

⁴ Cfr. Cass. 18 maggio 2022 n. 15905, in *Giust. civ. Mass.*, 2022.