



RIVISTA

CONSULENZA GRICOLA

SPECIALE
AGRIVOLTAICO

06

2 0 2 4

EDITORIALE

**SPECIALE
AGRIVOLTAICO**

FISCALE

LEGALE

VITIVINICOLO

POLITICHE UE

ECONOMIA E MERCATO

LAVORO

QUESITI & RISPOSTE

RASSEGNA
GIURISPRUDENZIALE



ConsulenzaAgricola.it

I N D I C E

EDITORIALE

LUCIANO MATTARELLI ANGELO FRASCARELLI	<i>Energia e agricoltura: un connubio vincente per la sostenibilità economica e ambientale</i>	6
--	--	---

SPECIALE AGRIVOLTAICO

ALESSANDRO DE ANGELI	<i>Elementi innovativi nel “Decreto Agricoltura” per la produzione di energia</i>	8
FRANCESCO TEDIOLI	<i>Il “Decreto Agricoltura”: fine per gli impianti fotovoltaici a terra in aree agricole?</i>	15
VANNI FUSCONI	<i>Dal fotovoltaico all’Agrivoltaico con la necessità di un nuovo inquadramento fiscale</i>	21
GABRIELE CHIODINI	<i>Agrivoltaico: un’opportunità per l’agricoltura</i>	29
STEFANO PISCIOTTA	<i>L’Agrivoltaico: un connubio sostenibile?</i>	36

FISCALE

NICCOLÒ DI BELLA	<i>Imposta di successione e donazione: cosa cambia con la riforma per i passaggi generazionali d’impresa</i>	41
LUIGI CENICOLA	<i>Ufficio utilizzato anche come abitazione principale? Rilascio del permesso a costruire</i>	45
STEFANO NERI	<i>Redditi da attività di allevamento: quattro diverse opzioni per dichiararli nel Modello Redditi 2024</i>	48

LEGALE

STEFANO SENATORE	<i>Le nuove norme di commercializzazione per gli ortofrutticoli, gli ortofrutticoli trasformati e le banane</i>	54
STEFANIA AVONI	<i>Il bilancio delle società di persone (anche agricole)</i>	60
GUALTIERO ROVEDA	<i>Nuove normative sulla Cybersicurezza: obblighi e misure per le imprese alimentari con la Direttiva NIS 2</i>	64



ATTENZIONE!



NORMATIVA



ESEMPIO



NOVITÀ

Imposta di successione e donazione: cosa cambia con la riforma per i passaggi generazionali d'impresa

di Niccolò Di Bella, dottore commercialista e revisore legale (*)

L'Italia, come noto, è un paese sempre più "vecchio", intendendo con questo termine la presenza sempre maggiore di persone anziane rispetto a quelle giovani; persone che, statisticamente, hanno una minore aspettativa di vita, con tutto quello che ne consegue in termini successori.

Un recente studio della Fondazione Cariplo¹ ha il pregio di evidenziare come nel decennio 2020/2030 la ricchezza trasferita *mortis causa* in Italia sarà pari a circa € 1.124 miliardi, e che nel periodo 2030/2040 tale valore sarà addirittura di circa € 3.222 miliardi. Cifre da capogiro, che impongono delle riflessioni da parte di tutti gli operatori che, per quanto di nostro interesse, orbitano attorno alle imprese familiari, cuore pulsante della nostra economia, non ultimo dell'economia legata al mondo agricolo.

Parlare di impresa familiare e di una corretta pianificazione del suo trasferimento generazionale significa entrare - tra gli altri - in aspetti civilistici e fiscali ai quali è utile prestare grande attenzione, non fosse altro per i grandi vantaggi che si celano dietro ad una puntuale e tempestiva organizzazione del c.d. "passaggio generazionale".

Lo scorso 9 aprile il Consiglio dei Ministri ha approvato in esame preliminare, sulla scorta della legge delega sulla riforma fiscale, la bozza di Decreto Legislativo contenente misure per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta di successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA.

Proprio sul tema della fiscalità del passaggio generazionale d'impresa e quote societarie, è opportuno analizzare la riformulazione dell'art. 3, comma 4-ter del D.Lgs. n. 346/1990 (c.d. "T.U.S.D.", Testo Unico Successioni e Donazioni), in considerazione dei notevoli riflessi fiscali previsti da tale norma in materia di trasferimenti generazionali di aziende, rami d'aziende e quote di partecipazioni, prevedendo - a determinate condizioni - la totale esenzione dall'applicazione dell'imposta di donazione o di successione (a seconda della natura del trasferimento) per coniugi e figli del donatario o del *de cuius*.

Ricordiamo brevemente che la norma in commento è stata introdotta nel 2006 dietro le "[Raccomandazioni della Commissione UE del dicembre 1994 sulle successioni delle piccole e medie imprese](#)", volte ad arginare le "*difficoltà insormontabili*" inerenti i passaggi generazionali nell'impresa che nel tempo hanno condotto migliaia di imprese a cessare la loro attività, garantendo così la "*sopravvivenza delle imprese e il mantenimento dei posti di lavoro*".

¹ "I LASCITI TESTAMENTARI IN ITALIA E IN LOMBARDIA. Scenari, risultati e suggerimenti per gli enti del Terzo Settore", Collana "Quaderni dell'Osservatorio" n. 47 anno 2024 - Fondazione Cariplo.

ART. 3, COMMA 4-TER IN VIGORE

I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-*bis* e seguenti del Codice Civile, a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni, non sono soggetti all'imposta. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del Codice Civile. Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso. Il mancato rispetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 13 del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.

ART. 3, COMMA 4-TER NELLA NUOVA VERSIONE IN BOZZA

I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-*bis* e seguenti del Codice Civile, a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni, non sono soggetti all'imposta. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio spetta limitatamente **alle partecipazioni mediante le quali è acquisito il controllo** ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del Codice Civile **o integrato un controllo già esistente. In caso di aziende o rami di esse**, il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano **l'esercizio dell'attività d'impresa per un periodo non inferiore a cinque anni** dalla data del trasferimento; **in caso di quote sociali e azioni** di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con il Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa **detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni** dalla data del trasferimento; **in caso di altre quote sociali, il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa detengano la titolarità del diritto per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. Gli aventi causa devono rendere**, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione o al patto di famiglia, **apposita dichiarazione di impegno alla continuazione dell'attività o alla detenzione del controllo o al mantenimento della titolarità del diritto**. Il mancato rispetto delle condizioni di cui ai periodi dal primo quarto comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 13 del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata. **Il beneficio si applica anche ai trasferimenti di azioni e di quote sociali di società residenti in Paesi appartenenti all'Unione Europea o allo Spazio Economico Europeo o in Paesi che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, alle medesime condizioni previste per i trasferimenti di quote sociali e azioni di soggetti residenti.**

Dalla comparazione delle due “versioni” è apprezzabile l’evidente obiettivo posto dal Legislatore con la riscrittura della norma: evitare le incertezze interpretative, sia di prassi che giurisprudenziali, che, anche di recente, hanno creato non pochi ostacoli alla corretta applicazione delle agevolazioni ivi richiamate.

Con particolare riferimento al trasferimento di partecipazioni, infatti, è chiarito che l’esenzione prevista per le quote di società di capitali spetta a condizione che gli eredi/donatari detengano o integrino il controllo ai sensi dell’art. 2359, primo comma, n.1), Codice Civile, ovvero la maggioranza dei voti esercitabili nell’assemblea ordinaria.

Tale precisazione sconfitta, da ultimo, l’orientamento dell’Agenzia delle Entrate, la quale nella [Risposta ad Interpello n.72/2024](#) aveva sancito (e ribadito, sulla scorta di altri precedenti) la non spettanza dell’agevolazione in parola qualora i beneficiari del trasferimento fossero già titolari di una percentuale di partecipazione che consentisse loro di controllare l’assemblea ordinaria della società; ergo, secondo l’Agenzia l’esenzione spetterebbe solo a condizione che il - nuovo o unico - trasferimento porti ad acquisire *ex novo* il controllo *ex art.* 2359, primo comma, n.1), Codice Civile.

Quanto poi al requisito del quinquennio previsto al fine di consolidare l’esenzione in argomento, la formulazione del nuovo testo pare sgombrare il campo dall’annosa questione circa la continuazione o meno di un’attività di impresa, a nulla rilevando l’attività svolta dalla società le cui quote siano oggetto di trasferimento.

La questione pare senz’altro utile in riferimento al trasferimento di società semplici c.d. “casaforte”, ovvero diverse da quelle che svolgono attività d’impresa agricola, per le quali in dottrina vi è sempre stato il - fondato, a parere di chi scrive - dubbio sulla spettanza dell’esenzione in parola.

Inoltre con tale precisazione pare finalmente venir meno anche la sciagurata interpretazione fornita dall’Agenzia delle Entrate nella [Risposta ad Interpello n. 552/2021](#), nella quale, con un inedito approccio “*look through*”, veniva negata l’esenzione in quanto, nell’ottica erariale, oggetto imprescindibile della norma di agevolazione sarebbe l’esistenza di un’azienda, da intendersi quale realtà imprenditoriale produttiva, cui sarebbe sottesa, tra le varie cose, la garanzia dei livelli occupazionali e quindi del diritto al lavoro. Nel caso dell’Interpello n.552/2021, si trattava infatti di quote di *holding di famiglia* integralmente detenute da un padre desideroso di trasferire le quote ai figli mediante la stipula di patto di famiglia *ex art.* 768-*bis* Codice Civile; *holding* che tuttavia non deteneva il controllo della partecipata “operativa” ALFA Spa (bensì una quota di minoranza, pari a poco più del 20%), ragione per la quale, secondo l’Agenzia, sarebbe mancato l’oggetto principale della disposizione agevolativa data la carenza del requisito del controllo sull’impresa.

Con la nuova disposizione, tornerebbe pertanto quel semaforo verde all’esenzione sul trasferimento di quote nell’ambito delle riorganizzazioni familiari che intendono previamente conferire quote societarie non di controllo nelle c.d. “*personal holding*”, sfruttando tutte le caratteristiche offerte dalla disciplina fiscale *ex art.* 177 comma 2-*bis* del TUIR unitamente ai vantaggi - fiscali e non - tipici delle *holding*.

Da ultimo, benché su questo aspetto l’orientamento² del Fisco fosse già allineato alla nuova disciplina, con la modifica prevista dalla bozza di Decreto Legislativo viene data evidenza del

² In riferimento all’applicazione dell’esenzione *ex art.* 3, comma 4-*ter* del TUSD alle partecipazioni estere, l’Agenzia delle Entrate ha avuto modo di esprimersi con la Risposta ad Interpello della DRE Lombardia 2 agosto 2011, n. 904-86017.

fatto che l'agevolazione spetti anche al trasferimento di quote di partecipazioni in società estere, alle medesime condizioni previste dalla disciplina menzionata nell'articolo (controllo, quinquennio ecc..) e a condizione che la società sia localizzata in un paese che consenta un adeguato scambio di informazioni con l'Italia.

In conclusione, non c'è che da auspicare un'approvazione definitiva del Decreto Legislativo, affinché una vicenda così delicata come quella del passaggio generazionale d'impresa possa essere affrontata con una maggior serenità, quantomeno da un punto di vista fiscale.

Degne di nota sono ulteriori modifiche ed integrazioni al TUSD previste dalla medesima bozza, ma che per la loro importanza saranno oggetto di successivi approfondimenti.

(*) Dottore Commercialista e Revisore Legale - A.D. di NEST Srl



sistemi
FORLÌ

INSIEME A TE, VICINO A TE
soluzioni software per lavorare, produrre e innovare

www.sistemiforli.it

PROFIS sistemi	STUDIO sistemi	JOB sistemi	eSOLVER sistemi	SPRING sistemi
Servizi contabili e fiscali	Gestione attività professionali	Amministrazione del personale	Soluzione gestionale per la PMI	Sistema integrato per la gestione aziendale