

ASSEGNAZIONE AZIENDA COMPRENSIVA DI TERRENI AGRICOLI – POSSIBILITÀ DI USUFRUIRE AGEVOLAZIONI IAP PER IMPOSTA IPOTECARIA

Si chiede quale sia il trattamento fiscale, ai fini delle imposte indirette, di un atto di assegnazione di azienda agricola, comprendente terreni agricoli e relative pertinenze, all'unico socio superstite, che continua l'impresa, in forma di ditta individuale, in caso di scioglimento della società, ai sensi dell'art. 2272 n. 4, per mancata ricostituzione della pluralità dei soci nel termine di sei mesi.

In particolare, si chiede in che misura siano dovute le imposte ipotecaria e catastale e se alla fattispecie siano applicabili le agevolazioni fiscali per la proprietà coltivatrice di cui al comma 4-bis, dell'art. 2, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25.

1. Precedenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate che concludono per le imposte ipotecaria e catastale in misura ordinaria

Preliminarmente, con riferimento alla qualificazione della fattispecie in esame, occorre evidenziare che l'Agenzia delle Entrate ⁽¹⁾, analizzando la questione della cd. "trasformazione" della società in impresa individuale, ha escluso che si tratti di trasformazione in senso proprio ex artt. 2498 ss. c.c. (pur definendola in termini di "trasformazione in senso generico").

L'Agenzia delle entrate, ha ritenuto che *«la cd. 'continuazione dell'impresa in forma individuale sia sempre preceduta dallo scioglimento della società e dalla liquidazione della medesima. Infatti, a seguito dello scioglimento di una società con un solo socio (che può verificarsi, oltre che con il decorso di sei mesi dal venir meno della pluralità dei soci, anche anticipatamente, per volontà espressa del socio superstite), deve essere effettuata la liquidazione, a conclusione della quale, il patrimonio sociale residuo è assegnato al socio superstite (articolo 2311 c.c.) e si determina l'estinzione della società (articolo 2312 c.c.). L'assegnazione del patrimonio sociale residuo costituisce la parte finale della fase di liquidazione (articolo 2282 c.c.), quindi rientra pur sempre tra gli atti "propri della società" (risoluzione 22 novembre 2000, n. 174/E)».*

Dalla classificazione della fattispecie come "continuazione della società in impresa individuale", nella ris. n. 47/E del 2006, l'Agenzia delle entrate fa discendere che l'assegnazione del patrimonio sociale residuo, quale parte finale della fase di liquidazione, rientra tra gli atti propri della società e pertanto è soggetta all'imposta di registro di cui all'art. 4, lett. d), della Tariffa, Parte prima, del testo unico dell'imposta di registro, poiché *«tale assegnazione ha per oggetto l'intero complesso aziendale facente capo alla società in liquidazione. Del resto, la natura aziendale dei beni assegnati, è desumibile dall'intento del socio superstite di destinare quanto assegnatogli all'esercizio dell'impresa in forma individuale (Cass. 22 maggio 1996, n. 11149; Cass. 1 dicembre 2005, n. 26196; ris. 30 giugno 1990, n. 550245)».*

L'Amministrazione finanziaria, in occasione dei menzionati precedenti di prassi, conclude nel senso che l'assegnazione di azienda o ramo di azienda, non rientrando nel campo di applicazione dell'Iva ⁽²⁾, è soggetta ad imposta di registro in misura fissa e, nel caso siano compresi beni immobili aziendali, le imposte ipotecaria e catastale in relazione a tali beni sono dovute nella misura ordinaria del 2% e 1% ⁽³⁾.

2. Interpretazione del Consiglio nazionale del notariato che conclude per le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa

Già in passato in diverse occasioni, sia la Commissione studi tributari che l'Ufficio studi settore tributario hanno argomentato le ragioni per cui ⁽⁴⁾, la soluzione adottata con riferimento alle imposte ipotecaria e catastale non sia pienamente condivisibile.

Ed infatti, da un esame complessivo *«delle varie ipotesi contenute nell'art. 4 della tariffa, si coglie l'evidente intenzione del legislatore di sottoporre a tassazione proporzionale gli apporti, con i quali singoli determinati beni vengono conferiti all'ente societario, dispensandone invece quei trasferimenti, di aziende o di complessi aziendali relativi ad un ramo d'impresa, nei quali la "mobilità" dell'unità produttiva avviene nell'ambito di una costituzione o di una riorganizzazione dell'apparato societario (...). Sembra, insomma, che, anche a considerare il carattere traslativo dell'atto che formalizza la continuazione individuale di un'impresa già operante in forma di società personale, se ne possa fondatamente ipotizzare, attraverso un'interpretazione estensiva dell'art. 4 della tariffa, un trattamento fiscale differenziato rispetto ad atti di trasferimento puro e semplice del complesso aziendale. (...) è da ritenere che, in ogni caso, un esame complessivo delle varie fattispecie considerate dall'art. 4 della tariffa permetta una qualificazione dell'atto stesso come una sorta di conferimento rovesciato, dalla società "morente" alla costituenda impresa individuale»* ⁽⁵⁾.

Questa impostazione - la quale presuppone, pur in presenza di un atto traslativo, *«l'assimilazione (...), come detto in precedenza, ampiamente giustificata ad una lettura estensiva delle previsioni tariffarie e in una visione non formalistica dell'operazione) al conferimento di azienda»* - consentirebbe di argomentare l'assoggettamento all'imposizione in misura fissa non solo rispetto al tributo di registro, ma anche rispetto alle imposte ipotecaria e catastale ⁽⁶⁾.

In altri termini, l'unitarietà dell'azienda in occasione dell'assegnazione e, quindi, l'irrilevanza dei singoli beni immobili ai fini delle imposte ipotecaria e catastale sarebbero elementi confermati a livello interpretativo dal confronto da un lato con il conferimento di azienda e dall'altro con la cessione d'azienda. A ben vedere, nel primo caso, proprio l'unitarietà dell'azienda - riconosciuta come fattore determinante anche nella prospettiva del diritto comunitario ai fini dell'individuazione del relativo regime fiscale - porta a mantenere la misura fissa anche nelle imposte ipotecarie e catastali; nel secondo caso, coerentemente, proprio la non unitarietà dell'azienda (attraverso il disposto dell'art. 23 TUR) porta a concludere per un'imposizione in ragione dei beni sia ai fini dell'imposta di registro che delle imposte ipotecarie e catastale. Se dunque l'Agenzia delle entrate conclude le sue argomentazioni in ragione della considerazione unitaria dell'azienda dovrebbe ragionevolmente convenire su tale ricostruzione anche ai fini dell'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale analogamente a quanto avviene per i conferimenti.

Si anticipa fin d'ora che – a nostro avviso – l'unica alternativa argomentativa possibile a quella appena sopra delineata è quella in conclusione prospettata nell'ultimo paragrafo del presente lavoro, pena irragionevolezza di una interpretazione difforme (per contrasto con l'art.3 e 53 cost.) che sostenga l'applicazione in ogni caso delle imposte ipotecarie e catastali in misura ordinaria.

3. Spunti ricostruttivi in tema di trasformazione a conferma delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa

A ben vedere, l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa potrebbe trovare la sua giustificazione anche qualificando l'operazione in termini di trasformazione in senso proprio, escludendo quindi una vicenda circolatoria dell'azienda ⁽⁷⁾. Ed infatti, la nuova disciplina della trasformazione introdotta a seguito della riforma del diritto societario offre ulteriori argomenti per «*verificare, alla luce del nuovo dato normativo, la possibilità di ricomporre in una logica di continuità anche giuridica quei caratteri di tipo fattuale-economico che l'operazione presenta*» ⁽⁸⁾. È stato già osservato ⁽⁹⁾ come «*solo un'espressa qualificazione in termini di trasformazione escludendo in radice l'esistenza di un atto traslativo, comporterebbe l'applicazione della misura fissa per il prelievo ipo-catastale*» ⁽¹⁰⁾.

Si segnala infine che parte della dottrina ⁽¹¹⁾ ha proposto una rivisitazione della problematica in chiave di trasformazione eterogenea che consentirebbe l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale fisse riguardo ai beni immobili aziendali.

4. Nuova ipotesi ricostruttiva che muovendo dalla posizione dell'Agenzia delle entrate conclude conseguentemente per l'applicabilità delle agevolazioni ai fini dell'imposta ipotecaria e catastale.

Tutto ciò sopra premesso, pur confermando le interpretazioni già a suo tempo rese note che concludono per l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa, al pari che nell'ipotesi del conferimento d'azienda, traendo spunto proprio dalle determinazioni della prassi che in sostanza, nel caso di assegnazione di azienda, divaricano la considerazione unitaria dell'azienda ai fini dell'imposta di registro e la considerazione atomistica dei beni immobili ai fini delle imposte ipotecaria e catastale, appare ragionevole svolgere le considerazioni che seguono al fine di verificare l'applicabilità, nel caso in cui sussistano i requisiti soggettivi ed oggettivi, delle agevolazioni previste per la cd. ppc.

Come già accennato al paragrafo sub 2, nella sistematica delle imposte indirette, anche in ragione di principi desumibili dal diritto comunitario, l'imposta in misura fissa in materia di operazioni societarie, presuppone in termini ricostruttivi l'unitarietà dell'azienda. Coerentemente con questa impostazione, solo una concezione atomistica dell'azienda consente l'applicazione dell'imposta proporzionale, poiché solo in relazione alla valutazione della base imponibile del singolo bene può essere individuata la ricchezza che è posta a base dell'applicazione dell'aliquota in misura proporzionale. Non v'è chi non veda che questa interpretazione è l'unica conforme al dettato costituzionale che impone da un lato il rispetto del principio specifico di capacità contributiva (art.53 cost.) e dall'altro di quello generale di eguaglianza (art.3 cost.) declinato in ragione delle peculiarità della funzione fiscale. Entrambi questi principi sono del resto – secondo la

dottrina maggioritaria –alla base dello stesso sistema agevolativo tale per cui i benefici riconosciuti dal legislatore sono individuabili ragionevolmente in base alla gradazione della ricchezza e della rilevanza dell’interesse (eventualmente extrafiscale) perseguito.

Ciò evidenziato in termini generali, appare in tutta evidenza che l’interpretazione “bicefala” dell’Agenzia delle entrate che ai fini dell’imposta di registro vede un’azienda unitaria e ai fini delle imposte ipotecaria e catastale vede i beni immobili nella loro oggettività (per l’applicazione dell’aliquota ordinaria), pur non condivisibile, può costituire un punto “fermo” presso l’Agenzia stessa da cui muovere ai fini – per lo meno – dell’applicabilità delle agevolazioni cd. ppc nella prospettiva della tassazione con imposta proporzionale dei beni immobili ai fini delle imposte ipotecaria e catastale.

In altri termini, dalla determinazione della prassi emerge che nell’assegnazione di azienda, in cui siano compresi beni immobili, le imposte ipotecaria e catastale sono dovute in misura proporzionale ⁽¹²⁾; tale affermazione, nell’attuale sistema tributario, può trovare giustificazione solo laddove si individui il presupposto in una ricchezza (diversa dall’azienda unitariamente intesa) oggettivamente e soggettivamente valutabile. Se dunque l’Agenzia pone a fondamento della propria conclusione una visione atomistica dei beni immobili (ai fini appunto dell’applicazione delle imposte ipotecaria e catastale), tale interpretazione non può prescindere – pena il rischio di un’interpretazione non conforme a costituzione – dalla valutazione dell’applicabilità di eventuali regimi agevolativi in conseguenza della sussistenza di requisiti oggettivi e soggettivi dei beni stessi.

Tutto quanto sopra va del resto coordinato opportunamente con quella giurisprudenza che riconosce natura oggettiva ad alcune agevolazioni del sistema tributario che dunque non necessitano di una richiesta da parte del soggetto, ma che debbono essere applicate per effetto dell’art.53 cost. in conseguenza della “gradazione degli interessi in relazione alla capacità contributiva” oggettivamente manifestata dal bene. In questo senso ha già da tempo concluso la Commissione studi tributari circa la natura delle agevolazioni cd. ppc di cui all’art. 2, comma 4-bis DL 194/2009 convertito dalla legge 25/2010, nei casi in cui oggetto dell’assegnazione siano terreni agricoli e relative pertinenze ⁽¹³⁾. Tale posizione sembra del resto confermata, in termini generali, dall’Agenzia delle Entrate, nella ris. n. 40/E del 27 giugno 2013 ⁽¹⁴⁾, conformemente a diffusa giurisprudenza di legittimità.

Pertanto, laddove si ritengano applicabili, nel caso di assegnazione di azienda con immobili, le imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale l’aliquota in concreto applicabile, nella valutazione della capacità contributiva espressa dai beni oggetto di imposizione, non potrà prescindere da una valutazione di eventuali regimi agevolativi (a maggior ragione nel caso in cui ad essi sia riconosciuto un carattere oggettivo, in ragione della sussistenza dei requisiti).

5. Conclusioni.

In merito all’interpretazione prospettata potrebbe eccepirsi che il regime cd. ppc è un sistema unitario, mentre secondo l’argomentazione di cui sopra troverebbe applicazione solo relativamente al segmento delle imposte ipotecaria e catastale.

A nostro avviso tale eccezione prova troppo (!) se infatti l’interprete deve sforzarsi in un’interpretazione adeguatrice a Costituzione (e al sistema tributario nel suo complesso) ciò è conseguenza unicamente della posizione assunta nella prassi dall’Agenzia delle entrate, mentre

sarebbe molto più coerente accedere alla ricostruzione (sub 2) per cui anche nel caso di assegnazione di azienda, al pari del conferimento, le imposte ipotecaria e catastale siano dovute in misura fissa.

Tuttavia proprio muovendo dalla posizione dell' Agenzia delle Entrate è necessario – in funzione dell'interpretazione adeguatrice – individuare in via interpretativa un “correttivo” tale da attenuare gli effetti asistematici di una tale ricostruzione. Ciò è possibile, a nostro avviso, solo accettando la considerazione atomistica dei beni immobili nell'azienda e conseguentemente apprezzandoli ai fini della determinazione delle imposte ipotecaria e catastale secondo le loro oggettive caratteristiche, che non possono prescindere da eventuali regimi agevolativi previsti dal legislatore in tutti i casi in via generale e astratta per tutti i casi in cui tali beni integrino il presupposto dei rispettivi tributi.

Resta fermo, che, alla luce della posizione già manifestata dall' Agenzia delle entrate, si consiglia cautela.

Valeria Mastroiacovo

- 1)** Cfr. Risoluzione 3 luglio 2001, n. 99/E; Circ. 30 maggio 2005, n. 25/E e Ris. 3 aprile 2006, n. 47/E. e a riguardo A. Lomonaco, Per l' Agenzia delle entrate la cd. trasformazione di società di persone in impresa individuale sconta l'imposta fissa di registro, segnalazione novità risoluzione n. 47/E del 3 aprile 2006, in CNN Notizie del 13/04/2006).
La posizione è ribadita nella Circolare 29/05/2013 n. 18/E.
Negli stessi termini si è espressa la giurisprudenza di legittimità che, con la sentenza N. 3671/2007, ribadisce il principio secondo il quale, *"la cosiddetta trasformazione di una società di persone, che non ha più il requisito della pluralità dei soci, in impresa individuale determina non già una modificazione dell'atto costitutivo (come accade nella trasformazione di una società da un tipo a un altro), bensì un rapporto di successione tra soggetti distinti, perché persona fisica e persona giuridica si distinguono, appunto, per natura non solo per forma"*. Questa "trasformazione", aggiunge la Suprema Corte, non realizza una cessione d'azienda tra società e impresa individuale, in quanto la continuazione dell'attività, che a mezzo di siffatta atipica trasformazione si vuole realizzare, è sempre preceduta dallo scioglimento della società e dalla liquidazione della medesima.
- 2)** Articolo 2, comma 3, lett. b), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.
- 3)** Articoli 2, comma 2, e 10 del D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.
- 4)** Cfr. Studio n. 3/2005/T APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA DI REGISTRO IN CASO DI “TRASFORMAZIONE” DI SOCIETÀ DI PERSONE IN DITTA INDIVIDUALE, est. Basilavecchia M; A. Lomonaco, Per l' Agenzia delle entrate la cd. trasformazione di società di persone in impresa individuale sconta l'imposta fissa di registro, segnalazione novità risoluzione n. 47/E del 3 aprile 2006, in CNN Notizie del 13/04/2006.
- 5)** Cfr. Studio n. 3/2005/T cit.
- 6)** Muovendo dalla possibilità di assimilare sul piano tipologico l'assegnazione al conferimento si potrebbe trovare spazio per la conclusione dell'applicazione del medesimo art. 10 del TUIC, con applicazione delle imposte ipo-catastali in misura fissa. In tal senso anche Angelo Busani “L'imposta di Registro “Ipsoa 2009 pag 492 nota 243.
- 7)** Perché in tal caso in realtà i beni aziendali non fuoriescono dall'impresa e quindi non si realizza quell'effetto traslativo che giustificerebbe la misura proporzionale delle imposte ipotecaria e catastale.
- 8)** TASSANI T. “La trasformazione di società in impresa individuale tra riforma societaria e regimi fiscali” in Rassegna tributaria n. 6 del 2005 pagg. 1933 e segg.
- 9)** In tal senso lo Studio n. 3/2005/T APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA DI REGISTRO IN CASO DI “TRASFORMAZIONE” DI SOCIETÀ DI PERSONE IN DITTA INDIVIDUALE, est. Basilavecchia M. Si veda inoltre A. Montesano “La continuazione dell'impresa sociale in forma individuale ai fini delle imposte d'atto” in IL FISCO n. 27 del 9.7.2007.
- 10)** A norma dell'art. 10, comma 2 del DLgs. 347/90 e dell'art. 4 della Tariffa, allegata al DLgs. 347/90.
- 11)** Tassani T. “Scioglimento della società di persone e continuazione da parte del socio superstite: profili fiscali” in Notariato 1/2010 pagg. 87 e segg. cui si rinvia per l'approfondimento delle motivazioni su cui si fonda tale ricostruzione, e stesso autore “la trasformazione di società in impresa individuale tra riforma societaria e regimi fiscali” in Rassegna tributaria n. 6 del 2005 pagg. 1933 e segg. La questione sembra essere risolta in senso affermativo dalla prevalente dottrina successiva alla riforma del diritto societario, ma in senso negativo dalle poche pronunce giurisprudenziali che se ne sono occupate. Ad ogni modo, sulla possibilità di trasformare la società unipersonale in impresa individuale si veda lo Studio n. 545-2014/I Trasformazione di società unipersonale in impresa individuale, estt. Boggiali e Ruotolo. Tale prospettazione non sembra del

resto posta in crisi dalla recente determinazione della Cassazione n. 496 del 2015; per un'analisi critica della pronuncia si rinvia a Maltoni, Ruotolo, Boggiali, in Cnn notizie del 9 febbraio 2015.

- 12)** Occorre inoltre considerare che, secondo l'orientamento fatto proprio dal fisco, le imposte ipotecarie e catastali, il cui presupposto è rappresentato dalle formalità di trascrizione e di voltura, miranti a rendere certo il passaggio di proprietà di un bene, a tutela della pubblica fede, mantengono autonomia impositiva rispetto all'imposta di registro, che colpisce la ricchezza trasferita. Ne deriva che l'imponibile di un immobile facente parte di un'azienda ceduta, da prendere a base al fine dell'applicazione delle imposte di trascrizione e catastale sull'immobile stesso, va determinato secondo la disciplina dell'imposta di registro applicabile all'immobile in sé e non secondo la disciplina speciale di tale imposta applicabile all'immobile quale componente dell'azienda ceduta, restando irrilevante che i beni immobili siano inseriti o no in un complesso aziendale. cfr. risoluzione - in risposta ad interpello - 5 ottobre 2005 n. 145/E in CNN Notizie del 10/10/2005 con commento di A. Lomonaco, L'immobile aziendale sconta le imposte ipotecaria e catastale sul valore al lordo delle passività.
- 13)** Ed infatti, proprio con riferimento ai presupposti per l'accesso ad un regime fiscale agevolato sembrerebbe essersi affermata la tesi, secondo la quale le agevolazioni tributarie non necessitano di una espressa richiesta, se non nei casi in cui sia la legge a prevedere l'indispensabilità di un'istanza del contribuente o una sua necessaria collaborazione, che consista nel manifestare determinate intenzioni cui siano ricollegabili i benefici o nell'indicare qualità proprie o caratteristiche del bene, non conosciute in generale dall'Amministrazione (Cass. civ. Sez. VI, Ordinanza, 02-04-2013, n. 8009). Cfr. inoltre Cass. n. 14117/2010 ove si legge: "si può pertanto ritenere che la richiesta sia necessaria, oltre che nella ipotesi in cui la stessa sia esplicitamente prevista dalla legge, anche in quella in cui sia necessaria la partecipazione o collaborazione del contribuente che debba manifestare determinate intenzioni (quale quella di destinare l'immobile a propria abitazione); cui la legge ricollegli determinati benefici fiscali, o debba indicare analoghe proprie qualità o caratteristiche del bene non conosciute in generale dall'Amministrazione". Nello stesso senso sembra allora potere trarre spunto dallo Studio n.49-2010/T, est. Podetti e Petteruti.
- 14)** Ove l'Agenzia delle entrate, riferendosi alla giurisprudenza di legittimità (Cfr. Cassazione, sentenze n. 19612 del 2011, n. 23588 del 2011, n. 22268 del 2011, n. 20015 del 2011, n. 16112 del 2011; n. 12892 del 2011; 10384 del 2011; 14117 del 2010) ribadisce che "in sostanza, secondo l'orientamento giurisprudenziale sopra ricordato, più volte successivamente confermato, quando il legislatore ha voluto subordinare l'accesso ad un trattamento agevolato a particolari formalità da eseguirsi a pena di decadenza lo ha espressamente stabilito".