

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 04/01/2008 n. 3

Oggetto:

Istanza d' interpello - imposte di registro, ipotecaria e catastale - legge 6 agosto 1954, n. 604 - conferimento di terreno a societa' costituente imprenditore agricolo professionale.

Sintesi:

Il conferimento di terreni agricoli in societa' di persone in cui ci sia un socio che possenga la qualifica di imprenditore agricolo professionale e' un atto esente da bollo e sconta le imposte di registro e ipotecaria in misura fissa.

Testo:

Con istanza di interpello, concernente il trattamento fiscale di un conferimento di beni immobili in societa' in possesso dei requisiti di imprenditore agricolo professionale, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante e' in procinto di rogare un atto di conferimento di terreni agricoli, di proprieta' di un privato, in una societa' semplice agricola il cui socio amministratore riveste la qualifica di imprenditore agricolo professionale.

Considerato che, ai sensi dell'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, "Alle societa' agricole di cui all'articolo 1, comma 3, - tra le quali le societa' di persone, qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale - sono riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto...", viene chiesto di sapere se siano applicabili, in relazione all'atto di conferimento, le agevolazioni enunciate nell'articolo 1 della legge 6 agosto 1954, n. 604.

La questione si pone in quanto, ai sensi di tale ultima previsione, come integrata dall'articolo 28, ultimo comma, della legge 2 giugno 1961, n. 454, determinati atti, posti in essere per la formazione o per l'arrotondamento della piccola proprieta' contadina, sono esenti dalla imposta di bollo e soggetti alle imposte di registro e ipotecaria in misura fissa. Tuttavia, tra i predetti atti non figurano anche i conferimenti di beni in societa'.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso dell'istante, il conferimento di beni in societa', sebbene non menzionato nell'elenco di atti agevolati recati dall'articolo 1 della legge n. 604 del 1954, deve poter fruire delle agevolazioni recate da tale norma.

A sostegno di tale affermazione pone due argomentazioni:

- nonostante l'articolo 1 della legge n. 604 del 1954 non enunci espressamente gli atti di conferimento di beni in societa', "...gia' i numeri successivi dello stesso Art. 1, consentono una interpretazione piu' ampia e adatta al caso esposto riferendosi genericamente ad atti di acquisto.";

- occorre considerare che, al tempo della promulgazione della legge 604 del 1954, non era presente nel nostro ordinamento il principio in base al quale gli organismi societari possono essere beneficiari di agevolazioni - quali quelle in materia di piccola proprieta' contadina - riservate, in origine, solo a contribuenti persone fisiche. Con l'entrata in vigore del

decreto legislativo n. 99 del 2004, recante affermazione di tale principio, diventa possibile, ad avviso dell'istante, comprendere nell'ambito oggettivo dell'articolo 1 della legge n. 604 del 1954 anche i conferimenti in societa'.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, ha esteso le agevolazioni in materia di imposizione indiretta - stabilite in favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto - anche alle "...societa' agricole di cui all'articolo 1, comma 3, qualificate imprenditori agricoli professionali...".

Sono tali, fra le altre, le societa' di persone, a condizione che lo statuto delle stesse preveda, quale oggetto sociale, l'esercizio esclusivo delle attivita' agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile e che almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale.

La principale agevolazione in favore dei coltivatori diretti, in materia di imposte indirette, e' prevista dalla citata legge n. 604 del 1954 e successive modifiche.

L'agevolazione riguarda specifici atti stipulati da soggetti in possesso della qualifica di coltivatori diretti e consiste - come previsto dal combinato disposto degli articoli 1, comma 1, della legge n. 604 del 1954 e 28, ultimo comma, della legge n. 454 del 1961 - nell'esenzione dall'imposta di bollo e nell'applicazione delle imposte di registro ed ipotecaria in misura fissa, anziche' proporzionale.

In particolare, l'agevolazione riguarda i seguenti atti, "...posti in essere per la formazione o per l'arrotondamento della piccola proprieta' contadina (...):

1) atti di compravendita;

2) atti di permuta, quando per ambedue i permutanti l'atto sia posto in essere esclusivamente per l'arrotondamento della piccola proprieta' contadina;

3) atti di concessione di enfiteusi, di alienazione del diritto dell'enfiteuta e di affrancazione del fondo enfiteutico, nonche' gli atti di alienazione del diritto ad usi collettivi inerenti alla piccola proprieta' acquistata;

4) atti di affitto e compartecipazione a migliororia, con parziale cessione del fondo migliorato all'affittuario o compartecipante;

5) atti con i quali i coniugi ovvero genitori e figli acquistano separatamente ma contestualmente l'usufrutto e la nuda proprieta';

6) atti con i quali il nudo proprietario o l'usufruttuario acquista, rispettivamente, l'usufrutto o la nuda proprieta'".

Nell'elenco non e' espressamente compreso l'atto di conferimento in societa' di bene immobile.

Al riguardo, si fa presente, in primo luogo, che il conferimento di beni e' un negozio giuridico posto in essere in adempimento degli obblighi nascenti in capo al socio a seguito dell'adesione al contratto sociale, come prescritto dall'articolo 2253 del codice civile, ai sensi del quale "Il socio e' obbligato a eseguire i conferimenti determinati nel contratto sociale".

Il conferimento da' luogo al trasferimento della proprieta' del bene in favore della societa' (cfr. sentenza della Corte di Cassazione 28 gennaio 1993, n. 1027, in cui si legge che "...il conferimento dei beni puo' avvenire jin proprieta'", anche per la societa' semplice e, quindi, per le societa' commerciali rette dalla disciplina della societa' semplice (...) a questa configurazione consegue che il... contratto di societa' determina un effetto di scambio (tra patrimonio dei soci e patrimonio sociale in relazione ai beni conferiti in proprieta'), con il passaggio alla societa' della titolarita' dei beni conferiti e il mutamento qualitativo nel patrimonio del socio, poiche' al diritto sul bene conferito si sostituisce la titolarita' della quota sociale").

Cio' posto, la scrivente ritiene che l'articolo 1 della legge 604 del 1954 debba essere interpretato in base ai corretti canoni ermeneutici individuati dall'articolo 12 delle disposizioni sulla legge in generale, avendo riguardo, in particolare, al criterio logico-sistematico e ai mutamenti normativi intervenuti nel settore agricolo negli ultimi decenni,

rispondenti alla finalita' di favorire la modernizzazione dell'attivita' agricola anche mediante il ricorso, tra l'altro, alla forma societaria. In particolare, l'estensione alle societa' agricole delle agevolazioni per la piccola proprieta' contadina, recata dal decreto legislativo 99 del 2004, e' espressione del criterio direttivo, enunciato dall'articolo 1 della legge delega 7 marzo 2003, n. 38, volto a "favorire lo sviluppo della forma societaria nei settori dell'agricoltura, della pesca e dell'acquacoltura, (...) tenendo conto di quanto stabilito nel regolamento n. 1257/1999/CE del 17 maggio 1999 del Consiglio."

Ad avviso della scrivente, l'introduzione delle societa' agricole fra i soggetti beneficiari delle agevolazioni in argomento, posta in essere in attuazione di siffatto criterio direttivo comunitario, va letta in modo sistematico, comprensiva, cioe', anche della possibilita' di riconoscere la legittimita' di quegli atti tipicamente societari, qualora gli stessi, pero', non contrastino con la ratio sottesa alla norma agevolativa recata dall'articolo 1 della legge n. 604 del 1954.

Del resto, una differente interpretazione si porrebbe in contrasto con la logica della riforma del 2004, che ha dato luogo all'inserimento - tra i soggetti beneficiari - delle societa'; cio' in quanto il conferimento costituisce un presupposto indefettibile per dotare la societa' di un autonomo patrimonio, in assenza del quale la stessa non puo' operare (art. 2447 cod. civ.).

Tale interpretazione trova conforto nella sentenza 12 ottobre 1971, n. 3401, della Corte di Cassazione, nella quale viene, tra l'altro, precisato che: "...se e' vero che l'elencazione dei contratti che sono ammessi al beneficio al beneficio fiscale dell'art. 1 della legge n. 604 inizia con l'indicazione di una specie tipica (compravendita), e' vero altresì che l'evolversi delle leggi concernenti la formazione della piccola proprieta' contadina nel senso di una dilatazione delle norme di favore (...) lascia trasparire chiaramente la finalita' perseguita dal legislatore di non lasciare scoperto alcun atto comportante il trasferimento della proprieta' di un bene immobile (...) l'esclusione dei contratti che importano tale trasferimento, comunque denominati, si porrebbe in evidente contrasto con la ratio legis, che e' destinazione dell'atto alla formazione della proprieta' diretta coltivatrice." (in senso conforme, cfr. sentenze della Corte di Cassazione 6 maggio 1969 n. 1535, 10 maggio 1996, n. 4409, e 4 ottobre 2005, n. 26394, nonche' la sentenza della Commissione Tributaria Centrale 9 giugno 1986, n. 4981).

In conclusione, l'atto di conferimento di terreni agricoli in societa' di persone in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale e' esente dall'imposta di bollo e sconta le imposte di registro e ipotecaria in misura fissa - ai sensi del combinato disposto degli articoli 1, comma 1, della legge n. 604 del 1954 e 28, ultimo comma, della legge n. 454 del 1961.

Resta fermo che, per fruire delle predette agevolazioni, la societa' deve essere in possesso dei requisiti previsti dall'articolo 1, comma 3, del decreto n. 99 del 2004 e che, come previsto dall'articolo 2, comma 4, del medesimo decreto, "La perdita dei requisiti di cui all'articolo 1, comma 3, nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni ricevute in qualita' di imprenditore agricolo professionale determina la decadenza dalle agevolazioni medesime."

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale delle Entrate, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.