

Roma, 04 gennaio 2008

OGGETTO: *Istanza d' interpello – imposte di registro, ipotecaria e catastale – legge 6 agosto 1954, n. 604 – conferimento di terreno a società costituente imprenditore agricolo professionale.*

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

QUESITO

L'istante è in procinto di rogare un atto di conferimento di terreni agricoli, di proprietà di un privato, in una società 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 società agricole di cui all'articolo 1, comma 3, - tra le quali le società 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 proprietà 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 società.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso dell'istante, il conferimento di beni in società, 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 società, *"...già i numeri successivi dello stesso Art. 1, consentono una interpretazione più 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 proprietà 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 società.

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 “...società agricole di cui all'articolo 1, comma 3, qualificate imprenditori agricoli professionali...”.

Sono tali, fra le altre, le società di persone, a condizione che lo statuto delle stesse preveda, quale oggetto sociale, l'esercizio esclusivo delle attività 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, è 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, anziché proporzionale.

In particolare, l'agevolazione riguarda i seguenti atti, “...posti in essere per la formazione o per l'arrotondamento della piccola proprietà 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 proprietà contadina;
- 3) atti di concessione di enfiteusi, di alienazione del diritto dell'enfiteuta e di affrancazione del fondo enfiteutico, nonché gli atti di alienazione del diritto ad usi collettivi inerenti alla piccola proprietà acquistata;

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

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

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

Nell'elenco non è espressamente compreso l'atto di conferimento in società di bene immobile.

Al riguardo, si fa presente, in primo luogo, che il conferimento di beni è 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 è obbligato a eseguire i conferimenti determinati nel contratto sociale”.*

Il conferimento dà luogo al trasferimento della proprietà del bene in favore della società (cfr. sentenza della Corte di Cassazione 28 gennaio 1993, n. 1027, in cui si legge che *“...il conferimento dei beni può avvenire ‘in proprietà’, anche per la società semplice e, quindi, per le società commerciali rette dalla disciplina della società semplice (...) a questa configurazione consegue che il ... contratto di società determina un effetto di scambio (tra patrimonio dei soci e patrimonio sociale in relazione ai beni conferiti in proprietà), con il passaggio alla società della titolarità dei beni conferiti e il mutamento qualitativo nel patrimonio del socio, poiché al diritto sul bene conferito si sostituisce la titolarità della quota sociale.”*).

Ciò 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 finalità di favorire la

modernizzazione dell'attività agricola anche mediante il ricorso, tra l'altro, alla forma societaria.

In particolare, l'estensione alle società agricole delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina, recata dal decreto legislativo 99 del 2004, è 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 società 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, cioè, anche della possibilità di riconoscere la legittimità di quegli atti tipicamente societari, qualora gli stessi, però, 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 società; ciò in quanto il conferimento costituisce un presupposto indefettibile per dotare la società di un autonomo patrimonio, in assenza del quale la stessa non può 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 è 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), è vero altresì che l'evolversi delle leggi concernenti la formazione della piccola proprietà contadina nel senso di una dilatazione delle norme di favore (...) lascia trasparire chiaramente la finalità perseguita dal legislatore di non lasciare scoperto alcun atto comportante il trasferimento della proprietà di un bene immobile (...) l'esclusione dei contratti che importano tale trasferimento, comunque denominati, si porrebbe in evidente contrasto con la*

ratio legis, che è destinazione dell'atto alla formazione della proprietà 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, nonché la sentenza della Commissione Tributaria Centrale 9 giugno 1986, n. 4981).

In conclusione, l'atto di conferimento di terreni agricoli in società di persone in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale è 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 società 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 qualità 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.