

RISOLUZIONE N. 227/E



Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso

Roma, 18 agosto 2009

OGGETTO: Istanza di interpello - ART.11, legge 27 luglio 2000, n.212 - Conferimento - Plusvalenze esenti- DPR 22 dicembre 1986, n. 917, articoli 87 e 176 - Agevolazioni tributarie – d.lgs. 29 marzo 2004 n. 99, articolo 2.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004 n. 99 e degli articoli 87 e 176 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 è stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante, pur rivestendo la qualifica di società agricola ai sensi dell'articolo 2, del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, non ha optato per la determinazione del proprio reddito imponibile ai sensi dell'articolo 32, del TUIR, così come previsto dal decreto Ministeriale 27 settembre 2007, n. 213.

E' ora intenzione della stessa conferire, ex articolo 176 del TUIR, un ramo d'azienda, costituito da terreni agricoli, fabbricati, macchinari, attrezzature e quant'altro necessario per lo svolgimento dell'attività, in una società agricola a responsabilità limitata di nuova costituzione. Alcuni dei terreni che la società intende trasferire hanno usufruito delle agevolazioni in materia di imposizione indiretta di cui all'articolo 2, comma 4, del citato D.Lgs. n. 99 del 2004.

Ciò posto, la società istante ha chiesto di conoscere se la stessa possa godere del regime fiscale di conferimento neutrale di cui all'articolo 176 del TUIR e se, in caso di successiva cessione delle partecipazioni ricevute in seguito al

conferimento in questione, risulti applicabile il regime di parziale esenzione delle plusvalenze, ovvero di indeducibilità totale delle minusvalenze, ai sensi, rispettivamente, degli articoli 87 e 101 dello stesso Testo Unico.

Sotto il profilo dell'imposizione indiretta, la società istante ha chiesto di conoscere se, a seguito del conferimento a favore di un'altra società agricola, di terreni che hanno goduto delle agevolazioni di cui al sopra citato articolo 2, comma 4, del citato D.Lgs. n. 99 del 2004, la società conferente non decada dal relativo beneficio.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA

L'istante ritiene di poter usufruire del regime di neutralità previsto dall'articolo 176 del TUIR e che, in caso di cessione delle partecipazioni ricevute, a seguito dell'operazione di conferimento, tornino applicabili le disposizioni di cui agli articoli 87 e 101 del TUIR relative rispettivamente al regime di parziale esenzione delle plusvalenze e di indeducibilità totale delle minusvalenze.

Infine, la società ritiene che il conferimento di terreni, anche se effettuato nel quinquennio successivo all'acquisto, non determini la decadenza dal regime agevolativo di cui all'articolo 2 del decreto legislativo n. 99 del 2004,

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si osserva che l'articolo 1, comma 1093, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, ha disposto che *“Le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, come da ultimo modificato dal comma 1096 del presente articolo, possono optare per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'articolo 32 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni”*. Pertanto, a decorrere dal 1° gennaio 2007, per effetto della citata disposizione, il regime della tassazione su base catastale costituita dal reddito agrario è fruibile, su opzione, da tutte le società agricole aventi forma

giuridica di società a responsabilità limitata o di società di persone, a prescindere dalla qualifica di coltivatore diretto di uno dei soci, come, invece, era richiesto dalle disposizioni nella previgente formulazione. In assenza della sopra richiamata opzione, come nel caso di specie, tornano applicabili le disposizioni ordinarie con riferimento alle modalità di determinazione del reddito. In particolare, l'istante è una società di capitali residente in Italia, rientrando tra i soggetti (società ed enti commerciali residenti) la cui base imponibile è determinata secondo le disposizioni di cui al Titolo II, Capo II, Sezione I, del TUIR e il cui reddito complessivo, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa.

Ne consegue che, con riferimento al caso prospettato, l'operazione di conferimento - nel presupposto che quanto conferito in un'altra società di capitali sia un ramo d'azienda - potrà godere, in linea di principio, del regime di neutralità previsto dall'articolo 176, comma 1, del TUIR, secondo cui *“i conferimenti di aziende effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali, non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze. Tuttavia il soggetto conferente deve assumere, quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita e il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti in bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti”*

Per ciò che concerne, invece, il regime fiscale delle plusvalenze realizzate, si ritiene che, in presenza di tutti i requisiti di cui all'articolo 87 del TUIR, le richiamate plusvalenze siano da considerarsi attratte al regime di parziale esenzione fiscale.

In particolare, il richiamato articolo 87, comma 1, del TUIR, dispone che *“non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto esenti nella misura del 95 per cento le plusvalenze realizzate e determinate ai sensi dell'articolo 86, commi 1, 2 e 3 relativamente ad azioni o quote di partecipazioni in società ed enti indicati nell'articolo 5, escluse le società semplici e gli enti alle*

stesse equiparate, e nell'articolo 73, comprese quelle non rappresentate da titoli”, con i seguenti requisiti, brevemente individuati:

- a. possesso ininterrotto della partecipazione dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione;
- b. classificazione della partecipazione nella categoria immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso;
- c. residenza fiscale della partecipata in uno Stato o territorio di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis;
- d. esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale secondo la definizione di cui all'articolo 55 del TUIR.

Con riferimento a tale ultimo requisito, si osserva che per esercizio d'impresa si intende l'effettivo e concreto utilizzo dei beni d'impresa nell'esercizio dell'attività commerciale di cui all'articolo 55 del TUIR (cfr. risoluzione 15 dicembre 2004, n. 152/E, risoluzione 25 novembre 2005 n. 163/E, risoluzione 9 novembre 2007, n. 323/E).

In relazione al caso di conferimento, si osserva che l'articolo 87 va letto in combinato disposto con il comma 4 dell'articolo 176 del TUIR, secondo cui *“le aziende acquisite in dipendenza di conferimenti effettuati con il regime di cui al presente articolo si considerano possedute dal soggetto conferitario anche per il periodo di possesso del soggetto conferente. Le partecipazioni ricevute dai soggetti che hanno effettuato i conferimenti di cui al periodo precedente o le operazioni di cui all'articolo 178, in regime di neutralità fiscale, si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nei bilanci in cui risultavano iscritti i beni dell'azienda conferita o in cui risultavano iscritte, come immobilizzazioni, le partecipazioni date in cambio”*.

In sostanza, come chiarito dalla circolare n. 36/E del 2004, “le partecipazioni ricevute in cambio dalla conferente si considerano iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie nei bilanci in cui risultavano iscritti i beni

dell'azienda conferita (..)”. Ed inoltre, “qualora il conferimento neutrale abbia ad oggetto un'azienda o un ramo aziendale, la partecipazione ricevuta viene assunta con un'anzianità pari a quella attribuibile all'azienda conferita.”

Sulla base del riferimento normativo sopra citato, con riferimento al caso di specie, i requisiti soggettivi di cui alle lettere a) e b) risulterebbero verificati, già alla data del conferimento, a condizione che il soggetto conferente disponesse dell'azienda conferita da almeno dodici mesi, in quanto le partecipazioni rivenienti dal conferimento vengono assunte con un'anzianità pari a quella attribuibile all'azienda conferita.

Con riferimento ai requisiti di cui alle lettere c) e d), il comma 2 dell'articolo 87 del TUIR prevede, inoltre, che “*i requisiti di cui al comma 1, lettere c) e d) devono sussistere ininterrottamente, al momento del realizzo, almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore al realizzo stesso*”.

In linea di principio, come chiarito con la circolare n. 36/E del 6 agosto 2004, le nuove entità legali che originano da soggetti precedentemente esistenti ereditano da questi anche le caratteristiche rilevanti ai fini della valutazione dei requisiti di commercialità e residenza.

In altri termini, la conferitaria dovrà tener conto delle caratteristiche del “dante causa” (conferente) per verificare su proiezione triennale i requisiti di commercialità e residenza in un paese non *black list*.

Con particolare riferimento al requisito della commercialità, quindi, si ritiene che la circostanza secondo cui la società di nuova costituzione (conferitaria) tragga origine da un conferimento ex articolo 176 del TUIR di per sé non assicura che in capo alla stessa sussista il requisito della commercialità di cui all'articolo 87, comma 1, lettera d), del TUIR.

Con circolare n. 36/E del 6 agosto 2004, in ipotesi di scissione, è stato chiarito che qualora la società scissa sia prevalentemente commerciale, la società beneficiaria del ramo commerciale che prosegue l'attività commerciale della scissa potrà computare, ai fini del calcolo del triennio, anche il periodo di esercizio di attività commerciale svolto dalla scissa medesima.

Qualora, invece, la società beneficiaria riceva in sede di scissione un ramo “non commerciale”, la partecipazione detenuta nella medesima non potrà ritenersi qualificata per la participation exemption.

E’ noto che il conferimento di azienda, sebbene usufruisca del regime di neutralità fiscale, non è assimilabile ad un’operazione di fusione o scissione per le quali vige il principio di successione a titolo universale delle società risultanti dalle operazioni stesse in tutte le posizioni soggettive delle società fuse, incorporate o scisse.

Coerentemente con la *ratio* che è alla base del disposto di cui al comma 4 dell’articolo 176 del TUIR che riguarda, tra l’altro, i requisiti soggettivi ai fini p.ex, si ritiene che il principio di continuità possa essere esteso anche al requisito della commercialità di cui all’articolo 87, comma 1, lettera d), del TUIR, tenuto conto di quanto successivamente indicato.

Al pari della beneficiaria neocostituita a seguito di scissione, la partecipazione detenuta nella conferitaria risulterà assistita dal requisito della commercialità rilevante ai fini dell’applicazione del regime p.ex (art. 87, commi 1, lett. d) e 2, del TUIR) solo se la conferitaria “eredita” il ramo commerciale di una società che sia prevalentemente commerciale, a condizione che detta attività venga “ininterrottamente” svolta anche dalla conferitaria fino alla data di cessione della partecipazione e nel rispetto del requisito temporale ai sensi dell’articolo 87, comma 2, del Tuir.

Infine, con riferimento al requisito di cui alla lettera c), (residenza fiscale in un paese non *black list*), la sua sussistenza, analogamente al requisito della commercialità, andrà verificata in capo alla società conferitaria alla data di cessione della partecipazione e, per il periodo precedente, su proiezione triennale, fino a esaurimento dell’intervallo di osservazione richiesto dal comma 2 dell’articolo 87 del TUIR, anche in capo alla società conferente.

Tutto ciò premesso, si ritiene che, nel caso di specie - qualora siano ravvisabili tutti i requisiti di cui all'articolo 87 del TUIR - secondo i criteri sopra richiamati, le eventuali plusvalenze e/o minusvalenze realizzate in caso di

alienazione delle partecipazioni rivenienti dal conferimento saranno da considerarsi attratte al regime di parziale esenzione fiscale.

Per ciò che concerne, invece, i profili relativi all'imposizione indiretta si evidenzia che l'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, prevede che: *“alle società agricole di cui all'articolo 1, comma 3, qualificate imprenditori agricoli professionali, 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...”*.

A tal proposito, con riferimento alle agevolazioni previste a favore della piccola proprietà contadina, l'articolo 7 della legge 6 agosto 1954, n. 604, prevede che *“decade dalle agevolazioni tributarie l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta il quale, prima che siano trascorsi cinque anni dagli acquisti fatti a norma della presente legge, aliena volontariamente il fondo o i diritti parziali su di esso acquistati, ovvero cessa dal coltivarlo direttamente”*.

Ciò posto, si rileva che, in diverse occasioni, la giurisprudenza di legittimità, ha riconosciuto la natura traslativa del conferimento, evidenziando che *“...secondo gli ordinari canoni civilistici, il conferimento di un'azienda individuale in una società sia essa di persona o di capitali, comporta un fenomeno traslativo soggetto alla disciplina dell'articolo 2558 c.c. e segg.”*. (v. Corte di Cassazione 12 marzo 2008, n. 6578, 29 settembre 2006, n. 21229).

Pertanto, attesa l'assimilazione tra trasferimento e conferimento di un bene, si ritiene applicabile nel caso in esame il principio affermato in via generale dalla risoluzione 1° dicembre 2008, n. 455/E, secondo cui il conferimento rientra tra gli atti di alienazione che comportano la decadenza dalle agevolazioni previste per la PPC, in forza di quanto previsto dall'articolo 7 della legge n. 604 del 1954.

Nella predetta risoluzione si perviene, tuttavia, a differenti conclusioni, attese le peculiarità della fattispecie esaminata e in base ad una interpretazione logico-sistematica degli articoli 9 e 11 del Decreto legislativo n. 228 del 2001.

Infatti, a mente di quanto previsto dall'articolo 9 del citato decreto legislativo *“ai soci delle società di persone esercenti attività agricole, in possesso*

della qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale, continuano ad essere riconosciuti e si applicano i diritti e le agevolazioni tributarie e creditizie stabiliti dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso delle predette qualifiche”.

Il successivo articolo 11 stabilisce, al comma 2, che la vendita del fondo acquistato con i suddetti benefici non può aver luogo prima che siano decorsi cinque anni dall’acquisto, e, al comma 3, *che “non incorre nella decadenza dai benefici l’acquirente che, durante il periodo vincolativo di cui ai commi 1 e 2, ferma restando la destinazione agricola, alieni il fondo o conceda il godimento dello stesso a favore del coniuge, di parenti oltre il terzo grado o di affini entro il secondo grado, che esercitano l’attività di imprenditore agricolo di cui all’articolo 2135 del codice civile...”.*

Viene chiarito, pertanto, che non comporta la decadenza dalle predette agevolazioni il conferimento di un fondo, effettuato nel quinquennio successivo all’acquisto agevolato, ad una società agricola in accomandita semplice, della quale il coltivatore diretto sia socio accomandatario e gli altri soci siano il coniuge e un figlio.

Diversamente, con riferimento al caso di specie, si evidenzia che a beneficiare del conferimento è una società agricola a responsabilità limitata di nuova costituzione. Ne consegue che la fattispecie in esame non possa essere assimilata a quella oggetto della risoluzione n. 455/E del 2008, posto che la società conferitaria di cui si tratta non riveste la forma giuridica di società di persone e il conferimento viene effettuato in favore di soggetti diversi da quelli contemplati dall’articolo 11, comma 3, del Decreto legislativo. n. 228 del 2001.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.