

COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI

Studio n. 51/2003/T

Gaetano Petrelli

REGIME FISCALE DEI CONFERIMENTI IN SOCIETÀ ED ENTI (*)

Approvato dalla Commissione studi tributari il 9 maggio 2003.

PREMESSA.....	3
1. CONFERIMENTI EFFETTUATI DA SOGGETTI IVA.....	5
1.1. Conferimenti soggetti ad imposta di registro in relazione al loro particolare oggetto.....	7
1.1.1. Conferimento di azienda da parte di società od enti.....	7
1.1.2. Conferimento di azienda da parte di imprenditore individuale.....	9
1.1.3. Conferimento di terreni non edificabili.....	10
1.1.4. Conferimento di denaro.....	11
1.1.5. Conferimento di servizi.....	12
1.2. Conferimenti soggetti ad IVA (ma esenti o non imponibili ai fini IVA).....	15
1.2.1. Conferimento di partecipazioni sociali.....	17
1.2.2. Conferimento di fabbricati abitativi da parte di imprese non costruttrici ...	19
1.2.3. Conferimento di beni acquistati senza diritto alla detrazione dell'imposta	20
1.2.4. Conferimento di navi ed imbarcazioni.....	24
1.2.5. Altri conferimenti non soggetti, esenti o non imponibili IVA.....	24
1.3. Conferimenti soggetti ad IVA (ed anche al pagamento della relativa imposta).	25
2. CONFERIMENTI EFFETTUATI DA PRIVATI (NON SOGGETTI IVA).....	27
2.1. Conferimento di beni immobili.....	27
2.1.1. Conferimenti di immobili a destinazione commerciale.....	27
2.1.2. Altri conferimenti immobiliari.....	29
2.1.3. Base imponibile ai fini dell'imposta di registro.....	30
2.1.4. Imposte ipotecarie e catastali.....	31
2.1.5. La direttiva CEE 335/1969.....	32
2.2. Conferimento di aziende.....	33
2.3. Conferimento di autoveicoli.....	34
2.4. Conferimento di navi e imbarcazioni.....	35
2.5. Conferimento di partecipazioni sociali.....	36
2.6. Conferimento di denaro, di beni e diritti diversi.....	37
3. FATTISPECIE PARTICOLARI.....	38
3.1. Conferimento in società di fatto e successiva regolarizzazione.....	38
3.1.1. Regolarizzazione di società di fatto derivanti da comunione ereditaria.....	39
3.1.2. Altre fattispecie di regolarizzazione di società di fatto.....	42
3.2. Conferimento in Gruppi Europei di Interesse Economico (GEIE).....	45

3.3. Conferimento in società aventi sede in altro Stato membro dell'Unione Europea	46
3.4. Conferimento in società aventi sede in uno Stato extracomunitario	47
3.5. Conferimento in società cooperative e società di mutuo soccorso.....	48
3.6. Conferimento in Onlus.....	50
3.7. Conferimenti previsti da leggi speciali.....	53
3.7.1. Società di capitali con partecipazione di comuni o provincie.....	54
3.7.2. Società per azioni derivanti dalle cosiddette aziende municipalizzate	55
3.7.3. Fondi comuni di investimento immobiliare chiusi	55
3.7.4. Fondi pensione	56
3.7.5. Società privatizzate	56
3.7.6. Società controllate dall'IRI nel settore delle telecomunicazioni.....	57
3.7.7. Circoli e associazioni di cultura cinematografica	57
3.7.8. Conferimenti di beni o aziende a favore di centri di assistenza fiscale.....	57
3.7.9. Atti costitutivi e modificativi relativi alle IPAB	58
3.7.10. Riordino degli enti fieristici.	58
3.7.11. Privatizzazione e cartolarizzazione di beni immobili pubblici	59
3.7.12. Trasformazione e soppressione di enti pubblici.....	59
3.8. Conferimento in altri enti diversi dalle società	60
4. CONFERIMENTI E IMPOSIZIONE DIRETTA: PROFILI DI INTERESSE NOTARILE.....	62
4.1. Regime delle plusvalenze da conferimento	62
4.1.1. Conferimenti di azienda effettuati nell'esercizio di impresa (nel t.u.i.r.) ...	63
4.1.2. Conferimenti di azienda effettuati da privati (nel t.u.i.r.)	65
4.1.3. La disciplina dei conferimenti di azienda nel d.lgs. 8 ottobre 1997 n. 358.	67
4.1.4. Conferimenti di aziende ex d.lgs. 30 dicembre 1992 n. 544.....	74
4.2. Norma antielusiva.....	75
4.3. La dual income tax.....	77
5. CONFERIMENTO DI AZIENDA E DISCIPLINA DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE.....	79
6. PROSPETTO SINOTTICO DELLA DISCIPLINA DELLE IMPOSTE INDIRETTE SUI CONFERIMENTI	82
7. PROSPETTO SINOTTICO DELLA TASSAZIONE DELLE PLUSVALENZE SUI CONFERIMENTI DI AZIENDA.....	90

Premessa

Il regime fiscale – sia ai fini dell'imposizione indiretta che di quella diretta – dei conferimenti in società ed enti, è quello risultante dalle modifiche apportate con la legge 23 dicembre 1999 n. 488 (*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – Legge finanziaria 2000*, pubblicata nel supplemento ordinario alla G.U. n. 302 del 27 dicembre 1999, in vigore dal 1° gennaio 2000), la legge 8 maggio 1998 n. 146 (c.d. legge *omnibus*, pubblicata nel supplemento ordinario n. 93/L alla G.U. n. 110 del 14 maggio 1998, in vigore dal 15 maggio 1998), il d. lgs. 15 dicembre 1997 n. 446 (*Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali*, pubblicato sul supplemento ordinario alla G.U. n. 298 del 23 dicembre 1997, in vigore dal 1° gennaio 1999), il d.lgs. 8 ottobre 1997 n. 358 (*Riordino delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione e conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni*, pubblicato sulla G.U. n. 249 del 24 ottobre 1997, in vigore, per quanto concerne la materia in oggetto, dal giorno 8 novembre 1997), il d.lgs. 2 settembre 1997 n. 313 (*Norme in materia di imposta sul valore aggiunto*, pubblicato nel supplemento ordinario n. 188/L alla G.U. n. 219 del 19 settembre 1997, in vigore dal 1° gennaio 1998).

Il presente studio ha per oggetto un inquadramento sistematico della suddetta disciplina tributaria, con particolare riferimento alla disciplina delle imposte indirette ed ai profili di maggior rilevanza notarile.

Nella schematizzazione che segue, è descritta innanzitutto la disciplina - ai fini delle imposte indirette - dei conferimenti effettuati da soggetti IVA, cioè da persone fisiche, società od enti per cui ricorra il presupposto soggettivo di cui agli articoli 4 e 5 del d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633. Seguono quindi la trattazione del regime fiscale dei conferimenti eseguiti da privati (non soggetti IVA), anche rivisitando precedenti conclusioni dottrinali e giurisprudenziali alla luce delle modifiche legislative intervenute negli

ultimi anni; nonché l'analisi delle fattispecie che presentano particolarità rispetto allo schema generale. Lo studio si conclude con una breve analisi di alcuni profili di interesse notarile relativi all'imposizione diretta nei rapporti con l'istituto del conferimento, con particolare riguardo alla disciplina delle plusvalenze, alla disciplina antielusiva, alla *Dual income tax*, alle nuove norme in tema di responsabilità della società conferitaria per sanzioni amministrative nell'ipotesi di conferimento di azienda.

È da segnalare, infine, che l'analisi che segue ha ad oggetto sia i conferimenti in sede di costituzione della società o ente, che quelli effettuati nell'ambito di operazioni di aumento di capitale¹.

* Pubblicato in *Studi e materiali*, a cura del Consiglio Nazionale del Notariato, 2003, 2, p. 603.

Il presente studio costituisce aggiornamento dello Studio 824-*bis*, approvato dalla Commissione studi tributari in data 23 luglio 1998.

¹ In conseguenza dell'abrogazione dell'art. 19, comma 3, e dell'art. 27, comma 6, del testo unico sull'imposta di registro – disposta dall'art. 10, comma 1, lett. *d*), della legge 488/1999 – sono venute meno le problematiche di tipo 'procedurale' connesse alla tassazione degli aumenti di capitale, su cui cfr. PETRELLI, *Società di capitali: aumento di capitale e conferimento con atti separati, imposta principale di registro*, in *Riv. Not.*, 1996, p. 1367 ss.

1. Conferimenti effettuati da soggetti IVA

L'articolo 1, comma 1, lettera *b*), del d.lgs. 2 settembre 1997 n. 313 ha soppresso, con effetto dal 1° gennaio 1998, la lettera *e*) del terzo comma dell'art. 2 del d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633, che riportava, nell'elenco delle cessioni di beni escluse dall'ambito IVA, «i conferimenti in società e altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni». Conseguentemente, i conferimenti, rientrando nella generica categoria degli «atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere», di cui all'articolo 2, comma 1, del d.p.r. n. 633/1972, entrano nell'ambito impositivo dell'IVA. La disposizione, come illustrato nella circolare ministeriale relativa al provvedimento in oggetto², dà attuazione, per il profilo in oggetto, alla VI direttiva CEE n. 77/388 del 17 maggio 1977³.

L'ampio tenore dell'articolo 2, comma 1, succitato, determina la ricomprensione in ambito IVA dei conferimenti effettuati sia a favore di società di ogni tipo ed oggetto, sia a favore di enti diversi dalle società, qualunque sia il loro tipo ed oggetto: la norma, infatti, non prevede un trattamento diverso per gli enti aventi ad oggetto principale o esclusivo l'attività agricola o commerciale e gli altri enti, come invece avviene nell'ambito della disciplina dell'imposta di registro (articolo 50, e articolo 4, comma 1, della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131: vedi *infra*, paragrafo 3.8). Sono parimenti ricompresi nell'ambito IVA, in base alla norma suindicata, sia i conferimenti che trasferiscono la proprietà di beni, sia quelli che costituiscono o trasferiscono diritti reali sugli stessi.

L'articolo 1, comma 1, lettera *a*), del succitato d.lgs. n. 313/1997 ha inoltre modificato la lettera *b*) del terzo comma dell'art. 2 del d.p.r. n. 633/1972, che nell'attuale ste-

² Circ. Min. Fin. 328/E del 24 dicembre 1997, paragrafo 1.1.1.

³ L'articolo 5 della direttiva CEE 388/1977, relativo alle cessioni di beni ai fini dell'IVA, consente soltanto che in caso di «conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri possono considerare l'operazione come non avvenuta»; non esiste viceversa alcuna esclusione per i conferimenti in generale, salve le previsioni che prevedono l'esclusione o l'esenzione in ragione delle particolari caratteristiche dell'oggetto della cessione.

sura, sempre nell'elenco delle cessioni di beni non soggette ad IVA, contempla «le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda».

Pertanto, ricorrendone il presupposto soggettivo, i conferimenti in società od enti sono, dal 1° gennaio 1998, assoggettati ad IVA, fatta eccezione, peraltro, per una nutrita serie di fattispecie, che verranno di seguito enucleate, così numerose da porre in dubbio lo stesso carattere di principio generale dell'assoggettamento ad IVA dei conferimenti.

Sono innanzitutto espressamente esclusi dall'ambito dell'imposta sul valore aggiunto, come sopra rilevato, i conferimenti di azienda in società ed enti di qualsiasi tipo ed oggetto, in conformità ad una lunga tradizione ed alla direttiva CEE 77/388 ed unitamente alle cessioni di azienda effettuate per altra causa negoziale. La lettura del terzo comma dell'articolo 2 del d.p.r. n. 633/1972 evidenzia peraltro notevoli difetti di coordinamento. Mentre, infatti, alla lettera *b*), riguardante le aziende e i rami di azienda, le cessioni vengono espressamente parificate ai conferimenti al fine dell'esclusione dall'ambito IVA, lo stesso non avviene per le cessioni di altri particolari beni, come, ad esempio, il denaro e i crediti in denaro (lettera *a*) o i terreni non edificabili (lettera *c*), che sono anch'essi tradizionalmente al di fuori dell'ambito IVA e per cui la legge non fa espresso riferimento ai conferimenti. Deve peraltro ritenersi che l'improprietà terminologica non comporti l'attrazione di tali conferimenti nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto: la stessa Amministrazione finanziaria, riferendosi ai conferimenti di denaro, ha espressamente riconosciuto che gli stessi non vanno assoggettati ad IVA⁴ e la conclusione deve valere anche per le altre fattispecie elencate al terzo comma dell'articolo 2.

Va da sé che, per il principio di alternatività sancito all'articolo 40 del d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131, i conferimenti soggetti ad IVA scontano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa, salve le eccezioni espressamente previste.

⁴ Circ. Min. Fin. 328/E del 24 dicembre 1997, *cit.*, par. 1.1.1.

1.1. Conferimenti soggetti ad imposta di registro in relazione al loro particolare oggetto

Viene di seguito analizzata la disciplina delle imposte indirette sui conferimenti che, per la natura del loro oggetto, non sono considerati cessioni di beni ai fini IVA.

1.1.1. Conferimento di azienda da parte di società od enti

Ai sensi dell'articolo 4, lettera *b*), della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131, come modificato dall'art. 10, comma 5, lettera *c*), del d.l. 20 giugno 1996 n. 323, convertito in legge 8 agosto 1996 n. 425, sono soggetti ad imposta fissa di registro i conferimenti di aziende o di complessi aziendali⁵ relativi a singoli rami dell'impresa, fatti da una società ad altra società esistente o da costituire, ovvero posti in essere da enti diversi dalle società (purché aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale o agricola⁶).

Sotto il profilo oggettivo, la legge contempla tutte le ipotesi di conferimento della proprietà di aziende o rami di azienda⁷. Sotto il profilo negoziale, la legge contempla

⁵ Come chiarito con la circolare ministeriale 10 giugno 1986 n. 37, nel commento all'art. 50 del t.u. sull'imposta di registro, la legge, nell'equiparare alle aziende i complessi aziendali, «non esige più il requisito che i rami dell'impresa pertinenti a tali complessi siano gestiti distintamente e con contabilità separata, come richiedeva il previgente d.p.r. n. 634/1972». Trattasi di principio applicabile in linea generale e quindi anche per le imposte diverse da quella di registro. Nello stesso senso, v. Ris. Min. Fin. 7 agosto 1986 n. 220139.

⁶ L'espressione «analoghe operazioni poste in essere da enti diversi dalla società», contenuta nella lettera *b*) in commento, deve essere interpretata in relazione al comma 1, primo periodo dell'articolo 4 (che definisce, in linea generale, l'ambito di applicazione per tutte le fattispecie disciplinate nello stesso articolo), che fa riferimento agli enti «aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole». Si ritiene quindi che gli enti contemplati nella lettera *b*) siano solo quelli aventi tale oggetto (sul punto, v. *amplius* al paragrafo 3.8).

⁷ Occorre segnalare, con riferimento al disposto della lettera *b*) dell'articolo 4 della tariffa (ove si parla di conferimento di aziende o complessi aziendali, senza far riferimento al conferimento di diritti reali di godimento sugli stessi), la differente formulazione rispetto alla lettera *a*), numero 3, dello stesso articolo, che espressamente fa riferimento anche ai conferimenti di diritti reali di godimento: la differente formulazione non sembra comportare peraltro conseguenze pratiche, posto che in entrambi i casi il conferimento è soggetto ad imposta fissa di registro. Sul problema dell'idoneità dei conferimenti di diritti reali di godimento a realizzare le finalità di ristrutturazione e riorganizzazione aziendale, v. *amplius* al paragrafo 1.1.2.

Sono comunque ed in ogni caso esclusi dall'ambito di applicazione dell'art. 4, lettera *b*) della tariffa i conferimenti di diritti personali di godimento su aziende: questi ultimi rientrano nella previsione della lettera *a*), n. 5, del medesimo art. 4 (e sono quindi comunque soggetti ad imposta fissa di registro).

espressamente sia i conferimenti effettuati in sede di costituzione della società, sia quelli effettuati in società già esistente, a seguito di aumento di capitale. Sotto il profilo soggettivo, infine, si fa espresso riferimento ai conferimenti da società a società (ovviamente di qualsiasi tipo ed oggetto), ed alle analoghe operazioni poste in essere *da* enti diversi dalle società (a favore, ovviamente, sia di altri enti che di società). Peraltro, in considerazione dell'ampia *ratio* della nuova normativa - introdotta per adeguare la normativa nazionale ai principi comunitari⁸ - e volta a favorire in generale i processi di concentrazione e ristrutturazione aziendale, e tenuto conto altresì della natura non agevolativa in senso tecnico della disposizione in esame, introdotta a regime nel testo unico dell'imposta di registro, a prescindere da richiesta da parte del contribuente e senza alcuna previsione di cause di decadenza, la norma in oggetto deve essere interpretata in senso estensivo. Devono quindi esservi ricomprese le operazioni di conferimento da società a società, da società ad enti diversi, da enti diversi a società, da enti ad enti.

Dal coordinamento della disposizione in oggetto con quella contenuta nella nota IV all'art. 4 della tariffa, parte prima, nonché con quella contenuta nella lettera *a*), numero 3), del medesimo art. 4, emerge che l'imposta di registro in misura fissa si applica a tutti i conferimenti in società o enti, a prescindere dalla circostanza che la società conferitaria abbia la propria sede sia in Italia che all'estero.

È da segnalare infine che le imposte ipotecarie e catastali, per ogni conferimento di azienda e quindi anche per quello in esame, si applicano nella misura fissa (articolo 10, comma 2, ed articolo 4 della tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990 n. 347). Le relative norme parlano genericamente di «conferimenti di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa», con ampia formulazione idonea a ricomprendere ogni e qualsiasi conferimento aziendale di società ed enti diversi.

⁸ La direttiva CEE 69/335 del 17 luglio 1969, come modificata dalla direttiva 85/303, dispone l'inapplicabilità dell'imposta proporzionale sui conferimenti agli atti societari che comportino il conferimento da parte di una o più società della totalità dei loro patrimoni o di uno o più rami della loro attività ad una o più società esistenti o in via di costituzione. A tale normativa - anche a seguito della sentenza della Corte di giustizia CEE 13 febbraio 1996, n. C-197/94 e C-252/94 - ha inteso adeguarsi il legislatore italiano, come si evince dalla relazione al disegno di legge 757, presentato al Senato il 20 giugno 1996 per la conversione in legge del d.l. n. 323/1996.

L'applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa rende in sostanza inapplicabili alla fattispecie in esame le disposizioni degli articoli 51, 52 e 53 del d.p.r. n. 131/1986, e quindi le regole ivi contenute sulla determinazione del valore dell'azienda, compresa quella che impone l'indicazione del valore di avviamento: ciò risulta chiaramente dalla nuova formulazione dell'art. 50 del medesimo T.U., quale risultante dalle modifiche apportate dall'art. 10, comma 1, lett. a), della legge 488/1999 (la cui portata è ora limitata ai soli conferimenti immobiliari). Occorrerà, ovviamente, tener conto dei valori aziendali ai fini civilistici, in base alle norme sui conferimenti in natura (art. 2295 n. 6 e art. 2343 c.c.).

1.1.2. Conferimento di azienda da parte di imprenditore individuale

L'art. 4, lettera a), n. 3, della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. 131/1986, assoggetta ad imposta fissa di registro il conferimento di proprietà o diritto reale di godimento su aziende o su complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa. La disposizione – quale risultante dalle modifiche apportate con la legge 488/1999 – equipara sostanzialmente i conferimenti effettuati da imprenditore individuale a quelli effettuati da società ed altri enti (le due fattispecie rimangono comunque formalmente disciplinate da due norme distinte, contenute rispettivamente nel n. 3 della lettera a), e nella lettera b), dell'art. 4 della tariffa).

La nuova disciplina supera quindi definitivamente quella contenuta nell'articolo 25 della legge 8 maggio 1998 n. 146, che riguardava peraltro solo alcuni conferimenti (quelli effettuati in sede di costituzione della società, che avessero ad oggetto l'intera azienda, e fossero effettuati, «in applicazione del decreto legislativo 8 ottobre 1997 n. 358»), mentre gli altri erano soggetti ad imposta proporzionale di registro con l'aliquota dell'1%⁹. Disciplina, quella del suddetto art. 25, che peraltro – nella parte in cui prevedeva l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa – era in ogni caso

⁹ Per un approfondimento della disciplina desumibile dall'art. 25 della legge 146/1998, ora tacitamente abrogata, cfr. lo Studio 824-*bis* della Commissione studi tributari, sopra citato, nonché COLUCCI, *Profili tributari dei trasferimenti di azienda*, Relazione al convegno di Maratea del 27 giugno 1998, organizzato dal Comitato Regionale Notarile della Basilicata e dal Consiglio Notarile di Salerno.

superflua, posto che tali imposte si applicavano già in misura fissa in base al d.lgs. n. 347/1990; e che – riguardo all'imposizione sostitutiva dell'Invim, è venuta comunque meno a seguito dell'abolizione di tale imposta. Ne consegue che il suddetto art. 25 è da considerarsi tacitamente abrogato, ai sensi dell'art. 15 delle preleggi (in quanto la nuova legge regola l'intera materia già regolata dalla legge anteriore).

La disciplina suddescritta, in quanto più favorevole, prevale poi su quella contenuta nell'articolo 105, comma 2, del d.p.r. 6 marzo 1978 n. 218 (testo unico per gli interventi nel Mezzogiorno), che ha recepito la disposizione contenuta nell'articolo 7, comma 3, della legge 16 dicembre 1977 n. 904 (c.d. 'legge Pandolfi'), in base alla quale era soggetto ad imposta di registro con l'aliquota unica dello 0,50 % (in luogo di quella previgente dell'1%), il conferimento di aziende o complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, se fatto da un'impresa o società che ha sede ed opera nel Mezzogiorno ad una società che anch'essa ha sede ed opera nel Mezzogiorno: anche questi ultimi conferimenti sono ora soggetti ad imposta di registro in misura fissa.

L'applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa comporta – come per la fattispecie descritta al superiore paragrafo *1.1.1.* – l'irrilevanza, ai fini dell'imposizione indiretta, del valore di avviamento dell'azienda conferita (salva la rilevanza dei valori aziendali ai fini civilistici, in base alle norme sui conferimenti in natura di cui agli articoli 2295 n. 6 e 2343 c.c.).

1.1.3. Conferimento di terreni non edificabili

La cessione dei terreni «non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni», pur effettuato da soggetto IVA, non è considerata cessione di beni ai fini IVA, ai sensi dell'art. 2, comma 3, lettera c), del d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633. La norma non equipara espressamente il conferimento alla cessione, come avviene invece per i conferimenti di azienda, ma, si è visto sopra, ciò costituisce un mero difetto di coordinamento, nonostante il quale deve sicuramente affermarsi l'esclusione dall'ambito IVA delle operazioni in oggetto.

Si rinvia, per quanto attiene alla nozione di edificabilità presupposta dalla norma, ai precedenti studi in materia¹⁰, non senza segnalare che è controverso il trattamento tributario applicabile ai terreni inseriti in un piano regolatore generale adottato, ma non ancora approvato¹¹.

Ricorrendo i presupposti di cui sopra, il conferimento sarà soggetto ad imposte proporzionali di registro, ipotecarie e catastali secondo le regole ordinarie.

1.1.4. Conferimento di denaro

La fattispecie è stata presa in esame nella premessa del presente studio. La conclusione è quella dell'esclusione dall'ambito IVA dei conferimenti di denaro o di crediti in denaro, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera *a*) del d.p.r. n. 633/1972, come espressamente affermato anche dall'Amministrazione finanziaria.

Il conferimento di denaro effettuato nell'esercizio di impresa è quindi assoggettato ad imposta fissa di registro, ai sensi dell'articolo 4, lettera *a*), n. 5 della tariffa, parte prima, allegata al t.u. dell'imposta di registro (come modificato dalla legge 488/1999; in precedenza questi conferimenti erano soggetti ad imposta proporzionale di registro, con l'aliquota dell'1%). A seguito delle ultime modifiche legislative, ha perso quindi di attualità la problematica della tassazione dei conferimenti in denaro in sede di aumento di capitale deliberato contemporaneamente alla riduzione del capitale per perdite, che, ai sensi della previgente nota II all'art. 4 non erano soggetti all'imposta «fino a concorrenza dell'ammontare della riduzione». La modifica legislativa di cui sopra ha inoltre – con l'abrogazione dell'art. 19, comma 3, e dell'art. 27, comma 6, del testo unico

¹⁰ C.N.N. (estensori De Rosa-Puri), *Le cessioni di terreni soggette ad IVA* (19 aprile 1993), in *CNN Strumenti*, voce 0160, p. 5.1; C.N.N. (estensore Monteleone), *Valutazione e tassazione ai fini dell'imposta di registro dei terreni non aventi destinazione edificatoria* (1994), in *CNN Strumenti*, voce 0160, p. 10.1.

¹¹ Cfr. sul punto Cass. 27 febbraio 2003 n. 2971, in *Fiscovideo*; Cass. 18 febbraio 2003 n. 2416, in *Fiscovideo*; Cass. 21 gennaio 2003 n. 818 (ord.), in *Fiscovideo*; Cass. 15 gennaio 2003 n. 467, in *Guida Normativa*; Cass. 9 dicembre 2002 n. 17513, in *Fiscovideo*; Cass. 27 marzo 2002 n. 4381, in *Fiscovideo*; Cass. 12 novembre 2001 n. 13969, in *Fiscovideo*; Cass. 22 novembre 2000 n. 15090, in *Fiscovideo*; Cass. 3 dicembre 1994 n. 10406, in *Fiscovideo*; Ris. Min. Fin. 27 maggio 1998 n. 47/E; C.N.N. (estensore Monteleone), *Imposta di registro: valutazione dei terreni in caso di strumenti urbanistici adottati ma non ancora approvati*, Studio n. 258-bis, in Banca Dati Notarile; REBECCA, *Piano regolatore in attesa dell'approvazione regionale: trattamento fiscale delle compravendite di terreni ora edificabili (ex agricoli)*, in *Il Fisco*, 2002, pagg. 556 ss.

sull'imposta di registro – disposta dall'art. 10, comma 1, lett. *d*), della legge 488/1999 – determinato la sostanziale detassazione, ai fini dell'imposta di registro, dei versamenti a fondo perduto, in conto capitale ed a copertura di perdite, effettuati dai soci alla società¹².

1.1.5. Conferimento di servizi

Il d.lgs. n. 313/1997 ha abrogato, come sopra visto, la lettera *e*) dell'art. 2 del d.p.r. n. 633/1972, che escludeva dalle cessioni di beni rilevanti ai fini IVA «i conferimenti in società e altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni». Tuttavia, per un probabile difetto di coordinamento, non è stata abrogata, dal predetto d.lgs. n. 313/1997, la lettera *d*) del terzo comma dell'articolo 3 del decreto IVA, che esclude dalle prestazioni di servizi rilevanti ai fini IVA «i conferimenti e i passaggi di cui alle lettere *e*) ed *f*) del terzo comma dell'art. 2».

Sorge quindi il problema di verificare se la suddetta lettera *d*) dell'art. 3 debba considerarsi ancora in vigore, ovvero debba considerarsi indirettamente, o tacitamente, abrogata dal decreto legislativo in esame (posto che l'abrogazione espressa non ha avuto luogo).

Deve innanzitutto escludersi che possa trattarsi di abrogazione tacita, *ex art.* 15 delle preleggi, in quanto non vi è né incompatibilità della nuova disciplina con le previsioni dell'art. 3 del d.p.r. n. 633/1972, né regolamentazione dell'intera materia già regolata dalla norma abrogata (che, per l'appunto, riguardava solo le cessioni di beni e non le prestazioni di servizi).

Potrebbe ritenersi che la lettera *d*) dell'art. 3 risulti comunque abrogata, in quanto contenente il riferimento alla lettera *e*) dell'art. 2, oggetto dell'abrogazione espressa. A tal fine, peraltro, occorrerebbe dimostrare che il rinvio contenuto nella lettera *d*) dell'art. 3 sia un rinvio formale e non recettizio. Infatti la giurisprudenza costante della Corte costituzionale e della Corte di cassazione afferma che, in caso di rinvio materiale o recetti-

¹² Cfr. sul punto, anche per la normativa transitoria, C.N.N. (estensore Brunelli), *Legge finanziaria 2000, imposte indirette e società* (14.1.2000), in *CNN Strumenti*, voce 0190; Circ. Min. Fin. 30 marzo 2000 n. 62/E; Circ. Min. Fin. 29 dicembre 1999 n. 247/E.

zio (che si realizza con la recezione del contenuto della norma richiamata nella norma richiamante), sono totalmente irrilevanti le vicende modificative e abrogative, ed anche l'eventuale declaratoria di illegittimità costituzionale, riferiti alla norma oggetto di rinvio¹³. In altri termini, a seguito del rinvio recettizio si ha un'appropriazione del contenuto della norma 'oggetto', che diviene parte integrante della norma 'rinviate', in modo che successive vicende modificative o abrogative riguardanti la prima non incidono più sulla seconda (tanto più che l'abrogazione non cancella *sic et simpliciter* la norma dal mondo del diritto, ma - operando *ex nunc* - ne delimita solamente l'efficacia ai fatti verificatisi prima dell'entrata in vigore della norma abrogatrice¹⁴).

La giurisprudenza ha chiarito come, per distinguere tra rinvio recettizio e rinvio formale occorra, di volta in volta, far riferimento all'intenzione del legislatore (ovviamente in senso oggettivo), o alle concrete caratteristiche del rinvio: la non coincidenza di *ratio* tra le due norme (quella richiamante o quella richiamata), la particolare specificità e puntualità del rinvio (il rinvio, cioè, effettuato in considerazione del particolare contenuto del suo oggetto), l'autonomia del contenuto precettivo della norma richiamante sono tutti indizi del carattere materiale o recettizio del rinvio¹⁵.

Nella fattispecie in esame, la norma richiamata (lettera *e* dell'art. 2) conteneva solo l'identificazione di una fattispecie (quella dei conferimenti in società o enti), alla quale era ed è riferito il rinvio contenuto nella lettera *d*) dell'art. 3: il contenuto precettivo, l'effetto giuridico («non costituiscono prestazioni di servizi») è presente nell'articolo 3,

¹³ Nel senso che il rinvio recettizio comporta la novazione della fonte della disciplina cui si rinvia, con la conseguente irrilevanza della successiva abrogazione o modifica della norma richiamata: Corte Cost. 9 luglio 1993 n. 311, in *Dir. e pratica lav.*, 1993, p. 2704; Cass. 30 dicembre 1994 n. 11316, in *Foro it.*, Mass. 1994; Cass. 27 maggio 1988 n. 3634, in *Foro it.*, 1989, I, c. 837; Cass. 21 aprile 1988 n. 3079, in *Foro it.*, Mass. 1988; Cass. 13 maggio 1987 n. 4384, in *Giust. civ.*, 1987, I, p. 2904; Cass. 23 aprile 1987 n. 3923, in *Giust. civ.*, 1987, I, p. 2277; Cass. 26 novembre 1984 n. 6118, in *Esattore*, 1985, p. 423; Cass. 3 dicembre 1985 n. 6041, in *Esattore*, 1986, p. 209; T.A.R. Lombardia 2 ottobre 1981 n. 1023, in *Trib. Amm. Reg.*, 1981, I, p. 3590; Cass. 9 giugno 1988 n. 3893, in *Foro it.*, Mass. 1988; Cass. 8 agosto 1987 n. 6847, in *Informazione prev.*, 1988, p. 486; Cass. 3 ottobre 1987 n. 7411, in *Foro it.*, Mass. 1987; Cass. 25 giugno 1986 n. 4231, in *Foro it.*, Mass. 1986; Cass. 5 settembre 1985 n. 4633, in *Foro it.*, Mass. 1985; Cass. 4 maggio 1985 n. 2804, in *Giust. civ.*, 1985, I, p. 1898; Cass. 17 novembre 1984 n. 5879, in *Foro it.*, Mass. 1984; Cass. 26 marzo 1984 n. 1969, in *Foro it.*, Mass. 1984; Cass. 8 febbraio 1984 n. 960, in *Foro it.*, Mass. 1984; Cass. 19 gennaio 1983 n. 499, in *Foro it.*, Mass. 1983.

¹⁴ Sulla vicenda abrogativa v. per tutti PUGLIATTI, *Abrogazione*, in *Enc. dir.*, I, Milano 1958, p. 141 ss.; GUASTINI, *Le fonti del diritto e l'interpretazione*, Milano 1993, p. 291 ss.

¹⁵ Cons. Giust. amm. reg. Sic., 12 giugno 1990 n. 168, in *Giur. amm. sic.*, 1990, p. 455 - Cass. 17 maggio 1994, in *Riv. pen.*, 1995, p. 916; Corte cost. 18 novembre 1986 n. 236, in *Foro it.*, 1987, I, c. 4; Cass. 1 giugno 1990 n. 5140, in *Foro it.*, 1991, I, c. 514; Trib. Biella 22 dicembre 1992, in *Informazione prev.*, 1993, p. 412; Pretura Roma 22 aprile 1985, in *Giur. costituz.*, 1985, II, p. 828.

e completamente autonomo dalla disposizione richiamata. D'altronde, il rinvio formale si riscontra soprattutto nei casi in cui viene richiamata un'intera disciplina normativa, dotata di un ben preciso contenuto precettivo, e si caratterizza quindi, sotto certi aspetti, per l'irrelevanza del contenuto della normativa richiamata, che potrà essere anche oggetto di successive modifiche legislative, cui continuerà a riferirsi la norma rinviante (rinvio 'dinamico'); nel nostro caso si ha invece il richiamo puntuale (c.d. rinvio 'statico') ad una data fattispecie, alla quale la stessa norma richiamante riconnette determinati effetti giuridici.

Ove, poi, rimanesse ancora incertezza sulla qualificazione del rinvio in oggetto, occorre tener conto del principio di conservazione degli atti normativi, costantemente affermato dalla giurisprudenza costituzionale¹⁶, che impedisce, nel dubbio, di ritenere abrogato un atto normativo.

Le superiori conclusioni comportano probabilmente un mancato adeguamento alla direttiva CEE n. 388 del 17 maggio 1977: l'articolo 6, comma 5, di quest'ultima, richiamando il precedente articolo 5, comma 8, consente sostanzialmente agli Stati membri di escludere dall'ambito IVA solo il «conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni». A prescindere dalla difficoltà di adattamento di tale norma ai conferimenti di servizi, la stessa probabilmente non consente di escludere dall'ambito IVA i conferimenti in oggetto. Peraltro, non trattandosi di direttiva con caratteristiche tali da consentirne l'immediata applicabilità, la mancata abrogazione dell'art. 3, lettera *d*), del d.p.r. 633/1972 non muta le conclusioni di cui sopra.

In definitiva, i conferimenti di servizi in società ed enti sono esclusi dalle prestazioni di servizi rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, e sono quindi assoggettati, in ogni caso, all'imposta di registro in misura fissa (quali conferimenti «di diritti diversi da quelli indicati nei numeri precedenti»), secondo le previsioni della lettera *a*), n. 5, dell'articolo 4, parte prima, della tariffa allegata al t.u. (come modificato dalla legge 488/1999; in precedenza questi conferimenti erano soggetti ad imposta proporzionale di registro, con l'aliquota dell'1%).

Vi rientrano, a titolo esemplificativo:

¹⁶ Corte cost. 5 febbraio 1992 n. 40, in *Foro it.*, 1992, I, c. 613; Corte cost. 29 luglio 1982 n. 152, in *Foro it.*, 1982, I, c. 2705; Corte cost. 19 dicembre 1984 n. 292, in *Vita Not.*, 1985, p. 186 e 192.

- il conferimento consistente in prestazioni d'opera, obbligazioni di fare, di non fare e di permettere (art. 3, comma 1, d.p.r. n. 633/1972);
- il conferimento in godimento (avente ad oggetto quindi diritti personali di godimento) di beni mobili o immobili (art. 3, comma 2, n. 1);
- il conferimento di beni immateriali (diritti d'autore, invenzioni industriali, marchi, insegne e simili), anche se effettuato da soggetto diverso dall'autore e dai suoi eredi o legatari (art. 3, comma 2, n. 2, e comma 3, lettera a);
- il conferimento consistente nel finanziamento della società mediante negoziazione, anche a titolo di cessione *pro soluto*, di crediti, cambiali o assegni, salve le ipotesi di esenzione *ex art.* 10, n. 1 (art. 3, comma 2, n. 3);
- il conferimento attuato mediante cessione di contratto (art. 3, comma 2, n. 5), fatta eccezione per i contratti indicati allo stesso art. 3, comma 3, lettera c).

1.2. Conferimenti soggetti ad IVA (ma esenti o non imponibili ai fini IVA)

Esistono alcune fattispecie di conferimento che, pur soggette ad IVA in base al disposto dell'articolo 2 del d.p.r. n. 633/1972, sono tuttavia non imponibili, o esenti dall'imposta, ai sensi dell'articolo 10 del decreto stesso. In tali casi, che occorre analizzare in dettaglio, ed anche in alcune fattispecie di atti astrattamente non soggetti ad IVA, opera comunque il principio di alternatività con l'imposta di registro.

Più precisamente, l'articolo 40 del d.p.r. n. 131/1986 prevede l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa per le cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti ad imposta sul valore aggiunto (su cui cfr. articoli 2 e 3 del d.p.r. n. 633/1972). La stessa norma stabilisce poi che «si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto» anche le seguenti operazioni:

- a) le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta, a norma dell'articolo 7 del d.p.r. n. 633/1972. Quest'ultima disposizione disciplina il requisito della territorialità dell'imposta, in difetto del quale l'operazione non rientra nell'ambito di applicazione dell'IVA; ne consegue che, per espressa previsione dell'art. 40, il principio di

alternatività si applica anche agli atti astrattamente non soggetti ad IVA per difetto del requisito di territorialità;

b) le operazioni di cui al sesto comma dell'articolo 21 d.p.r. n. 633/1972: vi rientrano tra l'altro, per quanto specificamente interessa l'attività notarile, oltre alle operazioni non imponibili ai sensi dei suddetti articoli 8, 8-*bis* e 9, anche le operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10 del d.p.r. 633, ad eccezione di quelle di cui ai numeri 6, 8 e 8-*bis* del medesimo articolo 10.

Vi sono quindi atti (*ex art. 7*) fuori dal campo di applicazione dell'IVA; atti (artt. 8, 8-*bis* e 9) non imponibili IVA, e atti (art. 10) esenti da IVA. Queste due ultime categorie sono peraltro, a tutti gli effetti, operazioni «soggette ad imposta sul valore aggiunto»: per le stesse (articolo 21, sesto comma), è obbligatorio emettere la fattura e, conseguentemente, effettuare la registrazione ed in genere adempiere agli obblighi contabili; sia quelle non imponibili che quelle esenti concorrono alla determinazione del volume di affari (art. 20, ultimo comma). L'assimilazione contenuta nell'articolo 40 del t.u. sull'imposta di registro (di tenore identico a quella di cui al precedente articolo 5) è quindi, per le operazioni non imponibili o esenti, superflua, in quanto la definizione di «atti soggetti ad imposta sul valore aggiunto» li comprende in sé. La specificazione normativa ha, invece, un senso:

- con riferimento alle operazioni per cui l'imposta non è dovuta ai sensi dell'art. 7 (si tratta, a rigore, di atti fuori campo IVA);
- nella misura in cui prevede eccezioni alla regola: sono infatti eccettuate, sia nell'articolo 40 in commento che nell'articolo 5 del d.p.r. n. 131/1986, le operazioni esenti di cui all'articolo 10, lettere 8 e 8-*bis* (su cui v. *infra*), che quindi, pur rientrando nell'ambito IVA, sono soggette ad imposta proporzionale di registro.

Alla luce di tale precisazione, è possibile ritenere che la disciplina sopra enucleata valga, salvo il particolare delle cessioni *ex art. 10*, lettere 8 e 8-*bis* del decreto IVA, anche per le imposte ipotecarie e catastali: gli articoli 10, comma 2, e 1 della tariffa allegata al d.lgs. n. 347/1990 assoggettano ad imposte fisse, rispettivamente catastale ed ipotecaria, gli «atti soggetti all'imposta sul valore aggiunto» e tale formula è sicuramente

comprensiva anche delle operazioni non imponibili o esenti di cui sopra. Nelle norme in esame non è però contenuta l'eccezione esistente in tema di imposta di registro per le operazioni di cui al più volte citato articolo 10, lettere 8 e 8-bis, per cui anche queste operazioni sono assoggettate ad imposte fisse ipotecaria e catastale, in applicazione piena del principio di alternatività (senza considerare il richiamo – effettuato dall'art. 10, comma 2, e dalla nota all'art. 1 della tariffa, allegata al d. lgs. 347/1990 – all'art. 1, comma 1, quarto e quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. 131/1986). Ovviamente per gli atti aventi ad oggetto immobili all'estero (privi del requisito di territorialità di cui all'art. 7) non si pone un problema di applicazione di imposte ipotecarie e catastali, e quindi neanche il problema dell'alternatività.

Vengono di seguito descritte le principali fattispecie di conferimenti soggetti ad IVA, ma esenti o non imponibili, ai sensi delle norme suindicate.

1.2.1. Conferimento di partecipazioni sociali

Ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 4 del d.p.r. n. 633/1972, sono esenti da IVA, tra l'altro, le operazioni relative ad azioni, obbligazioni, quote sociali, valori mobiliari, altri titoli non rappresentativi di merci, strumenti finanziari diversi dai titoli. La disposizione va coordinata con quella suddescritta dell'articolo 40 del t.u. sull'imposta di registro (che prevede l'imposta fissa per gli atti soggetti ad IVA), nonché con l'articolo 34, penultimo comma, del d.p.r. 29 settembre 1973 n. 601, che recita: «Per gli atti indicati nell'art. 7, ultimo comma, e nell'art. 12, primo comma, del r.d. 30 dicembre 1923 n. 3278, e successive modificazioni, le imposte di bollo e registro sono comprese nelle tasse sui contratti di borsa». Si tratta degli atti soggetti a tassa sui contratti di trasferimento di titoli e valori, elencati nell'articolo 1 del suddetto provvedimento, come sostituito dall'art. 1 del d.l. 17 settembre 1992 n. 378, e come modificato, da ultimo, dal d.lgs. 21 novembre 1997 n. 435: vi sono ricompresi tutti gli atti a titolo oneroso (e quindi anche i conferimenti) aventi ad oggetto quote di partecipazione in società di ogni tipo ed enti commerciali, purché non soggetti ad imposta proporzionale di registro, e tranne quelli riguardanti trasferimenti effettuati fra soggetti, società od enti, tra i quali esista un rap-

porto di controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numeri 1 e 3, del codice civile, o fra società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi delle predette disposizioni, da un medesimo soggetto. L'esenzione da imposta di bollo e registro vale anche per i conferimenti esenti dalla tassa sui contratti di borsa, in quanto di valore inferiore ad euro 206,58, già lire 400.000 (articolo 1, comma 8, del d.lgs. n. 435/1997).

Coordinando le disposizioni suindicate, ne emerge che i conferimenti di azioni e quote sociali sono esenti da imposta di bollo e da imposta di registro¹⁷, esenti da IVA (con obbligo, peraltro, di emissione della fattura) e soggetti a tassa sui contratti di borsa nella misura dell'1,4 per mille del valore del conferimento. Costituiscono eccezione a quanto sopra i trasferimenti (e conferimenti) infragruppo, che sono quindi non soggetti alla tassa sui contratti di borsa, esenti da IVA, e soggetti ad imposta di bollo, nonché ad imposta fissa di registro ai sensi dell'art. 40 d.p.r. n. 131/1986¹⁸.

Ovviamente, l'esenzione da imposta di bollo, di cui sopra, compete solo se il conferimento è eseguito con atto separato; ove, viceversa, il conferimento sia contenuto nel medesimo documento che incorpora altro atto – ad esempio il verbale dell'assemblea straordinaria che ha deliberato l'aumento, o l'atto costitutivo della società – l'atto medesimo sconterà l'imposta di bollo secondo le regole ordinarie.

Occorre comunque segnalare che, secondo un'opinione, l'ambito di applicazione della c.d. tassa sui contratti di borsa sarebbe limitato alle sole compravendite, con esclusione quindi non solo degli atti a titolo gratuito, ma anche degli altri atti a titolo oneroso; la tassa non troverebbe quindi applicazione, secondo tale opinione, con riguardo ai conferimenti societari, i quali sarebbero quindi soggetti ad imposta di bollo, ed imposta di

¹⁷ Sull'esenzione da imposte di bollo e registro per le cessioni di quote a titolo oneroso, soggette a tassa sui contratti di borsa, v. Circ. Agenzia Entrate 29 marzo 2000 n. 60/E; C.N.N. (estensori Giunchi-Petrelli-Podetti), *Cessione di quote sociali e imposta di registro*, 10 dicembre 1993, in *CNN Strumenti*, voce 1610, p. 8.1; C.N.N. (estensore Petrelli), *Cessione di partecipazioni sociali ed imposta di bollo sulle copie autentiche dell'atto* (21.2.2003), studio n. 7/2003/T.

¹⁸ Cfr., sul punto, C.N.N. (estensore Brunelli), *Applicabilità della tassa sui contratti di borsa ai conferimenti di partecipazioni sociali* (4.5.2000), in *CNN Strumenti*, voce 1610; BRUNELLI, *Imposte sui trasferimenti applicabili sulle cessioni di attività finanziarie effettuate a titolo oneroso e di liberalità*, in *Fisco*, 2002, p. 1594.

registro in misura fissa¹⁹. Detta opinione, avallata dall'Amministrazione finanziaria²⁰, è stata tuttavia criticata, rilevando che “pare più conforme al tenore letterale dell'intera normativa ritenerla riferita non solo alla *species* “compravendite”, ma più in generale al *genus* dei contratti di trasferimento a titolo oneroso di azioni, partecipazioni sociali, titoli, comportanti alienazione - sia traslativa, che costitutiva”²¹.

Per completezza, occorre infine evidenziare che con il d.lgs. n. 313/1997 è stato modificato l'articolo 4 del d.p.r. n. 633/1972, prevedendosi che - anche in deroga alla previsione per cui si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di impresa le operazioni fatte da società ed enti commerciali - non è considerato attività commerciale, ai fini IVA, il possesso non strumentale né accessorio ad altre attività esercitate di partecipazioni o quote sociali, al fine di percepire dividendi, interessi o altri frutti, senza strutture dirette ad esercitare attività finanziaria o di partecipazione. Quindi il conferimento di partecipazioni in una società priva di strutture dirette ad esercitare attività finanziarie comporta la successiva applicabilità della norma suindicata.

1.2.2. Conferimento di fabbricati abitativi da parte di imprese non costruttrici

Ai sensi dell'articolo 10, comma 1, lettera 8-*bis* del d.p.r. n. 633/1972, aggiunto dall'articolo 10, comma 4, lettera *c*) del d.l. 20 giugno 1996 n. 323, convertito in legge 8 agosto 1996 n. 425²², sono esenti da IVA le cessioni (quindi i conferimenti) di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa, tranne quelle effettuate da:

- imprese costruttrici degli stessi;

¹⁹ Circolare A.B.I. 24 maggio 1999, in *Riv. not.*, 2001, p. 1235.

²⁰ Ministero delle Finanze – Dipartimento delle Entrate – Direzione Centrale per gli Affari Giuridici e per il Contenzioso Tributario – Serv. V, Prot. n. 1999/34680 del 31 marzo 1999, in *Riv. not.*, 2001, p. 1237. Secondo questa risoluzione, poiché in caso di conferimento manca la controprestazione rappresentata dal versamento del prezzo, e stante il fatto che il conferimento medesimo, inerendo alla fattispecie societaria, non concreterebbe un contratto di scambio, risulterebbe inapplicabile *in subiecta materia* la disciplina tributaria dei contratti di borsa.

²¹ C.N.N. (estensore Brunelli), *Trattamento tributario del pegno di quote sociali* (22.3.2002), in *CNN Strumenti*, voce 1610.

²² Sulle disposizioni citate nel testo, v. Circ. Min. fin. 11 luglio 1986 n. 182/E; CNN (estensori Forte-Puri), *Atti di trasferimento di immobili a destinazione abitativa: casi particolari*, 6 giugno 1997, in *CNN Strumenti*, voce 0010, p. 11.1.

- imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, interventi di recupero di cui all'articolo 31, primo comma, lettere *c*), *d*) ed *e*) della legge 5 agosto 1978 n. 457 (cioè, in sintesi, interventi di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, ristrutturazione urbanistica);
- imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita dei predetti fabbricati o delle predette porzioni.

Salvo, quindi, che si tratti di conferimenti effettuati dai soggetti di cui sopra, il conferimento sarà esente da IVA (anche se ugualmente soggetto all'obbligo di emissione della fattura), soggetto ad imposta proporzionale di registro (*ex art.* 40 d.p.r. n. 131/1986) e ad imposte ipotecaria e catastale in misura fissa, come sopra illustrato (cfr. il paragrafo *I.2*).

Quanto all'aliquota dell'imposta di registro applicabile, essa si desume dal combinato disposto degli articoli 4, lettera *a*), n. 1, e 1, comma 1 della tariffa allegata al t.u. dell'imposta di registro (come modificati dalla legge 488/1999), e quindi sarà:

- del 3 % se si tratta di fabbricati assoggettati al vincolo di cui alla legge 1° giugno 1939 n. 1089, sempreché la società conferitaria non venga meno agli obblighi della loro conservazione e protezione, ed alle condizioni indicate nella nota II all'art. 1;
- dell'1%, se la società conferitaria ha per oggetto esclusivo o principale la rivendita di beni immobili, a condizione che nell'atto di conferimento il legale rappresentante della società dichiari che intende trasferirli entro tre anni;
- imposta fissa, se il fabbricato abitativo in oggetto è situato all'estero;
- imposta fissa, se il conferimento avviene a favore di Onlus, alle condizioni di cui alla nota II-*quater*;
- del 7 %, nei rimanenti casi.

1.2.3. Conferimento di beni acquistati senza diritto alla detrazione dell'imposta

Ai sensi del comma *27-quinquies* dell'articolo 10 del d.p.r. n. 633/1972, aggiunto, con effetto dal 1° gennaio 1998, dall'articolo 1, comma 4, del d.lgs. 2 settembre 1997 n. 313, è esente da IVA la cessione (quindi anche il conferimento) che abbia ad oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta, ai

sensi degli articoli 19, 19-*bis*1 e 19-*bis*2. In questi casi, quindi, il conferimento sarà soggetto alle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa ed esente da IVA (anche se soggetto all'obbligo di emissione della fattura).

Tra le ipotesi di indetraibilità, ai sensi degli articoli suindicati (e quindi di esenzione da IVA del conferimento), ve ne sono diversi di sicura rilevanza notarile. Si possono indicare, a titolo solamente esemplificativo ed in quanto maggiormente attinenti all'attività notarile:

- a) gli acquisti di immobili strumentali per l'esercizio di arti o professioni, effettuati a partire dal 25 febbraio 1992, data di entrata in vigore del comma 8 dell'art. 1 del d.l. 30 dicembre 1991 n. 417 (introdotto dalla legge di conversione 6 febbraio 1992 n. 66), che ha introdotto la lettera *e-quater*) all'art. 19 del decreto IVA, prevedendone l'indetraibilità, e fino al 31 dicembre 1997 (in quanto la lettera *e-quater*) è stata abrogata, con effetto dal 1° gennaio 1998, dal d.lgs. n. 313/1997. Pertanto il conferimento di immobili strumentali del professionista, acquistati dal 25 febbraio 1992 al 31 dicembre 1997, è esente da IVA;
- b) gli acquisti di beni e servizi non inerenti all'attività propria dell'impresa del soggetto conferente, per cui è escluso in radice il diritto alla detrazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 19; il successivo conferimento di tali beni sarà esente da IVA;
- c) gli acquisti di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta (art. 19, comma 2). Pertanto, se si conferisce un bene acquistato in esenzione da IVA o senza pagare l'imposta, anche il conferimento sarà esente. In deroga a tale disposizione, l'imposta sull'acquisto sarà detraibile (e quindi il conferimento non sarà esente da IVA), in particolare, nelle fattispecie indicate nel comma 3 dell'art. 19 (tra l'altro, conferimenti di beni e servizi acquistati ai sensi degli articoli 8, 8-*bis* e 9, ivi compresi gli acquisti intracomunitari; conferimenti di beni e servizi acquistati fuori dal territorio dello Stato che, se acquistati nel detto territorio, avrebbero dato diritto a detrarre l'imposta);
- d) gli acquisti di beni e servizi in parte utilizzati per operazioni non soggette ad IVA (art. 19, comma 4). In tal caso si ha solo diritto a detrazione parziale dell'imposta (condizione non sufficiente ai sensi del comma 27-*quinquies* dell'articolo 10), ed il conferimento è quindi esente da IVA;

- e) gli acquisti di aeromobili, navi ed imbarcazioni da diporto, autovetture ed autoveicoli per cui è escluso il diritto alla detrazione ai sensi dell'articolo 19-*bis*1, lettere a), b) e c): il relativo conferimento è esente da IVA;
- f) gli acquisti di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa da parte di imprese che non hanno ad oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione o la rivendita di detti fabbricati. Quest'ipotesi di esenzione, desumibile dal combinato disposto dell'articolo 10, comma 27-*quinquies*, e dell'articolo 19-*bis*1, lettera i), non coincide con quella di cui alla lettera 8-*bis* dell'articolo 10: può farsi l'esempio di un'impresa che, all'atto dell'acquisto del fabbricato abitativo, non abbia il predetto oggetto, e quindi non detrae l'imposta; successivamente cambia l'oggetto, e/o costruisce o ristruttura il fabbricato: in tale ipotesi il successivo conferimento del fabbricato abitativo è esente da IVA;
- g) il conferimento dei beni acquistati anteriormente al 1° gennaio 1973, data di entrata in vigore dell'imposta sul valore aggiunto. A tal proposito, occorre rilevare che il tenore del comma 27-*quinquies* dell'art. 10 («beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-*bis*1 e 19-*bis*2») è più ampio di quello della norma (abrogata dal 1° gennaio 1998 con d.lgs. n. 313/1997) del precedente articolo 2, terzo comma, lettera h), che escludeva dall'ambito IVA le cessioni di «beni acquistati o importati dal cedente senza poter detrarre la relativa imposta per effetto dell'articolo 19, secondo comma, lettere da a) ad e-*quater*)». Ed è anche più ampio di quello dell'articolo 2, comma 2, n. 5, in tema di autoconsumo («beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'articolo 19»). Quest'ultima disposizione è stata, di recente, interpretata dall'Amministrazione finanziaria nel senso che essa non si riferisce ai soli casi in cui il divieto alla detrazione derivi da un'apposita disposizione di legge, ma anche a tutte le altre ipotesi in cui, comunque, la detrazione non poteva essere esercitata (e quindi anche all'ipotesi di acquisto anteriore al 1° gennaio 1973), e salvo l'assoggettamento ad IVA nei casi in cui sull'immobile «siano stati operati interventi di manutenzione o recupero edilizio in relazione ai quali sia stata detratta la relativa imposta. In tal caso viene operata, infatti, una detrazione parziale d'imposta che, in base al richiamato articolo 5 della VI direttiva CEE comporta l'assoggettamento al

tributo»²³. Quest'ultima osservazione - riferita ad eventuali successivi interventi di manutenzione o recupero - non può attagliarsi alla fattispecie disciplinata dal comma 27-*quinqies* dell'art. 10 che, in assenza di detrazione *totale* dell'imposta, prevede comunque l'esenzione da IVA; pertanto deve ritenersi che, alla luce delle nuove disposizioni in commento, anche il conferimento di beni acquistati anteriormente al 1973 sia esente da IVA ai sensi del succitato comma 27-*quinqies*;

h) per quanto concerne gli acquisti di beni immobili in proprietà con altri soggetti non imprenditori, effettuati dal 2 novembre 1991 fino al 31 dicembre 1997, deve invece ritenersi che per gli stessi non sussistesse l'indetraibilità dell'IVA, nonostante la previsione del d.l. 31 ottobre 1991 n. 348 (i cui effetti sono stati fatti salvi dalla legge 6 febbraio 1992 n. 66), che aveva introdotto la lettera *e-ter*) all'articolo 19, prevedendo l'indetraibilità totale dell'IVA pagata per l'acquisto. La norma era infatti in contrasto con l'articolo 17 della VI direttiva CEE n. 77/388 del 17 maggio 1977, e come tale era stata ritenuta disapplicabile anche dall'Amministrazione finanziaria²⁴, che aveva quindi ritenuto l'imposta detraibile «limitatamente alla quota di imposta imputabile all'acquisto effettuato nell'esercizio di impresa»²⁵. Comunque la suddetta lettera *e-ter*) è stata espressamente abrogata - con decorrenza dal 1° gennaio 1998 - dal d.lgs. n. 313/1997. Deve quindi ritenersi rispettata la condizione di cui al comma 27-*quinqies* dell'art. 10, in quanto la quota di proprietà dell'imprenditore è stata acquistata con diritto alla detrazione *totale* dell'IVA pagata. Può sorgere un dubbio in relazione ai beni acquistati in proprietà dal 2 novembre 1991 al 31 dicembre 1997, in costanza di un'espressa disposizione legislativa e di un'interpretazione ministeriale che negavano la detraibilità, anche se in realtà la norma effettivamente vigente era desumibile dal contrasto con le norme comunitarie. Deve quindi ritenersi,

²³ Ris. Min. Fin. - Dipartimento entrate - 17 aprile 1998 n. 28/E, ove si dice anche superato, alla luce delle nuove disposizioni introdotte con il d.lgs. n. 313/1997, l'orientamento espresso con Ris. Min. Fin. - Direzione Generale tasse e imposte indirette - n. 430323 del 1992, laddove si affermava che erano esenti da fatturazione per 'autoconsumo' solo le fattispecie in cui - per disposizione di legge - non era stato possibile detrarre l'imposta, tra le quali non veniva ricompresa la fattispecie dell'acquisto anteriore al 1° gennaio 1973.

Da rilevare che nella Circ. Min. Fin. 24 dicembre 1997 n. 328/E, di commento al suindicato decreto legislativo n. 313/1997, si precisa: «anche i conferimenti di beni sono soggetti allo stesso trattamento previsto per le cessioni», e che, «attesa la finalità equitativa insita nel citato art. 10 n. 27-*quinqies*), si è ritenuto di estendere il trattamento di esenzione a tutte le cessioni di beni il cui acquisto non dà luogo a detrazione alcuna.».

²⁴ Circ. Min. Fin. 30 maggio 1997 n. 148/E.

data tale detraibilità, che per i beni acquistati dal 1° gennaio 1998 il conferimento sarà assoggettato ad IVA per la quota del soggetto imprenditore, e ad imposta proporzionale di registro per la residua quota.

1.2.4. Conferimento di navi ed imbarcazioni

Ai sensi dell'articolo 8-*bis* del d.p.r. n. 633/1972, sono assimilate alle cessioni all'esportazione, e quindi non sono imponibili ai fini IVA (rientrando quindi nel principio di alternatività *ex art. 40* della legge di registro) le cessioni (e quindi anche i conferimenti) di navi destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto di cui alla legge 11 febbraio 1971 n. 50. Affinché, pertanto, le navi rientrino nella previsione del suddetto articolo 8-*bis* è necessario che non si tratti di navi da diporto (art. 1, comma 4, lettera *b* della legge n. 50/1971). Ricorrendo tali presupposti, l'atto di conferimento non sarà imponibile IVA (con obbligo però di emissione della fattura, *ex art. 21, comma 6*), e sarà soggetto ad imposta di registro nella misura fissa (attualmente euro 129,11).

Per quanto concerne le unità da diporto (navi, imbarcazioni e natanti, *ex art. 1, comma 4, della legge n. 50/1971*), esse saranno generalmente imponibili IVA, salvo che si rientri in alcuna delle altre fattispecie di non imponibilità di cui agli articoli 7 e 8 del decreto IVA (nel qual caso troverà applicazione l'imposta di registro nella misura fissa, ai sensi dell'art. 40 t.u.).

1.2.5. Altri conferimenti non soggetti, esenti o non imponibili IVA

Al di fuori dei casi specifici sopra previsti, esistono una serie di altre ipotesi di conferimento - ricavabili dagli articoli 10, 7, 8 e 8-*bis* del d.p.r. n. 633/1972 - esenti o non imponibili IVA. Valgono, per tutte queste ipotesi, le conclusioni di cui sopra in or-

²⁵ Circ. Min. Fin. 30 maggio 1997 n. 148/E.

dine all'applicabilità delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa, per il richiamato principio di alternatività.

Tra le fattispecie di maggior rilevanza notarile, si possono ricordare:

- il conferimento di crediti, in quanto ricompreso nella nozione di 'negoziazione di crediti', è esente da IVA, ai sensi dell'art. 10, n. 1 (e salvi i crediti in denaro, fuori campo IVA *ex art. 2, lettera a*);
- il conferimento di immobili siti al di fuori del territorio dello Stato non rientra nel campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 7, comma 2;
- il conferimento di servizi non è imponibile IVA, ai sensi dell'articolo 7, comma 3, se non è effettuato da soggetti che hanno il domicilio nel territorio dello Stato o da soggetti ivi residenti che non abbiano il domicilio all'estero, o da stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero; non è imponibile IVA, inoltre, quando è effettuato da stabili organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati o residenti in Italia. Il tutto con le eccezioni dettagliatamente previste nel quarto comma del suddetto articolo 7.

1.3. Conferimenti soggetti ad IVA (ed anche al pagamento della relativa imposta)

Al di fuori delle fattispecie sopra descritte di conferimenti fuori campo IVA, oppure esenti o non imponibili, vale la regola generale di cui all'articolo 2, comma 1, del d.p.r. n. 633/1972, in base alla quale i conferimenti - equiparati alle cessioni a titolo oneroso di beni e servizi - sono soggetti ad IVA e scontano la relativa imposta.

Tra le fattispecie maggiormente rilevanti sotto il profilo notarile di conferimenti soggetti ad IVA, si possono segnalare, a titolo esemplificativo:

- il conferimento di terreni edificabili;
- il conferimento di fabbricati o porzioni di fabbricato ad uso non abitativo;
- il conferimento di fabbricati o porzioni di fabbricato ad uso abitativo, effettuato da impresa costruttrice degli stessi, o da impresa che vi ha eseguito gli interventi di recupero

di cui alle lettere *c)*, *d)* ed *e)* dell'art. 31 della legge n. 457/1978, o da impresa che abbia ad oggetto esclusivo o principale la rivendita di detti fabbricati.

Tutti i conferimenti di cui sopra sono soggetti ed imponibili IVA, con le aliquote di volta in volta previste per le corrispondenti cessioni a titolo oneroso, e sono, ovviamente, soggetti alle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

2. Conferimenti effettuati da privati (non soggetti IVA)

Le recenti modifiche legislative hanno coinvolto anche la disciplina delle imposte indirette sui conferimenti effettuati da privati (non soggetti IVA). Segue, pertanto, una rapida rassegna delle principali problematiche esistenti in tema di imposte di registro, ipotecaria e catastale, relativamente ai conferimenti effettuati da privati.

2.1. Conferimento di beni immobili

Il conferimento di immobili è disciplinato, ai fini dell'imposta di registro, ed in particolare delle aliquote applicabili, dal combinato disposto dell'articolo 4, lettera *a*), nn. 1 e 2, e dell'articolo 1 della tariffa allegata al d.p.r. n. 131/1986. Da segnalare, come disposizione a carattere generale, il disposto della nota I all'articolo 4 della tariffa, in base al quale la proprietà ed i diritti reali su immobili si intendono conferiti alla data dell'atto che comporta il loro trasferimento o la loro costituzione.

2.1.1. Conferimenti di immobili a destinazione commerciale

Una prima ipotesi di conferimento immobiliare è quella prevista al n. 2 della lettera *a*) dell'articolo 4. Si tratta:

- a*) – dei fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione;
- b*) – delle aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati o come loro pertinenze, sempreché i fabbricati siano ultimati entro cinque anni dal conferimento e presentino le indicate caratteristiche.

Ricorrendo i suindicati presupposti, è dovuta l'imposta proporzionale di registro con l'aliquota del 4 %.

L'ipotesi merita di essere considerata anche alla luce delle più recenti interpretazioni della giurisprudenza e della prassi amministrativa. Premesso che la norma, nella misura in cui fa riferimento a fabbricati destinati «all'esercizio di attività commerciali e

non suscettibili di diversa destinazione senza radicale trasformazione», riprende testualmente il disposto dell'articolo 25, comma 2, lettera *d*) del d.p.r. n. 643/1972 in tema di Invim, e che quest'ultima norma è stata oggetto di diversi chiarimenti, anche da parte dell'Amministrazione finanziaria, si precisa:

- il concetto di 'attività commerciale' è stato interpretato estensivamente, avuto riguardo alla nozione di impresa di cui all'articolo 2082 del codice civile (in parallelo con la nozione ricavabile dall'art. 51 t.u.i.r.), come attività diretta alla produzione e allo scambio di beni o servizi, ricomprendendovi quindi anche, ad esempio, l'attività artigianale²⁶;
- occorre sia la strumentalità per destinazione all'attività commerciale (cioè l'effettivo utilizzo diretto da parte dell'acquirente a tal fine), sia la strumentalità per natura (l'esistenza, cioè, di caratteristiche oggettive dell'immobile in tal senso)²⁷;
- ciò che rileva non è tanto la classificazione catastale attuale dell'immobile, quanto le caratteristiche effettive dello stesso, tali da impedire una destinazione del fabbricato diversa da quella in atto, senza radicali mutazioni²⁸.

Premesso, quindi, che la classificazione catastale non è decisiva, può peraltro affermarsi, alla luce di quanto sopra, che sono sicuramente ricompresi nella norma in esame i fabbricati classificati o anche solo classificabili, in base alle loro oggettive caratteristiche, nelle categorie catastali D/7 (fabbricati per attività industriale) e D/8 (fabbricati per attività commerciale); per il resto, deve ritenersi che possano rientrarvi, in base alle concrete caratteristiche del caso concreto, se non suscettibili di modifica senza radicali trasformazioni e destinati ad attività commerciali, i fabbricati censiti o censibili nelle categorie A/10 (uffici), C/4 (fabbricati per esercizi sportivi), C/5 (stabilimenti balneari e di acque curative), C/1 (negozi e botteghe), C/3 (laboratori per arti e mestieri),

²⁶ Ris. Min. Fin. 2 luglio 1984 prot. n. 4/71.

²⁷ RAU-ALEMANNI, *Commentario INVIM*, Milano 1995, p. 280.

²⁸ RAU-ALEMANNI, *Commentario INVIM*, cit., p. 280, ove si rileva come si sia «nel campo nell'opinabile, perché non esistono criteri assoluti per definire senza incertezze cosa sia una radicale trasformazione»; Comm. trib. centr. 31 maggio 1989 n. 3898 (che ha ravvisato l'insuscettibilità di destinazione diversa senza radicali trasformazioni nel fatto che l'immobile era privo di cucine e di attacchi per impianto idrico, munito di un unico impianto igienico pur avendo vasta superficie, e servito da ingresso separato dall'androne, comune a tutte le unità immobiliari dell'edificio). Anche secondo la circ. Min. fin. 21 novembre 1991 n. 6, in tema di Invim straordinaria e decennale, «la classificazione catastale non è determinante, dovendosi aver riguardo alle caratteristiche costruttive di fatto del fabbricato».

D/1 (opifici), D/2 (alberghi e pensioni), D/5 (istituti di credito, cambio ed assicurazione), D/3 (teatri, cinematografi e simili), D/6 (fabbricati attrezzati per esercizi sportivi)²⁹.

La norma in esame, contemplando sia l'acquisto dei fabbricati che quello delle aree relative alla loro costruzione, deve ritenersi estensibile alla fattispecie di fabbricati in corso di costruzione, che abbiano le suindicate caratteristiche (che sono desumibili, tra l'altro, anche dalla destinazione prevista dagli strumenti urbanistici e dalla concessione edilizia). In ogni caso, deve ritenersi applicabile alla fattispecie la disposizione che prevede la necessità di ultimazione del fabbricato entro cinque anni dal conferimento, nel rispetto delle prescritte caratteristiche.

2.1.2. Altri conferimenti immobiliari

Al di fuori dell'ipotesi suindicata e dell'ipotesi di immobili facenti parte di aziende (in quest'ultimo caso si applica l'imposta di registro in misura fissa), si applicano ai conferimenti immobiliari le aliquote previste per gli altri trasferimenti a titolo oneroso dall'articolo 1 della tariffa, e quindi:

- se vengono conferiti terreni agricoli e la società non ha le caratteristiche per essere classificata come imprenditore agricolo a titolo principale³⁰, aliquota del 15 %;

²⁹ La Ris. Min. Fin. 7 ottobre 1983 n. 240671 ha ritenuto agevolabile con l'aliquota del 4 % il conferimento di fabbricati destinati ad ufficio, purché censiti nella categoria D/8, salva la verifica da parte dell'ufficio dell'effettiva destinazione ad uso commerciale e della rispondenza della situazione reale alle risultanze catastali.

Secondo la Ris. Min. Fin. 27 febbraio 1979 n. 4/4540, riferita all'esenzione da Invim decennale per i fabbricati commerciali, «gli alloggi destinati ad abitazione dei dipendenti possono considerarsi pertinenze di fabbricati commerciali e, quindi, fruire della esenzione in discorso, soltanto quando sussistono imprescindibili esigenze tecniche che richiedono la loro ininterrotta presenza nell'azienda e sempreché gli alloggi medesimi costituiscano strutturalmente parte integrante dell'opificio».

Non può applicarsi alla fattispecie in esame, invece, la Ris. Min. Fin. 3 febbraio 1989 n. 3/330, che, riferendosi al diverso concetto di «immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni», di cui all'articolo 40, comma 2, del d.p.r. n. 917/1986, ricomprende in tale categoria «gli interi gruppi B, C, D ed E e la categoria A/10»: in tale ipotesi, infatti, come pure nella fattispecie disciplinata dall'art. 10, n. 8 del d.p.r. n. 633/1972, si fa riferimento ad immobili 'strumentali' e non specificamente 'commerciali' come nelle disposizioni in tema di imposta di registro ed Invim.

³⁰ V., per una schematizzazione dei requisiti del conferimento a società configurabili come imprenditori agricoli a titolo principale, LANZILLOTTI-MAGURNO, *Il notaio e le imposte indirette*, Roma 1998, p. 529.

- se vengono conferiti immobili sottoposti al vincolo di cui alla legge 1 giugno 1939 n. 1089, e sempreché la società conferitaria non venga meno agli obblighi della loro conservazione e protezione: aliquota del 3 %;
- se viene conferito un immobile situato all'estero: imposta fissa;
- se la società o ente conferitario è una Onlus, imposta fissa;
- se il conferimento ha per oggetto terreni non agricoli, aliquota dell'8 %;
- se vengono conferiti fabbricati o porzioni di fabbricato, aliquota del 7 %.

2.1.3. Base imponibile ai fini dell'imposta di registro

Per quanto concerne la base imponibile, il conferimento immobiliare trova la sua disciplina nell'articolo 50 d.p.r. 131/1986, in base al quale detta base è costituita dal valore dei beni immobili, «al netto delle passività ed oneri» accollati alla società od ente conferitario. Deve trattarsi di passività ed oneri inerenti gli immobili, tali cioè da diminuirne oggettivamente il valore³¹: tale circostanza può verificarsi sia per gli oneri reali veri e propri, gravanti per definizione sull'immobile, sia anche relativamente ad obbligazioni di ogni tipo (non necessariamente derivanti da mutui di scopo, finalizzati cioè alla costruzione o manutenzione dell'immobile), garantite da ipoteca sull'immobile stesso: ciò perché anche in tali casi si verifica una diminuzione del valore commerciale del bene.

Il valore degli immobili, di cui sopra, deve essere altresì considerato al netto delle spese e degli oneri inerenti alla costituzione o all'esecuzione dell'aumento, calcolati forfettariamente nella misura del 2 per cento del valore dichiarato fino ad euro 103.291,38 (già lire 200 milioni), e dell'1 per cento per la parte eccedente, e in ogni caso in misura non superiore ad euro 516.456,90 (già lire 1 miliardo).

Sempre con riferimento ai conferimenti di immobili, occorre rilevare che – se l'immobile conferito fa parte di un'azienda (anch'essa oggetto di conferimento) – trova applicazione l'imposta di registro in misura fissa: è stato esattamente evidenziato, infat-

³¹ Comm. trib. centr. 21 maggio 1991 n. 4105. Sulla nozione di “inerenza”, cfr. anche Cass. 16 gennaio 2001 n. 536, in *Fiscovideo*. Per una particolare fattispecie di conferimento con accollo di passività, cfr. Cass. 19 maggio 1998 n. 4987, in *Fiscovideo*.

ti, che “Il bene “azienda” assume una rilevanza diversa per il legislatore fiscale, a seconda che sia oggetto di una cessione a titolo oneroso (nella quale i singoli beni, assumendo una autonoma rilevanza fiscale *ex art. 23, comma 4, D.P.R. n. 131/86*, scontano le diverse aliquote di registro di rispettiva pertinenza), o sia oggetto di un conferimento. In quest’ultima ipotesi, l’azienda è considerata dal legislatore fiscale nella sua unità, indipendentemente dalla natura dei singoli beni che la compongono e, quindi, è assoggettata ad un’imposta di registro per così dire "omnicomprensiva", pari all’1% del valore complessivo dell’azienda fino all’entrata in vigore della legge finanziaria e corrispondente, ora, invece alla misura fissa di imposta”; conseguentemente, “dal 1° gennaio 2000, il conferimento di azienda sconterà sempre e soltanto l’imposta di registro nella misura fissa, indipendentemente dalla natura mobiliare o immobiliare dei beni che la compongono”³². Il principio è stato ribadito, anche di recente, dall’Amministrazione finanziaria³³.

Consegue, a quanto sopra, che non assume più alcuna rilevanza, ai fini dell’imposizione indiretta, la perizia *ex art. 2343 c.c.* (come anche risulta dal nuovo testo dell’art. 50 del d.p.r. 131/1986, che non richiama più detta perizia, a differenza che in passato)³⁴.

2.1.4. Imposte ipotecarie e catastali

I principi suesposti in tema di rilevanza delle passività inerenti all’immobile, con riferimento all’imposta di registro, valgono anche per le imposte ipotecarie e catastali, per le quali la più recente giurisprudenza³⁵ ammette la rilevanza della disposizione dell’articolo 50 d.p.r. 131/1986, in forza del rinvio alle norme sull’imposta di registro.

³² C.N.N. (estensore Brunelli), *Legge finanziaria 2000, imposte indirette e società* (14.1.2000), in *CNN Strumenti*, voce 0190.

³³ Ris. Min. Fin. 3 luglio 2001 n. 99/E.

³⁴ Sulla valenza della perizia *ex art. 2343 c.c.* nel previgente regime, limitatamente all’ipotesi di conferimento di immobili compresi in un’azienda, cfr. Comm. trib. centr. 1 febbraio 1993 n. 789; C.N.N. (estensore COLUCCI), *Conferimento di immobili in società di capitali e potere di rettifica del valore indicato nella perizia ex art. 2343 c.c. spettante all’Amministrazione finanziaria* (13.12.1999), in *CNN Strumenti*, voce 0910.

³⁵ Cass. 29 novembre 1995 n. 12406, in *Riv. Not.*, 1997, p. 841 (ove riferimenti), ed in *Notariato*, 1996, p. 216; Cass. 23 marzo 1994 n. 2771, in *Notariato*, 1995, p. 273. Nel medesimo senso, C.N.N. (estensore Brunelli), *Legge finanziaria 2000, imposte indirette e società*, cit.

2.1.5. La direttiva CEE 335/1969

Per concludere in relazione al conferimento di immobili, occorre esaminare la questione, posta più volte all'attenzione della giurisprudenza e dell'Amministrazione finanziaria, relativa all'immediata applicabilità della direttiva del Consiglio CEE in data 17 luglio 1969 n. 335 (come modificata dalla direttiva in data 9 aprile 1973 n. 80 e dalla direttiva in data 10 giugno 1985 n. 303), che prevede aliquote variabili dallo 0,50% all'1% per i conferimenti in società di capitali³⁶. A fronte di alcune Commissioni tributarie che hanno ritenuto - con riferimento peraltro soprattutto ai conferimenti aziendali - di disapplicare le disposizioni della legge italiana che prevedono aliquote superiori all'1%³⁷, esistono diverse altre sentenze³⁸, nonché recenti circolari e risoluzioni³⁹ che

Per l'irrelevanza, invece, delle passività aziendali, ai fini delle imposte ipotecarie e catastali, cfr. Cass. 7 settembre 1999 n. 9478, in *Vita not.*, 1999, p. 1529; Cass. 12 maggio 1998 n. 4775, in *Riv. not.*, 1999, p. 392 (quest'ultima problematica ha perso peraltro rilevanza, ai fini in oggetto, stante la soggezione del conferimento aziendale in cui siano compresi beni immobili all'imposta di registro in misura fissa).

³⁶ Si riporta di seguito il testo delle norme della direttiva rilevanti ai fini in esame:

Articolo 7 - «1. Gli Stati membri esentano dall'imposta sui conferimenti le operazioni diverse da quelle di cui all'art. 9 e che, alla data del 1° luglio 1984, erano esentate o assoggettate ad un'aliquota pari o inferiore a 0,50%. L'esenzione è sottoposta alle condizioni che a tale data erano applicabili per la concessione dell'esenzione o, se del caso, per l'assoggettamento ad un'aliquota pari o inferiore a 0,50 per cento. La Repubblica ellenica stabilisce le operazioni che essa esenta dall'imposta sui conferimenti. 2. Gli Stati membri possono esentare dall'imposta sui conferimenti o assoggettare a un'unica aliquota non superiore all'1 per cento le operazioni diverse da quelle di cui al paragrafo 1.»

Articolo 9 - «Talune categorie di operazioni o di società di capitali possono essere oggetto di esenzioni, riduzioni o maggiorazioni delle aliquote per motivi di equità fiscale o di ordine sociale ovvero per permettere ad uno Stato membro di far fronte a situazioni particolari. Lo Stato membro che intende adottare una siffatta misura, si rivolge alla Commissione in tempo utile e ai fini dell'applicazione dell'art. 102 del Trattato.»

Articolo 12 -«Gli Stati membri possono applicare, in deroga alle disposizioni degli articoli 10 e 11: a) imposte sui trasferimenti di valori mobiliari, riscosse forfettariamente o no; b) imposte di trasferimento, ivi comprese le tasse di pubblicità fondiaria, sul conferimento ad una società, associazione o persona giuridica che persegue scopi di lucro, di beni immobili o di aziende commerciali situati sul loro territorio; [omissis] f) l'imposta sul valore aggiunto».

³⁷ Comm. trib. prov. Livorno 12 febbraio 1997, in *Comm. Trib.*, 1997, I, p. 550; Comm. trib. II grado Torino 29 marzo 1996 n. 478, in *Corr. trib.* 1996, p. 3025; Comm. Trib. II grado Alessandria 9 marzo 1995, in *Corr. trib.*, 1995, p. 3315; Comm. trib. I grado Tortona 26 agosto 1991 n. 141, in *Corr. trib.*, 1991, p. 3427; Comm. Trib. II grado Firenze 25 maggio 1991, in *Boll. trib.*, 1992, p. 395. Si precisa che la censura di illegittimità, secondo la giurisprudenza segnalata, riguarderebbe anche l'INVIM.

³⁸ Corte Giustizia CEE 10 dicembre 1997 n. C-42/96, *cit.* in *Corr. trib.*, 1998, p. 1119; Comm. trib. prov. Pescara 24 marzo 1997, in *Il Fisco*, 1997, p. 7523; Comm. trib. II grado Padova 12 dicembre 1994, in *Riv. Not.*, 1995, p. 967; Comm. trib. I grado Milano 4 settembre 1992; Comm. trib. II grado Alessandria 17 dicembre 1992 n. 296, in *Corr. trib.*, 1993, p. 669; Comm. trib. I grado Roma 17 aprile 1991.

escludono in radice tale possibilità. Ciò in quanto le direttive CEE, secondo la Corte Costituzionale⁴⁰, per essere immediatamente applicabili, devono essere, dal punto di vista del contenuto sostanziale, «incondizionate e sufficientemente precise», rappresentando quindi una «normazione compiuta» e nessuna di tali caratteristiche è posseduta dalla direttiva in oggetto, che non solo prevede la possibilità - in linea generale - per gli Stati membri di muoversi discrezionalmente nell'ambito di diverse alternative di tassazione (esenzione - aliquota dello 0,50 % - aliquota dell'1%), ma addirittura quella di stabilire, per «talune categorie di operazioni o di società di capitali», esenzioni, riduzioni o maggiorazioni delle aliquote (art. 9), ovvero di applicare, in deroga a quanto sopra, imposte sui trasferimenti di valori mobiliari, e imposte di trasferimento sui conferimenti immobiliari (art. 12, lettere *a* e *b*).

Quanto all'Invim, la Corte di Giustizia della CEE aveva precisato che la stessa non rientra nel campo di applicazione della suddetta direttiva, trattandosi di imposta che colpisce l'incremento di valore realizzato dal proprietario mediante il conferimento, e che quindi, sotto il profilo oggettivo, non colpisce l'apporto di capitale, mentre, sotto il profilo soggettivo, viene tassato il socio conferente e non la società conferitaria⁴¹. Il problema risulta comunque superato dall'abolizione della suddetta imposta.

Alla luce di tali disposizioni, si ritiene quindi che debbano ritenersi legittime, sotto il profilo dell'osservanza del diritto comunitario, le norme della legge italiana che assoggettano ad aliquote d'imposta più elevate alcune tipologie di conferimenti.

2.2. Conferimento di aziende

L'azienda, come è noto, può essere conferita in società anche da soggetti non imprenditori, che non esercitano, cioè, all'atto del conferimento, alcuna attività di impresa: si pensi al conferimento da parte degli eredi dell'imprenditore defunto, ovvero da parte del proprietario che ha precedentemente affittato l'azienda e non conservi, per altri ver-

³⁹ Circ. Agenzia Entrate 10 aprile 2001 n. 38/E; Ris. Min. Fin. - Direzione Centrale Affari giuridici e Contenzioso tributario, 6 giugno 1995 n. 156/E.

⁴⁰ Corte Cost. 18 aprile 1991 n. 168, in *Riv. Not.*, 1991, p. 1396.

⁴¹ Corte Giustizia CEE 10 dicembre 1997 n. C-42/96, *cit.*.

si, la qualità di imprenditore, o da parte del nudo proprietario, ovvero ancora da parte dell'acquirente dell'azienda che non ha ancora iniziato l'attività⁴². Sotto il profilo fiscale, è stato chiarito come ai fini dell'applicabilità delle norme sui conferimenti di azienda non sia necessario l'utilizzo attuale dell'azienda nell'ambito di attività di impresa, ma è sufficiente che sussista un complesso produttivo organizzato idoneo all'esercizio di impresa⁴³.

Il conferimento di azienda da parte di soggetto privato è soggetto allo stesso identico trattamento sopra descritto a proposito del conferimento da parte di società od imprenditori individuali: si applica quindi l'imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'art. 4, lettera *a*), n. 3, della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. 131/1986, rinvianosi per il resto a quanto sopra precisato.

2.3. Conferimento di autoveicoli

Il conferimento di autoveicoli è previsto dall'art. 4, lettera *a*), numero 5 della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986, che prevede l'imposta di registro in misura fissa per il conferimento di beni mobili, esclusi quelli di cui all'art. 11-*bis* della tabella allegata al medesimo decreto. Quest'ultima disposizione esenta da registrazione gli atti, di natura traslativa o dichiarativa, aventi ad oggetto veicoli iscritti nel pubblico registro automobilistico. Come già esattamente rilevato, il richiamo comporta che "l'atto che riguarda i suddetti veicoli e sia presentato per la registrazione, sconterà l'imposta di registro in misura fissa"⁴⁴. Ovviamente, occorre distinguere:

⁴² Cass. 5 luglio 1968 n. 2258, in *Riv. dir. ind.*, 1970, II, p. 39. V. sulla problematica PETRELLI, *Trasferimenti di azienda e registro delle imprese*, in *Riv. Not.*, 1994, p. 953.

⁴³ CARTA, *Rassegna di giurisprudenza sui profili fiscali della cessione di azienda*, in *Riv. not.*, 1997, p. 963; Comm. trib. centr. 12 marzo 1991 n. 1846.

Sull'imposizione indiretta relativa ai trasferimenti di azienda, cfr. tra l'altro BUCCISANO, *Il regime tributario della cessione di azienda*, in AA.VV., *I trasferimenti di azienda*, Milano 2000; LUCARIELLO, *Note sull'applicazione dell'imposta di registro alla cessione d'azienda*, in *Riv. not.*, 2000, p. 405; PURI, *Note riepilogative sulla cessione di azienda nell'imposizione indiretta*, in *Riv. not.*, 1994, p. 415.

⁴⁴ C.N.N. (estensore Brunelli), *Legge finanziaria 2000, imposte indirette e società*, cit. Cfr. anche C.N.N. (estensore Brunelli), *Cessione a titolo oneroso di azienda comprendente autoveicoli e imposta di registro* (22.1.1999), in *CNN Strumenti*, voce 0270.

a) – nell’ipotesi in cui il conferimento dell’autoveicolo sia contenuto nel medesimo atto con cui si delibera l’aumento di capitale (o nell’atto costitutivo della società) l’atto è soggetto a registrazione in termine fisso, e sconta l’imposta di registro in misura fissa;

b) – invece, il conferimento con atto separato di autoveicoli è esente da registrazione (e se presentato volontariamente per la registrazione sconta l’imposta di registro in misura fissa: art. 7 del d.p.r. 131/1986; art. 11 della tariffa, parte prima, e art. 11-*bis* della tabella ad esso allegate).

Si applica l’imposta fissa di registro anche nell’ipotesi in cui gli autoveicoli facciano parte di un’azienda, stante il principio della rilevanza unitaria dell’azienda in sede di disciplina tributaria del conferimento, sopra illustrato.

2.4. Conferimento di navi e imbarcazioni

L’articolo 4, lettera *a)*, numero 4 della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986, come modificato dalla legge 488/1999, rinvia alle imposte fisse di cui al successivo articolo 7, relativamente ai conferimenti aventi ad oggetto unità da diporto (nautanti, imbarcazioni e navi). Si è rimediato, così, ad un difetto di coordinamento, che esisteva nel testo previgente, e che comportava, presumibilmente, l’assoggettamento del conferimento in oggetto ad imposta di registro proporzionale (con l’aliquota dell’1%)⁴⁵.

È da segnalare, in relazione a quanto sopra, il disposto della nota I all’articolo 4 della tariffa, parte prima, in base al quale la proprietà ed i diritti reali su unità da diporto si intendono conferiti alla data dell’atto che comporta il loro trasferimento o la loro costituzione (e quindi non alla data del verbale di aumento di capitale, in caso di sottoscrizione non contestuale dell’aumento).

⁴⁵ Cfr. sul punto lo Studio n. 824-*bis* della Commissione studi tributari, sopra citato.

Quanto al conferimento avente ad oggetto navi non classificabili come unità da diporto, trova applicazione il disposto dell'art. 4, lettera *a*), numero 5 della tariffa (riguardante i conferimenti di beni mobili e diritti diversi), e quindi si applica l'imposta di registro nella misura fissa (attualmente euro 129,11).

2.5. Conferimento di partecipazioni sociali

Il conferimento di partecipazioni sociali da parte di soggetti privati trova la sua disciplina nella disposizione residuale dell'articolo 4, lettera *a*), n. 5 della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986 (come modificato dalla legge 488/1999), che tassa con l'imposta di registro in misura fissa il conferimento di beni mobili ed in genere di diritti diversi da quelli indicati ai numeri precedenti.

In precedenza, il conferimento in oggetto era soggetto ad imposta proporzionale di registro (con l'aliquota dell'1%), e come tale era escluso dall'ambito di applicazione della tassa sui contratti di borsa (articolo 1, terzo comma, del r.d. 30 dicembre 1923 n. 3278, quale risultante, da ultimo, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 1 del d.lgs. 21 novembre 1997 n. 435). La circostanza che, oggi, in relazione a detto conferimento sia prevista l'applicazione dell'imposta fissa di registro rende applicabile, secondo l'opinione preferibile (cfr. *supra*, il punto 1.2.1), la tassa sui contratti di borsa, e quindi comporta l'esenzione da imposte di registro e di bollo del conferimento di partecipazioni sociali⁴⁶. Con la precisazione che, ovviamente, l'esenzione da imposta di bollo compete solo se il conferimento è eseguito con atto separato; ove, viceversa, il conferimento sia contenuto nel medesimo documento che incorpora altro atto – ad esempio il

⁴⁶ Cfr., per le diverse opinioni sul punto, C.N.N. (estensore Brunelli), *Applicabilità della tassa sui contratti di borsa ai conferimenti di partecipazioni sociali* (4.5.2000), in *CNN Strumenti*, voce 1610; C.N.N. (estensore Brunelli), *Trattamento tributario del pegno di quote sociali* (22.3.2002), in *CNN Strumenti*, voce 1610; BRUNELLI, *Imposte sui trasferimenti applicabili sulle cessioni di attività finanziarie effettuate a titolo oneroso e di liberalità*, in *Fisco*, 2002, p. 1594; Circolare A.B.I. 24 maggio 1999, in *Riv. not.*, 2001, p. 1235; Ministero delle Finanze – Dipartimento delle Entrate – Direzione Centrale per gli Affari Giuridici e per il Contenzioso Tributario – Serv. V, Prot. n. 1999/34680 del 31 marzo 1999, in *Riv. not.*, 2001, p. 1237.

verbale dell'assemblea straordinaria che ha deliberato l'aumento, o l'atto di costituzione della società – l'atto medesimo scontrerà l'imposta di bollo secondo le regole ordinarie.

2.6. Conferimento di denaro, di beni e diritti diversi

Ai sensi dell'articolo 4, lettera *a*), n. 5 della tariffa allegata al d.p.r. n. 131/1986, è soggetto ad imposta di registro in misura fissa il conferimento di denaro, di beni mobili e di diritti diversi da quelli indicati nei numeri precedenti. Vi sono ricomprese quindi, come fattispecie residuali, tutte le ipotesi non espressamente disciplinate, tra le quali rientrano, tra l'altro, i conferimenti di beni mobili, di beni immateriali, ed anche i conferimenti d'opera.

3. Fattispecie particolari

Oltre alle fattispecie sopra descritte, esistono altre fattispecie particolari, di seguito specificate, soggette ad IVA o ad imposta di registro, con trattamento fiscale particolare, in virtù di norme agevolative oppure al fine di armonizzare la disciplina fiscale italiana con il diritto comunitario.

3.1. Conferimento in società di fatto e successiva regolarizzazione

Con riferimento alle fattispecie in oggetto, occorre preliminarmente segnalare:

- dopo l'entrata in vigore della legge n. 310/1993, sono inopponibili ai terzi (salvo che se ne provi la conoscenza effettiva), se non iscritti nel registro delle imprese (art. 2193 c.c.), gli atti di conferimento di azienda in società di fatto, fino a quando non viene regolarizzato il conferimento con atto notarile, da assoggettarsi a pubblicità nel registro delle imprese. È opportuno, per tale motivo, ripetere in forma autentica, nell'atto di regolarizzazione della medesima società di fatto, il consenso al conferimento (*ex lege* n. 310/1993);
- se il conferimento ha ad oggetto anche il diritto di proprietà o diritti reali su beni immobili, lo stesso non può avvenire tacitamente, ma deve essere effettuato per iscritto a pena di nullità (art. 1350 c.c.), con la necessaria osservanza delle previsioni di cui alle leggi n. 47/1985 e n. 165/1990, e successive modifiche ed integrazioni (salvo che possa interpretarsi come conferimento in godimento degli immobili stessi). Ciò comporta quindi che, ove nell'azienda comune, conferita in proprietà, siano compresi beni immobili, questi ultimi si trasferiranno nel patrimonio della società solo a seguito di un atto munito delle richieste formalità (salvo ritenere che la nullità del conferimento dell'immobile si estenda al conferimento dell'intera azienda⁴⁷). Laddove un conferi-

⁴⁷ Sulla problematica, v. di recente Cass. 19 gennaio 1995 n. 565, in *Notariato*, 1995, p. 359 (ed *ivi* riferimenti); Cass. 11 aprile 1995 n. 4169, in *Giur. it.*, 1996, I, 1, c. 806; Cass. 21 febbraio 1992 n. 2137, in *Giur. comm.*, 1993, II, p. 169, con nota di PALLADINO; Cass. 2 luglio 1990 n. 6765, in *Vita not.*, 1990, p. 509; DI SABATO, *I conferimenti di beni immobili in società di fatto tra forma e conservazione*, in CNN.-LUISS, *Impresa e tecniche di documentazione giuridica*, III, Milano 1990.

mento di azienda, comprensiva di immobili, fosse precedentemente avvenuto senza l'osservanza delle prescritte formalità come sopra individuate, e nella misura in cui la nullità del conferimento immobiliare non si fosse estesa a quello dell'intera azienda, in sede di successiva regolarizzazione dovrebbe farsi luogo ad un nuovo conferimento dell'immobile, con la forma prescritta dalla legge.

Vengono di seguito analizzati i principali profili di disciplina dell'imposizione indiretta relativa alla fattispecie della regolarizzazione.

3.1.1. Regolarizzazione di società di fatto derivanti da comunione ereditaria

Premesso quanto sopra ed iniziando l'esame dalla disciplina dell'imposta di registro, si evidenzia che, ai sensi dell'articolo 4, lettera *e*) della tariffa, parte prima, allegata al t.u. dell'imposta di registro (come modificato con legge 488/1999; in precedenza, si applicava l'imposta proporzionale con l'aliquota unica dell'1%), è soggetto ad imposta di registro in misura fissa l'atto di regolarizzazione di società di fatto tra eredi che continuano in forma societaria l'esercizio dell'impresa. Nella successiva nota II all'art. 4 si specifica «l'imposta di cui alla lettera *e*) si applica se l'atto di regolarizzazione è registrato entro un anno dall'apertura della successione». Con l'articolo 63, comma *6-bis*, del d.l. 30 agosto 1993 n. 311, convertito con legge 29 ottobre 1993 n. 427, era stato precisato che la suddetta disposizione «deve essere interpretata nel senso che l'aliquota prevista alla lettera *e*) si applica anche quando la formazione dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata di regolarizzazione avviene entro un anno dall'apertura della successione».

Sempre in base alla suddetta nota II all'art. 4, in ogni altro caso di regolarizzazione di società di fatto, «ancorché derivanti da comunioni ereditarie, l'imposta si applica a norma dell'art. 22 del testo unico». Già da tempo è stata rilevata l'equivocità ed incongruità della norma in esame⁴⁸, in quanto il rinvio all'articolo 22 sembra effettuato per individuare una diversa applicazione dell'imposta, mentre detto articolo 22 disciplina solamente l'istituto dell'enunciazione, prevedendo che l'imposta si applichi anche alle

disposizioni enunciate, contenute in atti non registrati. In realtà, nella fattispecie di comunione ereditaria di azienda, i coeredi che continuano l'attività d'impresa del *de cuius* conferiscono tacitamente nella società di fatto le rispettive quote dell'azienda comune, e quindi, riscontrandosi in ogni caso un conferimento d'azienda, anche alla disposizione enunciata non può che applicarsi l'imposta fissa di registro (in precedenza, l'aliquota dell'1 %), ai sensi dell'art. 4, lettera a), n. 3 della tariffa⁴⁹. Ciò in base alla corretta constatazione secondo cui, in ogni ipotesi di regolarizzazione (che in se stessa è equiparabile ad una trasformazione, e quindi dovrebbe essere assoggettata all'imposta fissa di registro), ciò che costituisce oggetto di tassazione è in ogni caso il conferimento, giusta l'applicazione delle norme sull'enunciazione⁵⁰. Ne deriva, come logica conseguenza, la determinazione della base imponibile con riferimento alla data di costituzione (*rectius*: del conferimento in società) e non alla data della regolarizzazione⁵¹, e l'irrilevanza dell'avviamento⁵².

Deve quindi ritenersi che il rinvio all'articolo 22 t.u., effettuato dalla citata nota II all'art. 4 tariffa, si riferisca esclusivamente al secondo periodo del primo comma del medesimo articolo 22, che prevede, nell'ipotesi in cui l'atto enunciato fosse soggetto a registrazione, l'applicazione, oltre che dell'imposta, anche della sanzione pecuniaria *ex* articolo 69 t.u. (per omissione della richiesta di registrazione). Ed è esattamente ciò che si verifica nella fattispecie oggetto di esame, sia che la società di fatto (*rectius*: irregolare) risulti da atto scritto, sia ove ciò non avvenga, in quanto l'articolo 3, comma 1, lett.

⁴⁸ DONNAMARIA, *L'imposta di registro nel testo unico*, Milano 1987, p. 226.

⁴⁹ Non si comprende, pertanto, l'affermazione - riferita alla diversa natura dei beni conferiti - contenuta nella Circ. Min. Fin. 37/1986, secondo cui «Diversamente si renderanno applicabili le normali imposte proporzionali, secondo la natura dei beni, sull'enunciazione della costituzione di società, fatta in sede di regolarizzazione».

⁵⁰ Comm. trib. centr. 13 febbraio 1997 n. 236, in *Comm. Trib.*, 1997, I, p. 100; NASTRI, *L'imposta di registro e le relative agevolazioni*, Milano 1993, p. 343 (ed ivi citazioni di giurisprudenza e prassi ministeriale).

Pertanto, nella fattispecie in esame si riscontra un primo trasferimento dell'azienda dal *de cuius* agli eredi in comunione, ed un secondo trasferimento, a titolo di conferimento, espresso o tacito, dagli eredi alla società di fatto.

Sulla regolarizzazione di società di fatto o irregolari, v. in particolare BELLINI, *Comunione ereditaria di azienda e regolarizzazione di società di fatto*, in *Corr. trib.*, 1993, p. 3051.

⁵¹ Cass. 5 giugno 1995 n. 9425, in *Boll. trib.*, 1996, p. 168.

⁵² Comm. trib. centr. 20 giugno 1987 n. 5060, in *Il Fisco*, 1987, p. 5736; Comm. trib. I grado Treviso 20 settembre 1983, in *Il Fisco*, 1984, p. 1604. *Contra*, Comm. trib. centr. 13 febbraio 1997 n. 233, in *Comm. Trib.*, 1997, I, p. 99.

b) della legge di registro assoggetta a registrazione in termine fisso anche i contratti verbali di trasferimento dell'azienda.

In definitiva:

- a) – se la regolarizzazione viene posta in essere con atto stipulato entro un anno dall'apertura della successione, si applica solo l'imposta di registro in misura fissa;
- b) – se invece la regolarizzazione viene effettuata dopo il decorso dell'anno, oltre all'imposta di registro in misura fissa si applica la sanzione *ex art. 69* per omessa registrazione del conferimento (verbale) dell'azienda⁵³.

Il profilo temporale di cui sopra rileva anche ai fini delle imposte ipotecarie e catastali, stavolta peraltro ai fini della determinazione dell'imposta applicabile. Infatti l'art. 10, secondo comma, del d.lgs. n. 347/1990 stabilisce che l'imposta catastale è dovuta nella misura fissa solo per gli «atti di regolarizzazione di società di fatto, derivanti da comunione ereditaria di azienda registrati entro un anno dall'apertura della successione», applicandosi negli altri casi il primo comma (e quindi l'aliquota dell'1%); l'articolo 4 della tariffa allegata prevede anch'esso l'imposta fissa ipotecaria per gli «atti di regolarizzazione di società di fatto derivanti da comunione ereditaria di azienda registrati entro un anno dall'apertura della successione», disponendo nella nota: «Se gli atti di regolarizzazione di cui contro sono registrati dopo un anno dall'apertura della successione si applica l'imposta proporzionale indicata all'art. 1» (quindi con l'aliquota del 2%). Evidentemente il legislatore ha qui inteso - con la previsione della più gravosa imposta proporzionale - sanzionare una particolare fattispecie, che è quella della regolarizzazione dopo l'anno dall'apertura della successione.

L'interpretazione autentica contenuta nell'articolo 63, comma 6-*bis* del d.l. n. 311/1993, sopra citato, si riferisce espressamente solo all'imposta di registro, ma deve ritenersi che la portata della norma sia estensibile anche alle imposte ipotecarie e catastali, derivandone, in caso contrario, conseguenze inaccettabili: un atto stipulato entro l'anno dall'apertura della successione, ma registrato successivamente verrebbe tassato con l'imposta fissa di registro (senza applicazione di sanzioni), ma con le imposte ipotecarie e catastali proporzionali, laddove è evidente che, dopo l'interpretazione autentica

⁵³ E' stato esattamente rilevato che, nel caso in esame, "Le eventuali sanzioni, tuttavia, considerando la nuova disciplina in vigore dal 1° gennaio 2000, consisteranno soltanto nel raddoppio dell'imposta di registro in misura fissa": C.N.N. (estensore Brunelli), *Legge finanziaria 2000, imposte indirette e società*, cit.

di cui sopra, la rilevanza della registrazione ai fini in oggetto deve circoscriversi alle scritture private non autenticate, e ciò con riferimento a tutte le imposte applicabili all'atto.

Pertanto, anche ai fini dell'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa è sufficiente che l'atto di regolarizzazione sia stipulato - e non anche registrato - entro un anno dall'apertura della successione.

3.1.2. Altre fattispecie di regolarizzazione di società di fatto

Nella nota II all'articolo 4 della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986 (come modificato dalla legge 488/1999) si specifica, come sopra rilevato, che l'imposta fissa di registro si applica se l'atto di regolarizzazione è «registrato» (*rectius*: stipulato - v. sopra) entro un anno dall'apertura della successione, mentre, in ogni altro caso di regolarizzazione di società di fatto, anche se derivanti da comunioni ereditarie, «l'imposta si applica a norma dell'art. 22 del testo unico».

Ogni qualvolta, pertanto, la società di fatto non derivi da una comunione ereditaria, si applicano le norme sull'enunciazione (ed eventualmente le relative sanzioni); l'atto di regolarizzazione verrà pertanto tassato in maniera diversa a seconda dell'oggetto del conferimento cui lo stesso si riferisce o dei soggetti che lo effettuano.

Trattandosi di conferimento di azienda in società di fatto, lo stesso sarà generalmente soggetto ad imposta di registro in misura fissa. Trattandosi di conferimento di beni diversi dall'azienda, si applicherà invece l'imposta di registro fissa o proporzionale, secondo le ulteriori previsioni dell'articolo 4 della tariffa, parte prima, ovvero l'imposta sul valore aggiunto, ricorrendone i presupposti (per cui si richiamano le conclusioni dei precedenti paragrafi). Valgono le considerazioni effettuate con riferimento alla regolarizzazione di società di fatto derivante da comunione ereditaria, quanto alla determinazione della base imponibile con riferimento al momento della costituzione e non dell'enunciazione della società, ed all'irrelevanza a tal fine dell'avviamento.

Nell'ipotesi, invece, in cui i conferimenti abbiano già scontato l'imposta di registro, a seguito di denuncia di contratto verbale o di registrazione di scrittura privata co-

stitutiva della società di fatto, non avendosi enunciazione, l'atto di regolarizzazione sarà soggetto - al pari della trasformazione - ad imposta di registro in misura fissa⁵⁴.

Anche per quanto concerne le imposte ipotecarie e catastali valgono le considerazioni di cui sopra: il fondamento dell'imposizione si rinviene quindi, anche per tali imposte, nel trasferimento della proprietà dell'immobile, e quindi nell'atto di conferimento, e la misura della tassazione dipenderà, pertanto, dall'oggetto del conferimento medesimo. Occorre, infatti, tener conto del fatto che l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale in caso di precedente conferimento aziendale è prevista dal legislatore soltanto per la fattispecie della regolarizzazione di società di fatto derivante da comunione ereditaria, decorso l'anno dall'apertura della successione (art. 10, comma 2, e art. 4 della tariffa allegata al d.lgs. n. 347/1990) e costituisce una deroga al regime ordinario, in base al quale ai conferimenti di azienda si applicano le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa. Trattandosi, quindi, di disposizione eccezionale, la stessa deve essere interpretata restrittivamente: pertanto, ogni qualvolta la società di fatto non derivi da comunione ereditaria, devono ritenersi applicabili le imposte ipotecarie e catastali in relazione all'oggetto del conferimento e, trattandosi di conferimento di azienda, le suddette imposte verranno applicate in ogni caso in misura fissa.

Una particolare fattispecie di regolarizzazione è quella relativa alla società di fatto costituitasi tra donatari *pro indiviso* di un'azienda, che iniziano in comune un'attività d'impresa, regolarizzando successivamente tale società. La fattispecie riceve un trattamento fiscale agevolato, ai fini delle imposte dirette, a seguito della modifica dell'art. 54, comma 5, del d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917, effettuata con l'articolo 3, comma 25, della legge 23 dicembre 1996 n. 662, nonché per effetto dell'art. 16, comma 2, della legge 18 ottobre 2001 n. 383. Più precisamente:

1) – ai sensi dell'art. 54, comma 5, del d.p.r. 917/1986, “Il trasferimento di azienda per causa di morte o per atto gratuito a familiari non costituisce realizzo di plusva-

⁵⁴ Nel senso dell'applicabilità dell'imposta fissa nell'ipotesi indicata nel testo, v. Comm. trib. centr. 18 marzo 1996 n. 1174, in *Corr. trib.*, 1996, p. 3450, ed in *Giur. trib.*, 1997, p. 749; Comm. trib. centr. 23 aprile 1985 n. 3676, in *Comm. Trib. Centr.*, 1985, I, p. 345. Peraltro, trattandosi di conferimento di immobili in società di fatto (non irregolare), o comunque di conferimento effettuato praticamente con l'atto di regolarizzazione (in quanto il bene era stato precedentemente acquistato dai soci senza spendita del nome della società), sono dovute le imposte proporzionali di registro: Cass. 26 marzo 1997 n. 2705, in *Foro it.*, Mass. 1997; Comm. trib. centr. 18 marzo 1996 n. 1174, *cit.*; Cass. 7 giugno 1994 n. 5498, in *Riv. Not.*, 1994, p. 1388; Cass. 4 novembre 1992 n. 11962, in *Corr. trib.*, 1992, p. 3249.

lenze dell'azienda stessa; l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa. I criteri di cui al periodo precedente si applicano anche qualora, a seguito dello scioglimento, entro cinque anni dall'apertura della successione, della società esistente tra gli eredi, la predetta azienda resti acquisita da uno solo di essi”;

2) – ai sensi dell’art. 16, comma 2, della legge 383/2001, “In caso di trasferimento a titolo di successione per causa di morte o di donazione dell'azienda o del ramo di azienda, con prosecuzione dell'attività di impresa, i beni e le attività ceduti sono assunti ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa”.

Con riferimento alla prima disposizione, il Ministero delle finanze⁵⁵ ha precisato che «qualora i donatari intendano regolarizzare la società di fatto tra essi costituitasi», si renderà applicabile la disposizione dell’art. 122 t.u.i.r. (l’atto, cioè, non comporterà realizzazione di plusvalenze o minusvalenze), estendendosi quindi la neutralità fiscale, oltre che all’atto di donazione, anche al successivo atto con cui viene regolarizzata la società. Con riferimento alla seconda disposizione l’Agenzia delle Entrate⁵⁶ ha ritenuto neutrale, ai fini delle imposte dirette, anche la donazione di azienda effettuata a società costituita dai figli del donante.

Sotto il profilo civilistico, l’atto di “regolarizzazione” comporta un vero e proprio conferimento nella società delle quote dell’azienda comune dei donatari-soci, da assoggettare quindi alle relative regole formali ed alla normativa di cui alle leggi n. 47/1985, n. 165/1990 e n. 310/1993; sotto il profilo fiscale, invece, è considerato dall’Amministrazione finanziaria alla stregua di un atto di ‘trasformazione’, neutro ai fini delle imposte dirette⁵⁷.

Ai fini delle imposte indirette, derivando la comunione di azienda non da successione ereditaria ma da donazione, varranno le conclusioni di cui sopra, per cui l’atto di regolarizzazione con conferimento dell’azienda comune da parte dei donatari sarà soggetto ad imposta fissa di registro (salva l’eventuale applicazione delle sanzioni per la tardiva enunciazione *ex art. 22 t.u.*). L’atto, infine, sarà soggetto alle imposte ipotecaria

⁵⁵ Circ. Min. Fin. 15 maggio 1997 n. 137/E.

⁵⁶ Ris. Agenzia Entrate 18 luglio 2002 n. 237/E.

⁵⁷ Cfr. sulla questione anche il paragrafo 4.1.1.

e catastale in misura fissa (in applicazione delle disposizioni sui conferimenti di azienda).

3.2. Conferimento in Gruppi Europei di Interesse Economico (GEIE)

La lettera *g*) dell'articolo 4 della tariffa, parte prima, allegata al t.u. dell'imposta di registro, come introdotta dall'articolo 12 del d.lgs. 23 luglio 1991 n. 240 (e come modificata dalla legge 488/1999), dispone che agli «atti propri» dei gruppi europei di interesse economico si applica l'imposta di registro nella misura fissa. La disposizione va coordinata con quella contenuta nella successiva nota V dell'articolo 4, per cui agli atti di conferimento di unità da diporto (lettera *a*, n. 4) si applicano le imposte fisse previste nell'articolo 7 della tariffa.

Tranne, quindi, i conferimenti di unità da diporto, tutti gli altri conferimenti (quindi quelli aventi ad oggetto immobili, aziende, partecipazioni sociali, denaro, beni mobili, diritti diversi), sia in sede di costituzione dell'ente che successivamente, sono soggetti all'imposta proporzionale in misura fissa.

Trattandosi poi di atto soggetto ad IVA, valgono le regole generali sopra descritte per tutti gli altri conferimenti in società od enti.

L'articolo 12, comma 3, del d.lgs. 23 luglio 1991 n. 240 disciplina le imposte ipotecarie e catastali: i conferimenti della proprietà o di diritti reali di godimento su beni immobili a favore del GEIE sono soggetti ad imposte ipotecaria e catastale in misura fissa.

Nessuna particolare disciplina è invece prevista per l'imposta di bollo, che è dovuta nella misura ordinaria.

3.3. Conferimento in società aventi sede in altro Stato membro dell'Unione Europea

La nota IV all'articolo 4 della tariffa, parte prima, allegata al t.u. sull'imposta di registro, come modificata dall'art. 10, comma 6, del d.l. 20 giugno 1996 n. 323, convertito con legge 8 agosto 1996 n. 425, e dalla legge 488/1999, prevede che gli atti di cui alle precedenti lettere *a)* e *b)*, che comprendono, tra l'altro, tutte le tipologie di conferimenti in società⁵⁸, sono soggetti ad imposta di registro nella misura fissa se la società o l'ente destinatario del conferimento ha la sede legale o amministrativa in altro Stato membro dell'Unione Europea⁵⁹.

Sono quindi soggetti ad imposta fissa i conferimenti di ogni genere, compresi quelli aventi ad oggetto immobili e unità da diporto; ciò purché la sede legale o, in alternativa, la sede amministrativa siano situate in uno Stato membro dell'Unione europea; il tutto in un'ottica «tendente a livellare l'imposizione sulla raccolta dei capitali nell'area del mercato comune europeo in modo da non turbare la libera circolazione dei capitali stessi»⁶⁰.

Nessuna disposizione di favore è invece contenuta nel d.lgs. 31 ottobre 1990 n. 347, con riferimento alle imposte ipotecaria e catastale, che sono quindi dovute in misura proporzionale, secondo le regole ordinarie, salva l'ipotesi di conferimento di azienda, che comporta l'applicazione delle suddette imposte in misura fissa.

⁵⁸ Nel senso che «il beneficio dell'imposta fissa si applica altresì a qualsiasi tipo di conferimento in società, sempreché sussista il cennato requisito della sede comunitaria della società stessa», Circ. Min. Fin. 10 giugno 1986 n. 37.

⁵⁹ La disposizione in esame è stata a suo tempo introdotta per adeguare la disciplina nazionale alla direttiva CEE n. 335 del 17 luglio 1969, il cui articolo 2 stabilisce: «Le operazioni sottoposte all'imposta sui conferimenti sono tassabili unicamente nello Stato membro sul territorio nel quale si trova la sede della direzione effettiva della società di capitali al momento in cui hanno luogo dette operazioni», prevedendo peraltro, al secondo comma, il criterio sussidiario della sede statutaria. Ai sensi del successivo articolo 3, comma 2, «Per l'applicazione della presente direttiva, è assimilata alle società di capitali ogni altra società, associazione o persona giuridica che persegue scopi di lucro». Alla luce di tale normativa, e considerato anche che la nota IV all'articolo 4 della tariffa deve essere posta in relazione con il comma 1, primo periodo dell'articolo stesso, che ne definisce l'ambito soggettivo di applicazione, deve ritenersi che il beneficio dell'imposta fissa compete anche ai conferimenti in enti diversi dalle società, aventi ad oggetto principale o esclusivo l'esercizio di attività commerciale o agricola, con sede in altro Stato CEE.

⁶⁰ Circ. Min. Fin. 10 giugno 1986 n. 37.

Regole particolari si applicano invece per l'imposta sul valore aggiunto, tenendo conto che il conferimento di beni mobili da trasferirsi in altro Stato membro dell'Unione Europea, come pure, in fattispecie particolari, il conferimento di servizi (in quanto non si consideri effettuato nel territorio dello Stato a norma dell'art. 7, commi 3 e seguenti del d.p.r. n. 633/1972), costituisce «cessione intracomunitaria», ai sensi e per gli effetti degli articoli 40 e 41 del d.l. 30 agosto 1993 n. 331, convertito con modificazioni dalla legge 29 ottobre 1993 n. 427. Detto conferimento quindi non costituisce «cessione all'esportazione» ex art. 8 d.p.r. n. 633/1972, salva l'applicazione, alle condizioni indicate nelle predette norme, del regime di non imponibilità⁶¹ e salva la ricomprensione nel campo di applicazione dell'imposta quale «atto soggetto ad IVA». Conseguentemente, l'atto di conferimento sarà soggetto, in questi casi, all'imposta di registro in misura fissa.

Trattandosi, invece, di conferimento di beni immobili, si applica sempre la regola di cui all'articolo 7, comma 2, per cui il conferimento si considera effettuato nel territorio dello Stato solo nell'ipotesi in cui l'immobile sia posto in Italia, trattandosi, in caso contrario, di operazione priva del requisito della territorialità e quindi non soggetta ad IVA. In questo secondo caso, peraltro, oltre che a norma dell'art. 40, anche ai sensi dell'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986, sarà dovuta comunque l'imposta di registro in misura fissa, mentre non saranno, ovviamente, dovute le imposte ipotecarie e catastali, non dovendosi effettuare alcuna formalità di trascrizione o voltura in Italia.

3.4. Conferimento in società aventi sede in uno Stato extracomunitario

Trattandosi di conferimento in società od ente avente la propria sede in uno Stato non membro dell'Unione Europea, l'operazione sarà disciplinata, ai fini delle imposte di

⁶¹ Circ. Min. Fin. 23 febbraio 1994 n. 13. In definitiva, con il d.l. n. 331/1993 si tende a realizzare il principio della tassazione nel Paese di destinazione nei rapporti tra operatori economici, e della tassazione nel Paese di origine per gli acquisti effettuati da privati consumatori.

registro, ipotecarie e catastali, dalle norme ordinarie, vevoli per i conferimenti in società residenti in Italia. L'articolo 4, lettera *f*), della tariffa, parte prima, allegata al t.u. dell'imposta di registro riguarda infatti esclusivamente le operazioni elencate nell'articolo 4 del t.u., tra le quali non sono compresi i conferimenti.

Pertanto, in caso di conferimento di immobili o unità da diporto in società avente la propria sede in uno Stato extracomunitario, il conferimento stesso è soggetto, rispettivamente, ad imposta proporzionale di registro, ed alle imposte fisse di cui all'art. 7 della tariffa; negli altri casi si applica l'imposta fissa di registro, al pari dei conferimenti in società aventi sede in Italia (arg. *ex art.* 4, lettera *a*), n. 3, lettera *b*) e nota IV all'art. 4 della tariffa, parte prima, allegata al t.u.).

Quanto al regime IVA, per quanto riguarda i conferimenti di immobili si applica la disciplina sopra descritta a proposito dei conferimenti in società con sede in Stato membro dell'Unione Europea. Quanto ai conferimenti di beni mobili e servizi, nella misura in cui rientrano nelle fattispecie di «cessioni all'esportazione» o assimilate, di cui agli articoli 8 e seguenti del decreto IVA, saranno non imponibili ai fini IVA, con applicazione dell'imposta di registro in misura fissa.

3.5. Conferimento in società cooperative e società di mutuo soccorso

Con riferimento alle cooperative, occorre distinguere, innanzitutto, i conferimenti effettuati in sede di costituzione da quelli in sede di aumento di capitale.

Gli *atti costitutivi di società cooperative* sono soggetti alle normali imposte di registro (o sul valore aggiunto, ricorrendone i presupposti) come sopra specificato, essendo state abrogate le preesistenti agevolazioni in tema di imposta di registro con l'articolo 66, comma 5, del d.l. 30 agosto 1993 n. 311, convertito in legge 29 ottobre 1993 n. 427.

Quanto agli *aumenti di capitale*, con l'articolo 66, comma 6, del d.l. 30 agosto 1993 n. 331, convertito con modificazioni dalla legge 29 ottobre 1993 n. 427, è stato modificato l'articolo 9 della tabella allegata al d.p.r. n. 131/1986, annoverandosi tra gli atti per i quali non vi è obbligo di chiedere la registrazione anche quelli «che comportano variazione del capitale sociale delle società cooperative e loro consorzi e delle società di mutuo soccorso». Gli stessi atti, se posti in essere con atto pubblico o scrittura privata autenticata, sono soggetti ad imposta di registro in misura fissa (art. 11 della tariffa, parte prima, allegata al t.u.). Conseguentemente, ove l'aumento del capitale di una cooperativa venisse posto in essere con atto pubblico (pur non essendo ciò necessario per legge), sconterebbe l'imposta fissa di registro. In questo senso la disposizione in oggetto prevale, in quanto posteriore, a quella dell'articolo 4 della tariffa, che disciplina gli atti di conferimento in società in ogni tipo, comprese le cooperative. Resta salva l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, ricorrendone i presupposti.

Sia per gli atti costitutivi che per l'aumento di capitale e gli atti di ammissione di nuovi soci in società cooperative e società di mutuo soccorso sussiste poi l'esenzione da imposta di bollo, ai sensi dell'articolo 19 della tabella allegata al d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 642⁶².

Alcune particolari categorie di cooperative, poi, beneficiano ancor oggi di un trattamento di favore. Si tratta, in particolare:

- delle *cooperative sociali*, che sono anche ONLUS di diritto, ai sensi dell'art. 10 del d.lgs. n. 460/1997, disciplinate dai principi della mutualità e iscritte (o iscrिवibili) nei registri prefettizi: oltre all'esenzione assoluta da imposta di bollo (art. 27-*bis* della tabella allegata al d.p.r. n. 642/1972), è applicabile l'imposta fissa di registro (art. 11-*bis*, ovvero art. 1, ultimo periodo, della tariffa, parte prima, allegata al t.u. sull'imposta di registro. V. meglio *infra*, con riferimento ai conferimenti in ONLUS). Inoltre le imposte ipotecarie e catastali sono ridotte ad *un quarto* in caso di conferimento di immobili destinati all'esercizio dell'attività sociale (art. 7, comma 2, della legge 8 novembre

⁶² L'esenzione da bollo è stata riconosciuta, oltre che per l'originale dell'atto, sia per gli adempimenti strettamente connessi alla costituzione ed alla modificazione, sia alle copie conformi all'uopo necessarie: Ris. Min. Fin. 19 novembre 1993 n. 713 e 26 ottobre 1993 n. 588.

1991 n. 381). Si applica invece normalmente l'imposta sul valore aggiunto, ricorrendo i presupposti.

- delle *cooperative edilizie di abitazione e loro consorzi*, disciplinate dai principi della mutualità e iscritte (o iscrivibili) nei registri prefettizi: i relativi conferimenti, contenuti negli atti costitutivi, sono esenti da imposta di bollo in modo assoluto, e sono soggetti a registrazione gratuita (art. 66, comma 6-*bis*, del d.l. 30 agosto 1993 n. 311, convertito in legge 29 ottobre 1993 n. 427). Quanto ai conferimenti per aumento di capitale, essi non rientrano nel novero degli atti modificativi (in quanto nelle cooperative, anche edilizie, l'aumento del capitale non comporta modifica dello statuto) e quindi si applica l'imposta fissa di registro, *ex art. 11 della tariffa, parte prima, e art. 9 della tabella*, allegate al t.u. sull'imposta di registro, come sopra chiarito, salva l'esenzione da imposta di bollo *ex art. 19 della tabella allegata al d.p.r. n. 642/1972*. Resta comunque salva l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto secondo le regole ordinarie, ove ne ricorrano i presupposti (per cui, ad esempio, il conferimento di aree edificabili in cooperativa edilizia è generalmente soggetto ad IVA, con le aliquote ordinarie).

Per quanto concerne le società di mutuo soccorso, a tutt'oggi disciplinate dalla legge istitutiva del 15 aprile 1886, n. 3818, non è più applicabile il disposto dell'articolo 9 della suddetta legge che, con rinvio non recettizio, estendeva alle stesse società le esenzioni previste dalle cooperative (poi abrogate, come sopra rilevato, con d.l. n. 331/1993). Peraltro sia l'articolo 9 della tabella allegata al d.p.r. n. 131/1986, sia l'articolo 19 della tabella allegata al d.p.r. n. 642/1972 equiparano le società di mutuo soccorso alle cooperative quanto al trattamento fiscale degli aumenti di capitale e, in genere, dell'imposta di bollo. Pertanto, per i conferimenti in società di mutuo soccorso si applica la disciplina generale delle società cooperative, sopra descritta⁶³.

3.6. Conferimento in Onlus

⁶³ V. anche, sulle società di mutuo soccorso, la Ris. Min. Fin. 24 maggio 1979 n. 250350.

Il conferimento in enti non commerciali o cooperative che abbiano le caratteristiche per essere definiti ‘Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale’ (Onlus), ai sensi degli articoli 10 e seguenti del d.lgs. 4 dicembre 1997 n. 460, effettuato con *atto costitutivo o modificativo*, è soggetto ad imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell’articolo 11-*bis* della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986, introdotto dall’art. 22, comma 1, lettera *b*) del d.lgs. n. 460/1997⁶⁴. La previsione dell’imposta in misura fissa *ex art. 11 bis* prescinde da qualsiasi dichiarazione da rendersi in atto.

Peraltro il conferimento per *aumento di capitale* non rientra generalmente nel novero degli «atti modificativi»: non vi rientra, in particolare, per gli enti non commerciali (associazioni, fondazioni), per i quali non esiste un capitale sociale e non vi rientra neanche per le cooperative, il cui capitale è per definizione variabile ed in cui pertanto il conferimento non comporta modifica statutaria. Per questi casi, comunque, è applicabile al conferimento l’imposta fissa di registro, ai sensi dell’articolo 1, ultimo periodo, della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986, come aggiunto dall’art. 22, comma 1, lett. *a*) del citato d.lgs. n. 460/1997. Ciò *a condizione* (nota II-*quater* all’articolo 1 suddetto) che la Onlus dichiari nell’atto, a mezzo del proprio legale rappresentante, che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che realizzi l’effettivo utilizzo diretto entro due anni dall’acquisto. In caso di dichiarazione mendace, o mancato effettivo utilizzo nei termini suddetti, è dovuta l’imposta di registro nella misura ordinaria, nonché una sanzione amministrativa pari al 30 per cento della stessa imposta.

Le agevolazioni di cui sopra sono altresì subordinate (tranne che per le Onlus “di diritto” di cui all’articolo 10, comma 8 del d.lgs. n. 460/1997) all’iscrizione nell’anagrafe delle Onlus ai sensi dell’art. 11 (che peraltro, dovendo avvenire nel termine di trenta giorni dall’atto costitutivo, potrà comportare solo la decadenza dalle agevolazioni⁶⁵, ma non condizionarne l’applicazione in sede di imposta principale), nonché

⁶⁴ L’applicabilità del nuovo articolo 11-*bis* anche ai «conferimenti di proprietà o di diritti reali di godimento su beni mobili ed immobili» è stata espressamente riconosciuta con Circ. Min. Fin. 26 giugno 1998 n. 168/E, paragrafo 7.6.

⁶⁵ Sul profilo della decadenza da agevolazioni per le Onlus, cfr. la Circ. Agenzia Entrate 26 febbraio 2003 n. 14/E.

all'osservanza degli obblighi contabili e formali di cui al successivo articolo 25, che ha aggiunto l'articolo 20-*bis* al d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600.

L'atto, comprese le relative copie e formalità, è altresì esente in modo assoluto da imposta di bollo, ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 460/1997, che ha aggiunto l'art. 27-*bis* alla tabella allegata al d.p.r. n. 642/1972.

Si applicano invece in misura normale le imposte ipotecarie e catastali, per le quali non esiste alcuna agevolazione in caso di trasferimento a titolo oneroso a favore di Onlus (salvo, per le cooperative sociali, la riduzione ad un quarto delle imposte ipotecarie e catastali per il conferimento di immobili destinati all'esercizio dell'attività sociale, *ex art. 7, comma 2, della legge n. 381/1991*).

Inoltre, come è stato rilevato, non esiste alcun trattamento particolare per i trasferimenti a titolo oneroso (e quindi per i conferimenti) a favore di Onlus, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto⁶⁶: ne consegue che, in caso di conferimento effettuato da soggetto IVA, si applicherà l'imposta sul valore aggiunto secondo il regime ordinario sopra descritto (*supra*, capitolo 1), salve le fattispecie di operazioni non soggette, non imponibili o esenti da IVA.

Tra le Onlus rientrano di diritto le *organizzazioni di volontariato* di cui alla legge 11 agosto 1991 n. 266: l'articolo 10, comma 8, del d.lgs. n. 460/1997, nel prevedere tale qualifica, fa peraltro salve le previsioni di maggior favore per le stesse organizzazioni di volontariato, il che comporta, in concreto, la possibilità per il contribuente di scegliere, volta per volta, la disciplina fiscale più favorevole cui assoggettarsi⁶⁷. Sotto il profilo

⁶⁶ CNN (estensori Giunchi-Monteleone), *Enti non commerciali - Organizzazioni non lucrative di utilità sociale. Aspetti fiscali*, Studio n. 728-*bis* del 13 maggio 1998; circ. Min. fin. 26 giugno 1998 n. 168/E, sezione 5.

⁶⁷ Nella Circ. Min. Fin. 26 giugno 1998 n. 168/E, paragrafo 5.2, si è ritenuto che la scelta fra le diverse previsioni agevolative, anche se non è configurabile come opzione in senso tecnico, e quindi non necessita di una comunicazione agli uffici, deve essere mantenuta per tutte le operazioni che il soggetto svolge nell'anno solare. Ciò comporterebbe, ad esempio, l'impossibilità di usufruire per un atto di conferimento, contemporaneamente, di agevolazioni previste per le ONLUS ed agevolazioni previste per le organizzazioni di volontariato. L'impostazione ministeriale non sembra, peraltro, condivisibile, in quanto la legge (art. 10, comma 8, del d.lgs. n. 460/1997) non impone una facoltà di scelta, ma fa esclusivamen-

che interessa, l'articolo 8 della legge n. 266/1991 prevede l'esenzione da imposta di bollo e da imposta di registro per gli atti costitutivi (e quindi per i relativi conferimenti), nonché per gli atti «connessi allo svolgimento delle loro attività», tra i quali rientrano sicuramente anche i conferimenti successivi alla costituzione⁶⁸. Gli atti suddetti vengono quindi registrati in esenzione da imposta⁶⁹.

È da rilevare che i benefici suddescritti per le organizzazioni di volontariato sono subordinati, *ex art. 6, comma 2, della legge n. 266/1991*, nell'iscrizione nei registri di volontariato (salvo, ovviamente, che per gli atti costitutivi, per cui la mancata iscrizione nei registri può fungere solo da causa di decadenza dei suddetti benefici fiscali).

Nessun trattamento particolare è invece previsto, trattandosi di trasferimento a titolo oneroso a favore delle organizzazioni di volontariato, per le imposte ipotecarie e catastali, che sono dovute in misura ordinaria, e neanche per l'imposta sul valore aggiunto cui sono soggetti i conferimenti, ricorrendone i presupposti soggettivo ed oggettivo⁷⁰.

3.7. Conferimenti previsti da leggi speciali

La legislazione speciale, soprattutto nelle ipotesi di società con partecipazione pubblica, o derivanti da privatizzazioni, prevede un trattamento fiscale di favore, anche nel settore delle imposte indirette. Si elencano, di seguito, una serie di fattispecie parti-

te salve le previsioni di maggior favore per alcune categorie di enti (tra cui cooperative sociali e organizzazioni di volontariato), con ciò ammettendosi sostanzialmente il cumulo delle agevolazioni. Sembra peraltro che le motivazioni della circolare siano applicabili principalmente all'IVA, riferendosi la stessa «sia a esigenze di cautela fiscale, che richiedono chiarezza e coerenza nei comportamenti dei contribuenti, sia alle caratteristiche del tributo, essendo l'IVA un'imposta che si determina nell'arco di un intero periodo d'imposta e non per singole operazioni».

⁶⁸ La Ris. Min. Fin. 6 giugno 1994 n. 166 del Dipartimento delle Entrate, in *CNN Strumenti*, voce 1970, p. 7.1, ha riconosciuto la spettanza delle agevolazioni in oggetto anche per l'acquisto di beni immobili da parte di associazioni di volontariato.

⁶⁹ In tal senso, Circ. Min. Fin. 25 febbraio 1992 n. 3, in *CNN Strumenti*, voce 1970, p. 2.1.

⁷⁰ La Circ. Min. Fin. 25 febbraio 1992 n. 3, *cit.*, ha peraltro ritenuto - ampliando in qualche modo la previsione contenuta nell'articolo 8, comma 2, che contempla esclusivamente le operazioni attive - che siano escluse dal campo di applicazione dell'IVA «le cessioni, effettuate nei confronti delle dette organizza-

colari, descrivendone il relativo regime fiscale, non senza rilevare, in linea generale, che l'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto sui conferimenti - in assenza di previsioni di esenzione per tale imposta, per ovvie ragioni cronologiche - stravolge in diversi casi il sistema agevolativo originariamente delineato dal legislatore.

3.7.1. Società di capitali con partecipazione di comuni o provincie

Ai sensi dell'articolo 118 del d. lgs. 18 agosto 2000 n. 267 (Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali), «I trasferimenti di beni mobili ed immobili effettuati dai comuni, dalle provincie e dai consorzi fra tali enti a favore di aziende speciali o di società di capitali di cui al comma 13 dell'articolo 113 sono esenti, senza limiti di valore, dalle imposte di bollo, di registro, di incremento di valore, ipotecarie, catastali e da ogni altra imposta, spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie o natura».

Tra le imposte per cui è prevista l'esenzione è quindi compresa anche l'imposta sul valore aggiunto⁷¹; l'ampia dizione della norma, che fa riferimento ai trasferimenti in genere, deve ritenersi applicabile anche ai conferimenti effettuati - in sede di costituzione o di aumento di capitale - da comuni, provincie e relativi consorzi alle aziende speciali e società con partecipazione dell'ente locale.

A norma dell'articolo 116, comma 1, del suddetto d. lgs. 267/2000, «Gli enti locali possono, per l'esercizio di servizi pubblici di cui all'articolo 113-bis e per la realizzazione delle opere necessarie al corretto svolgimento del servizio nonché per la realizzazione di infrastrutture ed altre opere di interesse pubblico, che non rientrino, ai sensi della vigente legislazione statale e regionale, nelle competenze istituzionali di altri enti, costituire apposite società per azioni senza il vincolo della proprietà pubblica maggioritaria anche in deroga ai vincoli derivanti da disposizioni di legge specifiche». Ai sensi del successivo comma 5, «Per i conferimenti di aziende, di complessi aziendali o di rami di essi e di ogni altro bene effettuati dai soggetti di cui al comma 1, anche per la costituzione con atto unilaterale delle società di cui al medesimo comma, si applicano le disposizioni dell'articolo 7, commi 1 e 2, della legge 30 luglio 1990 n. 218, e successive mo-

zioni, di beni mobili registrati, quali autoambulanze, elicotteri o natanti di soccorso, attesa la loro sicura utilizzazione nell'attività sociale da queste svolte».

⁷¹ Ris. Min. Fin. 23 aprile 1997 n. 90/E.

dificazioni”. In forza del rinvio a quest’ultima normativa, per i suddetti conferimenti «le imposte di registro, ipotecarie e catastali si applicano nella misura dell’uno per mille e sino ad un importo massimo non superiore a cento milioni di lire». Alla fattispecie in esame si applica invece normalmente l’imposta di bollo; quanto all’imposta sul valore aggiunto, può ritenersi che la strumentalità della partecipazione sociale alla gestione di un servizio pubblico faccia rientrare il conferimento nell’ambito dell’attività istituzionale dell’ente locale, con la conseguente esclusione dall’ambito IVA (articolo 4, commi 4 e 5 del d.p.r. n. 633/1972)⁷².

3.7.2. Società per azioni derivanti dalle cosiddette aziende municipalizzate

Ai sensi dell’articolo 115, comma 1, del d. lgs. 18 agosto 2000 n. 267 (Testo unico delle leggi sull’ordinamento degli enti locali), “I comuni, le province e gli altri enti locali possono, per atto unilaterale, trasformare le aziende speciali in società di capitali, di cui possono restare azionisti unici per un periodo comunque non superiore a due anni dalla trasformazione”. A norma del successivo comma 6, “Il conferimento e l’assegnazione dei beni degli enti locali e delle aziende speciali alle società di cui al comma 1 sono esenti da imposizioni fiscali, dirette e indirette, statali e regionali”. L’atto di conferimento è quindi esente da ogni imposta, ivi comprese le imposte di registro, ipotecaria, catastale, bollo, e l’imposta sul valore aggiunto.

3.7.3. Fondi comuni di investimento immobiliare chiusi

Ai sensi dell’articolo 14-*bis*, comma 1, della legge 25 gennaio 1994 n. 86, è possibile sottoscrivere le quote del fondo comune immobiliare, entro un anno dalla sua costituzione, con apporto di beni immobili o di diritti reali su immobili, alle ulteriori condizioni previste nello stesso comma 1. Il successivo comma 11 prevede che per l’insieme degli apporti immobiliari «è dovuto, in luogo delle ordinarie imposte di registro, ipote-

⁷² Sul punto della esclusione da Iva delle cessioni poste in essere dagli enti locali in attuazione dell’attività istituzionale, v. ris. Min. fin. 1 luglio 1998 n. 67; Circ. Min. fin. 14 giugno 1993 n. 8/478013.

caria e catastale, e dell'Invim, un'imposta sostitutiva di lire 1.000.000, che è liquidata dall'ufficio del registro a seguito di denuncia del primo apporto in natura, e che deve essere presentata dalla società di gestione entro sei mesi dalla data in cui l'apporto stesso è stato effettuato». Ne consegue che la registrazione dell'atto di conferimento avviene in esenzione dalle suddette imposte, salva l'applicazione dell'imposta di bollo in misura ordinaria, e salva altresì l'applicazione ordinaria dell'IVA, ove ne ricorrano i presupposti.

3.7.4. Fondi pensione

Ai sensi dell'articolo 14, comma 7, del d.lgs. 21 aprile 1993 n. 124, come sostituito dall'art. 5 del d. lgs. 18 febbraio 2000 n. 47, "Le operazioni di costituzione, trasformazione, scorporo e concentrazione tra fondi pensione sono soggette ad imposta di registro e ad imposta catastale e ipotecaria in misura fissa per ciascuna di esse".

A norma del successivo articolo 18, comma 5, ove il fondo pensione ponga in essere operazioni di conferimento in società immobiliari o fondi immobiliari chiusi, «i relativi atti sono soggetti alle imposte di registro, ipotecarie e catastali nella misura fissa di lire 100.000 per ciascuna imposta ». Sono invece applicabili, secondo le regole ordinarie, l'imposta di bollo e l'imposta sul valore aggiunto.

3.7.5. Società privatizzate

Nell'ipotesi di trasformazione di enti pubblici in società per azioni, l'articolo 4, comma 5, del d.l. 23 gennaio 1993 n. 16, convertito, con modificazioni, con legge 24 marzo 1993 n. 75, prevede che alle operazioni di conferimento di aziende o di rami di esse, «effettuate dalle società derivanti dalle trasformazioni, fino a quando sono interamente possedute dallo Stato e comunque non oltre tre anni dalla trasformazione, si applicano le disposizioni dell'articolo 7 della legge 30 luglio 1990 n. 218, e successive modificazioni». Conseguentemente, ai suddetti conferimenti «le imposte di registro, ipo-

tecarie e catastali si applicano nella misura dell'uno per mille e sino ad un importo massimo non superiore a cento milioni di lire».

3.7.6. Società controllate dall'IRI nel settore delle telecomunicazioni

A norma dell'articolo 6, comma 5, della legge 29 gennaio 1992 n. 58, «le operazioni di conferimento di complessi aziendali effettuati da società direttamente o indirettamente controllate dall'IRI, connessi alla ristrutturazione dei servizi di telecomunicazioni di cui alla presente legge ... sono soggetti all'imposta di registro nella misura fissa di un milione di lire». Gli stessi conferimenti, ai sensi dell'articolo 66, comma 3, del d.l. 30 agosto 1993 n. 331, convertito con legge 29 ottobre 1993 n. 427, «non sono soggetti all'imposta ipotecaria e catastale».

3.7.7. Circoli e associazioni di cultura cinematografica

A norma dell'articolo 30 della legge 4 novembre 1965 n. 1213, come sostituito dall'articolo 24 del d.l. 14 gennaio 1994 n. 26, convertito con legge 1 marzo 1994 n. 153, sono «soggetti ad imposta fissa di registro gli atti di costituzione dei circoli di cultura cinematografica e delle associazioni di cultura cinematografica di cui all'articolo 44, con esclusione della acquisizione in proprietà di beni immobili». Pertanto il conferimento di beni immobili sconta le imposte di registro, ipotecarie, catastali ed INVIM in misura ordinaria. Si applicano inoltre normalmente l'imposta di bollo e l'imposta sul valore aggiunto, ricorrendone i presupposti.

3.7.8. Conferimenti di beni o aziende a favore di centri di assistenza fiscale.

Ai sensi dell'art. 8 della legge 21 novembre 2000 n. 342, nelle operazioni di conferimento di beni, aziende o rami di azienda a favore dei centri di assistenza fiscale, residenti, di cui all'articolo 32 del d. lgs. 9 luglio 1997 n. 241, le imposte di registro, ipo-

tecarie e catastali e l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili sono dovute secondo le disposizioni di cui all'articolo 25 della legge 146/1998 (quindi imposta di registro, ipotecaria o catastale in misura fissa, e ciò anche nell'ipotesi in cui vengano conferiti esclusivamente degli immobili).

3.7.9. Atti costitutivi e modificativi relativi alle IPAB

Ai sensi dell'art. 11-*ter* della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. 131/1986, come aggiunto dall'art. 4 del d. lgs. 4 maggio 2001 n. 207, sono soggetti ad imposta di registro in misura fissa gli atti costitutivi e le modifiche statutarie, concernenti le istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza (Ipab), riordinate in aziende di servizi o in persone giuridiche private. A norma dell'art. 4, comma 4, del suddetto d. lgs. 207/2001, in sede di prima applicazione e comunque fino al 31 dicembre 2003, gli atti relativi al riordino delle istituzioni in aziende di servizi o in persone giuridiche di diritto privato sono esenti dalle imposte di registro, ipotecarie e catastali.

3.7.10. Riordino degli enti fieristici.

A norma dell'art. 10, comma 5, della legge 11 gennaio 2001 n. 7, gli atti di trasformazione degli enti fieristici, previsti dal medesimo articolo, sono soggetti, in luogo di tutte le imposte dirette e indirette applicabili, alla sola imposta di registro in misura fissa. Il medesimo trattamento fiscale si applica ai conferimenti in società per azioni, previsti dal terzo comma dello stesso art. 10. Ai sensi del successivo comma 7, i suddetti benefici si applicano agli atti perfezionati *entro il 30 marzo 2005*, nonché agli atti relativi ad enti già trasformati in fondazione che conferiscono entro il suddetto termine beni patrimoniali a società per azioni nel quadro di un progetto di riordino complessivo dell'ente medesimo.

3.7.11. Privatizzazione e cartolarizzazione di beni immobili pubblici

A norma dell'art. 2, comma 1, del d.l. 25 settembre 2001 n. 351, convertito in legge 23 novembre 2001 n. 410, il Ministro dell'economia e delle finanze è autorizzato a costituire o a promuovere la costituzione, anche attraverso soggetti terzi, di più società a responsabilità limitata con capitale iniziale di 10.000 euro, aventi ad oggetto esclusivo la realizzazione di una o più operazioni di cartolarizzazione dei proventi derivanti dalla dismissione del patrimonio immobiliare dello Stato e degli altri enti pubblici di cui all'articolo 1. Ai sensi del successivo comma 6, le operazioni di cartolarizzazione di cui al comma 1 e tutti gli atti, contratti, trasferimenti e prestazioni posti in essere per il perfezionamento delle stesse, nonché le formalità ad essi connesse, sono esenti dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecaria e catastale e da ogni altra imposta indiretta, nonché da ogni altro tributo o diritto.

A norma dell'art. 84 della legge 27 dicembre 2002 n. 289, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti locali sono autorizzati a costituire o a promuovere la costituzione, anche attraverso soggetti terzi, di più società a responsabilità limitata con capitale iniziale di 10.000 euro, aventi ad oggetto esclusivo la realizzazione di una o più operazioni di cartolarizzazione dei proventi derivanti dalla dismissione dei rispettivi patrimoni immobiliari. Il comma 2 del medesimo articolo estende a tali fattispecie anche le disposizioni dell'art. 2 del d.l. 351/2001, e quindi anche il relativo trattamento tributario.

3.7.12. Trasformazione e soppressione di enti pubblici

L'articolo 28 della legge 28 dicembre 2001 n. 448 disciplina la trasformazione di enti pubblici, amministrazioni, agenzie ed altri organismi non titolari di funzione di garanzia di diritti di rilevanza costituzionale, individuati con appositi regolamenti, in società per azioni o in fondazioni di diritto privato. Ai sensi del comma 7, tutti gli atti connessi alle operazioni di trasformazione non rilevano ai fini fiscali.

3.8. Conferimento in altri enti diversi dalle società

Occorre, a questo punto, analizzare la disciplina dei conferimenti a favore di enti diversi dalle società, che non rientrino né nella generale categoria degli enti aventi ad oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività agricole o commerciali (articolo 4, comma 1, primo periodo della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. 131/1986), né nelle particolari categorie di enti non commerciali sopra analizzate (Onlus, organizzazioni di volontariato, circoli di cultura cinematografica, ecc.).

Nulla quaestio per quanto concerne l'imposta sul valore aggiunto: le relative norme (articolo 2, primo comma, primo periodo; articolo 3, lettera *d*) fanno riferimento ai trasferimenti a titolo oneroso, ovvero ai conferimenti *lato sensu*, comprendendo quindi ogni categoria di conferimento a favore di qualunque ente, per cui alla fattispecie si applicano le norme generali sull'IVA, come sopra descritte.

Neanche per le imposte ipotecarie e catastali sussiste alcuna differenza rispetto alle regole generali (articolo 10, nonché articoli 1 e 4 della tariffa allegata al d.lgs. n. 347/1990); in particolare, anche i conferimenti di azienda negli enti in oggetto sono soggetti alle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa.

Sensibilmente diversa è invece la disciplina ai fini dell'imposta di registro. L'articolo 4, come sopra precisato, concerne esclusivamente la disciplina delle società e degli enti aventi ad oggetto esclusivo o principale l'esercizio dell'attività agricola o commerciale, prevedendo, per i conferimenti in tali enti, uno specifico trattamento tributario (aliquota del 4 % per i conferimenti di immobili ad uso commerciale, imposta fissa di registro per il conferimento di aziende, beni mobili e diritti diversi): il tutto finalizzato ad agevolare gli investimenti a fini produttivi, ed in linea con la direttiva CEE n. 335/1969, che prevede un trattamento di favore per le «società di capitali», equiparando alle stesse «ogni altra società, associazione o persona giuridica che persegua scopi di lucro».

Nell'ottica suindicata, i conferimenti di aziende o altri beni in enti aventi uno scopo non economico, e che non rientrino nelle particolari categorie ritenute meritevoli di particolari agevolazioni (Onlus, associazioni di volontariato, ecc.) rimangono assoggettati alle più onerose aliquote previste dalla tariffa per gli altri trasferimenti immobiliari⁷³ (a meno che, con lo stesso atto con cui viene effettuato il conferimento, non si assuma l'attività commerciale o agricola come oggetto esclusivo o principale). Pertanto, a titolo esemplificativo:

- il conferimento di azienda è in tutto e per tutto equiparato alla cessione di azienda, con l'applicazione di aliquote diverse in base alla natura dei beni (articolo 23 t.u.), ed in particolare l'aliquota del 3 % per i beni diversi dagli immobili o mobili registrati;
- il conferimento di immobili è soggetto alle aliquote di cui all'art. 1 della tariffa;
- il conferimento di crediti è tassato con l'aliquota dello 0,50%;
- il conferimento di denaro, beni mobili, diritti diversi è soggetto all'aliquota del 3 %.

Quanto alla base imponibile, l'art. 50 del d.p.r. 131/1986 trova applicazione esclusivamente ai conferimenti in società, ed enti aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole; ai conferimenti negli altri enti si applicano, invece, gli artt. 51 e seguenti del t.u. In concreto, non è applicabile agli enti in esame il riferimento alla deduzione forfettaria delle spese ed oneri inerenti la costituzione o l'aumento di capitale, e non è applicabile neanche la regola del conferimento al netto delle passività, dettata dal suddetto articolo 50.

⁷³ In tal senso FERRARI, *Commento all'art. 4 della tariffa, parte prima*, in D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino 1989, p. 491.

4. Conferimenti e imposizione diretta: profili di interesse notarile

Numerosi ed importanti sono i profili di disciplina delle imposte dirette sui conferimenti che possono interessare l'attività notarile, con particolare riferimento all'attività professionale di consulenza. L'economia del presente studio non consente se non dei rapidi cenni alle principali problematiche in materia⁷⁴.

4.1. Regime delle plusvalenze da conferimento

Il regime fiscale delle plusvalenze derivanti dall'effettuazione di conferimenti in società od enti trova la sua disciplina, innanzitutto, nel testo unico sulle imposte dirette (d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917), nonché, per quanto specificamente concerne i conferimenti di azienda, nel d.lgs. 8 ottobre 1997 n. 358, come modificato dall'art. 7 del d.lgs. 16 giugno 1998 n. 201, e dall'art. 6 della legge 21 novembre 2000 n. 342.

In base alla norma generale dell'articolo 9, ultimo comma, del t.u.i.r., si applicano ai conferimenti in società le disposizioni delle imposte sul reddito dettate per gli atti a titolo oneroso. Pertanto, occorre applicare, di volta in volta, le disposizioni sul reddito d'impresa (articoli 51 e seguenti, in particolare articolo 54, ed articolo 9, comma 2⁷⁵) o sui redditi diversi (articolo 81) riferite alle cessioni a titolo oneroso.

Trattandosi di bene conferito nell'esercizio di impresa, il relativo reddito sarà considerato ricavo se si tratta di bene merce (art. 53 t.u.), plusvalenza se è altro bene relativo all'impresa (art. 54 t.u.). Trattandosi di conferimento da parte di privato, si avrà plu-

⁷⁴ Per un approfondimento sulle principali problematiche in tema di imposizione diretta nei conferimenti e, in genere, nelle cessioni di aziende, v. di recente COLUCCI, *Profili tributari dei trasferimenti di azienda*, cit., p. 6 ss.

⁷⁵ In base all'articolo 9 del t.u.i.r., il valore di realizzo del bene, ai fini della determinazione della plusvalenza imponibile, coincide con il corrispettivo acquisito, che può differire, anche in meno, rispetto al valore venale del cespite alienato: v. CNN. (estensore Puri), *Profili fiscali della cessione di azienda*, 28 agosto 1993 n. 158 bis.

svalenza nei casi ed alle condizioni di cui all'articolo 81 t.u.i.r., con la disciplina di cui al successivo articolo 82.

Merita particolare attenzione la disciplina delle plusvalenze da conferimento d'azienda. Occorre innanzitutto descrivere brevemente la disciplina desumibile dal t.u.i.r., salvo verificare poi l'incidenza della normativa contenuta nel d.lgs. n. 358/1997.

4.1.1. Conferimenti di azienda effettuati nell'esercizio di impresa (nel t.u.i.r.)

La relativa disciplina è contenuta nell'art. 54 t.u.i.r.: in base al comma 5, il conferimento determina la tassazione della plusvalenza, nel computare la quale occorre tener conto anche del valore di avviamento. Trattandosi di aziende possedute *da almeno tre anni* (o da almeno un anno per le società sportive professionistiche), l'art. 54 comma 4 consente al contribuente la scelta tra:

- tassazione della plusvalenza per l'intero ammontare nell'esercizio in cui è realizzata (scelta obbligata per le aziende possedute da meno di tre anni);
- rateizzazione della plusvalenza nell'esercizio in cui è realizzata e nei successivi, ma non oltre il quarto (quindi per un massimo di cinque anni).

Trattandosi, poi, di aziende possedute *da più di cinque anni*, l'art. 16, comma 1, lettera g) del t.u.i.r. prevede la tassazione separata delle plusvalenze. Peraltro, ai sensi del comma 2 dello stesso articolo 16:

- se la plusvalenza è conseguita da società in nome collettivo o in accomandita semplice (cui sono equiparate, *ex art. 5, comma 3, lettere a et b t.u.i.r.*, le società di armamento e le società di fatto), non è consentita la tassazione separata⁷⁶;
- se la plusvalenza è conseguita dall'imprenditore individuale, la tassazione separata è subordinata ad apposita richiesta da effettuarsi nella dichiarazione dei redditi.

Ai sensi dell'art. 18, comma 1, secondo periodo, nell'ipotesi di tassazione separata l'imposta è liquidata applicando alla plusvalenza l'aliquota corrispondente alla metà del

⁷⁶ COLUCCI (*Profili tributari dei trasferimenti di azienda*, cit., p. 16) rileva che, in base al rinvio contenuto nell'art. 95 t.u.i.r. al precedente capo VI del titolo I, in cui è compreso l'art. 54, comma 5, che a sua volta rinvia all'articolo 16, non possono usufruire della tassazione separata neanche le cessioni e conferimenti effettuati da soggetti IRPEG.

reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui i redditi sono stati conseguiti o imputati.

Un caso particolare è quello del conferimento dell'unica azienda da parte del proprietario della stessa che l'abbia precedentemente affittata o concessa in usufrutto. Se il proprietario dell'azienda è una società, il relativo reddito si considera in ogni caso reddito d'impresa ed è quindi tassato secondo le disposizioni di cui sopra; trattandosi, invece, di imprenditore individuale, il conferimento non si intende effettuato nell'esercizio di impresa e la relativa plusvalenza è tassata come reddito diverso (art. 81, lettera h)⁷⁷.

Ai sensi del comma 5 dell'art. 54 t.u.i.r. (come modificato dall'articolo 3, comma 25, della legge 23 dicembre 1996 n. 662), concorrono alla formazione del reddito anche le plusvalenze delle aziende, compreso il valore di avviamento, realizzate unitariamente mediante cessione a titolo oneroso; le disposizioni del comma 4 non si applicano quando ne è richiesta la tassazione separata a norma del comma 2 dell'articolo 16. Il trasferimento di azienda per causa di morte o per atto gratuito a familiari non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa; l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa⁷⁸. I criteri di cui al periodo precedente si applicano anche qualora, a seguito dello scioglimento, entro cinque anni dall'apertura della successione, della società esistente tra gli eredi, la predetta azienda resti acquisita da uno solo di essi. Il Ministero delle finanze⁷⁹ ha precisato che «qualora i donatari intendano regolarizzare la società di fatto tra essi costituitasi», si renderà applicabile la disposizione dell'art. 122 t.u.i.r. (l'atto, cioè, non comporterà realizzo di plusvalenze o minusvalenze), estendendosi quindi la neutralità fiscale, oltre che all'atto di donazione, anche al successivo atto con cui viene regolarizzata la società. Sotto il profilo civilistico, l'atto di "regolarizzazione" comporta un vero e proprio conferimento nella società delle quote dell'azienda comune dei donatari-soci, da assoggettare quindi alle relative regole formali ed alla normativa di cui alle leggi n. 47/1985, n. 165/1990 e n. 310/1993; sotto il pro-

⁷⁷ Sulla fattispecie v. COLUCCI, *Profili tributari dei trasferimenti di azienda*, cit., p. 10 ss.

⁷⁸ L'interpretazione della disposizione contenuta nel comma 5 dell'art. 54 t.u.i.r. è controversa in dottrina: all'opinione che considera la neutralità fiscale della donazione come il portato di una regola inderogabile, si contrappone un'altra tesi, secondo la quale il profilo in esame sarebbe disponibile da parte del donante, il quale potrebbe "optare" per il realizzo della plusvalenza, e quindi per l'assoggettamento della stessa a tassazione, in modo che il donatario possa assumere l'azienda donata al valore che la stessa ha al momento della donazione (invece che al medesimo valore fiscalmente riconosciuto nei confronti del dante causa, come dispone la norma in esame).

filo fiscale, invece, è considerato dall'Amministrazione finanziaria alla stregua di un atto di 'trasformazione', neutro ai fini delle imposte dirette⁸⁰.

Ai sensi dell'art. 16, comma 2, della legge 18 ottobre 2001 n. 383, "in caso di trasferimento a titolo di successione per causa di morte o di donazione dell'azienda o del ramo di azienda, con prosecuzione dell'attività di impresa, i beni e le attività ceduti sono assunti ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa". L'Agenzia delle Entrate⁸¹ ha ritenuto neutrale, ai fini delle imposte dirette ed in base alla disposizione da ultimo citata, la donazione di azienda effettuata a società costituita dai figli del donante.

4.1.2. Conferimenti di azienda effettuati da privati (nel t.u.i.r.)

In relazione al conferimento di azienda effettuato da privati, è possibile – sulla base della disciplina contenuta nell'art. 81 del t.u.i.r. – enucleare tre distinte fattispecie:

⁷⁹ Circ. Min. Fin. 15 maggio 1997 n. 137/E.

⁸⁰ COLUCCI (*Profili tributari dei trasferimenti di azienda*, cit., p. 50) chiarisce efficacemente come il passaggio «dal momento statico della comunione avente ad oggetto l'azienda ricevuta a quello dinamico dell'esercizio in comune dell'attività di impresa ... coerentemente ai principi civilistici, non può non avvenire se non attraverso un conferimento». Lo stesso evidenzia come la disposizione dell'art. 54, comma 5, ultimo periodo, del t.u.i.r., nel prevedere la neutralità - in caso di trasferimento *mortis causa* dell'azienda - del passaggio della stessa dalla società esistente tra gli eredi ad un solo di essi entro cinque anni dall'apertura della successione, presupponga logicamente la neutralità del passaggio precedente (dagli eredi in comunione alla società); riscontra pertanto un unico principio applicabile ad entrambe le ipotesi prese in considerazione dalla norma (successione *mortis causa*, ed atto gratuito a favore di familiari), che è quello della neutralità del trasferimento di azienda dagli eredi o donatari alla società tra essi costituita. Ma se così è, come sembra, la giustificazione della neutralità fiscale di cui sopra risiede proprio nella norma dell'articolo 54, comma 5, t.u.i.r., anziché nella disposizione del successivo articolo 122 che disciplina la neutralità dell'operazione di trasformazione sociale; *pertanto gli eredi o donatari possono ben costituire direttamente una società regolare, anziché regolarizzare la società di fatto, usufruendo del suddescritto trattamento fiscale ex art. 54, comma 5.*

Per la neutralità, ai fini dell'imposizione diretta, della "trasformazione" in senso opposto (da società di persone ad impresa individuale, in caso di scioglimento della società per mancata ricostituzione della pluralità dei soci nel termine di sei mesi, e prosecuzione dell'attività d'impresa in forma individuale), cfr. la Circ. Agenzia Entrate 19 giugno 2002 n. 54/E, paragrafo 5.

⁸¹ Ris. Agenzia Entrate 18 luglio 2002 n. 237/E.

- la plusvalenza realizzata dal proprietario dell'unica azienda, già imprenditore individuale, che la cede dopo averla affittata o concessa in usufrutto (art. 81, lett. *h*), t.u.i.r.)⁸²;
- la plusvalenza realizzata da colui che ha acquistato l'azienda per successione o donazione ai sensi dell'art. 54 comma 5 (art. 81, lett. *h-bis*), t.u.i.r.)⁸³;
- l'ipotesi in cui il soggetto conferente l'azienda sia un privato, che ha acquistato a titolo oneroso l'azienda medesima, e che successivamente la conferisca in società, senza mai aver esercitato attività d'impresa⁸⁴.

E' importante evidenziare che le fattispecie tassabili individuate dall'art. 81 t.u.i.r. sono tassative; a differenza, quindi, della disciplina previgente – caratterizzata da una norma di chiusura che colpiva ogni fattispecie con caratteristiche speculative – la tassazione di plusvalenze in capo ai privati avviene oggi solo nelle ipotesi specificamente previste nel suddetto art. 81.

Ai sensi dell'articolo 85, comma 2, la plusvalenza conseguita da privati è determinata con gli stessi criteri dell'art. 54 t.u.i.r. che disciplinano le plusvalenze conseguite nell'esercizio di impresa.

Si ritiene poi che anche alle plusvalenze *ex art. 81* sia applicabile la tassazione separata *ex art. 16*⁸⁵, e non sia viceversa applicabile la rateizzazione *ex art. 54, comma 4, t.u.i.r.*⁸⁶.

⁸² Ovviamente, in caso di conferimento di un ramo di azienda o di una tra più aziende, da parte di soggetto che continui ad esercitare con il resto attività d'impresa, si rientra nella fattispecie disciplinata dall'art. 54 t.u.i.r.

⁸³ Sulla tassazione dei proventi percepiti dagli eredi per la cessione dell'azienda del *de cuius*, v. il punto della problematica in COLUCCI, *op. ult. cit.*, p. 13, nota 35.

⁸⁴ Cfr. Ris. Direzione Regionale Entrate Emilia Romagna 24 agosto 1995, prot. n. 15624 (“Si ritiene che la cessione dell'azienda posta in essere da soggetto non imprenditore (nel senso che trattasi di persona fisica che cede l'azienda alberghiera mai gestita e non svolga alcuna attività commerciale), non generi alcun reddito, atteso che non pare trovare ingresso la previsione impositiva recata dalla lettera *h*) del più volte citato art. 81, in quanto riferibile esclusivamente ai soggetti imprenditori”). Peraltro, è opportuno precisare che – laddove non vi siano esplicite previsioni normative riferite all'azienda nel suo complesso – la stessa deve essere considerata, ai fini dell'imposizione diretta, atomisticamente, e quindi occorre verificare, in relazione a ciascun cespite di cui la stessa si compone, se ricorra alcuna delle fattispecie di plusvalenza imponibile, tra quelle considerate dall'art. 81 t.u.i.r. (ad esempio, azienda conferita da privato che non ha mai esercitato attività d'impresa, nella quale sia compreso un fabbricato acquistato da meno di cinque anni).

⁸⁵ Colucci (*op. ult. cit.*, p. 12) rileva come per le plusvalenze non conseguite nell'esercizio di impresa si applichi il comma 3 dell'art. 16 t.u.i.r., per cui la tassazione separata costituisce la regola, salva la facoltà del contribuente di non avvalersi di tale modalità, facendolo constare espressamente nella dichiarazione dei redditi.

⁸⁶ CNN (estensore Puri), *Profili fiscali della cessione di azienda*, 28 agosto 1993 n. 158-bis.

4.1.3. La disciplina dei conferimenti di azienda nel d.lgs. 8 ottobre 1997 n. 358

Nel sistema del d.lgs. n. 358/1997⁸⁷ (come modificato dalla legge 342/2000), occorre innanzitutto evidenziare la disposizione generale, contenuta nell'art. 1, comma 1, riferibile a tutte le cessioni onerose di azienda, ivi compresi i conferimenti: tale norma consente, nell'ipotesi di conferimento di azienda posseduta *da almeno tre anni*⁸⁸, di optare, in luogo delle modalità di tassazione disciplinate nel t.u.i.r., sopra descritte, per un'imposta sostitutiva con l'aliquota del 19 %. *L'opzione* (comma 2) deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi, per cui *non è in alcun caso necessario che la stessa sia effettuata nell'atto notarile di conferimento*. Il pagamento dell'imposta sostitutiva deve essere effettuato in unica soluzione (art. 2).

Le disposizioni di cui sopra sull'imposta sostitutiva si applicano anche ai conferimenti effettuati da privati non imprenditori: anche queste ultime plusvalenze, infatti, sono determinate, *ex art. 85, comma 2*, con i criteri di cui all'art. 54 t.u.i.r., come richiede l'articolo 1 in commento⁸⁹; quindi il privato ha, ricorrendone i rispettivi presupposti, tre alternative:

- far applicare la tassazione separata *ex art. 16, comma 3, t.u.i.r.*;
- optare per la tassazione non separata *ex art. 54 t.u.i.r.*;
- optare per l'imposta sostitutiva del 19 %.

⁸⁷ Cfr. sul punto, soprattutto, BEGHIN, *Le operazioni di riorganizzazione delle attività produttive*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di M. Miccinesi, Padova 1999, p. 331 ss.

⁸⁸ Riguardo al requisito del possesso triennale, si è evidenziato che "il triennio di possesso va calcolato, in relazione al termine iniziale, avendo riguardo al giorno in cui l'azienda è stata acquistata o l'impresa si è costituita, indipendentemente dall'acquisto dei singoli beni che concorrono alla formazione dell'azienda" (Ris. Agenzia Entrate 12 aprile 2002 n. 118/E).

Sempre con riferimento al requisito del possesso triennale, è da segnalare la norma di interpretazione autentica, contenuta nell'art. 6, comma 4, della legge 21 novembre 2000 n. 342, ai sensi della quale "Le aziende acquisite in dipendenza di conferimenti effettuati con il regime di cui all'articolo 4, comma 1, del d. lgs. 8 ottobre 1997 n. 358, recante disposizioni in materia di riordino delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione e conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni, 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 1 del d. lgs. 30 dicembre 1992 n. 544, 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." Su tale disposizione, cfr. la Ris. Agenzia Entrate 14 febbraio 2002 n. 42/E.

⁸⁹ Circ. Min. Fin. 19 dicembre 1997 n. 320/E, paragrafo 1.2.

Con riferimento alla delimitazione dell'ambito di applicazione dell'art. 1 del d.lgs. n. 358/1997, occorre precisare che lo stesso è circoscritto, ai sensi del successivo art. 3, comma 1, ai conferimenti di azienda posti in essere tra soggetti residenti, ovvero tra un soggetto residente ed uno non residente, ma relativi ad aziende site in Italia. La principale *ratio* di tale limitazione è sicuramente rinvenibile nell'esigenza di escludere dalla disciplina di favore (per le imposte dirette) quei casi in cui l'applicazione all'atto di conferimento delle norme agevolate sul valore di realizzo rischierebbe di vanificare definitivamente la pretesa impositiva sulle plusvalenze⁹⁰. È possibile, tuttavia, rilevare l'esistenza di un'altra finalità, di ordine generale, a cui anche si ispira la disciplina del d.lgs. n. 358/1997, che è quella, esplicitata anche nella circolare ministeriale n. 320/E, di favorire - eliminando o riducendo la relativa imposizione tributaria - le aggregazioni dei "comparti produttivi nazionali".

Dubbi sorgono, sempre con riferimento all'articolo 1 del d.lgs. n. 358/1997, alla luce dell'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria, secondo la quale «la norma intende agevolare esclusivamente le ipotesi di trasferimento a titolo definitivo della proprietà dell'azienda; conseguentemente non rientrano nell'ambito applicativo della disposizione stessa gli atti che comportano la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento, quali, ad esempio, l'usufrutto dell'azienda»⁹¹. Sotto il profilo dell'imposizione diretta quest'interpretazione è stata criticata, evidenziandosi un contrasto con la disposizione dell'articolo 9, comma 5, del t.u.i.r., secondo cui «ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento»: non rinvenendosi nessuna indicazione di segno contrario né nella delega legislativa contenuta nella legge 662/1996, né tantomeno nel d.lgs. n. 358/1997, si è quindi ritenuto che la disci-

⁹⁰ Il meccanismo disciplinato nei primi due commi dell'art. 3 del d.lgs. n. 358/1997 comporta la 'sospensione' della plusvalenza in capo al conferente, a condizione che anche dalle scritture contabili della conferitaria non risultino maggiori valori attribuiti all'azienda conferita. Ciò comporta, in pratica, che la plusvalenza verrà concretamente tassata in capo alla conferitaria all'atto della successiva alienazione o realizzo ad altro titolo (ed in capo alla conferente in sede di alienazione o realizzo ad altro titolo delle partecipazioni). Questo meccanismo rischierebbe di essere vanificato o eluso nelle ipotesi in cui conferente e conferitario siano non residenti, e anche nell'ipotesi in cui uno solo dei soggetti sia non residente, e nel contempo l'azienda sia situata all'estero. In tali casi, infatti, la successiva alienazione delle partecipazioni e dell'azienda rischierebbe di sfuggire alla pretesa impositiva italiana: a norma dell'art. 20, lett. e), t.u.i.r., l'imposta sul reddito d'impresa non è applicabile ai non residenti, salvo che il reddito derivi da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni.

⁹¹ Circ. Min. Fin. 19 dicembre 1997 n. 320/E, *cit.*, paragrafo 1.2.2.

plina *ex art. 1* sia riferibile anche alle cessioni di diritti reali di godimento (rilevandosi altresì che anche mediante la cessione del diritto di usufrutto, specie se di lunga durata, possano conseguirsi finalità di ristrutturazione aziendale)⁹². In ogni caso, sembra doversi ricomprendere nella disposizione in esame il conferimento del diritto di nuda proprietà dell'azienda⁹³.

Si precisa, infine, che la norma suddetta è stata ritenuta applicabile dall'Amministrazione finanziaria anche alle cessioni e conferimenti di rami di azienda⁹⁴.

Nell'ipotesi in cui il conferimento avvenga tra soggetti residenti in Italia nell'esercizio di imprese commerciali, o anche tra non residenti ma con riferimento ad aziende site nel territorio dello Stato, l'art. 3, comma 1, detta particolari regole per la determinazione del valore di realizzo (in sostituzione, quindi, delle ordinarie regole sulla determinazione del «valore normale» di realizzo *ex art. 9 t.u.i.r.*): si considera tale «quello attribuito alle partecipazioni, ricevute in cambio dell'oggetto conferito, nelle scritture contabili del soggetto conferente ovvero, se superiore, quello attribuito all'azienda o alle partecipazioni conferite nelle scritture contabili del soggetto conferitario». È cioè possibile determinare il valore di realizzo, rilevante ai fini della determinazione della plusvalenza, con riferimento ai valori contabili del conferente o del conferitario (salve le precisazioni di cui *infra*). Sotto il profilo pratico, si è rilevato peraltro come, in linea di principio, il conferente registrerà come valore della partecipazione ricevuta quello corrispondente alla relativa quota di capitale sociale (ed eventuale sopraprezzo), e la plusvalenza da conferimento sarà data dall'eventuale differenza tra il valore di cui sopra ed il costo storico dei beni conferiti⁹⁵; *sarà quindi possibile effettuare il conferimento senza tassazione di plusvalenze esclusivamente nell'ipotesi in cui il valore della quota sociale, attribuita a*

⁹² COLUCCI, *Profili tributari dei trasferimenti di azienda*, cit., p. 28-29.

⁹³ In tal senso COLUCCI (*Profili tributari dei trasferimenti di azienda*, cit., p. 30), che rileva: «mediante tali negozi viene comunque a realizzarsi il definitivo trasferimento della proprietà, ancorché con effetti differiti al momento del consolidamento dell'usufrutto stesso alla nuda proprietà».

⁹⁴ Ris. Agenzia Entrate 12 aprile 2002 n. 118/E; Circ. Min. Fin. 19 dicembre 1997 n. 320/E, cit.

⁹⁵ CNN (estensore Puri), *Nuove disposizioni in materia di cessioni di aziende e partecipazioni di controllo e collegamento, conferimenti di aziende e partecipazioni di controllo e collegamento*, 13 febbraio 1998 n. 705 bis, paragrafo 3.

Quanto al profilo civilistico, avuto riguardo al valore del conferimento di azienda *ex art. 2295 n. 6, o ex art. 2343 c.c.*, nulla vieta peraltro che il conferente acquisisca una partecipazione (intesa come quota di capitale ed eventuale relativo sopraprezzo) di valore inferiore a quello dell'azienda conferita: le norme

seguito del conferimento, non sia superiore al costo fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita.

La disciplina del valore di realizzo, di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 3, riferendosi solo ai conferimenti effettuati nell'esercizio di impresa, non si applica comunque al conferimento di azienda effettuato da soggetto non imprenditore⁹⁶, che non potrà quindi in nessun caso essere effettuato in regime di neutralità fiscale in base alla norma in esame; si applica, invece, ai conferimenti effettuati da imprenditori individuali⁹⁷.

Nelle fattispecie *ex art. 3* non si ha comunque - a differenza di quanto prescritto al successivo articolo 4 - vera e propria neutralità fiscale, in quanto non è stata recepita nel testo definitivo la disposizione contenuta nello schema provvisorio di decreto delegato, in cui si consentiva il subentro da parte del conferitario nelle posizioni soggettive del conferente, a condizione che se ne facesse esplicita richiesta nell'atto di conferimento. Tuttavia, come illustra la relazione governativa al d.lgs. n. 358/1997, per effetto delle disposizioni dell'art. 3 l'imprenditore individuale conferente l'unica azienda viene tassato «solo se, e nella misura in cui, la società conferitaria ottiene il riconoscimento di valori fiscali più elevati rispetto a quelli cui l'azienda era iscritta in capo alla conferen-

sulla tutela del capitale sociale impediscono piuttosto il caso contrario (sopravalutazione del capitale rispetto al valore del conferimento).

⁹⁶ Circ. Min. Fin. 19 dicembre 1997 n. 320/E, paragrafo 2.2.: «Restano escluse le ipotesi di conferimento d'azienda previste dall'articolo 81, comma 1, lettera *h*) ed *h-bis*) del t.u.i.r., poiché non effettuate nell'esercizio di impresa». E' opportuno, peraltro, precisare che viceversa, la disciplina contenuta nell'art. 1 dello stesso provvedimento normativo si applica anche nell'ipotesi considerata dall'art. 81, comma 1, lett. *h*) (Circ. sopra citata, nonché BEGHIN, *Le operazioni di riorganizzazione delle attività produttive*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di M. Miccinesi, Padova 1999, p. 349-350); ciò in quanto con l'affitto o l'usufrutto dell'unica azienda non vi è estinzione dell'impresa in capo al concedente: in tale situazione, invero, si verifica una mera "sospensione dell'esercizio dell'impresa" (cfr. sul punto STEVANATO, *Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario*, Padova 1994, p. 348 ss.).

⁹⁷ COLUCCI (*Profili tributari dei trasferimenti di azienda*, cit., p. 39) rileva come, disponendo «che, qualora il conferimento abbia ad oggetto l'unica azienda dell'imprenditore individuale, la cessione nei successivi tre anni, anche a titolo gratuito, delle partecipazioni ricevute *si considera* effettuata nell'esercizio dell'impresa, il decreto opera una sostanziale detassazione della plusvalenza aziendale rimasta latente al momento del conferimento per effetto dell'applicazione della nuova regola stabilita nel comma 1 dello stesso articolo ed *'incorporata'* nella partecipazione ricevuta dall'imprenditore, che, ove così non fosse, sarebbe da assoggettare a tassazione per effetto della cessazione dell'attività di impresa». Il tutto con la precisazione che la dicitura *si considera* rappresenta una presunzione di esercizio di impresa, «ancorché per effetto del conferimento dell'unica azienda sia cessata l'attività di impresa e la partecipazione ricevuta non sia più soggetta alle regole del reddito di impresa».

L'applicazione, al conferimento dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale, della disciplina del valore di realizzo di cui al comma 1 dell'art. 3 trova del resto conferma nell'ultimo inciso del comma 3 dell'art. 3, laddove si fa espresso riferimento (a proposito del costo delle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento) ai criteri di cui al primo comma.

te». È evidente l'intento agevolativo della norma, tendente «ad evitare l'emersione di plusvalenze altrimenti imponibili in base al valore normale scaturente da una destinazione a finalità estranee di un bene d'impresa.»⁹⁸.

Peraltro, la possibilità pratica di effettuare il conferimento in regime di neutralità fiscale dipende in gran parte dall'interferenza delle disposizioni di cui all'articolo 3 in commento con quelle in materia di imposizione indiretta, nonché con le norme civilistiche sui conferimenti in natura. Premesso che *non si ritiene in alcun caso possibile iscrivere nella contabilità del soggetto conferente la partecipazione ricevuta ad un valore inferiore rispetto a quello risultante dall'atto di conferimento, né iscrivere nella contabilità del soggetto conferitario l'azienda acquistata ad un valore inferiore rispetto a quello risultante dall'atto medesimo*, è possibile, in concreto, distinguere le seguenti fattispecie:

a) conferimento da parte di società o imprenditore individuale a favore di società di persone, nelle fattispecie disciplinate dall'articolo 4, lettera b), della tariffa allegata al d.p.r. n. 131/1986 (conferimento da parte di società o ente) e dall'articolo 4, lettera a), n. 3, della medesima tariffa (conferimento da parte di imprenditore individuale): in tali casi, essendo prevista l'imposta fissa di registro, non viene praticamente applicato l'articolo 51, comma 4, del t.u. sull'imposta di registro (che impone di dichiarare il valore dell'azienda comprendendovi l'avviamento), e quindi il conferente - salva l'eventuale, ma non obbligatoria attribuzione di un maggior valore ai sensi dell'art. 2295 n. 6 c.c. - *potrà indicare in atto, come valore di conferimento, il valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda*, e quindi potrà indicare nelle proprie scritture contabili le partecipazioni ricevute ad un valore non superiore a quello fiscalmente riconosciuto per l'azienda conferita, con conseguente neutralità fiscale del conferimento. Occorre, peraltro, tener conto del fatto che, in caso di conferimento dell'unica azienda, generalmente a seguito di esso cesserà l'attività di impresa dell'imprenditore individuale⁹⁹ ed in tal caso, avuto riguardo al comma 1 dell'articolo 3, cessando anche

⁹⁸ CNN (estensore Puri), *op. ult. cit.*, paragrafo 4.

⁹⁹ CNN (estensore Puri), *op. ult. cit.*, paragrafo 4, ove si rileva che «la 'trasformazione' dell'impresa individuale in società avviene senza che l'ex imprenditore individuale sia costretto a mantenere le partecipazioni ricevute in un simulacro d'impresa con tutti gli oneri contabili e procedurali conseguenti». L'Amministrazione finanziaria, con circolare 320/E, sopra citata, ha ritenuto che il particolare regime di cui all'articolo 3, comma 1, trovi applicazione anche nell'ipotesi di cessione dell'unica azienda.

la tenuta delle scritture contabili da parte del conferente, non verrà ivi attribuito alcun valore alle partecipazioni ricevute; di conseguenza, l'unico criterio per la determinazione del valore di realizzo rimarrà il riferimento al valore attribuito all'azienda acquistata nelle scritture contabili della società conferitaria, *che peraltro si ritiene non possa essere inferiore al valore di conferimento risultante dall'atto*;

- c) conferimento da parte di imprenditore individuale o società di persone a favore di società di capitali: anche in tali casi, essendo l'atto assoggettato ad imposta fissa di registro, non troverà applicazione l'art. 51, comma 4, t.u.; *il valore delle partecipazioni ricevute, da indicarsi nelle scritture contabili del conferente, non potrà essere inferiore alla proporzionale quota di capitale sociale con eventuale sopraprezzo risultante dall'atto di conferimento*. Tale valore – pur potendo teoricamente essere inferiore a quello attribuito all'azienda conferita nella relazione giurata di cui all'art. 2343 c.c. – generalmente corrisponderà ad esso e, ove sia superiore al valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda, ne emergerà una plusvalenza tassabile (salve le considerazioni di cui sopra, alla lettera b, nel caso di conferimento da parte di imprenditore individuale dell'unica azienda con contestuale cessazione dell'attività di impresa).

È riferita alla sola ipotesi di conferimento da imprenditore individuale la particolare *disposizione antielusiva* dettata dall'articolo 3, comma 3: trattandosi di conferimento dell'unica azienda dell'imprenditore individuale, la cessione, anche a titolo gratuito, delle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento, se effettuata entro i tre anni dal conferimento stesso, è soggetta al regime delle plusvalenze di impresa. Decorsi i tre anni dal conferimento, si applica invece, solo in caso di cessione a titolo oneroso delle quote sociali, la disciplina dei *capital gains* di cui al d.lgs. n. 461/1997 (assumendo come costo delle partecipazioni il valore attribuito alle stesse ai sensi dell'articolo 3, comma 1), mentre, nell'ipotesi di donazione delle quote da parte del soggetto che non è più imprenditore, non si avrà invece tassazione alcuna ai fini delle imposte dirette, salvo che, all'atto della successiva cessione onerosa, si assumerà come costo di acquisto delle partecipazioni quello in capo al donante.

L'articolo 4 del d.lgs. n. 358/1997 disciplina, infine, il *conferimento eseguito tra società di capitali o enti commerciali ex art. 87, comma 1, lettere a) e b) t.u.i.r.*, di

aziende possedute da almeno tre anni. La legge prevede, in tale ipotesi, quale regime normale quello della neutralità del conferimento di azienda: quest'ultimo non comporta realizzo di plusvalenze, ed il soggetto conferente deve assumere quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita, mentre il conferitario subentra nella posizione dell'attivo e del passivo del conferente, «realizzando, in tal modo, la continuità dei valori fiscalmente riconosciuti degli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda conferita»¹⁰⁰. I valori fiscalmente riconosciuti di cui sopra devono risultare da apposito prospetto di riconciliazione da allegare alla dichiarazione dei redditi. Il Ministero delle finanze ha chiarito «nella disciplina dell'articolo 4 in commento la completa neutralità è riconosciuta a prescindere dai valori espressi nelle scritture contabili dei soggetti partecipanti all'operazione di conferimento e, pertanto, l'operazione medesima può essere attuata ai fini civilistici senza alcun condizionamento di natura fiscale»¹⁰¹. In questo caso, quindi, i valori di riferimento ai fini delle imposte dirette possono ben divergere sia dai valori civilistici del conferimento (si parla a tal proposito di *doppio binario*), sia da quelli rilevanti ai fini delle imposte indirette (tenuto conto, peraltro, che nella fattispecie si applicano le imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa). In concreto, quindi, *il regime di neutralità ex art. 4 comporta l'assoluta irrilevanza dei valori indicati nell'atto di conferimento ai fini dell'imposizione diretta sulle plusvalenze.*

In luogo del regime di neutralità di cui sopra, l'articolo 4, comma 2, consente che i soggetti indicati al primo comma possano optare, nell'atto di conferimento, per l'applicazione della tassazione secondo le regole ordinarie, *ex art. 54 t.u.i.r.*, ovvero per l'applicazione dell'imposta sostitutiva *ex art. 1*. Si tratta dell'unica ipotesi di *opzione da effettuare in atto*, in merito alla quale occorre segnalare:

- l'opzione può essere esercitata solo se si tratta di azienda *posseduta da almeno tre anni*; in caso contrario, infatti, non si applica il regime di neutralità di cui al primo com-

¹⁰⁰ Circ. Min. Fin. 19 dicembre 1997 n. 320/E, paragrafo 2.10.2. COLUCCI (*Profili tributari dei trasferimenti di azienda*, cit., p. 43) rileva come «la regola introdotta dall'art. 4 del decreto consente al soggetto conferitario di recepire nel proprio bilancio, agli effetti civilistici, le plusvalenze latenti o i valori di avviamento relativi all'azienda ricevuta in conferimento, senza tuttavia che essi siano assoggettati ad imposta in quanto, a livello fiscale, vi è perfetta continuità di valori. Agli effetti fiscali, infatti, essi rimangono in uno stato di sospensione presso entrambi i soggetti». Cfr., per alcune fattispecie concrete, la Ris. Agenzia Entrate 6 dicembre 2002 n. 382/E, e la Ris. Agenzia Entrate 11 ottobre 2002 n. 324/E.

¹⁰¹ Circ. Min. Fin. 19 dicembre 1997 n. 320/E, paragrafo 2.10.

- ma, ma non si può neanche optare per il regime di imposta sostitutiva di cui all'articolo 1, per cui rimane l'unica modalità di tassazione di cui all'art. 54 t.u.i.r.;
- l'opzione deve provenire *da tutti i soggetti indicati al comma 1*, e quindi sia dal conferente che dal conferitario (non è quindi sufficiente che opti il conferente, soggetto passivo ai fini delle imposte dirette);
 - la legge non prevede alcuna decadenza per il mancato esercizio dell'opzione in atto, ma l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che «L'opzione deve essere effettuata nell'atto di conferimento, per cui il mancato esercizio della stessa comporta l'applicazione del regime proprio di tali operazioni previsto al precedente comma 1»¹⁰².

Si richiamano le considerazioni sopra esposte in ordine alla problematica della definitività o meno del trasferimento dell'azienda ai fini dell'applicazione della normativa in esame, e quindi della idoneità del trasferimento di diritti reali di godimento sull'azienda ai fini dell'applicabilità della disciplina in oggetto.

4.1.4. Conferimenti di aziende ex d.lgs. 30 dicembre 1992 n. 544

Nell'ipotesi in cui il conferimento di aziende o complessi aziendali sia effettuato tra società di capitali ed enti commerciali, residenti in Stati diversi dell'Unione Europea e purché uno dei due soggetti sia residente nel territorio dello Stato, ovvero anche tra soggetti non residenti, ma con riguardo a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato, la disciplina delle relative plusvalenze è contenuta nell'articolo 2 del d.lgs. 30 dicembre 1992 n. 544 (che attua le disposizioni della direttiva CEE n. 225 del 20 agosto 1990). In sintesi, è previsto che i suddetti conferimenti non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze, ma l'ultimo costo dell'azienda o del ramo aziendale conferito fiscalmente riconosciuto costituisce costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione ricevuta¹⁰³.

La differenza tra il valore delle azioni o quote ricevute e l'ultimo valore dei beni conferiti riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi non concorre a formare il reddito imponibile dell'impresa o società apportante fino a quando non sia realizzata o distribuita ai soci. Se le partecipazioni ricevute sono iscritte a bilancio ad un valore superiore a

¹⁰² Circ. Min. fin. 19 dicembre 1997 n. 320/E, paragrafo 2.11.

¹⁰³ Cfr. la Ris. Agenzia Entrate 2 novembre 2001 n. 175/E.

quello contabile dell'azienda conferita, la differenza deve essere iscritta in apposito fondo e concorre alla formazione del reddito imponibile in caso di distribuzione.

Al comma 7 dell'articolo 2 si prevede peraltro che in caso di conferimento aziendale che non comporti il confluire dell'azienda conferita in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato, ovvero se successivamente i componenti conferiti ne vengano distolti, gli stessi si considerano realizzati al valore normale (art. 9 t.u.i.r.).

L'articolo 4, comma 2, del d.lgs. n. 358/1997 prevede che, in alternativa al suddetto regime di neutralità, possa essere effettuata *l'opzione nell'atto di conferimento* per l'imposta sostitutiva o per la normale tassazione *ex art. 54 t.u.i.r.* anche per i conferimenti disciplinati dal d.lgs. n. 544/1992: valgono, anche in questo caso, le regole sopra indicate.

4.2. Norma antielusiva

L'articolo 7 del d.lgs. n. 358/1997 ha aggiunto l'articolo 37-*bis* al d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600, contenente una disposizione antielusiva¹⁰⁴: sono inopponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario, e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti. La conseguenza dell'inopponibilità di cui sopra consiste, a norma del comma 2, nell'applicazione delle imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'Amministrazione.

Le disposizioni di cui sopra si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento elusivo, siano utilizzate una o più delle operazioni tassativamente elencate al comma 3, tra le quali sono espressamente richiamati i *conferimenti in società*.

¹⁰⁴ Cfr. sulla questione ZIZZO, *Prime considerazioni sulla nuova disciplina antielusione*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di M. Miccinesi, Padova 1999, p. 435 ss.

Come ulteriore conseguenza dell'applicazione della disposizione antielusiva, il comma 7 prevede che i soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni dei commi precedenti possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria: quindi, ad esempio, la società che abbia pagato le imposte indirette sui conferimenti, se il comportamento elusivo è riferibile solo al soggetto conferente, può chiedere il rimborso delle imposte medesime.

Con la circolare ministeriale n. 320/E del 19 dicembre 1997 sono stati chiariti alcuni punti della disciplina in esame. In particolare:

- la norma esplica i suoi effetti esclusivamente nell'ambito tributario, ed è priva di qualsiasi conseguenza o riflesso civilistico;
- la norma, anche in ragione della sua collocazione nel decreto sull'accertamento, esplica i suoi effetti esclusivamente nel settore delle imposte sui redditi: ne rimangono esclusi, pertanto, sia l'imposta sul valore aggiunto che le altre imposte indirette (registro, ipotecaria e catastale, bollo, ecc.);
- l'assenza di «valide ragioni economiche» non riguarda l'eventuale assenza della causa negoziale o altri profili giuridici, ma esclusivamente l'assenza di ragioni di «apprezzabilità economico-gestionale»;
- non è direttamente ricompresa nella fattispecie in esame la fattispecie della simulazione: con il comportamento elusivo, le parti vogliono realmente l'atto posto in essere, ma solo allo scopo di ricavarne vantaggi di ordine fiscale;
- rispetto all'attività lecita consistente nella scelta tra più comportamenti per ottenere un risparmio fiscale, l'attività elusiva si caratterizza per l'esistenza di un 'aggiramento' di obblighi e divieti posti dall'ordinamento tributario («manipolazioni, scappatoie e stratagemmi che - pur formalmente legali - finiscono per stravolgere i principi del sistema»). Peraltro, la distinzione così teoricamente formulata lascia, in concreto, ampi margini di discrezionalità all'Amministrazione finanziaria ed è presumibile che costituirà fonte di notevole contenzioso.

Si rammenta, infine, che proprio con riferimento - tra l'altro - alla disposizione dell'articolo 37-*bis* in oggetto è previsto il diritto di interpello del contribuente (articolo 21 della legge 30 dicembre 1991 n. 413; d.m. 13 giugno 1997 n. 194 e d.m. 13 giugno 1997 n. 195)¹⁰⁵.

4.3. *La dual income tax*

Ai sensi dell'articolo 1, comma 1, nonché dell'articolo 5, comma 2, del d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 466, il reddito complessivo netto dichiarato dalle società e dagli enti commerciali indicati nell'art. 87, comma 1, lettere *a*) e *b*) del t.u.i.r., nonché delle società di persone in contabilità ordinaria (e dei soggetti commerciali non residenti per le attività svolte mediante stabili organizzazioni nel territorio dello Stato), è assoggettabile ad imposta con l'aliquota del 19 % per la parte corrispondente alla remunerazione ordinaria della variazione in aumento del capitale investito rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 30 settembre 1996, incrementata per determinate percentuali per gli esercizi successivi al 1999 (cosiddetta *dual income tax*). La remunerazione ordinaria di cui sopra è determinata annualmente con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Ai fini che interessano il presente studio, occorre rilevare che rilevano come variazioni in aumento, oltre agli utili accantonati a riserva (salvo fattispecie particolari), i *conferimenti in denaro*¹⁰⁶.

Si precisa quindi che:

¹⁰⁵ Proprio in attuazione del diritto di interpello sono state emanati, recentemente, diversi pareri e risoluzioni in relazione alla norma dell'art. 37-*bis* del d.p.r. 601/1973, avuto riguardo all'istituto del conferimento in società: cfr., tra le altre, i Pareri del Comitato Consultivo norme antielusive del Ministero delle Finanze in data 21 febbraio 2000 n. 4, in data 8 maggio 2000, n. 13, in data 28 luglio 2000 nn. 20, 21 e 22; la Ris. Agenzia Entrate 18 settembre 2000 n. 142/E; Ris. Agenzia Entrate 29 dicembre 2000 n. 200/E.

¹⁰⁶ Per alcune fattispecie concrete, cfr. Ris. Agenzia Entrate 23 gennaio 2002 n. 20/E; Ris. Agenzia Entrate 24 ottobre 2002 n. 331/E; Ris. Agenzia Entrate 10 gennaio 2002 n. 8/E; Ris. Agenzia Entrate 22 maggio 2001 n. 76/E.

- il conferimento rileva come variazione in aumento se effettuato in società di capitali, cooperative o enti commerciali, ovvero in società di persone in contabilità ordinaria (artt. 1 e 5);
- ai fini della *dual income tax*, sono irrilevanti i conferimenti aventi oggetto diverso dal denaro (conferimenti in natura);
- non rilevano come variazione in aumento i conferimenti in denaro provenienti da soggetti non residenti, se controllati da soggetti residenti, in assenza del parere di cui all'art. 21 della legge n. 413/1991 (art. 3, comma 3, lettera *a*);
- non rilevano i conferimenti in denaro provenienti da soggetti domiciliati nei paesi con i quali non vigono convenzioni per lo scambio di informazioni, ivi compresi i cosiddetti paradisi fiscali (art. 3, comma 3, lettera *b*);
- tra i conferimenti in denaro rilevanti ai fini in esame devono ricomprendersi anche quelli fatti a scopo di reintegrare le perdite del capitale sociale, nonché i versamenti a fondo perduto o in conto capitale, ma non i prestiti sociali¹⁰⁷;
- sono ricomprese nell'ammontare dei conferimenti in denaro anche le somme versate dai soci a titolo di sopraprezzo¹⁰⁸;
- non rilevano come conferimenti in denaro le rinunce a crediti nei confronti della società, effettuate dai soci¹⁰⁹;
- è stato chiarito che, in caso di conferimento di azienda, non rileva come conferimento in denaro ai fini in esame l'importo del denaro eventualmente facente parte dell'azienda, considerata quale universalità patrimoniale¹¹⁰;
- i conferimenti in denaro rilevano a partire dalla data del versamento (art. 1, comma 5). Conseguentemente, occorre far riferimento, sotto il profilo temporale, non alla delibera di aumento del capitale, né alla sottoscrizione dell'aumento, ma soltanto alla liberazione dei conferimenti con il versamento del denaro¹¹¹.

¹⁰⁷ Circ. Min. Fin. 6 marzo 1998 n. 76/E.

¹⁰⁸ Circ. Min. Fin. 6 marzo 1998 n. 76/E, cit.

¹⁰⁹ Circ. Min. Fin. 6 marzo 1998 n. 76/E, cit.

¹¹⁰ Circ. Min. Fin. 6 marzo 1998 n. 76/E, cit.

¹¹¹ Circ. Min. Fin. 6 marzo 1998 n. 76/E, cit.: «ne consegue che gli stessi concorrono alla formazione dell'incremento in proporzione ai giorni che intercorrono tra la data di versamento e quella di chiusura del periodo d'imposta in cui sono effettuati».

5. Conferimento di azienda e disciplina delle sanzioni amministrative

L'articolo 14 del d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, entrato in vigore il 1° aprile 1998, prevede, nell'ipotesi di cessione (e quindi anche di conferimento) di azienda, che l'acquirente dell'azienda è responsabile *in solido* con il cedente, salvo il beneficio di escussione, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili all'anno in cui avviene la cessione ed ai due anni precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate, anche se riferite a periodi precedenti. La responsabilità del cessionario è limitata al valore dell'azienda o ramo di azienda acquistati, salvo il caso di cessione in frode dei crediti tributari (il comma 5 prevede peraltro che la frode si presume, salvo prova contraria, quando il trasferimento sia stato effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante). La responsabilità del cessionario è inoltre limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'Amministrazione finanziaria o degli enti preposti all'accertamento dei tributi.

L'articolo 14, comma 3, dispone che gli uffici dell'Amministrazione finanziaria e gli enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza sono obbligati, su richiesta dell'interessato, a rilasciare un certificato attestante l'inesistenza di contestazioni; certificato che, se negativo, ha pieno effetto liberatorio per il cessionario; analogo effetto liberatorio si ha in caso di mancato rilascio del certificato entro 40 giorni dalla richiesta.

Le principali differenze rispetto alla normativa precedentemente vigente sono quindi le seguenti:

- nel nuovo sistema la responsabilità del cessionario riguarda anche l'imposta sul valore aggiunto, ed in genere tutte le imposte sia dirette che indirette dovute dal cedente;
- nel sistema preesistente, il cessionario non era solidalmente responsabile, ma si può dire che l'azienda acquistata fosse gravata da una sorta di privilegio a favore dello Stato; con l'entrata in vigore della nuova normativa è prevista una vera e propria responsabilità solidale del cessionario (nei limiti del valore dell'azienda o ramo di azienda acqui-

- stati), il quale quindi risponderà - entro i limiti del valore dell'azienda o ramo di azienda conferiti - con tutti i beni del suo patrimonio;
- nella nuova normativa è espressamente contemplata l'ipotesi della cessione (e quindi anche del conferimento) di ramo di azienda;
 - in passato si poteva chiedere un certificato di assenza di pendenze all'ufficio imposte, che però non aveva alcun effetto liberatorio; con il nuovo sistema si potrà chiedere un certificato di assenza di pendenze a ciascun ufficio finanziario (anche, ad esempio, all'ufficio IVA), con effetto liberatorio per il cessionario. In caso di conferimento di azienda in società, pertanto, la società sarà responsabile nei limiti sopra indicati, salvo il rilascio del certificato di cui all'articolo 14, comma 3, ovvero il mancato rilascio del certificato da parte di ciascun ufficio interessato, entro quaranta giorni dalla richiesta;
 - nell'ipotesi di conferimento entro sei mesi dall'effettuazione di contestazioni penalmente rilevanti al cedente, si presume la frode, e - disposizione questa particolarmente grave - il cessionario dell'azienda è solidalmente responsabile senza alcuna limitazione. In questo caso, inoltre, non si applicano neanche le altre limitazioni previste nell'articolo 14, e quindi né il beneficio di preventiva escussione, né i limiti temporali *ex* commi 1 e 2, né infine l'effetto liberatorio del certificato rilasciato dagli uffici dell'amministrazione finanziaria.

Con D. Lgs. 8 giugno 2001 n. 231 (in G.U. n. 140 del 19.6.2001), in vigore dal 4 luglio 2001, è stata dettata - in attuazione della delega conferita con l'art. 11 della legge 29 settembre 2000 n. 300 - una nuova disciplina della responsabilità degli enti per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato. Soggetti passivi di tale disciplina sono gli enti forniti di personalità giuridica (compresi gli enti pubblici economici), e le società e associazioni anche prive di personalità giuridica. Ai sensi dell'art. 33, nel caso di cessione dell'azienda nella cui attività è stato commesso il reato, il cessionario è solidalmente obbligato, salvo il beneficio della preventiva escussione dell'ente cedente e nei limiti del valore dell'azienda, al pagamento della sanzione pecuniaria. L'obbligazione del cessionario è limitata alle sanzioni pecuniarie che risultano dai libri contabili obbligatori, ovvero dovute per illeciti amministrativi dei quali egli era comunque a conoscenza. Le

suddette disposizioni si applicano – per espressa previsione del comma 3 dell’art. 33 – anche alla fattispecie del conferimento di azienda.

6. Prospetto sinottico della disciplina delle imposte indirette sui conferimenti

6. 1. Conferimenti effettuati da soggetti IVA

6. 1.1. Conferimenti assoggettati ad imposta di registro

6.1.1.1. conferimento di azienda o ramo di azienda, effettuato da parte di società, enti, imprenditori individuali (anche se comprendente immobili)

- imposta di registro fissa (art. 4, lett. *b*), tariffa, parte prima, t.u. imposta di registro, come modificato dall'art. 10 del d.l. n. 323/1996, e art. 4, lettera *a*), n. 3, della medesima tariffa, come modificata dalla legge 488/1999).
- imposta ipotecaria fissa (art. 4 tariffa allegata al d.lgs. n. 347/1990);
- imposta catastale fissa (art. 10 d.lgs. n. 347/1990).

6.1.1.2. conferimento effettuato da soggetto IVA di terreni non edificabili (agricoli, destinati a parcheggi, a verde pubblico, con vincoli di inedificabilità, ecc.):

- si applica l'imposta proporzionale di registro, con le aliquote di cui agli articoli 4 e 1 della tariffa, parte prima del t.u.)
- imposta ipotecaria proporzionale: 2 %
- imposta catastale proporzionale: 1%

6.1.1.3. conferimenti da soggetto IVA di denaro, crediti in denaro, servizi:

- imposta di registro fissa.

6.1.2. Conferimenti effettuati da soggetti IVA, esenti o non imponibili IVA

6.1.2.1. conferimento effettuato da soggetto IVA di partecipazioni sociali:

- è soggetto ad IVA;

- nel contempo è esente dal pagamento dell'IVA, ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 4 del d.p.r. n. 633/1972;
- è soggetto alla tassa sui contratti di borsa, non essendo assoggettato ad imposta proporzionale di registro (d.lgs. 21 novembre 1997 n. 435, e comma 3 dell'art. 1 del r.d. 3278/1923, nel testo risultante dopo la riforma del 1991), tranne che per i conferimenti infragruppo, non soggetti a tale tassa;
- è quindi esente da imposte di registro e bollo, ai sensi dell'art. 34 d.p.r. n. 601/1973, tranne che per i conferimenti infragruppo di cui sopra. L'esenzione da bollo compete solo se il conferimento è effettuato con atto separato.

6.1.2.2. conferimento da soggetto IVA di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa, effettuato da soggetto diverso dall'impresa costruttrice degli stessi, o dall'impresa che vi ha eseguito interventi di recupero (lettere c, d, e, della legge 457/1978), o da impresa che ha per oggetto esclusivo o principale la rivendita dei predetti fabbricati:

- è soggetto ad IVA;
- è tuttavia esente dal pagamento dell'IVA, ai sensi dell'art. 10, lettera 8-bis), del d.p.r. n. 633/1972;
- è soggetto a:
 - imposta di registro proporzionale (art. 40 d.p.r. n. 131/1986);
 - imposta ipotecaria fissa (art. 1 tariffa allegata al d.lgs. n. 347/1997);
 - imposta catastale fissa (art. 10 d.lgs. n. 347/1990).

6.1.2.3. conferimento, effettuato da soggetto IVA, di beni acquistati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta (artt. 19 - 19-bis1, 19-bis2):

- è soggetto ad IVA;
- è tuttavia esente dal pagamento dell'IVA, ai sensi dell'art. 10, lettera 27- quinquies), del d.p.r. n. 633/1972;
- è quindi soggetto a:
 - imposta di registro fissa (art. 40 t.u.);
 - imposta ipotecaria fissa (art. 40 t.u.);

- imposta catastale fissa (art. 40 t.u.).

6.1.2.4. Conferimento effettuato da soggetto IVA di navi e imbarcazioni, anche da diporto:

- è soggetto ad IVA;
- non è imponibile IVA, ai sensi dell'art. 8-bis del d.p.r. n. 633/1972;
- è soggetto ad imposta di registro nella misura fissa di euro 129,11 (art. 40 t.u.).

6.1.2.5. Altri conferimenti esenti o non imponibili IVA, ex artt. 7, 8, 8-bis, 9 e 10 del d.p.r. n. 633/1972:

- sono soggetti ad IVA;
- sono esenti o non imponibili IVA;
- sono soggetti ad imposta di registro nella misura fissa (art. 40 t.u.).

6.1.3. Conferimenti effettuati da soggetti IVA, imponibili IVA

(ad esempio: conferimento di terreni edificabili o fabbricati non abitativi; ovvero conferimento di fabbricati abitativi da parte dell'impresa che li ha costruiti o recuperati, ecc.):

- sono soggetti e imponibili IVA, con le aliquote di volta in volta applicabili;
- imposta di registro fissa (art. 40 t.u.);
- imposta ipotecaria fissa (art. 40 t.u.);
- imposta catastale fissa (art. 40 t.u.).

6.2. Conferimenti effettuati da persona o ente non soggetto IVA

6.2.1. Conferimento di immobili da soggetto privato

- imposta proporzionale di registro ai sensi dell'art. 4 tariffa t.u., e precisamente:
 - conferimento di immobili a destinazione commerciale: 4 %;

- conferimento di altri immobili: stesse aliquote degli altri atti di trasferimento immobiliare a titolo oneroso (*ex art. 1 tariffa, parte prima*);
- imposta ipotecaria proporzionale: 2%;
- imposta catastale proporzionale: 1%.

6.2.2. Conferimento di azienda o ramo di azienda da soggetto privato (anche se comprendente immobili):

- imposta di registro fissa art. 4, lettera *a*), n. 3, della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. 131/1986, come modificata dalla legge 488/1999);
- imposta ipotecaria fissa (art. 4 tariffa allegata al d.lgs. n. 347/1990);
- imposta catastale fissa (art. 10 d.lgs. n. 347/1990).

6.2.3. Conferimento di autoveicoli:

- imposta fissa di registro (attualmente euro 129,11). Il conferimento di soli autoveicoli, effettuato con atto separato, è esente da registrazione (art. 7 t.u.).

6.2.4. Conferimento di unità da diporto:

- imposta di registro nelle misure fisse previste dall'art. 77 della tariffa (art. 4, lettera *a*), n. 4 della tariffa, parte prima, allegata al t.u.).

6.2.5. Conferimento di altre navi e imbarcazioni:

- imposta di registro fissa (attualmente euro 129,11).

6.2.6. Conferimento di partecipazioni sociali:

- è soggetto alla tassa sui contratti di borsa, non essendo assoggettato ad imposta proporzionale di registro (d.lgs. 21 novembre 1997 n. 435, e comma 3 dell'art. 1 del r.d. 3278/1923, nel testo risultante dopo la riforma del 1991), tranne che per i conferimenti infragruppo, non soggetti a tale tassa;
- è quindi esente da imposte di registro e bollo, ai sensi dell'art. 34 d.p.r. n. 601/1973, tranne che per i conferimenti infragruppo di cui sopra. L'esenzione da bollo compete solo se il conferimento è effettuato con atto separato.

6.2.7. Conferimento di denaro, beni o diritti diversi:

- imposta fissa di registro (art. 4, lettera *a*), n. 5 della tariffa, parte prima, allegata al t.u.).

6.3. Fattispecie particolari di conferimenti

6.3.1. Conferimento di azienda in società di fatto e successiva regolarizzazione:

6.3.1.1. società di fatto derivanti da comunione ereditaria di azienda

- imposta fissa di registro (art. 4, lett. *e*), tariffa, parte prima, allegata al t.u.);
- trattandosi di regolarizzazione stipulata dopo l'anno dall'apertura della successione, si applicano anche le sanzioni previste dall'art. 22 t.u.;
- imposta ipotecaria fissa per atti stipulati entro l'anno dall'apertura della successione; proporzionale del 2% negli altri casi;
- imposta catastale fissa per atti stipulati entro l'anno dall'apertura della successione; proporzionale dell'1% negli altri casi.

6.3.1.2. altre società di fatto

- imposta fissa o proporzionale di registro o imposta sul valore aggiunto in base all'oggetto del conferimento ed alla qualità soggettiva del conferente;
- imposta ipotecaria fissa in caso di precedente conferimento di azienda; proporzionale del 2% negli altri casi;
- imposta catastale fissa in caso di precedente conferimento di azienda; proporzionale dell'1% negli altri casi

6.3.2. Conferimento in GEIE:

6.3.2.1. Conferimento di natanti da diporto:

- imposta di registro fissa *ex art. 7* della tariffa, parte prima, allegata al t.u. (nota V all'art. 4 della tariffa);
- imposta di bollo normale.

6.3.2.2. Altri conferimenti:

- imposta di registro fissa (art. 4, lettera *g*) della tariffa, parte prima);
- imposta ipotecaria fissa (art. 12, comma 3, del d.lgs. 23 luglio 1991 n. 240);
- imposta catastale fissa (art. 12, comma 3, del d.lgs. 23 luglio 1991 n. 240);
- imposta di bollo normale;
- imposta sul valore aggiunto, se ne ricorrono i presupposti.

6.3.3. Conferimento in società aventi la sede in altro Stato membro dell'Unione europea:

- imposta di registro fissa (art. 4, nota IV, tariffa, parte prima, allegata al t.u.);
- imposta ipotecaria proporzionale (2 %), fissa se conferimento di azienda;
- imposta catastale proporzionale (1 %), fissa se conferimento di azienda;
- IVA 'intracomunitaria', ricorrendone le condizioni.

6.3.4. Conferimento in società aventi sede in uno Stato extracomunitario:

- imposta di registro proporzionale o fissa, con le aliquote normali *ex art. 4* tariffa;
- imposta ipotecaria proporzionale (2 %), fissa se conferimento di azienda;
- imposta catastale proporzionale (1 %), fissa se conferimento di azienda;
- IVA imponibile, salvo che per le cessioni all'esportazione ed assimilate.

6.3.5. Conferimento in società cooperative e di mutuo soccorso:

- in sede di costituzione: equiparato agli altri conferimenti in società;
- in sede di aumento di capitale: imposta di registro fissa (art. 9 tabella, e art. 11 tariffa, parte prima, allegata al t.u.);
- in tutti i casi, esenzione da imposta di bollo per atti, adempimenti e relative copie (art. 19 tabella allegata al d.p.r. n. 642/1972).

6.3.5.1. Cooperative sociali:

- imposta di registro fissa (art. 11-*bis*, ovvero art. 1, ultimo periodo, della tariffa, parte prima, allegata al t.u.);
- imposte ipotecarie e catastali proporzionali (fisse in caso di conferimento di azienda) ridotte ad 1/4 per i conferimenti di immobili destinati all'attività sociale;
- imposta sul valore aggiunto, se ne ricorrono i presupposti.

6.3.5.2. *cooperative edilizie di abitazione:*

- imposta di registro esente per gli atti costitutivi, fissa per gli atti modificativi;
- imposta ipotecaria proporzionale (2%), fissa se conferimento di azienda;
- imposta catastale proporzionale (1%), fissa se conferimento di azienda;
- imposta sul valore aggiunto, se ne ricorrono i presupposti.

6.3.6. *Conferimento in Onlus:*

6.3.6.1. *Organizzazioni di volontariato*

- imposta di registro esente (art. 8 legge 266/1991);
- imposta di bollo esente (art. 8 legge 266/1991);
- imposta ipotecaria proporzionale (2%), fissa se conferimento di azienda;
- imposta catastale proporzionale (1%), fissa se conferimento di azienda;
- imposta sul valore aggiunto, se ne ricorrono i presupposti.

6.3.6.2. *Altre Onlus*

- imposta di registro fissa (art. 11-*bis*, oppure art. 1, ultimo periodo, della tariffa, parte prima, allegata al t.u.);
- imposta di bollo esente (art. 27-*bis* della tabella allegata al d.p.r. n. 642/1972);
- imposta ipotecaria proporzionale (2%), fissa se conferimento di azienda;
- imposta catastale proporzionale (1%), fissa se conferimento di azienda;
- imposta sul valore aggiunto, se ne ricorrono i presupposti.

6.3.7. *Conferimento in altri enti diversi dalle società (non aventi ad oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole):*

- imposta di registro con le aliquote normali dei trasferimenti immobiliari (articolo 1 tariffa per i conferimenti di immobili, anche ad uso commerciale; aliquote dif-

ferenziate per i conferimenti di azienda, in base alla natura dei beni; aliquota del 3 % per i conferimenti di denaro, beni mobili e diritti diversi; aliquota dello 0,50 % per i crediti, ecc.);

- imposta ipotecaria proporzionale, fissa per i conferimenti di azienda;
- imposta catastale proporzionale, fissa per i conferimenti di azienda;
- imposta di bollo normale;
- imposta sul valore aggiunto, ove ne ricorrano i presupposti.

7. Prospetto sinottico della tassazione delle plusvalenze sui conferimenti di azienda

- Se si tratta di azienda posseduta da più di cinque anni, è possibile - nell'ipotesi in cui si applichino l'articolo 54 o l'articolo 81 del t.u.i.r. - l'applicazione della tassazione separata della plusvalenza, *ex art. 16, comma 1, lettera g)* del t.u.i.r., con le limitazioni derivanti dal comma 2 del medesimo articolo 16;
- nell'ipotesi in cui si applichi l'articolo 54 del t.u.i.r., è possibile rateizzare la plusvalenza fino a cinque anni;
- il pagamento dell'imposta sostitutiva (19%) deve essere effettuato in unica soluzione.

7.1. Tra società di capitali ed enti commerciali soggetti IRPEG residenti nello Stato (art. 4 d.lgs. 358/97):

- 7.1.1. possedute da almeno tre anni:
- a) - neutralità fiscale;
 - b) - tassazione opzionale con imposta sostitutiva *ex art. 1 d.lgs. n. 358/97*;
 - c) - tassazione opzionale *ex art. 54 t.u.i.r.*
- 7.1.2. possedute da meno di tre anni: - tassazione *ex art. 54 t.u.i.r.*

7.2. Tra società di cui almeno una non sia società di capitali (art. 1 d.lgs. n. 358/1997):

- 7.2.1. possedute da almeno tre anni:
- tassazione *ex art. 54 t.u.i.r.*;
 - tassazione opzionale con imposta sostitutiva *ex art. 1 d.lgs. n. 358/97*.
- 7.2.2. possedute da meno di tre anni: - tassazione *ex art. 54 t.u.i.r.*

7.3. Da imprenditore individuale a società di qualsiasi tipo (art. 1 d.lgs. n. 358/1997):

- 7.3.1. possedute da almeno tre anni:
- tassazione *ex art. 54 t.u.i.r.*;
 - tassazione opzionale con imposta sostitutiva *ex art. 1 d.lgs. n.*

358/1997.

7.3.2. possedute da meno di tre anni: - tassazione *ex art.* 54 t.u.i.r.

7.4. Da persona fisica non imprenditore a società di qualsiasi tipo

(art. 1 d.lgs. n. 358/1997):

7.4.1. possedute da almeno tre anni: - tassazione *ex art.* 81 t.u.i.r.;
- tassazione opzionale con imposta
sostitutiva *ex art.* 1 d.lgs. n. 358/1997.

7.4.2. possedute da meno di tre anni: - tassazione *ex art.* 81 t.u.i.r.

Gaetano Petrelli