

# **COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI**

Studio N. 824 bis

**Gaetano Petrelli**

## **REGIME FISCALE DEI CONFERIMENTI IN SOCIETA ED ENTI**

*Approvato dalla Commissione Studi tributari il 3 luglio 1998*

*Approvato dal Consiglio Nazionale il 23 luglio 1998*

### **Premessa**

A seguito dell'entrata in vigore del 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), del 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) e della 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), è stato profondamente modificato il regime fiscale - sia ai fini dell'imposizione indiretta che di quella diretta - dei conferimenti in società ed enti. Il presente studio ha pertanto per oggetto un inquadramento sistematico della suddetta disciplina fiscale, 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 tributarie nell'ipotesi di conferimento di azienda.

E 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 capitale (1): verranno, volta per volta, segnalate eventuali differenze di disciplina connesse all'effettuazione del conferimento in una delle due situazioni sopra specificate.

### **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 oggetto (2), dà attuazione, per il profilo in oggetto, alla VI direttiva CEE n. 77/388 del 17 maggio 1977 (3).

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 stesura, 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 IVA (4) 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.

## **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 aziendali (5) 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 agricola (6)).

Sotto il profilo oggettivo, la legge contempla tutte le ipotesi di conferimento della proprietà di aziende o rami di azienda (7). Sotto il profilo negoziale, la legge contempla 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 comunitari (8) - 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 della tariffa, parte prima, emerge peraltro che l'imposta di registro in misura fissa si applica esclusivamente ai conferimenti in società o enti aventi sede in Italia o in altro Stato membro della CEE; infatti la nota IV stabilisce che gli atti di cui alla lettera b) (cioè i conferimenti in oggetto), sono soggetti ad imposta fissa se la società destinataria del conferimento ha la sede legale o amministrativa in altro stato membro della CEE: se ne evince, a contrario, che se detta sede è posta in uno Stato non membro CEE, si rende applicabile la disposizione generale sui conferimenti aziendali, contenuta nell' art. 4, lett. a), n. 3 della tariffa, parte prima, e quindi l'imposta di registro proporzionale con l'aliquota dell'1%. E da rilevare che sia il disposto della lettera b) che quello della nota IV sono quelli risultanti dopo le modifiche apportate con il medesimo provvedimento normativo (d.l. 20 giugno 1996 n. 323). D'altra parte, l'intenzione di assoggettare le operazioni di società ed enti esteri (non aventi sede nella CEE) all'aliquota dell'1% trova ulteriore conferma nella disposizione contenuta nell'articolo 4, lettera f), della tariffa.

E 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 di lire 250.000 (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.

L'applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa rende in sostanza inapplicabili alla fattispecie in esame le disposizioni degli articoli 50, 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. 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 imprenditore individuale ex art. 25 della legge n. 146/1998**

L'articolo 25 della legge 8 maggio 1998 n. 146 contiene una disciplina a regime di alcune tipologie di conferimenti di azienda, posti in essere da imprenditori individuali. Si tratta di una norma particolarmente complessa, che necessita di un esame dettagliato.

## A - L'individuazione della fattispecie di conferimento nella descrizione dell'articolo 25

L'articolo 25 in esame precisa, sotto diversi punti di vista, le caratteristiche della fattispecie di conferimento rilevanti ai fini di che trattasi.

Sotto il profilo soggettivo, la legge richiede:

Aa - che il soggetto conferente sia un imprenditore individuale. Come è noto, la qualifica di imprenditore individuale, desumibile dall'art. 2082 del codice civile (9), dipende dall'attuale ed effettivo esercizio d'impresa, non avendo valore costitutivo né l'iscrizione nel registro delle imprese né altre iscrizioni in albi o elenchi e neanche la denuncia di inizio attività ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. La necessità di un effettivo ed attuale esercizio di impresa esclude l'applicabilità della norma in esame allorché il conferimento venga eseguito dal proprietario dell'azienda che non sia imprenditore (10) (ad esempio, erede dell'imprenditore individuale, acquirente dell'azienda che non ha ancora iniziato l'esercizio d'impresa, ecc.);

Ab - che il soggetto conferitario sia una società. Può trattarsi di una società di qualsiasi tipo, sia di persone che di capitali, sia lucrativa che mutualistica o con altro scopo legittimo riconosciuto dalla legge. Può trattarsi anche di una società di fatto, tenendo peraltro presente che il conferimento deve provenire dall'imprenditore individuale (non rientra, quindi, nella disciplina in oggetto il conferimento dell'azienda comune effettuato dagli eredi dell'imprenditore). Non sembra invece rientrare nella previsione in esame il conferimento in enti diversi dalle società (consorzi, associazioni, altre organizzazioni) (11).

Sotto il profilo negoziale, la legge richiede innanzitutto che il conferimento sia effettuato in sede di costituzione della società. Ciò esclude l'applicabilità della norma nell'ipotesi di conferimento in attuazione di un aumento del capitale sociale, il che si giustifica - come meglio infra dimostrato - tenendo conto della ratio della disciplina, che è quella di favorire la cosiddetta trasformazione di impresa individuale in società (12). Significativamente, infatti, la norma riprende, con qualche modifica, il trattamento agevolato già previsto nelle disposizioni agevolative temporanee relative alla cosiddetta trasformazione di imprese familiari in società (articolo 3, comma 16, del d.l. 19 dicembre 1984 n. 853, convertito in legge 17 febbraio 1985 n. 17; articolo 29 della legge 30 dicembre 1991 n. 413), ove pure il campo di applicazione della disciplina di favore era limitato alle nuove costituzioni di società.

Sotto il profilo oggettivo, la legge parla di conferimento dell'azienda. La formulazione letterale è palesemente diversa da quella dell'articolo 1 del d.lgs. n. 358/1997, che parla di cessione di aziende (13) e si pone altresì in netta contrapposizione con una serie di altre norme in tema di imposte indirette, in cui la legge parla di "aziende e complessi aziendali relativi a singoli rami di impresa" (14). Ciò, unitamente alle argomentazioni che, come meglio infra specificato, possono trarsi dal rinvio al d.lgs. n. 358/1997, induce a ritenere che il conferimento di cui all'articolo 25 in oggetto debba necessariamente avere ad oggetto l'intera azienda dell'imprenditore individuale, e non un singolo ramo di essa (15); è opportuno pertanto che dall'atto di conferimento risulti che il conferimento ha per oggetto l'intera ed unica azienda del soggetto conferente. Sempre sotto il profilo oggettivo, occorre inoltre rilevare che non vi sono limitazioni in ordine all'attività oggetto dell'impresa, per cui il conferimento può avere per oggetto sia un'azienda commerciale che un'azienda agricola (16).

## **B - Il rinvio al decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358**

Il conferimento, in base al testuale disposto dell'articolo 25, deve essere effettuato "in applicazione del decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358". Il riferimento all'intero provvedimento normativo, anziché ad un articolo o ad una norma ben precisi, nonché la locuzione "in applicazione" pongono l'interprete di fronte a notevoli difficoltà. Occorre peraltro evidenziare che il rinvio può riferirsi solo a disposizioni che siano applicabili ai conferimenti dell'azienda da parte dell'imprenditore

individuale, ovvero a disposizioni che, pur contemplando genericamente le cessioni dell'azienda, siano tuttavia applicabili anche ai conferimenti; il rinvio può riguardare, quindi, solo i primi quattro articoli del provvedimento (l'articolo 7, che pure si riferisce ai conferimenti, contiene peraltro solo norme antielusive).

Operata questa prima delimitazione, occorre verificare a questo punto a quale dei primi quattro articoli del d.lgs. n. 358/1997 si riferisca il rinvio contenuto nell'articolo 25. La locuzione "in applicazione" farebbe pensare ad una particolare modalità o caratteristica del conferimento, ad una distinzione tra conferimenti in applicazione della normativa richiamata, e conferimenti che tali non sono. Occorre peraltro tener conto della particolare genesi della norma, introdotta durante i lavori parlamentari senza alcuna specifica discussione o esame tecnico-giuridico (17), il che ne spiega l'imprecisione nella parte de qua, non senza rilevare che l'intenzione del legislatore - intesa come astratta ed oggettiva ratio legis, secondo la prevalente interpretazione dottrinale e giurisprudenziale dell'art. 12 delle preleggi (18) - non può che essere quella di richiamare la ratio ispiratrice del d.lgs. n. 358/1997, cioè la finalità di "rimozione degli ostacoli di carattere tributario all'assunzione, da parte dei comparti produttivi nazionali, della struttura aziendale e giuridica più soddisfacente in relazione agli obiettivi imprenditoriali da conseguire" (19), con particolare riferimento - ratione materiae - ai fenomeni di cosiddetta trasformazione di imprese individuali in società. Il legislatore, cioè, ha evidentemente voluto estendere al settore delle imposte indirette - in costanza dei medesimi presupposti - le facilitazioni già previste nel suddetto decreto legislativo ai fini delle imposte dirette.

D'altra parte, poiché non è possibile svuotare di contenuto precettivo il richiamo al d.lgs. n. 358/97, occorre attribuire ad esso l'unico significato possibile, che è quello di meglio delimitare la fattispecie di conferimento alla quale applicare la disciplina dell'articolo 25, connotandola quindi in relazione ai particolari limiti posti dal decreto oggetto di rinvio: la locuzione "in applicazione del decreto" andrebbe letta pertanto "in presenza dei presupposti per l'applicazione del decreto". Occorre quindi verificare l'esistenza, nelle singole norme del decreto legislativo n. 358/97, di particolari qualificazioni e/o delimitazioni della fattispecie 'conferimento di azienda', valutandone la rilevanza ai fini che interessano (20); mentre, ovviamente, nessun rilievo può essere attribuito agli effetti giuridici (in tema di imposte dirette) riconnessi dal d.lgs. n. 358/97 alle suddette fattispecie. In altri termini, deve ritenersi che il legislatore abbia inteso estendere, in costanza di determinati presupposti, il trattamento di favore anche alle imposte indirette, e ciò a prescindere dal fatto che i soggetti interessati - effettuando le relative opzioni o effettuando le rilevazioni contabili nei modi prescritti - usufruiscano effettivamente, in un secondo momento, delle facilitazioni previste nel d.lgs. n. 358/1997 (21).

Altra considerazione: avendo il rinvio ad oggetto l'intero decreto legislativo e non un particolare articolo o un particolare comma dello stesso, ciò potrebbe costituire indizio del fatto che alla delimitazione della fattispecie concorrano una pluralità di norme dello stesso provvedimento, anziché una sola norma (circostanza, questa, che sarà peraltro oggetto infra di verifica analitica).

Fatte le suddette premesse di ordine metodologico e passando all'analisi delle singole disposizioni contenute nel d.lgs. n. 358/1997, è possibile ora operare un'ulteriore delimitazione dell'oggetto del rinvio, escludendone alcune norme che disciplinano profili effettuali attinenti all'imposizione diretta, e precisamente:

- il comma 2 dell'art. 1, che disciplina le modalità di opzione per l'imposta sostitutiva sulle plusvalenze;
- il comma 3 dell'art. 1, che concerne le cessioni di partecipazioni di controllo o collegamento;
- il comma 4 del medesimo art. 1, che riguarda la titolarità dell'obbligo di pagamento della predetta imposta sostitutiva, allorché le plusvalenze sono realizzate da società di persone;
- l'articolo 2, che contiene la disciplina del pagamento dell'imposta sostitutiva;
- l'articolo 4, che disciplina il regime fiscale ai fini delle imposte dirette del conferimento di aziende effettuato tra società di capitali e/o enti commerciali soggetti ad IRPEG.

Tutte le norme suindicate, quindi, non rilevano - per la loro particolare natura - ai fini della disciplina delle imposte indirette contenuta nell'articolo 25. Rimangono tre disposizioni, che verranno di seguito analizzate: l'articolo 3, comma 3, che si riferisce al conferimento dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale, l'articolo 1, comma 1, che concerne la cessione (ed anche il conferimento (22)) delle aziende possedute da almeno tre anni, e l'articolo 3, comma 1, il cui campo di applicazione è circoscritto 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.

#### Ba - Il riferimento al conferimento dell'unica azienda dell'imprenditore individuale

La disposizione contenuta nell'articolo 3, comma 3 costituiva probabilmente, nell'intenzione del relatore della norma poi confluita nell'attuale articolo 25 della legge n. 146/1998, il principale oggetto del rinvio, trattandosi dell'unica disposizione del d.lgs. n. 358/1997 che espressamente si riferisce al conferimento dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale - sia pure in via mediata, nell'ambito della disciplina antielusiva riguardante la successiva cessione della partecipazione acquisita a seguito del conferimento (profilo, quest'ultimo, irrilevante ai nostri fini). La norma quindi - sotto il profilo che interessa - concorre a delimitare la fattispecie in esame sotto il profilo della unicità dell'azienda dell'imprenditore individuale.

La rilevanza di quest'ultima disposizione emerge anche dai lavori preparatori del d.lgs. n. 358/1997, dai quali si evince che il legislatore intendeva estendere il trattamento di favore relativo alle cosiddette trasformazioni di imprese individuali in società, disciplinato nel suddetto art. 3 per le imposte dirette, anche al settore delle imposte indirette (23): ciò spiega, tra l'altro, la limitazione della disciplina dell'articolo 25 alle sole costituzioni di società ed in tale ottica ha anche senso il riferimento all'unica ed intera azienda dell'imprenditore individuale (in quanto, evidentemente, il conferimento di ramo di azienda, non comportando la cessazione dell'attività dell'imprenditore individuale, non realizza appieno il fenomeno di concentrazione e ristrutturazione aziendale che la norma tende a favorire).

Occorre peraltro verificare se il rinvio di cui sopra possa avere ad oggetto altre disposizioni. Seguendo una prima impostazione, si potrebbe rispondere in senso negativo, in quanto l'articolo 3, comma 3 è l'unica norma "direttamente riferibile al conferimento in società dell'azienda ad opera dell'imprenditore individuale" e proprio durante i lavori preparatori di tale disposizione è emersa la volontà legislativa, poi realizzata con provvedimento a parte, di estendere il trattamento di favore anche alle imposte indirette (24).

Secondo una diversa, possibile impostazione, il rinvio potrebbe avere ad oggetto anche altre norme del d.lgs. n. 358/1997: ciò sulla base del dato testuale dell'articolo 25 (che rinvia all'intero decreto legislativo e non ad un singolo comma o articolo, facendo supporre quindi che il rinvio debba avere ad oggetto più disposizioni), sia perché altrimenti, come sopra detto, il rinvio risulterebbe probabilmente privo di contenuto precettivo, in quanto già dalla lettera dell'art. 25 sarebbe desumibile che il conferimento deve avere ad oggetto l'azienda nella sua interezza.

E necessario quindi riscontrare - mediante un'analisi dettagliata - se il rinvio abbia ad oggetto anche altre disposizioni.

#### Bb - Il riferimento al conferimento tra soggetti residenti o di aziende site in Italia

I commi 1 e 2 dell'articolo 3 del d.lgs. n. 358/1997, nel dettare una particolare disciplina del 'valore di realizzo' nei conferimenti di aziende, derogatrice rispetto a quella contenuta nell'articolo 9, comma 2, t.u.i.r., fanno riferimento alle operazioni poste in essere, alternativamente:

- tra soggetti residenti in Italia;
- tra soggetti di cui uno sia non residente, purché aventi ad oggetto 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 plusvalenze (25). Facendo leva su ciò si potrebbe quindi ritenere che le suddette limitazioni appaiano incongrue se riferite alle imposte indirette, ed addirittura in contrasto con i principi comunitari nella misura in cui escludano dal trattamento ex art. 25 i conferimenti in società aventi sede in Stati facenti parte della CEE, o quelli effettuati da parte di imprenditori individuali aventi ivi la sede, o quelli di aziende site in altri Stati della Comunità europea. Ne emergerebbe quindi - facendo anche riferimento ai lavori preparatori della normativa in esame, durante i quali non è emersa alcuna indicazione su alcun profilo di 'territorialità' sotto il profilo delle imposte indirette - la conclusione dell'esclusione dell'art. 3, commi 1 e 2, dall'ambito del rinvio operato dall'art. 25 (26).

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': tale finalità non può che essere comune sia alla materia delle imposte dirette che a quella delle imposte indirette e, unitamente al dato letterale (il rinvio da parte dell'art. 25 è esteso all'intero d.lgs. n. 358/1997 e quindi sarebbe arbitrario escluderne l'articolo 3, commi 1 e 2), potrebbe deporre nel senso che siano escluse dal trattamento di favore le fattispecie di conferimento poste in essere tra due soggetti non residenti, ovvero tra un soggetto residente ed uno non residente, ma relative ad aziende site all'estero (27).

Rimarrebbe, adottando quest'ultima interpretazione, la possibilità di contrasto con i principi comunitari, in materia di libera circolazione di persone e beni. Peraltro l'art. 25 in oggetto richiama solo il d.lgs. n. 358/1997, e non anche il d.lgs. 30 dicembre 1992 n. 544 (che disciplina il profilo delle imposte dirette nei conferimenti tra soggetti - società di capitali ed enti commerciali - residenti in Stati membri della CEE) e ciò potrebbe essere indizio di una precisa volontà legislativa. In ogni caso, la disciplina dettata dal legislatore nazionale, ove ritenuta illegittima per il profilo di cui sopra, sarebbe al più suscettibile di disapplicazione con esclusivo riferimento alle ipotesi in cui la mancanza dei requisiti di 'territorialità' fosse dovuta all'esistenza della sede del conferente o del conferitario od alla collocazione dell'azienda in uno Stato membro della CEE, rimanendo valida nei rimanenti casi. In sintesi, quindi, secondo quest'ultima impostazione il trattamento fiscale previsto dall'articolo 25 si applicherebbe solo ai conferimenti in cui ricorrano, alternativamente, i seguenti presupposti:

1. azienda sita in Italia; imprenditore conferente e società conferitaria residenti;
2. azienda sita in Italia; imprenditore conferente non residente; società conferitaria residente;
3. azienda sita in Italia; imprenditore conferente residente; società conferitaria non residente;
4. azienda sita all'estero; imprenditore conferente e società conferitaria residenti.

In ciascuno dei casi suindicati esisterebbe un legame, di ordine oggettivo o soggettivo, con lo Stato italiano e l'apparato produttivo nazionale, tale da giustificare quindi il trattamento di favore disciplinato dall'articolo 25; trattamento che, secondo l'impostazione di cui sopra, non avrebbe alcuna ragione di applicarsi negli altri casi, in cui non esiste alcun legame con l'ordinamento italiano (si pensi all'ipotesi dell'imprenditore svizzero, che per conferire la propria azienda, sita in Svizzera, in una società con sede sempre in Svizzera potrebbe, senza la limitazione in esame, stipulare l'atto presso un notaio italiano, avvalendosi della normativa di favore in oggetto) (28).

Bc - Il riferimento al conferimento di azienda posseduta da almeno tre anni

Si pone, infine, il problema se anche l'articolo 1, comma 1, del d.lgs. n. 358/97, nella parte in cui individua una particolare fattispecie di cessione (e conferimento) di azienda, e precisamente il conferimento di azienda posseduta per un periodo non inferiore a tre anni, costituisca o meno oggetto del rinvio contenuto nell'articolo 25.

Anche sotto questo profilo, esistono due possibili soluzioni. Secondo una prima impostazione, è possibile escludere la rilevanza del requisito temporale in esame ai fini della disciplina contenuta

nell'art. 25, ove si ritenga che esso trovi la sua esclusiva giustificazione nei principi propri delle imposte dirette, in virtù del particolare favore accordato dal legislatore tributario alle fattispecie di redditi a formazione pluriennale. Inoltre, la locuzione "in applicazione del decreto legislativo ...", contenuta nell'art. 25, potrebbe implicare - ove si attribuisse rilievo al requisito triennale - il condizionamento del regime impositivo ex art. 25 all'esercizio di opzione per l'imposta sostitutiva, mentre dal tenore dell'articolo 25 è evidente che l'imposizione indiretta da esso introdotta non è sottoposta all'esercizio di opzione alcuna, e non è neanche prevista alcuna decadenza o revoca per mancato esercizio di tale opzione. In conclusione, l'esclusiva riferibilità della disposizione dell'art. 1, comma 1, del d.lgs. 358/1997 alla materia delle imposte dirette, profondamente diversa per fondamento, struttura e disciplina, dimostrerebbe, secondo questa ricostruzione, l'irrilevanza del requisito temporale triennale ai fini dell'imposizione indiretta di cui all'articolo 25 in esame (29).

Anche riguardo al requisito temporale è possibile, tuttavia, prospettare una diversa ricostruzione. Sotto il profilo della ratio, il riferimento al profilo temporale triennale può avere, infatti, una ben precisa ragion d'essere anche nel settore delle imposte indirette, come risulta anche dagli antecedenti legislativi della norma in oggetto, nonché da precedenti progetti di legge riferiti alla materia in esame (30): riferito alle imposte indirette, il limite triennale ha infatti la funzione di scoraggiare pratiche elusive, e nel contempo di dimostrare l'effettività dell'attività dell'imprenditore individuale, l'effettivo esercizio, con l'azienda conferita, di un'attività produttiva la cui riorganizzazione e razionalizzazione costituisce l'obiettivo primario della norma in esame, evitando quindi che del trattamento fiscale di favore benefici chi ha appena acquistato un'azienda ed assunto la qualifica di imprenditore.

Sotto il profilo letterale, d'altra parte, il fatto che l'articolo 25 rinvii al d.lgs. n. 358/1997 e non ad un singolo articolo dello stesso, vincolerebbe l'interprete ad applicare tale rinvio anche con riferimento alla norma in esame (potendosi ritenere arbitraria la delimitazione della fattispecie di conferimento solo con riferimento all'art. 3, comma 3). Con la conseguenza che la disciplina contenuta nell'articolo 25 risulterebbe applicabile solo ai conferimenti di aziende possedute da almeno tre anni.

Quanto all'opzione per l'imposta sostitutiva, possono considerarsi diverse argomentazioni che condurrebbero ad escludere comunque la rilevanza della stessa ai fini dell'applicazione della disciplina in esame:

- il rinvio all'articolo 1, comma 1, come si è detto, ha l'esclusivo fine di meglio qualificare la 'fattispecie' di conferimento. Più precisamente, il sistema ricavabile dai due provvedimenti in esame tende ad agevolare i fenomeni di concentrazione aziendale, in una con la "tendenza ad attenuare l'imposizione fiscale sulle plusvalenze d'impresa a formazione pluriennale" (31) (profilo dell'imposizione diretta), penalizzando, nel contempo, i conferimenti e le cessioni eseguiti a breve distanza dall'acquisto, presumendone l'intento speculativo (profilo dell'imposizione indiretta). Sotto tale peculiare ottica, il conferimento di aziende possedute da almeno tre anni è in ogni caso meritevole di trattamento di favore;

- la facoltà di scelta tra l'imposta sostitutiva e l'ordinaria imposizione sulle plusvalenze è attribuita nell'interesse del soggetto conferente, in quanto la tassazione 'secca' con l'aliquota del 27 % potrebbe condurre ad ingiustificate penalizzazioni, con particolare riferimento ad imprese in perdita. Non vi è quindi ragione di trasformare una facoltà di scelta in una possibile penalizzazione ai fini delle imposte indirette;

- l'opzione per l'imposta sostitutiva si esercita, ai sensi dell'articolo 1, comma 2, nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta nel quale le plusvalenze sono realizzate, e non vi è quindi alcun obbligo per il soggetto conferente di anticipare tale scelta al momento dell'atto notarile. Ma se ciò è vero, non si vede come potrebbe condizionarsi il trattamento fiscale dell'atto ad una scelta da effettuarsi a notevole distanza di tempo, anche in considerazione dell'inesistenza di norme che prevedano cause di decadenza per mancata effettuazione dell'opzione in oggetto.

In definitiva, accogliendosi le argomentazioni surriportate, sarebbe possibile ritenere rilevante il possesso triennale dell'azienda all'atto del conferimento e quindi escludere dall'ambito di applicazione dell'articolo 25 i conferimenti di azienda posseduta da meno di tre anni (32) (33).

Altri 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" (34). 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 disciplina 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) (35).

Peraltro, anche accogliendo la ricostruzione sopra prospettata per quanto concerne la materia dell'imposizione diretta, ai fini in oggetto (l'interpretazione dell'art. 25) non può non segnalarsi la problematicità del profilo in esame: da un lato, infatti, il rinvio al d.lgs. n. 358/1997 potrebbe far ritenere estensibili alla materia in esame le conclusioni di cui sopra, con la sostanziale ricomprensione nell'ambito applicativo dell'art. 25 dei conferimenti di diritti reali di godimento su aziende; per converso, il tenore dell'articolo 25 (che parla di conferimento "dell'azienda"), raffrontato con quello di altre norme (e segnatamente con la disposizione dell'art. 4, lettera a, n. 3, della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986, che parla di conferimento "di proprietà o diritto reale di godimento" su aziende) potrebbe far ritenere che, nel caso in esame, il legislatore abbia inteso delimitare il campo di applicazione della norma in esame ai soli conferimenti del diritto di proprietà.

In ogni caso, deve sicuramente ritenersi ricompreso nella disposizione in esame il conferimento del diritto di nuda proprietà dell'azienda (36).

#### C - Conclusioni in ordine alla fattispecie di conferimento ex articolo 25

In conclusione, dal combinato disposto dell'articolo 25 della legge n. 146/1998 e dell'articolo 1, comma 1, del d.lgs. n. 358/1997 emergono sicuramente una serie di requisiti ben precisi che costituiscono il presupposto per l'applicazione del trattamento tributario ivi previsto: si tratta di tutti i conferimenti in sede di costituzione di società di qualsiasi tipo, da parte di imprenditore individuale, dell'intera ed unica azienda. Vi sono invece dubbi per quanto concerne la rilevanza di altri requisiti (il possesso almeno triennale dell'azienda conferita, la residenza in Italia di conferente e conferitario ovvero, in caso di residenza all'estero di uno di essi, la collocazione in Italia dell'azienda conferita, la possibile esclusione dall'ambito applicativo della norma dei conferimenti di diritti reali di godimento su aziende).

Questi dubbi sono, oggettivamente, di difficile soluzione, tenuto conto della atecnicità del rinvio al d.lgs. n. 358/1997, e richiedono un urgente intervento chiarificatore dell'Amministrazione finanziaria, a seguito del quale ci si riserva di intervenire nuovamente nell'interpretazione della norma in esame.

#### D - Articolo 25. Le imposte di registro, ipotecarie e catastali

Individuata - sia pure con le riserve di cui sopra - la fattispecie di conferimento rilevante ai nostri fini, occorre adesso esaminare la relativa disciplina fiscale. L'articolo 25 in esame dispone

innanzitutto che il conferimento è soggetto alle imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa. La vera innovazione della norma è rappresentata dalla previsione della misura fissa dell'imposta di registro, mentre può ritenersi superflua la previsione relativa alle imposte ipotecarie e catastali, già in misura fissa in base al d.lgs. n. 347/1990 (37).

L'applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa comporta poi - come per la fattispecie descritta al superiore paragrafo 1.1.1. - la sostanziale inapplicabilità delle disposizioni degli articoli 50, 51 e 52 del d.p.r. n. 131/1986 e quindi delle norme ivi contenute sulla determinazione del valore dell'azienda, compresa quella che impone l'indicazione del valore di avviamento (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.).

E evidente, infine, che gli altri conferimenti - diversi da quello dell'azienda sopra descritto - contenuti nell'atto costitutivo, effettuati dallo stesso imprenditore individuale o dagli altri soci, saranno soggetti alle imposte relative, e ad essi non si applicherà il trattamento previsto nell'articolo 25.

#### E - Articolo 25. La scelta tra la riduzione dell'INVIM e l'imposta sostitutiva

La norma in esame prevede che l'INVIM relativa agli immobili compresi nell'azienda è ridotta al 50%; il soggetto passivo (quindi il conferente) può peraltro optare, in alternativa, per l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'INVIM nella misura dello 0,5% del valore complessivo degli immobili al 12 dicembre 1992. Stante il tenore poco chiaro della disposizione ("Il soggetto passivo può richiedere l'applicazione, alternativamente alla predetta riduzione, di una imposta sostitutiva"), si ritiene opportuno che detta richiesta venga effettuata nell'atto di conferimento (anche se - non prevedendosi che l'opzione per l'imposta sostitutiva debba essere effettuata dal conferente nell'atto di conferimento, né che l'omessa richiesta in atto comporti decadenza alcuna - può ritenersi che la richiesta per l'imposta sostitutiva possa essere effettuata dal conferente anche successivamente, purché anteriormente alla registrazione dell'atto, mediante apposita istanza diretta all'ufficio competente). Inoltre deve ritenersi che, in assenza di richiesta alcuna, si applichi senz'altro l'INVIM con la predetta riduzione al 50 %.

#### F - Articolo 25. La disciplina dell'imposta sostitutiva dell'INVIM

L'articolo 25 della legge n. 146/1998 contiene solo in parte la disciplina dell'imposta sostitutiva dell'INVIM, rinviando per il resto ad altra fonte normativa.

In particolare, la norma determina compiutamente la base imponibile di tale imposta, individuandola nel valore complessivo degli immobili al 12 dicembre 1992. Non si comprende il significato di tale data, se non in ragione di un'evidente svista dell'estensore della norma, posto che il valore finale per l'INVIM (a cui evidentemente ci si voleva riferire) è quello al 31 dicembre 1992, ai sensi dell'art. 17, comma 7, lettera a), del d.lgs. 30 dicembre 1992 n. 504. Non emerge quindi alcuna giustificazione di tale data né dai lavori preparatori, né tanto meno dalla oggettiva ratio legis. Anzi, l'applicazione della norma nel suo significato letterale darebbe luogo a gravi antinomie e contraddizioni, privando la stessa di ogni ragionevolezza: si pensi agli immobili acquistati dopo il 12 dicembre, ma entro il 31 dicembre 1992, sicuramente soggetti all'imposta sostitutiva, ma per i quali mancherebbe un criterio legale per la determinazione del relativo valore. Tutto ciò considerato, deve optarsi quindi per una interpretazione correttiva del testo legislativo, intendendo lo stesso come se facesse riferimento alla data del 31 dicembre 1992 (38).

Ai sensi dell'articolo 25, terzo periodo, in caso di opzione per l'imposta sostitutiva "si applicano le disposizioni dell'articolo 11, comma 3, del decreto legge 28 marzo 1997 n. 79, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 maggio 1997 n. 140". La norma cui viene fatto rinvio è quella istitutiva dell'imposta sostitutiva dell'INVIM in caso di successione mortis causa. Anche in questo caso, il rinvio deve essere verificato con riferimento ai singoli profili di disciplina delle imposte in

oggetto. Più precisamente, devono ritenersi applicabili all'imposta sostitutiva in esame le seguenti norme:

- l'imposta sostitutiva è dovuta per gli immobili acquistati dal soggetto conferente prima del 31 dicembre 1992. Il concetto di 'acquisto' deve essere inteso in senso tecnico-giuridico, per cui solo l'acquisto di un nuovo diritto anteriormente al 31 dicembre 1992 comporta la debenza dell'imposta; viceversa, se l'acquisto si verifica successivamente, nessuna imposta sarà dovuta (39);
- non deve essere presentata la dichiarazione INVIM, di cui all'articolo 18 del d.p.r. n. 643/1972; in sua vece, il soggetto passivo deve eseguire il pagamento dell'imposta sostitutiva, e conservare l'attestato o la quietanza di versamento sino alla scadenza del termine per la rettifica (in questi limiti va interpretato il rinvio all'art. 30, comma 1, lettera i-bis);
- per l'accertamento, la riscossione anche coattiva, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso si applicano le disposizioni di cui al d.p.r. n. 643/1972, istitutivo dell'INVIM;
- l'imposta sostitutiva si applica ai conferimenti effettuati fino alla data del 1° gennaio 2003 (coerentemente a quanto dispone, per l'INVIM, l'articolo 17, comma 7, del d.lgs. 30 dicembre 1992 n. 504).

Viceversa, altre norme contenute nell'articolo 11 del d.l. n. 79/1997, pur astrattamente richiamate dall'articolo 25, non sono sicuramente applicabili all'imposta sostitutiva in oggetto. Infatti:

- la disposizione per cui, in caso di più soggetti che conferiscono pro indiviso un'azienda, gli stessi sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta e la stessa, se versata da uno solo dei coobbligati, ha effetto liberatorio anche per gli altri, non è riferibile al caso in esame, in cui il conferimento viene effettuato, per definizione, da un'unica persona (l'imprenditore individuale);
- non ha senso il rinvio all'aliquota dell'1%, e deve probabilmente ritenersi che non operi il rinvio al valore eccedente i 250 milioni. Infatti la base imponibile dell'imposta sostitutiva è compiutamente disciplinata nell'articolo 25, che espressamente fa riferimento al "valore complessivo degli immobili al 12 (rectius: 31) dicembre 1992", senza altro specificare. D'altra parte, sotto il profilo della ratio legis - in quanto, per il resto, la disciplina dell'imposta sostitutiva è del tutto autonoma da quella dell'INVIM - non può non segnalarsi che l'esenzione fino a 250 milioni riprende la caratteristica esenzione per i trasferimenti a causa di morte contenuta nell'articolo 25, lettera e), del decreto INVIM, che non avrebbe ragione di applicarsi all'ipotesi in esame (40);
- non ha senso la previsione della non detrazione dall'imposta sulle successioni, in quanto nel nostro caso non vi è tale imposta, ed in ogni caso non è prevista alcuna detrazione di alcun genere;
- non si fa comunque riferimento alla disposizione che rinvia, per la determinazione del valore, alla data di apertura della successione, in quanto l'articolo 25 determina autonomamente la data rilevante a detti fini (12 - rectius:31 - dicembre 1992).

Altre norme contenute o richiamate nel suddetto art. 11, comma 3, danno luogo a maggiori problemi di interpretazione. Così, innanzitutto, per quanto concerne (a parte quanto sopra specificato in relazione all'obbligo di pagamento e di conservazione della quietanza), il rinvio agli obblighi di cui all'articolo 29, comma 1, lettera n-bis), e all'articolo 30, comma 1, lettera i-bis) del d.lgs. n. 347/1990 (in sintesi, obbligo di indicare gli estremi dell'avvenuto pagamento dell'imposta sostitutiva sulla denuncia di successione, e obbligo di allegare alla denuncia il prospetto di liquidazione delle imposte). Dato per scontato che l'obbligo di menzione o allegazione non può essere riferito - in forza del rinvio - all'atto di conferimento, sorge peraltro il dubbio sulle modalità ed i termini di pagamento dell'imposta sostitutiva in esame: in altri termini, il rinvio potrebbe essere inteso come produttivo dell'obbligo di effettuare il pagamento dell'imposta sostitutiva anteriormente all'atto di conferimento. Sennonché la diversità strutturale della fattispecie in esame rispetto a quella successoria (il momento rilevante ai fini dell'imposizione, in ogni caso di atto ricevuto da notaio, è quello della registrazione dell'atto) e l'assenza, nell'articolo 25, di espressa previsione riguardo ai termini di pagamento, rende più plausibile una diversa interpretazione, che faccia piuttosto leva sul rinvio, pure contenuto nell'art. 11 del d.l. n. 79/1997, alle norme sulla riscossione contenute nel d.p.r. n. 643/1972. In forza, quindi, del rinvio anche agli articoli 5 e 31 del decreto INVIM, deve ritenersi che valgano, ai fini del pagamento dell'imposta, le medesime

norme che disciplinano il pagamento dell'imposta INVIM e l'imposta di registro, con il conseguente obbligo anche del notaio rogante o autenticante per il pagamento dell'imposta sostitutiva in oggetto, in solido con il soggetto passivo dell'imposta.

D'altra parte, l'articolo 25 richiama esclusivamente il terzo comma dell'art. 11 del d.l. n. 79/1997, che contiene la disciplina dell'imposta sostitutiva INVIM, ma non i primi due commi, e quindi non richiama le disposizioni che obbligano all'autoliquidazione dell'imposta; né può ritenersi sufficiente il mero rinvio, contenuto nel terzo comma dell'art. 11, alla lettera i-bis) dell'art. 30 del d.lgs. n. 346/1990, che richiama il prospetto di autoliquidazione: non sarebbe, infatti, sufficiente tale rinvio per istituire in capo al notaio (soggetto obbligato alla registrazione ed al pagamento dell'imposta), un obbligo di autoliquidazione che contrasterebbe, tra l'altro, con il rinvio alle norme sull'INVIM in tema di riscossione, operato sempre dal terzo comma dell'articolo 11 (41).

In definitiva, il rinvio agli obblighi di cui all'articolo 29, comma 1, lettera n-bis), e all'articolo 30, comma 1, lettera i-bis) del d.lgs. n. 347/1990, può avere l'unico senso di obbligare il soggetto tenuto alla registrazione dell'atto di conferimento (e quindi il notaio) a produrre, in quella sede, l'attestato di pagamento dell'imposta sostitutiva (non esistendo, nella fattispecie, alcun prospetto di autoliquidazione), dopo peraltro che - richiesta la registrazione - l'ufficio abbia effettuato la liquidazione dell'imposta.

In virtù del rinvio alle norme del d.p.r. n. 643/1972, che a sua volta rinvia al t.u. sull'imposta di registro, deve infine ritenersi che debba risultare dall'atto di conferimento la dichiarazione del soggetto passivo (conferente) del valore dell'immobile conferito al 12 (rectius: 31) dicembre 1992. L'articolo 51, comma 1, del d.p.r. n. 131/1986 prevede infatti che si assume quale valore dei beni e diritti quello dichiarato dalle parti nell'atto; il successivo articolo 53 prevede che, se l'atto non contiene la dichiarazione di valore, l'ufficio determina la base imponibile, salva l'applicazione dell'articolo 52 se l'atto abbia ad oggetto aziende, immobili, diritti reali immobiliari.

L'imposta sostitutiva in oggetto rientra sicuramente nel novero delle imposte indirette, per le quali il d.lgs. 9 luglio 1997 n. 237 e successive disposizioni attuative prevedono la soppressione dei servizi di cassa degli uffici finanziari e particolari modalità di pagamento, che devono intendersi riferite in tutto e per tutto anche all'imposta in esame (42).

L'articolo 11 del d.l. n. 79/1997 non rinvia, ovviamente, alle norme in tema di liquidazione dell'INVIM, in quanto le disposizioni - invero semplici - sulla liquidazione dell'imposta (aliquota e base imponibile) sono già contenute nell'art. 25 della legge n. 146/1998: la base imponibile, in particolare, è data dal valore venale dell'immobile al 12 (rectius: 31) dicembre 1992. Esiste, invece, un rinvio alle norme INVIM in tema di accertamento e quindi, indirettamente, alle corrispondenti norme in tema di imposta di registro, che rende applicabili all'imposta sostitutiva in oggetto le disposizioni dell'art. 52 d.p.r. n. 131/1986 e dell'art. 12 del d.l. n. 70/1988 e, segnatamente, delle disposizioni in tema di limite al potere di rettifica dell'ufficio, in caso di determinazione del valore dei terreni e fabbricati con il metodo della cosiddetta 'valutazione automatica' (redditi catastali alla data del 12 - rectius: 31 - dicembre 1992).

L'assenza di rinvio alle norme in tema di liquidazione - e quindi alle norme sulla determinazione del valore finale - rende poi in ogni caso inapplicabile all'imposta sostitutiva in oggetto la disposizione dell'art. 50, comma 3, del d.p.r. n. 131/1986, relativa alla detrazione delle passività inerenti l'immobile.

L'Amministrazione finanziaria, con riferimento all'imposta sostitutiva disciplinata nell'art. 11, comma 3, del d.l. n. 79/1997, ha ritenuto: "la stessa ha una propria disciplina sostanziale, quale desumibile dal predetto comma 3, per cui non sono automaticamente estensibili ad essa le regole previste dal d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 643" (43), affermando conseguentemente l'inapplicabilità all'imposta sostitutiva in discorso delle riduzioni ed esenzioni di cui all'art. 25 del d.p.r. n. 643/1972 (nel nostro caso l'unica riduzione che rileverebbe sarebbe peraltro quella al 25% nell'ipotesi di fabbricati soggetti alla legge n. 1089/1939).

G - Inapplicabilità ai conferimenti ex art. 25 della normativa sulle agevolazioni fiscali

Per concludere, deve ritenersi che il trattamento fiscale contenuto nell'articolo 25 in esame non possa essere definito come 'agevolativo' in senso tecnico, in quanto si ha soltanto un'applicazione ridotta ed in parte sostitutiva di alcuni tributi, nel concorso di determinati presupposti, non temporanea ma a regime, e non vincolata a particolari cause di decadenza, né a particolari dichiarazioni o richieste di agevolazioni da inserire nell'atto di conferimento (salva, ovviamente, l'opportunità di dare ivi atto dell'esistenza di dati presupposti per l'applicazione dei relativi tributi, come sopra evidenziato). Non avendosi agevolazioni fiscali in senso tecnico, non si applicherà quindi, ad esempio, nell'ipotesi di immobili aziendali che siano stati oggetto di domanda di concessione in sanatoria, la disposizione dell'articolo 46, comma 1, della legge 28 febbraio 1985 n. 47, e successive modifiche ed integrazioni, che prevede la decadenza dai benefici fiscali in caso di mancata produzione all'ufficio del registro della documentazione relativa alla sanatoria.

### **1.1.3. Conferimento di azienda da imprenditore individuale nelle altre ipotesi**

In tutte le fattispecie non ricomprese nell'articolo 25 della legge n. 146/1998, il conferimento di aziende o rami di azienda da parte di imprenditore individuale sarà soggetto al regime fiscale ordinario (così, ad esempio, per il conferimento di ramo di azienda, per il conferimento in sede di aumento di capitale, per il conferimento di diritti personali di godimento su aziende; in generale, in tutti i casi in cui il conferimento non possa ritenersi effettuato "in applicazione del decreto legislativo n. 358/1997").

Ricorrendo uno di tali presupposti, l'atto sarà soggetto ad imposta proporzionale di registro (causa l'inapplicabilità del regime IVA ai conferimenti di azienda, come sopra rilevato). La disciplina dei conferimenti d'azienda ai fini dell'imposta di registro è contenuta nell'articolo 50 del d.p.r. n. 131/1986, nonché nell'articolo 4, lettera a), n. 3 della tariffa, parte prima, allegata allo stesso d.p.r. (che prevede l'applicazione dell'aliquota unica dell'1%). In particolare, l'articolo 50, comma 3, disciplina la base imponibile, prevedendo che la stessa è costituita, in caso di trasferimento di aziende o complessi aziendali relativi a singoli rami d'impresa, dal valore delle aziende conferite al netto delle passività ed oneri. Occorre, peraltro, valutare separatamente alcune fattispecie di conferimento di azienda.

#### **A - Conferimento in società di capitali**

L'articolo 50, comma 3, del d.p.r. n. 131/1986 dispone che, in caso di conferimento in società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata e cooperative, la base imponibile è costituita dal valore risultante dalla relazione di stima di cui all'art. 2343 del codice civile (44). Dottrina, giurisprudenza e prassi amministrativa sono concordi nell'escludere, in quest'ultimo caso, ogni potere di rettifica dell'ufficio del registro del valore risultante dalla perizia di stima e ciò anche quando l'azienda comprenda beni immobili ed il valore degli stessi sia inferiore ai parametri catastali (45). Né può esservi, a tal fine, una qualsiasi rilevanza di tale maggior valore ai fini delle imposte ipotecarie e catastali, che sono dovute in misura fissa, ai sensi del d.lgs. n. 347/1990.

Diversa è, invece, la conclusione per quanto attiene all'INVIM. Come è noto, il valore finale rilevante per il calcolo di quest'imposta è quello al 31 dicembre 1992 e la legge non prevede alcun rinvio, a tal fine, ad un'eventuale perizia da effettuarsi con riferimento al valore degli immobili aziendali a tale data, né può essere a tal uopo adattata la perizia redatta - avuto riguardo ai valori aziendali del momento in cui viene effettuata - ai fini e per gli effetti dell'articolo 2343 del codice civile, che ha delle precise finalità civilistiche, ed alla quale l'articolo 50 del d.p.r. n. 131/1986 si limita a far rinvio, senza incidere in alcun modo sul suo contenuto. Ne deriva che il valore degli immobili aziendali alla data del 31 dicembre 1992 può essere rettificato dall'Amministrazione finanziaria, salvo - come meglio infra specificato - il limite al potere di rettifica in conseguenza del meccanismo della cosiddetta valutazione automatica.

## B - Conferimento in società di persone ed enti diversi dalle società

Per i conferimenti in società di persone ed in enti diversi dalle società di capitali o cooperative, e quindi in tutti i casi in cui non esiste la perizia ex art. 2343 c.c., l'ufficio ha il potere di controllare il valore dell'azienda (determinato ai sensi dell'art. 50, comma 3, t.u.) ed eventualmente di rettificarlo in aumento (46). Non esiste, a tal proposito, una norma espressamente riferibile ai conferimenti di azienda, per cui deve applicarsi, mutatis mutandis, la disposizione dell'articolo 51, comma 4, del d.p.r. n. 131/1986 (riferita alla cessioni di azienda), in base alla quale il controllo dell'ufficio avviene con riferimento al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento, al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del codice civile, tranne quelle che il soggetto conferente si sia espressamente impegnato ad estinguere. E invece inapplicabile ai conferimenti di azienda la disposizione, dettata per le cessioni di aziende ad altro titolo, che prevede l'esclusione dalla base imponibile del valore dei beni di cui all'articolo 7, parte prima, della tariffa (autoveicoli ed imbarcazioni, soggetti alle imposte fisse ivi indicate). Per i conferimenti, infatti, non si applica la disposizione dell'articolo 23 (tassazione con aliquote diverse in base alla natura dei beni) e dell'articolo 2, comma 1, della tariffa (esclusione dei beni indicati all'articolo 7): il conferimento di azienda è infatti soggetto ad aliquota unica dell'1% e ciò riguarda tutti i beni facenti parte dell'azienda, ivi compresi gli immobili (47) e gli autoveicoli (48). Al conferimento di azienda non si applica quindi neanche il principio della cosiddetta 'ventilazione' delle passività, sancito nel ricordato articolo 23, comma 4, ed in forza del quale l'articolo 51 t.u. dispone che tra le passività da detrarre non sono comprese quelle relative agli autoveicoli.

Altro profilo di rilievo, per i conferimenti aziendali in società diverse da quelle di capitali, è quello relativo all'applicabilità della valutazione automatica per gli immobili compresi nell'azienda, in un primo momento negata e successivamente riconosciuta anche dall'Amministrazione finanziaria, a condizione che il valore dell'immobile sia indicato in atto distintamente rispetto al valore dell'intera azienda (49).

Per quanto concerne le passività aziendali, l'ufficio può disconoscere la rilevanza, ai fini dell'accertamento di valore, di quelle non risultanti da scritture contabili o da atti con data certa. Il riferimento normativo alle passività "che il soggetto conferente si sia espressamente impegnato ad estinguere", deve ritenersi applicabile anche ai debiti aziendali non accollati alla società conferitaria e che rimangono quindi a carico del soggetto conferente, anche, quindi, a prescindere da un'espressa dichiarazione in atto del conferente di impegno ad estinguere i debiti medesimi; è comunque opportuno che risulti, dall'atto di conferimento o da un allegato allo stesso, la dichiarazione delle parti relativa al mancato accollo delle passività in oggetto.

Quanto all'INVIM relativa agli immobili aziendali, l'applicazione dell'imposta avviene secondo le modalità ordinarie. Quanto alla rilevanza ai fini INVIM delle eventuali passività gravanti sugli immobili medesimi, il rinvio, effettuato dall'articolo 6, comma 2, nonché dall'articolo 31 del d.p.r. n. 643/1972, alle norme in tema di imposta di registro comprende, come si è altre volte rilevato (50), anche le norme sulla determinazione del valore, e segnatamente la disposizione dell'articolo 50, comma 3, che, per quanto riguarda gli immobili, stabilisce che il valore degli stessi deve essere considerato al netto delle passività ed oneri ad essi inerenti. Ovviamente, la valutazione deve essere effettuata al 31 dicembre 1992, e quindi tenendo conto dell'ammontare delle passività esistenti a tale momento; salvo tale adattamento, non sarebbe però giustificabile una diversità di trattamento ai fini INVIM ed ai fini dell'imposta di registro, ove si consideri, sotto il profilo della ratio legis, che l'esistenza di passività inerenti all'immobile ne diminuisce il valore obiettivamente, e quindi a prescindere dall'imposta da applicarsi; e sotto il profilo letterale, l'impossibilità di distinguere, nell'ambito delle disposizioni sulla valutazione ed accertamento a cui è fatto rinvio da parte dell'art. 31 del d.p.r. n. 643/1972, norme applicabili anche all'INVIM (quale, ad esempio, quella sulla cosiddetta valutazione automatica) e norme, viceversa, non applicabili. Sembrano, d'altronde,

estensibili alla fattispecie in esame le conclusioni della più recente giurisprudenza di legittimità - effettuate con riferimento al diverso problema della base imponibile per le imposte ipotecarie e catastali nella cessione di azienda - che ammettono la rilevanza a tal fine delle passività, purché specificamente riguardanti l'immobile (51).

#### C - Conferimenti agevolati in società del Mezzogiorno

In applicazione della disposizione dell'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'), 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, è soggetto ad imposta di registro con l'aliquota unica dello 0,50 % (in luogo dell'1%). La norma, di carattere speciale, prevale sulla normativa generale del testo unico del 1986, come è stato riconosciuto dalla stessa Amministrazione finanziaria (52).

Presupposti di applicazione dell'aliquota dello 0,50 % sono i seguenti:

- il soggetto conferente deve essere un imprenditore individuale o una società e quindi non un privato;
- il soggetto conferente deve avere non solo la sede della propria impresa, ma anche operare nel Mezzogiorno: è opportuno che tale circostanza risulti dall'atto di conferimento;
- la società conferitaria deve avere non solo la sede, ma operare nel Mezzogiorno: anche tale circostanza è opportuno che risulti dall'atto di conferimento (53);
- soggetto conferitario può essere una società di ogni tipo; non sono invece contemplati nella norma in esame i conferimenti in enti diversi dalle società, che devono quindi ritenersi esclusi dall'agevolazione in oggetto;
- sotto il profilo oggettivo, il conferimento è agevolato sia che avvenga in sede di aumento del capitale, sia che abbia luogo in sede di costituzione della società (54);
- l'art. 7 della legge n. 904/1977, prevedeva: "si intende per Mezzogiorno la sfera territoriale definita nel t.u. approvato con d.p.r. 30 giugno 1967 n. 1523, e successive modificazioni". In realtà, a seguito dell'abrogazione della normativa da ultimo citata, occorre far riferimento, per identificare le aree territoriali in oggetto, all'articolo 1 del suddetto d.p.r. 6 marzo 1978 n. 218 (55).

#### 1.1.4. 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 materia (56), non senza segnalare che il Ministero delle finanze ha recentemente riconosciuto che il riferimento legislativo agli strumenti urbanistici vigenti comporta l'irrilevanza delle modifiche urbanistiche contenute in un piano regolatore generale adottato, ma non ancora approvato (57).

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

#### 1.1.5. 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 proporzionale di registro con l'aliquota dell'1%, ai sensi dell'articolo 4, lettera a), n. 1 della tariffa, parte prima, allegata al t.u. dell'imposta di registro.

Una fattispecie particolare è contemplata dalla nota II all'articolo 4 della tariffa, parte prima, allegata al t.u. sull'imposta di registro: si tratta dei conferimenti in denaro in sede di aumento di capitale deliberato contemporaneamente alla riduzione del capitale per perdite, che, ai sensi della suddetta nota II, non sono soggetti all'imposta "fino a concorrenza dell'ammontare della riduzione". Non è possibile, in questa sede, approfondire le problematiche nascenti dall'interpretazione di questa norma; basti ricordare che la stessa ha dato luogo a differenti interpretazioni con riferimento all'ipotesi di perdite superiori al capitale sociale: ricorrendo tale fattispecie, la disposizione è attualmente interpretata dall'Amministrazione finanziaria (58) in senso restrittivo, ritenendosi cioè assoggettabile ad imposta proporzionale di registro l'aumento di capitale che ecceda la misura del capitale originario; mentre la giurisprudenza, superata una prima posizione restrittiva (59), ha recentemente ritenuto che l'aumento del capitale a fini di reintegrazione dello stesso non è soggetto ad imposta proporzionale di registro, qualunque sia il suo ammontare (60). Occorre peraltro segnalare, in questa sede, che la non soggezione ad imposta proporzionale compete esclusivamente se il ripianamento delle perdite è effettuato mediante conferimenti in denaro: in ogni altro caso la reintegrazione del capitale è soggetta alle normali imposte proporzionali ovvero, ricorrendone i presupposti, all'imposta sul valore aggiunto.

#### **1.1.6. 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 recettizio (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 rinvio (61). In altri termini, a seguito del rinvio recettizio si ha un'appropriazione del contenuto della norma 'oggetto', che diviene parte integrante della norma 'rinviante', 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 abrogatrice (62)).

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 rinvio (63).

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, 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'irrilevanza 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 costituzionale (64), 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 proporzionale, secondo le previsioni della lettera a), n. 5, dell'articolo 4, parte prima, della tariffa allegata al t.u., con l'aliquota dell'1%.

Vi rientrano, a titolo esemplificativo:

- 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, effettuarne 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. 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 borsa, 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 rapporto 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 a 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 registro (65), 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. 131/1986.

Per completezza, occorre infine segnalare 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. 425 (66), 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;
- 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.

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, e quindi sarà:

- del 4 % se si tratta di immobili 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;
- 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 l'immobile 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;
- dell'8 % 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-bis1 e 19-bis2. 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-bis1, 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-bis1, 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-bis1 e 19-bis2") 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" (67). Quest'ultima osservazione - riferita ad eventuali successivi interventi di manutenzione o recupero - non può attagliarsi alla fattispecie disciplinata dal comma 27-quinquies 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-quinquies;

h) per quanto concerne gli acquisti di beni immobili in comproprietà 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 finanziaria (68), che aveva quindi ritenuto l'imposta detraibile "limitatamente alla quota di imposta imputabile all'acquisto effettuato nell'esercizio di impresa" (69). 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-quinquies dell'art. 10, in quanto la quota di comproprietà dell'imprenditore è stata acquistata con diritto alla detrazione totale dell'IVA pagata. Può sorgere un dubbio in relazione ai beni acquistati in comproprietà 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, 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 fissa di registro nella misura di lire 250.000.

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.

### **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 ordine 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 'negoiazione 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 non hanno coinvolto la disciplina delle imposte indirette sui conferimenti effettuati da privati (non soggetti IVA). Tuttavia, nell'ambito della trattazione organica della materia, è opportuno effettuare una rapida rassegna delle principali problematiche esistenti in tema di imposte di registro, ipotecaria, catastale ed INVIM anche con riguardo ai conferimenti effettuati da privati, anche per segnalare l'incidenza che la legislazione fiscale degli ultimi anni ha prodotto sulla struttura e disciplina originaria dei tributi in esame.

## **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 artigianale (70);
- 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) (71);
- 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 mutazioni (72).

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), 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) (73).

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 (per cui si applica l'aliquota unica dell'1%), 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 principale (74), aliquota del 15 %;
- 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 4 %;
- se viene conferito un immobile situato all'estero: imposta fissa di lire 250.000;
- se la società o ente conferitario è una ONLUS, imposta fissa di lire 250.000;
- negli altri casi, aliquota dell'8 %.

### **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, comma 3, in base al quale detta base è costituita dal valore dei beni immobili, "al netto delle passività ed oneri". Deve trattarsi di passività ed oneri inerenti gli immobili, tali cioè da diminuirne oggettivamente il valore (75): 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.

E estremamente importante rilevare che la detrazione delle passività ed oneri opera al solo fine della determinazione della base imponibile dell'imposta, nessuna conseguenza operando, invece, sul limite al potere di rettifica dell'Amministrazione finanziaria disciplinato dall'articolo 52, comma 4 (cosiddetta valutazione automatica in base ai parametri catastali). Ciò significa che il valore catastale, ai sensi di quest'ultima norma, non deve essere in alcun modo diminuito dell'importo degli oneri e passività di cui all'articolo 50, comma 3. In concreto, quindi, il conferente potrà scegliere la più conveniente tra le seguenti alternative:

- dichiarare il valore catastale, non diminuito delle passività;
- dichiarare il valore venale, diminuito delle passività.

Sempre con riferimento alla base imponibile nei conferimenti di immobili, occorre rilevare che - se il conferimento avviene in società di capitali - pur essendo necessaria la relazione di stima ex art. 2343 c.c., ad essa l'art. 50 t.u. fa riferimento solo per ciò che concerne le aziende. Di conseguenza:

- se l'immobile è conferito unitamente all'azienda, si applica il limite al potere di rettifica dell'ufficio previsto dall'art. 50 con riferimento ai valori indicati nella suddetta perizia;
- se si tratta di conferimento di immobili isolati, la perizia ex art. 2343 c.c. non ha alcuna rilevanza fiscale (76).

#### **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 giurisprudenza (77) ammette la rilevanza della disposizione dell'articolo 50, comma 3, in forza del rinvio alle norme sull'imposta di registro, e per le quali anche vale la conclusione suesposta (cfr. paragrafo 2.1.3), quanto all'irrelevanza degli oneri e passività ai fini del limite del potere di rettifica dell'ufficio in tema di valutazione automatica.

#### **2.1.5. INVIM sui conferimenti**

Le conclusioni di cui sopra sono sicuramente estensibili anche all'imposta sull'incremento di valore degli immobili, con la sola avvertenza che sia l'individuazione dell'esistenza e dell'ammontare degli oneri e passività, sia il valore venale degli immobili, sia la valutazione catastale ai fini del limite al potere di rettifica dell'ufficio, devono essere effettuati con riferimento alla data del 31 dicembre 1992 (cfr. paragrafo 2.1.3).

#### **2.1.6. 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 capitali (78). 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% (79), esistono diverse altre sentenze (80), nonché una recente risoluzione ministeriale (81) che escludono in radice tale possibilità. Ciò in quanto le direttive CEE, secondo la Corte costituzionale (82), 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 CE (nella già ricordata sentenza C-42/96) ha 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 conferitaria.

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 versi, la qualità di imprenditore, o da parte del nudo proprietario, ovvero ancora da parte dell'acquirente dell'azienda che non ha ancora iniziato l'attività (83). 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 impresa (84).

Il conferimento di azienda da parte di soggetto privato è soggetto allo stesso identico trattamento sopra descritto a proposito del conferimento da parte dell'imprenditore individuale nelle fattispecie diverse da quelle disciplinate dall'articolo 25 della legge n. 146/1998, per cui si rinvia a quanto sopra esposto. Occorre solo segnalare, quale unica differenza, l'inapplicabilità ai conferimenti effettuati da privati della disposizione agevolativa contenuta nell'articolo 7 della legge n. 904/1977 (aliquota dello 0,50% per conferimenti di aziende in società aventi sede ed operanti nel Mezzogiorno d'Italia), in quanto la norma richiede espressamente che il soggetto conferente sia un imprenditore o una società.

### **2.3. Conferimento di autoveicoli**

Il conferimento di autoveicoli è previsto dall'art. 4, lettera a), numero 4 della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986, che rinvia alle imposte fisse previste nell'articolo 7 della tariffa stessa. Si rammenta che nell'ipotesi in cui gli autoveicoli facciano parte di un'azienda, sul relativo valore - come dichiarato dalle parti - sarà applicabile l'imposta proporzionale dell'1% anziché le imposte fisse di cui all'art. 7 della tariffa (v. supra, punto 1.1.3.).

E da segnalare, infine, il disposto della nota I all'articolo 4 della tariffa, parte prima, in base al quale la proprietà ed i diritti reali su beni mobili registrati 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).

### **2.4. Conferimento di imbarcazioni**

L'articolo 4, lettera a), numero 4 della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986, rinvia alle imposte fisse di cui al successivo articolo 7 solo per gli autoveicoli, ma non anche per le unità da diporto (natanti, imbarcazioni e navi). Si tratta, probabilmente, di un difetto di coordinamento, in quanto l'articolo 7 è stato integrato con la previsione delle unità da diporto - con decorrenza dal 2 ottobre 1989 - dall'articolo 6, comma 4, del d.l. 30 settembre 1989 n. 332, convertito con legge 27 novembre 1989 n. 384 (norma, quindi, posteriore al testo unico del 1986, a cui risale l'attuale stesura dell'articolo 4, lettera a, n. 4) e originariamente conteneva solo la prescrizione relativa agli autoveicoli. Tuttavia non sembra possibile - applicando i criteri ermeneutici previsti dall'articolo 12 delle preleggi - prescindere dalla lettera della legge, che fa riferimento all'articolo 7 solo con riferimento agli autoveicoli. Pertanto, nonostante un'opinione contraria (85), deve ritenersi che il conferimento di unità da diporto rientri nella disposizione residuale dell'articolo 4, lettera a), n. 5 e quindi lo stesso debba essere assoggettato ad imposta di registro proporzionale con l'aliquota dell'1% (il che vale, ovviamente, anche per le navi non rientranti nella categoria delle unità da diporto). La base imponibile è costituita dal valore del conferimento quale dichiarato dalle parti, ai sensi degli articoli 50, commi 1 e 2, e 51, comma 1, della legge di registro, e con riferimento ad esso non è ammesso alcun giudizio di congruità da parte dell'ufficio (giudizio di congruità limitato ai beni immobili ed alle aziende, ai sensi dei commi 2, 3 e 4 del medesimo articolo 51 (86)).

E da segnalare, infine, il disposto della nota I all'articolo 4 della tariffa, parte prima, in base al quale la proprietà ed i diritti reali su beni mobili registrati 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).

## **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, che tassa con l'aliquota dell'1% il conferimento di beni mobili ed in genere di diritti diversi da quelli indicati ai numeri precedenti. Si tratta di un trattamento penalizzante rispetto a quello delle cessioni onerose di partecipazioni sociali ad altro titolo, che trovano la loro disciplina negli articoli 11 della tariffa parte prima e 2 della tariffa parte seconda (relativi rispettivamente ad atti pubblici e scritture private autenticate, ed alle scritture private non autenticate), che assoggettano le cessioni di quote ad imposta fissa di registro, salva l'esenzione da registro e bollo ex art. 34 d.p.r. n. 601/1973 per tutte le cessioni di quote soggette alla tassa sui contratti di borsa. Peraltro, la disposizione in commento, contenuta nell'articolo 4 della tariffa, parte prima (in cui non esiste alcuna norma specifica su cessioni o conferimenti di quote o azioni), costituisce norma speciale rispetto alle norme generali contenute nelle altre disposizioni della tariffa, e come tale prevale sulle stesse: ciò perché la disciplina fiscale degli atti societari, ex art. 4 della tariffa, parte prima, ed ex art. 9 della tabella, è autonoma rispetto a quella delle altre tipologie di atti (lo si è visto relativamente alla disciplina dei conferimenti di azienda, e dei conferimenti di imbarcazioni).

Il conferimento di partecipazioni sociali da parte di privati è soggetto, quindi, ad imposta proporzionale di registro. La relativa base imponibile è costituita dal valore del conferimento, quale dichiarato dalle parti (articolo 50, commi 1 e 2, e articolo 51, comma 1 del t.u.), senza possibilità di giudizio di congruità da parte dell'ufficio (possibile solo per gli immobili e le aziende (87)), a differenza di quanto avviene per i trasferimenti di quote sociali a titolo di successione mortis causa o donazione, in cui un controllo di congruità è espressamente previsto (articolo 16, ed articolo 56, comma 4, del d.lgs. n. 346/1990).

In quanto soggetti ad imposta proporzionale di registro, i conferimenti in oggetto non sono soggetti alla tassa sui contratti di borsa: infatti l'articolo 1, terzo comma, del r.d. 30 dicembre 1923 n. 3278 (come risultante, da ultimo, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 1 del d.lgs. 21 novembre 1997 n. 435), nell'assoggettare a tassa sui contratti di borsa tutti i contratti a titolo oneroso aventi ad oggetto quote di partecipazione in società di ogni tipo ed in enti commerciali, espressamente esclude "quelli soggetti ad imposta di registro in misura proporzionale".

Non applicandosi la tassa sui contratti di borsa, anche l'imposta di bollo è dovuta secondo la disciplina ordinaria.

## **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 proporzionale con l'aliquota dell'1% 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. Riguardo a questi ultimi, si rileva una disparità di trattamento con i conferimenti d'opera dell'associato nel contratto di associazione in partecipazione (soggetti ad imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'articolo 10 della tariffa, parte seconda, allegata allo stesso t.u.), anche se la norma che regola quest'ultima fattispecie non sembra estensibile ai conferimenti in società.

## **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:

- con l'entrata in vigore della legge n. 310/1993, sono inopponibili ai terzi, 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. E opportuno, per tale motivo, ripetere in forma autentica, nell'atto di regolarizzazione della medesima società di fatto, il consenso al conferimento (ex legge n. 310/1993);

- se il conferimento comprende anche 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. Ciò comporta quindi che, ove nell'azienda comune 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 azienda (88)).

Vengono di seguito analizzati i principali profili di disciplina dell'imposizione indiretta relativa alla fattispecie della regolarizzazione, non senza segnalare, preliminarmente, l'esistenza di una disposizione agevolativa temporanea, scadente il 1° dicembre 1998, per la regolarizzazione di società semplici che svolgono attività agricola (articolo 3, comma 75, della legge 23 dicembre 1996 n. 662, come prorogato dall'articolo 56, comma 3, della legge 27 dicembre 1997 n. 449); per la disamina della relativa disciplina si rinvia ai precedenti studi di questa Commissione (89).

#### **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, è soggetto ad imposta proporzionale di registro con l'aliquota unica dell'1% l'atto di regolarizzazione di società di fatto tra eredi che continuano in forma societaria l'esercizio dell'impresa. Nella successiva nota V si specifica "l'aliquota 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, è 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 V, 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 esame (90), in quanto il rinvio all'articolo 22 sembra effettuato per individuare una diversa aliquota rispetto all'1%, 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'aliquota dell'1%, ai sensi dell'art. 4, lettera a), n. 3 della tariffa (91). 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'enunciazione (92). 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 regolarizzazione (93), e l'irrilevanza dell'avviamento (94).

Deve quindi ritenersi che il rinvio all'articolo 22 t.u., effettuato dalla citata nota V 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. b) della legge di registro assoggetta a registrazione in termine fisso anche i contratti verbali di trasferimento dell'azienda.

In definitiva:

- se la regolarizzazione viene posta in essere con atto stipulato entro un anno dall'apertura della successione, si applica solo l'imposta con l'aliquota dell'1%;
- se invece la regolarizzazione viene effettuata dopo il decorso dell'anno, oltre all'imposta di registro con l'aliquota dell'1% si applica la sanzione ex art. 69 per omessa registrazione del conferimento (verbale) dell'azienda.

Avendo rinvenuto il fondamento della tassazione dell'atto di regolarizzazione con l'imposta proporzionale dell'1% nell'enunciazione del conferimento di azienda, deve inoltre ritenersi che, ove ricorrano i presupposti per l'applicazione allo stesso conferimento delle disposizioni agevolative relative al Mezzogiorno d'Italia, all'atto di regolarizzazione debba applicarsi l'imposta di registro con l'aliquota dello 0,50%.

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, e con le imposte ipotecarie e catastali proporzionali, laddove è evidente che, dopo l'interpretazione autentica 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.

Quanto, infine, all'INVIM, posto che con l'atto di regolarizzazione venga effettivamente conferito l'immobile nella società di fatto, l'imposta in oggetto sarà applicabile all'atto di regolarizzazione secondo le modalità ordinarie; l'INVIM non sarà invece dovuta se esiste un precedente atto scritto e registrato di conferimento, idoneo a trasferire alla società di fatto o irregolare la proprietà dell'immobile stesso, e relativamente al quale l'imposta è già stata scontata; e non sarà altresì

dovuta, anche in assenza di un precedente atto registrato, ove dall'atto di regolarizzazione non emerga la volontà di conferire l'immobile (95).

### **3.1.2. Altre fattispecie di regolarizzazione di società di fatto**

Nella nota V all'articolo 4 della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986 si specifica, come sopra rilevato, che l'aliquota dell'1% 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 all'aliquota unica dell'1% (salva l'applicazione dell'aliquota unica dello 0,50% per i conferimenti nel Mezzogiorno, e salva altresì l'ipotesi in cui il conferimento nella società di fatto sia effettuato da un imprenditore individuale, ricorrendo i presupposti di cui all'articolo 25 della legge n. 146/1998, nel qual caso il conferimento stesso è soggetto ad imposta fissa di registro ed in genere al trattamento fiscale ivi previsto, salva l'applicazione delle sanzioni previste dalla norma sull'enunciazione). 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 costitutiva della società di fatto, non avendosi enunciazione, l'atto di regolarizzazione sarà soggetto - al pari della trasformazione - ad imposta di registro in misura fissa (96).

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: la norma prevede che il trasferimento di azienda (oltre che per successione a causa di morte) per atto gratuito a familiari

non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa, salva la tassazione della plusvalenza complessivamente maturata a partire dall'acquisto da parte del donante, all'atto della successiva cessione da parte del donatario. Il Ministero delle finanze (97) 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 cui trattasi 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 dirette (98).

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 proporzionale di registro con l'aliquota dell'1% (salva l'eventuale applicazione delle sanzioni per la tardiva enunciazione ex art. 22 t.u.) o dello 0,50 % per i conferimenti agevolati nel Mezzogiorno. Non sarà invece applicabile alla fattispecie in oggetto la disciplina prevista dall'art. 25 della legge n. 146/1998: ciò perché il conferimento non proviene da imprenditori individuali, bensì dai soci della società di fatto che si regolarizza.

L'atto, infine, sarà soggetto alle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa (in applicazione delle disposizioni sui conferimenti di azienda), oltre all'INVIM, se dovuta, secondo le regole ordinarie.

### **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, dispone che agli "atti propri" dei gruppi europei di interesse economico si applica l'imposta di registro con l'aliquota dell'1%. La disposizione va coordinata con quella contenuta nella successiva nota VII dell'articolo 4, per cui agli atti di conferimento di autoveicoli (lettera a, n. 4) si applicano le imposte fisse previste nell'articolo 7 della tariffa.

Tranne, quindi, i conferimenti di autoveicoli, tutti gli altri conferimenti (quindi quelli aventi ad oggetto immobili, aziende, imbarcazioni, partecipazioni sociali, denaro, beni mobili, diritti diversi), sia in sede di costituzione dell'ente che successivamente, sono soggetti all'imposta proporzionale con l'aliquota dell'1%.

Nessuna disposizione particolare è dettata per la base imponibile, per cui si applicano le disposizioni ordinarie degli articoli 50, 51 e 52 del t.u.

Trattandosi poi di atto soggetto ad IVA, valgono le regole generali sopra descritte per tutti gli altri conferimenti in società od enti, e salvo quanto infra specificato relativamente ai conferimenti in società od enti aventi sede fuori dal territorio dello Stato.

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'INVIM e per l'imposta di bollo, che sono dovute nella misura ordinaria.

### **3.3. Conferimento in società aventi sede in Stati membri della CEE**

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, prevede che gli atti di cui alle precedenti lettere a) e b), che comprendono, tra l'altro, tutte le

tipologie di conferimenti in società (99), sono soggetti ad imposta di registro nella misura fissa di lire 250.000 se la società o l'ente destinatario del conferimento ha la sede legale o amministrativa in altro Stato membro della Comunità Economica Europea (100).

Sono quindi soggetti ad imposta fissa i conferimenti di ogni genere, compresi quelli aventi ad oggetto immobili, aziende, autoveicoli, imbarcazioni, partecipazioni sociali, denaro, beni mobili e diritti diversi; ciò purché la sede legale o, in alternativa, la sede amministrativa siano in uno stato membro della CEE; 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" (101).

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.

Regole particolari si applicano invece per l'imposta sul valore aggiunto, tenendo conto che il conferimento di beni mobili da trasferirsi in altro stato della CEE, 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 imponibilità (102) 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 Stati extra CEE**

Trattandosi di conferimento in società od ente avente la propria sede in uno Stato non membro della CEE, l'operazione sarà disciplinata, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, dalle norme ordinarie, vevoli per i conferimenti in società residenti in Italia, salvo verificare l'esistenza di convenzioni internazionali bilaterali per evitare le doppie imposizioni. 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, tra le quali non sono compresi i conferimenti.

E da rilevare che, come sopra segnalato (paragrafo 1.1.1.), in caso di conferimento di azienda da società ad altra società avente la propria sede in uno stato extracomunitario, il conferimento stesso non è soggetto ad imposta fissa, ma ad imposta proporzionale di registro con l'aliquota dell'1% (combinato disposto della lettera b e della nota IV 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 CEE. 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. E da rilevare che, in caso di conferimento di azienda, la base imponibile per l'imposta di registro è costituita dal valore di perizia, ai sensi dell'art. 2343 c.c., senza possibilità di rettifica da parte dell'ufficio (art. 50 t.u.).

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. 642 (103).

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

- delle cooperative edilizie di abitazione e loro consorzi, disciplinate dai principi della mutualità e iscritte (o iscrिवibili) 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, allegata 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 descritta (104).

### **3.6. Conferimento in ONLUS**

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. 460/1997 (105). 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 agevolazioni, ma non condizionarne l'applicazione in sede di imposta principale), nonché 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 sia l'INVIM sia 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 aggiunto (106): 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 assoggettarsi (107). Sotto il profilo 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 costituzione (108). Gli atti suddetti vengono quindi registrati in esenzione da imposta (109).

E 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 l'INVIM e 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 oggettivo (110).

### **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 particolari, 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 per azioni con partecipazione di comuni o provincie**

Ai sensi dell'articolo 13-bis del d.l. 12 gennaio 1991 n. 6, convertito con legge 15 marzo 1991 n. 80, "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 per azioni costituite ai sensi dell'articolo 22 della legge 8 giugno 1990 n. 142, 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 e natura". Tra le imposte per cui è prevista l'esenzione è quindi compresa anche l'imposta sul valore aggiunto (111); 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 a prevalente capitale pubblico locale (112) di cui sopra.

A norma dell'articolo 12, comma 1, della legge 23 dicembre 1992 n. 498, i comuni e le provincie possono, per l'esercizio dei servizi pubblici e per la realizzazione delle opere necessarie al corretto svolgimento del servizio, nonché per la realizzazione di infrastrutture e altre opere di interesse pubblico che non siano di competenza di altri enti, costituire apposite società per azioni, senza il vincolo della partecipazione maggioritaria, con l'applicazione delle norme particolari previste nello stesso articolo e in successiva disciplina regolamentare. Ai sensi del comma 8: "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 modificazioni". 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. Ai fini dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili i conferimenti non si considerano atti di alienazione e si applicano le disposizioni degli articoli 3, secondo comma, secondo periodo, e 6, settimo comma, del d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 643, e successive modificazioni". 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) (113).

### **3.7.2. Società per azioni derivanti dalle cosiddette aziende municipalizzate**

Ai sensi dell'articolo 17, comma 51, della legge 15 maggio 1997 n. 127, i comuni, le provincie e gli altri enti locali possono, per atto unilaterale, trasformare le aziende speciali costituite ai sensi dell'art. 22, comma 3, lett. c) della legge 8 giugno 1990 n. 142 in società per azioni. Ai sensi del successivo comma 56: "il conferimento e l'assegnazione di beni degli enti locali e delle aziende speciali alle società di cui al comma 51 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, INVIM e 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, ipotecaria 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 5, del d.lgs. 21 aprile 1993 n. 124, le operazioni di costituzione e concentrazione tra fondi pensione "sono soggette all'imposta di registro nella misura fissa di lire un milione e, ove dovute, alle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di lire un milione per ciascuna imposta". Tra le operazioni di concentrazione deve ricomprendersi anche il conferimento aziendale.

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; a dette operazioni si applicano, agli effetti dell'imposta sull'incremento di valore degli immobili, le disposizioni di cui all'articolo 3, secondo comma, secondo periodo, e 6, settimo comma, del d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 643, e successive modificazioni". 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, ipotecarie e catastali si applicano nella misura dell'uno per mille e sino ad un importo massimo non superiore a cento milioni di lire. Ai fini dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli

immobili i conferimenti non si considerano atti di alienazione e si applicano le disposizioni degli articoli 3, secondo comma, secondo periodo, e 6, settimo comma, del d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 643, e successive modificazioni".

### **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 nonché all'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili, di cui al d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 643, e successive modificazioni, fermo restando che, agli effetti degli articoli 2, 3 e 6 del predetto d.p.r. n. 643, si assumerà come valore iniziale degli immobili il prezzo stabilito per il loro acquisto da parte della società".

### **3.7.7. Società di assicurazioni**

Ai sensi dell'articolo 117, comma 3, del d.lgs. 17 marzo 1995 n. 174 (che disciplina le società che esercitano l'assicurazione sulla vita), e dell'articolo 133, comma 2, del d.lgs. 17 marzo 1995 n. 175 (che disciplina l'esercizio dell'assicurazione in rami diversi), riguardanti l'adeguamento del capitale o fondo di garanzia minimo delle società di assicurazioni, i relativi aumenti di capitale, attuati in una o più volte, fino a concorrenza dell'importo necessario per raggiungere il capitale minimo, "sono soggetti all'imposta di registro, alle imposte ipotecarie ed alle imposte catastali nella misura fissa di lire un milione". Da rilevare che i predetti adeguamenti di capitale dovranno avvenire, rispettivamente, entro cinque e sette anni dall'entrata in vigore dei decreti legislativi suindicati. Nessuna disciplina particolare è invece prevista per l'imposta di bollo e per l'imposta sul valore aggiunto, applicabili secondo le regole ordinarie.

### **3.7.8. 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.

## **3.8. 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.

Quanto all'INVIM, l'articolo 1 del d.p.r. n. 643/1972 contempla in generale gli atti di alienazione a titolo oneroso, in cui evidentemente rientra anche il conferimento in enti non societari; l'articolo 2, comma 2, stabilisce: "si considerano atti di alienazione a titolo oneroso" anche i "conferimenti in società di ogni tipo", ma si tratta evidentemente solo di una esemplificazione, che non incide in alcun modo sulla previsione generale dell'articolo 1.

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, aliquote agevolate (aliquota unica dell'1% per i conferimenti di aziende, aliquota del 4 % per i conferimenti di immobili ad uso commerciale, aliquota dell'1% per il conferimento di 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 immobiliari (114) (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, ai sensi della nota III all'art. 4 della tariffa). 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, gli articoli 50 e seguenti si applicano anche ai conferimenti negli enti in esame, fatta eccezione per la disposizione dell'articolo 50, comma 2, la cui portata è espressamente limitata a società di persone ed enti aventi ad oggetto esclusivo o principale l'attività commerciale o agricola (ovvero agli enti che assumano tale oggetto con l'atto oggetto di tassazione). 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, in quanto, per il resto, la regola del conferimento al netto delle passività risulta applicabile, quanto meno nella maggior parte dei casi, sulla base del successivo comma 3 dell'articolo 50.

#### **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 materia (115).

##### **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. 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 2 (116)) 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 plusvalenza 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 nuova 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, 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 separata (117);
- 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 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) (118).

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

Il conferimento di azienda effettuato da privati trova la sua disciplina nell'art. 81 del t.u.i.r., che prevede due distinte fattispecie:

- la plusvalenza realizzata dal proprietario dell'unica azienda, già imprenditore individuale, che la cede dopo averla affittata o concessa in usufrutto;

- la plusvalenza realizzata da colui che ha acquistato l'azienda per successione o donazione ai sensi dell'art. 54 comma 5 (119).

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 (120), e non sia viceversa applicabile la rateizzazione ex art. 54, comma 4, t.u.i.r. (121).

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

Nel sistema del d.lgs. n. 358/1997 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, di optare, in luogo delle modalità di tassazione disciplinate nel t.u.i.r., sopra descritte, per un'imposta sostitutiva con l'aliquota del 27%. L'opzione (comma 2) deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi, per cui non deve in alcun caso essere effettuata nell'atto notarile di conferimento. Il pagamento dell'imposta sostitutiva può essere rateizzato per un massimo di cinque anni (art. 2), il che comporta che, considerato il risparmio finanziario, l'aliquota del 27% si riduce ad un 20% circa.

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 commento (122); 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 e senza rateizzazione - ex art. 54 t.u.i.r.;
- optare per l'imposta sostitutiva del 27%.

Si rinvia alle precisazioni effettuate sopra (punto 1.1.2.) con riferimento alla delimitazione dell'ambito di applicazione dell'art. 1 del d.lgs. n. 358/1997, ed ai criteri di computo del termine triennale di possesso dell'azienda conferita. Si precisa inoltre che la norma suddetta è stata ritenuta applicabile dall'Amministrazione finanziaria anche alle cessioni e conferimenti di rami di azienda.

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". E 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 conferiti (123); sarà quindi possibile effettuare il conferimento senza tassazione di plusvalenze esclusivamente nell'ipotesi in cui il valore della quota sociale, attribuita a 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 imprenditore (124), 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 individuali (125).

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 conferente". E' 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." (126).

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 25 della legge 146/1998 (conferimento da parte di imprenditore individuale dell'unica azienda in sede di costituzione della società, ed "in applicazione del d.lgs. n. 358/1997"): 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;

b) conferimento da parte di imprenditore individuale in società di persone al di fuori delle fattispecie previste nell'art. 25 della legge n. 146/1998: in questi casi, in applicazione dell'articolo 51, comma 4, del d.p.r. n. 131/1986 e salva sempre la possibilità di attribuzione di un maggior valore ex art. 2295 n. 6 c.c., il valore da indicarsi in atto relativamente all'azienda conferita, comprensivo dell'avviamento - e che corrisponderà al valore della quota di capitale, con eventuale sopraprezzo, acquisita dal conferente - sarà generalmente più elevato del valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda in capo al conferente stesso, e come tale dovrà essere indicato nelle scritture contabili del conferitario, con conseguente impossibilità di effettuare il conferimento in regime di neutralità fiscale ex art. 3, comma 1. 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 individuale (127) ed in tal caso, avuto riguardo al comma 1 dell'articolo 3, cessando anche 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, nelle fattispecie sub. a): in tali casi l'atto sarà assoggettato ad imposta fissa di registro, e 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);

d) conferimento da imprenditore individuale in società di capitali al di fuori delle fattispecie sub a): valgono sostanzialmente le considerazioni di cui sopra alla lettera b), con la distinzione quindi tra conferimento dell'unica azienda (che comporti la cessazione dell'attività d'impresa) e le altre ipotesi, e tenendo conto, oltre che dell'art. 51, comma 4, del t.u. sull'imposta di registro, anche del valore civilistico del conferimento ex art. 2343 del codice civile.

E 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" (128). 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" (129). 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, e il valore finale rilevante per l'INVIM viene determinato con riferimento alla data del 31 dicembre 1992, senza in alcun modo interferire con il valore di conferimento). 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 comma, 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 il Ministero delle finanze 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" (130).

Si richiamano le considerazioni sopra esposte (paragrafo 1.1.2) 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 della Comunità 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 ricevuta.

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 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 suddescritto 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 antielusiva: 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.

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, INVIM, 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).

#### **4.3. La dual income tax**

Ai sensi dell'articolo 1, nonché dell'articolo 5, comma 1, 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, 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 (cosiddetta dual income tax). La remunerazione ordinaria di cui sopra è determinata annualmente con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro. L'aliquota del 19% si applica in luogo dell'ordinaria aliquota IRPEG del 37% ovvero, per le società di persone, si applica separatamente alla relativa imposta sul reddito (art. 5, comma 2).

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.

Si precisa quindi che:

- 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 sociali (131);
- sono ricomprese nell'ammontare dei conferimenti in denaro anche le somme versate dai soci a titolo di soprapprezzo (132);
- non rilevano come conferimenti in denaro le rinunce a crediti nei confronti della società, effettuate dai soci (133);
- 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 patrimoniale (134);
- 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 denaro (135).

## **5. Conferimento di azienda e disciplina delle sanzioni amministrative tributarie**

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 acquistati), 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.

## **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 o enti aventi sede in Italia o altro Stato CEE:

- 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). Trattandosi di conferimento in società con sede fuori dalla CEE, imposta di registro proporzionale con l'aliquota dell'1%;
- imposta ipotecaria fissa (art. 4 tariffa allegata al d.lgs. n. 347/1990);
- imposta catastale fissa (art. 10 d.lgs. n. 347/1990);
- INVIM normale.

6.1.1.2. Conferimento dell'unica azienda, effettuato da imprenditore individuale in sede di costituzione della società ed ai sensi del d.lgs. n. 358/1997:

- imposta di registro fissa;
- imposta ipotecaria fissa;
- imposta catastale fissa.
- INVIM ridotta al 50%; in alternativa e su opzione, imposta sostitutiva INVIM dello 0,5% del valore complessivo degli immobili al 12 - rectius 31 - dicembre 1992 (art. 25 l. 8 maggio 1998 n. 146).

6.1.1.3. Conferimento di azienda o ramo di azienda, effettuato da imprenditore individuale al di fuori delle ipotesi di cui al punto 6.1.1.2. (in sede di aumento di capitale - o in sede di costituzione di società, ma in difetto dei presupposti di cui all'articolo 25 della legge n. 146/1998, o di cui al d.lgs. n. 358/1997):

- imposta proporzionale di registro ex art. 4 tariffa (aliquota dell'1%, ridotta allo 0,5% nel Mezzogiorno, anche relativamente ad immobili o veicoli compresi nell'azienda);
- imposta ipotecaria fissa (art. 4 tariffa allegata al d.lgs. n. 347/1990);
- imposta catastale fissa (art. 10 d.lgs. n. 347/1990);
- INVIM normale.

6.1.1.4. 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%
- INVIM normale.

6.1.1.5. Conferimenti da soggetto IVA di denaro o di crediti in denaro:

- imposta proporzionale di registro con l'aliquota dell'1% (salvo che per i conferimenti a reintegrazione di perdite del capitale).

6.1.1.6. Conferimento di servizi:

- Imposta proporzionale di registro con l'aliquota dell'1% (art. 4, lett. a), n. 5 della tariffa, parte prima, allegata al t.u.).

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.

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 quindi 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);
- INVIM normale.

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;
- imposta catastale fissa;
- INVIM normale.

#### 6.1.2.4. Conferimento effettuato da soggetto IVA di navi (non 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 lire 250.000 (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 di lire 250.000 (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;
- imposta ipotecaria fissa;
- imposta catastale fissa;
- INVIM normale.

#### 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%;
- INVIM normale.

##### 6.2.2. Conferimento di azienda o ramo di azienda da soggetto privato:

- si applica l'imposta proporzionale di registro ai sensi dell'art. 4 tariffa t.u., con l'aliquota dell'1% (anche relativamente a beni immobili o autoveicoli compresi nell'azienda, ed anche per i conferimenti nel Mezzogiorno);
- imposta ipotecaria fissa (art. 4 tariffa allegata al d.lgs. n. 347/1990);
- imposta catastale fissa (art. 10 d.lgs. n. 347/1990);
- INVIM normale.

##### 6.2.3. Conferimento di autoveicoli:

- imposte fisse di registro di cui all'articolo 7 della tariffa, parte prima, allegata al t.u.

##### 6.2.4. Conferimento di imbarcazioni:

- imposta proporzionale di registro con l'aliquota dell'1% (art. 4, lettera a), n. 5 della tariffa, parte prima, allegata al t.u.).

##### 6.2.5. Conferimento di partecipazioni sociali:

- è soggetto ad imposta proporzionale di registro con l'aliquota dell'1% (art. 4, lettera a), n. 5 della tariffa, parte prima, allegata al t.u.);
- è quindi esente da tassa sui contratti di borsa, ex art. 1 r.d. 30 dicembre 1923 n. 3278;

- è soggetto ad imposta di bollo.

#### 6.2.6. Conferimento di denaro, beni o diritti diversi:

- è soggetto ad imposta proporzionale di registro con l'aliquota dell'1% (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 proporzionale di registro con l'aliquota dell'1% (art. 4, lett. e), tariffa, parte prima, allegata al t.u.) o con l'aliquota dello 0,50% nel Mezzogiorno. In caso di precedente registrazione del conferimento di azienda nella società di fatto: imposta fissa di registro;
- 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;
- INVIM normale, se non assolta precedentemente.

##### 6.3.1.2. Altre società di fatto

- imposta proporzionale di registro o imposta sul valore aggiunto in base all'oggetto del conferimento ed alla qualità soggettiva del conferente; in caso di precedente registrazione del conferimento in società di fatto: imposta fissa di registro;
- 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
- INVIM normale (salva l'applicazione dell'imposta sostitutiva ex art. 25 legge n. 146/1998, ricorrendone i presupposti), se non assolta precedentemente.

#### 6.3.2. Conferimento in GEIE:

##### 6.3.2.1. Conferimento di autoveicoli:

- imposta di registro fissa ex art. 7 della tariffa, parte prima, allegata al t.u. (nota VII 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;
- INVIM normale;
- imposta sul valore aggiunto, se ne ricorrono i presupposti.

#### 6.3.3. Conferimento in società aventi la sede in Stati CEE:

- 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;
- INVIM normale;

- IVA 'intracomunitaria', ricorrendone le condizioni.

#### 6.3.4. Conferimento in società aventi la sede in Stati extra CEE:

- imposta di registro proporzionale, 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;
- INVIM normale;
- 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;
  - INVIM normale;
- 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;
- INVIM normale;
- 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;
- INVIM normale;
- 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;
- INVIM normale;
- imposta sul valore aggiunto, se ne ricorrono i presupposti.

#### 6.3.7. Conferimenti previsti da leggi speciali:

##### 6.3.7.1. Società per azioni con partecipazione di comuni o province

6.3.7.1.1. Società per azioni ex art. 22, comma 3, lettera e), legge n. 142/1990

- esenzione, senza limiti di valore, dalle imposte di bollo, di registro, sul valore aggiunto, di incremento di valore, ipotecarie, catastali e da ogni altra imposta, spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura (art. 13-bis del d.l. 12 gennaio 1991 n. 6).

6.3.7.1.2. Società per azioni ex art. 12, comma 1, l. 23 dicembre 1992 n. 498

- imposte di registro, ipotecarie e catastali con l'aliquota dello 0,1%, e sino ad un massimo di lire 100.000.000;  
- inapplicabilità dell'Invim ex art. 6, comma 7, d.p.r. n. 643/1972;  
- esclusione dall'imposta sul valore aggiunto, in quanto atto di tipo istituzionale.

6.3.7.2. Società per azioni derivanti dalle cosiddette aziende municipalizzate

- imposte di registro, ipotecarie, catastali, bollo, INVIM, imposta sul valore aggiunto esenti (art. 17, comma 51, legge 15 maggio 1997 n. 127).

6.3.7.3. Fondi comuni di investimento immobiliare chiusi

- conferimenti immobiliari: imposta sostitutiva delle imposte di registro, ipotecaria, catastale ed INVIM, di complessive lire 1.000.000;  
- imposta di bollo normale;  
- imposta sul valore aggiunto, ove ne ricorrano i presupposti.

6.3.7.4. Fondi pensione

Costituzione del fondo pensione, ed aumento di capitale con conferimento di azienda:

- imposta di registro fissa di lire 1.000.000;  
- imposta ipotecaria fissa di lire 1.000.000;  
- imposta catastale fissa di lire 1.000.000;  
- INVIM normale;  
- imposta di bollo normale;  
- imposta sul valore aggiunto, ove ne ricorrano i presupposti.

Conferimenti da parte del fondo pensione in società immobiliari o fondi immobiliari chiusi:

- imposta di registro fissa di lire 100.000;  
- imposta ipotecaria fissa di lire 100.000;  
- imposta catastale fissa di lire 100.000;  
- inapplicabilità dell'Invim ex art. 6, comma 7, d.p.r. n. 643/1972;  
- imposta di bollo normale;  
- imposta sul valore aggiunto, ove ne ricorrano i presupposti.

6.3.7.5. Società privatizzate (conferimenti di aziende o rami di aziende ai sensi dell'art. 4, comma 5, del d.l. 23 gennaio 1993 n. 16):

- imposte di registro, ipotecarie e catastali con l'aliquota dello 0,1/100, e fino ad un massimo di lire 100.000.000;  
- inapplicabilità dell'Invim ex art. 6, comma 7, d.p.r. n. 643/1972;  
- imposta di bollo normale.

6.3.7.6. Società controllate dall'IRI nel settore delle telecomunicazioni (conferimento di complessi aziendali ex art. 6, comma 5, della legge 29 gennaio 1992 n. 58):

- imposta di registro fissa di lire 1.000.000;  
- imposta ipotecaria esente;  
- imposta catastale esente;  
- inapplicabilità dell'INVIM ex art. 6, comma 7, d.p.r. n. 643/1972;  
- imposta di bollo normale.

6.3.7.7. Società di assicurazioni (conferimenti per adeguamento del capitale minimo):

- imposte di registro, ipotecarie e catastali nella misura fissa di lire 1.000.000;
- imposta di bollo normale;
- imposta sul valore aggiunto, ove ne ricorrano i presupposti.

6.3.7.8. Circoli e associazioni di cultura cinematografica (art. 30 legge 4 novembre 1965 n. 1213)

6.3.7.8.1. Conferimento di beni immobili:

- imposte di registro, ipotecaria, catastale, bollo, INVIM, imposta sul valore aggiunto normali.

6.3.7.8.2. Altri conferimenti:

- imposta fissa di registro;
- imposta di bollo normale;
- imposta sul valore aggiunto, ove ne ricorrano i presupposti.

6.3.8. 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 differenziate 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;
- INVIM normale;
- 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 (27%) può essere rateizzato fino a cinque anni.

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:

- neutralità fiscale;
- tassazione opzionale con imposta sostitutiva ex art. 1 d.lgs. n. 358/97;
- 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.



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 potrebbe comportare l'esclusione di questi ultimi conferimenti dall'ambito di applicazione della norma, comportandone sempre e comunque la tassazione con l'aliquota dell'1%. 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.

(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.

(9) Come è noto, le categorie ed i concetti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro - nonché, in virtù dei rinvii contenuti nel d.p.r. n. 643/1972 e nel d.lgs. n. 347/1990, ai fini dell'applicazione dell'INVIM e delle imposte ipotecarie e catastali - sono interpretati secondo i principi civilistici (arg. ex art. 20 d.p.r. n. 131/1986). Sull'estensione del criterio interpretativo basato sui principi del diritto civile, v. URICCHIO, Commento all'art. 20, in D'AMATI, La nuova disciplina dell'imposta di registro, Torino 1989, p. 178 ss. ed ivi riferimenti.

(10) La conclusione nel senso dell'inapplicabilità dell'art. 25 in esame ai conferimenti effettuati da persone fisiche non imprenditori deve essere valutata anche in relazione al rinvio che lo stesso art. 25 effettua al d.lgs. n. 358/1997 (su cui v. infra), che contiene una disciplina finalizzata a favorire - sul versante delle imposte dirette - le ristrutturazioni e riorganizzazioni aziendali. La circ. Min. fin. 19 dicembre 1997 n. 320/E, interpretando l'art. 1 di detto provvedimento e pur precisando che "la norma agevolativa si rivolge ai soggetti che conseguono la plusvalenza nell'esercizio di attività commerciali", ha esteso il trattamento ivi previsto (imposta sostitutiva su opzione) alle cessioni e conferimenti "dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale che ha concesso in affitto o in usufrutto l'azienda medesima", argomentando dall'applicabilità alle plusvalenze così realizzate (ex art. 81 lett. h ed art. 85, comma 2, t.u.i.r.) delle regole dell'art. 54 del t.u.i.r. Il problema nasce dalla ricordata disposizione dell'art. 81, lett. h), del d.p.r. n. 917/1986, a norma del quale "l'affitto e la concessione in usufrutto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore non si considerano fatti nell'esercizio di impresa". 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, p. 27 dell'estratto) rileva, sotto tale profilo, la contraddittorietà della posizione dell'Amministrazione, in quanto, se si ricomprendono nella suindicata disciplina le cessioni effettuate dall'imprenditore che ha affittato l'unica azienda, "dovrebbero ritenersi incluse nella disciplina in rassegna anche tutte le altre cessioni di azienda effettuate al di fuori dell'esercizio di impresa, invece espressamente escluse dalla stessa Amministrazione". Lo stesso A., a p. 10, nota 23, segnala peraltro una particolare fattispecie, oggetto di esame della Direzione regionale dell'Emilia Romagna, Dipartimento delle Entrate, che con nota 18 settembre 1996 n. 39525 ha ritenuto permanere la qualifica di imprenditore in capo al cedente l'unica azienda che contestualmente inizia altra attività di impresa. Potrebbe altresì considerarsi la fattispecie dell'imprenditore che esercita professionalmente l'attività di concessione

in affitto o usufrutto di aziende, e che in un dato momento ceda o conferisca l'unica azienda precedentemente concessa come sopra.

In conclusione, il rinvio da parte dell'art. 25 al d.lgs. n. 358/1997 e l'analisi della possibile casistica portano a ritenere che il conferimento dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale che l'ha precedentemente concessa in affitto o usufrutto possa in alcuni casi - ricorrendone i presupposti - ritenersi effettuato nell'esercizio di impresa, in tal modo rientrando nella previsione dello stesso articolo 25.

(11) La disposizione dell'art. 25 fa esclusivo riferimento ai conferimenti in società, mentre altrove il legislatore tributario ha espressamente equiparato ad essi i conferimenti effettuati in enti diversi dalle società (cfr., a titolo esemplificativo, l'art. 4, comma 1, primo periodo, e lett. b della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986); in altri casi, si parla, sic et simpliciter, di conferimenti, senza far riferimento né a società né ad enti (cfr., ad esempio, art. 10, comma 2, e art. 4 della tariffa allegata al d.lgs. n. 347/1990). Ciò potrebbe indurre a ritenere che l'espresso riferimento alle sole società sia stato effettuato con intento di restringere ad esse soltanto l'ambito di applicazione della norma in esame. Peraltro, l'art. 25 rinvia al d.lgs. n. 358/1997, le cui disposizioni si applicano anche agli enti diversi dalle società (v. meglio infra), e ciò potrebbe deporre - in considerazione dell'identità di ratio - nel senso dell'estensibilità del trattamento ex art. 25 anche ai conferimenti in tali enti.

(12) COLUCCI (Profili tributari dei trasferimenti di azienda, cit., p. 58) ritiene coerente la limitazione dell'ambito di applicazione dell'art. 25 ai soli conferimenti effettuati in sede di costituzione della società, "atteso che, nel caso di conferimento in società già costituita, l'operazione sembra attenersi non tanto al momento della ristrutturazione dell'azienda dell'imprenditore individuale conferente, quanto a quello della ristrutturazione, sotto il profilo del potenziamento, capitalizzazione ed immissione di nuovi fattori di produzione, dell'azienda della società conferitaria già esistente" e ipotizza una possibile particolare considerazione, da parte del legislatore, per la costituzione di società a responsabilità unipersonale artigiana (ex art. 3 della legge 8 agosto 1985 n. 443, come modificato dall'art. 1 della legge 20 maggio 1997 n. 133).

(13) La circ. Min. fin. 19 dicembre 1997 n. 320/E, paragrafo 1.2.2. ha espressamente riconosciuto che la disciplina di cui all'art. 1 del d.lgs. n. 358/1997 si applica anche alle cessioni e conferimenti di rami di azienda.

(14) Fanno espresso riferimento alle aziende ed ai "complessi aziendali relativi a singoli rami di impresa", a titolo esemplificativo: l'articolo 50, comma 3, nonché l'articolo 4, lettera a), n. 3, e lettera b) della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986 sull'imposta di registro; l'articolo 10 nonché l'articolo 4 della tariffa allegata al d.lgs. n. 347/1990 sulle imposte ipotecarie e catastali; l'articolo 2, comma 3, lettera b) del d.p.r. n. 633/1972, in tema di IVA.

(15) In tal senso COLUCCI (Profili tributari dei trasferimenti di azienda, cit., p. 59), il quale peraltro (nota 159) fa salva l'ipotesi del conferimento dell'unico ramo di azienda dopo la precedente dismissione degli altri (fattispecie, peraltro, in cui si riscontra comunque il requisito dell'unicità dell'azienda all'atto del conferimento).

In senso contrario, apoditticamente, PORCARO, Le imposte indirette nella costituzione di società con conferimento di azienda, in Corr. trib., 1998, p. 2087.

Deve coerentemente ritenersi escluso dalla previsione in esame - in considerazione della chiara previsione normativa - il conferimento, con atti separati, di tutti i rami dell'azienda in una o più società costituende, anche se tale conclusione potrebbe comportare una ingiustificata disparità di trattamento, ricorrendo anche in tali ipotesi la ratio della norma in esame, che è quella, più volte ricordata, di favorire i processi di ristrutturazione e riorganizzazione aziendale.

(16) L'equiparazione dell'azienda agricola all'azienda commerciale, ai fini dell'imposta di registro, è stata affermata già con circ. Min. fin. 4 novembre 1978 n. 64/251109 e risulta, peraltro, anche dall'art. 4, comma 1, primo periodo, della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986, che fa riferimento agli atti di società ed enti che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole.

Si segnala che - relativamente ai conferimenti di aziende agricole in società - non esiste alcuna agevolazione ai fini INVIM, essendo scadute il 31 dicembre 1991 le agevolazioni già previste dal d.l. 27 aprile 1990 n. 90, convertito in legge 26 giugno 1990 n. 165 (ove si prevedeva l'applicazione dell'articolo 6, settimo comma, del d.p.r. n. 643/1972 ai conferimenti di aziende agricole in società, costituite o da costituire), nonché dal precedente articolo 10 della legge 16 dicembre 1977 n. 904 (contenente una norma dello stesso tenore). Tuttavia, ove in passato l'atto di conferimento avesse usufruito dei benefici succitati, all'atto della successiva alienazione (o della successiva applicazione dell'INVIM decennale) sarà dovuta l'INVIM sulla base del valore iniziale alla data dell'acquisto da parte dell'originario conferente.

(17) L'attuale testo dell'art. 25 corrisponde testualmente al contenuto dell'emendamento 22.0.1., presentato nella seduta del 21 gennaio 1998 dal relatore, senatore Bonavita, durante l'esame del d.d.l. S-2425 in Commissione finanze e tesoro del Senato (con l'unica precisazione che lo stesso era "finalizzato a favorire i processi di conferimento di azienda attraverso una disciplina fiscale agevolativa"), ed approvato nella seduta del 10 febbraio, senza alcuna specifica discussione sull'argomento.

Si riporta anche l'unico intervento in Commissione Finanze della Camera dei Deputati sull'articolo in oggetto (onorevole Salvatore Biasco), ove risulta chiaramente la poca chiarezza di idee sulla distinzione tra imposte dirette e indirette, sull'onere INVIM nei conferimenti tra società, su problematiche civilistiche, che hanno determinato l'attuale stesura della norma: "Ricordo che questo articolo è dovuto alla Commissione dei trenta, la quale si è accorta, nel decreto relativo alle ristrutturazioni, che mentre per una società di capitali la trasformazione in una nuova società può avvenire senza costi, in regime di neutralità fiscale, lo stesso non vale per le imprese individuali, perché se hanno immobili incappano nell'INVIM. L'articolo in questione risolve il problema, ma restano ancora aperti quelli relativi ai tempi connessi alla relazione giurata di un esperto designato dal presidente del tribunale, in base all'articolo 2343 del codice civile, e ai costi della perizia".

(18) Sulla distinzione tra volontà della legge e volontà del legislatore e per un'analisi degli orientamenti prevalenti sul criterio interpretativo in oggetto, v. GUASTINI, *Le fonti del diritto e l'interpretazione*, Milano 1993, p. 394 ss.

(19) Circ. Min. fin. 19 dicembre 1997 n. 320/E, in Premessa.

(20) COLUCCI (*Profili tributari dei trasferimenti di azienda*, cit., p. 55) ritiene: "la ragione del rinvio non può trovare altra giustificazione se non in una ulteriore ed eventuale qualificazione, individuabile appunto per *relationem*, da cui tale fattispecie deve essere connotata allo scopo di consentire l'applicabilità della disciplina tributaria di nuova introduzione".

(21) Per i motivi indicati nel testo non può quindi condividersi l'opinione di Porcaro (*Le imposte indirette nella costituzione di società con conferimento di azienda*, in *Corr. trib.*, 1998, p. 2087), secondo cui la logica dell'art. 25 sarebbe "chiaramente ispirata nel senso di accompagnarsi al regime speciale stabilito dal d.lgs. n. 358/1997. In questo modo, le agevolazioni di cui all'art. 25 spetteranno nella sola ipotesi in cui appunto il soggetto conferente abbia, in tema di imposte sui redditi, di fatto applicato gli artt. 1 e 4 del suddetto decreto, e abbia quindi optato per la tassazione sostitutiva al 27 per cento". Sugli specifici motivi che impediscono di attribuire rilevanza all'opzione per l'imposta sostitutiva del 27 per cento, v. *infra* nel testo.

(22) L'Amministrazione finanziaria ha espressamente chiarito che la disposizione dell'art. 1, comma 1, del d.lgs. n. 358/1997 si applica anche ai conferimenti di azienda: circ. Min. fin. 19 dicembre 1997 n. 320/E, cit., paragrafo 1.2.2. Ciò si desume, del resto, già dalla legge: l'articolo 9, comma 5, del t.u.i.r. espressamente prevede che "Ai fini delle imposte sul reddito le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche ... per i conferimenti in società".

(23) La Commissione parlamentare dei Trenta, già in sede di esame del d.lgs. n. 358/1997, aveva richiesto l'estensione del regime speciale di cui all'attuale articolo 3, comma 3, alle imposte indirette, ed in particolare all'INVIM: "Sarebbe quindi necessaria una estensione del regime speciale anche ai fini delle imposte indirette da attuarsi con provvedimento apposito, ad esempio prevedendo un'imposta sostitutiva come nel caso dell'autoliquidazione dell'imposta di successione,

o una riduzione come nel caso di scioglimento agevolato delle società di comodo". In quella sede, evidentemente, non era possibile provvedere, come poi evidenziato nella Relazione, per limiti connessi con la delega ricevuta dal Governo.

(24) In tal senso, COLUCCI, *Profili tributari dei trasferimenti di azienda*, cit., p. 56 ss.

(25) 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.

(26) In tal senso COLUCCI (*Profili tributari dei trasferimenti di azienda*, cit., p. 57), il quale ritiene, altresì, che per le imposte indirette l'esigenza di evitare 'salti d'imposta' sia adeguatamente realizzata dalle disposizioni contenute negli articoli 2, 3 e 4 della legge di registro.

(27) Per l'applicabilità dei requisiti di 'territorialità' ex art. 3, commi 1 e 2 - sia pure senza specificamente motivare - v. PORCARO, *Le imposte indirette nella costituzione di società con conferimento di azienda*, cit., p. 2087 (e ivi, nota 7).

(28) A deporre per la rilevanza dei requisiti prescritti nei primi due commi dell'articolo 3 potrebbe concorrere un'altra considerazione: se è vero, come risulta dai lavori preparatori, che con la norma in esame il legislatore ha voluto solo 'completare' - sul versante delle imposte indirette - il trattamento di favore di cui al d.lgs. n. 358/1997 per l'ipotesi di conferimento dell'unica azienda da parte di imprenditore individuale, eliminandone totalmente i costi, è altresì vero che, sotto il profilo delle imposte dirette, il regime di sostanziale neutralità fiscale del conferimento può realizzarsi solo ricorrendo tutti i presupposti di 'territorialità' di cui ai primi due commi dell'articolo 3 in esame. Volendo quindi dare coerenza al sistema, occorrerebbe che il trattamento 'agevolativo' valesse per entrambe le categorie di imposte nella ricorrenza dei medesimi presupposti. Non sarebbe invece importante che le parti usufruissero effettivamente del regime di neutralità, effettuando le rilevazioni contabili dei valori dell'azienda e delle partecipazioni secondo le regole di cui all'articolo 3, comma 1: infatti ciò che rileva ai nostri fini non è l'applicazione della disciplina di favore per le imposte dirette, ma esclusivamente l'esistenza dei presupposti perché ciò avvenga.

(29) In tal senso COLUCCI, *Profili tributari dei trasferimenti di azienda*, cit., p. 56-57.

(30) L'articolo 25 in esame, come rilevato nel testo, estende - sia sotto il profilo soggettivo, ampliandolo anche alle società di capitali ed alle imprese non familiari, che sotto quello della durata, introducendo una disposizione non temporanea ma permanente - il trattamento fiscale (imposte di registro, ipotecaria e catastale fisse, INVIM ridotta a metà) già previsto per le cosiddette trasformazioni di imprese individuali familiari in società (art. 3, comma 16, del d.l. 19 dicembre 1984 n. 853, e art. 29 della legge 30 dicembre 1991 n. 413). Già in tali disposizioni, peraltro, era un requisito temporale, con evidenti finalità antielusive: si richiedeva, cioè, che l'impresa familiare risultasse da atto pubblico o scrittura privata autenticata anteriore al 19 dicembre 1984.

La disposizione dell'attuale articolo 25 riprende in parte la previsione dell'articolo 1 del disegno di legge n. 989, presentato al Senato il 17 luglio 1996, che tendeva proprio a rendere permanenti le suddette agevolazioni sulla trasformazione delle imprese familiari in società: in tale norma si prevedeva l'applicazione delle imposte fisse di registro, ipotecaria e catastale e dell'INVIM ridotta alla metà, nell'ipotesi di costituzione di società "con contestuale conferimento dell'azienda da parte dell'imprenditore"; nel secondo comma si condizionava l'applicazione di tale trattamento al fatto

che l'azienda fosse posseduta dall'imprenditore ininterrottamente da almeno dieci anni. Nella relazione al disegno di legge, si motivava quest'ultima limitazione con finalità antielusive.

(31) 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 2.

(32) Implicitamente, nell'attribuire rilevanza all'opzione per l'imposta sostitutiva, ritiene necessario il requisito del possesso triennale per l'applicazione dell'art. 25 in esame, PORCARO, Le imposte indirette nella costituzione di società con conferimento di azienda, cit., p. 2087.

(33) Con riferimento al requisito temporale (possesso per un periodo di tempo non inferiore a tre anni), l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che tale termine vada computato "avendo riguardo al giorno in cui l'azienda è stata acquisita o l'impresa si è costituita, indipendentemente dall'acquisto dei singoli beni che concorrono alla formazione dell'azienda"; inoltre, in caso di conferimento di azienda precedentemente concessa in affitto o usufrutto, "ai fini della sussistenza del requisito triennale, si tiene conto anche del periodo in cui l'azienda è stata concessa in affitto o in usufrutto" (circ. Min. fin. 19 dicembre 1997 n. 320/E, cit., paragrafo 1.2.2). Il requisito in oggetto va inteso quindi come titolarità del diritto di proprietà sui cespiti aziendali, a prescindere dall'effettiva detenzione ed esercizio dell'azienda.

(34) Circ. Min. fin. 19 dicembre 1997 n. 320/E, cit., paragrafo 1.2.2.

(35) COLUCCI, Profili tributari dei trasferimenti di azienda, cit., p. 28-29.

(36) 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".

(37) Secondo COLUCCI (Profili tributari dei trasferimenti di azienda, cit.) potrebbe affermarsi che la previsione delle imposte fisse ipotecarie e catastali "ha lo scopo di determinare più correttamente la misura dell'imposta dovuta in quella fissa tempo per tempo vigente e non già, come viceversa dispongono le richiamate norme di legge d'imposta a causa di una stratificazione di provvedimenti normativi via via succedutisi, nell'ammontare quantitativo".

(38) COLUCCI (Profili tributari dei trasferimenti di azienda, cit., p. 59-60) ritiene che il lapsus calami del legislatore comporti l'impossibilità di attribuire alla disposizione in esame alcun valore, concludendo nel senso che il valore degli immobili, ai fini in esame, debba essere necessariamente determinato con riferimento alla data del 31 dicembre 1992.

Sull'interpretazione correttiva delle norme di legge, ogni qualvolta si riscontri un errore materiale del legislatore, e quindi la portata letterale della norma medesima risulti contraria alla ratio legis ed alla ragionevolezza, dando luogo a risultati assurdi in sede di applicazione e "introducendo nel contesto normativo un elemento di irrazionalità e di contraddittorietà", Corte Cost. 22 aprile 1992 n. 185, in Foro it., 1994, I, c. 3278, ed in Giur. costit., 1992, p. 1333, con note di GUASTINI, Errore materiale del legislatore e interpretazione correttiva della legge penale, e di RESCIGNO, L'errore materiale del legislatore, la cattiva redazione delle leggi e la corte, ibid., p. 2418; PISANI, Errore legislativo e principio di determinatezza del precetto penale, in Cass. pen., 1993, p. 9; PIZZORUSSO, Ancora sulle sentenze di accoglimento della Corte Costituzionale e sulla metodologia dello studio delle fonti del diritto, in Politica del diritto, 1987, p. 139; ROMBOLI, Aggiornamenti in tema di processo costituzionale (1990-1992), Torino 1993, p. 115 ss.; GUASTINI, Le fonti del diritto e l'interpretazione, Milano 1993, p. 365 ss.

(39) Con riferimento all'imposta sostitutiva dell'INVIM nelle successioni mortis causa, nella particolare fattispecie di fabbricato costruito dopo il 31 dicembre 1992 su area acquistata dal defunto antecedentemente a tale data, l'Amministrazione finanziaria, con circolare n. 135/E del 13 maggio 1997, ha ritenuto che soggetto ad imposizione sia il fabbricato, e non il terreno (che pure era il solo bene posseduto, ed acquistato, dal defunto al 31 dicembre 1992). Per una critica di tale tesi, anche alla luce della prevalente ricostruzione dell'accessione come modo di acquisto della proprietà di un bene nuovo e diverso rispetto al terreno su cui la costruzione insiste (la proprietà del

fabbricato è acquistata, a titolo originario, a seguito dell'edificazione (artt. 922 e 934 c.c.) e quindi dopo il 31 dicembre 1992), v. lo studio n. 647 bis del CNN (estensore Friedmann) - Autoliquidazione delle imposte ipotecarie e catastali relative a successioni. Imposta sostitutiva INVIM.

In ogni caso la soluzione non sarebbe in nessun caso riferibile all'imposta sostitutiva in oggetto: infatti, mentre in materia successoria il valore tassabile con l'imposta sostitutiva è, per espressa disposizione di legge, quello al momento dell'apertura della successione, nella disciplina dell'art. 25 il momento temporale di riferimento è il 12 dicembre 1992: conseguentemente la costruzione, successiva a tale data, di un fabbricato, è totalmente irrilevante.

(40) Può forse dubitarsi della tassabilità con l'imposta sostitutiva in esame dei conferimenti comprendenti immobili di valore non superiore ai 250 milioni, ove si tenga presente che la disposizione non attiene alla determinazione della base imponibile - già compiutamente disciplinata dall'articolo 25 - bensì al fatto se l'imposta sia o meno dovuta ("se detto valore supera 250 milioni di lire", recita testualmente l'articolo 11, terzo comma, del d.l. n. 79/1997). Nel senso della possibile rilevanza del suddetto limite di 250 milioni v. COLUCCI, Profili tributari dei trasferimenti di azienda, cit., p. 60-61.

(41) Ritiene, in via dubitativa, che il rinvio al d.l. n. 79/1997 comporti probabilmente l'applicabilità delle disposizioni sull'autoliquidazione anche alla fattispecie in esame, COLUCCI, Profili tributari dei trasferimenti di azienda, cit., p. 61.

(42) Ai fini del pagamento dell'imposta sostitutiva in oggetto deve ritenersi che, fino a quando non sarà stato creato un codice tributo apposito, possa utilizzarsi per il pagamento, anche in virtù del rinvio contenuto all'art. 11 del d.l. n. 79/1997, il codice tributo 722T (imposta sostitutiva INVIM per le successioni), previsto nell'apposito allegato al decreto dirigenziale 9 dicembre 1997, pubblicato sul supplemento ordinario n. 249 alla G.U. n. 293 del 17 dicembre 1997.

(43) Ris. Min. fin. 13 maggio 1997 n. 135/E.

(44) Con circ. Min. fin. 19 dicembre 1997 n. 320/E (in Premessa), è stato chiarito che la nuova disciplina del d.lgs. 8 ottobre 1997 n. 358 non influisce sulla disciplina dell'imposta di registro: "Ovviamente, ai fini della determinazione della base imponibile dei trasferimenti di aziende, continueranno ad applicarsi gli articoli 50 e 51 del già citato t.u. delle disposizioni concernenti l'imposta di registro. In particolare il comma 4 dell'art. 51 prevede che si debba fare riferimento al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento, al netto delle passività ...".

(45) FERRARI, sub. art. 50 t.u., in D'AMATI, La nuova disciplina dell'imposta di registro, Torino 1989, p. 307.

(46) Secondo l'interpretazione ministeriale, il controllo di congruità del valore dell'azienda può aver luogo solo con riferimento agli immobili e l'avviamento, in quanto per i beni mobili l'unico elemento di determinazione del valore è costituito dalle risultanze dei libri contabili obbligatori e di atti aventi data certa: in tal senso ris. Min. fin. 2 aprile 1981 n. 270310. Si è rilevato, peraltro, come il tenore letterale della norma non escluda in alcun modo la verifica di congruità dei mobili aziendali: CNN (estensore Puri), Profili fiscali della cessione di azienda, 28 agosto 1993 n. 158 bis.

(47) Ris. Min. fin. 3 maggio 1978 n. 250346; CARTA, Rassegna di giurisprudenza sui profili fiscali della cessione di azienda, in Riv. Not., 1997, p. 961; D'AMATI, La nuova disciplina dell'imposta di registro, cit., p. 494.

(48) L'applicabilità, anche per gli autoveicoli aziendali, dell'aliquota dell'1% anziché delle imposte fisse di cui all'art. 7 tariffa, in caso di conferimento, è stata di recente espressamente riconosciuta dall'Amministrazione finanziaria, con ris. 20 giugno 1991 n. 260322.

(49) Circ. Min. fin. 29 dicembre 1990 n. 81/350109, in Il Fisco, 1991, p. 1622.

(50) CNN (estensore Petrelli), Valutazione automatica dei fabbricati ai fini INVIM: differenze nella consistenza delle unità immobiliari alla data dell'atto rispetto al 31 dicembre 1992, studio 5 giugno 1998 n. 792 bis.

(51) 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.

(52) Circ. Min. fin. 10 giugno 1986 n. 37, nel commento all'art. 80 t.u. V. anche sull'argomento CNN (estensore Forte), Coordinamento tra testo unico dell'Imposta di registro e agevolazioni fiscali preesistenti in tema di agevolazioni per il Mezzogiorno, 14 giugno 1996, in CNN Strumenti, voce 0910, p. 16.1; CNN (estensore Forte), Conferimento d'azienda in società operanti nel Mezzogiorno, 22 novembre 1996, in CNN Strumenti, voce 0910, p. 20.1.

(53) Ris. Min. fin. - Direzione generale tasse - 9 dicembre 1992 n. 260680: "Considerato peraltro che per usufruire dell'agevolazione occorre che non soltanto la sede, ma anche l'attività concreta si svolga nei limiti territoriali sopra precisati, dagli atti societari dovrebbe risultare l'indicazione anche del luogo in cui viene esercitata l'attività".

(54) Ris. Min. fin. 10 novembre 1978 n. 251266.

(55) Articolo 1 d.p.r. n. 218/1978: "Il presente testo unico si applica, qualora non sia prescritto diversamente dalle singole disposizioni, alle Regioni Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia e Sardegna, alle province di Latina e Frosinone, ai comuni della provincia di Rieti già compresi nell'ex circondario di Cittaducale, ai comuni compresi nella zona del comprensorio di bonifica del fiume Tronto, ai comuni della provincia di Roma compresi nella zona della bonifica di Latina, all'Isola d'Elba, nonché agli interi territori dei comuni di Isola del Giglio e di Capraia Isola.

"Qualora il territorio dei comprensori di bonifica di cui al precedente comma comprenda parte di quello di un comune con popolazione superiore ai 10.000 abitanti alla data del 18 agosto 1957, l'applicazione del Testo Unico sarà limitata al solo territorio di quel comune facente parte dei comprensori medesimi.

"Gli interventi comunque previsti da leggi in favore del Mezzogiorno d'Italia, escluse quelle che hanno specifico riferimento ad una zona particolare, si intendono, in ogni caso, estesi a tutti i territori indicati nel presente articolo."

(56) CNN (estensori De Rosa-Puri), Le cessioni di terreni soggette ad IVA, (19 aprile 1993), in CNN Strumenti, voce 0160, p. 5.1.

(57) Ris. Min. fin. 27 maggio 1998 n. 47 (riferita alla disciplina dell'imposta di registro, ma con motivazioni applicabili anche alla problematica in oggetto, relativa all'imposta sul valore aggiunto).

(58) Circ. Min. fin. 20 dicembre 1993 n. 42, in Riv. Not., 1993, p. 1345, ed in CNN Strumenti, voce 1710, p. 9.1; Circ. Min. fin. 8 ottobre 1992 n. 57, in CNN Strumenti, voce 1710, p. 5.1.

(59) Cass. 12 marzo 1990 n. 2007, in Il Fisco, 1990, p. 3170; Comm. trib. centr. 20 ottobre 1992 n. 6028, in Il Fisco, 1993, p. 6011; Comm. trib. centr. 12 marzo 1993 n. 2027, in Il Fisco, 1993, p. 9377.

(60) Cass. 29 agosto 1996 n. 7959, in Notariato, 1997, p. 7; nello stesso senso v. le precedenti Comm. trib. centr. 3 maggio 1995 n. 1827, in Corr. trib., 1995, p. 1850; Comm. trib. centr. 25 febbraio 1993 n. 1084, in Riv. legislaz. fisc., 1996, p. 345, e Comm. trib. centr. 3 settembre 1991 n. 5878, in Corr. trib., 1991, p. 3513.

(61) 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.

(62) 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.

(63) 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.

(64) 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.

(65) Sull'esenzione da imposte di bollo e registro per le cessioni di quote a titolo oneroso, soggette a tassa sui contratti di borsa, v. CNN (estensori Giunchi-Petrelli-Podetti), Cessione di quote sociali e imposta di registro, 10 dicembre 1993, in CNN Strumenti, voce 1610, p. 8.1.

(66) 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.

(67) 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-quinquies), si è ritenuto di estendere il trattamento di esenzione a tutte le cessioni di beni il cui acquisto non dà luogo a detrazione alcuna."

(68) Circ. Min. fin. 30 maggio 1997 n. 148/E.

(69) Circ. Min. fin. 30 maggio 1997 n. 148/E.

(70) Ris. Min. fin. 2 luglio 1984 prot. n. 4/71.

(71) RAU-ALEMANNI, Commentario INVIM, Milano 1995, p. 280.

(72) 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".

(73) 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.

(74) 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.

(75) Comm. trib. centr. 21 maggio 1991 n. 4105.

(76) Comm. trib. centr. 1 febbraio 1993 n. 789.

(77) 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.

(78) 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".

(79) 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.

(80) 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; C. giust. CE, 10 dicembre 1997, in causa C-42/96, in Corr. Trib., 1998, p. 1119.

(81) Ris. Min. fin. - Direzione Centrale Affari giuridici e Contenzioso tributario, 6 giugno 1995 n. 156/E.

(82) Corte Cost. 18 aprile 1991 n. 168, in Riv. Not., 1991, p. 1396.

(83) 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.

(84) 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.

- (85) NASTRI, L'imposta di registro e le relative agevolazioni, Milano 1993, p. 324-325.
- (86) NASTRI, L'imposta di registro e le relative agevolazioni, cit., p. 266; DONNAMARIA, L'imposta di registro nel testo unico, Milano 1987, p. 110. V. inoltre le circolari e risoluzioni ministeriali citate in D'AMATI, La nuova disciplina dell'imposta di registro, Torino 1989, p. 313 (e ivi, p. 314, ove si rileva "per gli atti di cui al primo comma [dell'art. 50: n.d.a.] l'Amministrazione finanziaria può solo provare il maggiore importo dei corrispettivi pattuiti").
- (87) V. le circolari e risoluzioni ministeriali citate in D'AMATI, La nuova disciplina dell'imposta di registro, Torino 1989.
- (88) 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.
- (89) CNN (estensore Colucci), La regolarizzazione delle società semplici che svolgono attività agricola, 1997, in CNN Strumenti, voce 1610, p. 26.1.  
Sul punto v. anche CACCAVALE-TASSINARI, La regolarizzazione delle società irregolari e di fatto nella legge n. 662/1996 (tecniche contrattuali), in Notariato, 1997, p. 269.
- (90) DONNAMARIA, L'imposta di registro nel testo unico, Milano 1987, p. 226.
- (91) 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".
- (92) 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.
- (93) Cass. 5 giugno 1995 n. 9425, in Boll. trib., 1996, p. 168.
- (94) 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.
- (95) Comm. trib. centr. 14 maggio 1992 n. 3493, in Corr. trib., 1992, p. 3192; Comm. trib. centr. 3 febbraio 1992 n. 785, in Corr. trib., 1992, p. 1710.
- (96) 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.
- (97) Circ. Min. fin. 15 maggio 1997 n. 137/E.
- (98) 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.

(99) 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.

(100) 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 competa 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.

(101) Circ. Min. fin. 10 giugno 1986 n. 37.

(102) 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.

(103) 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.

(104) V. anche, sulle società di mutuo soccorso, la ris. Min. fin. 24 maggio 1979 n. 250350.

(105) 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.

(106) 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.

(107) 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 esclusivamente 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".

(108) 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.

(109) In tal senso, circ. Min. fin. 25 febbraio 1992 n. 3, in CNN Strumenti, voce 1970, p. 2.1.

(110) 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 organizzazioni, di beni mobili registrati, quali autoambulanze, elicotteri o natanti di soccorso, attesa la loro sicura utilizzazione nell'attività sociale da queste svolte".

(111) Ris. Min. fin. 23 aprile 1997 n. 90/E.

(112) L'articolo 22, comma 3, lettera e), della legge n. 142/1990 è stato sostituito dall'articolo 17, comma 58, della legge 15 maggio 1997 n. 127, consentendo in sostanza la costituzione di società a responsabilità limitata. E' dubbia, tuttavia, l'applicabilità a queste ultime dell'agevolazione prevista nell'art. 13-bis del d.l. n. 6/1991, atteso che in quest'ultimo si parla espressamente delle sole società per azioni.

(113) 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.

(114) 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.

(115) 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.

(116) 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.

(117) 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.

(118) Sulla fattispecie v. COLUCCI, Profili tributari dei trasferimenti di azienda, cit., p. 10 ss.

(119) 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.

(120) 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.

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

(122) Circ. Min. fin. 19 dicembre 1997 n. 320/E, paragrafo 1.2.

(123) 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 soprapprezzo) di valore inferiore a quello dell'azienda

conferita: le norme sulla tutela del capitale sociale impediscono piuttosto il caso contrario (sopravvalutazione del capitale rispetto al valore del conferimento).

(124) 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".

(125) 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.

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

(127) 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.

(128) 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".

(129) Circ. Min. fin. 19 dicembre 1997 n. 320/E, paragrafo 2.10.

(130) Circ. Min. fin. 19 dicembre 1997 n. 320/E, paragrafo 2.11.

(131) Circ. Min. fin. 6 marzo 1998 n. 76/E.

(132) Circ. Min. fin. 6 marzo 1998 n. 76/E, cit.

(133) Circ. Min. fin. 6 marzo 1998 n. 76/E, cit.

(134) Circ. Min. fin. 6 marzo 1998 n. 76/E, cit.

(135) 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".