

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 15-2006/T

Imposta di registro - Conferimento di azienda - Imprenditore in comunione legale

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 21 aprile 2006

Fattispecie

Un imprenditore, coniugato in regime di comunione legale, intende conferire in una costituenda societ  di persone la propria azienda, della quale fanno parte, come beni strumentali, due capannoni:

uno costruito su terreno edificabile acquistato dall'imprenditore, senza che nell'atto di acquisto del terreno fosse espressamente indicata la destinazione dello stesso o contenuta una dichiarazione di esclusione dalla comunione legale;

l'altro costruito su terreno acquistato da entrambi i coniugi in regime di comunione legale, al momento dell'acquisto a destinazione agricola e solo successivamente divenuto edificabile.

Il coniuge interverr  all'atto del conferimento in societ , alla quale verr  trasferita l'intera piena propriet  di entrambi i capannoni.

Quesito

Si chiede di conoscere quale sia il trattamento tributario, sotto il profilo delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, del conferimento nella societ  personale di nuova costituzione dei suddetti due capannoni.

In particolare si chiede di conoscere se sia applicabile il regime fiscale proprio del conferimento di azienda in societ  alla intera propriet  del capannone costruito sul terreno acquistato in comunione legale da entrambi i coniugi, al momento dell'acquisto a destinazione agricola.

Normativa

Il regime fiscale dei conferimenti in società ha formato oggetto di un ampio studio da parte del CNN, al quale si rinvia per approfondimenti (Studio n. 51/2003/T - Relatore G. Petrelli). In estrema sintesi, per quanto interessa ai fini della risposta al quesito:

- a) ricorrendone il presupposto soggettivo, i conferimenti in società, inclusi i conferimenti della proprietà di immobili, sono assoggettati ad IVA ed i relativi atti sono soggetti alla imposta di registro in misura fissa (*ex art. 40 del D.P.R. 131/1986*) e, quando vi sono immobili, a quelle ipotecaria e catastale pure in misura fissa (Note all'art. 1 della Tariffa e comma 2 dell'art. 1 del D.L.vo 347/1990), fatta eccezione per una serie di fattispecie;
- tra le fattispecie che fanno eccezione e che restano pertanto escluse dall'ambito di applicazione dell'IVA, vi sono i conferimenti di aziende (art. 2, comma 3, lettera b, D.P.R. 633/1972), i quali sono soggetti ad imposta di registro in misura fissa, tanto se effettuati da una società in altra società esistente o da costituire (*ex art. 4, lettera b, della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/1986*), quanto se effettuati da imprenditori individuali (*ex art. 4, lettera a, n. 3, della detta Tariffa, parte I*), e, quando vi sono immobili, alle imposte ipotecaria e catastale pure in misura fissa (art. 4 della Tariffa e art. 10, comma 2, del D.L.vo 347/1990);
- b) in difetto del presupposto soggettivo ovverosia nel caso di conferimenti da parte di privati, gli atti di conferimenti in società sono soggetti ad imposta di registro e, in caso di conferimento di immobili, alle imposte ipotecaria e catastale, con applicazione delle stesse aliquote previste per i trasferimenti immobiliari dall'art. 1 della Tariffa Parte I allegata al D.P.R. 131/1986, salvo che si tratti di:
 - fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione;
 - 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 detti presupposti, l'aliquota dell'imposta proporzionale di registro è fissata nella misura del 4%. ⁽¹⁾

Si ricorda che, nel conferimento di immobili, a sensi dell'art. 50 n. 3 del DPR 131/1986, la base imponibile è determinata in base al valore dell'immobile "al netto delle passività ed oneri", relativi all'immobile conferito, nonché al netto delle spese

e degli oneri inerenti alla costituzione o all'esecuzione dell'aumento, calcolati forfetariamente nella misura del 2% del valore dichiarato fino ad Euro 103.291,38 e dell'1% per cento per la parte eccedente, e in ogni caso in misura non superiore ad Euro 516.456,90.

Con riferimento ai conferimenti di immobili, tanto se effettuati da soggetti IVA, quanto se effettuati da privati, occorre ribadire che, se l'immobile fa parte di un'azienda oggetto di conferimento, trova applicazione l'imposta di registro in misura fissa: è stato esattamente evidenziato, infatti, che "Il bene "azienda" assume una rilevanza diversa per il legislatore fiscale, a seconda che sia oggetto di una cessione a titolo oneroso (nella quale i singoli beni, assumendo una autonoma rilevanza fiscale *ex art. 23, comma 4, D.P.R. n. 131/86*, scontano le diverse aliquote di registro di rispettiva pertinenza), o sia oggetto di un conferimento. In quest'ultima ipotesi, l'azienda è considerata dal legislatore fiscale nella sua unità, indipendentemente dalla natura dei singoli beni che la compongono e, quindi, è assoggettata ad un'imposta di registro per così dire "omnicomprensiva", in misura fissa, indipendentemente dalla natura mobiliare o immobiliare dei beni che la compongono" (V. Studio CNN n. 51/2003/T, cit.). Analoghe considerazioni valgono ovviamente anche per le imposte ipotecaria e catastale.

Trattamento fiscale della fattispecie in oggetto

Occorre premettere che l'inquadramento fiscale della fattispecie che ci occupa dipende in buona parte dal suo inquadramento sotto il profilo civilistico. Infatti, in generale, l'imposta di registro può essere considerata come la "più civilistica" delle imposte, nel senso che, applicandosi precipuamente agli "atti", fa riferimento a concetti giuridici che di regola trovano la loro definizione ed il loro contenuto non all'interno del sistema giuridico tributario, ma nell'ordinamento giuridico in generale e, trattandosi di concetti civilistici, nell'ambito del sistema del diritto civile. Ne segue che, laddove il legislatore fiscale abbia voluto attribuire ad alcuni termini giuridici un significato speciale diverso da quello generale, o abbia voluto assoggettare allo stesso trattamento tributario previsto per determinate fattispecie civilistiche altre fattispecie di natura civilisticamente diversa, lo deve avere detto espressamente.

Senza necessità di particolari approfondimenti sul piano civilistico, si può ritenere che l'acquisto da parte del coniuge imprenditore di un terreno edificabile, sul quale è stato costruito (presumibilmente a spese dell'impresa) un capannone che, per natura e destinazione (con coerente trattamento fiscale ai fini delle imposte dirette e dell'IVA), si configura come bene strumentale dell'impresa, debba essere considerato escluso, per ragioni obiettive, dalla comunione legale attuale, a sensi

dell'articolo 178 codice civile, senza necessita di espressa dichiarazione di destinazione all'esercizio dell'impresa, contenuta nell'atto di acquisto. E, conseguentemente, si può ritenere che il capannone, con la relativa area di terreno di pertinenza, possa essere considerato a tutti gli effetti come immobile aziendale e pertanto, se l'azienda che lo compendia venga conferita in società dal coniuge imprenditore, il conferimento sarà soggetto alle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa, in applicazione della normativa sopra richiamata e riportata.

Più problematica è invece la qualificazione, sia civilistica, sia fiscale, del capannone costruito sul terreno acquistato da entrambi coniugi, in regime di comunione legale, al tempo dell'acquisto a destinazione agricola.

Non v'è dubbio che detto terreno, acquistato da entrambi i coniugi, entrò a far parte delle comunione legale. In virtù del principio dell'accessione, di cui agli articoli 934 e seguenti del codice civile, principio che la giurisprudenza ha considerato prevalente rispetto ad altri principi, quale ad esempio quello del "favor" per la comunione legale, anche il fabbricato edificato dal coniuge imprenditore sul detto terreno, si deve considerare come bene oggetto della comunione legale tra coniugi. Il suo valido conferimento in società dovrebbe essere effettuato con il consenso di entrambi i coniugi. Poiché l'azienda conferita dal coniuge imprenditore non forma oggetto di comunione legale (non siamo in ipotesi di azienda cogestita) si potrebbe ritenere che nel conferimento del capannone oggetto di comunione legale, la qualifica di imprenditore di uno dei due coniugi sia da considerarsi irrilevante ai fini del trattamento fiscale del conferimento, soggetto pertanto per intero ad imposta proporzionale di registro con l'aliquota del 4%, trattandosi di fabbricato destinato specificamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibile di altra destinazione senza radicale trasformazione, e alle imposte proporzionali ipotecaria e catastale con le aliquote ordinarie. Questa conclusione, fondata per altro sul presupposto, da verificare, della irrilevanza della qualifica di imprenditore di un coniuge, sarebbe anche coerente con il modo in cui si configura sotto il profilo civilistico la comunione legale, non come comproprietà per quote ideali, ma come comunione con assenza di quote.

Civilisticamente, infatti, solo al momento dello scioglimento della comunione legale e qualora essa avvenga con il passaggio dei beni già della comunione nel regime di comunione ordinaria, si avrà una comunione con quote uguali.

Ma il diritto tributario o le sue interpretazioni da parte sia della Amministrazione Finanziaria, sia della dottrina, sia della giurisprudenza, non sempre hanno tenuto conto della diversa natura della comunione legale.

Per lo più la comunione legale è stata invece assimilata ad un comunione ordinaria per quote, divisa salomonicamente in parti uguali. Così, ad esempio, nel caso di fabbricato costruito dal coniuge imprenditore edile su area in comunione legale

con il coniuge si è sostenuto da parte dell'Amministrazione Finanziaria che la vendita di tale fabbricato è per il 50% del valore imponibile soggetta ad IVA e per l'altro 50% ad imposta di registro proporzionale, in quanto nella compravendita di un immobile pro quota con un unico atto, da parte di soggetti imprenditori e di soggetti non imprenditori, si applicherebbe il principio della autonomia tributaria delle singole quote, con la conseguenza che dovrebbe essere oggetto di Iva solo la quota di proprietà dell'imprenditore cedente. Ancora le disposizioni agevolative che in passato sono state dettate per consentire di sottrarre al regime di impresa gli immobili appartenenti all'imprenditore individuale ed al coniuge in comunione legale, hanno mosso dal presupposto che l'immobile fosse in regime di impresa per la quota di un mezzo. Parimenti per quanto riguarda le agevolazioni della prima casa nell'ipotesi di acquisto da parte dei coniugi in comunione legale, per uno soltanto dei quali sono sussistenti i presupposti di legge, si è ritenuta concedibile la agevolazione al 50%, per la quota (che civilisticamente non esiste) di questo.

Seguendo tale indirizzo interpretativo fiscale e dando rilevanza alla qualifica di imprenditore di uno dei soggetti che attuano il conferimento, si dovrebbe affermare che nel caso di conferimento in società di un fabbricato che appartiene in comunione legale ai coniugi dei quali uno soggetto IVA e l'altro soggetto privato, il conferimento dovrebbe essere al 50% soggetto ad IVA ed al 50% soggetto ad imposta di registro in misura proporzionale.

Nel caso di specie, poi, si dovrebbe considerare il capannone di cui trattasi per un 50% come bene facente parte della azienda, che viene conferita dal coniuge imprenditore, con applicazione del regime proprio dei conferimenti di azienda e quindi con applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa, e per l'altro 50% come bene appartenente ad un privato, soggetto nel caso di specie all'imposta di registro nella misura del 4% ed alle ordinarie imposte ipotecaria e catastale, in misura proporzionale.

Tale interpretazione non sarebbe tuttavia coerente con la natura e con la disciplina civilistica della comunione legale.

Recentemente la Cassazione (con sentenza n. 12853 del 7 novembre 2003, segnalata e commentata da Susanna Cannizzaro in Studi e materiali - 2/2005, p. 1775 e ss.) ha affermato che "l'assoggettamento ad IVA dell'atto di cessione di un bene, che sia oggetto di comunione legale tra coniugi, è assorbente rispetto alla sottoposizione all'imposta di registro" e che "l'assorbimento deriva dal fatto che, dal punto di vista del diritto tributario, l'atto di cessione non è un atto plurimo avente per oggetto singole quote di comune proprietà valutabili separatamente in dipendenza della natura dei soggetti proprietari, ma un atto unitario, rilevante oggettivamente come atto d'impresa". In passato l'assoggettamento ad IVA veniva invece subordinato all'esistenza, anche di fatto, di un soggetto societario o di una azienda

coniugale cogestita. La sentenza teste citata riveste particolare importanza, poiché per un verso fissa espressamente un importante principio in materia tributaria: quello per cui di fronte ad un atto unitario, non è consentito scinderlo come se comprendesse diversi negozi di disposizione; per altro verso presuppone implicitamente, nella fattispecie considerata, l'unitarietà che consegue anche alla impossibilità di trattare la comunione legale come se fosse una comunione ordinaria per quote uguali.

Si è detto che nell'ipotesi di conferimento in società, l'azienda è considerata dal legislatore fiscale nella sua unità, come *universitas iuris* e non come *universitas facti*, indipendentemente dalla natura dei singoli beni che la compongono e che è assoggettata ad un'imposta di registro "omnicomprensiva". Si possono inoltre ricordare le disposizioni agevolative emanate in passato per favorire la "trasformazione" in società di nuova costituzione di imprese individuali, mediante apporto dell'intera azienda, anche nel caso in cui alcuni beni strumentali aziendali appartenessero a familiari dell'imprenditore (per esempio nel settore della impresa agricola) o anche quando familiari dell'imprenditore vantassero dei diritti di "partecipazione" sui beni o sugli incrementi aziendali (come nel caso della c.d. trasformazione in società di imprese familiari). In tali ipotesi il vincolo aziendale è stato considerato, sotto il profilo fiscale, prevalente rispetto alla situazione di proprietà dei singoli beni facenti parte della azienda. Ancora si può ricordare la prevalenza del profilo aziendale nelle discipline delle agevolazioni della c.d. Piccola Proprietà Contadina. Potrebbe essere poi utile anche un brevissimo raffronto tra impresa familiare, alla quale collabori il coniuge, ed azienda coniugale cogestita. Se in base alla opinione più tradizionale la impresa familiare è considerata come impresa individuale, non mancano tuttavia le tesi che vedono nell'impresa familiare una ipotesi di co-impresa, non solo nell'ambito dell'impresa familiare in agricoltura, con particolare riguardo alla normativa comunitaria del settore, ma anche nel caso di impresa familiare commerciale (cfr. ad es. A. Schermi - L'assetto giuridico dell'impresa familiare: imprenditore individuale o imprenditore collettivo? - Relazione tenuta nel V Convegno Montalcinese di studi giuridici in Montalcino il 4 luglio 1998). La tesi "collettivistica" si fonda in particolare sulla disposizione dell'art. 230-*bis* del codice civile secondo la quale le determinazioni inerenti la gestione straordinaria della attività, inclusa la cessazione dell'impresa familiare come tipo organizzativo della attività, sono adottate a maggioranza dai familiari che partecipano all'impresa e quindi, nel caso in cui l'unico collaboratore sia il coniuge del titolare, alla unanimità. Nell'ipotesi in cui i coniugi siano in regime di comunione legale, ciò che differenzia l'impresa familiare dalla azienda coniugale è che nella prima non si verifica la cogestione dell'impresa, che nell'impresa familiare compete in via esclusiva al coniuge titolare dell'impresa. E' dunque l'elemento gestione imprenditoriale, con il connesso rischio di impresa,

l'elemento fondamentale che differenzia le due figure, dell'azienda coniugale e della impresa familiare tra coniugi. Lo stesso elemento che fa escludere dalla comunione legale attuale a sensi dell'articolo 178 codice civile l'azienda, anche costituita o acquistata durante il matrimonio, ma gestita in via esclusiva da uno solo dei coniugi e che porta ad escludere dalla comunione attuale l'acquisto di partecipazioni sociali in società di persone con assunzione di responsabilità illimitata.

Ma, come si è detto, l'elemento della cogestione, sub-specie società di fatto o sub-specie azienda coniugale, non è più considerato indispensabile per la oggettiva qualificazione di un atto unitario come atto pertinente l'impresa o l'azienda, a prescindere dal fatto che esso riguardi anche diritti che cadono nella comunione legale, tanto de residuo quanto attuale, con la necessità in tale ultimo caso del consenso anche dell'altro coniuge.

Nel caso prospettato, nel quale il coniuge imprenditore ha utilizzato, con il consenso dell'altro coniuge, un terreno in comunione legale del quale è comunque proprietario (e, si badi, non semplicemente comproprietario al 50%), per realizzare a spese dell'impresa un capannone strumentale all'esercizio dell'impresa medesima, tale capannone deve pertanto considerarsi agli effetti tributari bene aziendale, per intero, senza distinzione di quote, che, come si è detto, nella comunione legale non esistono. E poiché nella norma in materia di imposta di registro che disciplina il conferimento di azienda, questa è considerata unitariamente, come *universitas iuris*, tale unitarietà afferisce anche il relativo negozio di conferimento in società, che sotto il profilo tributario dovrà essere trattato unitariamente, così come sancito dalla Suprema Corte.

Conseguentemente, il conferimento in società del detto capannone unitamente agli altri beni di compendio della azienda, si configura come conferimento di azienda, con applicazione del relativo trattamento fiscale, sopra richiamato (imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa).

Diego Podetti

1) Per ulteriori riferimenti: cfr. lo studio citato nel testo a pagina 1.

