

## CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 3/2005/T

### **Applicazione dell'imposta di registro in caso di "trasformazione" di società di persone in ditta individuale**

*Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 24 giugno 2005*

1.- La particolare fattispecie di cui occorre stabilire il regime di imposizione indiretta non è espressamente contemplata, come noto, dalla disciplina codicistica, neppure dopo le aperture di recente introdotte nel quadro della riforma del diritto societario. Occorre quindi chiarire se si possa parlare in senso proprio di una trasformazione, assumendo una capacità espansiva dell'art. 2500 *septies*, che regola la trasformazione eterogenea, in una duplice direzione: da un lato, nel senso di estendere la previsione di tale disposizione, riferita – in particolare, per quel che qui interessa - alla trasformazione da società di capitali in comunione di azienda, anche alle ipotesi in cui a quest'ultima si sostituisce la titolarità unisoggettiva dell'azienda; dall'altro, ampliando il campo di applicazione della disciplina dal contesto delle società di capitali a quello delle società personali, non direttamente interessate dalla riforma <sup>(1)</sup>.

Se l'esito di tale operazione fosse sicuramente positivo, ne deriverebbe la possibilità di applicare direttamente la disposizione tariffaria (art. 4 lett. c della parte prima della tariffa allegata al d.p.r. 131/86) riferita ai mutamenti statutari – comprese le trasformazioni – che assoggetta tali atti ad imposta fissa <sup>(2)</sup>.

Tuttavia, tale esito positivo non sembra perseguibile con sicurezza, apparendo sostanzialmente di peso giuridico equivalente le argomentazioni che possono porsi nell'uno o nell'altro senso: argomentazioni tratte essenzialmente dal dibattito da tempo in corso, nella dottrina e nella giurisprudenza, a proposito della ammissibilità e delle condizioni e modalità con cui la "trasformazione" in oggetto possa avvenire, ma alle quali negli ultimi tempi si devono aggiungere le valutazioni provenienti dagli studiosi e dai cultori del diritto tributario che si sono dedicati al tema della trasfor-

mazione <sup>(3)</sup>.

**2.-** A favore delle riconducibilità della fattispecie in esame al tipo della trasformazione di società, stanno le seguenti considerazioni:

- appare recessiva, in tempi recenti, la qualificazione della vicenda in termini di cessione di azienda <sup>(4)</sup>;
- non vi è una pregiudiziale contraria a tale modificazione soggettiva, se non la preoccupazione che possa mancare una fase di liquidazione del patrimonio della società, con conseguente incertezza sui debiti e sulla sorte dei beni sociali;
- tale preoccupazione viene peraltro ad essere superata, considerando che appare unanime il riconoscimento dell'esigenza di tutelare, rendendola giuridicamente possibile, la conservazione funzionale dell'impresa con l'assorbimento nella nuova impresa individuale della totalità dei rapporti giuridici già facenti capo alla società <sup>(5)</sup>;
- se le cautele non rinunciabili riguardano dunque i creditori sociali e la individuazione dei debiti pregressi, concettualmente, dunque, non appare indispensabile che il passaggio avvenga attraverso un atto di carattere traslativo dal soggetto societario al soggetto individuale, né quale conclusione di una lunga, (o magari implicita e opaca) procedura di liquidazione, né sotto forma di atto di assegnazione dell'azienda al socio <sup>(5)</sup>;
- nel sistema parallelo, limitatamente autonomo, dell'imposizione sul reddito, l'Agenzia delle entrate ha già riconosciuto e privilegiato, con la circolare ministeriale 54/2002 (par. 5), la prevalenza della continuità nell'esercizio dell'impresa, affermando la neutralità fiscale del passaggio dei beni conseguenti a tale tipologia di trasformazione; la stessa disciplina fiscale della trasformazione eterogenea, d'altra parte, ha riguardo al problema del trasferimento dei beni solo quando in occasione della trasformazione si inizia o viene a cessare un'attività d'impresa, e non quando l'impresa continua nella diversità della forma giuridica.

**3.-** In senso contrario, oltre alla constatazione, di per sé non decisiva, della carenza di elementi letterali a sostegno di un'assimilazione diretta del caso di cui ci si occupa, alle vere e proprie trasformazioni <sup>(7)</sup>, resta il dato, insuperabile, di una continuazione dell'attività da parte di un soggetto diverso anche in senso ontologico dalla società <sup>(8)</sup>; diversità che non si produce nelle trasformazioni proprie, nelle quali, per quanto profonda possa essere la modifica qualitativa, il soggetto resta comunque un ente distinto dai soggetti che ne fanno parte <sup>(9)</sup>:

- assumere pertanto che l'atto che sancisce il passaggio alla ditta individuale

possa essere concepito come atto non traslativo potrebbe essere ardito <sup>(10)</sup>, essendo indubitabile che l'azienda passa dal patrimonio societario al patrimonio della persona fisica, socio superstite <sup>(11)</sup>; si potrebbe sostenere, in tale ottica, che l'attribuzione dei beni vada tassata, alla stregua di quanto accaduto a suo tempo per il conferimento dei beni apportati;

- corollario di tale impostazione rigorosa è l'impostazione della tariffa, la quale, all'art. 4 lettera c), include le trasformazioni, assoggettate ad imposta fissa, tra le modificazioni statutarie, mentre l'ipotesi di confluenza della società in un'impresa individuale va oltre la modifica statutaria;
- è ben vero, infine, che un'ipotesi molto vicina è disciplinata dall'art. 2500 *septies* quando si prevede che la società di capitali diventi una comunione di azienda, ma proprio il fatto che in tale ipotesi ricorra comunque la permanenza di una pluralità di contitolari <sup>(12)</sup>, idonea a conservare <sup>(13)</sup> o a riprendere, in momenti successivi, un esercizio congiunto dell'impresa, segnala un elemento differenziale rispetto all'ipotesi in cui il titolare dell'impresa (e dell'azienda) diventi unico.

Concluderei pertanto affermando che, se con la riforma del diritto societario gli argomenti per assimilare l'ipotesi in esame ad una vera e propria trasformazione hanno assunto senza dubbio un peso significativo (che si cercherà, nel prosieguo, di valorizzare), restano di una certa consistenza rilievi in senso contrario, che spingono a cercare in altra direzione (conferme o) soluzioni più tranquillanti, quanto meno fino a quando non interverranno un'esplicita presa di posizione dell'Agenzia delle entrate ovvero, più risolutivamente, un intervento legislativo esplicito.

**4.-** Al riguardo, premesso che una corretta impostazione - soprattutto per quanto attiene alla responsabilità verso i creditori - del passaggio dalla forma societaria all'impresa esercitata individualmente non può prescindere dalla formalizzazione di un atto, cosicché la continuazione in via di mero fatto, pur conosciuta dalla prassi, appare evenienza anomala, sembra possibile sostenere che l'atto giuridico dal quale deriva la continuazione dell'impresa societaria in forma di ditta individuale, anche se non qualificato come trasformazione in senso tecnico, abbia tutti i requisiti per essere assoggettato ad imposta fissa di registro. Se infatti ci si accosta all'esame delle varie ipotesi contenute nell'art. 4 della tariffa, si coglie l'evidente intenzione del legislatore di sottoporre a tassazione proporzionale gli apporti, con i quali singoli determinati beni vengono conferiti all'ente societario, dispensandone invece quei trasferimenti, di aziende o di complessi aziendali relativi ad un ramo d'impresa, nei quali la "mobilità" dell'unità produttiva avviene nell'ambito di una costituzione o di una riorganizzazione dell'apparato societario: così, il conferimento di azienda in società sconta la tassa fissa (n. 3 della lettera a), come il conferimento di

azienda da società esistente ad altra esistente o da costituire <sup>(14)</sup> (lettera b, espressamente applicabile anche quando l'operazione coinvolge enti diversi dalle società); ancora, la comunione di azienda ereditaria, all'atto della regolarizzazione in forma societaria dell'attività di conduzione dell'impresa, è assoggettata ad imposta fissa (lettera e). In tutte le ipotesi, insomma, in cui vi è continuazione dell'attività d'impresa e vi è un legame soggettivo tra la precedente titolarità dell'azienda e quella che risulta dall'atto "traslativo", la *ratio legis* – anche a fronte dei ben noti vincoli derivanti dalla direttiva comunitaria sulla raccolta di capitali <sup>(15)</sup> – sembra essere chiaramente quella di non sottoporre a imposizione proporzionale il trasferimento, quasi si trattasse di un atto di realizzo, e di tener conto che il passaggio avviene al fine di dare non una svolta, ma una continuità all'esercizio dell'impresa <sup>(16)</sup>.

Sembra, insomma, che, anche a considerare il carattere traslativo dell'atto che formalizza la continuazione individuale di un'impresa già operante in forma di società personale, se ne possa fondatamente ipotizzare, attraverso un'interpretazione estensiva dell'art. 4 della tariffa, un trattamento fiscale differenziato rispetto ad atti di trasferimento puro e semplice del complesso aziendale <sup>(17)</sup>. Certamente, tale conclusione dipenderà anche e soprattutto dalla opzione compiuta in sede di redazione dell'atto (se atto non vi è, e si verifica semplicemente la mancata ricostituzione della pluralità dei soci, certamente ai fini dell'imposizione indiretta manca radicalmente l'atto da sottoporre a tassazione; ma come detto è situazione anomala, densa di implicazioni civilistiche sotto il profilo delle responsabilità); ma è da ritenere che, in ogni caso, un esame complessivo delle varie fattispecie considerate dall'art. 4 della tariffa permetta una qualificazione dell'atto stesso come una sorta di conferimento rovesciato, dalla società "morente" alla costituenda impresa individuale; resta fermo che l'atto, comunque impostato, riguarderà nella sua interezza il complesso aziendale, non i singoli beni che lo compongono (se questa condizione è rispettata, anche a parere dell'amministrazione la disciplina applicabile è solo quella del conferimento d'azienda, anche se quest'ultima comprenda beni immobili: risoluzione 99/E del 3 luglio 2001).

D'altra parte, a conferma di tale impostazione potrebbe addursi la già citata circolare n. 54 con la quale, nel 2002, l'Agenzia delle entrate, superando indubbiamente gli aspetti meramente formali della vicenda, ha sancito la neutralità fiscale del passaggio dei beni dell'impresa dall'ambito della società di persone a quello della impresa individuale (ovviamente a condizione della conservazione di valori fiscali in essere), proprio nella convinzione che il dato prevalente, in fattispecie del genere, debba appunto essere considerata la continuità dell'attività d'impresa. In tale risoluzione, il mutamento soggettivo nella titolarità dell'impresa appare elemento del tutto trascurato, tanto che non si allude neppure all'ipotesi di configurare tale mutamento come assegnazione al socio. Nella logica fiscale, infatti, l'assegnazione al

socio sembra presupporre la fuoriuscita del bene assegnato dal regime proprio dei beni dell'impresa. Ma in ogni caso, e si tratta di ulteriore considerazione che appare assorbente, anche a voler qualificare la vicenda in termini di assegnazione al socio <sup>(18)</sup>, il regime di imposizione non muterebbe: infatti, in virtù del rinvio che il n. 2 della lettera d) della tariffa effettua alle articolazioni di cui alla precedente lettera a), l'assegnazione del complesso aziendale al socio va considerata come un conferimento d'azienda, e "trattata" quindi come tale con applicazione dell'imposta in misura fissa <sup>(19)</sup> (come se fosse, in sostanza, quel "conferimento rovesciato" cui prima si accennava).

In conclusione, in tale impostazione, che postula un'implicita riduzione delle cessioni di azienda considerate tassabili, se la vicenda non può essere ricondotta alla trasformazione in senso proprio, si dimostra comunque meritevole di un trattamento analogo; e la sostanziale assimilazione funzionale ad una trasformazione <sup>(20)</sup> diviene in definitiva un argomento (non decisivo ma) complementare a sostegno di una imposizione limitata alla tassa fissa.

**5.-** Considerare o meno come trasformazione l'atto che segna il passaggio dalla società personale all'impresa individuale sembra invece maggiormente rilevante se, dall'imposta di registro, l'attenzione si concentra sulle imposte ipotecarie e catastali; imposte, come noto, qualificate come autonome rispetto alla prima, con tutte le conseguenze anche di recente segnalate dalla Commissione <sup>(21)</sup>, ad esempio in tema di determinazione della base imponibile, nonché con la possibilità che, anche in fattispecie assoggettate a tassazione in misura fissa nel tributo di registro, si debba invece applicare l'imposizione proporzionale ai fini dei tributi ipotecari e catastali (Cass. 17 giugno 2002, 8664, in materia di regolarizzazione di società di fatto comportante diversa intestazione dei beni immobili).

Solo un'espressa qualificazione in termini di trasformazione – ipotesi che invece abbiamo in precedenza ritenuto non sicuramente praticabile -, escludendo in radice l'esistenza di un atto traslativo, comporterebbe l'applicazione della misura fissa per il prelievo (ipo)catastale (art. 10 del d.lgs. 347/90, ed eventualmente art. 4 della tariffa allegato 1 a detto decreto) <sup>(22)</sup>.

Se invece si prende atto che – come ritenuto nei precedenti paragrafi – comunque l'atto che sancisce il passaggio dalla società personale all'impresa individuale abbia un effetto traslativo, l'applicazione del prelievo in misura fissa, sempre a mente delle disposizioni da ultimo citate, presuppone l'assimilazione (a mio avviso, come detto in precedenza, ampiamente giustificata ad una lettura estensiva delle previsioni tariffarie e in una visione non formalistica dell'operazione) al conferimento di azienda <sup>(23)</sup>, o alla regolarizzazione in forma societaria della comunione aziendale ereditaria. Le fattispecie di applicabilità della misura fissa non comprendo-

no infatti l'assegnazione al socio, a differenza della tariffa di cui al d.p.r. 131/86; pertanto un inquadramento in quest'ultimo senso comporterebbe l'applicazione del prelievo proporzionale sia per l'imposta ipotecaria che per quella catastale <sup>(24)</sup>.

Massimo Basilavecchia

- 
- (1) Favorevole PINARDI, *La nuova trasformazione: profili applicativi*, in *Notariato*, 2005, 85, che segnala peraltro il diverso avviso espresso nella Relazione governativa allo schema di decreto delegato.
  - (2) Orientato verso tale conclusione appare TASSANI, *La trasformazione di società di persone in impresa individuale: profili fiscali*, relazione al convegno del 29 aprile 2005, ancora inedita.
  - (3) TASSANI, *Clausole statutarie e morte del socio: riflessi nelle imposte sui redditi*, in *Riv. dir. trib.* 2003, I, 1063ss.; BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano 1996, 246ss.; FICARI, *Reddito d'impresa e programma imprenditoriale*, Padova 2004, 120ss.; LUCA DEL FEDERICO, *Perdita delle pluralità dei soci e perdita del capitale nelle società di persone*, in *Rass. trib.* 1994, 943ss.; MIELE, *Scioglimento e assegnazione dell'azienda al socio superstite*, in *Corr. trib.* 2002, 2960ss.; SORIGNANI-FINETTI, *L'involuzione della società in impresa individuale*, in *Corr. trib.* 2003, 3657ss.; VIAL, *La neutralità fiscale della trasformazione di società in impresa individuale*, in *Il fisco* 2004, 1, 1442ss..
  - (4) Il dato emerge dall'esame complessivo degli scritti citati nelle note successive.
  - (5) In genere, negli autori che avevano di recente segnalato la tensione tra esigenze economiche di snellezza e regole giuridiche, si è individuato un possibile compromesso – oggi traslato in sede normativa – attraverso operazioni che non compromettessero l'esigenza di tutela dei creditori sociali: cfr. SALVATORE, *Le assegnazioni di beni ai soci nelle società lucrative*, in *Contr. Impresa*, 1999, 879; SALVETTI, commento a decreto 16 maggio 2002 del Tribunale di S.M. Capua Vetere, in *Le società*, 2002, 1406ss..
  - (6) E' questo l'inquadramento più ricorrente: rinvio allo studio di TASSANI citato a nota 2, e per tutti a GRADASSI, commento a Cass. 16 marzo 1996, 226, in *Notariato* 1996, 531ss., il quale critica la soluzione adottata nella sentenza, che aveva escluso la soggettività autonoma della società di persone al fine di negare un atto traslativo tra società e socio superstite.
  - (7) Peraltro, avverte TESAURO, *Profili fiscali della trasformazione straordinaria*, in *Gli effetti fiscali delle riforme societarie*, atti del convegno di Milano del 21 gennaio 2005, all. a *Il fisco* 2005, 8432, che anche nelle imposte indirette la disciplina delle trasformazioni eterogenee esclude talune ipotesi considerate tali dalla disciplina civilistica.
  - (8) TESAURO, *op. cit.*, 8430, ricorda che l'istituto è destinato a modificare la forma giuridica, non l'identità del soggetto, per cui si giustifica la continuazione nei rapporti giuridici.
  - (9) Esclude ad esempio l'applicabilità della trasformazione eterogenea all'impresa individuale PINARDI, *La nuova trasformazione: profili applicativi*, in *Notariato*, 2005, 80; ammette invece, sia pure in forma dubitativa, l'applicazione dell'art. 2500 *novies* anche alle trasformazioni atipiche MALTONI, *La trasformazione eterogenea in generale*, in MALTONI-TASSINARI, *La trasformazione delle società*, IPSOA 2005.

- (10) Per la qualificazione come cessione d'azienda, Giudice registro imprese tribunale di Torino, 22 ottobre 1993, in *Giurcomm.* 1994, II, 260, con ampio commento critico di BOERO, Sulla "trasformazione" di società di persone in ditta individuale.
- (11) Tra coloro che mostrano maggiori perplessità sulla possibilità di ammettere una trasformazione in ditta individuale cito MACCARRONE, *Estinzione della società di persone e continuazione dell'attività imprenditoriale da parte del socio superite*, in *Riv. Not.* 1996.
- (12) Peraltro del complesso aziendale, e non di un'impresa la cui presenza è esclusa dalla nozione di comunione di azienda: cfr. MALTONI, *op. cit.*, 295.
- (13) Osserva infatti MALTONI, *op. cit.*, 300, che se la trasformazione in comunione d'azienda avviene a impresa societaria attiva, essa deve ritenersi comunque possibile, ma con l'effetto di una (più o meno) immediata riqualificazione della comunione in termini di società di fatto.
- (14) Questa previsione sarebbe tra l'altro direttamente applicabile, quando allo scioglimento della società di persone fa seguito l'assorbimento dell'impresa da parte dell'unico socio superstite che sia a sua volta ente societario.
- (15) Per un esame complessivo dell'evoluzione della normativa interna alla luce della direttiva sulla raccolta di capitali, v. ora *Atti societari e imposizione indiretta*, in *Il diritto tributario d'Europa*, I, a cura di DI PIETRO, Padova 2005 (in particolare le pagg. 72-83, nelle quali si pone in luce la tassazione agevolata del complesso aziendale unitariamente considerato). Analogo rilievo in FANTOZZI, *Conclusioni*, in *Gli effetti fiscali*, cit., 8466, il quale individua la filosofia essenziale della Direttiva – e quindi la sua valenza interpretativa – proprio nella attenzione al profilo organizzativo che non a quello intersoggettivo delle operazioni societarie.
- (16) D'altra parte, se oggi la previsione tariffaria sulla trasformazione si deve applicare anche all'ipotesi in cui la struttura di arrivo sia una comunione di azienda, ciò significa che basta la conservazione dell'unità di quest'ultima, piuttosto che dell'impresa, a garantire l'esonero dal prelievo proporzionale (cfr. MALTONI, *op. cit.*, 230).
- (17) La dottrina (PINARDI, *op. cit.*, 80) ammette, ad esempio, che l'ampiezza delle formule oggi previste di trasformazione (e in particolare la menzione della comunione d'azienda) impone di spostare l'attenzione dall'elemento soggettivo a quello oggettivo: "il nuovo istituto garantisce ..... la conservazione dell'identità e dell'integrità dell'impresa commerciale o quanto meno dell'azienda anche in assenza di attività d'impresa). Con riferimento alla comunione di azienda, MALTONI; *op. cit.*, 296, osserva che nella comunione derivante da trasformazione la continuità tutelata dalla norma non riguarda più il soggetto né l'attività, ma il patrimonio aziendale di cui si tende ad impedire la disgregazione.
- (18) Riferita alla trasformazione in comunione d'azienda, l'assegnazione avviene ai soci in comproprietà indivisa: MALTONI, *op. cit.*, 298.
- (19) Analizzando la questione con riferimento al periodo anteriore alla riforma del diritto societario, perviene a tale conclusione TASSANI, *op. cit.* a nota 2.
- (20) La cui ampia nozione oggi include, come è stato osservato da MALTONI, *op. cit.*, 303, anche ipotesi di vera e propria circolazione dell'azienda, che però, in quanto tipizzate espressamente dalla norma come ipotesi di trasformazione, sono sottratte alla disciplina propria della circolazione dell'azienda.
- (21) Alludo al commento critico alla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 25/E del 30 maggio 2005.
- (22) In tal senso la giurisprudenza più recente della sezione tributaria della Corte di Cassazione: 8 agosto 2003, 11987. Tra le sentenze di merito, si segnala Comm. trib. regionale Toscana, 26 gennaio 2001, 303 (consultata presso il servizio di documentazione tributaria del Ministero dell'economia, ma non disponibile nel testo integrale), che sembra considerare trasformazione, con applicazione del prelievo fisso, un'ipotesi nella quale la società trasformata non era intestataria degli immobili. Per un diverso orientamento, ma con riguardo alla normativa anteriore al t.u. del 1990, Cass. 28 marzo 1997, 2789 (sezione I).
- (23) In merito si veda DI PIETRO-LONGO, *Dalla non imponibilità all'imponibilità limitata*, in *Atti societa-*

*ri e imposizione indiretta*, cit. 77, segnalando la differente disciplina riservata al conferimento di singoli beni.

- (24)** Si potrebbe in astratto porre il problema della compatibilità di tale prelievo aggiuntivo con la direttiva sulla raccolta di capitali (in senso critico, DI PIETRO-LONGO, *Le operazioni imponibili e la loro progressiva limitazione*, in *Atti societari*, cit., 59-63), ma la normativa comunitaria non sembra direttamente applicabile alle operazioni che generano una nuova impresa individuale, né sembra tutelare l'assegnazione di beni, intesa in senso stretto.

*(Riproduzione riservata)*