



Studio n. 853-2014/T

Regolarizzazione di società di fatto derivante da comunione di azienda nei tributi sui trasferimenti

Approvato dall'Area Scientifica – Studi Tributari il 30 ottobre 2014

Approvato dal CNN nella seduta del 13-14 novembre 2014

Lo studio in sintesi (Abstract): *Lo studio esamina le problematiche fiscali dell'atto di regolarizzazione di una società di fatto derivante da comunione di azienda.*

L'atto di regolarizzazione può avere un contenuto composito, da cui dipende anche il regime impositivo.

In primo luogo, tale atto assume una portata ricognitiva e riproduttiva del contratto, stipulato per fatti concludenti, di costituzione della società di fatto. Da questo punto di vista, si giustifica la portata "enunciativa" della regolarizzazione ai fini dell'imposta di registro, ai sensi dell'art. 22 TUR.

Tuttavia, l'atto può contenere ulteriori previsioni negoziali, come, in particolare, determinare il trasferimento della proprietà dei beni immobili compresi nell'azienda (precedentemente conferiti in godimento infranovenale) oppure della proprietà della stessa azienda (conferita in godimento infranovenale al momento della costituzione della società di fatto).

A seconda del contenuto dell'atto di regolarizzazione, si potranno determinare conseguenze differenti nelle imposte di registro, ipotecaria e catastale salvo, tuttavia, l'imposizione che è in ogni caso fissa (nelle diverse imposte) per la specifica fattispecie della regolarizzazione, derivante da comunione ereditaria di azienda, registrata entro un anno dalla apertura della successione.

Sommario: 1. Premessa; 2. Natura giuridica e contenuto dell'atto di regolarizzazione; 3. La regolarizzazione delle società di fatto nell'imposta di registro; 4. Segue: La regolarizzazione di società di fatto con azienda contenente beni immobili; 5. La regolarizzazione delle società di fatto nelle imposte ipotecaria e catastale.



1. Premessa

A livello operativo, si assiste spesso alla “evoluzione” di situazioni di mera contitolarità di azienda (o ramo di azienda) in società di fatto che, in un momento successivo, vengono regolarizzate ed iscritte nel registro delle imprese.

I due profili, della comunione di azienda e della società, non sono completamente sovrapponibili perché, secondo la migliore interpretazione, la mera contitolarità del complesso aziendale non di per sé sufficiente per delineare una società di fatto, essendo invece necessario l’esercizio, in forma comune, dell’attività economica.⁽¹⁾

Quando ciò accade, data l’inconfigurabilità della figura della “comunione di impresa”⁽²⁾, si deve ritenere concluso, per fatti concludenti, un contratto di società di persone.

In questo quadro, il successivo, ed eventuale, atto di regolarizzazione della società di fatto risponde soprattutto alla esigenza di riprodurre per iscritto il contratto societario concluso, con la forma dell’atto pubblico o della scrittura privata autenticata, al fine di consentirne l’iscrizione nel registro delle imprese.⁽³⁾

In questo studio, verranno esaminati i profili fiscali nelle imposte sui trasferimenti (imposte di registro, ipotecaria e catastale) dell’atto di regolarizzazione delle società di fatto⁽⁴⁾, considerando le diverse possibili variabili negoziali.⁽⁵⁾

2. Natura giuridica e contenuto dell’atto di regolarizzazione

E’ noto come la società di fatto non costituisca un tipo societario a sé stante, bensì una particolare modalità di conclusione del contratto societario, che non avviene tramite un espresso accordo, bensì per fatti concludenti.

A seconda della tipologia dell’attività esercitata, la conclusione del contratto societario per fatti concludenti è idoneo a costituire una società in nome collettivo (se l’attività è commerciale) o una società semplice irregolare (se l’attività non è commerciale), con applicazione del relativo statuto giuridico.⁽⁶⁾



In questa prospettiva, appare evidente come l'atto di regolarizzazione presupponga la già venuta ad esistenza della società. La regolarizzazione non può, quindi, essere considerata quale momento di "costituzione" del soggetto societario.

La regolarizzazione si sostanzia, invece, nella riproduzione e nella enunciazione, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, dell'accordo sociale già perfezionatosi con il negozio di attuazione.⁽⁷⁾

Da questo punto di vista, l'atto di regolarizzazione presenta profili di mero "accertamento" del contenuto del negozio concluso in forma verbale, che risultano utili (anche ai fini fiscali) per determinare quale sia stato l'oggetto del conferimento al momento della nascita della società di fatto.

Tuttavia, l'atto di regolarizzazione potrebbe avere un contenuto non solo riproduttivo/accertativo ma, anche, costitutivo/traslativo di diritti, che ovviamente occorre valutare ai fini della imposizione.

Si pensi all'ipotesi, su cui ci soffermeremo, del bene immobile compreso nell'azienda, da intendersi (pena nullità) conferito in godimento al momento della costituzione della società di fatto e, che, nell'atto di regolarizzazione, è trasferito in proprietà alla società.

Infine, i soci potrebbero anche prevedere di iscrivere la società nel registro delle imprese operando contestualmente la trasformazione della compagine originaria in un diverso tipo sociale.

Simile ipotesi è qualificabile in termini di "regolarizzazione" solo accedendo ad una nozione ampia dell'istituto, visto che sarà direttamente la società risultante dall'atto di trasformazione ad essere iscritta nel registro delle imprese, senza che l'effetto di regolarizzazione riguardi, in senso proprio, l'originaria società di persone.

3. La regolarizzazione delle società di fatto nell'imposta di registro

L'art. 4, co. 1, lett. e), Tariffa D.P.R. 131/1986 (TUR) dispone l'applicazione dell'imposta in misura fissa per la "regolarizzazione di società di fatto, derivanti da comunione ereditaria di azienda, tra eredi che continuano in forma societaria l'esercizio dell'impresa", qualora l'atto di regolarizzazione sia registrato "entro un anno dall'apertura della successione" (nota II).



La previsione della imposizione fissa per la fattispecie della regolarizzazione, entro un anno, della società di fatto derivante da comunione ereditaria di azienda ⁽⁸⁾, richiede di essere confrontata con il regime ordinario di tassazione, ricostruibile nelle altre ipotesi.

“In ogni altro caso di regolarizzazione”, prevede la norma, “l’imposta si applica a norma dell’art. 22” TUR.

Il richiamo all’art. 22 TUR risulta coerente con la ricostruzione dell’atto di regolarizzazione di società di fatto (o di una società costituita verbalmente) quale atto che riproduce ed enuncia il contenuto dell’accordo societario, su cui ci siamo soffermati nel paragrafo precedente.

L’enunciazione del precedente contratto verbale ⁽⁹⁾ comporta l’applicazione sia dell’imposta sulle disposizioni enunciate, sia della sanzione *ex art. 69 TUR*, in quanto il contratto verbale di conferimento di azienda rientra tra gli atti da assoggettare a registrazione in termine fisso, *ex art. 3, co. 1, lett. b), TUR.* ⁽¹⁰⁾

Per quanto attiene la misura dell’imposizione, se l’atto di regolarizzazione contiene l’enunciazione di un conferimento di azienda, il tributo sarà in misura fissa (*ex art. 4, co. 1, lett. a), n. 3, Tariffa, TUR*). L’importo fisso rappresenterà inoltre la base per commisurare la sanzione amministrativa (dal 120 al 240%) ai sensi dell’art. 69 TUR. ⁽¹¹⁾

A simile conclusione impositiva (imposta fissa e sanzione) si deve giungere ogni qual volta la società di fatto sia stata costituita tramite il conferimento di una azienda, non solo, quindi, nella ipotesi di comunione di azienda derivante da successione ereditaria. ⁽¹²⁾

Tuttavia, per quest’ultima fattispecie, il sistema prevede in ogni caso la sola imposizione fissa (senza applicazione di sanzioni), qualora la regolarizzazione avvenga entro l’anno dall’apertura della successione. ⁽¹³⁾

In questo senso, il legislatore ha sostanzialmente tipizzato (anche ai fini delle imposte ipotecaria e catastale) la specifica fattispecie giuridica, compiendo una equiparazione tra regolarizzazione (derivante da comunione ereditaria) avvenuta entro l’anno e conferimento di azienda. ⁽¹⁴⁾

Potrebbero, infine, ipotizzarsi ipotesi di regolarizzazioni di società di fatto non derivanti da situazioni di contitolarità dell’azienda, in cui la enunciazione non riguarderebbe, allora, conferimenti di azienda (o di rami di azienda), bensì singoli beni.



In ogni caso, se l'atto di regolarizzazione comporta la enunciazione del conferimento di singoli beni mobili o di denaro, l'imposizione è comunque quella fissa di registro (*ex art. 4, co. 1, lett. a), n. 5, TUR*) ma senza alcuna sanzione, dato che il contratto verbale non rientrerebbe tra quelli da assoggettare ad imposizione in termine fisso *ex artt. 3 e 22, TUR*.

Mentre non risulta possibile, pena nullità, che la costituzione della società di fatto sia avvenuta con il conferimento della proprietà (o altro di diritto reale) di beni immobili, visto il requisito imprescindibile della forma scritta per il trasferimento (art. 1350 c.c.). Il conferimento di tali beni (al di fuori del contesto di una azienda)⁽¹⁵⁾ può invece intendersi come effettuato a titolo di godimento infranovenale⁽¹⁶⁾ e l'imposizione nel registro sarà fissa *ex art. 4, co. 1, lett. a), n. 5*, senza applicazione di sanzioni.

4. Segue: La regolarizzazione di società di fatto con azienda contenente beni immobili

Qualche osservazione ulteriore deve essere svolta in relazione alla ipotesi in cui nell'azienda siano presenti beni immobili.

La costituzione della società per fatti concludenti (o per contratto verbale) risulta incompatibile con il conferimento della proprietà (e di altri diritti reali) dei beni immobili presenti nella azienda, pena nullità dello stesso atto di conferimento.⁽¹⁷⁾

In dottrina, si ritiene che il contratto verbale costitutivo della società di fatto possa essere interpretato quale apporto in godimento infranovenale dell'immobile⁽¹⁸⁾ (sempre che il conferimento in proprietà non appaia in concreto indispensabile per lo svolgimento dell'attività sociale), anziché quale conferimento in proprietà.⁽¹⁹⁾

Se è vero che in giurisprudenza sembra prevalere un orientamento scettico rispetto alla possibilità di far leva sul principio della conservazione del negozio per circoscrivere l'efficacia del patto societario⁽²⁰⁾, al tempo stesso si afferma la necessità di una indagine, caso per caso, in ordine alla "volontà del socio conferente di trasferire alla società il semplice godimento ovvero il diritto di proprietà".⁽²¹⁾

In questa prospettiva, assume un ruolo fondamentale lo stesso atto di regolarizzazione perché, avendo un contenuto tipicamente riproduttivo (del contratto sociale stipulato per fatti



concludenti o verbalmente) e quindi accertativo, tale atto rappresenta la fonte principale per ricostruire la volontà dei soci al momento della nascita della società di fatto.

E', dunque, specifico compito dell'atto di regolarizzazione quello di definire a quale titolo sia avvenuto il conferimento, da parte dei soci, dell'azienda e degli immobili in essa contenuti.

A livello operativo, possono configurarsi due principali situazioni:

a) l'atto di regolarizzazione ricostruisce l'originario conferimento di azienda quale **conferimento in proprietà per i beni e diritti per i quali non sono richieste particolari formalità e quale conferimento in godimento infravennale per gli immobili.**

In questa ipotesi, se l'atto di regolarizzazione si limita a riprodurre in forma qualificata l'atto societario senza mutare la titolarità giuridica dei rapporti, l'imposizione di registro sarà quella che si è già descritta (imposta fissa e sanzione)

Se, invece, l'atto di regolarizzazione prevede il trasferimento della titolarità dei beni immobili in precedenza conferiti in godimento (che vengono conseguentemente intestati alla società nei pubblici registri, in base all'atto stipulato), vi è un effetto traslativo ⁽²²⁾ derivante dal contenuto negoziale dell'atto stipulato.

Effetto che, anche quando non sia espressamente indicato, potrebbe ricavarsi da clausole come quelle che prevedono la variazione nell'intestazione presso i pubblici registri dei beni immobili inizialmente conferiti (in godimento) insieme all'azienda. ⁽²³⁾

In queste ipotesi, trattandosi di conferimento in società della proprietà di singoli beni immobili, realizzato al momento e per effetto dell'atto di regolarizzazione, vi sarà l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale, secondo le aliquote di cui all'art. 1, Tariffa, TUR. ⁽²⁴⁾

Conseguenza impositiva che invece si evita in ogni caso qualora si tratti di regolarizzazione di società di fatto derivante da comunione ereditaria di azienda, effettuata entro l'anno dall'apertura della successione, considerato lo specifico regime impositivo previsto dall'art. 4, nota II, lett e), Tariffa TUR, su cui ci siamo già soffermati.



b) l'atto di regolarizzazione ricostruisce l'originario conferimento di azienda quale **conferimento in godimento infranovenale della stessa azienda** (non solo dei singoli beni immobili).⁽²⁵⁾

In questa ipotesi, se l'atto di regolarizzazione si limita a riprodurre in forma qualificata l'atto societario senza mutare la titolarità giuridica dei rapporti, l'imposizione di registro sarà quella che si è già descritta (imposta fissa e sanzione).

Se l'atto di regolarizzazione prevede il trasferimento alla società della proprietà (o diritto reale di godimento) della azienda, vi sarà senza dubbio un effetto traslativo ulteriore rispetto a quello ricognitivo e riconducibile all'atto stipulato, qualificabile in termini di conferimento di azienda.

L'ipotesi è diversa da quella esaminata in precedenza perché, in questo caso, l'effetto traslativo non riguarda solo la proprietà dei beni immobili ma dell'intera azienda; risulta dunque necessario che l'atto di regolarizzazione sia redatto nel modo più chiaro possibile, sia per quanto attiene la rappresentazione del conferimento originario sia con riferimento all'innovativo contenuto negoziale.

L'effetto traslativo dell'atto di regolarizzazione ricostruibile in termini di conferimento (della proprietà o diritto reale di godimento) dell'azienda, determina l'applicazione la sola imposta di registro in misura fissa, essendosi realizzata la fattispecie di cui all'art. 4, lett. a), n. 3, Tariffa, TUR.

Rispetto alle due ipotesi descritte, possono ipotizzarsi diverse variabili, con conseguenze fiscali che sono in ogni caso determinabili considerando l'atto di regolarizzazione sia nella portata "ricognitiva" dell'originario patto sociale sia per quanto attiene l'eventuale contenuto traslativo/costitutivo.

Un'ultima considerazione deve essere svolta con riferimento alla ipotesi in cui l'atto di regolarizzazione comporti la trasformazione della società.

E' noto come la trasformazione sia tassata con la sola imposizione fissa nel tributo di registro (art. 1, lett. c), Tariffa, TUR), sul presupposto che l'atto stipulato si configuri quale mera modifica statutaria.



Se, invece, l'atto prevede, contestualmente alla trasformazione, il conferimento della proprietà (o altro diritto reale) di singoli beni immobili (originariamente conferiti solo in godimento), l'innovativo effetto traslativo non potrà non determinare una imposizione anche proporzionale, analogamente a quanto descritto in precedenza.⁽²⁶⁾

5. La regolarizzazione delle società di fatto nelle imposte ipotecaria e catastale

Nel testo unico delle imposte ipotecaria e catastale (d.lgs. 31 ottobre 1990 n. 347), l'art. 4 della tariffa, prevede che l'imposta ipotecaria è dovuta in misura fissa per le trascrizioni di *«atti di regolarizzazione di società di fatto derivanti da comunione ereditaria di azienda registrati entro un anno dall'apertura della successione»*, ma la relativa nota aggiunge che *«se gli atti di regolarizzazione di cui contro sono registrati dopo un anno dall'apertura della successione si applica l'imposta proporzionale indicata dall'articolo 1»*.⁽²⁷⁾

Inoltre, l'art. 10 comma 2 d.lgs. 347/1990 dispone l'applicazione dell'imposta catastale in misura fissa per le volture *«eseguite in dipendenza di atti di regolarizzazione di società di fatto, derivanti da comunione ereditaria di azienda registrati entro un anno dall'apertura della successione»*.

La fattispecie della regolarizzazione di società di fatto derivante da comunione ereditaria di azienda realizzata entro l'anno dall'apertura della successione è tipizzata anche in tale contesto normativo, con la previsione dell'imposizione solo fissa, analogamente a quanto previsto nel tributo di registro.

Occorre svolgere alcune osservazioni e distinzioni, in base al possibile contenuto dell'atto di regolarizzazione.

Se la costituzione di una società di fatto non può determinare il conferimento della proprietà di beni immobili alla società, ciò significa che simile effetto traslativo (o la costituzione di diritti reali di godimento), a cui sono riconducibili le formalità della trascrizione e della voltura a favore della società, può essere realizzato dallo stesso atto di regolarizzazione.

Viceversa, qualora dall'atto di regolarizzazione non derivino effetti traslativi/costitutivi relativi ai beni immobili precedentemente conferiti in godimento, vi sarà totale irrilevanza ai fini dei tributi in esame.⁽²⁸⁾



Al tempo stesso, la portata riproduttiva ed enunciativa dell'atto di regolarizzazione è in grado di acquistare una notevole importanza, perché è sulla base di questo che è possibile ricostruire il contenuto dell'originario accordo sociale e, conseguentemente, qualificare la fattispecie impositiva successivamente realizzatasi.

Così come fatto in precedenza, sembra importante distinguere due ipotesi principali.

a) l'atto di regolarizzazione ricostruisce l'originario conferimento di azienda quale **conferimento in proprietà per i beni e diritti per i quali non sono richieste particolari formalità e quale conferimento in godimento infravennale per gli immobili.**

Se l'atto di regolarizzazione determina il trasferimento di beni immobili in precedenza conferiti in godimento (che vengono conseguentemente intestati alla società nei pubblici registri, in base all'atto stipulato), verrà realizzato il presupposto impositivo per l'applicazione dei tributi in esame nella misura ordinaria.⁽²⁹⁾

Conseguenza che può evitarsi solo in caso di regolarizzazione di società di fatto derivante da comunione ereditaria di azienda, se effettuata entro l'anno dall'apertura della successione.

b) l'atto di regolarizzazione ricostruisce l'originario conferimento di azienda quale **conferimento in godimento infravennale della stessa azienda.**

Se l'atto di regolarizzazione determina il trasferimento della proprietà della azienda (contenente immobili), tale effetto traslativo, ulteriore rispetto a quello ricognitivo, deve però essere ricostruito, anche ai fini delle imposte ipotecaria e catastale, quale conferimento (della proprietà) dell'azienda.

In quanto tale, l'imposizione in detti tributi (oltre che, lo si è visto in precedenza, nell'imposta di registro) non può che essere fissa, ai sensi dell'art. 10, co. 2 e 4, Tariffa, D.lgs. n. 347/1990.⁽³⁰⁾

Thomas Tassani

1) I comproprietari dell'azienda potrebbero infatti limitarsi ad una breve attività di conservazione, finalizzata alla vendita o all'affitto del complesso aziendale, senza quindi dar luogo alla nascita di una società di fatto. Si veda V. VACIRCA, *I rapporti tra società e comunione e le questioni connesse all'ammissibilità delle figure della*



comunione d'azienda e della comunione d'impresa, nota a Corte Cass., sent. n. 3028/2009, in *Not.*, 2009, 1233 ss.

- 2) Secondo l'interpretazione prevalente di diritto commerciale. Si rinvia, anche per riferimenti bibliografici, a G. D'ATTORRE, *Comunione d'impresa, società di fatto e trattamento dei creditori*, in *Giur.comm.*, 2010, 656 ss.
- 3) Sul punto, V. SALAFIA, *Società di fatto e registro delle imprese*, in *Soc.*, 2014, 525 ss.
- 4) Come si vedrà, le considerazioni relative alla società di fatto debbono valere anche per le società costituite in base ad un contratto verbale. Nel senso di una assimilazione tra società di fatto e società costituite verbalmente, PALUMBO, *Le società in generale e le società di persone*, Milano, 2004, 53; Corte Cass., sentt. nn. 3275/1996; 4569/1992; 3028/2009. In parte differente è invece la ricostruzione qualora la regolarizzazione riproduca un contratto societario già stipulato per iscritto (società irregolari), perché in questa circostanza si è in presenza di un atto tendenzialmente già assoggettato ad imposizione. Di questa fattispecie non ci occuperemo nel presente studio.
- 5) Per quanto attiene alle conseguenze fiscali del passaggio generazionale di impresa connesso alle fattispecie esaminate (nelle imposte sui redditi, nell'Iva e nell'imposta sulle successioni e donazioni), sia consentito rinviare a T. TASSANI, *Profili fiscali del passaggio generazionale d'impresa*, in *Studi e mat.*, 2012, 137 ss. Si richiama inoltre la RIS. Ag. Ent., n. 341/E/2007 che, ai fini delle imposte dirette, ritiene applicabile alla regolarizzazione della società di fatto (derivante da comunione di azienda) il regime di neutralità fiscale della trasformazione societaria.
- 6) Per tutti, G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale, Diritto delle società*, Torino, 1999, 58 ss.
- 7) In questi termini, A. FEDELE, *Osservazioni in tema di "regolarizzazione" delle società di fatto*, in *Rass.trib.*, 1985, 92-3.
- 8) La disposizione è presente sin dalla entrata in vigore del TUR e l'importo del tributo è sempre stato modulato in modo coincidente con l'imposizione prevista per il conferimento di azienda (che inizialmente era con aliquota proporzionale dell'1%).
- 9) Dal punto di vista fiscale, peraltro, "si classificano tra i contratti verbali anche i c.d. negozi di attuazione", come quello di costituzione di società di fatto: A. FEDELE, *op.ult.cit.*, 91.
- 10) Cfr. A. BUSANI, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, 487.
- 11) Sanzione che non deve ritenersi dovuta nella ipotesi in cui il conferimento di azienda nella società di fatto sia già stato enunciato (con relativa applicazione della sanzione) in un precedente atto registrato.
- 12) La comunione può essersi costituita per effetto di una donazione o perché l'azienda è stata acquistata congiuntamente a titolo oneroso.
- 13) Si ritiene inoltre che, tanto nell'imposta di registro quanto nelle imposte ipotecaria e catastale, le disposizioni consentano "l'applicazione della misura fissa dei tributi nei casi in cui la regolarizzazione di società di fatto derivanti da comunioni ereditarie di azienda sia stata "registrata" entro un anno dall'apertura della successione, con ciò facendo chiaramente emergere l'interesse del legislatore ad attribuire una data certa alla regolarizzazione, non già alla costituzione della società, né al momento della trascrizione dei beni." In questo senso, in relazione ad una ipotesi in cui la regolarizzazione era stata registrata entro un anno e, dopo due anni, le parti avevano depositato la costituzione di società semplice al fine di poter procedere alla trascrizione e voltura degli immobili a favore della stessa, V. MASTROIACOVO, *Risposta a quesito n. 740-2014/T "Imposte ipotecaria e catastale in misura fissa per la trascrizione e voltura degli immobili a favore di società regolarizzata con scrittura privata non autenticata a suo tempo registrata*, in CNN Notizie del 25/11/2014.
- 14) Come dimostra il fatto che l'importo del tributo dovuto per questa particolare fattispecie è sempre stato corrispondente alla imposizione prevista per il conferimento di azienda. La *ratio* della norma, come si legge nella Circ. Min. n. 37 del 10/6/1986, è quella di "consentire agli eredi, entro un ragionevole lasso di tempo fissato in un anno di valutare l'opportunità di continuare o meno in comune l'attività dell'impresa, senza dover corrispondere, dopo avere assolto di regola l'imposta di successione anche l'imposta di registro per la costituzione della società".
- 15) Sul conferimento di azienda in società di fatto, contenente immobile, si veda il paragrafo successivo.
- 16) Si rinvia, sul punto, agli approfondimenti svolti nel paragrafo successivo.



- 17)** P. SPADA, *La regolarizzazione delle società di fatto*, in *Giur.comm.*, I, 1983, 618. L'attuale orientamento prevalente ritiene che la mancanza di forma scritta per il conferimento della proprietà dell'immobile in società possa determinare la nullità dell'intero contratto societario solo qualora in sua mancanza la società non si sarebbe costituita. Sul tema, anche per riferimenti giurisprudenziali e bibliografici, G. VIDIRI, *Contratto (verbale) costitutivo di società di fatto e conferimenti immobiliari*, in *Giust.civ.*, 2002, 1331 ss.
- 18)** O del bene mobile registrato.
- 19)** F. GALGANO, *Comunione d'impresa, società di fatto e conferimento immobiliare*, in *Contr.impr.*, 1988, 694 ss.; CAMPOBASSO, *Diritto delle società*, Torino, 1999, 59; GRAZIANI, *Diritto delle società*, Napoli, 1962, 80 ss.; ANGELICI, *La società nulla*, Milano, 1975, 422; SPADA, *La regolarizzazione delle società di fatto*, in *Giur.comm.*, 1983, I, 609 ss.
- 20)** Si veda la giurisprudenza citata da G. VIDIRI, *op.cit.*
- 21)** V. VACIRCA, *op.cit.*
- 22)** Lo stesso deve ritenersi con riferimento alla costituzione di diritti reali di godimento.
- 23)** Si veda, per diverse tipologie di clausole dell'atto di regolarizzazione, C. CACCAVALE e F. TASSINARI, *La regolarizzazione delle società irregolari di fatto nella legge n. 662/1996*, in *Not.*, 1997, 269 ss.
- 24)** Naturalmente, qualora si tratti di beni immobili acquistati dalla società di fatto (e non, invece, conferiti in godimenti dai soci al momento della costituzione) non si determinerà alcun effetto traslativo al momento della regolarizzazione della società, visto che i beni già erano nella sfera giuridica del soggetto societario, con conseguente irrilevanza ai fini impositivi. Sulla piena validità, anche ai fini fiscali, degli acquisti di beni (mobili ed immobili) effettuati dalla società di fatto e sul profilo della possibile trascrizione nei pubblici registri, si rinvia a A. FEDELE, *op.cit.*, 101 ss.; C.CACCAVALE e F. TASSINARI, *op.cit.*, 275. Per quanto attiene i profili nelle imposte sui redditi e nell'Iva, L. MASSUOCOLO, *I beni delle società di fatto*, in *Riv.giur.trib.*, 2001, 1411 ss.
- 25)** Soluzione pienamente legittima ed a cui giunge, "interpretando" un contratto verbale di società, la Corte di Cassazione nella sentenza n. 3028/2009.
- 26)** Nei registri immobiliari, in tali ipotesi, si ritiene che la trascrizione avvenga contro le persone fisiche e direttamente a favore della società risultante dalla trasformazione: N. A. CIMMINO, *La trascrizione immobiliare*, Milano, 2012, 209.
- 27)** Per determinare la misura ordinaria di applicazione delle imposte ipotecaria e catastale, occorre considerare le innovazioni recate dall'art. 10, d.lgs. n. 23/2011 a decorrere dal 1/1/2014.
- 28)** Ad uguale conclusione deve giungersi qualora la società di fatto abbia acquistato beni immobili che nell'atto di regolarizzazione sono specificati come già nella proprietà della società medesima.
- 29)** Alla stessa conseguenza si deve giungere qualora al momento della costituzione della società non vi sia stato conferimento di azienda ma di singoli beni immobili che, inizialmente conferiti in godimento, sono poi trasferiti nella proprietà della società al momento della regolarizzazione.
- 30)** Nel senso della alternativa tra i due differenti regimi impositivi, derivanti dalla diversa configurazione della fattispecie negoziale, deve essere a nostro avviso letta la Ris. Min. n. 341/E/2007. Sul punto, anche A. LOMONACO, *Imposte ipotecaria e catastale applicabili in caso di regolarizzazione di società di fatto con conferimento di azienda comprendente beni immobili*, in *Studi e mat.*, 2011, 317 ss.; V. MASTROIACOVO, *Non è soggetto ad imposizione il passaggio generazionale dell'azienda*, in *Corr.trib.*, 2008, 330; PETRELLI, *Regime fiscale dei conferimenti in società ed enti*, in *Studi e mat.*, 2003, 630 ss.

(Riproduzione riservata)