

Quesito n. 216-2010/T

Imposte ipotecaria e catastale applicabili in caso di regolarizzazione di società di fatto con conferimento di azienda comprendente beni immobili

Si chiede di conoscere in quale misura siano applicabili le imposte ipotecaria e catastale nell'ipotesi di regolarizzazione in una s.n.c. di una società di fatto, costituita fra i beneficiari di una donazione di azienda comprendente beni immobili. In particolare, nel caso di specie (ove un imprenditore individuale dona l'azienda, comprendente beni immobili, ai figli, i quali si impegnano a continuare per cinque anni l'esercizio dell'attività di impresa e contestualmente regolarizzano la società di fatto tra essi costituita) l'Agenzia delle entrate richiede per la regolarizzazione della società di fatto con il conferimento dell'azienda il pagamento dell'imposta di registro in misura fissa e delle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale, sulla base di quanto sostenuto nella ris. n. 341/E del 23 novembre 2007.

La citata risoluzione - nell'esaminare il trattamento fiscale applicabile, ai fini delle imposte dirette e di quelle indirette, nel caso in cui il titolare di un'azienda, comprensiva di immobili, intenda donarla ai figli, i quali dichiarino nell'atto di donazione di voler continuare l'esercizio dell'impresa per un periodo non inferiore ai cinque anni e di regolarizzare la società di fatto che verrà a costituirsi in una delle società tipiche - precisa che «la regolarizzazione del rapporto societario di fatto che i donatari intendono effettuare nell'atto di donazione, comporta la costituzione di una società mediante conferimento di azienda comprensiva di immobile ed è, quindi, soggetta all'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'articolo 4, lett. a), numero 3), della Tariffa, Parte prima, allegata al Testo Unico concernente l'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131 (TUR) e alle imposte ipotecaria e catastale nella misura proporzionale ordinariamente prevista dal TUIC». L'Agenzia richiama, quindi, per l'imposta di registro la voce della tariffa relativa al conferimento di azienda (art. 4 lett. a n. 3), mentre per le imposte ipotecaria e catastale, che ritiene dovute «nella misura proporzionale ordinariamente applicabile», non indica riferimenti normativi né fornisce alcuna argomentazione.

Invero, nel testo unico delle imposte ipotecaria e catastale (d.lgs. 31 ottobre 1990 n. 347) è dettata una disciplina specifica per la regolarizzazione delle società di fatto, ma limitatamente alle fattispecie derivanti da comunione ereditaria. Più precisamente, ai sensi dell'art. 4 della tariffa, d.lgs. n. 347/1990 cit., 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». Quanto all'imposta

catastale, l'art. 10 comma 2 d.lgs. 347/1990 dispone che essa è dovuta 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*». Si potrebbe, pertanto, ritenere che il legislatore abbia «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» (Petrelli, *Regime fiscale dei conferimenti in società ed enti*, in *Studi e materiali*, 2003, 630).

Pur prescindendo in questa sede da un approfondimento relativo all'interpretazione della nota all'art. 4 della tariffa, allegata al d.lgs. n. 347/1990 cit., va sottolineato come, in ogni caso, anche una lettura della norma nel senso dell'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale non potrebbe che essere limitata alla specifica fattispecie testualmente oggetto delle citate disposizioni, ossia alla regolarizzazione (dopo l'anno) di società di fatto derivante da comunione ereditaria di azienda (v. Petrelli, *Regime fiscale dei conferimenti in società ed enti*, cit., 632, il quale evidenzia come la previsione dell'imposta proporzionale, che rappresenta una deroga al regime ordinario applicabile ai conferimenti di azienda, debba essere interpretata restrittivamente, trattandosi di norma eccezionale).

Per le altre ipotesi di regolarizzazione di società di fatto, ossia per quelle non derivanti da comunione ereditaria di azienda, per individuare il trattamento fiscale applicabile occorre considerare che di regola il fondamento della tassazione è rappresentato dal conferimento, e la misura della tassazione dipende pertanto dall'oggetto del conferimento medesimo (cfr. Petrelli, *Regime fiscale dei conferimenti in società ed enti*, cit., 631 s. Per approfondimenti sulla rilevanza, ai fini della tassazione, dei conferimenti nella società di fatto o effettuati praticamente con l'atto di regolarizzazione stesso, cfr. altresì Arnao, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 2005, 351 ss.; Busani, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, 485 ss. ed ivi ulteriori citazioni).

Ne deriva che, laddove oggetto del conferimento sia un'azienda comprensiva di immobili, le imposte ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa ai sensi dell'art. 4 della tariffa cit. e dell'art. 10 comma 2 d.lgs. n. 347/1990 cit., i quali prevedono testualmente la suddetta misura fissa, rispettivamente, per le trascrizioni e per le volture eseguite in dipendenza di «*atti di conferimento di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa*»; pertanto, non è assolutamente condivisibile la precisazione contenuta nella ris. 341/E del 2007 cit. relativa all'applicabilità delle imposte in esame in misura proporzionale (l'erroneità di una tale affermazione è stata evidenziata anche in dottrina; sul punto v. Mastroiacovo, *Non è soggetto ad imposizione il passaggio generazionale dell'azienda*, in *Corr. trib.*, 2008, 330; Busani, *L'imposta di registro*, cit., 485 nt. 220 il quale osserva con riferimento alla ris. n. 347 cit. che «l'Amministrazione è incorsa nell'infortunio di ritenere applicabile, stante la presenza di un immobile nel patrimonio aziendale, l'imposta proporzionale ipotecaria e catastale, anziché l'imposta fissa». Evidenzia la "svista" anche Assonime, circolare n. 77 del 6 dicembre 2007).

Infine, è appena il caso di precisare che, per quanto riguarda le imposte indirette, le conclusioni relative alla misura delle imposte ipotecaria e catastale non muterebbero anche qualora nella specifica fattispecie oggetto del quesito – che presenta notevoli criticità sotto il profilo civilistico e delle imposte dirette - non si ravvisasse la regolarizzazione di una società di fatto, ma la costituzione *ex novo* di una società con conferimento di azienda, ovvero una trasformazione eterogenea di comunione di azienda in società.

Annarita Lomonaco