

SETTORE STUDI
QUESITI E MATERIALI
Tributari



05.07.18

Quesito Tributario n. 70-2016/T. Conferimento di azienda a liberazione della quota di partecipazione altrui – adempimento del terzo – conferimento non proporzionale – tassazione

Risposta del 1 aprile 2016

Si chiede quale sia la corretta tassazione dell'atto di conferimento di azienda effettuata dal terzo a liberazione della quota di partecipazione altrui.

L'adempimento del terzo, al pari dell'adempimento effettuato dallo stesso debitore - quantomeno secondo una certa ricostruzione che si ritiene di condividere - non ha natura negoziale e, conseguentemente, non determina, di per sé, l'applicazione dell'imposta di registro alla stregua di una disposizione autonoma.

Infatti, c'è chi autorevolmente e condivisibilmente sostiene che l'adempimento del terzo avrebbe natura composita, ossia di atto esecutivo e negoziale al tempo stesso: dal punto di vista del *solvens*, infatti, la negoziabilità di tale adempimento dovrebbe affermarsi in considerazione della circostanza che il soggetto dispone del proprio patrimonio e, per tale ragione, è necessario un atto di sua volontà. L'adempiente dispone della propria sfera giuridica eseguendo una prestazione a proprio carico che comporta l'attribuzione di beni o servizi [1]. Considerato, invece, dall'angolo visuale del debitore, l'adempimento del terzo costituisce esecuzione del precedente rapporto obbligatorio che lega il debitore stesso al creditore, si atterrebbe, quindi, come atto esecutivo poiché costituisce attuazione di un precedente rapporto [2]. Rispetto al rapporto obbligatorio, e con riferimento ai suoi soggetti, **l'atto del terzo è un atto di adempimento.**

Sotto il primo profilo, e quindi nell'ambito del rapporto esistente tra debitore e creditore, l'adempimento del terzo produce il medesimo effetto dell'adempimento del debitore. L'adempimento effettuato da un soggetto diverso dal debitore non è idoneo a produrre alcun nuovo regolamento d'interessi con riferimento al rapporto obbligatorio in cui interviene. Conseguentemente, poiché l'imposta di registro va applicata in base agli effetti che l'atto è idoneo a produrre, nessun distinto indice di capacità contributiva, giustificante l'applicazione autonoma dell'imposta, potrà essere individuato.

Ciò non esclude che l'atto del terzo sia suscettibile di produrre effetti, rilevanti ai fini dell'imposta di registro ed eventualmente ai fini di altre imposte, ma tali effetti, ancorché indiretti o riflessi, vanno valutati con riferimento al rapporto tra *solvens* e debitore. Diverse, infatti, possono essere le conseguenze dell'adempimento a seconda della giustificazione causale dell'intervento del *solvens*, potendo quest'ultimo trarre il proprio fondamento nell'intento liberale del *solvens* nei confronti del debitore, nell'esistenza di un preesistente rapporto obbligatorio tra *solvens* e debitore che attraverso l'adempimento del terzo si viene ad estinguere o, in ultimo, nell'intento del *solvens* di ripetere dal debitore quanto versato [3].

Qualora, ad esempio, ricorra una causa *solvendi* - fatta eccezione per l'ipotesi in cui intervenga una compensazione volontaria, o per il caso in cui venga enunciato un atto non assoggettato a registrazione - l'adempimento del terzo non dà luogo ad alcun nuovo regolamento di interessi e pertanto non palesa una manifestazione di capacità contributiva diversa da quella relativa al rapporto obbligatorio già sorto e che si intende estinguere [4]. Il ragionamento sembra valere anche nell'ipotesi in cui l'adempimento del terzo non sia contestuale al negozio da cui si origina l'obbligazione che si va ad estinguere, potendo in tal caso applicarsi la sola tassa di quietanza [5].

Tuttavia, poiché il tributo di registro è un'imposta d'atto, laddove il terzo non intervenga o, intervenendo, non palesi direttamente o per enunciazione il rapporto sottostante già esistente o sorto, per effetto dell'adempimento stesso, con il debitore, dovrà aversi riguardo solo al rapporto obbligatorio tra creditore e debitore esternato in atto, rispetto al quale l'adempimento del terzo è da considerarsi alla stregua dell'adempimento effettuato dallo stesso debitore [6].

Ne dovrebbe conseguire l'irrilevanza dell'effetto solutorio determinatosi con l'adempimento del terzo ai fini dell'applicazione del tributo di registro.

Ciò posto, pare opportuno ricordare che l'adempimento del terzo è istituito diverso dall'assegnazione non proporzionale.

Com'è noto, il secondo comma dell'art. 2468 c.c. pone una doppia regola di proporzionalità: della commisurazione dei diritti sociali, in relazione alla quota di partecipazione da ciascun socio posseduta; della misura della partecipazione in relazione al conferimento. Entrambe le regole sono derogabili: la prima in ragione della possibilità di attribuire a ciascun socio "particolari diritti", la seconda in ragione della possibilità di introdurre un'espressa deroga nell'atto costitutivo. Con la riforma del diritto societario (d.lgs 6/2003) si consente di alterare, dunque, il rapporto di necessaria corrispondenza tra valore del conferimento effettuato e valore della partecipazione ricevuta. La necessità di copertura integrale deve risultare verificata solo con riguardo all'ammontare globale del capitale sociale, che non può mai essere inferiore al valore totale dei conferimenti mentre altri conferiscano meno del valore della partecipazione effettivamente ricevuta [7].

Il conferimento non proporzionale può rispondere ad interessi tipicamente endosocietari, che trovano cioè la loro fonte in esigenze di carattere imprenditoriale e nel contratto di società stesso, ma questi non sono gli unici a poter giustificare il ricorso allo schema delle assegnazioni non proporzionali. Lo strumento potrebbe, in primo luogo, essere utilizzato per la definizione di precedenti rapporti giuridici tra le parti, integrando cioè una *datio in solutum* idonea ad estinguere le ragioni di debito/credito preesistenti; potrebbe poi permettere la realizzazione di liberalità indirette a favore di terzi, estranei piuttosto che consanguinei, divenendo così un possibile strumento anche per il ricambio generazionale nell'impresa. L'imprenditore, infatti, intendendo

coinvolgere le generazioni successive nell'attività d'impresa, potrebbe costituire una società nella quale egli solo conferisce l'azienda, sino a quel momento gestita sotto forma di impresa individuale, beneficiandole di considerevoli partecipazioni attraverso un'assegnazione non proporzionale [8].

Ci si è chiesti se questo istituto rappresenti una sorta di schema tipizzato dal legislatore nell'ambito societario, che può colorarsi di interessi, onerosi piuttosto che gratuiti, che rimangono estranei al suo profilo causale, risolvendosi così in una fattispecie autonoma, dotata di proprie regole; se possano individuarsi solide distinzioni con istituti apparentemente molto simili, quali il contratto a favore del terzo piuttosto che l'adempimento del terzo; se invece costituisca uno schema neutro, incolore, essenzialmente descrittivo, che di volta in volta assume profili causali differenti, come ad esempio avviene per la cessione del credito.

Nonostante la dottrina non sia unanime sul punto, è parsa convincente l'opinione di coloro i quali individuano nelle assegnazioni non proporzionali un istituto nuovo ed autonomo, che risponde a regole proprie e che manifesta differenze sia rispetto al contratto a favore del terzo, sia dell'adempimento del terzo.

Il contratto a favore del terzo, infatti, prescinde da una necessaria e contestuale presenza del terzo beneficiario alla fase negoziale; quel terzo invece nelle assegnazioni non proporzionali non può mancare, trattandosi di uno dei soci che deve approvare l'intero contratto sociale. Il suddetto inquadramento, inoltre, porrebbe il problema, di ardua soluzione e tuttora discusso, della inesistenza del promittente, trattandosi di società di capitali non ancora iscritta. Quanto all'adempimento del terzo, invece, la sua natura giuridica unilaterale e la sua indifferenza rispetto alla volontà del creditore, che può rifiutare la prestazione solo nelle ipotesi tipizzate dal legislatore, divergono ampiamente dalla fattispecie in esame.

La lettura proposta, in sostanza, permette di giungere alla conclusione che non vi sia alcuna necessità di ricorso alla cd. *expressio causae*, che del resto non è richiesta dagli artt. 2346 e 2468, qualifica come motivi esterni allo schema causale tipico – societario – quelli di volta in volta endo-societari piuttosto che etero-societari, e ottiene il risultato di non esporre l'ente costituito ai vizi inerenti al rapporto tra beneficiario e conferente, che non possono così provocare alcuna ripercussione in ambito "sociale". La ricostruzione quale schema tipico, causalmente autonomo, permette inoltre di eliminare ogni dubbio relativo all'aspetto formale e di ritenere che non vi sia alcun obbligo particolare – si pensi, ad esempio, alla necessità dei testimoni – anche quando i motivi esterni siano ascrivibili a mera liberalità [9].

Alla luce di queste considerazioni, anche nell'ipotesi in cui l'attribuzione effettuata a liberazione della quota altrui possa qualificarsi come conferimento non proporzionale, non sarebbe ravvisabile alcuna ulteriore disposizione, diversa dal conferimento, da assoggettare a tassazione.

[1] Bianca, *L'obbligazione*, Milano, 1990, 288, il quale ritiene che debba comunque escludersi che il soggetto disponga in ordine ai suoi beni e alla sua attività laddove abbia ricevuto dal creditore il danaro occorrente per l'adempimento; Turco, *op. cit.*, 161

[2] Bianca, *L'obbligazione*, cit. 286; Turco, *L'adempimento del terzo*, *Comm. Schlesinger*, Milano, 2002, 161

[3] In tema anche Marrese, *L'adempimento del terzo*, relazione al convegno "Modi di estinzione delle obbligazioni pecuniarie nell'attività notarile", tenutosi a Reggio Calabria il 22-23 giugno 2012.

[4] Ad esempio quando il terzo adempie menzionando il debito del compratore nascente dalla vendita non si crea un nuovo negozio, sicché la "prestazione" del terzo resta economicamente e fiscalmente "ancorata" alla vendita e ne segue la dinamica

[5] L'intervento del *solvens* potrebbe, anche, ricondursi ad una causa *credendi*, laddove il terzo ingerisca nel rapporto obbligatorio, con l'attribuzione al creditore, a scopo di mutuo acquisendo, quindi, il diritto a recuperare nei confronti dell'obbligato quanto versato per l'estinzione del suo debito. In questa ipotesi l'adempimento del terzo dà luogo ad un autonomo negozio tra *solvens* e debitore (mutuo), quindi se l'esistenza di un tale rapporto è palesata in atto (direttamente o per enunciazione) non si può escludere l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro ai sensi dell'art. 9 della tariffa, parte prima, allegata al TUR.

[6] Si vedano le considerazioni di Bianca, cit., 287

[7] Così Paolini, *Commento sub art. 2648*, in Santosuosso (a cura di), *Delle Società, Dell'Azienda, Della concorrenza*, in commentario del codice civile diretto da E. Gabrielli, 2015, 303 ss.

[8] Si veda sul punto Studio n. 148-2008/I, *L'assegnazione delle partecipazioni non proporzionale ai conferimenti* (Approvato dalla Commissione studi d'Impresa il 19 marzo 2009), est. Sodi

[9] Si veda sin qui Studio n. 148-2008/I, *L'assegnazione delle partecipazioni non proporzionale ai conferimenti* (Approvato dalla Commissione studi d'Impresa il 19 marzo 2009), est. Sodi, cui si rinvia per i riferimenti in dottrina. Sulla natura dell'istituto e sull'*expressio causae* si esprime, nello stesso senso, Paolini, *op. loc. ult. cit.*, cui si rinvia per ulteriori riferimenti in dottrina.

Susanna Cannizzaro

note legali

I testi pubblicati sono di proprietà del Consiglio Nazionale del Notariato e ad uso esclusivo del destinatario. La riproduzione e la cessione totale o parziale effettuata con qualsiasi mezzo e su qualsiasi supporto idoneo alla riproduzione e trasmissione non è consentita senza il consenso scritto della Redazione. Ai sensi dell'art. 5 della legge 633/1941 sul diritto d'autore, i testi di legge e degli atti ufficiali dello Stato e delle pubbliche amministrazioni, italiane o straniere, non sono coperti da diritto d'autore; tuttavia l'elaborazione, la forma e la presentazione dei testi stessi si intendono protette da copyright.

CNN Notizie a cura di
Claudia Petraglia

Responsabile
Massimiliano Levi

Coordinamento di Redazione
Francesca Minunni, Chiara Valentini

Redazione
Francesca Bassi, Chiara Cinti,
Mauro Leo,
Annarita Lomonaco,
Antonio Ruotolo

Contatti

cnn.redazione@notariato.it
www.notariato.it
Trasmissione di Notartel S.p.A.

WWW.NOTARIATO.IT