

Conferimento di immobili. Determinazione della base imponibile

di Luigi Cenicola - esperto fiscale

In tema di imposta di registro, l'[articolo 50](#), D.P.R. 131/1986, interpretato alla luce della disciplina comunitaria (Direttiva CEE 335/69) impone che, qualora siano conferiti in società beni immobili, diritti reali immobiliari o aziende, sono deducibili, ai fini della determinazione della base imponibile, le sole passività e oneri inerenti al bene o diritto trasferito, con esclusione di quelli che, anche se gravanti sul conferente e accollati alla società, non sono collegati all'oggetto del trasferimento.

Premessa

L'Agenzia delle entrate, con [circolare n. 2/E/2014](#), nel fare presente che con l'[articolo 10](#), D.Lgs. 23/2011¹ è stato riformulato l'[articolo 1](#) della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986 (Tur) prevedendo nuove aliquote per la tassazione degli atti, a titolo oneroso, traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari, ha chiarito che la disposizione citata esplica effetti anche in relazione agli atti di conferimento nelle società di qualunque tipo e oggetto negli enti diversi dalle società, compresi i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone o di beni, con o senza personalità giuridica, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole di diritti di proprietà o di godimento su beni immobili e agli atti di assegnazione ai soci, associati o partecipanti, di beni immobili.

Pertanto:

- la costituzione e l'aumento del capitale o patrimonio, con conferimento del diritto di proprietà o di diritti reali di godimento su beni immobili, diversi da quelli strumentali per natura, è soggetta a registrazione in termine fisso, con applicazione delle aliquote previste per i trasferimenti immobiliari dall'articolo 1, della Tariffa, parte prima, allegata al Tur;

¹ Come modificato dall'articolo 26, comma 1, D.L. 104/2013, convertito, con modificazioni, L. 128/2013, e dall'articolo 1, comma 608, L. 147/2013, (Legge di Stabilità 2014)

- agli atti di assegnazione ai soci, associati o partecipanti, non soggetti a Iva, aventi a oggetto beni immobili, diversi da quelli destinati all'esercizio di attività commerciali, si applicano le aliquote proporzionali dell'imposta di registro, previste dall'[articolo 1](#), Tariffa².

Resta confermata, invece, l'applicazione dell'imposta di registro con aliquota del 4%, per gli atti di conferimento del diritto di proprietà o del diritto reale di godimento su fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza una radicale trasformazione, nonché su aree destinate a essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati o come loro pertinenze, sempreché i fabbricati siano ultimati entro 5 anni dal conferimento e presentino le indicate caratteristiche³.

Infine, gli atti di conferimento di beni strumentali soggetti a Iva⁴, in regime sia di esenzione sia di imponibilità, sono soggetti all'imposta di registro nella misura fissa di 200 euro e le imposte ipotecarie e catastali nella misura proporzionale rispettivamente del 3% (articolo 1-bis della [Tariffa](#) allegata al Tuic) e dell'1% ([articolo 10](#), comma 1, Tuic)⁵.

Gli atti di conferimento in questione sono disciplinati dall'[articolo 50](#), Tur il quale prevede che la base imponibile è costituita dal valore dei beni o diritti conferiti al netto delle passività e degli oneri accollati alle società, enti, consorzi, associazioni e altre organizzazioni commerciali o agricole, nonché delle spese e degli oneri inerenti alla costituzione o all'esecuzione dell'aumento calcolati forfetariamente nella misura del 2% del valore dichiarato fino a 200 milioni di lire (103.291,38 euro) e dell'1% per la parte eccedente, e in ogni caso in misura non superiore a 1 miliardo di lire (1.936.270 euro).

Calcolo della base imponibile

Con 2 recenti pronunciamenti la Cassazione si è espressa sulla corretta interpretazione da attribuire al citato articolo del TUR, alla luce anche di quanto previsto dalla Direttiva 335/69/CEE che, nell'intento di armonizzare le imposte indirette sulla raccolta di capitali (in vigore negli Stati membri) e cioè l'imposta sui conferimenti di capitali in società al fine di evitare doppie imposizioni, ha comunque previsto una disciplina derogatoria consentendo a ciascun Paese membro di percepire *“imposte di trasferimento, ivi comprese le tasse di pubblicità fondiaria, sul conferimento a una società, associazione o persona giuridica che persegue scopi di lucro, di beni immobili o di aziende commerciali situati sul loro*

² In ragione di quanto sopra a tali atti si applicano le aliquote del 2, 9 e 15% per un importo minimo pari a 1.000 euro. Inoltre, le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura fissa di 50 euro ciascuna.

³ In relazione a tali atti, le imposte ipotecaria e catastale si applicano nella misura proporzionale rispettivamente del 2 e 1%. Sono, inoltre, dovuti l'imposta di bollo, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali.

⁴ Articolo 10, comma 1, n. 8-ter, D.P.R. 633/1972.

⁵ Sono inoltre dovuti l'imposta di bollo, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali.

territorio”, a condizione che tali tributi non siano superiori a quelli applicabili alle operazioni simili contenute nello Stato membro che li riscuote⁶.

La corresponsione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali inerenti il trasferimento al conferimento di immobili a una società di capitali, non avendo a oggetto il conferimento in sé, ma il trasferimento di proprietà di beni immobili, non si pone in contrasto con il quadro normativo comunitario delineato⁷.

Del resto, come già evidenziato, la normativa statale è allineata con quella comunitaria posto che l'[articolo 4](#), comma 1, lettera a), della Tariffa, parte prima, D.P.R. 131/1986 dispone che l'imposta di registro, in caso di “*costituzione e aumento del capitale o patrimonio: con conferimento di proprietà o diritto reale di godimento su beni immobili...*” si applica con le aliquote proporzionali di cui all'[articolo 1](#) della Tariffa medesima.

Con [ordinanza n. 475/2018](#) la Suprema Corte ha affermato che:

“nel caso di conferimento in una società di beni immobili, diritti reali immobiliari o aziende, la base imponibile, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, va determinata deducendo dai beni e diritti conferiti solo le passività e gli oneri inerenti all'oggetto del trasferimento stesso, e non anche passività e oneri che, pur gravanti sul conferente ed assunti dalla società concessionaria, non possano dirsi collegati all'oggetto medesimo”.

Il citato [articolo 50](#), Tur – rileva sempre la Suprema Corte – ha trasposto nell'ordinamento italiano la Direttiva 335/69/CEE ([articolo 5](#)), secondo cui:

“l'imposta è liquidata sul valore reale dei beni di qualsiasi natura conferiti o da conferire dai soci, previa deduzione delle obbligazioni assunte e degli oneri sopportati dalla società a causa di ciascun conferimento”.

Proprio il riferimento alla “*causa di ciascun conferimento*”, richiamato dalla suddetta Direttiva, non consente di interpretare la norma interna nel senso di permettere una deduzione indiscriminata delle passività e degli oneri gravanti sul bene o diritto conferito per cui, ai fini dell'imposta di registro, è

⁶ Articolo 12, Direttiva CEE 335/69:

“1. gli Stati membri possono applicare, in deroga alle disposizioni degli articoli 10 e 11: a) imposte sui trasferimenti di valori mobiliari, riscosse forfettariamente o no; b) imposte di trasferimento, ivi comprese le tasse di pubblicità fondiaria, sul conferimento a una società, associazione o persona giuridica che persegue scopi di lucro, di beni immobili o di aziende commerciali situati sul loro territorio; c) imposte di trasferimento sui beni di qualsiasi natura che sono oggetto di un conferimento a una società, associazione o persona giuridica che persegue scopi di lucro, nella misura in cui il trasferimento di tali beni è remunerato altrimenti che con quote sociali; d) imposte sulla costituzione, iscrizione o cancellazione di privilegi e ipoteche; e) diritti di carattere remunerativo; f) l'Iva.

2. Le imposte e i diritti di cui al § 1, lettere da b) a e), sono gli stessi, sia che la sede della direzione effettiva o la sede statutaria della società, associazione o persona giuridica che persegue scopi di lucro si trovino sul territorio dello Stato membro che li riscuote, sia che essi si trovino altrove. Tali imposte e diritti e tributi non possono inoltre essere superiori a quelli che sono applicabili alle operazioni simili nello Stato membro che li riscuote”.

⁷ Cassazione, ordinanza n. 6239/2010.

necessario fare un'attenta verifica del collegamento tra la passività e il conferimento del bene; questo, onde evitare che eventuali mutui ipotecari, costituiti in funzione di elusione del carico tributario, possano dare luogo a una riduzione dell'imposta⁸.

Inoltre, con particolare riguardo ai conferimenti di immobili in società, ove il conferente sia una persona fisica, la base imponibile non può esser ridotta delle passività e degli oneri, quali scoperti bancari di natura personale o temporanea che, anche se gravanti sullo stesso conferente e assunti dalla società cessionaria, non possono dirsi collegati al bene oggetto del conferimento⁹.

Con tali motivazioni la Suprema Corte ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle entrate a seguito del contenzioso instauratosi con una società alla quale era stato notificato un avviso di liquidazione inerente l'imposta di registro.

Nel giudizio di secondo grado la CTR, confermando la decisione dei giudici di primo grado favorevole al contribuente, aveva ritenendo che l'[articolo 50](#), Tur consentisse di detrarre dal valore del bene le passività inerenti a condizione che le medesime fossero accollate alla società conferitaria.

Nel merito, la Corte ha osservato che la mera circostanza che la passività di cui si chiedeva il riconoscimento (*ex* articolo 50, Tur) fosse garantita da ipoteca non era di per sé idonea a qualificare l'inerenza del debito al bene conferito. Nel caso di specie la passività che si voleva dedurre a fini fiscali dal valore degli immobili conferiti in società era attinente a un debito personale del resistente, antecedente e indipendente dal conferimento del bene stesso in società e gravante su un c/c bancario non di pertinenza della società; pertanto la sentenza della CTR andava cassata in ragione proprio del fatto che non si tratta va di oneri inerenti all'oggetto del trasferimento stesso.

In senso conforme, la [sentenza n. 7637/2018](#) con la quale la Cassazione ha sottolineato come:

“in tema d'imposta di registro, il D.P.R. 131/1986, articolo 50, interpretato alla luce della disciplina comunitaria (Direttiva CEE 335/69) impone che, qualora siano conferiti in società beni immobili, diritti reali immobiliari o aziende, sono deducibili, ai fini della determinazione della base imponibile, le sole passività e oneri inerenti al bene o diritto trasferito, con esclusione di quelli che, anche se gravanti sul conferente e accollati alla società, non sono collegati all'oggetto del trasferimento”.

Anche in questo caso il contenzioso era conseguente a un avviso di liquidazione con il quale l'ufficio dell'Agenzia delle entrate aveva rideterminato la base imponibile recuperando a tassazione la maggiore imposta di registro dovuta in merito a una operazione costituita dalla delibera di aumento del capitale

⁸ Cassazione, sentenze n. 3444/2014, n. 23234/2015.

⁹ Cassazione, sentenze n. 16768/2002, n. 9580/2013.

sociale e dal conferimento nella società, da parte di un soggetto, di un bene immobile gravato da ipoteca a seguito di mutuo acceso dalla conferente per la ristrutturazione di altro bene immobile, e accollato alla stessa società conferitaria.

Anche in tale circostanza la CTR confermava la sentenza della CTP rigettando l'appello dell'Amministrazione finanziaria che presentava, quindi, ricorso per Cassazione.

Per l'Agenzia delle entrate la CTR aveva erroneamente ritenuto:

- che la base imponibile dovesse essere determinata assumendo il valore venale del bene conferito, scomputando le passività afferenti al bene medesimo e gli oneri accollati alla società; operazione non condivisibile poiché in contrasto con quanto costantemente affermato dalla giurisprudenza di legittimità secondo la quale non hanno efficacia, nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, gli atti costituenti "abuso di diritto", ossia le operazioni effettuate essenzialmente per ottenere un vantaggio fiscale;
- che tale criterio di calcolo della base imponibile dell'imposta non era parimenti perseguibile, posto che il prezzo di vendita era costituito non solo dalla somma materialmente versata al venditore, ma anche dall'importo dei debiti accollati al compratore, atteso che la stipulazione del mutuo, e il suo successivo accollo da parte della società conferitaria, non costituiva passività aziendale ma mera modalità di corresponsione del prezzo.

In sostanza, per la CTR l'operazione non poteva essere riqualificata come vendita, non avendo all'epoca dei fatti l'[articolo 20](#), TUR una finalità antielusiva, e la base imponibile andava calcolata con riguardo al valore venale dell'immobile, al netto delle passività accollate dalla società e afferenti al bene conferito; rilievi ritenuti inconcludenti dai giudici di legittimità posto che si basavano su una lettura dei fatti incentrata su singoli comportamenti negoziali.

L'ufficio, dal canto suo, rifacendosi a quanto disposto dall'[articolo 20](#), Tur (periodo *ante* riforma) e sulla base di un indirizzo costante della giurisprudenza in merito all'interpretazione di detto articolo, e in ragione del collegamento tra il finanziamento sull'immobile e il conferimento di esso nella società, in occasione dell'approvazione dell'aumento del capitale sociale deliberato dalla società, con accollo del mutuo da parte della società conferitaria, aveva rilevato che l'operazione, complessivamente intesa, non potesse avere altra plausibile spiegazione se non quella di far conseguire un indebito risparmio d'imposta, essendo evidente il fine di ridurre la base imponibile dell'atto di trasferimento immobiliare, attuato con atti solo formalmente autonomi.

Il tutto era riconducibile alla corretta interpretazione degli atti alla luce del combinato disposto degli articoli 20 e [50](#), Tur; relativamente a quest'ultimo articolo la Cassazione ha ribadito quanto ormai consolidato dalla giurisprudenza.

Relativamente all'articolo 20, D.P.R. 131/1986, è ben noto che è stato oggetto di rivisitazione¹⁰. L'articolo 1, [comma 87](#), lettera a), L. 205/2017 ha, infatti, introdotto alcune modifiche alla normativa di riferimento per cui:

“l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti a esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi”.

Con la stessa legge è stato, altresì, modificato l'[articolo 53-bis](#), Tur il quale estende all'imposta di registro il criterio dell'abuso del diritto¹¹ per cui assumono rilevanza anche ai fini della predetta imposta (come anche di quelle ipotecaria e catastale) quelle operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti¹².

Per la giurisprudenza della Cassazione il rinnovato articolo 20, Tur introduce dei limiti all'attività di riqualificazione giuridica della fattispecie che prima non erano previsti, fermo restando che l'Amministrazione finanziaria può dimostrare la sussistenza dell'abuso del diritto, il quale attribuisce espressamente rilevanza al collegamento negoziale, ma nel solo ambito, appunto, dell'abuso del diritto e non più in quello della mera riqualificazione giuridica.

Inoltre, non avendo natura interpretativa, ma innovativa, l'[articolo 20](#), Tur, così modificato, non esplica effetto retroattivo; conseguentemente, gli atti antecedenti alla data di sua entrata in vigore (1° gennaio 2018) continuano a essere assoggettati all'imposta di registro secondo la disciplina vigente prima della riformulazione.

Fino al 2017 la norma in argomento disponeva che:

“l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente”.

Secondo la giurisprudenza, vigente il testo *ante* riforma:

“l'articolo in questione non detta una regola antielusiva, ma una regola interpretativa, concernente la qualificazione oggettiva degli atti secondo la causa concreta dell'operazione complessiva, sicché (ad

¹⁰ L. Cenicola, *“Natura innovativa e non interpretativa del rinnovato articolo 20, Tur”* in Rivista per la consulenza in agricoltura n. 26/2018.

¹¹ Disciplinato dalla L. 212/2000, articolo 10-*bis* introdotto dal D.Lgs. 128/2015.

¹² Cassazione, sentenza n. 2007/2018.

esempio) il conferimento societario di un'azienda e la successiva cessione da parte del conferente delle quote della società conferitaria vanno qualificati come cessione di azienda ove le circostanze obiettive facciano emergere una causa unitaria di cessione aziendale, senza che occorra verificare l'eventualità di un disegno elusivo d'imposta¹³.

Per i giudici di legittimità l'articolo 20, Tur (*ante riforma*) non aveva quale finalità preminente quella di recuperare eventuali imposte eluse bensì quella di qualificare, ai fini della determinazione dell'imposta di registro:

“l'atto o il collegamento di più atti in ragione della loro intrinseca portata, cioè in ragione degli effetti oggettivamente raggiunti dal negozio o dal collegamento negoziale come può appunto avvenire con la cessione delle quote della società, atti che se funzionalmente e cronologicamente collegati potrebbero essere senz'altro idonei a realizzare oggettivamente gli effetti della vendita e cioè il trasferimento di cose dietro corrispettivo del pagamento del prezzo¹⁴”.

Pertanto, secondo sempre i giudici di legittimità, l'articolo in questione va interpretato attribuendo preminente rilevanza alla natura intrinseca degli atti registrati e dei loro effetti giuridici rispetto al titolo; in particolare, l'interprete è vincolato a privilegiare, nell'individuazione della struttura del rapporto giuridico tributario, la sostanza sulla forma e, quindi, il dato giuridico reale conseguente alla natura intrinseca degli atti e ai loro effetti giuridici rispetto:

“a ciò che formalmente è enunciato, anche frazionatamente, in uno o più atti, con la conseguenza di dover riferire l'imposizione al risultato di un comportamento nella sostanza unitario, rispetto ai risultati parziali e strumentali di una molteplicità di comportamenti formali, atomisticamente considerati¹⁵”.

Gli atti inerenti alla causa, oggetto della controversia, si riferivano a un periodo antecedente all'avvenuta revisione dell'[articolo 20](#), Tur per cui si dovevano osservare le regole corrispondenti a tale periodo di tempo.

La Suprema Corte ha, quindi, osservato che la CTR ha omesso, nella circostanza, di attribuire il dovuto rilievo alla sequenza degli atti, al fine di evidenziarne l'inscindibile collegamento negoziale, e, per altro verso, ha omesso di considerare che il mutuo ipotecario, come rilevato dall'Amministrazione, era stato concesso per esigenze personali di liquidità della conferente e, dunque, che la passività accollata alla società (senza che alla stessa fosse stata anche trasferita la somma ottenuta dall'istituto di credito in

¹³ Cassazione, ordinanza n. 30194/2017.

¹⁴ Cassazione, sentenza n. 3562/2017.

¹⁵ Cassazione, sentenze n. 8542/2016, n. 1955/2015, n. 14150/2013, n. 6835/2013.

occasione dell'accensione del mutuo) non poteva qualificarsi come inerente al bene conferito, assurgendo piuttosto a modalità di corresponsione del prezzo di una compravendita immobiliare.

Accogliendo il ricorso dell'Agenzia delle entrate, la Cassazione ha ribadito che la novella introdotta dalla L. 205/2017, non avendo portata interpretativa, ma innovativa, non esplica effetto retroattivo e, conseguentemente, gli atti ai quali era correlato l'esercizio della potestà impositiva, antecedenti alla data di sua entrata in vigore (1° gennaio 2018), continuano a essere assoggettati a imposta di registro secondo la disciplina risultante dalla previgente formulazione dell'articolo 20, Tur.