

## Circolare del 10/06/1986 n. 37 - Min. Finanze - Tasse e Imposte Indirette sugli Affari

D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, recante approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro.

### Parte N. 41

**Sintesi:** L'art. 3 della tariffa. Parte prima. Allegata al t.u. 131/1986, rispetto al corrispondente articolo del d.p.r. 634/1972, indica che la norma si applica a tutti gli atti di natura dichiarativa tranne quelli aventi per oggetto gli autoveicoli. L'art. 4 prevede le aliquote dell'imposta di registro applicabili agli "atti propri" non solo delle "societa' ed enti assimilati", ma "delle societa' di qualunque tipo ed oggetto e degli enti diversi dalle societa', compresi i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone o di beni, con o senza personalita' giuridica, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attivita' commerciali o agricole": per "atti propri" devono intendersi quelli tipici e che quindi solo tali societa' ed enti possono porre in essere. Gli atti tipici delle societa' ed enti non espressamente menzionati nell'art. 4 sono esenti dall'obbligo della registrazione. Nell'ipotesi di costituzione o aumento del capitale o patrimonio. Prevista dalla lettera a). L'aliquota del 4% riguarda ora anche le aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione di fabbricati commerciali (purche' siano ultimati entro cinque anni dal conferimento del terreno) non suscettibili di diversa destinazione o come loro pertinenze. Al punto 3 della lettera a), l'aliquota e' prevista ora per qualunque tipo di conferimento quindi anche da parte di un imprenditore individuale, purche' il soggetto destinatario sia uno di quelli indicati nella parte introduttiva dell'art. 4. Non e' piu' prevista la tassazione delle delibere di emissione di obbligazioni o di altri titoli di credito emessi in serie; inoltre, ai fini della tassazione all'1%, la norma considera ora solo "il passaggio a capitale di riserve", e non anche l'utilizzo di riserve per coprire le perdite.

### Testo:

L'art.3 rispetto all'articolo corrispondente del dpr 634/72 indica che la norma si applica a tutti gli atti di natura dichiarativa tranne quelli aventi per oggetto gli autoveicoli.

Molto opportunamente il legislatore ha riportato nel corpo della norma una disposizione gia' esistente in precedenza ma che compariva nella nota al citato art.3 del dpr 634.

La nota e' stata eliminata, in quanto, per cio' che concerne l'assegnazione ed ogni eventuale atto di natura dichiarativa derivanti da atti sociali, il richiamo si appalesa pleonastico essendo gia' la fattispecie puntualmente prevista dalla lett. d) del successivo art.4.

L'articolo 4 nella nuova formulazione prevede le aliquote applicabili agli atti propri delle societa' di qualunque tipo ed oggetto e degli enti diversi dalle societa' compresi i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone o di beni, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attivita' commerciali o agricole. Relativamente agli atti delle societa' ed enti di cui trattasi lo articolo precisa che deve aversi riguardo agli "atti propri", con evidente riferimento agli atti tipici delle societa' e degli altri enti suindicati che, nella loro specifica qualita', solo essi possono porre in essere. Nell'ambito degli "atti propri" sono individuati, in modo esaustivo, quelli che per natura e contenuto economico (ad esempio, conferimento) sono rilevanti agli effetti dell'imposta di registro.

Coordinando tale disposizione con quella di cui all'articolo 9 della tabella che elimina l'obbligo di chiedere la registrazione per gli "atti propri" dei soggetti di cui sopra "diversi" da quelli indicati nell'articolo 4 in commento, se ne ricava una conseguenza destinata a risolvere i dubbi interpretativi sorti in relazione alla previgente disciplina, dubbi che si fondavano sul dilemma se un atto societario non previsto nell'articolo 4 della prima parte della tariffa allegata al D.P.R. n. 634 del 1972 dovesse soggiacere alla diversa tassazione proporzionale di cui all'articolo 9 di tale ultima tariffa o andare invece esente dall'obbligo della registrazione. E' appunto a quest'ultima conclusione che e' pervenuto il legislatore delegato per gli atti tipici delle societa' e degli enti non espressamente indicati nell'articolo 4.

Rimanendo, dunque, soggetti all'imposta i conferimenti eseguiti in sede di costituzione o di aumento di capitale della societa', al numero 1) della lettera a) del primo comma dell'articolo 4 e' stato precisato che se il conferimento ha per oggetto la proprieta' o un diritto reali di godimento su beni immobili, si applicano le aliquote previste per i trasferimenti di immobili dal precedente articolo 1. Ne consegue che ove fossero conferiti beni di interesse storico, artistico e archeologico, soggetti alla legge 1 giugno 1939, n. 1089, tale conferimento dovra' scontare l'aliquota del 4% prevista dalla terza parte dell'articolo 1 della tariffa in esame. Resta inteso che le condizioni stabilite a carico dei contribuenti dalla nota II) apposta al cennato articolo 1 dovranno essere vagliate dall'ufficio anche

relativamente agli atti di conferimento in parola.

E' da sottolineare che la lettera a) in discorso ha compreso nell'imposizione qualsiasi conferimento che comporti un aumento del patrimonio nella considerazione che anche tali conferimenti realizzano un trasferimento da un soggetto ad un altro al pari di quelli fatti in sede di aumento di capitali. Per tali aumenti di patrimonio la tassazione viene operata sulla base della denuncia prevista dalla nota I) all'articolo in esame.

In merito al conferimento di fabbricati destinati specificamente ad attivita' commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione si segnala che l'aliquota del 4% riguarda, con la nuova formulazione della norma, anche le aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione di fabbricati commerciali non suscettibili di diversa destinazione o come loro pertinenze.

La norma in sostanza tende a perequare l'onere tributario in sede di conferimento, sia per l'ipotesi in cui l'apporto ha per oggetto direttamente un fabbricato commerciale, che nell'ipotesi in cui abbia per oggetto un'area da utilizzare per la costruzione di un fabbricato della stessa natura. La nuova disposizione opera anche per le aree pertinenziali dei fabbricati commerciali da edificare con le suddette caratteristiche.

Peraltro, al fine di evitare abusi, la legge prevede la condizione che i fabbricati devono essere ultimati, con le indicate caratteristiche, entro cinque anni dal conferimento del terreno.

Gli uffici del registro, nel procedere alla tassazione di atti portanti il conferimento di terreni di cui sopra, dovranno iscrivere articolo a campione unico ai fini dell'accertamento della verificata condizione di legge e dei requisiti, nonche', eventualmente, ai fini del recupero della differenza d'imposta.

In relazione al conferimento di proprieta' o diritto reali di godimento su aziende o su complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa si rinvia, in ordine alla configurazione del "complesso aziendale" conformemente all'espressione adottata dall'articolo 7 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, a quanto gia' chiarito in sede di commento dell'articolo 50 del testo unico.

Inoltre, la nuova espressione di cui al punto 3) dell'art. 4 in commento - in luogo di quella "conferimenti di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, fatti da una societa' ad altra societa' esistente o da costituire", che esisteva nella corrispondente norma del D.P.R. n. 634 del 1972, recepisce le innovazioni apportate dall'art. 7 della succitata legge n. 904 del 1977, confermando l'applicazione dell'unica aliquota dell'1% per qualunque tipo di conferimento (e quindi anche da parte di un imprenditore individuale) ferma restando la condizione che il soggetto destinatario sia uno di quelli contemplati dalla parte introduttiva del ricordato art. 4 in commento.

L'articolo in parola ha previsto anche, con il n. 4), che, nel caso di conferimento di proprieta' o di diritto reali di godimento su autoveicoli, devono essere corrisposte le stesse imposta di cui al successivo art. 7. L'inserimento di tale specifica disposizione dirime i dubbi sorti nel vigore del D.P.R. n. 634 del 1972 in quanto, in mancanza di una espressa disposizione di legge, da parte di molti uffici si riteneva che l'imposta prevista per il conferimento di tali beni o diritti fosse quella dell'1% indicata dal n. 3) dell'art. 4 della parte prima della tariffa allegata al decreto da ultimo citato.

La tassazione dell'aumento di capitale mediante la conversione di obbligazioni in azioni, espressamente disciplinata dall'articolo 2420 - bis del codice civile, e' stata prevista esplicitamente dalla prima parte del n. 6) della lettera a) delle norme in commento, con riferimento a quanto disposto dal sesto comma dell'art. 27 del testo unico al cui commento si fa rinvio.

Sembra opportuno far presente che, non avendo l'art. 4 riprodotto la disposizione di cui alla lettera e) del corrispondente art. 4 della parte prima della tariffa allegata al D.P.R. n. 634 del 1972, non e' piu' prevista la tassazione delle delibere di emissione di obbligazioni o di altri titoli di credito emessi in serie.

Il legislatore ha, infatti, ritenuto opportuno adeguarsi alle disposizioni contenute nell'art. 11 della direttiva gia' richiamata della Comunita' Economica Europea del 1969, n. 335, che dispone l'esenzione, dalla cosiddetta imposta sulla raccolta dei capitali, dell'emissione dei predetti titoli.

Altra espressa previsione di cui al punto 6) lettera a) dell'art. 4 in discorso e' quella relativa alla tassazione del passaggio a capitale di riserve diverse da quelle costituite con sopraprezzi o con versamenti dei soci in conto capitale o a fondo perduto e da quelle iscritte in bilancio a norma di leggi di rivalutazione monetaria.

Appare opportuno a questo proposito precisare che la norma prende in considerazione il "passaggio a capitale di riserve" e non anche l'utilizzazione delle riserve stesse nell'ipotesi in cui l'operazione

venisse effettuata per coprire le perdite di esercizio. In quest'ultima ipotesi, invero, l'applicazione del tributo non sarebbe giustificata in quanto non si verificherebbe alcuna modifica statutaria, rimanendo il capitale sempre dello stesso ammontare. Conseguentemente gli atti della specie devono ritenersi compresi fra quelli di cui all'art. 9 della tabella. Nel caso di passaggio a capitale di riserve costituite con sopraprezzi la ragione dell'inapplicabilita' del tributo risiede nella considerazione che, essendo il sopraprezzo costituito dal maggior onere a carico dell'azionista o partecipante nell'ipotesi di scarto tra valore nominale e valore venale delle azioni o quote, la relativa tassazione e' gia' avvenuta in sede di tassazione dell'aumento di capitale.

---

---