

Giurisprudenza

Conferimento immobiliare intra-Ue: no tassa fissa se la sede è in Italia

8 Giugno 2018

Corretta l'applicazione del tributo in misura proporzionale, per mancanza di qualsiasi collegamento effettivo della società ricorrente con la realtà economica lussemburghese



In materia Registro, nel caso di conferimenti immobiliari, l'imposta in misura fissa si applica solo se la sede di direzione effettiva della conferitaria si trova in un altro Stato membro dell'Unione europea.

Con questa massima la Commissione tributaria regionale della Toscana (sentenza 933 del 18 maggio 2018) ha respinto il ricorso del contribuente e accolto la tesi dall'Amministrazione finanziaria, secondo cui l'agevolazione dell'imposta fissa non spetta in quanto la sede legale in

Lussemburgo della conferitaria non costituisce la sede di direzione effettiva, ma una mera domiciliazione di comodo.

Fatti

Nel 2011 due coniugi (cittadini italiani e residenti) hanno costituito una società lussemburghese. Un mese dopo la costituzione, la società ha deliberato un aumento di capitale sociale, che i soci hanno liberato attraverso il conferimento della nuda proprietà di alcuni cespiti immobiliari siti in Italia, riservandosi su di essi l'usufrutto a vita. L'attività della società consisteva nella gestione passiva della nuda proprietà degli immobili.

Qualche giorno dopo, l'atto di conferimento è stato ripetuto di fronte a un notaio italiano, per consentire che la delibera assembleare producesse i suoi effetti in Italia. Per questo atto, le parti hanno chiesto l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, ai sensi della nota IV dell'articolo 4 della Tariffa - Parte prima, allegata al Dpr 131/1986.

L'Agenzia delle entrate ha emesso un avviso di liquidazione, con il quale ha disconosciuto il diritto alla registrazione dell'atto di conferimento in misura fissa e applicato le imposte ordinarie (in misura proporzionale), per mancanza di qualsiasi collegamento certo ed effettivo della società con la realtà economica lussemburghese.

La conferitaria, infatti, era non operativa e priva di insediamento reale in Lussemburgo. Dai bilanci emergeva che la stessa non produceva ricavi, non aveva dipendenti, non aveva beni strumentali e gli unici costi erano relativi a servizi contabili e amministrativi. In altre parole era priva di operatività imprenditoriale.

Inoltre, la società (definita come una scatola vuota) non poteva disporre degli immobili, in quanto, essendo stata conferita la sola nuda proprietà, la disponibilità degli stessi era rimasta ai soci conferenti che ne avevano l'usufrutto.

Diritto

Il conferimento in una società del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento (quindi, anche il trasferimento del diritto di nuda proprietà - articolo 48 del Tur) su immobili, ai sensi dell'articolo 4 della Tariffa - Parte prima, allegata al Dpr 131/1986, sconta l'imposta di registro in misura proporzionale con l'aliquota del 7% (ora del 9%).

Questa regola generale trova un'eccezione agevolativa nella Nota IV al citato articolo 4, la quale prevede che il conferimento di diritti immobiliari in una società avente sede legale o amministrativa in altro Stato membro dell'Unione europea è soggetto all'imposta di registro in misura fissa, anziché proporzionale.

Questa agevolazione è stata introdotta nel Tur per adeguare la disciplina nazionale a quanto previsto dalla direttiva 69/335/Ce del 17 luglio 1969 (*cf*r circolare ministeriale 37/1986), il cui articolo 2 stabilisce che *"le operazioni sottoposte all'imposta sui conferimenti sono tassabili unicamente nello Stato membro sul territorio nel quale si trova la sede della direzione effettiva della società di capitali al momento in cui hanno luogo dette operazioni"*.

La direttiva in argomento è stata abrogata (con effetto dal 1° gennaio 2009) e rifulsa nella direttiva 2008/7/Ce del 12 febbraio 2008. La disposizione di cui all'articolo 2 è stata ripresa, immutata, nell'articolo 10 della più recente direttiva, la 2008/7/Ce.

Ciò premesso, al fine di individuare l'esatto ambito applicativo dell'agevolazione prevista dalla Nota IV, occorre chiarire cosa debba intendersi con l'espressione *"sede legale o amministrativa"* e in particolare, se tale espressione debba assumere un contenuto meramente formale (considerando, cioè, sufficiente il fatto che la sede legale o statutaria della società sia all'estero) oppure sostanziale.

Trattandosi di norma attuativa della disposizione comunitaria, si deve concludere che l'espressione *sede legale o amministrativa* prevista nel testo della Nota IV, deve essere interpretata nel senso di *sede della direzione effettiva* della società, così come stabilito dalla Direttiva (cfr Corte di Giustizia europea - Sentenza C-251/06 e C-397/07, paragrafi 30, 44 e 45).

La posizione dell'Agenzia delle entrate sullo specifico tema è stata espressa in due circolari:

- la 18/E del 29 maggio 2013 (paragrafo 6.1) dove si afferma che *"... per la tassazione degli atti di conferimento, occorre considerare i principi affermati dalla Direttiva comunitaria n. 335 del 17 luglio 1969 (cd. direttiva Capital Duty), successivamente modificata dalla Direttiva 12 febbraio 2008, n. 7, in base alla quale i conferimenti sono tassabili esclusivamente nello Stato membro nel cui territorio si trova la sede della direzione effettiva della società di capitali al momento dell'operazione. Coerentemente con tali principi, la nota IV all'articolo 4 della Tariffa, parte prima dispone che qualora la società "destinataria del conferimento" abbia la sede legale o amministrativa in altro stato membro i conferimenti sono soggetti all'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa"*
- la 2/E del 21 febbraio 2014 (paragrafo 3) la quale statuisce che *"resta, inoltre, confermata la previsione recata dalla nota IV all'articolo 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, in base alla quale l'imposta di registro si applica in misura fissa (di euro 200) per gli atti di conferimento di beni immobili a favore di società con sede legale o amministrativa in un altro Stato membro dell'Unione Europea."*

Tale interpretazione appare coerente con i principi affermati con la Direttiva comunitaria del 12 febbraio 2008, n. 7, in base alla quale i conferimenti sono tassabili esclusivamente nello Stato membro nel cui territorio si trova la sede della direzione effettiva della società di capitali al momento dell'operazione".

L'imposta di registro dovuta nell'ambito delle operazioni di conferimento, dunque, costituisce un tributo armonizzato, denominato nella direttiva *Capital duty* come imposta sui conferimenti (sentenza della Corte di Giustizia europea C-494/03, paragrafo 4) e quindi risulta applicabile il principio dell'interpretazione conforme, come confermato anche dalla Corte di cassazione (cfr sentenze 5961 e 15520, entrambe del 2004, e 22686/2007).

In pratica, nel caso di conferimenti di diritti reali immobiliari in società, pur aventi formalmente la sede legale in un altro Stato dell'Unione europea, il trattamento di favore per l'imposta di registro,

previsto dalla Nota IV dell'articolo 4 della Tariffa - Parte prima, allegata al Dpr 131/1986, non spetta se la sede della direzione effettiva della conferitaria è, in realtà, situata in Italia.

In questo caso, al fine di dimostrare la sussistenza della sede di direzione effettiva in Italia, la Commissione tributaria ha stabilito la correttezza dell'operato dell'ufficio, che ha valorizzato l'ubicazione del patrimonio immobiliare in Italia di questa società di mera intestazione, come previsto dal paragrafo n. 25 del Commentario all'articolo 4, comma 3 del modello Ocse di convenzione contro le doppie imposizioni.

In conclusione, ad avviso della Commissione tributaria della Toscana *"la tassazione in misura fissa è applicabile se la sede legale o amministrativa posta nell'altro Stato UE costituisce un centro amministrativo e direzionale effettivo e non una mera domiciliazione di comodo ..."*.

Si tratta di un orientamento giurisprudenziale confermato anche da altre sentenze di merito, come la 294/25/2015 della stessa Ctr e la 1265/2018 della Commissione tributaria regionale della Lombardia.

di

Matteo Mascia

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/conferimento-immobiliare-intra-ue-no-tassa-fissa-se-sede-e-italia>