

TOBIN TAX: IL PUNTO DELLA SITUAZIONE

SOMMARIO: 1. La disciplina della legge di stabilità e del DM attuativo del 21 febbraio 2013; 2. Il decreto legge del fare proroga il termine per il versamento dell'imposta; 3. Il provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 18 luglio 2013 relativo alla definizione degli adempimenti dichiarativi, delle modalità di versamento dell'imposta, dei relativi obblighi strumentali, delle modalità di rimborso; 4. Il DM correttivo del 16 settembre 2013; 5. La risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 62/E del 4 ottobre 2013 sull'istituzione del codice tributo e le istruzioni per la compilazione del Modello di pagamento.

1. La disciplina della legge di stabilità e del DM del 21 febbraio 2013

Materiali CNN

- CNN Notizie del 2/01/2013 *"Le novità fiscali di interesse notarile della legge di stabilità 2013"* - Lomonaco - Mastroiacovo
- CNN Notizie del 28/02/2013 *"Il notaio fra i soggetti obbligati al versamento anche per i trasferimenti di azioni"* - Lomonaco - Mastroiacovo – Monteleone.
- CNN Notizie del 21/05/2013 lo Studio Tributario n. 218-2013/T, *"Il ruolo del notaio nell'applicazione della tobin tax (art. 1, commi 491-500, l. 24 dicembre 2012, n. 228)"*, est. G. Corasaniti

La legge di stabilità per il 2013 (**legge 228/2012**), all'articolo 1, commi da 491 a 500, ha introdotto un'imposta sulle transazioni finanziarie, che si applica ai trasferimenti di proprietà di azioni e altri strumenti finanziari partecipativi (comma 491), alle operazioni su strumenti finanziari derivati e altri valori mobiliari (comma 492) e alle operazioni "ad alta frequenza" (comma 495).

Le citate disposizioni di legge hanno stabilito che, per quanto riguarda le operazioni su azioni, il **trasferimento della proprietà di azioni** e di altri strumenti finanziari partecipativi, emessi da società residenti nel territorio dello Stato, nonché di titoli rappresentativi degli stessi, **indipendentemente dalla residenza dell'emittente e dal luogo di conclusione del contratto**, è soggetto all'imposta con l'aliquota dello 0,2% sul **valore della transazione**, determinato calcolando il saldo netto di giornata per singolo strumento finanziario (l'aliquota è ridotta alla metà per i trasferimenti che avvengono a seguito di operazioni concluse in mercati regolamentati o sistemi multilaterali di negoziazione). Per il 2013, l'aliquota è dello 0,22%, ridotto allo 0,12% per i trasferimenti che avvengono in mercati regolamentati e sistemi multilaterali di negoziazione.

Ai fini del calcolo dei saldi netti non si tiene conto degli acquisti e delle vendite escluse o esenti dall'imposta.

Il DM 21 febbraio 2013, emanato in attuazione del comma 500, ha esplicitato il riferimento ai *“notai che intervengano nella formazione o nell'autentica di atti relativi alle medesime operazioni”*. Pertanto **l'intervento del notaio rileverà ai fini dell'imposta di cui al comma 491 unicamente nel caso in cui le operazioni in commento interessino azioni o strumenti non quotati e solo qualora le parti non decidano di avvalersi di un altro intermediario abilitato.**

Ad esempio, la **girata piena** è di per sé presupposto dell'imposta, salvo che il notaio accerti che la stessa sia effettuata in esecuzione di un'operazione esclusa o esente oppure di un'operazione che ha già scontato l'imposta.

Il DM 21 febbraio 2013, tra l'altro, ha meglio esplicitato la previsione legislativa dell'ambito oggettivo di applicazione, disponendo agli articoli 15 e 16 **i casi di esenzione e di esclusione da imposta.**

In particolare sono **esclusi** dal tributo i trasferimenti che avvengano per **successione o donazione**, le operazioni di emissione e di annullamento dei titoli azionari e degli strumenti finanziari, le operazioni di conversione di obbligazioni in azioni di nuova emissione e di acquisizione temporanea di titoli e i trasferimenti di proprietà di azioni negoziate in mercati regolamentari o sistemi multilaterali di negoziazione emesse da società la cui capitalizzazione media nel mese di novembre dell'anno precedente a quello in cui avviene il trasferimento sia inferiore a 500 milioni di euro.

E' **escluso** dall'ambito di applicazione dell'imposta il trasferimento di proprietà di azioni posto in essere tra società fra le quali sussista un **rapporto di controllo** di cui all'art. 2359, commi primo, n. 1) e 2), e secondo del codice civile o che sono controllate dalla stessa società (rientrano invece nell'ambito applicativo dell'imposta tutte le operazioni poste in essere tra società legate da un rapporto di controllo "contrattuale" ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 3, c.c. e quelle intercorse tra società di capitali e società di persone ovvero società di capitali e persona fisica, così come nel caso in cui l'operazione avvenga tra due società di capitali fra le quali non sussista un rapporto di controllo di cui all'art. 2359, 1 comma, n. 1 e 2 e secondo comma).

Sono **escluse** le **operazioni di ristrutturazione aziendale** di cui all'articolo 4 della direttiva 2008/7/CE (concernente le imposte indirette sulla raccolta dei capitali). Pertanto, facendo la disciplina riferimento a nozioni di derivazione comunitaria, nel caso di **conferimento di partecipazioni**, occorre distinguere il lato della società conferente da quello della società conferitaria (con riferimento alla conferente nel caso in cui riceva azioni di nuova emissione, non sarà applicata la ITF; diversamente in capo alla conferitaria l'imposta troverà applicazione solo nel caso in cui non sia raggiunta la maggioranza dei diritti di voto delle azioni della società conferita).

In via interpretativa si è inoltre concluso che l'imposta si applica agli acquisti di azioni o altri strumenti partecipativi in occasione di **permuta o datio in solutum** (comportando in ogni caso trasferimenti di proprietà, a meno che per effetto dello scambio di azioni una delle società permutanti acquisisca una partecipazione di controllo tale da configurare un'operazione di ristrutturazione), mentre non si applica a fattispecie non traslative, che non determinano cioè il trasferimento della proprietà di azioni e degli altri strumenti finanziari, quali, ad esempio,

le **trasformazioni**. Restano evidentemente esclusi dall'imposta i trasferimenti di quote di Srl e di società di persone.

Si ricorda che l'imposta **non è deducibile** ai fini delle imposte sui redditi, ivi incluse le imposte sostitutive delle medesime, nonché ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive.

2. Il decreto legge del fare proroga il termine per il versamento dell'imposta

Materiali CNN

- CNN Notizie del 24/06/2013 *"Pubblicato in gazzetta ufficiale il decreto legge "fare": le norme di principale interesse"*

L'art. 56 del D.L. 21 giugno 2013, n. 69 [c.d. "Decreto Fare"] (pubblicato in Gazz. Uff. n. 144 del 21 giugno 2013 S.O. n. 50/L) ha disposto la proroga del termine di versamento dell'imposta sulle transazioni finanziarie prevedendo che *"l'imposta di cui ai commi 491, 492 e 495 si applica alle transazioni concluse **a decorrere dal 1° marzo 2013** per i trasferimenti di cui al comma 491 e per le operazioni di cui al comma 495 relative ai citati trasferimenti, e a decorrere dal 1° settembre 2013 per le operazioni di cui al comma 492 e per quelle di cui al comma 495 su strumenti finanziari derivati e valori mobiliari. **Per il 2013 l'imposta di cui al comma 491, primo periodo, è fissata nella misura dello 0,22 per cento; quella del sesto periodo del medesimo comma è fissata in misura pari a 0,12 per cento. L'imposta dovuta sui trasferimenti di proprietà di cui al comma 491 e sugli ordini di cui al comma 495 relativi ai predetti trasferimenti di cui al comma 491 effettuati fino al 30 settembre 2013 è versata entro il 16 ottobre 2013. L'imposta dovuta sulle operazioni di cui al comma 492 e sugli ordini di cui al comma 495 su strumenti finanziari derivati e valori mobiliari effettuati nel mese di settembre del 2013 è versata entro il 16 ottobre 2013** ».*

Pertanto l'imposta sui trasferimenti di proprietà di azioni e altri strumenti finanziari partecipativi si applica alle **operazioni regolate a decorrere dal 1° marzo 2013** (se negoziate successivamente al 28 febbraio).

Relativamente ai trasferimenti di proprietà di azioni e altri strumenti finanziari partecipativi effettuati fino al 30 settembre l'imposta va **versata entro il 16 ottobre 2013**.

3. Il provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 18 luglio 2013 relativo alla definizione degli adempimenti dichiarativi, delle modalità di versamento dell'imposta, dei relativi obblighi strumentali, delle modalità di rimborso

Materiali CNN

- CNN Notizie del 19/07/2013 *"L'agenzia delle entrate pubblica il provvedimento di attuazione sugli adempimenti della tobin tax"* – Lomonaco - Mastroiacovo

Il Provvedimento (*sub* 2. 1.) dell'Agenzia delle entrate menziona i **notai** tra gli altri soggetti **responsabili del versamento dell'imposta** <alle condizioni di seguito indicate> ovvero sia qualora essi intervengano nelle operazioni effettuate tramite la formazione o l'autentica di atti, compresi quelli esercenti l'attività fuori dal territorio dello Stato, **sempreché il contribuente non attesti che l'imposta sia stata già applicata**. Per le operazioni effettuate tramite atti formati o autenticati all'estero e oggetto di deposito presso un notaio esercente in Italia, l'imposta deve essere versata da tale ultimo soggetto, **sempreché il contribuente non attesti che l'imposta sia stata già applicata**. In altri termini il notaio è responsabile del versamento dell'imposta per le operazioni ad essa soggette ai sensi dell'art. 1, comma 491, effettuate in ragione del suo ministero, salvo che il contribuente non attesti che l'imposta è già stata applicata (eventualmente ad opera di altro soggetto). In merito a tale attestazione, idonea a fare venire meno la responsabilità del notaio per il versamento nelle ipotesi comunque rientranti nel presupposto del tributo, il Provvedimento (a differenza da quanto disciplinato per le attestazioni relative alle esclusioni ed esenzioni) nulla precisa, salvo la provenienza di essa dal contribuente e il contenuto relativo, appunto, all'applicazione del tributo (non già al versamento, in quanto - essendo questo periodico - potrebbe essere legittimamente non ancora avvenuto; ed infatti, probabilmente l'attestazione avrà riguardo il rilascio di una "provvista" ad un altro intermediario che sia intervenuto nell'effettuazione dell'operazione). **Pertanto l'efficacia di tale attestazione del contribuente circa la già avvenuta applicazione dell'imposta relativamente ad un'operazione imponibile, al fine di escludere la responsabilità del notaio del versamento dell'imposta, deve essere vagliata con particolare cautela da parte del notaio che interviene nell'effettuazione dell'operazione.**

Inoltre il Provvedimento (*sub* 3. 1. 1) stabilisce che gli intermediari e gli altri soggetti che intervengono nell'operazione (tra cui i notai) **non sono tenuti al versamento dell'imposta nel caso in cui il contribuente attesti per iscritto che l'operazione rientra tra le ipotesi di esclusione o di esenzione** (indicate rispettivamente agli artt. 15 e 16 del D.M. 21 febbraio 2013). L'attestazione consiste nella dichiarazione in forma scritta, da parte del contribuente, del ricorrere dei presupposti delle esenzioni o esclusioni nelle ipotesi espressamente disciplinate dal decreto. Il Provvedimento precisa che il notaio non è tenuto al versamento nelle ipotesi in cui non sappia o non abbia ragione di sapere, **in base all'ordinaria diligenza**, che l'attestazione del contribuente è falsa o non affidabile. Pertanto, non è responsabile del versamento il notaio che abbia ricevuto un'attestazione circa l'esclusione o l'esenzione da imposta che risulti vera e affidabile secondo l'ordinaria diligenza, salvo **comunque** quanto di seguito specificato.

Ed infatti il successivo punto del Provvedimento (*sub* 3. 1. 2.) dispone che gli intermediari e gli altri soggetti che intervengono nell'operazione (tra cui i notai) possono non richiedere l'attestazione di cui sopra quando il ricorrere dei presupposti di esclusione e esenzione è **verificabile sulla base della natura tecnica delle operazioni e di informazioni pubblicamente disponibili** o di cui detti soggetti dispongono in adempimento degli obblighi **contro il riciclaggio ed il finanziamento del terrorismo**. Il Provvedimento precisa che **in tali casi rimane ferma la responsabilità degli intermediari e degli altri soggetti che intervengono nell'operazione in caso di negligenza, imperizia o imprudenza.**

Pertanto l'efficacia dell'attestazione del contribuente, circa il fatto che l'operazione rientra tra quelle escluse o esenti da imposta, al fine di escludere la responsabilità del notaio del versamento dell'imposta, deve essere vagliata con l'ordinaria diligenza dal notaio che interviene nell'effettuazione dell'operazione. Nelle ipotesi in cui il notaio non richiede l'attestazione al contribuente, in quanto ritiene verificabile la sussistenza dei presupposti delle esclusioni o delle esenzioni da imposta in ragione della natura tecnica delle operazioni, delle informazioni pubblicamente disponibili o di cui dispone per l'antiriciclaggio e antiterrorismo, egli resta responsabile del versamento del tributo nel caso di negligenza, imperizia e imprudenza.

Circa gli obblighi strumentali derivanti dall'applicazione dell'imposta, il Provvedimento disciplina specificamente per gli intermediari la registrazione delle operazioni e delle relative informazioni da indicare in un <prospetto analitico>, mentre relativamente ad altri soggetti, tra cui i **notai**, si limita a disporre, invece, la **conservazione della documentazione relativa alle operazioni e la predisposizione di un registro cronologico giornaliero delle medesime**, facendo comunque salva la possibilità per questi soggetti di adottare i registri su supporto informatico in conformità alle disposizioni del Codice dell'amministrazione digitale di cui al d.lgs. 7 marzo 2005, n. 82. Dalla formulazione del Provvedimento **non è chiaro** se il repertorio notarile (e il registro delle girate) possano integrare il registro cronologico giornaliero di cui sopra o se invece debba predisporre un registro autonomo (in merito alla questione il Consiglio nazionale del notariato, in data 19 luglio 2013, ha formulato un quesito all'Agenzia delle entrate, attualmente in attesa di risposta).

Mancando nel Provvedimento una disciplina sull'entrata in vigore, l'efficacia della disposizione relativa ai nuovi adempimenti sembrerebbe regolata dall'art. 3, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/2000) in forza del quale *" in ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti "*; tuttavia anche su questo profilo è stato richiesto un chiarimento all'Agenzia delle entrate in occasione del menzionato quesito, attualmente in attesa di risposta.

Con riferimento al versamento dell'imposta, il Provvedimento prevede l'utilizzo del **modello di pagamento "F24"**. Il modello di dichiarazione dell'imposta sulle transazioni finanziarie da utilizzare per l'assolvimento degli adempimenti dichiarativi di cui all'art. 19 del D.M. sarà approvato con successivo Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate (cfr. punto 6 ove si precisa comunque che la dichiarazione relativa all'anno solare precedente deve essere presentata all'Agenzia delle entrate entro il 31 marzo di ciascun anno esclusivamente in via telematica). I **rimborsi** delle eventuali eccedenze dell'imposta potranno essere richiesti **in compensazione tramite la dichiarazione** (si ricorda che il D.M. 21 febbraio 2013 ha disposto che i soggetti tenuti al versamento sono esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione qualora l'imposta liquidata sia di importo inferiore a cinquanta euro, ma tale previsione non incide ovviamente sul versamento del tributo).

4. Il DM correttivo del 16 settembre 2013

Materiali CNN

- CNN Notizie del 23/09/2013 *“Tobin tax: precisate nuove regole di attuazione”*
- CNN Notizie del 27/08/2013 *“Chiarimenti sull'applicazione dell'imposta sulle transazioni finanziarie”*

Il DM del 16 settembre 2013 modifica e in parte integra il DM del 21 febbraio 2013 attuativo dell'art. 1, comma 491 - 499, della Legge di stabilità (il DM aggiornato è disponibile al seguente [LINK](#)).

Il DM di settembre interviene innanzitutto a **precisare l'ambito oggettivo di applicazione** dell'imposta precisando che l'imposta si applica anche al trasferimento della **nuda proprietà delle azioni**, degli strumenti finanziari partecipativi, titoli rappresentativi o valori mobiliari. Questa esplicita previsione conferma l'irrelevanza agli effetti dell'applicazione del tributo della costituzione o della cessione di diritti reali diversi dalla proprietà, ad esempio l'usufrutto, non essendo fattispecie equivalente al trasferimento della proprietà delle azioni.

Il DM inoltre precisa che il trasferimento della proprietà (e dunque l'integrazione del presupposto di imposta) va verificato anche avuto riguardo ai **titoli rappresentativi**.

Con riferimento al Titolo V relativo alle disposizioni comuni e più precisamente alla disciplina delle esclusioni e delle esenzioni da imposta il DM esplicita, tra l'altro, **l'esclusione dall'imposta delle assegnazioni di azioni e strumenti finanziari partecipativi e titoli rappresentativi** a fronte di distribuzione di utili, riserve o restituzione di capitale (indipendentemente dal fatto che le azioni siano di nuova emissione o già in circolazione o che siano azioni di terzi o proprie della società che le assegna) e chiarisce che i diritti di opzione ex art. 2441 c.c. rientrano nel presupposto del tributo perché equiparati agli strumenti derivati.

Il DM considera valori mobiliari, da assoggettare al tributo, anche le obbligazioni e i titoli di debito che non garantiscono la restituzione della totalità del capitale oggetto di investimento; ciò tuttavia lascia impregiudicato che le obbligazioni garantite (ad esempio i titoli di Stato) continuano a rimanere esclusi dall'applicazione dell'imposta.

5. La risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 62/E del 4 ottobre 2013 sull'istituzione del codice tributo e le istruzioni per la compilazione del Modello di pagamento.

Materiali CNN

- CNN Notizie del 7/10/2013 *“Dall'Agenzia delle Entrate, i codici tributo per il versamento dell'imposta sulle transazioni finanziarie”*

Con la risoluzione n. 62/E del 2013 l'Agenzia delle entrate si è limitata divulgare i codici tributo da utilizzare per il versamento dell'imposta da effettuare entro il 16 ottobre 2013; nulla è stato chiarito in ordine alla possibilità di eventuali compensazioni di imposta.

Per consentire il versamento, tramite modello F24, della cd. *tobin tax* sulle transazioni di azioni e di altri strumenti partecipativi di cui all'art. 1, comma 491, della legge n. 228/2012, è stato istituito il seguente codice tributo:

"4058" denominato "Imposta sulle transazioni di azioni e di altri strumenti partecipativi – art. 1, c. 491, l. n. 228/2012".

Inoltre, per consentire il versamento, tramite modello F24, delle sanzioni e degli interessi dovuti in caso di ravvedimento di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, sono stati istituiti i seguenti codici tributo:

"4061" denominato "Imposta sulle transazioni di azioni e di altri strumenti partecipativi – art. 1, c. 491, l. n. 228/2012 – **SANZIONE**".

"4062" denominato "Imposta sulle transazioni di azioni e di altri strumenti partecipativi – art. 1, c. 491, l. n. 228/2012 – **INTERESSI**".

Al riguardo l'Agenzia delle entrate ha precisato che in sede di compilazione del modello F24, i suddetti codici tributo sono esposti nella sezione "Erario" in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a debito versati", con indicazione, nel campo "rateazione/regione/prov./mese rif." e nel campo "anno di riferimento", del mese e dell'anno d'imposta per cui si effettua il versamento, rispettivamente nei formati "00MM" e "AAAA".

Valeria Mastroiacovo