

## TRANSAZIONE CON RESTITUZIONE DI AZIENDA. PROFILI FISCALI

Si chiede di verificare se sia corretto il comportamento dell'Agenzia delle entrate locale che ha recuperato l'imposta proporzionale di registro nella misura del 3 per cento relativamente ad un atto di transazione, avente ad oggetto una cessione di azienda con riserva della proprietà non perfezionatasi per mancato pagamento del prezzo, rispetto al quale sono stati dedotti i conseguenti obblighi di restituzione e le relative prestazioni.

Al riguardo occorre premettere che ai sensi dell'art. 27, comma 3, del D.P.R. n. 131/1986 le vendite con riserva della proprietà, nelle quali, come è noto, il trasferimento della proprietà si ha con il pagamento dell'ultima rata del prezzo (*ex art. 1523 c.c.*) non sono considerate atti sottoposti a condizione sospensiva, dal che se ne ricava, in termini impositivi, il loro immediato assoggettamento al tributo nella misura proporzionale. Osserva la dottrina (D'Amati, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989, 206) che in tal modo "il legislatore intende sottrarre il regime tributario dell'atto alla determinazione arbitraria di una delle parti". La norma ha evidentemente una valenza antielusiva "finalizzata ad evitare l'aggiramento dell'imposizione mediante il ricorso a uno schema contrattuale che consente l'utilizzo del bene fin dal momento della stipula del contratto" (così Busani, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, 200).

L'individuazione da parte del legislatore di un peculiare regime fiscale per ragioni antielusive si pone in termini di eccezionalità che, da un lato, non può produrre effetti ulteriori rispetto a quelli esplicitamente tipizzati e, dall'altro, non può ripercuotersi in alcun modo sul piano civilistico.

In questo senso appare del resto orientata la stessa Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa e contenzioso - che nella ris. n. 28/E del 2009 rispetto ad un caso oggetto di interpello, con il quale è stato richiesto in sostanza di chiarire quando debba ritenersi acquistato un terreno agricolo di cui si è acquisita la disponibilità attraverso la stipula di un contratto di riservato dominio, ha ritenuto che il *dies a quo*, ai fini della decorrenza del quinquennio di cui all'art. 67, comma 1, del TUIR, debba essere individuato nel momento del pagamento dell'ultima rata in considerazione del fatto che è solo in quel momento che il compratore acquista la proprietà della cosa. Coerentemente infatti l'Agenzia in mancanza di una specifica norma antielusiva in tema di plusvalenze tra privati argomenta dalle regole del diritto civile precisando che "la vendita con riserva di proprietà è un contratto regolato dall'art. 1523 del codice civile per il quale "nella vendita a rate con riserva di proprietà, il compratore acquista la proprietà della cosa col pagamento dell'ultima rata di prezzo, ma assume i rischi dal momento della consegna. Si tratta di una tipologia di norma che consente al compratore di godere fin da subito del bene oggetto della vendita senza l'esborso totale del prezzo pattuito ed al venditore di essere garantito dalla possibilità di recuperare il bene qualora il prezzo non dovesse essere interamente pagato. Conseguentemente è escluso che il c.d. "effetto traslativo" si possa verificare prima del pagamento dell'ultima rata – Sent. Cass. Civ. 19 ottobre 1992, n. 11450 – ancorché il

*compratore acquisti immediatamente il godimento del bene assumendosi i rischi relativi ad un eventuale perimento o deterioramento dell'oggetto. Ciò premesso, la scrivente ritiene **naturale** individuare il momento di decorrenza dei cinque anni richiesti dall'art. 67, comma 1, lett. b), del TUIR, per la tassazione o meno della plusvalenza eventualmente realizzata, all'atto del verificarsi dell'effetto traslativo, non avendo rilevanza alcuna, a tal fine, il momento di stipula dell'atto di compravendita. Pertanto, qualora si verificasse l'ipotesi della cessione del terreno agricolo in questione, ai fini dell'assoggettamento a tassazione della plusvalenza come reddito diverso, di cui all'art. 67, comma 1, lettera b), del TUIR, la decorrenza dei cinque anni dovrà essere calcolata a far data dal momento di riscatto del terreno agricolo dall'Ente ALFA, avvenuta in data ... 2007".*

In senso analogo sembra del resto aver argomentato sempre l'Agenzia delle entrate nelle determinazioni divulgate circa il corretto regime fiscale delle transazioni aventi ad oggetto le restituzioni ai legittimi proprietari dei beni immobili requisiti nel periodo bellico (cfr. Circ. n. 81/E del 2001).

Del resto la stessa Corte di cassazione ha più volte precisato, seppur ad altri fini, che le equiparazioni effettuate dal legislatore in materia tributaria, ancorché in funzione antielusiva, esplicano i loro effetti relativamente solo ai ristretti margini per cui sono disposte non potendo fondare una nuova e diversa qualificazione del negozio in termini generali (il riferimento è alla Cass. n. 22244/2012 in cui i giudici hanno concluso che *"non decade dall'agevolazione prima casa il soggetto che rinunci all'usufrutto sul bene successivamente al suo acquisto agevolato. La rinuncia all'usufrutto, infatti, è un atto meramente abdicativo che non determina alcun trasferimento, sicché non può rientrare tra gli atti di trasferimento a titolo oneroso o gratuito che, ai sensi del comma 4 della Nota II Bis all'art. 1 della Tariffa parte prima allegata al D.P.R. n. 131/1986, determinano la decadenza dal beneficio prima casa"*).

Tutto ciò premesso in termini generali, appare infondata la posizione dell'ufficio locale che ritiene di dover assoggettare l'atto di cui sopra "come se" si trattasse di un ritrasferimento dell'azienda.

Ed infatti, dalla lettura dell'atto, fornito tra i materiali, si desume con sufficiente certezza che trattasi di transazione nell'ambito della quale si attuano obblighi di restituzione senza che il negozio stesso costituisca titolo per il trasferimento di proprietà o trasferimento o costituzione di diritti reali. La fattispecie in evidenza rientra dunque tra le ipotesi puntualmente disciplinate quanto agli effetti fiscali dall'art. 29 del citato D.P.R. n. 131, con previsione dell'imposta in misura fissa.

Più precisamente, nell'atto in questione si rinvergono tutti i caratteri essenziali della transazione ex art.1965 c.c., la pendenza della lite e le reciproche concessioni; tra le altre pattuizioni, nel contratto si deduce da un lato il mantenimento dell'azienda nella definitiva proprietà della parte che eccipe l'inadempimento del contratto di cessione (pattuito appunto con riserva delle proprietà) con riconsegna materiale pattuita entro un termine, dall'altro si conviene la restituzione delle cambiali medio tempore emesse in garanzia con ricevuta e

discarico. In altri termini nella transazione manca una pattuizione circa il trasferimento della proprietà dell'azienda, in quanto essa permane nella sfera patrimoniale del cedente proprio in conseguenza dell'inadempimento del cessionario (dunque in virtù del suo titolo originario) e non già per effetto della transazione stessa, come invece erroneamente sembra assumere l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate locale.

Il citato art. 29 prevede che *“per le transazioni che non importano trasferimento di proprietà o trasferimento o costituzione di diritti reali l'imposta si applica in relazione agli obblighi di pagamento che ne derivano senza tenere conto degli obblighi di restituzione né di quelli estinti per effetto della transazione; se dalla transazione non derivano obblighi di pagamento l'imposta è dovuta in misura fissa”*.

Occorre debitamente sottolineare che, allo stato, non sussistono precedenti giurisprudenziali sull'ambito di applicazione dell'art. 29. Ed infatti la pronuncia di Cassazione n. 5075 del 1998 che spesso viene citata in merito è stata emessa nel vigore del D.P.R. n. 634/1972 quando la disciplina della risoluzione e della transazione era uniformemente regolata dall'art. 27. Come noto, con l'entrata in vigore del testo unico del 1986 lo scenario normativo cambia radicalmente poiché – come espressamente ricordato nella relazione ministeriale di accompagnamento al testo unico – le transazioni sono state stralciate dall'art. 27 al fine di ottenere una più organica e completa trattazione. La stessa circ. ministeriale n. 37 del 1986 interpretativa del testo unico ha precisato che *“l'art. 29 non trova riscontro nel D.P.R. n. 634 del 1972. (...) è stato precisato, invero, che l'imposta deve essere applicata esclusivamente agli obblighi di pagamento che derivino dal contratto stesso, senza peraltro tenere conto di eventuali obblighi di restituzione, né di quelli già previsti da rapporti controversi e che vengono estinti per effetto della transazione stessa”*. Pertanto, all'esito delle modifiche apportate, mentre le restituzioni esito di una risoluzione (art. 28, comma 2) saranno suscettibili di imposizione proporzionale se rientranti nel presupposto del tributo (ad esempio restituzione di somme di denaro; cfr. V. Mastroiacovo, Studio n. 142-2014/T), le restituzioni originate dalla transazione non saranno suscettibili di imposizione proporzionale per espressa disposizione di legge e sarà soggetto a imposizione proporzionale solo il trasferimento della proprietà originato dalle pattuizioni negoziali dedotte in transazione.

In conclusione, l'atto di transazione intervenuto tra le parti non comporta alcun trasferimento della proprietà (stante la disciplina già citata dell'art.1523 c.c. e seguenti) e non prevede obblighi di pagamento, salvo quelli attinenti alla restituzione di beni, quale presupposto dell'intervenuta transazione; conseguentemente sembrano sussistere gli estremi perché l'atto stipulato sia assoggettato ad imposta di registro in misura fissa.

*Valeria Mastroiacovo*