

“ACQUISTARE CASA PAGANDO RATE D’AFFITTO. I CHIARIMENTI DELLE ENTRATE SUL REGIME FISCALE DA APPLICARE”

Agenzia delle Entrate - COMUNICATO STAMPA

Roma, 19 febbraio 2015 - Pronte le indicazioni sulla disciplina fiscale, ai fini delle imposte dirette e indirette, da applicare in riferimento al *rent to buy*, formula innovativa che designa specifici contratti di godimento, cioè di locazione, che le parti sottoscrivono in vista della successiva vendita del medesimo immobile all'affittuario. In particolare, con la circolare n. 4/E di oggi, l'Agenzia delle Entrate definisce aliquote e modalità del regime fiscale da utilizzare per la tassazione del nuovo schema contrattuale (articolo 23, Dl n. 133/2014).

Tassazione a due vie, la finalità della quota di canone pagata dall'affittuario fa la differenza

- In sostanza, spiega il documento di prassi, il trattamento fiscale da applicare al canone corrisposto dal locatario deve essere diversificato tenendo conto della funzione specifica, per il godimento dell'immobile o come acconto sul prezzo finale di trasferimento, per la quale le somme sono pagate dall'affittuario al proprietario. Nel primo caso quindi, prosegue la circolare, trovano applicazione le disposizioni previste per i contratti di locazione, sia per le imposte dirette che per quelle indirette, mentre per la quota di canone versata come anticipazione del corrispettivo pattuito per la vendita dell'immobile si applicherà la normativa fiscale prevista per gli acconti prezzo.

Il *rent to buy* e l'opzione per l'imponibilità Iva – Nel quadro della formula di contrattazione del *rent to buy*, la circolare chiarisce che i canoni di locazione versati per il godimento di un fabbricato abitativo rientrano tra le operazioni esenti da Iva, salvo l'ipotesi in cui il concedente sia un'impresa di costruzione o di ripristino e opti per il regime di imponibilità Iva. Lo stesso regime di esenzione si applica anche ai canoni versati per la locazione di fabbricati strumentali, con la possibilità di optare per il regime di imponibilità da parte di tutti i soggetti passivi e non solo per le imprese di costruzione e di ripristino.

Aliquote Iva e imposta di registro per il proprietario/concedente in regime di impresa – In dettaglio, nei casi in cui l'operazione sia imponibile ai fini dell'Iva, le aliquote applicabili alla quota di canone pagata come acconto per la successiva acquisizione dell'immobile sono le seguenti: aliquota ridotta del 4% se il futuro acquirente dichiara di poter beneficiare dei requisiti “prima casa” e se si tratta di case classificate nelle categorie catastali diverse da A/1, A/8 e A/9; aliquota ridotta del 10%, se si tratta di case di abitazione che hanno la medesima classificazione catastale di quelle che possono fruire dell'agevolazione “prima casa”; aliquota del 22% per gli immobili classificabili nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 e per gli immobili strumentali. Riguardo l'imposta di registro, la misura è determinata in base al regime Iva applicabile. Per gli acconti prezzo soggetti ad Iva, l'imposta di registro è dovuta nella misura fissa di 200 euro. Per quanto attiene, invece alla quota di canone corrisposta quale acconto-pezzo, per gli immobili abitativi esenti Iva si applica l'imposta di registro con aliquota del 2%, mentre se è imponibile Iva, perché il concedente, cioè il potenziale venditore, ha espresso tale opzione, l'imposta di registro è dovuta in misura fissa (67 euro se il

contratto è stipulato per scrittura privata, 200 euro se formato per scrittura privata autenticata o è redatto in forma pubblica). Per gli immobili strumentali, in deroga al principio di alternatività Iva/Registro, l'imposta di registro è applicata in misura proporzionale (1%), indipendentemente dal regime Iva di imponibilità o di esenzione cui l'operazione è soggetta.

Se il proprietario/concedente non opera in regime d'impresa – Se il venditore non è un imprenditore ma un soggetto Irpef, sulla quota percepita del canone per la concessione in godimento, cioè per l'affitto, è applicata la disciplina fiscale dei redditi fondiari, mentre la misura dell'imposta di registro è proporzionale ed è pari al 2%, sia per gli immobili strumentali che abitativi. Comunque, è utile ricordare che, ove ricorrano i presupposti, per i soggetti Irpef è aperta la *chance* di optare per il regime della "cedolare secca".

Imposte dirette, Iva e registro all'atto del trasferimento dell'immobile – Per il proprietario in regime d'impresa si rileverà, al momento del trasferimento di proprietà dell'immobile, un incremento del reddito pari alla differenza tra il prezzo di cessione, al lordo degli acconti, e il costo fiscale dell'immobile. Ai fini Iva, invece, la base imponibile su cui applicare l'imposta sarà data dal prezzo della cessione al netto dei soli acconti sulla vendita pagati fino a quel momento dal nuovo proprietario, cioè dall'exaffittuario, esclusi quindi quelli versati per il mero godimento dell'immobile. Riguardo le imposte di registro, ipotecaria e catastale, ai trasferimenti dei fabbricati strumentali rilevanti ai fini Iva (in regime di esenzione o imponibilità) si applica l'imposta di registro fissa di 200 euro e le imposte ipotecaria e catastale in misura rispettivamente pari all'1% e al 3%. Per i fabbricati abitativi in esenzione Iva l'imposta di registro è dovuta nella misura proporzionale del 9% o del 2%, con un minimo 1.000 euro, mentre le imposte ipotecaria e catastale sono in misura fissa pari a 50 euro ciascuna; se, invece, il trasferimento del fabbricato abitativo è imponibile Iva, per il principio di alternatività tra Iva e Registro, l'imposta di registro è fissa (200 euro) così come le imposte ipotecaria e catastale (sempre nella misura di 200 euro ciascuna).

Se il proprietario/concedente non agisce in regime di impresa – In questo caso, il corrispettivo del trasferimento dell'immobile è tassato come una *plusvalenza* realizzata mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili, se la cessione interviene entro cinque anni dall'acquisto. Le quote di canone incassate come acconto-prezzo saranno assoggettate alla disciplina dei redditi diversi e diventeranno imponibili al momento della cessione effettiva dell'immobile. Per le cessioni fuori campo Iva, prima casa e altro, l'imposta di registro sarà del 2% nel primo caso e del 9% nel secondo, mentre quella ipotecaria e catastale saranno versate in misura fissa di 50 euro in entrambi i casi.

Agenzia delle Entrate

CIRCOLARE n. 4/E del 19 febbraio 2015

OGGETTO Regime fiscale applicabile, ai fini delle imposte dirette e delle imposte indirette, ai contratti di godimento in funzione della successiva alienazione di immobili - Articolo 23 del D.L. 12 settembre 2014, n.133

Sommario: PREMessa; 1. INQUADRAMENTO CIVILISTICO DEI CONTRATTI DI GODIMENTO IN FUNZIONE DELLA SUCCESSIVA ALIENAZIONE DI IMMOBILI; 2. DISCIPLINA FISCALE DEI CONTRATTI DI GODIMENTO IN FUNZIONE DELLA SUCCESSIVA ALIENAZIONE DI IMMOBILI; 3. FASE DI GODIMENTO

DELL'IMMOBILE: TRATTAMENTO DEL CANONE PER GODIMENTO DEL BENE E ACCONTO PREZZO; 3.1 Trattamento fiscale per i concedenti che agiscono in regime di impresa; 3.1.1 Imposte sui redditi e IRAP; 3.1.2 Iva; 3.1.3 Registro; 3.2 Trattamento fiscale per i concedenti che non agiscono in regime di impresa; 3.2.1 Imposte sui redditi; 3.2.2 Registro; 4. ESERCIZIO DEL DIRITTO DI ACQUISTO E TRASFERIMENTO DELL'IMMOBILE; 4.1 Trattamento fiscale per i concedenti/venditori che agiscono in regime di impresa; 4.1.1 Imposte sui redditi e IRAP; 4.1.2 Iva; 4.1.3 Registro, ipotecaria e catastale; 4.2 Trattamento fiscale per i concedenti/venditori che non agiscono in regime di impresa; 4.2.1 Imposte sui redditi; 4.2.2 Registro, ipotecaria e catastale; 5. MANCATO TRASFERIMENTO DELL'IMMOBILE E RESTITUZIONE DEGLI ACCONTI; 5.1 Trattamento fiscale per i concedenti che agiscono in regime di impresa; 5.1.1 Imposte sui redditi e IRAP; 5.1.1.1 Mancato esercizio del diritto di acquisto (articolo 23, comma 1-bis); 5.1.1.2 Risoluzione per inadempimento (articolo 23, comma 5); 5.1.2 Iva; 5.1.2.1 Mancato esercizio del diritto di acquisto da parte del conduttore (articolo 23, comma 1-bis); 5.1.2.2 Risoluzione per inadempimento (articolo 23, comma 5); 5.2 Trattamento fiscale ai fini delle imposte sui redditi per i soggetti che non agiscono in regime di impresa; 5.2.1 Mancato esercizio del diritto da parte del conduttore (articolo 23, comma 1-bis); 5.2.2 Risoluzione per inadempimento (articolo 23, comma 5); 5.3 Registro.

PREMESSA

L'articolo 23 del decreto-legge 12 settembre 2014, n. 133 (di seguito *decreto*), convertito con la legge 11 novembre 2014, n. 164, ha introdotto nel nostro ordinamento la disciplina del contratto di godimento in funzione della successiva alienazione di immobili.

Si tratta di una fattispecie contrattuale, diversa dalla locazione finanziaria, volta a conferire al conduttore l'immediato godimento dell'immobile, rinviando al futuro il trasferimento della proprietà del bene, con imputazione di una parte dei canoni al corrispettivo del trasferimento.

La nuova tipologia contrattuale introdotta con l'articolo 23, chiarisce la relazione illustrativa alla norma in commento, *"è a 'maglie larghe' per consentire all'autonomia privata di meglio modulare il contenuto del contratto in funzione delle specifiche esigenze e nell'ottica del miglior soddisfacimento degli interessi di entrambe le parti"*.

Con la norma in esame si è inteso, pertanto, disciplinare il rapporto contrattuale nel periodo antecedente l'alienazione dell'immobile, pur lasciando ampi spazi all'autonomia delle parti.

Tale misura, che come chiarito dalla relazione illustrativa, è *"volta a favorire la ripresa delle contrattazioni immobiliari, soprattutto con riferimento a quelle categorie (di soggetti) che hanno maggiori difficoltà ad acquistare in contanti"*, trova applicazione con riferimento a tutte le tipologie di immobili e, pertanto, sia per gli immobili strumentali che abitativi.

1. INQUADRAMENTO CIVILISTICO DEI CONTRATTI DI GODIMENTO IN FUNZIONE DELLA SUCCESSIVA ALIENAZIONE DI IMMOBILI

L'articolo 23 individua, al comma 1, la nozione del contratto stabilendo che *"I contratti, diversi dalla locazione finanziaria, che prevedono l'immediata concessione del godimento di un immobile, con diritto per il conduttore di acquistarlo entro un termine determinato imputando al corrispettivo del trasferimento la parte di canone indicata nel contratto, sono trascritti ai sensi dell'articolo 2645 - bis codice civile. La trascrizione produce anche i medesimi effetti di quella di cui all'articolo 2643, comma primo, numero 8) del codice civile."*

Tale disposizione stabilisce, dunque, la trascrizione dei contratti in questione secondo le regole previste dall'articolo 2645-bis del codice civile (di seguito c.c.), per i contratti preliminari di compravendita.

Si rammenta, infatti, che l'articolo 2645-bis c.c., prevede l'obbligo di trascrizione per i contratti preliminari aventi ad oggetto la conclusione di taluno dei contratti di cui ai numeri 1), 2), 3), e 4) dell'articolo 2643 c.c., se risultano da atto pubblico o da scrittura privata con sottoscrizione autenticata o accertata giudizialmente. Gli effetti della trascrizione del contratto preliminare

cessano se entro un anno dalla data convenuta dalle parti per la conclusione del contratto definitivo e, in ogni caso, entro tre anni dalla trascrizione predetta, non sia eseguita la trascrizione del contratto definitivo.

Gli effetti della trascrizione del contratto di godimento, con diritto di acquisto hanno, invece, una durata più ampia in quanto l'articolo 23 stabilisce, al comma 3, che il termine triennale di efficacia della trascrizione previsto per il contratto preliminare "è elevato a tutta la durata del contratto e comunque ad un periodo non superiore a dieci anni".

Sono, inoltre, estesi ai contratti di godimento in esame gli effetti (di cui all'articolo 2644 del c.c.) della trascrizione prevista per il contratto di locazione ultranovennale (articolo 2643, comma 1, n.8 del c.c.), con l'intento di rendere anche il contratto in questione opponibile a terzi.

Per quanto attiene ai canoni, le parti contraenti definiscono la quota parte del canone da imputare al corrispettivo della vendita dell'immobile.

In applicazione della previsione recata dal comma 1-*bis* dell'articolo 23, le parti, inoltre, sono tenute ad indicare nel contratto la quota dei canoni imputata a corrispettivo che deve essere restituita in caso di mancato esercizio del diritto di acquisto nei termini convenuti.

Particolare attenzione è posta, inoltre, dal legislatore alla disciplina della risoluzione per inadempimento contrattuale. La norma prevede, infatti, la risoluzione del contratto nel caso di mancato pagamento, anche non consecutivo, di un numero minimo di canoni, determinato dalle parti in misura non inferiore ad un ventesimo del loro numero complessivo.

In caso di risoluzione per inadempimento del conduttore, il concedente ha diritto alla restituzione dell'immobile e fa propri, in via definitiva, e per l'intero i canoni a titolo di indennità, se non è stato diversamente convenuto dal contratto.

Qualora la risoluzione sia ascrivibile, invece all'inadempimento del concedente, è fatto obbligo allo stesso di restituire quella parte dei canoni imputata a corrispettivo, maggiorata degli interessi legali (articolo 23, comma 5, del *decreto*).

In sintesi, i contratti di godimento di immobili in funzione della successiva alienazione, disciplinati dall'articolo 23 in commento, sono caratterizzati dai seguenti elementi:

- immediata concessione in godimento di un immobile verso il pagamento di canoni;
- diritto del conduttore di acquistare successivamente il bene;
- imputazione di una quota dei canoni, nella misura indicata nel contratto, al corrispettivo del trasferimento.

2. DISCIPLINA FISCALE DEI CONTRATTI DI GODIMENTO IN FUNZIONE DELLA SUCCESSIVA ALIENAZIONE DI IMMOBILI

L'articolo 23 del *decreto*, nel definire gli elementi caratterizzanti del contratto di godimento in argomento, non individua la disciplina fiscale da applicare, ai fini delle imposte dirette e delle imposte indirette, per la tassazione dei contratti in argomento.

In via preliminare, si osserva che la disciplina in esame configura un negozio giuridico complesso caratterizzato:

- dal godimento dell'immobile, per i periodi precedenti l'esercizio del diritto di acquisto;
- dall'imputazione di una quota del canone a corrispettivo della successiva compravendita dell'immobile;
- dall'esercizio del diritto di acquisto (o eventuale mancato esercizio del diritto) dell'immobile.

Per quanto attiene al godimento dell'immobile, considerato che il contratto in esame comporta l'immediata concessione del godimento dello stesso a fronte del pagamento dei canoni, si ritiene che detto godimento deve essere assimilato, ai fini fiscali, alla locazione dell'immobile e, pertanto, per la quota di canone imputata al godimento dell'immobile trovano applicazione le

disposizioni previste, sia ai fini delle imposte dirette che delle imposte indirette, per i contratti di locazione.

Con riferimento ai canoni corrisposti dal conduttore, l'articolo 23, comma 1, chiarisce che le parti imputano al corrispettivo del trasferimento una quota di canone indicata nel contratto. Tale quota di canone che ha natura di anticipazione del corrispettivo del trasferimento deve essere assimilato, ai fini fiscali, agli acconti prezzo della successiva vendita dell'immobile.

In sostanza, il trattamento fiscale da applicare al canone corrisposto dal conduttore deve essere diversificato in considerazione della funzione (godimento dell'immobile e acconto prezzo) per la quale dette somme sono corrisposte.

In caso di esercizio del diritto di acquisto dell'immobile trova applicazione la normativa prevista, sia ai fini delle imposte dirette che delle imposte indirette, per i trasferimenti immobiliari.

Con la presente circolare si forniscono, pertanto, di seguito chiarimenti in ordine al trattamento fiscale da applicare ai contratti in argomento con particolare riferimento:

- alla quota di canone corrisposta per il godimento dell'immobile;
- alla quota di canone corrisposta a titolo di anticipazione del corrispettivo;
- al successivo trasferimento dell'immobile;
- alle somme restituite in caso di mancata conclusione del contratto di compravendita.

3. FASE DI GODIMENTO DELL'IMMOBILE: TRATTAMENTO DEL CANONE PER GODIMENTO DEL BENE E ACCONTO PREZZO

3.1 Trattamento fiscale per i concedenti che agiscono in regime di impresa

3.1.1 Imposte sui redditi e IRAP

Il concedente che applica le regole previste nell'ambito del reddito d'impresa, durante il periodo di locazione, rileva i canoni di locazione e contabilizza gli acconti sul prezzo come debiti verso il conduttore, mentre solo nella successiva (ed eventuale) fase di vendita dell'immobile emerge il componente di reddito.

Ciò premesso, si evidenzia che l'articolo 109, comma 2, lettera a), del TUIR, prevede, per i beni immobili, che i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti e le spese di acquisizione si considerano sostenute *"alla data (...) della stipulazione dell'atto"* di compravendita.

La predetta disposizione stabilisce, inoltre, che non si debba tener conto delle clausole di riserva della proprietà e che la locazione con clausola di trasferimento della proprietà, vincolante per ambedue le parti, venga assimilata alla vendita con riserva di proprietà.

In tali ipotesi, infatti, il verificarsi dell'effetto traslativo, differito a mero scopo di garanzia, è voluto da entrambi i contraenti già al momento della conclusione del negozio e, conseguentemente, è a tale data che occorre fare riferimento per individuare il momento in cui ai fini fiscali rileva il trasferimento del bene (cfr. risoluzione n. 338/E del 1° agosto 2008).

Nella disciplina in esame, invece, si è in presenza di un negozio complesso che, oltre al godimento dell'immobile, prevede, in caso di esercizio del diritto di acquisto da parte del conduttore, l'obbligo di cessione dell'immobile stesso da parte del proprietario e l'imputazione in conto prezzo dei soli acconti sul prezzo pagati sino al momento dell'acquisto.

Non si rileva alcun vincolo che obblighi entrambe le parti del contratto al trasferimento della proprietà dell'immobile, ma è presente un diritto di acquisto attribuito ad una sola delle parti (il conduttore) che, qualora esercitato, obbliga la controparte (il locatore-proprietario) a cedere l'immobile.

Di conseguenza, lo schema giuridico che caratterizza la norma in esame non è riconducibile alla locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti e, pertanto, non trova applicazione la disposizione di cui all'articolo 109, comma 2, lettera a), ultimo periodo.

Nei periodi precedenti all'esercizio del diritto d'acquisto da parte del conduttore l'unico negozio a cui possa attribuirsi rilievo giuridico è la locazione. In tali periodi, quindi, il concedente determina il reddito d'impresa secondo le regole che caratterizzano la locazione, vale a dire:

- 1) nel caso di immobili merce o di immobili strumentali per natura, attribuendo rilevanza ai canoni *pro rata temporis*, a norma dell'articolo 109, comma 2, lettera b), ultimo periodo, del TUIR;
- 2) nel caso di immobili patrimonio, attribuendo rilevanza al confronto tra il canone di locazione e la rendita catastale, ai sensi dell'articolo 90 del TUIR.

Nel periodo della locazione non assume rilevanza reddituale, invece, la parte di canone imputata al corrispettivo del trasferimento, essendo la stessa un acconto versato dal conduttore come anticipo sul prezzo di vendita che per il concedente rappresenta un debito.

Anche ai fini IRAP, nei periodi precedenti all'esercizio del diritto d'acquisto, l'unico negozio a cui possa attribuirsi rilievo giuridico è la locazione. Di conseguenza, il componente positivo derivante dalla locazione rileva per il concedente secondo le regole ordinarie che caratterizzano il tributo regionale.

3.1.2 Iva

In merito alla quota dei canoni versati per il godimento dell'immobile, atteso che i contratti in esame non contengono una clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti, si ritiene che la stessa non sia riconducibile ad una cessione di beni, ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 2, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Pertanto, ancorché il nuovo schema contrattuale non sia civilisticamente riconducibile a contratti già esistenti, si dovrà applicare, in primo luogo, la disciplina IVA del contratto di locazione, con la conseguenza che i canoni relativi al godimento pagati dal conduttore saranno rilevanti, ai sensi dell'art. 6, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, all'atto del pagamento.

In proposito, occorre rilevare che la locazione di un fabbricato abitativo rientra, in via generale, tra le operazioni esenti di cui all'articolo 10, comma 1, n. 8, del D.P.R. n. 633 del 1972. In deroga a tale regola, è previsto che, qualora il locatore sia un'impresa costruttrice o di ripristino, lo stesso può optare per il regime di imponibilità. L'opzione per l'imponibilità IVA va sempre esercitata nello stesso contratto di godimento di cui all'articolo 23 in esame.

Anche per quanto concerne la locazione dei fabbricati strumentali, che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza trasformazioni radicali, la stessa è, per regime naturale, esente, ma in questo caso esiste sempre la possibilità per il locatore di optare per l'imponibilità.

Per queste ultime locazioni, a differenza delle locazioni che hanno ad oggetto immobili abitativi, la facoltà di optare per il regime di imponibilità è, infatti, estesa a tutti i soggetti passivi proprietari di un immobile strumentale concesso in locazione e non solo alle imprese di costruzione o di ripristino.

La parte di canone pagata a titolo di acconto prezzo, ai sensi dell'art. 6, comma 4, del D.P.R. n. 633 del 1972, rappresenta l'anticipazione del corrispettivo pattuito per il trasferimento e, pertanto, assume rilevanza ai fini IVA.

Il trattamento IVA applicabile a tali acconti è lo stesso che viene riservato ai corrispettivi per le cessioni degli immobili abitativi e strumentali.

In proposito, si ricorda che, alle cessioni di immobili ad uso abitativo, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 8-*bis*, del DPR n. 633 del 1972, si applica, in via generale, il regime di esenzione dall'IVA, qualunque sia il soggetto passivo cedente, ad eccezione delle cessioni eseguite dalle imprese di costruzione o di ripristino cui si applica il regime di imponibilità quando gli immobili sono ceduti entro il quinquennio dalla loro ultimazione o da quando sono stati eseguiti interventi di recupero di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f) del DPR 6 giugno 2001, n. 380. Decorso il quinquennio

dal termine della costruzione o dagli interventi di recupero, le cessioni in parola sono soggette al regime naturale dell'esenzione, salvo opzione per l'imponibilità da parte dell'impresa di costruzione o di ripristino.

Alle cessioni di fabbricati strumentali si applica, invece, il successivo n.8-ter del citato articolo 10, comma 1, il quale prevede l'esenzione quale regime naturale, salva l'imponibilità obbligatoria per le cessioni effettuate da imprese che hanno costruito l'immobile o che vi hanno eseguito interventi di recupero, se la cessione avviene entro cinque anni dalla fine dei lavori.

Per i fabbricati strumentali resta, altresì, salva la possibilità, anche per imprese diverse da quelle di costruzione o di ripristino, di optare per il regime di imponibilità.

Nei casi in cui l'operazione sia imponibile ai fini dell'IVA, secondo le disposizioni sopra illustrate, le aliquote applicabili sono quelle vigenti al momento del pagamento dell'acconto, secondo le seguenti regole:

- aliquota ridotta del 4%, ai sensi del n. 21 della Tabella A, parte II, allegata al DPR n. 633 del 1972, modificato dall'articolo 33, comma 1, D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, in vigore dal 13 dicembre 2014, se il futuro acquirente dichiara di poter beneficiare dei requisiti *'prima casa'* e se si tratta di case di abitazione (anche in corso di costruzione) classificate o classificabili nelle categorie catastali diverse dalle seguenti:

- cat. A/1 - abitazioni di tipo signorile;
- cat. A/8 - abitazioni in ville;
- cat. A/9 - castelli e palazzi di eminenti pregi artistici e storici.

- aliquota ridotta del 10%, ai sensi del n. 127-undecies della Tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972, se si tratta di case di abitazione che hanno la medesima natura/classificazione catastale di quelli che potrebbero potenzialmente fruire dell'agevolazione *'prima casa'*;

- aliquota ordinaria del 22%, per gli immobili classificabili nelle categorie catastali sopra richiamate (A/1, A/8 e A/9) e per gli immobili strumentali.

Si ricorda che con diversi documenti di prassi (circolare 1 del 2 marzo 1994, risoluzione del 7 dicembre 2000, n. 187) è stato chiarito che è sempre possibile operare una variazione (in aumento o in diminuzione) dell'imposta, ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972, senza alcun limite temporale rispetto al momento di effettuazione dell'operazione, quando l'acquirente, successivamente alla fatturazione degli acconti con una certa aliquota (del 10 o del 4 per cento), all'atto della stipula del contratto definitivo, dichiara che si sono modificate le condizioni necessarie per accedere alle agevolazioni *'prima casa'*.

3.1.3 Registro

Com'è noto, ai fini dell'imposta di registro, gli articoli 20 e 21 del DPR 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR) dettano i principi da applicare per stabilire la corretta tassazione degli atti.

In particolare, l'articolo 20 del TUR stabilisce 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"*.

L'articolo 21 stabilisce, invece, che *"se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di essa è soggetta ad imposta come se fosse atto distinto. Se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente per la loro intrinseca natura le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa"*.

Come si è avuto modo di chiarire con la circolare 7 ottobre 2001, n. 44, rilevano autonomamente, ai sensi dell'articolo 21, comma 1, del TUR, le singole disposizioni contenute nell'atto che siano espressione di una autonoma capacità contributiva.

Tali principi devono essere, dunque, osservati, al fine di stabilire la corretta tassazione da applicare ai contratti di godimento con diritto di acquisto.

In via preliminare, si precisa che tali contratti sono soggetti all'obbligo di registrazione nel termine di 30 giorni dalla data di formazione dell'atto stesso, sia se formati per scrittura privata che se formati per atto pubblico o per scrittura privata autenticata.

Per quanto attiene alla misura della tassazione da applicare, nel periodo precedente l'esercizio del diritto di acquisto da parte del conduttore, rileva, ai fini dell'imposta di registro:

- sia la concessione in godimento dell'immobile da parte del proprietario a fronte del pagamento di un corrispettivo (una quota del canone);
- sia la quota di canone destinata, nella misura indicata nel contratto, ad acconti prezzo, per la vendita dell'immobile.

Per quanto attiene alla disposizione che prevede la concessione del godimento dell'immobile a fronte della corresponsione di un canone, trovano applicazione le previsioni recate per i contratti di locazione di cui al combinato disposto degli articoli 3, 17 del TUR e articolo 5 della tariffa, parte prima, allo stesso allegata.

In applicazione di tali disposizioni, per il contratto di godimento che rientri nel campo di applicazione dell'IVA, trova applicazione la seguente disciplina:

- per i fabbricati abitativi, la misura dell'imposta di registro deve essere determinata in considerazione del regime IVA applicabile.

1. se il contratto è esente da IVA, si applica l'imposta di registro in misura proporzionale (2 per cento);

2. se il contratto è imponibile IVA (in quanto il concedente ha espresso l'opzione in tal senso), l'imposta di registro è dovuta in misura fissa (euro 67 se il contratto è stipulato per scrittura privata o euro 200 se il contratto è formato per scrittura privata autenticata o è redatto in forma pubblica).

Tipologia di fabbricati	IVA	Registro
Abitativi	Esente	Proporzionale (2%)
Abitativi	Imponibile	Imposta fissa (euro 67 o 200 a seconda della forma dell'atto)

Per gli immobili strumentali, in deroga al principio di alternatività IVA/Registro - ai sensi del combinato disposto dell'articolo 40 del TUR e dell'articolo 5, comma 1, lett. a-bis), della Tariffa, parte prima, del medesimo testo unico, il contratto sconta l'imposta di registro in misura proporzionale (1 per cento) indipendentemente dal regime IVA di imponibilità o di esenzione al quale l'operazione è soggetta.

Tipologia di fabbricati	IVA	Registro
Strumentali	Esente	Proporzionale (1%)
Strumentali	Imponibile	Proporzionale (1%)

La base imponibile è data dall'ammontare complessivo della quota dei canoni imputabile al godimento dell'immobile, per l'intera durata dello stesso, ai sensi dell'articolo 43, comma 1, lettera h), del TUR.

Ai sensi dell'articolo 17, comma 3, del TUR, l'imposta può essere assolta sul corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto, ovvero sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno.

Per quanto attiene alle quote di canone da imputare a corrispettivo di vendita, soggette ad imposta sul valore aggiunto, in base al principio di alternatività IVA/Registro, di cui all'articolo 40 del TUR, l'imposta di registro è dovuta nella misura fissa di euro 200 (circolare 29 maggio 2013, n. 18).

3.2 Trattamento fiscale per i concedenti che non agiscono in regime di impresa

3.2.1 Imposte sui redditi

Con riferimento ai soggetti che non operano in regime di impresa, la quota del canone stabilita per la concessione in godimento dell'immobile, non essendo corrispettivo del trasferimento della proprietà dell'immobile stesso, deve essere assoggettata a imposizione in base alla disciplina dei redditi fondiari. Per quanto detto al par. 2 tale concessione in godimento dell'immobile deve essere assimilata, ai fini fiscali, alla locazione.

L'articolo 26 del TUIR prevede che *"i redditi fondiari concorrono indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale....per il periodo d'imposta in cui si è verificato il possesso"*. Per la determinazione del reddito derivante dal possesso di fabbricati, l'articolo 37 del TUIR stabilisce, al comma 1, che *"Il reddito medio ordinario delle unità immobiliari è determinato mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo"* e al successivo comma 4-bis che *"Qualora il canone risultante dal contratto di locazione, ridotto forfetariamente del 5 per cento, sia superiore al reddito medio ordinario di cui al comma 1, il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione"*.

Per l'applicazione delle disposizioni richiamate, assume rilievo la circostanza che il proprietario/concedente rimanga titolare del diritto di proprietà dell'immobile e sia, pertanto, il soggetto passivo cui vanno imputati i relativi redditi fondiari fino a quando il conduttore non eserciti il diritto di acquistare l'immobile (entro i termini previsti dal contratto).

Conseguentemente le quote dei canoni previste a fronte del godimento dell'immobile devono considerarsi per il proprietario/concedente quali redditi di fabbricati e devono essere assoggettate ad IRPEF in base alle regole dettate dal richiamato articolo 37, comma 4-bis, del TUIR per le locazioni, secondo cui se il canone risultante dal contratto di locazione, ridotto forfetariamente del 5 per cento, sia superiore al reddito medio ordinario (c.d. rendita catastale), il reddito imponibile è quello del canone di locazione al netto di tale riduzione. Rimangono ferme le maggiori riduzioni forfetarie previste dal medesimo comma 4-bis per talune categorie di immobili. La rendita catastale deve essere rivalutata del 5 per cento ai sensi dell'articolo 3, comma 48, della legge n. 662 del 1996.

Ove ricorrano i presupposti previsti dall'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, il canone derivante dalla locazione per finalità abitative degli immobili ad uso abitativo e delle relative pertinenze può essere assoggettato, su opzione del locatore, al regime della "cedolare secca". La possibilità di optare per tale regime facoltativo di imposizione è riservata alle persone fisiche titolari del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento di unità immobiliari abitative locate, che non agiscono nell'esercizio di un'attività di impresa, o di arti e professioni. L'opzione comporta l'assoggettamento del canone di locazione ad una imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione. Per approfondimenti si rinvia ai provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 7 aprile 2011 e del 10 gennaio 2014, e ai chiarimenti forniti con le circolari dell'Agenzia delle entrate, tra le quali si segnalano le circolari n. 26/E del 1° giugno 2011 e n. 20/E del 4 giugno 2012.

3.2.2 Registro

Come si è avuto modo di chiarire al paragrafo 3.1.3, per determinare la tassazione applicabile al contratto di godimento in argomento, soggetti a registrazione nel termine fisso di 30 giorni, trovano applicazione i principi di cui agli articoli 20 e 21 del TUR.

Conseguentemente, per quanto attiene alla disposizione che prevede la concessione del godimento dell'immobile a fronte della corresponsione di un canone, deve essere applicata l'imposta di registro nella misura proporzionale del 2 per cento sia con riferimento agli immobili strumentali che abitativi.

Tipologia di fabbricati	IVA	Registro
Abitativi	Esclusa	Proporzionale 2%
Strumentali	Esclusa	Proporzionale 2%

L'imposta proporzionale può essere assolta annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno, ai sensi dell'articolo 17 del TUR.

Come ricordato al paragrafo 3.2.1, inoltre, ove ricorrano i presupposti previsti dall'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, il reddito derivante dalla locazione di immobili ad uso abitativo può essere assoggettato, su opzione del locatore, al regime della 'cedolare secca'.

Per quanto attiene, invece, alla quota di canone da imputare a corrispettivo di vendita, deve essere applicata l'imposta di registro nella misura del 3 per cento, ai sensi dell'articolo 9 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, sull'importo complessivo degli acconti pattuiti. Tale disposizione stabilisce, infatti, che *"per gli atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale"* si applica l'imposta di registro con l'aliquota del 3 per cento.

Si precisa che qualora l'imposta proporzionale di registro applicata in relazione al canone di locazione, unitamente all'imposta proporzionale di registro sull'acconto prezzo risulti complessivamente inferiore all'importo di euro 200, deve essere corrisposta l'imposta di registro nella misura di euro 200.

4. ESERCIZIO DEL DIRITTO DI ACQUISTO E TRASFERIMENTO DELL'IMMOBILE

4.1 Trattamento fiscale per i concedenti/venditori che agiscono in regime di impresa

4.1.1 Imposte sui redditi e IRAP

Qualora il conduttore eserciti il diritto di acquisto - e si proceda, dunque al trasferimento di proprietà del bene - emerge per il concedente, titolare di reddito d'impresa, un componente positivo di reddito.

In particolare, nel caso di immobili merce concorrerà a formare il reddito il corrispettivo derivante dalla cessione (al lordo degli acconti) ai sensi dell'articolo 85 del TUIR, mentre nell'ipotesi di immobili strumentali o di immobili patrimonio assumerà rilevanza la differenza tra il prezzo di cessione (al lordo degli acconti) e il costo fiscale dell'immobile, ai sensi dell'articolo 86, comma 2, del TUIR.

Tali componenti positivi (ricavo o plusvalenza) assumeranno rilevanza per il concedente anche ai fini IRAP, secondo le regole ordinarie che caratterizzano il tributo regionale

4.1.2 Iva

Ai fini dell'IVA, in caso di esercizio del diritto di acquisto da parte del conduttore, la base imponibile relativa alla cessione dell'immobile sarà data dal prezzo della cessione decurtato dei soli acconti sulla vendita pagati fino a quel momento dal conduttore e non anche dei canoni versati per il mero godimento, e sarà applicabile la disciplina fiscale dei trasferimenti immobiliari.

Il momento di effettuazione dell'operazione di compravendita immobiliare, ai sensi dell'articolo 6, primo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 va individuato all'atto dell'esercizio del diritto di acquisto da parte del conduttore.

Per quanto concerne il trattamento IVA applicabile alle cessioni degli immobili, si rinvia a quanto già chiarito, con riferimento agli acconti pagati sul prezzo, al paragrafo 3.1.2.

4.1.3 Registro, ipotecaria e catastale

Per i trasferimenti immobiliari rilevanti ai fini dell'IVA, trova applicazione il regime di alternatività IVA/Registro, di cui all'articolo 40 del TUR, che prevede, in linea generale, l'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa di euro 200.

Com'è noto, tale principio trova una deroga, tuttavia, per i trasferimenti di fabbricati abitativi esenti, di cui all'articolo 10, numero 8-bis), del DPR n. 633 del 1972 e, pertanto, in relazione a tali trasferimenti, si applica l'imposta di registro proporzionale nella misura del 9 o del 2 per cento, (minimo 1000 euro) e le imposte ipotecaria e catastale sono applicate nella misura fissa di 50 euro ciascuna.

		Registro	Ipotecaria	Catastale
<i>Cessioni esenti ex art. 10, comma 1, n. 8-bis, DPR n. 633 del 1972</i>	<i>'Prima casa'</i>	2%	50	50
	<i>Fabbricati diversi dalla 'prima casa'</i>	9%	50	50

Il menzionato principio di alternatività IVA/Registro trova, invece, piena applicazione per le cessioni di immobili strumentali di cui all'articolo 10, comma 1, n. 8-ter, del DPR n. 633 del 1972.

Ciò comporta che l'imposta di registro, sia nel caso in cui le cessioni siano imponibili IVA, sia se esenti IVA, è dovuta nella misura fissa di 200 euro.

Per gli atti aventi ad oggetto immobili strumentali, soggetti ad IVA, si applica, inoltre, il trattamento fiscale previsto dagli articoli 10 e 1-bis della Tariffa ,allegata al D.LGS 31 ottobre 1990, n. 347 (TUIC), ovvero l'imposta catastale nella misura dell'1% e l'imposta ipotecaria nella misura del 3%.

	IVA	Registro	Ipotecaria	Catastale
<i>Soggetto IVA ex art. 10, comma 1, n. 8-ter, DPR n. 633 del 1972</i>	<i>22% ovvero 10% ovvero esente</i>	200	3%	1%

4.2 Trattamento fiscale per i concedenti/venditori che non agiscono in regime di impresa.

4.2.1 Imposte sui redditi

Il corrispettivo del trasferimento dell'immobile deve essere assoggettato ad imposizione in base alla disciplina dei redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lett. b), del TUIR che attrae a

tassazione le *“plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni”*.

Le quote del canone imputate ad acconto prezzo, costituendo parte del corrispettivo del trasferimento, devono essere assoggettate a imposizione in base alla citata disciplina dei redditi diversi. Tali quote del canone diventeranno imponibili per il proprietario/concedente non durante il periodo di godimento, ma al momento della cessione dell'immobile, ossia quando il conduttore si avvale del diritto di acquistarlo, al ricorrere delle condizioni previste dall'articolo 67 citato, tra cui quella della cessione entro il termine di 5 anni dall'acquisto o costruzione. Diversamente, se la cessione dell'immobile interviene in una data successiva, il corrispettivo che il proprietario riceve non rileva ai fini delle imposte dirette.

Ad esempio, nei confronti di un contribuente, che acquista un immobile il 3 febbraio 2014 e successivamente lo concede in locazione mediante il contratto di cui all'articolo 23 in commento, l'eventuale plusvalenza è assoggettata a tassazione, come reddito diverso, se il trasferimento della proprietà dell'immobile avviene entro il 2 febbraio 2019. Per l'acquirente il termine quinquennale decorrerà dalla medesima data di trasferimento della proprietà dell'immobile. La plusvalenza sarà determinata in base alle regole ordinarie previste dall'articolo 68, comma 1, del TUIR, quale differenza positiva tra il corrispettivo percepito dal conduttore-acquirente, comprensivo delle quote del canone imputate ad acconto prezzo, e il costo di acquisto dell'immobile.

4.2.2 Registro, ipotecaria e catastale

In relazione all'atto di trasferimento dell'immobile, si applica, in linea generale, l'imposta proporzionale di registro, nelle misure previste dall'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR e le imposte ipotecaria e catastale nella misura di euro 50 ciascuna.

<i>Cessioni fuori campo IVA</i>		Registro (Imposta minima 1.000 euro)	Ipotecaria	Catastale
	<i>'Prima casa'</i>	2%	50	50
	<i>Fabbricati diversi dalla 'prima casa'</i>	9%	50	50

In relazione alla base imponibile, si precisa che l'imposta di registro deve essere calcolata sul valore del bene, ai sensi degli articoli 43 e 51 del TUR, ossia sul valore dichiarato dalle parti o, se superiore, sul corrispettivo pattuito, fatta salva l'applicazione, ricorrendone le condizioni, del criterio del prezzo-valore di cui all'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266.

Per la determinazione dell'imposta di registro da applicare in sede di trasferimento, si ritiene, inoltre, applicabile la disciplina dettata dalla nota all'articolo 10 della Tariffa, Parte prima, del TUR per i contratti preliminari di compravendita, secondo la quale dall'imposta di registro dovuta per il contratto definitivo deve essere scomputata l'imposta di registro corrisposta in relazione agli acconti prezzo.

La nota posta in calce all'articolo 10 della Tariffa, Parte prima, del TUR stabilisce, infatti, che *“Se il contratto preliminare prevede la dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria si applica il precedente articolo 6; se prevede il pagamento di acconti di prezzo non soggetti all'imposta sul valore aggiunto ai sensi degli articoli 5, comma 2, e 40 del testo unico si applica il precedente articolo 9. In entrambi i casi l'imposta pagata è imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo.”*

In applicazione di tale disposizione, l'imposta di registro corrisposta in misura proporzionale in relazione alla caparra confirmatoria (0,50 %), se presente, e agli acconti prezzo (3%) deve essere, dunque, scomputata dall'imposta di registro dovuta per il contratto definitivo di compravendita.

Pertanto, anche nel caso di contratto di godimento in funzione della successiva alienazione di immobili, l'imposta di registro corrisposta nella misura del 3 per cento sugli acconti prezzo (se non soggetti ad IVA) o eventualmente nella misura dello 0,50 per cento sulla caparra confirmatoria, deve essere scomputata, al fine di evitare una doppia tassazione delle medesime somme, dall'imposta proporzionale di registro dovuta per il contratto definitivo di trasferimento.

Si precisa che nel caso in cui l'imposta proporzionale corrisposta per la caparra confirmatoria e per gli acconti di prezzo risulti superiore all'imposta di registro dovuta per il contratto di compravendita definitivo, spetta il rimborso della maggiore imposta proporzionale versata, secondo le regole previste dall'articolo 77 del TUR (circolare 29 maggio 2013, n. 18/E).

5. MANCATO TRASFERIMENTO DELL'IMMOBILE E RESTITUZIONE DEGLI ACCONTI

Come si è avuto modo di chiarire al paragrafo 1, i contratti di godimento in argomento, come disciplinati dall'articolo 23 del *decreto*, sono finalizzati al trasferimento dell'immobile, in quanto attribuiscono al conduttore il diritto di acquistare il bene concesso in godimento.

Nell'ambito dell'articolo 23 del *decreto* sono, peraltro, disciplinate anche le ipotesi in cui le parti non procedono alla conclusione del contratto di compravendita, regolando, nel contempo, le eventuali restituzioni delle somme versate a titolo di corrispettivo del trasferimento.

In particolare, il comma 1-*bis* dell'articolo 23, disciplina l'ipotesi di mancato esercizio del diritto di acquisto da parte del conduttore, stabilendo che le parti siano tenute ad indicare nell'ambito del contratto la quota dei canoni imputata a corrispettivo che deve essere restituita.

Il comma 5 dell'articolo in argomento disciplina, inoltre, le ipotesi di risoluzione del contratto per inadempimento contrattuale.

Tale disposizione stabilisce che, in caso di risoluzione per inadempimento del concedente, è fatto allo stesso obbligo di restituire al conduttore la parte dei canoni imputata a corrispettivo, maggiorata degli interessi legali.

In caso di risoluzione per inadempimento del conduttore, il concedente ha, invece, diritto alla restituzione dell'immobile e fa propri, in via definitiva, e per l'intero, i canoni a titolo di indennità, se non è stato diversamente convenuto dal contratto.

5.1 Trattamento fiscale per i concedenti che agiscono in regime di impresa

5.1.1 Imposte sui redditi e IRAP

5.1.1.1 Mancato esercizio del diritto di acquisto (articolo 23, comma 1-bis)

Qualora il conduttore non eserciti il diritto di acquisto, il trasferimento della proprietà del bene non si perfeziona e per il concedente non emerge alcun ricavo o plusvalenza rilevante nella determinazione del reddito d'impresa.

In tale ipotesi, assume rilevanza reddituale per il concedente la sola quota di acconto versata durante la locazione dal conduttore, qualora le parti, in sede contrattuale, abbiano stabilito che una quota dei canoni versati in acconto sul prezzo sia trattenuta dal concedente.

In particolare, la quota di acconto non restituita al conduttore rappresenta per il concedente un componente positivo di reddito rilevante ai fini della determinazione del reddito d'impresa.

Anche ai fini IRAP, il predetto componente positivo assume rilevanza per il concedente secondo le regole ordinarie che caratterizzano il tributo regionale.

5.1.1.2 Risoluzione per inadempimento (articolo 23, comma 5)

In caso di risoluzione per inadempimento del concedente, il comma 5 stabilisce che *“lo stesso deve restituire la parte dei canoni imputata al corrispettivo, maggiorata degli interessi legali”*.

In tale ipotesi, quindi, il trasferimento della proprietà del bene non si perfeziona e, per il concedente, non emerge alcun ricavo o plusvalenza rilevante nella determinazione del reddito d'impresa.

Per il concedente assumono rilevanza nella determinazione del reddito d'impresa, come interessi passivi, i soli interessi legali che lo stesso è tenuto a corrispondere al conduttore.

Nella diversa ipotesi di risoluzione per inadempimento del conduttore, il medesimo comma 5 stabilisce che *“il concedente ha diritto alla restituzione dell'immobile ed acquisisce interamente i canoni a titolo di indennità se non è stato diversamente convenuto nel contratto”*.

In definitiva, la risoluzione per inadempimento del conduttore determina i medesimi effetti fiscali previsti in caso di mancato esercizio del diritto di acquisto.

In particolare, per il concedente:

1) non emerge alcun ricavo o plusvalenza rilevante nella determinazione del reddito d'impresa;

2) assume rilevanza reddituale come componente positivo di reddito la sola quota di acconto versata durante la locazione dal conduttore che non deve essere restituita.

Anche ai fini IRAP, il predetto componente positivo, rappresentato dalla quota di acconto versata durante la locazione dal conduttore che non deve essere restituita, assume rilevanza per il concedente secondo le regole ordinarie che caratterizzano il tributo regionale.

5.1.2 Iva

5.1.2.1 Mancato esercizio del diritto di acquisto da parte del conduttore (articolo 23, comma 1-bis)

In caso di omesso esercizio del diritto di acquisto, e di conseguente restituzione al conduttore della quota versata a titolo di acconto sul prezzo, il proprietario è tenuto, ai sensi dell'articolo 26, secondo comma, del DPR n. 633 del 1972, all'emissione di una nota di variazione a favore del conduttore per gli importi restituiti.

Tale nota di variazione, per il rispetto dei principi fondamentali dell'IVA, deve essere emessa con riferimento all'ammontare complessivo versato dal conduttore a titolo di acconto sul prezzo di vendita - ovvero sia per la parte che viene restituita, sia per la parte che viene trattenuta. Infatti, non verificandosi l'effetto traslativo della cessione, il presupposto dell'applicazione dell'IVA sulle somme relative agli acconti versati dal conduttore sul prezzo di vendita viene a mancare.

Tuttavia, qualora le parti, in sede contrattuale, abbiano stabilito che una quota dei canoni versati in acconto sul prezzo sia trattenuta dal concedente, tale quota, all'atto del mancato esercizio del diritto di acquisto, assume la natura di corrispettivo dovuto per l'esercizio (a titolo oneroso) del diritto riconosciuto al conduttore e, conseguentemente, deve essere assoggettata ad IVA, con aliquota ordinaria, secondo le regole ordinarie previste per le prestazioni di servizi di cui all'articolo 3 del DPR n. 633 del 1972.

5.1.2.2 Risoluzione per inadempimento (articolo 23, comma 5)

In caso di risoluzione per inadempimento del concedente, il comma 5 stabilisce che *“lo stesso deve restituire la parte dei canoni imputata al corrispettivo, maggiorata degli interessi legali”*.

In tale ipotesi, il concedente provvede ai sensi dell'articolo 26, secondo comma, del DPR n. 633 del 1972, all'emissione di una nota di variazione a favore del conduttore per gli importi restituiti.

Nella diversa ipotesi di risoluzione per inadempimento del conduttore, il medesimo comma 5 stabilisce che *“il concedente ha diritto alla restituzione dell'immobile ed acquisisce interamente i canoni a titolo di indennità se non è stato diversamente convenuto nel contratto”*.

In tale evenienza, i canoni trattenuti perdono la natura di acconto sul prezzo di cessione per assumere quella di penalità per inadempimento del conduttore; conseguentemente, il concedente dovrà emettere una nota di variazione ai sensi dell'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972, a rettifica del regime impositivo originariamente applicato a tali somme, per annotarle contestualmente come importi esclusi dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'articolo 15 del DPR n. 633 del 1972.

5.2 Trattamento fiscale ai fini delle imposte sui redditi per i soggetti che non agiscono in regime di impresa.

5.2.1 Mancato esercizio del diritto da parte del conduttore (articolo 23, comma 1-bis)

Nell'ipotesi di cui al comma 1-bis dell'articolo 23 in cui il conduttore non eserciti il diritto di acquistare l'immobile entro il termine prestabilito, la restituzione da parte del proprietario delle quote dei canoni imputata ad acconto prezzo non assume alcuna rilevanza reddituale né per il proprietario, né per il conduttore che non agiscano nell'esercizio di impresa.

Per il proprietario, la parte dell'acconto prezzo eventualmente trattenuta costituirà un reddito diverso, derivante dall'assunzione di obblighi di permettere ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lett. l), del TUIR, imponibile per un importo corrispondente a quanto trattenuto. Tale importo, in sostanza, remunera il proprietario per il diritto di acquisto concesso al conduttore in sede di stipula del contratto, ancorché il diritto a percepire tale remunerazione sia condizionato al mancato esercizio del diritto di acquisto da parte del conduttore.

5.2.2 Risoluzione per inadempimento (articolo 23, comma 5)

Nella diversa ipotesi di risoluzione del contratto per inadempimento del conduttore, prevista dal comma 5 dell'articolo 23, le quote dei canoni imputate ad acconto prezzo, eventualmente trattenute dal concedente a titolo di indennità se non è stato diversamente convenuto nel contratto, costituiranno per il concedente redditi diversi derivanti dall'assunzione di obblighi riconducibili a quelli di fare, non fare e permettere, di cui alla lett. l) del comma 1 dell'articolo 67 del TUIR, atteso che anche in questo caso viene comunque remunerato il diritto di acquisto concesso al conduttore.

5.3 Registro

In caso di mancato esercizio del diritto di acquisto da parte del conduttore, ai sensi del comma 1-bis dell'articolo 23 ovvero di risoluzione del contratto per inadempimento, ai sensi del successivo comma 5, non si dà luogo alla restituzione dell'imposta di registro corrisposta nella misura del 3 per cento, applicata in relazione alla quota di canone assimilata ad acconti prezzo, anche nel caso in cui il concedente proceda alla restituzione di tali somme al conduttore.

Tale principio appare coerente con i chiarimenti già forniti da questa amministrazione in relazione all'imposta di registro corrisposta in occasione della registrazione dei contratti preliminari di vendita con la circolare 10 giugno 1986, n. 37. In tale sede, è stato, infatti, chiarito che nel caso in cui a seguito della conclusione del contratto preliminare non si proceda alla stipula del definitivo, le somme riscosse in sede di registrazione del preliminare rimarranno definitivamente acquisite all'erario.

* * *

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

La circolare è disponibile anche sul sito dell'Agenzia delle Entrate all'indirizzo

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/archivio+circolari/circolari+2015/febbraio+2015/circolare+n+4e+del+19+febbraio+2015/Circolare+n+4E+19022015.pdf>

Segnalazioni Novità Giurisprudenziali

SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA E CONTROLLO GIUDIZIARIO EX ART. 2409, C.C. (Trib. Bologna, decr. 4 febbraio 2015)

Con il provvedimento in commento, il Tribunale di Bologna afferma la “piena ammissibilità” del controllo giudiziario ai sensi dell’art. 2409, c.c., nella s.r.l. con collegio sindacale di nomina obbligatoria ex art. 2477 c.c., nonostante in senso contrario si siano espressi, in tempi piuttosto recenti, tanto la Corte di Cassazione, quanto, nella sostanza, la Corte Costituzionale.

Il tribunale rileva, infatti, come la contrarietà espressa dal legislatore della riforma del 2003 all’estensione del potere ex art. 2409 c.c. nelle s.r.l., in relazione al dichiarato intento di conferire autonomia a tale modello rispetto alla s.p.a. e la stessa soppressione dell’espresso riferimento all’art. 2409 c.c. contenuto nell’art. 2488 c.c. *ante riforma*, non siano di per sé argomenti decisivi per affermare che il legislatore abbia inteso radicalmente escludere l’esperibilità del controllo giurisdizionale ex art. 2409 c.c. in presenza di date circostanze.

Inoltre, l’argomento secondo cui l’esclusione del controllo ex art. 2409 c.c. per le s.r.l. sarebbe la fisiologica conseguenza dell’estensione dei poteri di controllo dei soci ai sensi degli artt. 2476, commi 2 e 3, c.c. mostra il fianco in quelle situazioni in cui le irregolarità gestionali coincidano con l’interesse dei soci (il che è viepiù possibile nel caso in cui la carica gestionale sia in capo al socio unico) nel qual caso è evidente che sottrarre ai sindaci il potere di controllo ex art. 2409 c.c. espone la società (e i terzi) a maggior rischio di depauperamento del patrimonio sociale.

Si tratta di un orientamento giurisprudenziale che riscuote notevole seguito nelle pronunce di merito.

In particolare, segue tale impostazione il Tribunale di Milano, secondo cui «è ammissibile per i sindaci nominati in una s.r.l. richiedere al Tribunale di sottoporre la società a controllo giudiziario nel caso di gravi irregolarità poste in essere dall’amministratore. A riguardo, il richiamo di cui all’art. 2477 c.c. alle norme in materia di società per azioni ricomprende, infatti, anche l’art. 2409 c.c. inserito dal legislatore nella sezione dedicata al collegio sindacale di tale tipologia societaria. Non appare rilevante il fatto che nelle s.r.l. risultino particolarmente penetranti i poteri di ispezione del socio, risultando il controllo ex art. 2409 c.c. finalizzato a tutelare interessi diversi e più vasti rispetto a quelli tipici della compagine sociale» (Trib. Milano 26 marzo 2010, in *Giur. comm.*, 2011, II, 499 ss., con nota di GARGARELLA MARTELLI, in *Giur. it.*, 2010, 1624, con nota di CAGNASSO, *Denuncia al tribunale e s.r.l.: la convivenza è ancora possibile, anzi auspicabile*; e in *Riv. dir. soc.*, 2010, 638 ss., con nota di CASAMASSA, *La s.r.l. e il ricorso ex art. 2409 c.c.* e in *Giur. comm.*, 2011, 1053, con nota di DALMARTELLO, *Poteri del collegio sindacale (obbligatorio) e controllo giudiziario nella s.r.l.*; nello stesso senso Trib. Milano, 26 marzo 2010, *Giur. merito* 2010, 3025, per cui «è ammissibile il ricorso presentato dai sindaci di nomina obbligatoria di una società a responsabilità limitata (art. 2477 comma 2 c.c.) ai sensi dell’art. 2409 c.c. essendo connaturato al controllo sugli atti sociali tipico dei sindaci, il potere di suscitare i provvedimenti della norma da ultimo richiamata al fine di poter avviare alle "gravi irregolarità" riscontrate durante i loro compiti, dei quali, altrimenti dovrebbero restare impotenti spettatori»; Trib. Milano, 8 luglio 2005, in *Foro It.*, 2006, 4, 1, 1239, secondo cui «Nelle società a responsabilità limitata obbligate "ex lege" alla nomina del collegio sindacale il

procedimento di controllo giudiziario disciplinato dal novellato art. 2409 c.c. è ancora applicabile e può essere attivato ad istanza dello stesso collegio»).

Ma anche altre Corti condividono tale soluzione:

- secondo Trib. Trieste, 21 gennaio 2011, «l'estensione della legittimazione ai sindaci di società a responsabilità limitata obbligata alla nomina del collegio sindacale a promuovere la denuncia al tribunale di gravi irregolarità trova fondamento nel rinvio contenuto nell'art. 2477 c.c. alla disciplina del collegio sindacale prevista per le società per azioni»;

- per Trib. Napoli, 14 maggio 2008 (in *Giur. Merito*, 2009, 2488 con nota di ACCETTELLA e in *Società*, 2009, 1019) «i componenti del collegio sindacale di una società a responsabilità limitata sono legittimati ad esperire il rimedio di cui all'art. 2409 c.c. nei casi in cui la loro nomina sia obbligatoria per legge ex art. 2477 commi 2 e 3 c.c.»;

- per Trib. Udine, 1° luglio 2004 (in *Società*, 2005, 367) «per la società a responsabilità limitata ove è prevista la necessaria presenza del collegio sindacale il potere di controllo esterno affidato al tribunale ex art. 2409 c.c. è rimasto inalterato e ad essa è stata, altresì, conferita la legittimazione a proporre la denuncia delle gravi irregolarità»;

- per Trib. Roma, 1° dicembre 2004 (in *Giur. comm.*, 2006, II, 81, con note di GABRIELLI e DONATO e in *Foro it.*, 2004, I, 868) «l'art. 2409 c.c. si applica alle s.r.l. con collegio sindacale obbligatorio, in virtù del richiamo operato dall'art. 2477 c.c. alle norme in tema di collegio sindacale».

Nel panorama delle pronunce di merito, si segnalano, in senso opposto:

- App. Roma, 13 luglio 2006, in *Foro It.*, 2007, 1593, per cui «pendente la procedura di controllo giudiziario per gravi irregolarità gestionali, la trasformazione di una società per azioni in società a responsabilità limitata, forma societaria per la quale tale controllo è inoperante, determina l'improcedibilità della relativa denuncia»;

- App. Napoli, 17 maggio 2005, secondo cui «è vietata l'interpretazione estensiva dell'ultimo comma dell'art. 2477 c.c. all'art. 2409 c.c. ed è pertanto inammissibile la richiesta di controllo giudiziario sulle S.r.l., siano esse dotate o meno di collegio sindacale, in virtù del principio di sostanziale autonomia ed autosufficienza della nuova disciplina delle S.r.l. (incentrate sull'elemento personale) rispetto alle s.p.a. (incentrate sulla funzione centrale del capitale)»;

- App. Roma, 13 aprile 2005, in *Giur. it.*, 2006, 75, secondo cui «il controllo giudiziario di cui all'art. 2409 c.c. non è applicabile alle società a responsabilità limitata, anche se obbligate alla nomina del collegio sindacale ai sensi dell'art. 2477 c.c., 2° e 3° comma»;

- Trib. Bologna, 21 ottobre 2004, in *Società*, 2005, 357, per cui «è inammissibile il ricorso con cui il socio chiede al tribunale di ordinare la convocazione dell'assemblea dei soci, di revocare l'amministratore unico e di nominarne un nuovo in sua sostituzione, in quanto le società a responsabilità limitata sono state integralmente sottratte al controllo giudiziario esterno»;

- Trib. Lecce, 16 luglio 2004, in *Dir.fall.*, 2005, 276 e in *Società*, 2005, 358, secondo cui «nella nuova disciplina delle s.r.l. non vi è più alcuna norma che faccia espresso rinvio all'applicabilità del procedimento ex art. 2409 c.c. e tale sottrazione al controllo giudiziario appare in sintonia con la diversa connotazione che il legislatore ha voluto imprimere a questa tipologia di società».

Ma, soprattutto, come si accennava, la questione ha formato, in passato, oggetto di pronunciamento da parte della Corte Costituzionale, con sentenza 29 dicembre 2005, n. 481 (sulla quale, PAOLINI, *La Corte Costituzionale interviene sull'art. 2409 c.c. nelle s.r.l.: no al controllo giudiziario sulla gestione*, in *CNN Notizie* dell'11 gennaio 2006), secondo cui «Non sono fondate, in riferimento agli art. 76 e 3 cost., le q.l.c. degli art. 2409 commi 1 e 7, 2476 comma 3 e 2477 comma 4 c.c., laddove escludono l'ammissibilità del ricorso alla procedura del controllo giudiziario ex art. 2409 c.c. sulla gestione delle società a responsabilità limitata, e del combinato disposto degli art. 2409 e 2476 comma 3 c.c. - nella parte in cui non prevedono che, in caso di gravi irregolarità degli amministratori, i soci della società a responsabilità limitata possano invocare il controllo giudiziario

ex art. 2409 c.c. - nonché dell'art. 2477 comma 4 c.c., laddove, richiamando le disposizioni in tema di società per azioni con riferimento alla società a responsabilità limitata in cui sia obbligatoria la nomina del collegio sindacale, consente solo in quest'ultimo caso il ricorso alla procedura "de qua". Premesso che i principi e i criteri direttivi della legge di delegazione devono essere interpretati sia tenendo conto delle finalità ispiratrici della delega, sia verificando, nel silenzio del legislatore delegante sullo specifico tema, che le scelte operate dal legislatore delegato non siano in contrasto con gli indirizzi generali della stessa legge-delega, e che occorre altresì tenere conto delle finalità che, attraverso i principi ed i criteri enunciati, la legge delega si prefigge con il complessivo contesto delle norme da essa poste, dovendosi alle norme delegate assegnare il significato compatibile con quei principi e criteri, deve escludersi, nella specie, il denunciato eccesso di delega, giacché la legge di delegazione 3 ottobre 2001 n. 366 fa esplicito riferimento al controllo giudiziario esclusivamente nelle norme dedicate alle società per azioni e alle cooperative e il silenzio serbato in tema di società a responsabilità limitata non può essere inteso come volontà di ribadire l'applicabilità ad esse dell'art. 2409 c.c., in quanto l'art. 2 lett. f) della citata legge fissa il principio generale per cui le società a responsabilità limitata e le società per azioni devono costituire due modelli distinti, principio cui fa da corollario la previsione, per le prime, di un autonomo ed organico complesso di norme ed una impostazione della disciplina radicalmente divergente da quella adottata dal codice civile; inoltre, per quel che concerne l'art. 2476 c.c., censurato in quanto ampliando i poteri di indagine e reazione del socio nei confronti di chi gestisce la società, avrebbe conseguito per altra via la stessa intensità di tutela garantita dall'art. 2409 c.c., deve rilevarsi che, alla luce delle finalità che la legge di delegazione si prefigge, la norma censurata si presta ad un'interpretazione meno riduttiva di quella prospettata, posto che l'accesso consentito a ciascun socio a documenti della società che, nella precedente disciplina della società a responsabilità limitata - e, ancora oggi, della società per azioni -, potevano essere esaminati soltanto da chi era incaricato dell'ispezione ex art. 2409 c.c., costituisce certamente una profonda innovazione, idonea a potenziare l'efficacia dell'azione sociale di responsabilità, alla quale viene legittimato ciascun socio, che viene altresì legittimato a "chiedere, in caso di gravi irregolarità nella gestione della società, che sia adottato provvedimento cautelare di revoca degli amministratori"; né è ravvisabile il denunciato contrasto del combinato disposto degli art. 2409 e 2476 comma 3 c.c. con l'art. 3 cost., dal momento che la lamentata disparità di trattamento fra i soci di una società a responsabilità limitata e i soci di una società per azioni non sussiste, essendo diverse le situazioni soggettive degli uni e degli altri, e neanche la violazione del medesimo art. 3 cost. ad opera dell'art. 2477 comma 4 c.c., nella parte in cui discrimina fra sindaci e soci quanto alla legittimazione alla denuncia al tribunale ex art. 2409 c.c., dal momento che, a prescindere dalla opinabilità dell'interpretazione secondo la quale la denuncia ex art. 2409 c.c. - per il mero fatto che è inserita in un paragrafo del codice civile (par. 3 della sezione VI bis) intitolato "del collegio sindacale" - costituirebbe un "potere" del collegio sindacale, la cui esperibilità deriverebbe dalla sola circostanza che un tale collegio esista, la fondatezza della prospettata censura presupporrebbe la sostanziale assimilabilità di soci e sindaci».

Nel senso della non ammissibilità del controllo giudiziario ai sensi dell'art. 2409, c.c., nella s.r.l. si è espressa anche la Suprema Corte (Cass. 13 gennaio 2010, n. 403, in *Giust. civ.*, 2010, I, 575) secondo cui «il rinvio alle disposizioni in tema di società per azioni dettato dall'art. 2477 comma ultimo c.c. in tema di società a responsabilità limitata, va interpretato come richiamo ai requisiti professionali, alle cause di ineleggibilità, decadenza ed incompatibilità dei sindaci stabilite dagli art. 2397 ss. c.c., nonché alle rispettive funzioni e ai poteri indicati dagli art. 2403 ss. c.c., ma non può certamente valere ad assegnare loro il potere di sollecitare il controllo giudiziario in relazione a ravvisate irregolarità gestionali, a ciò ostando la formulazione letterale delle disposizioni vigenti, l'intenzione del legislatore, i diversi connotati attribuiti alle dette società rispetto a quelle per azioni, con la riforma organica delle società di capitali di cui al d.lg. n. 6 del 2003».

Anche la dottrina prevalente appare schierata nel senso che la mancata previsione nella s.r.l. della denuncia di gravi irregolarità – dovuta ad una precisa volontà del legislatore storico, giacché la previsione dell'intervento del giudice ex art. 2409 risulterebbe «sostanzialmente superflua», in quanto assorbita «dalla legittimazione alla proposizione dell'azione sociale di responsabilità da parte di ogni socio e dalla possibilità di ottenere in quella sede provvedimenti cautelari come la revoca degli amministratori», oltre che «contraddittoria» con un sistema che ha inteso privatizzare il controllo, fornendo «ai soci uno strumento in grado di consentire ad essi di risolvere i conflitti interni alla società» (così la Relazione al D.Lgs. 17.1.2003, n. 6, 151) - impedisca ai sindaci di attivare il procedimento di controllo e di eventuale sostituzione giudiziaria degli amministratori di cui all' art. 2409 c.c.: e ciò quand'anche le gravi irregolarità siano frutto di un intento fraudolento condiviso da tutti soci, i quali pertanto si asterranno dal promuovere quelle azioni di controllo e di responsabilità che la legge ha concepito in chiave sostitutiva rispetto alla denuncia di gravi irregolarità (in tal senso ABRIANI, *La società a responsabilità limitata. Decisioni dei soci. Amministrazione e controllo*, in AA.VV., *Diritto delle società. Manuale breve*, Milano, 2006, 321; MONTAGNANI, *Il controllo giudiziario: ambito di applicazione e limiti dell'attuale tutela*, in *Riv. soc.*, 2005, 1121).

Secondo l'opinione prevalente, infatti, l'art. 2409, c.c., non può trovare applicazione nelle s.r.l. in cui i rimedi a fronte delle gravi irregolarità sono individuati in altri strumenti, sebbene non equipollenti, e cioè nel controllo individuale del socio sulla gestione ai sensi dell'art. 2476, comma 2, c.c., e nella legittimazione individuale di ciascun socio all'azione di responsabilità nei confronti degli amministratori e alla revoca giudiziale degli amministratori «in caso di gravi irregolarità nella gestione della società», ai sensi dell'art. 2476, comma 3, c.c. (ANGELICI, *La riforma delle società di capitali*, Padova, 2003, 134; SALAFIA, *La riforma del controllo giudiziario previsto dall'art. 2409*, in *Società*, 2003, 1331; RORDORF, *I sistemi di amministrazione e controllo nella nuova s.r.l.*, in *Società*, 2003 672; ABRIANI, *La società a responsabilità limitata*, cit., 321; ZANARONE, *Della società a responsabilità limitata*, in *Comm. Schlesinger*, 2, Milano, 2010, sub art. 2477, 1169 s.; PAOLUCCI, *La tutela del socio nella società a responsabilità limitata*, Milano, 2010, 92 s.; BUTA, *Il sistema dei controlli nella società a responsabilità limitata*, in *Riv. dir. comm.*, 2009, I, 941; MONTAGNANI, *Informazione e controlli nelle nuove società a responsabilità limitata*, Padova, 2007, 189; CAGNASSO, *La società a responsabilità limitata*, in *Tratt. Cottino*, V, Padova, 2007, 262; FERNANDEZ, *I poteri individuali di controllo del socio non amministratore nella «nuova» s.r.l.*, Padova, 2010, 33 s.; SANDRELLI, sub art. 2476, in Bianchi, *Società a responsabilità limitata*, in *Comm. Marchetti, Bianchi, Ghezzi, Notari*, Milano, 2008, 746; CORRADO, sub art. 2477, in Bianchi, *Società a responsabilità limitata*, in *Comm. Marchetti, Bianchi, Ghezzi, Notari*, Milano, 2008, 822; TERRANOVA, *Controllo giudiziario e tutela delle minoranze nelle società per azioni*, in Abbadessa – Portale, *Il nuovo diritto delle società*, Liber amicorum Gian Franco Campobasso, 3, Torino, 2007, 134; CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, 2, *Diritto delle società*, Torino, 2009, 580. Nel senso dell'applicabilità dell'art. 2409 c.c. alla s.r.l., anche in caso di legittimazione del socio, v. RIVOLTA, *Il controllo giudiziario sulla gestione nel nuovo diritto delle società*, in *Giur. comm.*, 2005, I, 757 s.; PRINCIPE, *Il controllo giudiziario nel governo societario*, Milano, 2008, 191 s.; GUIDOTTI, *I diritti di controllo del socio nella s.r.l.*, Milano, 2007, 181).

Antonio Ruotolo e Daniela Boggiali

TRIBUNALE DI BOLOGNA - Sezione Imprese

Il Tribunale

riunito in camera di consiglio e composto dai Sigg.ri magistrati

Dr. Pasquale LICCARDO Presidente
Dr. Giovanni SAUNA Giudice
Dr.ssa Silvia ROMAGNOLI Giudice rel.
nella causa civile n. 3747/2014 Vol.
fra le parti
Tizio, Caio, Sempronio
e
Mevio
e
Alfa COSTRUZIONI s.r.l.

sentito il giudice relatore, letti gli atti, esaminata la documentazione,
visto il parere del P.M. che si è riservato le conclusioni

OSSERVA

Va preliminarmente esaminato il tema dell'ammissibilità del ricorso al procedimento di cui all'art. 2409 c.c. da parte del collegio sindacale di srl.

Noto l'ampio dibattito giurisprudenziale sul tema (in particolare Corte Cost. che con sent. n. 481 del 29.12.2005 ha dichiarato infondata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 2409, 2476, comma terzo, e 2477, comma quarto, del codice civile sollevate in riferimento agli articoli 76 e 3 della Costituzione e, sulla via tracciata dal giudice delle leggi, l'arresto della S.C. sez. I 13.1.2010 n. 403 nel senso della inammissibilità, peraltro seguita da pronunce di merito di segno opposto cfr. Trib. Milano 26.3.2010 e Trib. Trieste 21.1.2011).

Reputa il collegio di aderire alla tesi favorevole all'ammissibilità del controllo giudiziario ex art. 2409 c.c. nella società a responsabilità limitata allorché il ricorso sia proposto, come nel caso di specie, dal collegio di nomina obbligatoria ex art. 2477 c.c.

Non sono argomenti decisivi in senso contrario:

- né la mancata riproposizione nell'attuale disciplina della srl di cui al D. Lgs. n. 6/2003 del richiamo al procedimento ex art. 2409 c.c. precedentemente contenuto nell'ultimo comma dell'art. 2488 c.c. (che così recitava "*Anche quando manca il collegio sindacale, si applica l'art. 2409*");

- né la relazione al D. Lgs. cit. che espressamente afferma la superfluità e la contraddittorietà con il nuovo sistema della srl della previsione di forme di intervento del giudice quale il controllo ex art. 2409 c.c. in relazione all'ampliamento dei poteri del socio ex art. 2476 c.c.

Infatti la chiara opzione del legislatore delegato verso un nuovo e più articolato sistema societario ove la srl e la spa corrispondono a due modelli distinti e con connotazioni diverse così come il chiaro intento di privatizzare il controllo societario in favore dei singoli soci della srl non possono che esprimere l'afflato tendenziale verso una disciplina organica delle società ma non certo la preclusione di tutele giurisdizionali a fronte di situazioni patologiche e foriere di nocimento per l'ente sociale.

In altri termini, reputa il collegio che la contrarietà espressa dal legislatore della riforma del 2003 alla estensione del potere ex art. 2409 c.c. nelle srl in relazione al dichiarato intento di conferire autonomia alla srl rispetto alla spa e financo la soppressione dell'espresso riferimento al 2409 c.c. dapprima contenuto nell'art. 2488 c.c., non siano di per sé argomenti decisivi per affermare che il legislatore abbia inteso radicalmente escludere l'esperibilità del controllo giurisdizionale ex art. 2409 c.c. in presenza di date circostanze.

La peculiarità di certe srl rispetto al modello cui si ispira in linea generale la riforma del 2003 è, d'altronde, già implicitamente riconosciuta dal legislatore laddove prevede i casi di nomina

obbligatoria del collegio sindacale, secondo appunto le previsioni dell'art. 2477 c.c.

Si aggiunga che è lo stesso legislatore che individua un particolare tipo di srl (la società sportiva ex L. 91/1981) per la quale è applicabile il procedimento giudiziario ex art. 2409 c.c.

Se ciò è vero, se cioè è vero che in taluni casi è lo stesso legislatore ad avere avvertito la necessità di un controllo esterno alla compagine sociale della srl, ne consegue che né le srl con nomina obbligatoria del collegio sindacale né il controllo giurisdizionale ex art. 2409 c.c. rientrano nello schema tipico di srl cui si è ispirato il legislatore della riforma del 2003, cosicché non può escludersi che in presenza di altre circostanze peculiari sia possibile il ricorso al controllo giurisdizionale ex art. 2409 c.c.

Si aggiunga che l'argomento secondo cui l'esclusione del controllo ex art. 2409 c.c. per le srl è la fisiologica conseguenza dell'estensione dei poteri di controllo dei soci (art. 2476/2° e 3° co. c.c.) mostra il fianco in quelle situazioni in cui le irregolarità gestionali coincidano con l'interesse dei soci (il che è vieppiù possibile nel caso in cui la carica gestionale sia in capo al socio unico) nel qual caso è evidente che sottrarre ai sindaci il potere di controllo ex art. 2409 c.c. espone la società (e i terzi) a maggior rischio di depauperamento del patrimonio sociale.

Ma certamente non si vede la *ratio* per cui il legislatore della riforma del 2003 avrebbe inteso escludere il ricorso al controllo ex art. 2409 c.c. nelle srl con collegio sindacale di nomina obbligatoria ex art. 2477 c.c., così del tutto ingiustificatamente differenziandone la posizione e fiaccandone il controllo rispetto ai sindaci di spa.

In ultimo va rilevato che tantomeno è decisiva, nel senso della inammissibilità del controllo ex art. 2409 c.c. nelle srl, la recente modifica del 5° co. dell'art. 2477 c.c. ad opera dell'art. 35 D.L. 9.2.2012 n. 5 conv. con modifiche in L. 4.4.2012 n. 35, che attualmente recita *"Nel caso di nomina di un organo di controllo, anche monocratico, si applicano le disposizioni sul collegio sindacale previste per le società per azioni"*: tale modifica e segnatamente il rinvio non più *"alle disposizioni in tema di società per azioni"* ma alle *"disposizioni sul collegio sindacale previste per la società per azioni"*, invero, non ha una connotazione letterale univoca nell'un senso (inammissibilità) o nell'altro (ammissibilità), perché data l'equivalenza tra l'espressione *"disposizioni previste per la società per azioni"* (attuale testo) e l'espressione *"disposizioni in tema di società per azioni"* (precedente testo), la novità letterale sta nel riferimento specifico alle disposizioni *"sul collegio sindacale"*, il quale elemento nuovo, in sé e per sé, può essere inteso - dall'interprete senza pregiudiziali - sia nel senso di ulteriore distanziamento della disciplina delle srl rispetto alle spa (intendendosi l'espresso richiamo al collegio sindacale con riferimento esclusivamente alle disposizioni concernenti l'organo, sull'insegnamento della S.C. in sent. 2010 cit.) sia nel senso opposto, valorizzando il *focus* sul collegio sindacale rispetto al più ampio orizzonte della società per azioni (e forse è proprio in tale chiave di non univocità di lettura che va intesa la intenzionale vaghezza della Corte Cost. ove, nel dichiarare inammissibile la questione di legittimità cost. sollevata dal Tribunale Tivoli, con ordinanza 7.5.2014 definisce la modifica da ultimo introdotta al 5° co. dell'art. 2477 c.c. come *"sicuramente innovativa in parte qua"*).

Va dunque affermata la piena ammissibilità nel caso di specie del ricorso ex art. 2409 c.c. proposto dai sindaci di nomina obbligatoria ex art. 2477 c.c.

Sulla fondatezza del ricorso, ovvero sulla ricorrenza di gravi irregolarità gestorie, non può che rilevarsi quanto segue: *i)* l'ultimo bilancio depositato è quello riferito al 31.12.2012; *ii)* già alla fine del 2013 i sindaci ebbero a rilevare e contestare all'AU debiti verso l'erario per oltre 700 mila euro; *iii)* le ragioni addotte dall'AU a fronte dei ripetuti rilievi dei sindaci (l'indisponibilità di dati contabili,

carenza di personale amministrativo) denotano *ex se* irregolarità nella gestione della società che *in primis* richiede la contezza della situazione economico-patrimoniale; *iv*) dal luglio 2014 la società è stata depennata dalla "*white list*" ex D.P.C.M. 18.4.2013 per l'accesso ai bandi pubblici per l'assegnazione di appalti da parte della P.A.; *v*) dall'agosto 2014 dimessisi tutti i sindaci non è stato ricostituito l'organo di controllo; *vi*) solo nel settembre 2014 (con gravissimo ritardo rispetto ai termini di legge ex art. 2364 c.c.) l'A.U. ha predisposto bozza di bilancio 2013 e relativa nota integrativa e relazione sulla gestione, che presenta le criticità ben messe in luce dalla società in persona del suo curatore speciale (aff. 18 e ss. comparsa).

Tali circostanze non possono che avvalorare i rilievi di gravi irregolarità gestorie da parte dell'amministratore mossi con il ricorso che occupa.

Il collegio reputa opportuna la trasmissione del provvedimento al P.M. in sede affinché valuti la ricorrenza dei presupposti per l'iniziativa ex artt. 6 e ss. L.F.

P.Q.M.

DISPONE l'ispezione dell'amministrazione della società Alfa COSTRUZIONI s.r.l. a spese della società al fine di verificare se ricorrano irregolarità nella gestione; NOMINA l'ispettore d'ufficio nella persona di Filana nota all'ufficio disponendone la comparizione per l'udienza del 24.2.2015 ore 12 innanzi al Giudice già delegato Dr.ssa Silvia Romagnoli.

FISSA termine al 30.6.2015 per il completamento dell'attività ispettiva. Si comunichi, anche all'ispettore d'ufficio ed al P.M. in sede.

Così deciso nella camera di consiglio della IV sezione del tribunale in data 21.1.2015.

Bologna, 30.1.2015