

Premessa

Con istanze indirizzate alla scrivente sono state rappresentate da Direzioni centrali e regionali di questa Agenzia, alcune tematiche di natura interpretativa in materia di imposta di registro.

Con la presente circolare, al fine di eliminare alcuni dubbi interpretativi ed assicurare l'uniforme applicazione dell'imposta sul territorio nazionale, si fornisce di seguito risposta ai quesiti proposti.

1. DECRETO DI OMOLOGAZIONE DELL'ACCORDO DI RISTRUTTURAZIONE DEI DEBITI E DEL CONCORDATO PREVENTIVO**1.1 Decreto di omologazione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti**

D: Si chiede di conoscere quale sia la corretta disciplina applicabile, ai fini dell'imposta di registro, al decreto di omologazione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti previsto dall'articolo 182-*bis* del RD 16 marzo 1942, n. 267 (legge fallimentare).

Il dubbio interpretativo sorge in quanto, con riferimento all'atto di omologazione del concordato preventivo, con risoluzione 31 gennaio 2008, n. 28, è stato precisato che lo stesso deve essere assoggettato ad imposta di registro in misura proporzionale.

Tuttavia, sempre con riferimento al decreto di omologazione del concordato preventivo, la Corte di Cassazione ha avuto modo di affermare che, al fine di stabilire il corretto inquadramento di tale decreto, occorre rifarsi al criterio nominalistico.

Conseguentemente, l'atto di omologazione del concordato preventivo deve essere ricondotto nell'ambito applicativo della lettera g) dell'articolo 8 della Tariffa, parte prima, allegata al Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n.

131 (di seguito TUR) che dispone l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa per gli atti di omologazione.

In considerazione dei recenti orientamenti dei giudici di legittimità, si chiede di conoscere se per la registrazione del decreto di omologazione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti previsto dall'articolo 182-*bis* del RD 16 marzo 1942, n. 267 (legge fallimentare), l'imposta di registro debba essere applicata in misura fissa ovvero in misura proporzionale.

R: Con riferimento al quesito proposto appare utile ricordare che, con risoluzione 26 marzo 2012, n. 27, questa Agenzia ha fornito chiarimenti in ordine alla corretta tassazione applicabile ai decreti di omologazione del concordato preventivo.

In particolare, con la richiamata risoluzione, è stato chiarito, rivedendo le posizioni espresse con la risoluzione 31 gennaio 2008, n. 28, che i decreti di omologazione dei concordati con garanzia, così come quelli con cessione di beni devono essere assoggettati ad imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'articolo 8, lettera g) della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, che disciplina la tassazione degli atti “*di omologazione*”.

Tale interpretazione è stata fornita anche in considerazione dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione (v. sentenza 7 maggio 2007, n. 10352 e sentenza 7 settembre 2010, n. 19141) che, valorizzando una lettura di carattere nominalistico della disposizione recata dall'articolo 8 della Tariffa, allegata al TUR, afferma la riconducibilità del decreto di omologa del concordato preventivo con garanzia (nonché del concordato con cessione dei beni) alla previsione recata dall'articolo 8, lettera g), che dispone l'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa di 168 euro per gli atti giudiziari “*di omologazione*”.

Nella richiamata risoluzione è stato, inoltre, chiarito che l'imposta trova applicazione in misura proporzionale nella differente ipotesi del concordato con trasferimento dei beni al terzo assuntore.

Con riferimento al decreto di omologazione degli accordi di ristrutturazione dei debiti, disciplinati dall'articolo 182-*bis* della legge fallimentare, si osserva che tali accordi sono caratterizzati da una prima fase a carattere stragiudiziale, nella quale il debitore e i creditori pervengono ad un accordo sul risanamento dell'impresa mediante regolamento consensuale della situazione debitoria, ed una seconda a carattere giudiziale, nella quale l'accordo raggiunto, pubblicato nel registro delle imprese al fine di consentire la formulazione di eventuali opposizioni, è soggetto alla procedura di omologazione.

Il legislatore ha lasciato ampia libertà all'autonomia privata con riferimento all'oggetto del piano di ristrutturazione dei debiti.

L'istituto in questione, difatti, può prevedere l'estinzione delle obbligazioni mediante novazione, remissione, differimento della scadenza, *'pactum de non petendo'* o cessione dei beni ai creditori ai sensi dell'articolo 1977 e ss. del codice civile.

Ciò premesso, in ordine all'imposta di registro dovuta in fase di registrazione del decreto del Tribunale, avente ad oggetto l'omologazione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti, si ritiene che la recente posizione espressa dalla giurisprudenza in ordine al trattamento fiscale del decreto di omologa del concordato preventivo, debba trovare applicazione anche in relazione ai provvedimenti di omologa degli accordi di ristrutturazione dei debiti.

Anche con riferimento a tali accordi, occorre far riferimento al riportato criterio di carattere nominalistico e, pertanto, ricondurli, ai fini dell'imposta di registro, nell'ambito applicativo di cui alla lettera g) dell'articolo 8 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, che reca la disciplina degli atti di omologazione.

Per tali decreti, trova, quindi applicazione l'imposta di registro nella misura fissa di 168 euro.

Da ultimo, si osserva che, in mancanza di una puntuale definizione da parte del legislatore del contenuto dell'accordo di ristrutturazione, non si può escludere, in linea di principio, la possibilità che detto accordo possa prevedere anche il trasferimento o la costituzione di diritti reali.

In tali ipotesi, si ritiene che l'atto giudiziario di omologazione di un accordo di ristrutturazione che costituisca titolo per il trasferimento o la costituzione di diritti reali su beni immobili o su unità da diporto ovvero su altri beni e diritti reali debba essere ricondotto all'ambito della disposizione recata dall'articolo 8, lettera a), della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, con applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale.

1.2 Decreto di omologazione del concordato fallimentare con intervento del terzo assuntore

D: Si chiede di conoscere quale sia la corretta tassazione applicabile per la registrazione di un decreto di omologa di un concordato fallimentare, con terzo assuntore.

La proposta di concordato formulata prevede, in particolare, che il terzo assuntore si accoli tutti i debiti della procedura concorsuale, con integrale liberazione della società insolvente e contestuale assunzione, a proprio favore, dell'attivo della procedura.

Si chiede di conoscere le modalità di tassazione del decreto, anche con riferimento al trasferimento dell'attivo fallimentare.

In proposito, si rappresenta che, a seguito dell'omologazione del concordato, il terzo assuntore ha acquisito al proprio patrimonio i seguenti elementi dell'attivo della società insolvente:

- 1) crediti *pro-soluto* e *pro-solvendo*;
- 2) depositi bancari;
- 3) la titolarità di azioni giudiziarie pendenti, di pertinenza della massa fallimentare (azioni revocatorie, azioni per l'accertamento del passivo fallimentare, azioni di responsabilità e azioni di recupero dei crediti);
- 4) crediti vantati verso l'Erario.

R: Come ricordato al punto 1.1., con risoluzione n. 27 del 2012, è stato precisato che i decreti di omologazione dei concordati sia con garanzia sia aventi ad

oggetto la cessione dei beni ai creditori devono essere assoggettati ad imposta di registro in misura fissa, in quanto annoverabili tra gli atti di cui all'articolo 8, lettera g) della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, avente ad oggetto gli atti "*di omologazione*".

L'imposta trova, invece, applicazione in misura proporzionale nella differente ipotesi del concordato con trasferimento dei beni al terzo assuntore.

Il concordato fallimentare con l'intervento del terzo assuntore, disciplinato dall'articolo 124 della legge fallimentare, si caratterizza in via generale per la circostanza che l'assuntore si obbliga a soddisfare i crediti concorsuali nella misura concordata, in base allo schema civilistico dell'accollo (articolo 1273 del codice civile) dietro corrispettivo della cessione delle attività fallimentari.

Contrariamente a quanto accade nella procedura di concordato con cessione di beni o in quella con garanzia, nel caso del concordato con terzo assuntore, l'atto giudiziario di omologa produce effetti immediatamente traslativi.

Pertanto, il decreto di omologa del concordato con intervento del terzo assuntore, in qualità di atto traslativo della proprietà dei beni a favore del terzo assuntore, deve essere assoggettato ad imposta di registro in misura proporzionale, in base a quanto stabilito dall'articolo 8, lettera a), della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, che prevede l'applicazione delle "*stesse imposte stabilite per i corrispondenti atti*".

Resta fermo che tali atti non devono essere assoggettati all'imposta proporzionale nel caso in cui abbiano ad oggetto operazioni incluse nell'ambito applicativo dell'IVA, nel qual caso, in virtù del principio di alternatività IVA/Registro di cui all'articolo 40 del TUR, l'imposta di registro deve essere applicata in misura fissa.

Per quanto attiene alla determinazione della base imponibile, si ritiene che l'accollo delle obbligazioni scaturenti dal concordato da parte del terzo assuntore costituisca una disposizione intrinsecamente connessa a quella relativa al trasferimento dell'attivo fallimentare, essendo entrambe finalizzate a realizzare una vicenda giuridica unitaria ed inscindibile.

La connessione tra il trasferimento dell'attivo fallimentare in favore dell'assuntore e l'accollo delle obbligazioni scaturenti dal concordato non si realizza in maniera soltanto occasionale né trova la sua fonte nella mera volontà delle parti. Infatti, il trasferimento all'assuntore dei beni compresi nell'attivo fallimentare ha il suo titolo esclusivo nel provvedimento di omologa del concordato (*cf.* sentenza Cass. Civ. 19 luglio 1982, n. 4239).

In proposito, appare opportuno sottolineare che nonostante il maggiore spazio concesso con la riforma all'autonomia negoziale nella determinazione del contenuto della proposta di concordato fallimentare, permangono limitazioni all'autonomia privata (a titolo esemplificativo, le azioni di pertinenza della massa trasferibili, i debiti del fallito che il proponente ha facoltà di non assumere ai sensi dell'articolo 124 della legge fallimentare) e, un seppur semplificato, controllo giurisdizionale.

In linea di principio, il trasferimento dei beni all'assuntore nell'ambito della proposta di concordato non consegue ad un calcolo di convenienza delle parti, ma trova la sua diretta connessione con l'accollo delle obbligazioni concordatarie, essendo i beni trasferiti funzionalmente destinati al soddisfacimento delle stesse. Peraltro, con l'apertura del fallimento, i beni caduti nel fallimento sono gravati dal vincolo di indisponibilità determinato a carico del fallito in favore della massa dei creditori.

Il venir meno di tale vincolo e la conseguente possibilità di trasferire i beni del fallimento nella disponibilità dell'assuntore può verificarsi solo con l'omologazione del concordato fallimentare, caratterizzato dalla liberazione immediata del soggetto fallito e dalla cessione dei beni all'assuntore in corrispettivo dell'accollo da parte sua dei debiti che fanno carico al fallito.

La connessione oggettiva tra l'accollo delle obbligazioni concordatarie e il trasferimento dell'attivo fallimentare risulta tale da non consentire di ritenere ciascuna di esse espressione di un'autonoma capacità contributiva. Ne consegue che, ad avviso della scrivente, si rende applicabile la disposizione recata

dall'articolo 21, secondo comma, del TUR, relativo agli atti contenenti più disposizioni che derivano necessariamente le une dalle altre.

In ossequio a tale disposizione normativa, l'imposta di registro si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa, da determinare avendo riguardo sia all'aliquota che alla base imponibile.

Occorre, quindi, porre a confronto l'imposizione gravante sulla parte del decreto relativo all'accollo dei debiti scaturenti dal concordato, soggetti all'imposta nella misura del 3 per cento ai sensi dell'articolo 9 della Tariffa ,parte prima, allegata al TUR, e l'imposizione gravante sui beni dell'attivo fallimentare trasferiti per effetto del concordato.

A seguito dell'omologazione del concordato, infatti, il terzo assuntore ha acquisito al proprio patrimonio l'attivo della società in fallimento che comprende i seguenti elementi:

- 1) crediti *pro-soluto e pro-solvendo*;
- 2) depositi bancari;
- 3) titolarità di azioni giudiziarie pendenti, di pertinenza della massa fallimentare (azioni revocatorie, azioni per l'accertamento del passivo fallimentare, azioni di responsabilità e azioni di recupero dei crediti);
- 4) crediti vantati verso l'Erario.

Con riferimento alla cessione dei crediti al terzo assuntore, si rammenta che le cessioni di crediti in denaro, non aventi causa di finanziamento, sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'articolo 2, comma terzo, lettera a) del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 e, pertanto, in virtù del principio di alternatività IVA/registro, le stesse sono soggette ad imposta di registro con aliquota dello 0,50 per cento ex articolo 6 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR.

Analogamente, la cessione all'assuntore dei crediti vantati verso l'Erario, quale cessione di crediti non aventi natura finanziaria, è assoggettata all'imposta di registro in misura proporzionale con l'aliquota dello 0,50 per cento sul loro

ammontare ai sensi degli articoli 49 del TUR e 6 della Tariffa, parte prima, allo stesso allegata.

Sull'ammontare dei depositi bancari si applica l'imposta di registro con l'aliquota dello 0,50 per cento, atteso che la cessione di depositi bancari costituisce una cessione del credito.

Da ultimo, circa la cessione della titolarità di azioni giudiziarie pendenti di pertinenza della massa fallimentare, si ritiene che l'oggetto di tali cessioni possa individuarsi nel diritto controverso, atteso che le stesse consentono la successione a titolo particolare dell'assuntore nel diritto stesso (ad esempio nel caso delle azioni revocatorie del diritto a far dichiarare l'inefficacia dell'atto revocato). Ne consegue che, tali cessioni abbiano solo natura strumentale non comportando alcuna cessione anticipata dei beni o diritti cui le stesse si riferiscono (in tal senso con riguardo alla cessione delle azioni revocatorie cfr. sentenze Cassazione 31 agosto 2005, n. 17590 e 21 giugno 2000, n. 8419).

Pertanto, con riferimento alla parte del decreto di omologa del concordato in questione relativa alla cessione delle azioni di massa, si ritiene che la stessa esuli dall'ambito applicativo della disposizione di cui all'articolo 8, lettera a), della Tariffa, parte prima, allegata al TUR.

2. ACCORDI DI SEPARAZIONE E DIVORZIO

2.1 Disposizioni patrimoniali in favore dei figli effettuate in adempimento di accordi di separazione e divorzio

D: Si chiede di conoscere se per gli atti di trasferimento in favore dei figli effettuati nell'ambito dei procedimenti di separazione e divorzio possa trovare applicazione il regime di esenzione previsto dall'articolo 19 della legge n. 74 del 1987.

Tale disposizione prevede l'esenzione dall'imposta di bollo, di registro ed ogni altra tassa, tra l'altro, per *“tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al*