



Direzione Regionale della Lombardia

Settore Servizi e Consulenza  
Ufficio Fiscalità Generale

Milano, 16 SET. 2011

Alle Direzioni Provinciali di

Bergamo

Brescia

Como

Cremona

Lecco

Lodi

Mantova

I di Milano

II di Milano

Monza e Brianza

Pavia

Sondrio

Varese

Agli Uffici Territoriali della Regione

Lombardia

Prot. 2011/.....114 394

**OGGETTO: Istruzioni di servizio –questioni controverse in materia di imposta di registro**

La presente direttiva risponde all'esigenza di coordinare ed uniformare i comportamenti degli Uffici Territoriali della Regione circa le modalità di tassazione – ai fini delle imposte di registro – delle seguenti tipologie di atti. La

stessa vuole essere anche strumento di esordio e base di confronto nell'ambito dell'iniziativa formativa e di scambio di esperienze sulla tassazione degli atti notarili da sviluppare nel contesto degli incontri previsti con nota dello scrivente del 1 settembre 2011, prot. n.0107722, da organizzare da ciascuna di codeste Direzioni Provinciali.

**1. Contratti preliminari, contenenti caparra confirmatoria e/o acconto di prezzo non soggetti ad IVA, relativi a beni immobili in regime di esenzione o in regime agevolativo.**

L'art. 10 della Tariffa, Parte Prima, allegata al Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR), stabilisce che *i contratti preliminari di ogni specie*, soggetti a registrazione in termine fisso (20 giorni dalla data dell'atto, ai sensi dell'art. 13 del TUR), scontano l'imposta in misura fissa, pari ad € 168,00. La Nota al citato art. 10 stabilisce che *se il contratto preliminare prevede la dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria si applica il precedente art. 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 art. 9. In entrambi i casi l'imposta pagata è imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo.*

Pertanto, le imposte pagate sulla caparra e sull'aconto di prezzo senza IVA verranno dedotte dall'imposta di registro dovuta sulla registrazione del contratto definitivo, rispettando, in ogni caso, l'imposta minima che dovrà essere riscossa in sede di registrazione.

Nel caso in cui per i beni immobili oggetto del contratto preliminare siano previsti regimi di esenzione o regimi agevolativi, tali regimi non si estendono al contratto preliminare, con la conseguenza che la tassazione applicabile al preliminare potrebbe eccedere quella applicabile al definitivo. Il contratto preliminare, infatti, è un contratto con meri effetti obbligatori, avente ad oggetto la promessa di vendere e, rispettivamente, di acquistare un dato immobile. Detto contratto, dunque, non produce alcun effetto traslativo o costitutivo di

diritti reali, comportando solo l'assunzione dell'obbligo di stipulare successivamente il contratto traslativo.

Di conseguenza la tassazione agevolata applicabile al contratto definitivo, che peraltro potrebbe anche non venire stipulato, non può estendersi al contratto preliminare, produttivo di soli effetti obbligatori<sup>1</sup>.

## 2. Cessione del contratto preliminare con o senza corrispettivo

L'art. 31 del TUR stabilisce che *la cessione del contratto è soggetta all'imposta con l'aliquota propria del contratto ceduto, con esclusione della cessione prevista dall'articolo 5 della parte I della tariffa* [cessione senza corrispettivo dei contratti di locazione sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale] e che in caso di *cessione verso corrispettivo di un contratto a titolo gratuito l'imposta si applica con l'aliquota stabilita per il corrispondente contratto a titolo oneroso*. La base imponibile, ai sensi dell'art. 43, comma 1, lett. d) del TUR, in caso di cessione del contratto, è costituita dal corrispettivo pattuito per la cessione e dal valore delle prestazioni ancora da eseguire.

La cessione attua una successione a titolo particolare per atto tra vivi nel rapporto giuridico contrattuale, operando la sostituzione di un nuovo soggetto (cessionario) nella posizione giuridica, attiva o passiva, di uno degli originari contraenti (cedente).

Poiché il contratto preliminare è soggetto, di regola, all'imposta di registro in misura fissa, ex art. 10 della Tariffa Parte Prima allegata al TUR, anche la sua cessione sconterà l'imposta in misura fissa. Qualora sia previsto un corrispettivo per la cessione del contratto preliminare, a favore del cedente o del contraente ceduto o di entrambi, sarà dovuta l'imposta proporzionale del 3% ai sensi dell'art. 9 della Tariffa Parte Prima allegata al TUR.

---

<sup>1</sup> Confronta al riguardo risoluzione n. 407/E del 30 ottobre 2008, ove si precisa che l'esenzione dall'imposta di registro, prevista dall'art. 5-bis, comma 2, del D.Lgs 228/2001 per il trasferimento di terreni agricoli, non trova applicazione in sede di registrazione del contratto preliminare e risposta della Direzione Regionale Lazio a interpello ordinario (n. 913-421/2009 del 05/11/2009, consultabile in Intranet applicazione interpello).

La cessione di un contratto preliminare determina, inoltre, la possibilità, per il cessionario, subentrato nei diritti del cedente, di detrarre al momento della registrazione del definitivo, le imposte proporzionali eventualmente pagate dal cedente sulla caparra e/o sull'acconto, con la registrazione del contratto preliminare, poiché il cessionario viene a sostituirsi nella identica posizione contrattuale del cedente.

### **3. Somme versate a titolo di caparra e/o acconto successivamente alla stipula del contratto preliminare**

Qualora il contratto preliminare preveda la dazione di somme a titolo di caparra o di acconti di prezzo da effettuarsi in un momento successivo alla firma del contratto preliminare, anche tali somme sono assoggettate a tassazione al momento della registrazione del preliminare, atteso che il significato dell'espressione verbale "*prevede*", in due punti utilizzata dal legislatore nella Nota all'art. 10 della Tariffa Parte Prima allegata al TUR, include sia ciò che è già stato pagato sia ciò di cui è solo previsto il pagamento.

Evidentemente il regime impositivo applicabile sulle somme versate successivamente è strettamente connesso al titolo attribuito alle stesse dalle parti nel contratto preliminare: le somme previste a titolo di caparra andranno assoggettate all'aliquota dello 0,50% e quelle previste a titolo di aconto sul prezzo andranno assoggettate all'aliquota del 3%; in entrambi i casi da scomputare dall'imposta dovuta per la registrazione del definitivo<sup>2</sup>.

### **4. Contratti preliminari, contenenti caparra confirmatoria con contestuale funzione di aconto di prezzo soggetto ad IVA**

---

<sup>2</sup> Si osserva che ove sia dubbia l'effettiva intenzione della parti, le somme versate anteriormente alla formale stipulazione del contratto definitivo devono ritenersi corrisposte a titolo di aconto e non già a titolo di caparra, non potendosi ritenere che le parti si siano tacitamente assoggettate ad una "pena civile" ravvisabile nella funzione risarcitoria della caparra. (cfr. Cass. 22.8.1977 n. 3833, Cass. 17.12.1994 n. 10874 e Cass. 23.12.2005, n. 28697; risoluzione n. 197/E del 1 agosto 2007).

Qualora il contratto preliminare preveda il versamento di una somma di denaro a titolo di caparra, con contestuale funzione di acconto sul prezzo, e l'operazione di trasferimento immobiliare risulti imponibile ai fini IVA, sarà dovuta la sola imposta di registro in misura fissa, in base al generale principio di alternatività IVA/Registro di cui all'art. 40 del TUR e secondo una lettura *a contrariis* della Nota al più volte citato art. 10 della Tariffa Parte Prima secondo cui se *il contratto preliminare ... prevede il pagamento di acconti di prezzo non soggetti all'imposta sul valore aggiunto ... si applica il precedente art. 9* [imposta di registro proporzionale del 3% sulla somma indicata]<sup>3</sup>.

Il versamento di un acconto, rappresentando in tal caso l'anticipazione del corrispettivo pattuito, assume rilevanza ai fini IVA con il conseguente obbligo, per il cedente o prestatore, di emettere la relativa fattura, con addebito d'imposta in base all'aliquota IVA vigente al momento della corresponsione dell'aconto. Al contrario la caparra confirmatoria di cui all'art. 1385 c.c. non costituisce il corrispettivo di una prestazione di servizi o di una cessione di beni, in quanto assolve una funzione risarcitoria<sup>4</sup>, non essendo, quindi, soggetta ad IVA.

## 5. Accettazione di eredità e rinuncia pura e semplice

L'art. 11 della Tariffa Parte Prima allegata al TUR stabilisce che gli *atti pubblici e le scritture private autenticate ... non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale* sono assoggettate all'imposta di registro in misura fissa. Tra questi atti rientra l'accettazione espressa dell'eredità (artt. 459, 470 e 475 c.c.), che, come noto, può essere data nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata. L'accettazione dell'eredità deve, infatti, essere intesa come un atto a contenuto non patrimoniale mediante il quale il chiamato all'eredità dichiara di accettare l'eredità assumendo la qualità di erede. Gli effetti traslativi

<sup>3</sup> Questo orientamento è stato espresso con la risoluzione 197/E del 1 agosto 2007.

<sup>4</sup> *ex pluribus* Cass. 18.1.2007 n. 4047; citata in risoluzione n. 197/E del 2007.

di natura patrimoniale si sono già verificati con l'apertura della successione, atteso che l'effetto della accettazione risale al momento in cui si è aperta la successione stessa. La trasmissione ereditaria, e, quindi, l'effetto traslativo della massa ereditaria in capo all'erede, verificatasi con l'apertura della successione, non è soggetta all'imposta di registro ma sconta l'imposta di successione.

Rientra nel campo di applicazione dell'art. 11 della Tariffa Parte Prima allegata al TUR anche la rinuncia pura e semplice dell'eredità (artt. 519 e 521 c.c.), con la quale il chiamato all'eredità rifiuta di acquisire la qualità di erede. Pertanto, la rinuncia pura e semplice sarà soggetta a registrazione in termine fisso e sconterà, ex art. 11 Tariffa Parte Prima, l'imposta fissa.

Ipotesi diverse dalla rinuncia pura e semplice sono rappresentate dalla rinuncia cd. abdicativa, con la quale un soggetto titolare di un diritto si priva dello stesso, senza considerare nessun altro effetto generato dalla sua dichiarazione, effetto che si verifica indirettamente e in via autonoma in virtù di una espressa previsione normativa (come il caso di rinuncia all'usufrutto su un bene immobile che comporta l'espansione, in capo al titolare del diritto di nuda proprietà, del diritto in piena proprietà) e dalla rinuncia che comporta accettazione (definita come rinuncia traslativa), disciplinata dall'art. 478 c.c., secondo cui si dispone dell'eredità *verso corrispettivo o a favore di alcuni soltanto dei chiamati*. Sia la rinuncia abdicativa che quella traslativa sono sottoposte all'imposta proporzionale<sup>5</sup>, in relazione allo specifico loro contenuto traslativo patrimoniale.

---

<sup>5</sup> In questo senso la risoluzione ministeriale del 12.8.1978 n. 250734 con la quale è stato ribadito il principio secondo cui la rinuncia all'eredità da parte del soggetto che non ha ancora accettato, non rientrando nella previsione della rinuncia abdicativa (sottoposta all'imposta proporzionale al pari di quella traslativa) va soggetta all'imposta fissa, precisando che, viceversa, nel caso in cui la rinuncia sia preceduta da accettazione espressa o tacita o sia fatta sotto forma di donazione, vendita o cessione di diritti di successione o in qualche modo sia pattuito un corrispettivo oppure se la rinuncia sia fatta a favore di qualcuno dei chiamati all'eredità si applicherà l'imposta in misura proporzionale. Inoltre con la circolare ministeriale del 10.1.1973 n. 7, parte 15, è stato puntualizzato che il trattamento tributario delle rinunce abdicativa e traslativa è stato accomunato in quanto in entrambi esiste un comune denominatore: un soggetto si spoglia di un diritto, non importa se nella forma dell'abbandono o del trasferimento, e un altro ne diventa titolare.

Qualora un medesimo atto contenga più rinunce pure e semplici andranno corrisposte tante imposte fisse di registro quante sono le dichiarazioni<sup>6</sup>. Pur essendo contenute in un medesimo atto, si tratta, infatti, di disposizioni tra loro indipendenti, suscettibili di autonoma valutazione e per questo distinte tra loro in quanto non derivanti necessariamente per loro intrinseca natura le une dalle altre, con la conseguenza che troverà applicazione l'art. 21, primo comma, del TUIR, secondo cui *se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto*. D'altra parte ogni dichiarazione di rinuncia costituisce un autonomo negozio giuridico, con la quale ogni singolo rinunciante persegue un proprio obiettivo giuridico che, pur potendo esprimersi nel medesimo atto, ha senso ed esplica pienamente gli effetti che si vogliono raggiungere a prescindere dalle altre dichiarazioni.

## 6. Modalità di applicazione dell'imposta dovuta sugli atti plurimi

L'art. 41, comma 2, del TUR stabilisce che *l'ammontare dell'imposta principale non può essere in nessun caso inferiore alla misura fissa indicata nell'articolo 11 della tariffa, parte prima, salvo quanto disposto dagli articoli 5 e 7 della tariffa stessa*. Può accadere che in presenza di un atto plurimo, contenente, quindi, più negozi giuridici, alcuni o tutti siano soggetti ad imposta proporzionale che risulti essere inferiore all'imposta in misura fissa. In questi casi se l'imposta proporzionale dovuta per ciascun negozio è inferiore all'importo minimo fissato dalla legge, mentre l'importo complessivamente dovuto è superiore a quello minimo, *l'imposta di registro da corrispondere è pari alla somma degli importi dovuti per ciascun negozio*.

Qualora, invece, l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione sia inferiore all'importo minimo di legge e sia inferiore a detto valore anche la somma degli importi dovuti per ciascuna disposizione *l'imposta di registro deve*

---

<sup>6</sup> Circa i criteri interpretativi discriminati tra negozio complesso ovvero semplicemente collegato confronta anche la risoluzione 225/E del 5 giugno 2008.

*essere corrisposta in misura fissa una sola volta, in quanto la formalità della registrazione, alla quale va sottoposto il contratto contenente più disposizioni e per l'esecuzione della quale il legislatore ha previsto l'importo minimo, è unica<sup>7</sup>.*

Qualora, invece, per i singoli negozi contenuti nello stesso atto sia dovuta l'imposta di registro in misura fissa troverà applicazione l'art. 21 del TUR relativo ai negozi complessi o collegati, con la conseguenza che si dovrà indagare se le singole disposizioni negoziali siano tra loro autonome (e, quindi, si applicheranno tante imposte fisse quante sono le disposizioni, alla luce dell'art. 21, primo comma) ovvero per loro intrinseca natura derivanti necessariamente le une dalle altre (e, quindi, si applicherà una sola imposta fissa, alla luce dell'art. 21, secondo comma)<sup>8</sup>.

## **7. permuta di un bene immobile soggetto ad IVA con un bene immobile soggetto ad imposta di registro**

L'art. 43, comma 1, lett. b), del TUR stabilisce che la base imponibile per le permute è costituita, *dal valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta*, salvo il disposto del comma 2 dell'art. 40, il quale, a sua volta, richiama l'art. 11 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. In dettaglio, l'art. 40, comma 2, citato, stabilisce che per le operazioni permutative di cui all'art. 11 del DPR n. 633/72, *l'imposta si applica sulla cessione o prestazione non soggetta all'imposta sul valore aggiunto*. Si tratta, pertanto, del principio di autonoma applicabilità dell'IVA e dell'imposta di registro alle rispettive prestazioni, in base al quale *i due beni dati in permuta sono da assoggettare autonomamente alle relative imposte (IVA e registro)*, secondo quanto precisato anche nella risoluzione ministeriale 8 giugno 1989, n. 460210.

Di conseguenza, nel caso di permuta tra operazioni soggette ad un diverso regime tributario, il principio di alternatività IVA/registro di cui all'art. 40,

---

<sup>7</sup> Confronta risoluzione n. 272/E del 3 luglio 2008.

<sup>8</sup> Tale orientamento è stato ribadito con la risoluzione 225/E del 5 giugno 2008.

comma 1, del TUR non opera in relazione alle singole cessioni costituenti la permuta, bensì considerando complessivamente l'atto di permuta: ciascun trasferimento sconterà l'imposta sua propria (un'operazione sconterà l'IVA e non anche l'imposta di registro in misura fissa, mentre l'altra sarà assoggettata all'imposta di registro in misura proporzionale).

Per quanto attiene, invece, all'imposta ipotecaria, atteso che il presupposto impositivo è la trascrizione, nel caso di permute tra beni soggetti ad IVA con beni soggetti ad imposta di registro, l'imposta ipotecaria sarà dovuta una sola volta ed, in linea con quanto previsto con l'imposta di registro, in misura proporzionale (cfr. circolare n. 8/E del 13 febbraio 2007). Al contrario, in relazione all'imposta catastale, poiché l'operazione permutativa dà luogo a due distinte volture catastali, una per ciascun immobile, il presupposto si verifica due volte, dando luogo ad una distinta tassazione per ciascuna operazione (cfr. citata circolare n. 8/E del 2007/2007): in misura fissa, nel caso del trasferimento soggetto ad IVA, ai sensi dell'art. 10, comma 2, del testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347 (ad eccezione, ai sensi dell'art. 10, comma 1, secondo periodo, del sopra citato testo unico, delle volture relative a immobili strumentali, poste in essere da soggetti IVA, le quali sono soggette all'imposta catastale de 10 per mille, in quanto riguardanti operazioni assoggettate ad IVA di cui all'articolo 10, primo comma, n. 8-ter, del D.P.R. n. 633 del 1972); in misura proporzionale nel caso del trasferimento soggetto ad imposta di registro.

## **8. trattamento fiscale della ricognizione (o riconoscimento) di debito**

La ricognizione (o riconoscimento) di debito, disciplinata dall'articolo 1988 c.c., consiste nella dichiarazione del debitore nell'ambito di un rapporto obbligatorio (definito "rapporto fondamentale" o sottostante) con la quale egli riconosce l'esistenza del proprio debito, con ciò dispensando il creditore a

favore del quale è fatta, dall'onere di provare il rapporto fondamentale, la cui esistenza si presume fino a prova contraria. Il rapporto fondamentale può essere indicato o meno nell'atto ricognitivo. Nel primo caso di parla di riconoscimento "titolato", nell'altro di riconoscimento "puro".

La figura della ricognizione di debito non è espressamente disciplinata dal legislatore fiscale. La Giurisprudenza di legittimità ha, invece, espresso specifico orientamento sul tema<sup>9</sup>, precisando che alla ricognizione di debito, sia essa titolata o pura, in quanto atto avente *natura dichiarativa*, è applicabile l'aliquota dell'1%, prevista dall'art. 3 della Tariffa Parte Prima allegata a TUR.

Si ritiene, al riguardo, di poter seguire anche amministrativamente tale orientamento, fatte salve le seguenti osservazioni in tema di enunciazione di atti.

Qualora risulti che il rapporto fondamentale non sia stato adeguatamente sottoposto a tassazione, sarà necessario verificare se sussistono i presupposti per l'applicazione dell'art. 22 del TUR in punto di enunciazione di atti non registrati. Secondo il sopra citato art. 22, quando un atto presentato alla registrazione fa menzione di disposizioni, documentate in un atto scritto o intervenute verbalmente, non sottoposte a registrazione, l'Ufficio può, in presenza delle condizioni contenute nella norma, sottoporre a tassazione non solo l'atto attualmente presentato a registrazione, ma anche le disposizioni in esse "enunciate". In tal caso, se l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso, sarà dovuta anche la sanzione per omessa registrazione (ai sensi dell'art. 69 del TUR); negli altri casi troverà applicazione la sola imposta con esclusione di qualsivoglia sanzione.

Atteso il tenore letterale dell'art. 22, comma 1, del TUR, si precisa che in caso di enunciazione di atti non registrati è dovuta comunque l'imposta *anche* sull'atto portato a registrazione e non solo su quello enunciato che non era stato, a suo tempo, registrato.

---

<sup>9</sup> Confronta sentenze Cass. nn. 12432 del 28 maggio 2007 e 16829 del 20 giugno 2008.

I signori Direttori cureranno la diffusione della presente nota, nonché vigileranno sull'uniforme applicazione degli indirizzi in essa contenuti.

IL DIRETTORE REGIONALE

CARLO PALUMBO

