

Consiglio Nazionale del Notariato

Studio 122-2018/T

PROFILI FISCALI DELLA VENDITA A PREZZO IRRISORIO AVENTE AD OGGETTO BENI IMMOBILI

di Francesco Raponi

(Approvato dalla Commissione Studi Tributari il 13/12/2018)

Abstract

La vendita a prezzo vile avente ad oggetto beni immobili è sempre soggetta al regime fiscale ordinario proprio dei contratti di trasferimento a titolo oneroso. L'irrisorietà del prezzo, infatti, non incide sul relativo impianto fiscale neanche se suo tramite si ponga in essere una liberalità indiretta.

Sono assoggettabili ad una differente od ulteriore imposizione solo quelle fattispecie caratterizzate, oltre che dalla scarsa entità del prezzo anche da altri specifici elementi, o da più disposizioni, rilevanti in maniera autonoma sul piano fiscale.

Sommario: 1. Introduzione - Individuazione dell'oggetto della problematica – Scopo del lavoro - 2. Vendita a prezzo irrisorio: negozio a titolo oneroso. - 3. Vendita a prezzo vile - liberalità indiretta-negoziato misto con donazione - 4. Vendita a prezzo negativo - 5. Vendita a prezzo zero - 6. Vendite a prezzo irrisorio - disciplina in materia di "prezzo valore". - 7. Vendita con prestazioni ulteriori a carico dell'acquirente e vendita inversa 7.1 Vendita con prestazioni ulteriori a carico dell'acquirente - Iva o registro? 7.2 Vendita con prestazioni ulteriori a carico dell'acquirente - imposta di registro - 8. Vendita a prezzo vile nelle imposte dirette – attività di accertamento sul corrispettivo- 8.1 Soggetti privati non esercenti impresa, arte o professione. - 8.2 Soggetti esercenti attività d'impresa. - 9. Vendita a prezzo irrisorio e il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte – cenni.

1. Introduzione - Individuazione dell'oggetto della problematica – Scopo del lavoro

Lo scopo dello studio è quello di verificare¹ quale sia il regime fiscale cui assoggettare la vendita di un bene immobile conclusa per una contropartita in danaro inferiore² al valore di mercato della

¹ Non è questa la sede per analizzare anche i relativi risvolti civilistici e in particolare gli eventuali rimedi della rescissione per lesione o per stato di bisogno e i profili penali eventualmente connessi a tali operazioni come la bancarotta per distrazione (Cass. 7.4.2017 n 13819 in www.sistemalifisco.it ritiene che la vendita sottocosto possa integrare il reato di bancarotta per distrazione se il fallimento fosse almeno prevedibile al momento dell'atto).

cosa venduta³ nella quale le prestazioni corrispettive risultino comunque bilanciate⁴ a prescindere dal prezzo.

In secondo luogo si intende approfondire se la stessa disciplina possa ritenersi operante anche riguardo alle ulteriori fattispecie, sempre aventi ad oggetto beni immobili, ad essa accomunate (solo) dall' esiguità del corrispettivo in danaro rispetto al valore della cosa venduta.

In particolare il riferimento è non solo alle liberalità indirette⁵ e ai contratti misti vendita-donazione, nei quali lo sbilanciamento tra le stesse prestazioni corrispettive risulta effettivamente voluto dalle parti, con la finalità diversa ed ulteriore, rispetto a quella di scambio, consistente nell'arricchimento dell'acquirente per mero spirito di liberalità, ma anche a quegli altri negozi, come la vendita a prezzo negativo, la vendita a prezzo zero e la vendita inversa, caratterizzati da fattori specifici e non solo per la pattuizione di un corrispettivo molto inferiore al valore reale del bene trasferito⁶.

Emergerà che la vendita a prezzo vile avente ad oggetto beni immobili, il cui sinallagma risulti solo in apparenza alterato, deve essere assoggettata al regime fiscale ordinario proprio dei contratti di

² Si fa riferimento solo alle compravendite di beni immobili nelle quali sia effettivamente pattuito un corrispettivo in danaro sensibilmente inferiore al valore di mercato della cosa venduta e non anche quei contratti nei quali l'indicazione del prezzo sia solo simbolica e assolutamente priva di valore, la qual cosa potrebbe determinarne la nullità per difetto di uno dei requisiti essenziali. Così Cass. n. 12401 del 20.11.1992 e Cass. n 22567 del 4.11.2015. Sul tema tra gli altri V. Mariconda "Nota a Cass. n. 9144 del 28.8.1993 Funzione della vendita e ammontare del prezzo" in Banca Dati Notarile e E. Carbone "Serietà e irrisorietà del prezzo nella compravendita "in Contratto e impresa 6/2016 pagg. 1447 e segg. L'autore sottolinea che la dicotomia non abbia tanto la funzione di invalidare il negozio traslativo a prezzo simbolico quanto quella di convalidare il negozio traslativo a prezzo iniquo. Si veda anche A. Palazzo voce Liberalità indirette in "Trattato di diritto delle successioni e donazioni" a cura di G. Bonilini Vol VI Le donazioni pag. 107 ove si sottolinea che non può ravvisarsi la nullità della fattispecie traslativa per difetto dell'elemento causale laddove il prezzo pur se macroscopicamente inferiore a fronte del valore della res alienata non sia sprovvisto di una sostanziale consistenza economica intrinseca.

³ Si fa genericamente riferimento al "valore di mercato" come parametro indicativo senza con ciò voler assumere posizioni specifiche o aderire a orientamenti relativi ai metodi di valutazione propri dei beni immobili.

⁴ Si pensi al caso in cui il corrispettivo irrisorio o addirittura negativo, possa risultare comunque giustificabile alla luce di considerazioni oggettive relative alla qualità del bene che ne riduca il valore o lo faccia azzerare, il che può far ritenere pareggiato sul piano economico l'apparente sbilanciamento delle due prestazioni. Ad esempio: vendita di terreno contaminato che per tale ragione ha perso valore e che debba essere bonificato. Il venditore trarrebbe il guadagno nel risparmio di spesa futura. L'acquirente invece pagherà il prezzo assumendo l'obbligo del venditore di dover bonificare l'area.

⁵ La Cassazione (Cassazione Sez. Unite n. 18725 del 18 luglio 2017 in Banca dati fisconline www.sistemailfisco.it) annovera la vendita di un bene immobile a prezzo iniquo tra le liberalità indirette. Si sottolinea che in tal caso lo sbilanciamento tra le prestazioni corrispettive sarebbe effettivamente voluto perché, tramite la vendita a prezzo irrisorio, si vorrebbe conseguire la finalità diversa ed ulteriore, rispetto a quella di scambio, consistente nell'arricchimento per mero spirito di liberalità del contraente che beneficia della attribuzione di maggior valore. Emerge da quanto sopra che la struttura della vendita a prezzo vile ne consente la qualificazione come fattispecie unitaria in quanto la componente liberale potrà essere considerata insita nello stesso contratto. Sul piano fiscale, come si vedrà meglio più avanti, benché per tale ragione non si realizzi un collegamento negoziale si ritiene che la fattispecie sia comunque riconducibile nell'ambito dell'art. 1 – comma 4 bis del D.Lgs. 31.10.1990 n 346.

In particolare non sussistendo due negozi giuridici non avrebbe ragione di porsi la questione della emersione del collegamento tra il negozio mezzo (vendita) e negozio fine (donazione) che vede contrapposti due orientamenti; da un lato la Corte di Cassazione (Cass. 24.6.2016 n. 13133) per la quale occorre una espressa manifestazione del collegamento e dall'altro la dottrina (Si veda da ultimo Studio Cnn. n.29-2017/T "Liberalità indirette e collegamento negoziale" est. S. Ghinassi) che più correttamente sufficiente un qualsiasi collegamento di natura oggettiva.

⁶ Una fattispecie sostanzialmente differente è quella relativa alla vendita posta in essere da alcuni Comuni Italiani (Es. Comune di Sciumbata - Ag) tramite asta pubblica, la cui base d'asta è normalmente di 1(un) euro, avente ad oggetto beni immobili acquisiti al patrimonio disponibile con lo scopo da un lato di recuperare sul piano urbanistico abitazioni diroccate e abbandonate e dall'altro di ripopolare i centri storici nonché incentivare il turismo. Il relativo atto di trasferimento sarà soggetto ad imposta di registro (con applicazione del prezzo valore se ne ricorrono i presupposti) e non ad Iva pur trattandosi di vendite non funzionali all'attività dell'Ente (in questo senso Cass. n 16534 del 5.7.2017 in sistemailfisco.it: La cessione del bene appartenente al patrimonio disponibile del Comune non può essere qualificata come attività di commercio ex artt. 1 e 4 del dpr. 633/1972 difettando il requisito della abitualità).

trasferimento a titolo oneroso⁷. Sarà possibile inoltre concludere analogamente anche quando tramite la compravendita in esame si ponga in essere una liberalità indiretta. L'irrisorietà del prezzo infatti non è sufficiente da sola a provarne la simulazione⁸.

Si appurerà infine che sarà dovuta una differente od ulteriore imposizione⁹ solo con riferimento a quelle fattispecie, cui si è fatto cenno più sopra, caratterizzate, oltre che da un prezzo basso, anche da altri specifici elementi¹⁰, o da più disposizioni¹¹, rilevanti in maniera autonoma sul piano fiscale.

L'occasione consentirà nella parte conclusiva di approfondire anche gli aspetti più rilevanti in ottica notarile della vendita a prezzo iniquo in materia di imposte dirette.

2. Vendita a prezzo irrisorio: negozio a titolo oneroso.

La cessione immobiliare a titolo oneroso¹², le cui prestazioni corrispettive, a prescindere dalla scarsa entità del prezzo, risultino comunque bilanciate¹³, è soggetta ad imposizione proporzionale secondo la disciplina ordinaria propria degli atti di trasferimento che abbiano ad oggetto beni immobili¹⁴.

L'inquadramento sul piano fiscale di tali negozi non dipende infatti dall' ammontare del prezzo corrisposto al cedente.

⁷Una diversa imposizione non potrà essere contestata in sede principale come desumibile dal nuovo testo dell'art. 20 del Tur secondo cui l'imposta di registro è applicabile secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici del "solo" atto presentato alla registrazione e sulla base degli elementi desumibili "solo" dall'atto medesimo prescindendo da quelli extratextuali e dagli atti ad esso collegati. Il Fisco non potrà più come in passato procedere in via interpretativa alla "assimilazione" di talune fattispecie ad altre analoghe oppure "sostituire" un negozio con un altro al fine di conseguire una diversa e più onerosa imposizione. Fatta salva l'applicazione delle norme sull'abuso del diritto (arg ex art 10 bis dello statuto dei diritti del contribuente e art. 53 – bis del Tur anch'esso modificato con la legge di bilancio per il 2018) bisognerà quindi caso per caso analizzare il contenuto del contratto. Sul tema si veda Cnn 17-2018/T "Considerazioni sull'art. 20 del testo Unico di Registro dopo la legge di Bilancio 2018" Est. Annarita Lomonaco.

⁸ In questo senso Cass. Ord. 5843 del 9.3.2018; conforme A. Pischetola "Il prezzo non prova la simulazione" in Il Sole 24 Ore del 25.4.2018 n. 113. Non potrebbe quindi valere come una donazione neanche sul piano fiscale.

⁹ Se del caso anche secondo le norme in materia di imposta sulle successioni e donazioni.

¹⁰ Si veda infra par.7.1 con riferimento alle operazioni soggette oltre che a registro anche ad Iva.

¹¹ Si veda infra par.7.2 con riferimento alle operazioni nelle quali l'assunzione di un facere materiale rilevi in via autonoma sul piano fiscale.

¹² Cass n. 15469 del 3.5.2018 e Cass. n. 13626 del 30.5.2018 Argomentando dagli artt. 43 e 9 tariffa parte prima del Tur si definisce il concetto di onerosità facendolo dipendere dalla pattuizione di corrispettivi in danaro e più in generale dalla sussistenza delle prestazioni corrispettive.

¹³ Ciò si verificherà sia nel caso in cui la controprestazione dell'acquirente si concretizzi in un'ulteriore componente (es. accolto di debito, attività materiale, assunzione di obblighi specifici) rispetto al mero pagamento di un corrispettivo seppur di scarso ammontare, che quando l'acquirente stesso non versi alcun corrispettivo in danaro, assumendo solo obbligazioni o se addirittura a fronte di tali assunzioni riceva a sua volta un corrispettivo da parte del venditore perché si ritiene possibile rinvenire comunque una utilità per quest'ultimo. Il prezzo irrisorio risulterà tale solo in via apparente anche nel caso in cui il corrispettivo sia stato convenuto in misura ridotta in ragione della diversa e ulteriore funzione compensativa e transattiva che potrebbe assolvere l'accordo. Per l'esatta interpretazione del contenuto potrebbe risultare determinanti le modalità redazionali.

¹⁴ La vendita a prezzo vile può essere posta in essere anche tra soggetti legati da vincoli di parentela per "sistemare" beni immobili appartenenti alla famiglia. In tali casi l'ammontare esiguo del corrispettivo potrà risultare tale perché si indicano, quali beneficiari del pagamento, solo alcuni tra i venditori. In altre situazioni si verifica che il prezzo di favore non sia neanche effettivamente incassato (A tal riguardo Cass n. 5843 del 9.3.2018 qualifica l'operazione in termini di inadempimento contrattuale piuttosto che di vendita che simuli una donazione).

Pertanto al pari di un qualsiasi altro contratto di trasferimento immobiliare a titolo oneroso, concluso per un corrispettivo in linea con il valore reale del bene immobile che ne formi oggetto, anche la vendita per un prezzo ad esso inferiore, risulterà attratta nella disciplina iva oppure nel campo applicativo dell'imposta di registro¹⁵.

L'ammontare esiguo del prezzo potrà rilevare solo ai fini della determinazione della base imponibile su cui calcolare le relative imposte ed eventualmente in relazione alla possibilità di accertamento¹⁶ del maggior valore da parte del Fisco¹⁷.

3. Vendita a prezzo vile- liberalità indiretta- negozio misto con donazione

La medesima conclusione, dell'applicazione del regime ordinario proprio degli atti di trasferimento a titolo oneroso, è sostenibile, per una precisa scelta legislativa operata con l'introduzione dell'art. 1 – comma 4 bis¹⁸ del D.Lgs. 31.10.1990 n. 346¹⁹, in considerazione della natura immobiliare del bene che ne formi oggetto, anche se la vendita a prezzo irrisorio venisse configurata come una liberalità indiretta²⁰.

Come noto infatti detta norma precisa che l'imposta sulla donazione non si applica alle liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari qualora per

¹⁵ A seconda della qualifica dei soggetti interessati, dell'oggetto e della territorialità della prestazione. Prendiamo ad esempio la vendita di un locale commerciale del valore di mercato di euro 100 conclusa al prezzo di euro 10. La disciplina fiscale di riferimento risulterà quella ordinaria e quindi in caso sia soggetta ad iva con applicazione dell'imposta fissa di registro e delle imposte ipocatastali rinforzate sul corrispettivo di euro 10 (a prescindere se risulti o meno imponibile e se sia soggetta o meno ad inversione contabile) e se invece operi l'imposta di registro con applicazione dell'aliquota del 9% calcolata sempre sul corrispettivo di euro 10. Va segnalato che ai soli fini della applicazione e determinazione delle imposte ipotecarie e catastali potrà risultare opportuno far risultare dall'atto una base imponibile diversa e più elevata (se del caso documentata tramite una perizia giurata) rispetto a quella che altrimenti sarebbe desumibile dal corrispettivo.

¹⁶In relazione all'applicazione dell'imposta di registro bisognerà valutare caso per caso l'opportunità di assoggettare a tassazione il corrispettivo effettivamente pagato oppure indicare ai soli fini fiscali anche un ulteriore valore maggiore. Nello specifico potrebbe risultare preferibile chiedere che l'atto sia assoggettato ad imposizione, anziché sul corrispettivo, sul valore di mercato eventualmente desumibile da una perizia giurata di stima se del caso da allegarsi all'atto, anche in considerazione del fatto che l'agenzia stessa di recente ha invitato ad avvalersi di tale strumento come si evince dal sito web dell'Agenzia delle Entrate nella sezione dedicata alle quotazioni del mercato immobiliare.

¹⁷ Nella disciplina dell'Iva l'accertamento del prezzo convenuto in misura irrisoria va inquadrato in base alle regole ordinarie dettate in ordine alla determinazione del corrispettivo e all'accertamento. Nello specifico la qualificazione della fattispecie va vagliata tenendo in considerazione che la base imponibile della cessione è sempre costituita dal corrispettivo ai sensi dell'art 13 comma 1 dpr 633/1972 e quindi anche la vendita a prezzo non adeguato per definizione non risulterebbe accettabile in quanto la questione della congruità del prezzo in via di principio non si dovrebbe proprio porre. Bisognerebbe prestare attenzione tuttavia al rischio di accertamento basato proprio sul criterio del valore normale. A tal fine infatti va ricordato che il discostamento da tale valore nella disciplina Iva non opera più come presunzione legale ma solo come presunzione semplice (art. 54 dpr iva). In passato era sufficiente soltanto la sola divergenza tra prezzo e valore per giustificare l'accertamento (presunzione legale), dopo la novella del 2009 (legge 7 luglio 2009 n 88) il fisco invece può procedere esclusivamente con presunzioni semplici. Cass. n. 16695 del 3.7.2013 la vendita sottocosto da sola non costituisce la presunzione per ritenere rettificabile l'atto ai fini Iva. La sola antieconomicità non può bastare da sola a giustificare l'accertamento ai fini iva. (circolare n 16 del 2016 ha ribadito che i valori Omi hanno solo valore indiziaro). Sul tema Studio CNN 117-2009/T "L'accertamento immobiliare in base al valore normale dopo la "legge comunitaria" n. 88/2009. Est. T. Tassani- A. Pischetola.

¹⁸ A.Fedele in "Codice delle leggi Tributarie" a cura A.Fedele. G Mariconda. V. Mastroiacovo Commento all'art 1 Dlgs.31.10.1990 n 346 pag 616 ha precisato che il comma 4 bis evita la sovrapposizione tra imposta sulle successioni e donazioni ed imposta di registro nei casi in cui la liberalità non donativa si realizza con una sequenza di atti, uno almeno dei quali, ad effetti traslativi della proprietà su immobili od aziende, sia soggetto ad imposta proporzionale di registro o ad iva.

¹⁹ A.Pischetola in "Codice delle leggi Tributarie" a cura A.Fedele.G Mariconda. V. Mastroiacovo Commento all'art 25 pag 138 e Gaffuri "L'imposta sulle successioni e donazioni, trust e patti di famiglia" Padova 2008 pag 143 indicano che tale norma sia espressione di uno speciale regime impositivo. Altri invece A.Fedele cit. pag 616 ritengono invece che abbia valenza di norma sistematica.

²⁰ Si veda nota 5.

l'atto sia prevista l'applicazione in misura proporzionale dell'imposta di registro o dell'imposta sul valore aggiunto.

Emerge dunque che il regime impositivo cui risulta assoggettabile il trasferimento di beni immobili a prezzo vile non dipende dalla qualificazione del negozio sotto il profilo causale²¹. Nello specifico sul piano fiscale non rileverà se la sproporzione tra la prestazione del venditore e quella dell'acquirente sia effettiva, giustificata da un fine liberale, o solo apparente, risultando in concreto bilanciata sul piano economico.

Di norma, come si diceva più sopra, alla fattispecie oggetto di approfondimento non risulterà mai applicabile il regime fiscale proprio dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni.

Solo nei casi in cui la stessa tipologia di contratto potesse essere ricostruita come negozio misto²² con donazione²³ si potrebbe porre il dubbio se, anziché regolata ai sensi del richiamato comma 4 bis²⁴, la si debba ritenere attratta nell'alveo applicativo di cui all'art. 25 del Tur ove è previsto un trattamento fiscale differenziato anche per la componente gratuita rispetto a quella onerosa²⁵.

La verifica andrebbe fatta caso per caso specie per le difficoltà che si incontrano a far emergere in modo certo il fine liberale²⁶.

Tuttavia ad un primo approccio la vendita a prezzo iniquo che sottenda un intento liberale, a prescindere da come sia titolata, in ragione degli effetti giuridici prodotti, risulta per lo più collocabile²⁷ nel perimetro applicativo del comma 4 bis dell'art. 1 del Tus e assoggettabile di conseguenza ad imposizione²⁸ solo per la sua componente onerosa²⁹.

²¹ In tal modo non viene messo in discussione il principio generale di alternatività tra imposta di registro e imposta sulle successioni e donazioni (si veda Circolare AE n 44 del 7.10.2011 pag 10) e neanche l'altro principio in forza del quale la causa negoziale dell'atto di trasferimento incide ai fini della individuazione del presupposto costituendone la linea di demarcazione in termini di alternatività dei tributi (così V. Mastoiacovo "La rilevanza dei profili funzionali nella disciplina sostanziale dei Tributi" In "Corrispettività onerosità e gratuità Profili Tributari" a Cura V. Ficari e V. Mastoiacovo pag. 90 Ed. Giappichelli Torino 2014). Occorre considerare infatti che solo in materia di trasferimenti di beni immobili (e di aziende) soggetti ad imposta proporzionale il confine tra i due sistemi impositivi va apprezzato anche in considerazione della previsione di cui all'art. 1 comma 4 bis del Tus. In tutti gli altri casi dovrà ritenersi operante l'art. 25 del Tur che con riferimento agli atti a titolo oneroso e gratuito assoggetta ad imposta di registro la parte a titolo oneroso e all'imposta sulle donazioni la parte a titolo gratuito. Come si vedrà l'art 25 Tur si applicherà ai trasferimenti di beni immobili (e alle aziende) solo se la componente onerosa e quella gratuita emergano da disposizioni distinte e autonome e non anche quando risultino essere componenti di un medesimo negozio giuridico.

²² Ad una prima lettura sembrerebbe agevole inquadrare il contratto misto nell'ambito applicativo dell'art. 25 del Tur che ritiene assoggettabile a imposta di registro la parte a titolo oneroso e all'imposta sulle donazioni la componente a titolo gratuito. Tuttavia, come meglio evidenziato nel testo, si ritiene che l'art 25 operi solo laddove dall'atto emergano chiaramente e in maniera distinta e definita le due differenti componenti causali. Si è precisato (A. Pischedola in Codice cit.pag. 137) infatti che pur rientrando nella norma anche il caso di vendita per un prezzo minore del valore della cosa venduta, per ritenere operante il disposto dell'art 25 Tur occorre che la sproporzione economica tra le prestazioni sia il risultato di una specifica opzione volitiva da parte del venditore. Da ciò si desume che in mancanza di un chiaro intento liberale e' da ritenere preferibile (A. Pischedola in Codice cit. 138) collocare il negozio misto con donazione nel perimetro applicativo di cui al comma 4 bis dell'art 1 del Tus concludendo per l'assoggettamento a tassazione della sola componente onerosa, rimanendone immune quella liberale che quindi non rileverà sul piano impositivo.

²³Cass n 3175 del 9.2.2011 ritiene che non si possa parlare di donazione ma che sia operante la figura del negozio misto con donazione nel caso di atto di compravendita in cui il rapporto tra valore dei beni e prezzo scambiato sia estremamente sbilanciato trattandosi di un contratto oneroso accompagnato dalla cosciente pattuizione di un corrispettivo inadeguato.

²⁴Commentario breve alle leggi tributarie Falsitta-Fantozzi_Marongiu_Moschetti Tomo IV Iva e Imposte sui trasferimenti a cura Marongiu pag. 807 ove si esclude che al negozio misto con donazione sia applicabile l'art 25 del Tur.

²⁵ Arnao "Manuale dell'imposta di registro – con massimario, Milano, 1993" ritiene che il negotium mixtum con donazione sia da ricomprendersi nell'ambito dell'articolo 25 Tur. L'esuberanza di una prestazione rispetto all'altra può far innescare il procedimento impositivo di cui all'art. 25 Tur.

²⁶ A.Fedele cit. pag. 610

²⁷ Studio n 135 -2011/T "Rilevanza fiscale delle liberalità indirette nell' attività notarile" Est. G. Petteruti. il legislatore tributario nell'art 25 del Tur ha posto in termini generali una regola di alternatività tra imposta di donazione e imposta di registro e solo con

Per ricondurre la medesima fatti-specie nel diverso e più ampio ambito applicativo di cui all'art. 25 del Tur occorrerebbe che dal contratto emergano in modo netto e separato oltre alla disposizione onerosa anche quella gratuita nelle quali si compendi. Sarà quindi dovuta l'ulteriore imposta sulle donazioni solo quando risulti una specifica e distinta opzione volitiva del venditore di voler erogare una liberalità in favore dell'acquirente³⁰ e la stessa si concretizzi nella previsione di più distinte disposizioni di cui almeno una gratuita e un'altra onerosa che verranno assoggettate ad imposizione³¹ come se si trattasse di atti separati ai sensi dell' art 21 – 1 comma del Tur³².

Giova ribadire che in mancanza di quanto sopra, come peraltro si verifica nella maggior parte dei casi³³, la vendita immobiliare a prezzo vile risulterà l'espressione di un unico contratto a titolo oneroso che se connotato dalle relative esimenti non potrà che essere collocato nel più volte citato comma 4 bis dell'art 1 del Tus.

4. Vendita a prezzo negativo

Nella definizione più ampia di vendita a prezzo irrisorio può essere ricompresa anche la tipologia di vendita a prezzo negativo³⁴ caratterizzata dalla previsione in capo al venditore, oltre che dal trasferimento della proprietà del bene, anche dall'assunzione dell'obbligo del pagamento del corrispettivo³⁵ in favore dell'acquirente, che per tale ragione è definito come negativo³⁶.

La qualificazione di tale negozio sul piano fiscale dipende dal suo contenuto.

specifico riguardo alla duplicazione di imposte proporzionali e limitatamente al settore immobiliare (oltre che quello aziendale), ha introdotto anche il comma 4 bis nell'art 1 del Tus per evitare la sovrapposizione tra imposta sulle successioni e donazioni e imposta di registro. Così anche A.Fedele cit. pag. 616.

²⁸ Va osservato comunque che pur in presenza di distinte pattuizioni si potrà pervenire ugualmente alla conclusione della unicità della imposizione quando le stesse disposizioni risultassero comunque necessariamente connesse nel senso che il negozio perderebbe la propria consistenza e il proprio significato se questa connessione non vi fosse.

²⁹ A. Fedele cit. pag. 610. Con riferimento al perimetro applicativo di cui all'art. 1 domma 4 bis del Tus ritiene sostanzialmente soppressa la previsione dell'art. 25 del Tur e quindi anche in presenza di più disposizioni e pur in presenza della concorrenza dei due tributi ritiene comunque operante il comma 4 bis con applicazione quindi della imposizione della sola componente onerosa.

³⁰ A.Pischetola in Codice cit. pag. 138.

³¹ Alla luce della situazione normativa attuale lo spazio per ritenerne applicabile il disposto dell'art. 25 del tur alla vendita di beni immobili a prezzo irrisorio è abbastanza limitato. Nella pratica ricorreranno invece più frequentemente fatti-specie riconducibili nell'ambito di cui al comma 4 bis dell'art 1 del Tus.

³² Così Marongiu cit. pag 806. Sembrerebbe essersi pronunciata in questo senso anche l'Agenzia delle Entrate Circolare n 44 del 7.10.2011 pag 10 laddove si ipotizza che in un atto possano coesistere sia disposizioni negoziali a titolo oneroso che disposizioni negoziali a titolo gratuito concludendosi solo in tal caso per l'applicazione del disposto di cui all'art. 25 del Tur.

³³ Arnao cit. pag. 144 e A.Pischetola in Codice cit. pag. 137 hanno sottolineato che l'art. 25 del Tur trovi uno scarso riscontro nella realtà operativa.

³⁴ G.Santini "Della compravendita con prezzo a carico del venditore e gli altri scambi anomali con natura di servizi" in Contratto e Impresa n 2 anno terzo Cedam Padova 1987. Potrà verificarsi che il prezzo non risulti adeguato al valore di mercato già nel momento iniziale della conclusione del contratto oppure che lo stesso corrispettivo che in un primo momento non presentava segni di anomalia e ad una successiva verifica stabilità contrattualmente risulterà ridotto o addirittura negativo.

³⁵ Di recente il Fisco in materia di trattamento di fine rapporto degli amministratori ha riproposto la teoria dell'incasso giuridico evidenziando la natura di corrispettivo anche per prestazioni diverse dal pagamento di somme di danaro. Nello specifico la risoluzione AE n 124 del 2017 si è occupata della rinuncia da parte degli amministratori al trattamento di fine rapporto. Il provvedimento di prassi distingue tra Amministratori soci (la cui rinuncia consiste nel veder aumentare il patrimonio sociale e quindi ritenere la relativa sopravvenienza attiva irrilevante sul piano fiscale) e Amministratori non soci (la cui rinuncia al Tfm troverebbe causa nell'animus donandi o nella rimessione del debito e quindi tassata come sopravvenienza attiva in capo alla società). In entrambi i casi (socio e non socio) l'incasso giuridico della somma a cui si è rinunciato comporta tassazione in capo al soggetto amministratore.

³⁶ E. Carbone cit. pag. 1454 si interroga se si tratti comunque di una vendita.

Se pur essendo nominato come vendita, il contratto preveda i tratti salienti di una donazione, risulterebbe comunque ad esso applicabile il regime proprio degli atti a titolo gratuito dettato dal Tus³⁷.

Se invece presenti profili di onerosità, potendosi ravvisare una utilità per il venditore dalla pattuizione di un onere preciso in capo all'acquirente quantificabile sul piano economico, si applicherà il regime fiscale ordinario proprio dei trasferimenti a titolo oneroso.

5. Vendita a prezzo zero

In base al contenuto del contratto anche riguardo alla vendita a prezzo zero si potrà pervenire alla medesima conclusione, a seconda dei casi, dell'applicazione del regime fiscale dei trasferimenti di beni immobili a titolo oneroso oppure di quello proprio degli atti a titolo gratuito³⁸. Come è stato sottolineato infatti tale contratto non comporta necessariamente un depauperamento e un arricchimento potendosi individuare un interesse rilevante, sia della parte cedente che della parte cessionaria che giustificherebbe l'operazione, anche se non direttamente collegato al contratto³⁹.

6. Vendite a prezzo irrisorio - disciplina in materia di “prezzo valore”.

Per espressa disposizione normativa, e non solo argomentando dalle ragioni già illustrate, si può ugualmente sostenere che l'entità del prezzo non assume rilievo sul piano fiscale neanche con riferimento alla vendita a prezzo irrisorio di abitazioni e loro pertinenze cui sia applicabile la normativa sul prezzo valore.

Il legislatore (comma 497 art. 1 legge 23.12.2005 n. 266) ha previsto infatti testualmente che il prezzo valore si potrà applicare “indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato in atto”.

Rispetto agli altri casi fin qui analizzati tuttavia va osservato che la vendita soggetta a prezzo valore comporta comunque “l'obbligo di indicare in atto un corrispettivo” (comma 497 art. 1 legge 23.12.2005 n. 266).

Sembrerebbe che in tal caso sia possibile effettuare solo una vendita a prezzo vile ma non anche a prezzo negativo. Ciò in sintesi comporta che, purché sia previsto un corrispettivo anche se in misura irrisoria⁴⁰, non si perderebbero i benefici della “predeterminazione forfettaria della base imponibile”, che sarà sempre calcolata su base catastale, e neanche quelli relativi alla “inibitoria al Fisco dell'accertamento di maggior valore”.

³⁷ Si veda A. Busani Imposta di Registro. Imposte Ipotecarie e Catastali. Imposta sostitutiva per i finanziamenti II Edizione Ipsoa Milano 2018 pag. 981 ove si precisa che se in sede di accertamento si appuri che l'atto presentato alla registrazione sotto l'aspetto formale di una compravendita si rivelì in effetti una donazione l'Ufficio legittimamente pretenderebbe che alla tassazione applicata in sede principale venga sostituita la tassazione applicabile alla reale natura dell'atto registrato.

³⁸ Circ. n. 3 del 22.1.2008 definisce atti a titolo gratuito quelli che non prevedono a carico del beneficiario alcuna controprestazione, ma sono privi dello spirito di liberalità tipico delle donazioni. Torrente-Schlesinger Manuale di diritto privato Milano 2017, 216 ritiene che per atti a titolo gratuito si intendono quelli per effetto dei quali un soggetto acquisisce un vantaggio senza alcun correlativo sacrificio; mentre sono a titolo oneroso quelli nei quali un soggetto per acquistare qualsiasi tipo di diritto beneficio o vantaggio accetta un correlativo sacrificio e tra vantaggio e sacrificio esiste un nesso di causalità.

³⁹ La cessione a prezzo zero non comporta necessariamente un depauperamento di una parte e l'arricchimento dell'altra (A.Palazzo cit. pag. 106).

⁴⁰ Occorrerebbe indicare obbligatoriamente un corrispettivo di almeno un euro. Il sistema evidenzia tuttavia la presenza di un errore forzabile.

7. Vendita con prestazioni ulteriori a carico dell'acquirente e vendita inversa

Lo studio della vendita ad un prezzo apparentemente inferiore al valore reale del bene che ne formi oggetto riguarda anche l'analisi di altri negozi, che a seconda di come risultino strutturati ricomprende anche le particolari tipologie contrattuali definite vendite⁴¹ inverse⁴², nei quali in capo all'acquirente, oltre al pagamento di un corrispettivo di scarso ammontare, sia pattuita una prestazione aggiuntiva.

Il ricorso a tali strumenti negoziali⁴³, connotati da elementi tra loro differenti, pone non solo problematiche di natura civilistica⁴⁴, ma anche la necessità di approfondirne la qualificazione sul piano tributario, non potendo essere sempre ricondotti sotto una disciplina fiscale unitaria proprio in ragione di tali diversità.

Le valutazioni andranno fatte caso per caso e non sempre l'approfondimento condurrà ad una soluzione agevole dovendosi analizzare sul piano fiscale gli oneri e gli obblighi che costituiscono le prestazioni delle parti. Quella del venditore/ cedente consistente nel trasferimento di un bene immobile a particolari⁴⁵ condizioni⁴⁶, e l'altra, in capo all'acquirente/cessionario, che potrà prevedere, oltre al pagamento di un prezzo basso rispetto al valore reale del bene oggetto di acquisto, anche un facere materiale⁴⁷ e/o giuridico⁴⁸.

⁴¹ Solo per praticità in questi casi parliamo di vendita ma con ciò non si vuole prendere posizione sulla qualificazione civilistica delle fattispecie in esame. Senza entrare nel merito va dato atto che la dottrina civilistica ha qualificato tali negozi in alcuni casi come una vendita, in altri come un contratto atipico, in altri ancora come una sorta di contratto misto. Quello che più interessa è che risulta sgomberato il dubbio sulla ammissibilità di tali soluzioni negoziali. La dottrina civilistica (P.Cataldo "Il contratto di vendita Inversa" cit. ritiene il contratto meritevole di tutela ex art 1322 c.c. perché l'operazione economica rende la vendita inversa un contratto a prestazioni corrispettive).

⁴² P.Cataldo "Il contratto di vendita Inversa" in I contratti 2016 pag 3.

⁴³ Ci si riferisce in particolare a quei contratti che pur riguardando il trasferimento della proprietà di un bene immobile prevedano in capo all'acquirente, oltre che il pagamento di un corrispettivo palesemente basso anche l'assunzione di un onere/obbligo volto alla eliminazione di un peso incombente sul bene. Ad esempio per potersi semplicemente liberare di beni immobili che non vengono più utilizzati e non sono neanche più nella condizione di essere "messi a reddito" ma che costituiscono un alto costo attuale. Oppure per eliminare le spese richieste per la ristrutturazione di un bene immobile e/o i costi futuri di gestione. Oppure ancora se sia stata intimata la rimessa in pristino o la demolizione. Il corrispettivo potrà consistere nell'equivalente economico della demolizione e il guadagno per il venditore oltre che nel corrispettivo, seppur esiguo, nell'aver risparmiato i relativi costi.

⁴⁴ Si vedano al riguardo le ricostruzioni di G. Santini "Della compravendita con prezzo a carico del venditore..." cit. e di P.Cataldo "Il contratto di vendita Inversa" cit. che definisce come contratti atipici le vendite gravate da oneri suscettibili di generare responsabilità a carico del proprietario.

⁴⁵ Così P.Cataldo cit. pag. 2 e nota 2.

⁴⁶ Occorre distinguere l'ipotesi dello scambio di un bene che abbia conservato un proprio ridotto valore e che consente di configurare le caratteristiche tipiche di una compravendita e l'altra della alienazione di un bene che non avendo più alcun valore non può più essere scambiato ma solo "affidato" alla controparte. Anche con riferimento alle aziende il cui valore sia negativo si configura la controprestazione dell'acquirente come un "facere" consistente nella "liberazione giuridica" da pesi oneri, rischi ecc. che consegue alla assunzione degli stessi da parte dell'acquirente. Si parla di "facere" inteso come pulizia giuridica. Tale scenario crea problematiche di natura tributaria connesse all'inquadramento della fattispecie. Sposando la tesi del "facere giuridico" si potrebbe inquadrare le fattispecie in negozi solutori come l'accordo, la delegazione e l'espromissione connesse a conferimenti di mandato per le operazioni da compiersi.

⁴⁷ Come nel caso in cui lo stesso soggetto acquirente può ritenere vantaggioso diventare proprietario del bene perché dispone dei mezzi necessari a rimuovere a basso costo l'onere e prevede di poterne trarre beneficio in futuro P.Cataldo cit. pag. 2.

⁴⁸ Per questa ragione si parla dell'attività dell'acquirente anche in termini di diritto sostanziale come un accolto di debito, come una espromissione o una delegazione (G. Santini "Della compravendita con prezzo a carico del venditore e gli altri scambi anomali con natura di servizi" cit.). Si ipotizza che possa trattarsi di una prestazione di servizi o di un appalto.

A tali fini anche le modalità redazionali potranno giocare un ruolo importante⁴⁹.

7.1 Vendita con prestazioni ulteriori a carico dell'acquirente - Iva o registro?

Lo scenario appena descritto impone di risolvere in via prioritaria la problematica relativa al tipo di imposta da applicare; l'operazione potrà rientrare nel campo applicativo dell'iva, se ne ricorrono gli elementi costitutivi, oppure, in subordine, risultare attratta nell'ambito dell'imposta di registro o ancora, anche in ragione della particolarità e della complessità della fattispecie, rilevare per entrambe le imposte⁵⁰.

In tale ottica, con riferimento alla controprestazione dell'acquirente/cessionario, specie quando occorra avvalersi di un'organizzazione aziendale, potrebbero giocare un ruolo importante ulteriori elementi, rispetto alla esiguità del prezzo, quali l'attività di commercio e soprattutto l'abituale nel relativo svolgimento perché ai sensi dell'art 4 del dpr 633/1972 connoterebbero l'operazione ai fini Iva. Ad esempio la posizione dell'acquirente potrebbe rilevare autonomamente come una prestazione di servizi/appalto risultando assorbita nella disciplina Iva⁵¹. Si pensi alla vendita a prezzo irrisorio di un terreno che risulti contaminato, ove sia pattuita in capo al cessionario una specifica attività di decontaminazione e l'assunzione di obblighi nei confronti di enti locali che ai fini dell'adempimento richiedano una adeguata struttura oppure al trasferimento di un lotto di terreno edificabile contro l'assunzione dell'obbligo di compiere opere di urbanizzazione⁵² di tutto il comprensorio nel quale il venditore conservi la titolarità di un altro terreno.

7.2 Vendita con prestazioni ulteriori a carico dell'acquirente - imposta di registro

Con riferimento alle tipologie di vendite oggetto di approfondimento soggette esclusivamente all'imposta di registro inoltre occorrerà stabilire se dall'atto⁵³ emerga un'unica disposizione o più disposizioni o meglio uno o più negozi giuridici.

Qualora risultino più disposizioni, verificato che rilevino unitariamente in quanto tra loro necessariamente connesse, troverà applicazione un'unica imposta (art. 21 – 2 comma tur). Si pensi ad esempio al contratto nel quale sia stabilito in capo all'acquirente, oltre al pagamento del prezzo in misura irrisoria, un'ulteriore attività negoziale qualificabile in termini di accolto di debito⁵⁴ o di cessione in luogo di adempimento⁵⁵.

⁴⁹ L'operato del notaio potrà offrire un contributo in tal senso in quanto potrà risultare decisivo l'esatto contenuto dell'atto e il dettaglio delle singole prestazioni che verranno assunte dalle parti il tutto tenendo in conto anche il nuovo testo dell'art 20 del Tur. Su cui si veda Studio 17-2018/T cit. est. A.Lomonaco

⁵⁰Potrà verificarsi che l'operazione oppure entrambe le prestazioni siano soggette ad imposta di registro, che una prestazione sia soggetta a registro e l'altra ad iva (opererà l'art 40 ultimo comma del tur) oppure che tutte le prestazioni siano soggette ad iva (opererà l'art. 11 del dpr 633/1972 "iva").

⁵¹Con riferimento ai beni mobili i criteri di distinzione tra compravendita e prestazione di servizi viene prospettata in base all'origine dei materiali impiegati per l'attività propria del cessionario. Si veda Corte di Giustizia Europea C-381/08 del 25.2.2010 e C-9/12 del 19.12.2013. Se l'acquirente ha fornito tutti o la maggior parte dei materiali impiegati si propende per la qualificazione come prestazione di servizi. Viceversa se non abbia fornito i materiali il contratto sarà qualificato come compravendita.

⁵² A conclusioni sostanzialmente analoghe sul piano fiscale si giungerebbe infine anche qualora sul piano civilistico si volesse qualificare il contratto come una permuta. Si veda Circolare Ae n 2 del 2014 pag.8 e segg.

⁵³ Potrà anche risultare che la vendita abbia per oggetto beni o diritti per i quali siano previste aliquote diverse. In tal caso occorrerà ai sensi dell'art 23 tur indicare i corrispettivi in maniera distinta per assoggettare l'atto alle relative imposte proporzionali.

⁵⁴ Tale conclusione tuttavia non è accolta pacificamente essendo dibattuta la questione relativa alla diretta inerenza del debito accollato con il bene oggetto di trasferimento.

Se invece le diverse disposizioni rilevino in via atomistica, non potendo essere considerate necessariamente connesse pur se collegate tra loro (art. 21 – 1 comma tur), saranno assoggettate ognuna ad una autonoma tassazione⁵⁶. In base alla loro differente natura⁵⁷ si renderà applicabile l'art 6 comma 1 oppure l'art 9 della tariffa allegata al tur. Potrebbero ricorrere tale ipotesi, ad esempio quando, sempre in capo all'acquirente, sia convenuto, oltre al pagamento del prezzo irrisorio, lo svolgimento di un' attività materiale o un facere specifico⁵⁸.

8. Vendita a prezzo vile nelle imposte dirette – attività di accertamento sul corrispettivo

Le vendite concluse a prezzo vile proprio in dipendenza della irrisorietà del prezzo fanno emergere specifiche problematiche anche con riferimento alle imposte dirette e in particolare in materia di plusvalenze immobiliari.

La questione interessa il calcolo della base imponibile e nello specifico se il Fisco possa assoggettare a rettifica il corrispettivo, proprio in ragione della sua scarsa entità, elevandone l'ammontare e facendo emergere una plusvalenza immobiliare.

L'attuale panorama normativo evidenzia dei profili differenti, sia in chiave di determinazione dell'imposta⁵⁹ che con specifico riferimento all'attività di accertamento, a seconda se il venditore/cedente risulti o meno un soggetto privato non esercente impresa arti o professioni.

Per praticità analizziamo distintamente le due fattispecie non senza sottolineare che l'argomento, a parte alcune considerazioni sulla operatività dell'art. 68 del Tuir, non riguarda direttamente la sfera di competenza notarile e se ne dà conto solo a titolo puramente indicativo lasciando ai singoli notai l'eventuale ulteriore approfondimento della materia.

⁵⁵ Con l'applicazione delle sole imposte relative al trasferimento del bene a titolo oneroso e con esclusione di quelle relative alla seconda componente, che per come è strutturato il contratto viene ritenuta in esso insita e necessariamente connessa (Agenzia delle Entrate Risposta ad interpello del 23.07.2014 - Risposta ad interpello 915-100/2015. In questo senso si era già espresso anche lo Studio Cnn 361c bis "Registro – Ricognizione di debito "est. G.Monteleone). Si pensi ad esempio nel caso in cui Tizio vende a Caio un locale commerciale che vale euro 100.000 a un prezzo di euro 10.000 perché intende contestualmente adempiere l'obbligo di corrispondergli euro 90.000 e ciò risulti dal negozio giuridico. Il contratto sconterà solo le imposte sul trasferimento sulla base imponibile di euro 10000 e non anche le imposte sul riconoscimento del debito di euro 90.000; per le stesse ragioni dovrebbe escludersi l'applicazione dell'imposta sulla quietanza/compensazione di pari importo. Sul tema della tassazione del riconoscimento del debito si veda anche Studio Cnn n 118-2018T "Evoluzioni giurisprudenziali in tema di tassazione ai fini del registro del riconoscimento del debito" Est. Paolo Puri.

⁵⁶ La base imponibile a seconda dei casi risulterà determinabile ai sensi dell'art. 43 lett. c), lett. e) e lett. h) i cui valori è opportuno che siano espressamente riportati nell'atto e se del caso suffragati da una perizia giurata redatta da un esperto.

⁵⁷ Come nel caso in cui la controprestazione possa essere qualificata come un evento autonomo di natura solutoria.

⁵⁸ Con specifico riferimento a determinati tributi si concentrerà l'attenzione anche sul diverso profilo che si potrebbe attribuire alla posizione della parte acquirente a seguito dell'atto. Il redattore del contratto dovrebbe evidenziare che le attività che giustifichino l'operato del compratore verranno poste in essere dopo il rogito e dunque assumere un rilievo limitato con riferimento alla tassazione dello stesso e dei presupposti di imposta che con esso si generano. Cass. 7853/2016 in www.sistemaifisco.it dice che ai fini delle imposte sui redditi ciò che rileva è l'oggetto della cessione e non le intenzioni future dell'acquirente. La cessione di un fabbricato da demolire non potrà pertanto essere riqualificata come cessione di area edificabile in funzione dell'attività edilizia che intende effettuare l'acquirente. Nello stesso senso Cass. 30185 del 15.12.2017 in www.sistemaifisco.it in materia di imposta di registro ritiene che l'atto vada tassato sul valore catastale (ricorrendone le condizioni) a nulla rilevando che l'acquirente all'atto della vendita aveva già ottenuto il via libera alla ristrutturazione e al cambio di destinazione d'uso del bene all'esito della quale il bene avrebbe perso i requisiti per la tassazione automatica. Non si potrà avere una rettifica del tributo insomma quando gli interventi sull'edificio siano posti in essere dopo il rogito.

⁵⁹ L'art. 68 del Tuir rubricato "plusvalenze" è utilizzabile solo per la determinazione delle plusvalenze nell'ambito dell'Imposta sul reddito delle persone fisiche.

8.1 Soggetti privati non esercenti impresa, arte o professione.

Approfondiamo prima i profili connessi alla vendita a prezzo vile posta in essere da un soggetto privato non esercente attività d'impresa, arti o professioni.

Per comprendere meglio l'argomento muoviamo da un esempio.

Tizio vende per euro 100.000 al figlio Sempronio un terreno edificabile del valore di euro 200.000 (il bene era stato acquistato anni prima per un corrispettivo pari a Euro 100.000). Nell'atto si dichiara che ai soli fini della applicazione dell'imposta di registro il valore da tassare è pari a euro 200.000. L'intento da un lato è quello di evitare un accertamento di maggior valore ai fini della applicazione dell'imposta di registro e dall'altro è anche quello di non far emergere il presupposto d'imposta per l'applicazione di plusvalenze immobiliari che sarebbero maturate sulla differenza tra 200.000 e 100.000.

Il problema nello specifico riguarda la possibilità di ritenere accettabile il “corrispettivo percepito” di cui parla l'art 68 tuir che nel nostro caso è di euro 100000.

Va sgomberato il campo dal dubbio iniziale. Il Fisco non potrà muovere un accertamento basandosi solo sul valore dichiarato (o accertato) ai fini delle imposte indirette. Occorre ricordare infatti che l'art. 5 comma 3 del decreto legislativo 14 settembre 2015 n. 147 è intervenuto sui rapporti tra corrispettivo e valore di mercato. Interpretando le norme in tema di tassazione delle plusvalenze ha chiarito che per le cessioni di immobili (e di aziende) l'esistenza di un maggior corrispettivo non è presumibile soltanto sulla base del valore dichiarato(accertato o definito) ai fini delle imposte di registro ipotecaria e catastale⁶⁰.

In termini generali va comunque osservato che la conclusione di una vendita a un prezzo eccessivamente ridotto rispetto al valore del bene potrebbe comunque esporre al rischio di contestazione da parte del Fisco di una simulazione almeno parziale del contratto, limitatamente al corrispettivo, finalizzata al recupero delle maggiori imposte sulla plusvalenza realizzata.

Le situazioni vanno analizzate caso per caso.

In questa sede si può solo rappresentare la massima cautela perché potrebbe risultare debole la tesi che ritiene non possibile l'accertamento muovendo da un'interpretazione letterale del primo comma dell'art. 68 Tuir, in forza della quale la tassazione dovrebbe basarsi solo sul corrispettivo “effettivamente percepito”.

L'agenzia delle entrate infatti potrebbe ritenere che la medesima sproporzione tra il prezzo di vendita e l'effettivo valore di mercato del bene costituisca essa stessa una delle presunzioni gravi precise e concordanti⁶¹ da cui muovere la contestazione ai sensi dell'art 38 dpr 600/1973. Altri elementi probatori potrebbero essere desunti inoltre, oltre che da dichiarazioni rese dalle parti, anche dai prezzi di vendita pubblicizzati diversi da quello indicati oppure dalla differenza tra prezzi praticati per analoghe categorie di beni rispetto a quello convenuto. Sempre in questa direzione potrebbe deporre infine, quale presunzione semplice, l'indicazione, formulata nell'esempio, di un

⁶⁰ Cass. 9513 del 18.4.2018 e Cass. 23719 del 1.10.2018 hanno precisato che la norma introdotta dal Dlgs 147/2015 ha valore retroattivo applicandosi anche alle cessioni poste in essere prima della sua entrata in vigore. Si veda nello stesso senso A. Pischedola “Il registro non influenza il reddito” in Il Sole 24 ore del 6.6.2018 pag 29.

⁶¹Cass. 19228 del 2.8.2017 ha chiarito che è illegittimo l'accertamento di una plusvalenza sulla base del maggior valore determinato ai fini Invim.

valore che costituisca la base imponibile⁶² per l'applicazione dell'imposta di registro più elevato rispetto al corrispettivo pagato⁶³.

8.2 Soggetti esercenti attività d'impresa.

Con riferimento invece ai soggetti alienanti che esercitino attività d'impresa, il sistema normativo, in mancanza di una norma analoga all'art. 68 Tuir, non consente di effettuare un'analisi dedicata e specifica, relativa cioè alla sola determinazione delle plusvalenze immobiliari⁶⁴.

Questo non significa che l'Agenzia delle Entrate non possa comunque contestare la sproporzione tra il prezzo di vendita e l'effettivo valore di mercato del bene immobile che abbia formato oggetto del trasferimento.

Anzi i rilievi potranno riguardare non solo direttamente l'operazione di vendita ma anche contestazioni riferibili più in generale ad ulteriori effetti giuridici prodotti dallo stesso negozio⁶⁵.

Analizzando gli effetti propri del trasferimento a prezzo iniquo l'attenzione del Fisco sarà concentrata su fattori diversi dalla interpretazione della normativa connessi in particolare alla valutazione della economicità o della antieconomicità⁶⁶ dell'operazione⁶⁷, misurate mediante il criterio dell'inerenza, che possono tradursi in contestazioni volte a qualificare le fattispecie come ipotesi di destinazione a finalità estranee⁶⁸ o di sopravvenienza attiva⁶⁹, se si apprezzi rispettivamente la sfera propria dell'alienante oppure quella dell'acquirente.

⁶²Un problema particolare può emergere in sede di rivendita dopo l'acquisto a prezzo non adeguato e in particolare in ordine alle modalità di determinazione della plusvalenza. La soluzione è offerta dalla normativa che non prevede deroghe in relazione alla individuazione del costo di acquisto del bene che sarà quello effettivamente pagato maggiorato solo delle spese inerenti purchè siano relative al bene. Alle stesse conclusioni deve giungersi anche nel caso in cui la plusvalenza emerga dalla rivendita di bene acquistato con applicazione del prezzo valore. Prendendo ad esempio la vendita a 10 di un bene che catastalmente vale 100 e che al momento dell'acquisto sia stato assoggettato ad imposta di registro su 100. Quando l'acquirente rivenderà dovrà considerare come valore iniziale il corrispettivo di 10 e non il valore di 100.

⁶³ In chiave programmatica potrebbe risultare allora preferibile far emergere dall'atto quegli elementi che giustifichino l'apparente irrisorietà del prezzo rispetto al valore di mercato del bene che ne formi oggetto. A tali fini potrà risultare opportuno anche esplicitare la causa (parzialmente) liberale che assista l'operazione la qual cosa impedirebbe, almeno per la relativa componente, di rilevare come materia imponibile Così Cass. 17.10.2012 n 17805. Si veda anche Del Vaglio M. in Corriere Tributario n 7 del 2013 pag. 564.

⁶⁴ Lo si desume ai sensi degli artt. 55, 56 e 58 del Tuir per la determinazione del reddito d'impresa e dagli artt. 72, 75, 85 e 86 nell'ires.

⁶⁵ L'analisi della rilevanza del prezzo irrisorio con riferimento alle fattispecie relative all'esercizio d'impresa deve muovere dalla considerazione che il relativo sistema tributario è improntato soprattutto alla tassazione degli effetti giuridici prodotti e non solo alla causa dell'operazione.

⁶⁶ M.Beghin "Reddito d'impresa ed economicità delle operazioni" in Corriere Tributario n 44, 2009 pag 3626 sottolinea che sul versante civilistico l'antieconomicità è relativa alla declinazione dell'azione imprenditoriale globalmente intesa mentre sul piano fiscale anche la singola operazione può essere antieconomica pur se posta in essere da un imprenditore che porti avanti un'attività redditizia.

⁶⁷ Affinché possa esservi una rettifica del prezzo è necessario (e sufficiente) che l'atto sia intrinsecamente antieconomico. Deve trattarsi cioè di un'operazione che la società abbia posto in essere con la consapevolezza di rimetterci rispetto al costo di acquisto e non in base al valore di mercato così Leo M.Leo "Le imposte sui Redditi nel Testo Unico" Tomo II Milano Giuffrè 2010 cit. pag. 2119 ove è richiamato R.Lupi Manuale professionale di diritto tributario Milano 2001 pagg. 548-551.

⁶⁸ La destinazione a finalità estranee si riferisce a qualsiasi evento che determini l'uscita di un bene dalla cerchia di quelli relativi all'impresa e rileverà sul piano fiscale perché estranea, cioè non inerente alle attività imprenditoriali senza che a tali fini debba essere necessariamente valorizzata anche la causa giuridica dell'operazione.

Va sottolineato inoltre che, rispetto a quanto sopra evidenziato per i trasferimenti a prezzo vile posti in essere da privati non esercenti impresa arti o professioni, l'attività di accertamento del Fisco risulta in qualche modo facilitata dall'utilizzo del metodo di accertamento su base presuntiva⁷⁰ di cui all'art 39 primo comma lett. d) del dpr 600/1973, più che per lo strumento in sé, analogo a quello dettato per i privati ex art. 38 dpr 600/1973, per il relativo criterio orientativo che muove dal tentativo di dimostrare il difetto di inerenza delle operazioni⁷¹ dandosi rilievo a criteri di non facile determinazione, come l'antieconomicità⁷² delle scelte⁷³.

Ciò può comportare infatti, a seconda dei casi, l'onere non semplice di dover confutare la contestazione della insufficienza del corrispettivo a garantire un utile adeguato in relazione all'esercizio d'impresa⁷⁴ o di dover fornire la prova delle ragioni giustificatrici della vendita conclusa (in apparenza) sotto costo⁷⁵ caratterizzata cioè da un corrispettivo inferiore al valore di acquisto del bene trasferito⁷⁶.

A tal fine l'attività del contribuente sarà soprattutto orientata a far emergere che l'operazione possa essere qualificata comunque come inerente alla attività della propria impresa, a prescindere dalla misura del corrispettivo.

⁶⁹Con il termine sopravvenienza attiva ai sensi dell'art 88 lett. c del tuir si fa riferimento a qualsiasi forma di arricchimento del beneficiario che per tale ragione andrà a costituire un componente positivo del suo reddito imponibile. Su tali temi si veda Studio Cnn. 15-2018/T "Rilevanza fiscale delle liberalità indirette nelle imposte sui redditi: profili di interesse notarile".

⁷⁰ Si parte da un fatto noto (il bene immobile ha un determinato valore) per arrivare a chiarire un fatto ignoto (prezzo presunto effettivo). In tal modo l'ufficio ribalta l'onere della prova. Il contribuente avrà l'onere della prova di dimostrare che il prezzo pagato era solo quello effettivo benché iniquo. Il problema si risolverebbe concentrando l'indagine in ordine alla verifica dell'origine del reddito nascosto. Se risulta credibile su un piano oggettivo non ci sarà alcuna imposizione. Il contribuente ad esempio potrebbe dimostrare di aver venduto a un prezzo irrisorio per la necessità di un immediato realizzo oppure per la crisi del mercato immobiliare. Se il contribuente non riuscirà a fornire tale prova l'Agenzia potrebbe recuperare a tassazione il reddito che si assume essere stato occultato con l'applicazione di sanzioni ed interessi.

⁷¹ Una menzione a parte merita il tranfer pricing interno o domestico relativo alle vendite di beni tra società appartenenti allo stesso gruppo. Se le imprese realizzano tali attività a prezzi molto differenti dalle indicazioni Omi la presenza di un'operazione elusiva non può essere esclusa a priori. Se in definitiva tali atti non vengono posti in base al valore normale di mercato previsto dall'art 9 del Tuir potrebbero essere ritenuti configurare un abuso del diritto (Cass. n. 12844 del 22.6.2015).

⁷² Cass n 25217 del 12.10.2018 ha precisato che l'antieconomicità non può essere desunta da una sola operazione valutata isolandola dal contesto complessivo risultante dalla contabilità della società.

⁷³ Cass. 18234 del 16.9.2016 ha chiarito che non basta lo scostamento del corrispettivo dal valore di mercato; devono ricorrere anche ulteriori elementi probatori.

⁷⁴ Cass. n 245 del 9.1.2014 ha precisato che in caso di vendita sottocosto l'ufficio può basare l'accertamento oltre che sulla evidente sproporzione di prezzo anche su elementi quali un utile insufficiente, il rischio d'impresa, il capitale investito che possono emergere come gravi precisi e concordanti.

⁷⁵ La logica è quella del transfer pricing che riguarda una particolare modalità di valutazione relativamente a beni o servizi che formano oggetto di operazioni con società non residenti appartenenti allo stesso gruppo. Nello specifico si fa riferimento ad un sistema che consente di parametrare al valore normale dei beni i corrispettivi delle vendite tra società appartenenti allo stesso gruppo delle quali una non sia residente nello Stato Italiano. La disposizione ex art 110 comma 7 Tuir che disciplina la materia (su cui è intervenuto il recente DL n 50 del 2017) mira a impedire il trasferimento di utili da uno Stato ad un altro attuato ad esempio mediante la cessione di beni al di sotto o al di sopra del loro valore normale con lo scopo di ridurre l'imposizione fiscale complessiva del gruppo. (L.Abritta-L.Cacciapaglia-V.Carbone-E.DeFusco-F.Sirianni "Testo Unico delle Imposte sui Redditi Ipsoa 2009 pag. 2554). E' stato sottolineato (M.Leo "Le imposte sui Redditi nel Testo Unico" Tomo II Milano Giuffrè 2010 pag. 2118 e segg.) che correttamente il criterio ex art. 110 comma 7 del Tuir non è stato esteso alla cessione di beni tra soggetti residenti (cosiddetto transfer pricing interno) . Tuttavia occorre segnalare che il Fisco potrà comunque avvalersi della valutazione al valore normale anziché sul corrispettivo muovendo su base presuntiva. (Ris. 9/198 del 10.3.1982). Va segnalato infine che la Corte di Cassazione (n. 17955 dl 24.7.2013) ha ritenuto corretta la contestazione di abuso del diritto mossa a una operazione di transfer pricing domestico attribuendo al valore normale di cui all'art. 9 del Tuir valenza di carattere generale.

⁷⁶ Cass. n. 245 del 9.1.2014 ha sostenuto che rimane a carico del contribuente l'onere di superare la presunzione di corrispondenza tra valore di mercato e il prezzo incassato che nel caso in questione era pari a sole 21 milioni di lire. L'ammontare basso non può garantire un utile adeguato, il rischio d'impresa e il capitale investito per l'attività del titolare.

Muoviamo da un esempio: La società Alfa vende a Caio suo fornitore un locale deposito che vale euro 100.000 a un prezzo di euro 10.000 perché intende facilitarlo nella collocazione di macchinari che servono a produrre elementi industriali necessari alla stessa Alfa per l'esercizio della sua attività.

La vendita seppur a prezzo irrisorio in questo caso risulterà inherente all'attività di impresa della stessa Alfa e rileverà come un normale componente di reddito dunque non andando a costituire un presupposto d'imposta riconducibile a una destinazione estranea.

Se invece a giustificare la differenza tra prezzo e valore del bene emerge una componente liberale, il soggetto cedente esercente impresa dovrebbe assoggettare a tassazione il ricavo o la plusvalenza, a seconda della natura dei beni, in misura pari al delta che assuma rilievo a tali fini.

Formuliamo un esempio: La società Alfa vende a Caio una casa appena ultimata (bene merce) che vale euro 100.000 a un prezzo di euro 10.000 perché intende fargli un regalo pari alla differenza di 90.000

Se la vendita non risultasse inherente alle finalità d'impresa la società dovrebbe rilevare un ricavo di 90.000 tra le sue componenti positive di reddito. Tuttavia occorrerà prestare attenzione perché non tutte le liberalità potranno essere ascritte a fattispecie di destinazione estranea⁷⁷.

Va ricordato infine che, come si diceva più sopra, il difetto di inherenza potrebbe far emergere anche ulteriori profili basati soprattutto sugli effetti giuridici prodotti dall'operazione. Il Fisco in sostanza potrebbe contestare ai contribuenti anche rilevi impositivi diversi da quelli effettivamente voluti.

Ad esempio la vendita a prezzo vile di beni immobili potrebbe essere inquadrata, esclusivamente sul piano fiscale, non solo come un trasferimento di beni immobili a titolo oneroso ma anche come una forma di distribuzione di utili specie se l'acquirente/cessionario risulti essere socio della società venditrice o in qualche modo ad essa ricollegabile.

Muoviamo da un esempio la società Alfa vende al socio Caio⁷⁸ una casa che vale euro 100.000 a un prezzo di euro 10.000.

La fattispecie oltre a far emergere in capo all'alienante ricavi o plusvalenze non dichiarate potrebbe essere valutata sul piano fiscale in relazione all'ulteriore effetto prodotto consistente nell'aver distribuito a Caio utili per un ammontare pari a euro 90.000.

Tale ricostruzione troverebbe un supporto normativo nell'art. 47 – 1 comma Tuir che qualifica la tassazione degli utili in capo al socio in qualsiasi forma gli stessi siano prodotti e distribuiti⁷⁹.

Va rimarcato infine che si potrebbero inserire in questo contesto anche le contestazioni avanzate dal fisco, ai sensi dell'art. 36 terzo comma del dpr 602 del 1973, in relazione alle vendite sottocosto di beni immobili effettuate in prossimità della liquidazione con lo scopo di estendere la

⁷⁷Nello stesso senso i negozi qualificabili come liberalità indirette non si configurano sempre quali destinazioni a finalità estranee come nel caso in cui loro tramite si realizzzi un'operazione strumentale all'oggetto sociale. Lo spartiacque tra ciò che è all'interno della destinazione e ciò che è fuori è dato dall'interesse economico V.Mastroiacovo cit. pag. 106 in capo all'imprenditore che ponga in essere l'atto. La mancanza di tale interesse esprimerebbe un'ipotesi di destinazione a finalità estranee.

⁷⁸ Normalmente ciò accadrà tra soggetti legati da vincoli di parentela la qual cosa fa classificare dal Fisco le relative operazioni come operazioni in conflitto di interessi e per ciò stesso più attenzionate rispetto ad altre.

⁷⁹ Per tutte si veda sentenza n. 25688 del 4.12.2006 con la quale la Cassazione ha ritenuto che non debba applicarsi sul piano fiscale quanto previsto ai sensi dell'art. 2433 1 comma c.c.

responsabilità fiscale oltre che alla società e al liquidatore anche in capo al socio (pur trattandosi di società di capitali).

Si pensi in particolare a casi di vendite di beni immobili a favore dei soci poste in essere a prezzo irrisorio (e/o dilazionato cui segua la successiva rinuncia al credito da parte del venditore) concluse prima dello scioglimento della società⁸⁰.

9. Vendita a prezzo irrisorio e il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte – cenni.

I riflessi fiscali della vendita a prezzo irrisorio di beni immobili possono infine interessare l'attività notarile anche con riferimento a ulteriori e diverse problematiche rispetto a quelle più sopra trattate pur se le stesse non sono direttamente riferibili alla sfera di competenza del notaio⁸¹.

In questa sede preme solo farne un breve riferimento esclusivamente per completezza di informazione.

Ci si riferisce in particolare alla vendita a prezzo di favore tramite la quale si possa configurare il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (Art. 11 legge del d.lgs. 74/2000) che colpisce chi aliena simulatamente dei beni o compie atti fraudolenti sui propri beni o su altri beni idonei a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva⁸².

Va sottolineato tuttavia che in relazione a tali profili l'operato del Notaio risulterà estraneo o comunque tale da escluderne specifiche responsabilità fatti salvi i casi in cui risultò direttamente coinvolto⁸³.

I profili della materia oggetto di numerose pronunce giurisprudenziali non sembrano chiaramente definiti e anche per tale ragione si rappresenta la massima cautela.

Francesco Raponi

⁸⁰ Per tutte tali ragioni gli operatori del settore dovrebbero valutare in via preventiva quali possano essere i rischi ed i costi a seguito di un eventuale accertamento e dunque effettuare una più puntuale programmazione della relativa operazione sul piano fiscale.

⁸¹ Studio Cnn 149-2012/C “Atti simulati o fraudolenti finalizzati alla sottrazione di beni alla riscossione di imposte” Est. M. Krogh ha precisato che se è vero che il concorso del notaio alla commissione del reato è astrattamente configurabile è altrettanto vero che la condotta antigidrica non può essere ascritta al solo fatto che il notaio abbia ricevuto l’atto simulato o fraudolento.

⁸² Il concetto di frode cui si fa riferimento presuppone non solo la lesione dei diritti di garanzia dell’Erario ma che la condotta sia attuata in modo che sembri ridotto il patrimonio del disponente ma che in realtà non lo sia. Non è sufficiente una vendita di per sé ma che invece la stessa sia attuata con fraudolenza o simulata. La cessione di un bene a un prezzo di mercato non dovrebbe integrare la fattispecie del reato (Cass n. 12213 del 21.12.2017), viceversa potrebbe configurarla la vendita dello stesso bene ad un prezzo vile. E’ stato tuttavia chiarito che per integrare la condotta illecita occorre che la pretesa non possa essere altrimenti garantita dal patrimonio del contribuente (Cass. 13223/2016). La Cassazione (n. 15133 del 5.4.2018) ha peraltro precisato che la soglia di 50 mila euro di cui alla norma dovesse riferirsi solo al debito tributario e non anche al valore dei beni simulatamente trasferiti. In definitiva la sottrazione di beni del valore pari ad euro 49.000 può comunque integrare il reato. Peraltro trattandosi di un reato di pericolo è sufficiente che la condotta adottata sia idonea a rendere inefficace la possibile riscossione coattiva.

⁸³ Affinché il Notaio risponda ai sensi dell’art 110 c.p. si esige che il medesimo dia un contributo causale alla realizzazione dell’evento. Studio Cnn 19-2012 cit.