

Guide
e Soluzioni



IPSOA

Gruppo Wolters Kluwer

IMPOSTE INDIRETTE

a cura di **EUTEKNE**

Anita MAURO
Gianluca ODETTO
Marco PEIROLO

2010

• Mod. CDC
Comunicazione dati catastali
• Mod. 69
Richiesta registrazione atti

EUTEKNE ha per oggetto la ricerca e lo studio, la raccolta, la formazione e la diffusione di materiale giuridico-tecnico nel settore delle discipline giuridico - economiche e la prestazione di servizi specialistici in ambito fiscale, economico e giuridico.

AUTORI:

Pamela ALBERTI
Alfio CISSELLO
Carlo CORRADIN
Anita MAURO
Massimo NEGRO
Gianluca ODETTO
Marco PEIROLO
Paola RIVETTI
Salvatore SANNA
Roberta VITALE
Arianna ZENI

Copyright 2010 Wolters Kluwer Italia s.r.l.
Strada 1, Palazzo F6 – 20090 Milanofiori Assago (MI)

I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica, di riproduzione e di adattamento totale o parziale, con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche), sono riservati per tutti i Paesi.

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5 della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le riproduzioni diverse da quelle sopra indicate (per uso non personale – cioè, a titolo esemplificativo, commerciale, economico o professionale – e/o oltre il limite del 15%) potranno avvenire solo a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da AIDRO, Corso di Porta Romana, n. 108, 20122 Milano, e-mail segreteria@aidro.org e sito web www.aidro.org.

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.

*Finito di stampare nel mese di Luglio 2010
dalla L.E.G.O. s.p.a.*

INDICE

PARTE I - PARTE GENERALE

Capitolo 1 - Presupposto impositivo dell'imposta di registro e delle altre imposte indirette	39
1 Premessa	39
2 Presupposto dell'imposta di registro	39
2.1 <i>Formazione dell'atto</i>	40
2.2 <i>Registrazione</i>	41
3 Presupposto delle imposte ipotecaria e catastale	43
3.1 <i>Imposta ipotecaria</i>	43
3.2 <i>Imposta catastale</i>	44
4 Presupposto delle imposte di successione e donazione	45
4.1 <i>Imposta sulle successioni</i>	45
4.2 <i>Imposta di donazione</i>	45
<hr/>	
Capitolo 2 - Atti formati all'estero	47
1 Premessa	47
2 Atti formati all'estero soggetti a registrazione in termine fisso	47
3 Atti formati all'estero soggetti a registrazione in caso d'uso	48
<hr/>	
Capitolo 3 - Operazioni di società ed enti esteri	51
1 Premessa	51
2 Operazioni da registrare in termine fisso	51
3 Termini di registrazione	52
3.1 <i>Operazioni di società ed enti non risultanti da atto scritto</i>	52
3.2 <i>Operazioni di società ed enti risultanti da atto scritto</i>	53
4 Tassazione delle operazioni di società ed enti esteri	53
<hr/>	
Capitolo 4 - Ambito oggettivo dell'imposta di registro	55
1 Premessa	55
2 Atti soggetti ad imposta	56
2.1 <i>Atti soggetti a registrazione in termine fisso</i>	56
2.2 <i>Atti soggetti a registrazione in caso d'uso</i>	62
2.3 <i>Atti non soggetti a registrazione</i>	62
<hr/>	
Capitolo 5 - Registrazione degli atti e versamento dell'imposta di registro	65
1 Premessa	65
2 Atti soggetti a registrazione	68
3 Atti indicati nella Tariffa e formati per iscritto	69
3.1 <i>Atti soggetti a registrazione in termine fisso</i>	69
3.2 <i>Atti soggetti a registrazione in caso d'uso</i>	74

ALTERNATIVITÀ TRA L'IVA E LE IMPOSTE DI REGISTRO E DI BOLLO

Prassi

R.M. 24.4.73 n. 415806; R.M. 1.8.73 n. 415755; R.M. 11.2.74 n. 505284; R.M. 22.7.75 n. 432734; C.M. 2.1.84 n. 1/301333; R.M. 24.2.88 n. 220890; R.M. 18.6.90 n. 310388; R.M. 10.9.98 n. 214/E; R.M. 24.5.2000 n. 71/E; Ris. Agenzia delle Entrate 6.1.2001 n. 6; Circ. Agenzia delle Entrate 30.3.2001 n. 34; Ris. Agenzia delle Entrate 3.7.2001 n. 98; Ris. Agenzia delle Entrate 16.7.2004 n. 91; Circ. Agenzia delle Entrate 4.8.2006 n. 27; Ris. Agenzia delle Entrate 1.8.2007 n. 197; Circ. Agenzia delle Entrate 28.1.2008 n. 7; Ris. Agenzia delle Entrate 23.3.2009 n. 73; Ris. Agenzia delle Entrate 26.4.2010 n. 32

1 PREMESSA

Sia l'imposta di registro, sia l'imposta di bollo sono caratterizzate dal principio di alternatività rispetto all'IVA. In sostanza, laddove l'operazione sia soggetta a IVA è esclusa l'applicazione:

- dell'imposta proporzionale di registro;
- dell'imposta di bollo.

2 PRINCIPIO DI ALTERNATIVITÀ IVA-REGISTRO

Il base all'art. 40 del DPR 131/86, l'imposta di registro si applica nella misura fissa di 168,00 euro per gli atti relativi a cessioni di beni o a prestazioni di servizi soggetti a IVA.

L'imposta di registro va corrisposta entro 20 giorni dalla data dell'atto, per gli atti stipulati per atto pubblico o scrittura privata autenticata, oppure al momento della registrazione se essa avviene in caso d'uso. 

Si ricorda, inoltre, che:

- ai sensi dell'art. 5 co. 2 del DPR 131/86, le scritture private non autenticate sono soggette a registrazione in caso d'uso se tutte le disposizioni in esse contemplate sono relative ad operazioni soggette a IVA. Si considerano tali anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma dell'art. 7 del DPR 633/72 (ora artt. da *7-bis* a *7-septies* del DPR 633/72) e quelle di cui all'art. 21 co. 6 del DPR 633/72, ad eccezione delle operazioni (esenti e imponibili) di cui all'art. 10 co. 1 n. 8, *8-bis*, *8-ter* e *27-quinquies*, e di quelle esenti da IVA ai sensi dell'art. 6 della L. 133/99 e dell'art. 10 co. 2 del DPR 633/72 (art. 82 co. 14 del DL 25.6.2008 n. 112);
- ai sensi dell'art. 43 co. 1 lett. i) del DPR 131/86, la base imponibile dell'imposta di registro è costituita, per i contratti relativi ad operazioni soggette e ad operazioni non soggette a IVA, dal valore delle cessioni e delle prestazioni non soggette a IVA.

 Poiché l'esenzione di cui all'art. 6 della L. 133/99 è abrogata con effetto dall'1.1.2009, dal 25.6.2008 al 31.12.2008 i contratti rientranti in tale esenzione erano soggetti a registrazione in termine fisso e ad imposta di registro proporzionale (successivamente, ad essi si applica la disciplina ordinaria delle locazioni, a meno che non si rientri nella disciplina di esenzione prevista dall'art. 10 co. 2 del DPR 633/72).

2.1 OPERAZIONI IVA RILEVANTI

Ai fini dell'alternatività IVA-registro, oltre alle operazioni imponibili, si considerano soggette a IVA anche le operazioni:

- “fuori campo” IVA per carenza del requisito di territorialità *ex art. 7 del DPR 633/72* (ora artt. da *7-bis* a *7-septies* del DPR 633/72);
- non imponibili, esenti o non soggette a IVA, di cui all'art. 21 co. 6 del DPR 633/72.

Non si considerano, tuttavia, rilevanti ai fini IVA, per cui sono soggette all'imposta proporzionale di registro:

- le operazioni esenti di cui all'art. 10 co. 1 n. 8 e *8-bis* del DPR 633/72;
- le cessioni, di cui all'art. 10 co. 1 n. *27-quinquies* del DPR 633/72, aventi per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale dell'IVA, ai sensi degli artt. 19 ss. del DPR 633/72;
- le locazioni di fabbricati strumentali operate all'interno di gruppi bancari, esenti da IVA ai sensi dell'art. 6 della L. 133/99, nonché le locazioni poste in essere tra consorzi e consorziati e tra società consortili e soci *ex art. 10 co. 2 del DPR 633/72* (art. 82 co. 14 del DL 112/2008).

 Poiché l'esenzione per i contratti di locazione posti in essere tra consorzi, *ex art. 10 co. 2 del DPR 633/72*, è entrata in vigore l'1.7.2008, solo da tale data essi sono soggetti alla nuova disciplina relativamente all'imposta di registro.

Sono soggette all'imposta proporzionale di registro le locazioni di immobili strumentali, ancorché assoggettate a IVA (art. 40 co. *1-bis* del DPR 131/86, aggiunto dall'art. 35 co. 10 lett. b) del DL 4.7.2006 n. 223, conv. L. 4.8.2006 n. 248).

2.1.1 Operazioni non imponibili

Le operazioni non imponibili sono quelle che, fino al 31.12.2009, si consideravano extra-territoriali ai sensi dell'art. 7 co. 5 del DPR 633/72 e dell'art. 40 co. 9 del DL 30.8.93 n. 331 (conv. L. 29.10.93 n. 427).

Per effetto dell'intervenuta abrogazione delle suddette disposizioni, ad opera del DLgs. 11.2.2010 n. 18, le operazioni non imponibili in oggetto sono:

- le cessioni all'esportazione, di cui all'art. 8 del DPR 633/72;
- le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, di cui all'art. *8-bis* del DPR 633/72;
- i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, di cui all'art. 9 del DPR 633/72;
- le cessioni intracomunitarie, di cui all'art. 41 del DL 331/93.

 L'art. 21 co. 6 del DPR 633/72 non richiama le operazioni intracomunitarie. Per effetto del DL 331/93 è stata, infatti, introdotta, nell'ambito delle operazioni non imponibili, la distinzione tra

 Tizio, sapendo che Caio è interessato all'acquisto di un'automobile di un determinato modello, venuto a conoscenza di una vantaggiosa offerta avente ad oggetto quel modello di auto, l'acquista per conto di questo. Tale atto non comporta effetti direttamente in capo a Caio. Tuttavia, per mezzo di una successiva ratifica, Caio può fare sì che gli effetti del contratto operino nei suoi diretti confronti, divenendo proprietario del bene acquistato da Tizio.

Forma

La ratifica può essere espressa o tacita, ma deve avere la stessa forma dell'atto che il falso procuratore ha posto in essere.

Ad esempio, quindi, la ratifica di una compravendita immobiliare deve essere operata per iscritto.

Effetti

La ratifica ha effetti retroattivi, ma sono fatti salvi i diritti dei terzi.

9.2 CONVALIDA

È soggetto a convalida l'atto annullabile (art. 1444 c.c.).

 In relazione alle cause di annullabilità, si rinvia al successivo § 12.

La convalida è l'atto attraverso il quale il soggetto che sarebbe legittimato a proporre l'azione di annullamento si preclude tale possibilità, dichiarando (o ponendo in essere un comportamento che dimostri) di voler attribuire validità al contratto.

Perché la convalida possa estrinsecare effetti è necessario che:

- essa promani da una parte che sia effettivamente in grado di concludere il contratto;
- la parte sia effettivamente a conoscenza dell'esistenza del vizio.

 Ad esempio, nel caso in cui il contratto sia annullabile perché posto in essere da un soggetto legalmente incapace di contrarre (art. 1425 c.c.) in quanto minore di età, tale soggetto può convalidare il contratto se, una volta raggiunta la maggiore età, dichiara di voler convalidare il precedente contratto.

Forma

La convalida può essere espressa o tacita.

La convalida espressa deve contenere l'indicazione del contratto e del motivo di annullabilità, nonché la dichiarazione del fatto che si intende convalidarlo.

La convalida tacita si realizza nel caso in cui il contraente al quale spettava l'azione di annullamento abbia dato volontariamente esecuzione al contratto, conoscendo il motivo di annullabilità.

9.3 CONFERMA

La conferma opera prevalentemente in relazione al diritto successorio (art. 590 c.c.). Possono essere oggetto di conferma, infatti, le disposizioni testamentarie e le donazioni nulle.

Si realizza la conferma quando, dopo la morte del testatore, taluno degli eredi o dei successibili legittimi del testatore, pur essendo a conoscenza della causa di

nullità, abbia dato ad essa esecuzione (conferma tacita) o dichiarato di voler sanare, in tal modo, la nullità del testamento (conferma espressa).

9.4 TRATTAMENTO IMPOSITIVO

La ratifica, la convalida e la conferma sono soggette al medesimo regime impositivo.

9.4.1 Assenza di corrispettivo

A norma dell'art. 30 del DPR 131/86, l'atto di ratifica, convalida o conferma di un precedente atto o contratto soggetto a registrazione:

- sconta imposta di registro in misura fissa se l'atto oggetto di ratifica/convalida/conferma è già stato assoggettato ad imposizione;
- comporta l'obbligo di applicare il regime degli atti enunciati, nel caso in cui l'atto oggetto di ratifica/convalida/conferma non sia già stato assoggettato ad imposizione. In tal caso, pertanto, a norma dell'art. 22 del DPR 131/86, sia l'atto enunciante che l'atto enunciato sono soggetti ad imposta e, nel caso in cui l'atto enunciato fosse soggetto a registrazione in termine fisso è dovuta anche la sanzione per la mancata registrazione.

Si rinvia al precedente § 3 per l'esame della disciplina dell'enunciazione degli atti.



9.4.2 Presenza di corrispettivo

Ove per la ratifica, la convalida o la conferma di un contratto traslativo della proprietà immobiliare sia previsto un corrispettivo (posto a carico della parte che se ne avvantaggia), l'imposta di registro sull'atto di ratifica/convalida/conferma si applica in modo differente a seconda che il corrispettivo sia posto a carico:

- dell'acquirente;
- dell'alienante.

Corrispettivo posto a carico dell'alienante

Nel caso in cui il corrispettivo per la ratifica/convalida/conferma sia posto a carico dell'acquirente, tale corrispettivo può essere assimilato ad una componente aggiuntiva del prezzo originario.

Pertanto, in tal caso, la ratifica/convalida/conferma sarà assoggettata ad imposta calcolata applicando al valore del corrispettivo la medesima aliquota applicabile al contratto originario.

Solo se il corrispettivo non è pagato contestualmente alla conclusione dell'atto di ratifica/convalida/conferma, ad esso si applica la maggiore imposta tra:

- quella calcolata applicando al valore del corrispettivo la medesima aliquota applicabile al contratto originario;
- quella calcolata applicando al valore del corrispettivo l'aliquota del 3% disposta dall'art. 9 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, per l'assunzione di obbligazioni aventi contenuto patrimoniale.

Pertanto, ogni qual volta il trasferimento oggetto del contratto originario sia soggetto ad aliquote superiori a quella del 3%, si applicherà la disciplina del contratto ratificato, convalidato o confermato.



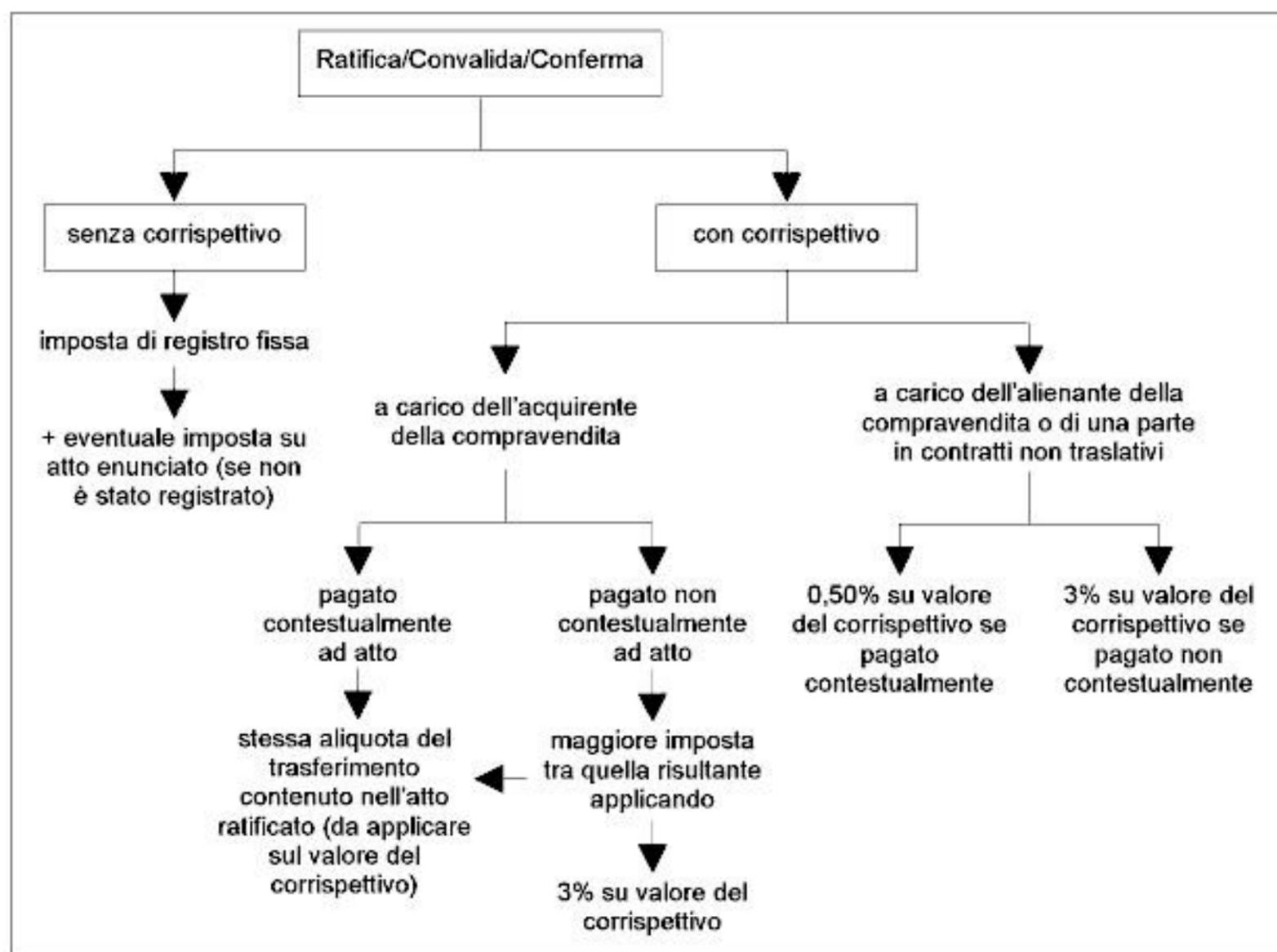


Fig. 5 - Ratifica, convalida e conferma

Corrispettivo posto a carico dell'acquirente

Nel caso in cui il corrispettivo sia posto a carico dell'alienante, invece, su di esso è dovuta l'imposta di registro:

- con l'aliquota dello 0,5% nel caso in cui il pagamento sia contestuale all'atto (a norma dell'art. 6 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, che prevede tale aliquota anche per le quietanze);
- con l'aliquota del 3% nel caso in cui il pagamento non sia contestuale all'atto di ratifica/convalida/conferma (ex art. 9 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86).

Tale disciplina si applica anche nel caso in cui il contratto oggetto di ratifica/convalida/conferma non sia traslativo della proprietà e sia previsto un corrispettivo a carico di una delle parti.

10 CESSIONE DEL CONTRATTO

A norma dell'art. 1406 c.c., ogni parte può sostituire a sé un terzo nei rapporti derivanti dal contratto a prestazioni corrispettive, se:

- le prestazioni non sono ancora state eseguite;
- l'altra parte vi consente.

Tale operazione è nota come cessione del contratto.

considerati elementi costituenti l'azienda caduta in successione le attività e le passività indicate nell'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato.

-  Occorre tener presente, a questo proposito, che l'inventario deve essere redatto all'inizio dell'esercizio e, successivamente, ogni anno (art. 2217 c.c.). Ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 2217 c.c., inoltre, deve essere sottoscritto dall'imprenditore entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette.

Attualmente, non è prevista alcuna vidimazione annuale del libro degli inventari.

Pertanto, in presenza di un inventario (anche se non vidimato, posto che non ne esiste l'obbligo), la consistenza patrimoniale dell'azienda è rilevata dall'esame delle poste attive e passive esposte nell'inventario, avendo riguardo ai mutamenti successivi verificatisi fino alla data dell'apertura della successione (C.M. 15.3.91 n. 17-350134).

Il riferimento alle risultanze inventariali, quindi, non può essere assunto in modo assoluto, posto che è necessario tenere conto dei mutamenti intervenuti dalla data di riferimento dell'inventario alla data del decesso.

-  La presenza dell'inventario configura un vincolo anche per l'Amministrazione finanziaria, in quanto, come chiarito in giurisprudenza (Cass. 16.5.2007 n. 11212), in presenza di tale documento l'Amministrazione non può disattendere le risultanze, a meno che non ne dimostri l'effettiva inattendibilità.

Infine si ricorda che, ai sensi dell'art. 30 co. 1 lett. g) del DLgs. 346/1990, copia autentica dell'inventario deve essere allegata alla dichiarazione di successione.

3.2.2 Poteri dell'Amministrazione finanziaria

L'art. 35 co. 4 del DLgs. 346/90 consente all'Amministrazione finanziaria, nell'ambito della determinazione del valore delle aziende di:

- procedere ad accessi, ispezioni e verifiche secondo le disposizioni relative all'IVA;
- tenere conto anche degli accertamenti relativi ad altre imposte.

3.2.3 Esclusione dell'avviamento

Dal calcolo del valore dell'azienda trasferita per donazione deve essere in ogni caso escluso l'avviamento, come ribadito anche dal disposto della lett. b) del co. 78 dell'art. 1 della L. 296/2006 (che ha inserito il co. 1-bis nell'art. 8 del DLgs. 346/90), il quale sottolinea che *“resta comunque ferma l'esclusione dell'avviamento nella determinazione della base imponibile delle aziende, delle azioni, delle quote sociali”*.

3.3 VALORE DI AZIONI E TITOLI QUOTATI

Per le azioni ed i titoli quotati in borsa, occorre fare riferimento alla media dei prezzi rilevata nell'ultimo trimestre anteriore all'apertura della successione, maggiorata dei dividendi o degli interessi maturati in seguito (art. 16 co. 1 lett. a) del DLgs. 346/90).

Ciò significa che, per i titoli quotati, la valutazione è effettuata tenendo presente la media dei prezzi di compenso o dei prezzi fatti nel trimestre precedente alla data di

apertura della successione. Il prezzo del titolo è desumibile dai listini ufficiali ovvero da mezzi di analoga natura quali, ad esempio, i dati rilevabili dai circuiti telematici che governano gli scambi sui mercati regolamentari.

Anche in tal caso, a norma dell'art. 8 co. 1-*bis* del DLgs. 346/90, nel calcolo del valore delle azioni non deve essere computato l'avviamento.

3.4 PARTECIPAZIONI IN SOCIETÀ NON QUOTATE E TITOLI NON QUOTATI

L'art. 16 co. 1 lett. b) del DLgs. 346/90, che indica le modalità per il calcolo del valore delle quote e delle partecipazioni di società non quotate, è stato oggetto di molteplici modifiche normative ed ha dato adito ad interpretazioni controverse.

Attualmente, tale norma deve essere interpretata nel senso di seguito precisato:

- ove sia reperibile l'ultimo bilancio approvato o l'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato, il valore della quota deve essere individuato nel valore proporzionalmente corrispondente a quello del patrimonio netto dell'ente o della società da essi risultante, tenendo conto dei mutamenti sopravvenuti, ma escludendo l'avviamento;
- ove non vi sia un bilancio o un inventario, il valore della quota corrisponde, in proporzione, al valore complessivo dei beni e dei diritti appartenenti all'ente o alla società al netto delle passività ed escludendo i beni che non scontano imposta di successione, nonché escludendo l'avviamento.

Secondo quanto affermato dalla giurisprudenza (Cass. 12.11.2007 n. 23462; Cass. 28.1.2000 n. 993; Corte Cost. 14.6.2002 n. 250 e Cass. 7.5.2003 n. 6915) – e recepito anche dall'Amministrazione finanziaria con la circ. 30.12.2003 n. 58 – ciò significa che:

- in presenza di un bilancio regolarmente approvato, la base imponibile di tali partecipazioni deve essere determinata avendo riguardo al valore contabile della quota-parte del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio o inventario e non più al valore di mercato, sicché l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate non può rettificare il valore della quota dichiarato con riferimento alle risultanze del bilancio, a meno di non contestare la legittimità del bilancio stesso;
- solo in assenza di bilancio, il valore della quota deve essere considerato nel suo ammontare reale, sicché all'Agenzia è consentito valutare autonomamente il valore della partecipazione, rettificando la dichiarazione dell'erede.

La Corte di Cassazione, nella sentenza 5.2.2009 n. 2773, ha chiarito che, se la società opera in regime di contabilità semplificata, ai fini della determinazione del valore delle quote di essa, si verte in un'ipotesi di "mancanza di bilancio o inventario" (ex art. 16 del DLgs. 346/90), con la conseguenza che la base imponibile dell'imposta di successione va determinata in proporzione al valore dei beni e diritti appartenenti alla società, al netto delle passività.

Esclusione dell'avviamento

In seguito alle modifiche apportate con la legge Finanziaria 2007, l'esclusione dell'avviamento non può più essere posta in dubbio, essendo stata espressamente san-

cita con l'inserimento del co. 1-*bis* nell'art. 8 del DLgs. 346/90 (operato dell'art. 1 co. 78 lett. b) della L. 296/2006).

 L'esclusione dell'avviamento era già stata disposta dall'art. 69 co. 1 lett. i) della L. 342/2000. Tale norma aveva, infatti, soppresso le parole "*e aggiungendo l'avviamento*" apposte alla fine della disposizione in commento, così sancendo l'esclusione dell'avviamento dal calcolo del valore delle quote di società non quotate cadute in successione, sia in presenza di bilancio, che in assenza di esso.

Alla luce di quanto sin qui affermato, sono due gli aspetti da prendere in considerazione nell'esame delle norme sulla valutazione del valore delle quote di società non quotate:

- da un lato la questione dell'avviamento, il quale deve essere comunque escluso dal calcolo della base imponibile, sia in presenza di bilancio che in assenza di esso;
- d'altro canto la questione del calcolo del valore della quota. Tale calcolo:
 - in presenza di bilancio deve essere effettuato con riferimento ai dati in questo indicati, senza possibilità di rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria;
 - in assenza di bilancio, deve essere effettuato con riferimento al valore reale della partecipazione.

Trasferimento per successione di quote di società semplice immobiliare

L'applicazione dei principi sopra menzionati alla caduta in successione delle società semplici pone problematiche di rilievo.

Escludendo che possano applicarsi i criteri di valorizzazione delle società dotate di bilancio e inventario, si dovrebbe dedurre che le quote siano valutate in base ai valori correnti dei beni posseduti dalla società semplice. Ciò significherebbe, ad esempio, che, mentre una snc o una sas che hanno in patrimonio immobili ad un costo di iscrizione in bilancio molto basso assumono tali valori ai fini della quantificazione del patrimonio netto da tassare in sede di successione, i medesimi beni intestati alla società semplice rilevarebbero in base ai valori di mercato, nella generalità dei casi notevolmente più elevati.

Di conseguenza, non si può non notare che il trasferimento di quote di società che non redigono il bilancio può essere più gravoso, dal punto di vista delle imposte di successione, rispetto al trasferimento di quote di società che, invece, redigono il bilancio o l'inventario.

La stessa impostazione dovrebbe valere per le società semplici che detengono partecipazioni in altre società.

 Già anteriormente all'abrogazione dell'imposta a suo tempo operata dalla L. 383/2001 peraltro, si riteneva che, qualora la società non fosse dotata di un sistema di rilevazioni contabili (ed è, naturalmente, il caso delle società semplici), la determinazione della base imponibile dovesse avvenire secondo tale procedura:

- quantificazione del valore effettivo attribuibile a ciascun bene e diritto di cui la società è titolare;
- individuazione delle passività deducibili;
- valorizzazione della componente "avviamento".

ATTI SOGGETTI AD IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
versamenti sui conti correnti postali mediante timbro ad inchiostro indelebile con datario e numerazione progressiva annuale, annotandone gli estremi nel ruolo generale nel quale è iscritto il procedimento. Il foglio, sul quale sono applicate le marche o le ricevute, deve essere allegato a cura del cancelliere o del segretario nel fascicolo di ufficio.	
Ricorsi, opposizioni ed altri atti difensivi presentati per via telematica alle Commissioni tributarie per ciascun atto. L'imposta è dovuta in misura forfetaria all'atto della presentazione del ricorso, dell'opposizione e degli altri atti difensivi.	24,00 euro
Atti d'intimazione ai testimoni nei giudizi di qualsiasi grado e specie per ogni foglio. Non sono soggetti ad imposta gli atti d'intimazione ai testimoni nei procedimenti avanti i giudici di pace, nonché le copie degli atti consegnate ai testimoni.	14,62 euro
Provvedimento del Tribunale che rende esecutivo il lodo arbitrale di cui all'art. 825 c.p.c. L'imposta va corrisposta all'atto della registrazione del provvedimento.	54,00 euro

3.2 ATTI SOGGETTI AD IMPOSTA IN CASO D'USO

La Tariffa, Parte II, allegata al DPR 642/72 elenca gli atti, documenti e registri soggetti all'imposta di bollo in caso d'uso, stabilendo anche l'importo dell'imposta dovuta.

3.2.1 Conti dei curatori e altri amministratori giudiziari e atti del servizio della riscossione

ATTI SOGGETTI AD IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Conti dei curatori ed altri amministratori giudiziari; atti relativi alla concessione del servizio di riscossione dei tributi di cui al DPR 28.1.88 n. 43 e atti di prestazione delle relative cauzioni per ogni foglio. L'imposta si applica anche agli atti e documenti uniti a corredo dei conti, se non sono soggetti a bollo fin dall'origine.	14,62 euro

3.2.2 Ricevute per versamento di somme e valori depositati presso pubbliche Amministrazioni

ATTI SOGGETTI AD IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Ricevute per versamento o svincolo di somme o valori depositati in garanzia o per semplice custodia presso Pubbliche amministrazioni statali o locali, compresi i depositi doganali e giudiziari per ogni ricevuta.	14,62 euro
Ricevute e note di consegna di merci con o senza l'indicazione del prezzo per ogni documento.	14,62 euro

3.2.3 Documenti concernenti movimenti di denaro, titoli o valori

ATTI SOGGETTI AD IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Documenti concernenti qualsiasi movimento o ricevimento di denaro, titoli o valori di qualunque quantità o importo scambiati tra casa madre o centrale di un ente pubblico o privato, o di una impresa, e proprie filiali, succursali, sedi, depositi	14,62 euro

ATTI SOGGETTI AD IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
<p>e stabilimenti, nonché quelli scambiati tra un ente pubblico o privato, un'impresa commerciale o industriale e i propri ausiliari, intermediari o spedizionieri per ogni foglio o esemplare.</p> <p>I documenti di cui contro sono soggetti all'imposta in caso d'uso a condizione che presso il competente ufficio delle Entrate sia depositato il certificato attestante le qualifiche rispettive, a meno che esse non risultino ai fini dell'IVA.</p> <p>Le qualifiche devono risultare dall'intestazione degli atti.</p>	

3.2.4 Documenti, elenchi e ruoli relativi all'esercizio di mestieri, arti e professioni

ATTI SOGGETTI AD IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Documenti, elenchi, ruoli, matricole e simili relativi all'esercizio di mestieri, arti o professioni per ogni foglio o esemplare.	14,62 euro

3.2.5 Atti e documenti di accompagnamento merci

ATTI SOGGETTI AD IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Atti e documenti da chiunque rilasciati che, secondo le vigenti disposizioni di legge o regolamentari, devono accompagnare le merci durante il loro trasporto e spaccio, ovvero attestarne caratteristiche, pesi, misure o altre qualità per ogni foglio o esemplare.	14,62 euro

3.2.6 Tipi, disegni, modelli di ingegneri, architetti, periti, geometri e misuratori e lavori contabili di liquidatori e ragionieri

ATTI SOGGETTI AD IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Tipi, disegni, modelli, piani, dimostrazioni, calcoli ed altri lavori degli ingegneri, architetti, periti, geometri e misuratori; liquidazioni, dimostrazioni, calcoli ed altri lavori contabili dei liquidatori, ragionieri e professionisti in genere per ogni foglio o esemplare.	0,52 euro

3.2.7 Titoli di credito provenienti dall'estero

ATTI SOGGETTI AD IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
<p>Titoli di credito provenienti dall'estero:</p> <ul style="list-style-type: none"> • cambiali; • cambiali e titoli equivalenti, di cui al co. 1 dell'art. 32 della L. 24.5.77 n. 227, emessi all'estero all'ordine di operatori nazionali a fronte di crediti destinati a formare oggetto di assicurazioni o di finanziamento o all'ordine di istituti italiani o al portatore a fronte di operazioni di cui all'art. 15 lett. g) e h) della L. 227/77. 	<p>Nella stessa misura stabilita per le cambiali emesse nello Stato</p> <p>0,1 per mille</p>

3.2.8 Atti, documenti e registri provenienti dall'estero

ATTI SOGGETTI AD IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Atti diversi da quelli di cui all'art. 29 della Tariffa, Parte I, documenti e registri provenienti dall'estero aventi contenuto corrispondente a quello di atti, documenti e registri che sono soggetti nello Stato all'imposta.	Nella stessa misura degli atti simili compiuti nello Stato

ATTI SOGGETTI AD IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Quando l'imposta è commisurata al valore dell'atto o documento indicato in moneta estera, la liquidazione dell'imposta si fa secondo il cambio ufficiale vigente alla data di presentazione per la registrazione.	

3.2.9 Atti per i quali non sono espressamente previsti il pagamento dell'imposta o l'esenzione

ATTI SOGGETTI AD IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Atti, documenti, registri ed ogni altro scritto, per i quali non sono espressamente previsti il pagamento dell'imposta sin dall'origine, ovvero l'esenzione:	
<ul style="list-style-type: none"> • per ogni esemplare dell'atto, documento o di altro scritto; • per ogni cento pagine o frazione di cento pagine del registro o del relativo estratto. 	14,62 euro 14,62 euro

4 RAPPORTI CON LO STATO

Nei rapporti con lo Stato, l'imposta di bollo, quando è dovuta, è a carico dell'altra parte nonostante qualunque patto contrario (art. 8 del DPR 642/72).

Tale norma trova applicazione, per esempio, per le richieste delle formalità di iscrizione, trascrizione o annotazione nel Pubblico Registro Automobilistico (PRA) di provvedimenti a carattere sanzionatorio (confisca, sequestro, radiazione), richieste da organi dell'Amministrazione statale centrale o periferica, enti locali, forze dell'ordine, polizia municipale ed autorità giudiziaria (ris. Agenzia delle Entrate 6.4.2001 n. 43).



5 ATTI ESENTI DALL'IMPOSTA

Nella Tabella allegata al DPR 642/72 sono elencati gli atti, documenti e registri esenti dall'imposta di bollo "in modo assoluto".

5.1 ATTI DEL PROCEDIMENTO DI ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE DI QUALSIASI TRIBUTO

Atti e copie del procedimento di accertamento e riscossione di qualsiasi tributo, dichiarazioni, denunce, atti, documenti e copie presentati ai competenti uffici ai fini dell'applicazione delle leggi tributarie, con esclusione di ricorsi, opposizioni ed altri atti difensivi del contribuente.
Verballi, decisioni e relative copie delle Commissioni tributarie, nonché copie dei ricorsi, delle memorie, delle istanze e degli altri atti del procedimento depositati presso di esse.
Repertori, libri, registri ed elenchi prescritti dalle leggi tributarie ad esclusione dei repertori tenuti dai notai.
Atti e copie relativi al procedimento, anche esecutivo, per la riscossione dei tributi, dei contributi e delle entrate extra-tributarie dello Stato, delle Regioni, delle Province, dei Comuni e delle istituzioni pubbliche di beneficenza, dei contributi e delle entrate extra-tributarie di qualsiasi ente autorizzato per legge ad avvalersi dell'opera dei concessionari del servizio nazionale di riscossione.
Istanze di rimborso e di sospensione del pagamento di qualsiasi tributo, nonché documenti allegati alle istanze medesime.
Delegazioni di pagamento e atti di delega di cui all'art. 3 della L. 21.12.78 n. 843.

ART. DELLA TARIFFA ALLEGATA AL DPR 641/72	INDICAZIONE DEGLI ATTI SOGGETTI A TASSA	TASSA DOVUTA (importi in euro)
<i>segue</i>	<ul style="list-style-type: none"> • per ogni abbonamento alle radioaudizioni • per ogni abbonamento alle diffusioni televisive • per ogni abbonamento alle radioaudizioni mediante apparecchi stabilmente installati su autovetture, autoveicoli adibiti al trasporto promiscuo di persone e cose e autoscafi soggetti a tassa automobilistica con motore di potenza non superiore a 26 CV fiscali, nonché su altri autoveicoli di cui all'art. 54 del DLgs. 30.4.92 n. 285 • per ogni abbonamento alle radioaudizioni mediante apparecchi stabilmente installati: <ul style="list-style-type: none"> – su autovetture, autoveicoli adibiti al trasporto promiscuo di persone e cose, o autoscafi soggetti a tassa automobilistica, con motore di potenza superiore a 26 CV fiscali – su autoscafi non soggetti a tassa automobilistica (unità da diporto e navi non da riporto) • per ogni abbonamento alle diffusioni televisive mediante apparecchi stabilmente installati su autoscafi, autovetture o altri autoveicoli): <ul style="list-style-type: none"> – riguardante apparecchi di ricezione in bianco e nero – riguardante apparecchi di ricezione anche a colori • per ogni abbonamento alle diffusioni televisive mediante apparecchi stabilmente installati su autovetture, autoveicoli e autoscafi: <ul style="list-style-type: none"> – riguardante apparecchi di ricezione in bianco e nero – riguardante apparecchi di ricezione anche a colori • per ogni abbonamento alle diffusioni televisive mediante apparecchi stabilmente installati su autoscafi: <ul style="list-style-type: none"> – riguardante apparecchi di ricezione in bianco e nero – riguardante apparecchi di ricezione anche a colori 	<p style="text-align: right;">0,70</p> <p style="text-align: right;">4,13 (lire 8.000)</p> <p style="text-align: right;">1,39 (lire 2.700)</p> <p style="text-align: right;">15,49 (lire 30.000)</p> <p style="text-align: right;">20,00</p> <p style="text-align: right;">9,30 (lire 18.000)</p> <p style="text-align: right;">641,97 (lire 120.00)</p> <p style="text-align: right;">25,92 (lire 50.000)</p> <p style="text-align: right;">180,76 (lire 350.000)</p> <p style="text-align: right;">34,00</p> <p style="text-align: right;">236,00</p>

Cap. 18 - Tasse sulle concessioni governative

ART. DELLA TARIFFA ALLEGATA AL DPR 641/72	INDICAZIONE DEGLI ATTI SOGGETTI A TASSA	TASSA DOVUTA (importi in euro)
18 Concessione per installazione ed esercizio di impianti per la diffusione via etere	<p>Concessione per la installazione e l'esercizio di impianti per la diffusione via etere in ambito locale (art. 22 della L. 6.8.90 n. 223):</p> <ul style="list-style-type: none"> • di programmi televisivi: <ul style="list-style-type: none"> - taxa di rilascio o di rinnovo 4.044,00 - taxa annuale 2.022,00 • di programmi radiofonici: <ul style="list-style-type: none"> - taxa di rilascio o di rinnovo 674,00 - taxa annuale 337,00 <p>Concessione per la installazione e l'esercizio di impianti per la diffusione via etere su tutto il territorio nazionale (art. 22 della L. 6.8.90 n. 223):</p> <ul style="list-style-type: none"> • di programmi televisivi: <ul style="list-style-type: none"> - taxa di rilascio o di rinnovo 13.480,00 - taxa annuale 6.740,00 • di programmi radiofonici: <ul style="list-style-type: none"> - taxa di rilascio o di rinnovo 2.696,00 - taxa annuale 1.348,00 <p>Concessione per la installazione e l'esercizio di reti per la diffusione via cavo di programmi televisivi (art. 6 del DLgs. 22.2.91 n. 73):</p> <ul style="list-style-type: none"> • taxa di rilascio o di rinnovo 3.370,00 • taxa annuale 1.685,00 	
19 Autorizzazione per la trasmissione di programmi televisivi	<p>Autorizzazione per la trasmissione di programmi televisivi in contemporanea via etere o via cavo (art. 22 della L. 6.8.90 n. 223 e art. 11 del DPR 22.2.91 n. 73):</p> <ul style="list-style-type: none"> • taxa di rilascio 5.392,00 • taxa annuale 2.696,00 	
20 Autorizzazione all'installazione e all'esercizio di impianti ripetitori	<p>Autorizzazione alla installazione e all'esercizio di impianti ripetitori per la ricezione e la contemporanea ritrasmissione nel territorio nazionale di programmi televisivi (artt. 38 e 43 della L. 14.4.75 n. 103):</p> <ul style="list-style-type: none"> • irradiati da organismi di radiodiffusione esteri secondo le leggi vigenti nei rispettivi Paesi: <ul style="list-style-type: none"> - taxa di rilascio o di rinnovo 4.044,00 - taxa annuale 2.696,00 • irradiati dalle concessionarie del servizio pubblico di radiodiffusione nazionale: <ul style="list-style-type: none"> - taxa di rilascio o di rinnovo 404,00 - taxa annuale 270,00 	

ART. DELLA TARIFFA ALLEGATA AL DPR 641/72	INDICAZIONE DEGLI ATTI SOGGETTI A TASSA	TASSA DOVUTA (importi in euro)
21 Licenza per l'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile	Licenza o documento sostitutivo per l'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione (art. 318 del DPR 29.3.73 n. 156, e art. 3 del DL 13.5.73 n. 151, conv. L. 12.7.91 n. 202): per ogni mese di utenza ³ <ul style="list-style-type: none"> • utenze residenziali 5,16 • utenze affari 12,91 	
22 Iscrizioni relative alle voci di Tariffa soppresse dall'art. 3 co. 138 della L. 549/95	Iscrizioni riguardanti le voci della Tariffa soppresse dall'art. 3 co. 138 della L. 28.12.95 n. 549, e precedentemente iscritte agli articoli sotto indicati della Tariffa approvata con il DM 20.8.92 ⁴ : <ul style="list-style-type: none"> • mediatori nel ruolo delle Camere di Commercio, industria, artigianato e agricoltura (art. 70); • costruttori, imprese ammesse a gestire in appalto dell'ente ferrovie dello Stato e imprese ammesse a gestire servizi di raccolta, trasporto e smaltimento dei rifiuti urbani (art. 71); • esercenti imprese di spedizione per terra, per mare e per aria ed esportatori dei prodotti ortofrutticoli (art. 72); • agenti di assicurazione e mediatori di assicurazione (art. 73)⁵; • periti assicurativi per l'accertamento e la stima dei danni ai veicoli a motore ed ai natanti (art. 74); • concessionari del servizio di riscossione dei tributi e collettori (art. 75); • giornali e periodici (art. 82); • esercizio di attività industriali o commerciali e di professioni arti o mestieri (art. 86). 	168,00
23 Bollatura e numerazione libri e registri	Bollatura e numerazione di libri e registri (art. 2215 c.c.): per ogni 500 pagine o frazione di 500 pagine L'importo è dovuto in misura forfetaria e varia in relazione al capitale sociale o al fondo di dotazione esistente alla data dell'1.1 dell'anno in corso: <ul style="list-style-type: none"> • fino a 516.456,90 euro 309,87 • oltre a 516.456,90 euro 516,46 	

1 Abrogata implicitamente, vedi ris. Agenzia delle Entrate 4.10.2005 n. 139.

2 La tassa di domanda per nuova varietà vegetale, comprensiva della tassa di pubblicazione e di quella di protezione provvisoria, non è rimborsabile.

3 Il servizio radiomobile GSM è soggetto al pagamento della tassa di concessione governativa. Per determinare l'importo della tassa dovuta si deve fare riferimento all'uso familiare (per le sole persone fisiche) o per attività economiche cui il servizio è destinato da parte dell'utente e che deve essere dichiarato in sede di stipulazione del contratto (R.M. 23.3.95 n. 76/E e per quanto concerne le aziende sanitarie locali ris. Agenzia delle Entrate 4.8.2004 n. 109).

ARTICOLO DI RIFERIMENTO DEL DM 2.8.69	ABITAZIONI DI LUSO
1	Le abitazioni realizzate su aree destinate dagli strumenti urbanistici, adottati od approvati, a «ville», «parco privato» ovvero a costruzioni qualificate dai predetti strumenti come «di lusso».
2	Le abitazioni realizzate su aree per le quali gli strumenti urbanistici, adottati od approvati, prevedono una destinazione con tipologia edilizia di case unifamiliari e con la specifica prescrizione di lotti non inferiori a 3000 mq., escluse le zone agricole, anche se in esse siano consentite costruzioni residenziali.
3	Le abitazioni facenti parte di fabbricati che abbiano cubatura superiore a 2000 mc. e siano realizzati su lotti nei quali la cubatura edificata risulti inferiore a 25 mc. v.p.p. per ogni 100 mq. di superficie asservita ai fabbricati.
4	Le abitazioni unifamiliari dotate di piscina di almeno 80 mq. di superficie o campi da tennis con sottofondo drenato di superficie non inferiore a 650 mq.
5	Le case composte di uno o più vani costituenti unico alloggio padronale aventi superficie utile complessiva superiore a mq. 200 (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchina) ed aventi come pertinenza un'area scoperta della superficie di oltre sei volte l'area coperta.
6	Le singole unità immobiliari aventi superficie utile complessiva superiore a mq. 240 (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchina).
7	Le abitazioni facenti parte di fabbricati o costituenti fabbricati insistenti su aree comunque destinate all'edilizia residenziale, quando il costo del terreno coperto e di pertinenza supera di una volta e mezzo il costo della sola costruzione.

CARATTERISTICHE CHE DETERMINANO LA NATURA DI LUSO DELL'IMMOBILE SE PRESENTI NEL NUMERO DI OLTRE 4 IN RELAZIONE AD UN'UNITÀ IMMOBILIARE	
Superficie dell'appartamento	Superficie utile complessiva superiore a mq. 160, esclusi dal computo terrazze e balconi, cantine, soffitte, scale e posto macchina.
Terrazze a livello coperte e scoperte e balconi	Quando la loro superficie utile complessiva supera mq. 65 a servizio di una singola unità immobiliare urbana.
Ascensori	Quando vi sia più di un ascensore per ogni scala, ogni ascensore in più conta per una caratteristica se la scala serve meno di 7 piani sopraelevati.
Scala di servizio	Quando non sia prescritta da leggi, regolamenti o imposta da necessità di prevenzione di infortuni od incendi.
Montacarichi o ascensore di servizio	Quando sono a servizio di meno di 4 piani.
Scala principale:	<ul style="list-style-type: none"> • con pareti rivestite di materiali pregiati per un'altezza superiore a cm. 170 di media; • con pareti rivestite di materiali lavorati in modo pregiato.
Altezza libera netta del piano	Superiore a m. 3,30 salvo che regolamenti edilizi prevedano altezze minime superiori.
Porte di ingresso agli appartamenti da scala interna:	<ul style="list-style-type: none"> • in legno pregiato o massello e lastronato; • di legno intagliato, scolpito o intarsiato; • con decorazioni pregiate sovrapposte od impresse.

CARATTERISTICHE CHE DETERMINANO LA NATURA DI LUSO DELL'IMMOBILE SE PRESENTI NEL NUMERO DI OLTRE 4 IN RELAZIONE AD UN'UNITÀ IMMOBILIARE	
Infissi interni:	<ul style="list-style-type: none"> • in legno pregiato o massello e lastronato; • di legno intagliato, scolpito o intarsiato; • con decorazioni pregiate sovrapposte od impresse; • anche se tamburati qualora la loro superficie complessiva superi il 50% della superficie totale.
Pavimenti	Eseguiti per una superficie complessiva superiore al 50% della superficie utile totale dell'appartamento: <ul style="list-style-type: none"> • in materiale pregiato; • con materiali lavorati in modo pregiato.
Pareti	Quando per oltre il 30% della loro superficie complessiva siano: <ul style="list-style-type: none"> • eseguite con materiali e lavori pregiati; • rivestite di stoffe od altri materiali pregiati.
Soffitti	Se a cassettoni decorati oppure decorati con stucchi tirati sul posto o dipinti a mano, escluse le piccole sagome di distacco fra pareti e soffitti.
Piscina	Coperta o scoperta, in muratura, quando sia a servizio di un edificio o di un complesso di edifici comprendenti meno di 15 unità immobiliari.
Campo da tennis	Quando sia a servizio di un edificio o di un complesso di edifici comprendenti meno di 15 unità immobiliari.

Superficie utile

Sebbene la nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, nel definire le condizioni per l'accesso all'agevolazione prima casa, prescindendo dalla superficie dell'abitazione, tuttavia, ove si superino determinate soglie (definite dal DM 2.8.69) l'accesso all'agevolazione è impedito dal fatto che l'immobile assume la qualifica "di lusso".

Infatti, l'art. 6 del DM 2.8.69 qualifica "di lusso": *"le singole unità immobiliari aventi superficie utile complessiva superiore a mq. 240 (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchina)"*.

Pertanto, talvolta la determinazione della superficie utile può avere valore determinante al fine del godimento dell'agevolazione.



A questo proposito, la Corte di Cassazione ha chiarito che nel calcolo delle superfici utili possono essere computati i vani per cui non sia stata ancora rilasciata licenza di abitabilità, ma per cui risulti rilasciata concessione edilizia in sanatoria (Cass. 12.7.2005 n. 14672).

All'interno della giurisprudenza di merito, è rinvenibile un contrasto sul computo della superficie utile: la C.T. Reg. Roma, infatti, con la sentenza 18.3.2010 n. 50, ha affermato che, nel computo della "superficie utile" non possono essere conteggiati i muri, in quanto l'art. 6 del DM fa riferimento alla superficie calpestabile e non a quella lorda. Invece, una diversa sezione della medesima Commissione Tributaria Regionale (cfr. C.T. Reg. Roma 10.7.2008 n. 44), aveva affermato che anche i muri dovessero essere conteggiati nella "superficie utile", in quanto il criterio seguito dall'art. 6 del DM 2.8.69 non è quello della calpestabilità, ma quello dell'appartenenza alla parte interna dell'unità abitativa.

In proposito, poi, la C.T. Reg. Roma, nella sentenza 26.1.2010 n. 6, ha affermato che, ove l'ufficio intenda revocare l'agevolazione prima casa a causa della superficie catastale dell'immobile, deve

motivare l'atto con una stima tecnica eseguita direttamente, che riporti lo schema geometrico corredato da misure e calcoli eseguiti direttamente sul luogo.

Unità immobiliari facenti parte di un complesso turistico alberghiero

La R.M. 13.1.96 n. 14/E ha chiarito che anche le cessioni di unità immobiliari inserite in un complesso destinato a residenza turistico-alberghiera possono usufruire dell'aliquota agevolata per la "prima casa" se non presentano le caratteristiche dell'immobile di lusso ai sensi del DM 2.8.69 e sono idonee ad ospitare nuclei familiari.

Infatti, afferma la risoluzione, *"le cessioni di unità immobiliari facenti parte del residence sono da assoggettare all'aliquota IVA prevista per le case di civile abitazione non di lusso qualora le strutture e le caratteristiche intrinseche delle unità stesse siano tali da renderle idonee ad ospitare un nucleo familiare, offrendo le condizioni di abitabilità necessarie per il quotidiano svolgimento di vita domestica"*.

Fabbricati rurali

Nella circ. 38/2005, l'Agenzia delle Entrate ha modificato il proprio precedente orientamento, affermando che l'agevolazione prima casa può trovare applicazione anche nell'ipotesi di trasferimento di un fabbricato rurale o di una porzione di esso, purché il fabbricato o la sua porzione siano idonei all'utilizzo residenziale e non costituiscano pertinenza di un terreno agricolo.

Ai fini della definizione del *"fabbricato rurale"* non si fa riferimento alla categoria catastale di appartenenza, bensì alle caratteristiche individuate dall'art. 9 co. 3 - 5 del DL 557/93, conv. L. 133/94, come recentemente riformulato dall'art. 26-*bis* del DL 159/2007, conv. L. 222/2007. 

Infatti – spiega l'Agenzia – l'elemento rilevante ai fini dell'applicazione dell'agevolazione, alla luce della normativa che oggi disciplina la *"prima casa"*, *"non è più rappresentato dalla natura urbana o rurale dell'immobile acquistato, ma dalla ricorrenza o meno delle caratteristiche di cui al D.M. 2 agosto 1969"*.

L'agevolazione prima casa spetta, dunque, anche nel caso di trasferimento di fabbricati rurali abitativi, purché, però – prosegue la circolare – essi non costituiscano pertinenza di un terreno agricolo. Le pertinenze, infatti, sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio sono destinate.

Si ricorda che, a norma dell'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, il trasferimento di terreni agricoli e relative pertinenze (tra le quali rientrano le abitazioni rurali) trasferiti a favore di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli a titolo principale o di associazioni o società cooperative, scontano l'imposta di registro con l'aliquota del 15%. 

Conseguenza dell'inclusione dei fabbricati rurali adibiti ad abitazione tra gli immobili che possono costituire oggetto dell'applicazione dell'agevolazione prima casa è che il possesso di tali immobili rileva anche ai fini della preclusione dell'agevolazione. Pertanto, il contribuente che possiede un fabbricato rurale adibito ad abitazione nel territorio del Comune in cui si trova un'altra abitazione il cui acquisto si vorrebbe agevolare, non può usufruire del beneficio prima casa in relazione a quest'ultima (co. 1 lett. b della nota II-*bis* all'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86).

- la piena proprietà;
- la nuda proprietà;
- l'usufrutto;
- l'uso;
- l'abitazione.

È irrilevante, ai fini dell'impedimento della decadenza, il prezzo corrisposto in relazione al secondo acquisto, il quale ben potrebbe essere inferiore a quello pagato per il primo acquisto.

La disposizione in esame ha dato luogo ad alcune questioni, in particolare relativamente:

- alla possibilità di evitare la decadenza attraverso un acquisto a titolo gratuito avvenuto entro un anno dalla vendita;
- alla possibilità di evitare la decadenza nel caso di costruzione di un nuovo immobile, entro un anno dalla vendita, su di un terreno di proprietà del contribuente, acquistato nell'anno successivo alla vendita.

Riacquisto a titolo gratuito

Il riacquisto a titolo gratuito non è ritenuto dall'Amministrazione finanziaria idoneo ad evitare la decadenza.

Da ultimo, tale tesi è stata affermata nella ris. 3.4.2008 n. 125, nella quale l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che il contribuente che abbia acquistato un immobile godendo delle agevolazioni prima casa e, prima del decorso di 5 anni, lo alieni, sapendo che a breve riceverà, in donazione, un altro immobile da adibire a propria abitazione principale, decade dall'agevolazione prima casa goduta in relazione all'immobile acquistato per compravendita, sicché dovrà corrispondere le imposte in misura ordinaria, nonché la sanzione pari al 30% di esse.

Secondo l'Agenzia, dunque, il co. 4 della nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, ove statuisce che la decadenza è impedita se il soggetto "*proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale*", deve essere interpretato nel senso che il secondo acquisto debba avvenire a titolo oneroso.

Come rilevato in dottrina, tuttavia, l'interpretazione letterale della norma non impone tale conclusione, posto che la disposizione fa riferimento semplicemente all'"acquisto", dizione che contempla sia atti a titolo oneroso che gratuito. 

Ciò nonostante, l'Agenzia esclude che la decadenza possa essere evitata ove, ad esempio, il secondo acquisto avvenga per donazione.

In tal senso sembra esprimersi anche la giurisprudenza di merito, la quale (cfr. C.T. Prov. Treviso 24.3.2010 n. 25) ritiene che, per evitare la decadenza, sia indispensabile che il contribuente che ha alienato l'immobile si faccia carico, entro un anno, del pagamento del corrispettivo per l'acquisto di un nuovo immobile. Così, la Commissione Tributaria di Treviso ha affermato che decade dall'agevolazione colui che, dopo aver alienato l'immobile acquistato con l'agevolazione (prima del decorso di 5 anni dalla data dell'acquisto), riceva per donazione un fabbricato ed, effettuando lavori di nuova costruzione su di esso, edifichi un fabbricato che destina a propria abitazione principale, anche se la nuova edificazione avviene prima del decorso di un anno dal momento della vendita dell'altro immobile.

Riacquisto mediante costruzione sul terreno acquistato entro l'anno

Nella ris. 16.3.2004 n. 44, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che non decade dall'agevolazione colui che, dopo aver proceduto alla vendita infraquinquennale dell'immobile acquistato con le agevolazioni prima casa, entro un anno acquista un terreno e su di esso provveda a costruire un immobile da adibire ad abitazione principale. Nella risoluzione si precisa che, al fine dell'impedimento della decadenza:

- non è necessario che entro un anno l'immobile venga ultimato, ma è sufficiente che venga ad esistenza un fabbricato che abbia rilevanza ai sensi dell'art. 2645-*bis* c.c., ovvero almeno un rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e della copertura;
- è necessario che il contribuente provveda ad adibire l'immobile a propria abitazione principale;
- non è comunque sufficiente il solo acquisto della proprietà del terreno.

La C.T. Reg. Torino, nella sentenza 20.1.2010 n. 13, ha escluso il perfezionamento della decadenza nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione infraquinquennale dell'immobile agevolato, termini la ristrutturazione di un altro immobile (ed ivi ponga la propria abitazione) edificato su un terreno che egli stesso aveva acquistato, dopo aver proceduto all'acquisto agevolato, ma già prima di averlo alienato.

 Un contribuente, dopo aver acquistato, in data 27.2.2003, un immobile abitativo usufruendo delle agevolazioni prima casa, acquista, in data 12.7.2005, un terreno, su cui intende costruire un nuovo immobile, da adibire ad abitazione prima casa. Il 16.12.2006 (quindi prima del decorso di 5 anni dal momento dell'acquisto agevolato), egli vende l'abitazione acquistata con l'agevolazione e trasferisce il proprio domicilio nella nuova abitazione costruita sul terreno acquistato nel 2005.

La sentenza risulta di particolare interesse, in quanto, nel caso di specie, non si è realizzata la ordinaria sequenza (acquisto agevolato – cessione prima di 5 anni – nuovo acquisto entro un anno) bensì la diversa sequenza: acquisto agevolato – acquisto di un terreno con fabbricato rurale – cessione (prima di 5 anni) dell'abitazione acquistata con l'agevolazione “prima casa” – ultimazione, entro 1 anno, della costruzione sul terreno e fissazione del domicilio in essa.

Ad avviso della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, in tal caso, è comunque rispettata la consequenzialità che permette di evitare la decadenza.

 La Commissione pare porre l'accento sul fatto che, entro un anno dall'alienazione infraquinquennale dell'immobile acquistato con l'agevolazione, il contribuente abbia ottenuto l'abitabilità e l'accatastamento del nuovo immobile costruito sul terreno. In breve, ciò che rileva, ai fini dell'impedimento della decadenza, non sembra essere il momento dell'acquisto del terreno su cui verrà a sorgere la nuova abitazione (che è avvenuto prima dell'alienazione infraquinquennale dell'immobile agevolato), quanto il momento in cui il nuovo immobile diviene idoneo all'utilizzo come abitazione.

Le affermazioni della sentenza citata potrebbero indurre a domandarsi se la decadenza possa essere impedita anche dalla costruzione, entro 1 anno dall'alienazione, di un fabbricato abitativo su di un terreno già nella proprietà del contribuente. In tal caso, infatti, al momento del venire ad esistenza della nuova abitazione, il proprietario del terreno ne acquista la proprietà a titolo ori-

ginario in virtù del meccanismo dell'accessione (art. 922 e 934 c.c.), sicché potrebbe ritenersi integrato il requisito richiesto per impedire la decadenza. Si ritiene che tale impostazione, tuttavia, non sia condivisa dall'Amministrazione finanziaria, la quale, come anticipato, ritiene idoneo ad evitare la decadenza solo l'acquisto a titolo oneroso.

Riacquisto della pertinenza

L'Agenzia delle Entrate, nella ris. 30/2008, ha affermato che si verifica la decadenza dall'agevolazione prima casa se la pertinenza di un immobile, acquistata con i benefici "prima casa", viene alienata prima del decorso dei 5 anni dall'acquisto, anche nel caso in cui, entro un anno dall'alienazione, il proprietario dell'immobile acquisti una nuova pertinenza con l'agevolazione "prima casa".

Infatti – spiega l'Agenzia – il meccanismo che consente di evitare la decadenza dal beneficio dell'agevolazione prima casa richiede che il riacquisto, entro un anno, abbia ad oggetto un altro immobile da adibire ad abitazione principale, e non l'acquisto di una pertinenza.

Pertanto, nel caso in cui un soggetto, che abbia goduto dell'agevolazione prima casa acquistando un immobile e una pertinenza, alieni la sola pertinenza prima del decorso di 5 anni, egli decade, in relazione ad essa, dal beneficio, anche se, prima del decorso di un anno, acquisti una nuova pertinenza.

In relazione al secondo acquisto avente ad oggetto la nuova pertinenza, inoltre, il contribuente:

- non potrà beneficiare del credito d'imposta di cui all'art. 7 co. 1 della L. 448/98;
- in presenza dei requisiti, potrà godere dell'agevolazione prima casa.

In relazione al credito d'imposta per il riacquisto della prima casa si veda il successivo § 7.

Invece, come chiarito dalla C.T. Reg. Torino 13.7.2009 n. 49, nel caso in cui il contribuente che abbia goduto dell'agevolazione prima casa in relazione all'acquisto di un'abitazione e, successivamente, di un box ad essa pertinenziale, alieni, prima del decorso di 5 anni, sia l'immobile che il box, non si realizza la decadenza dall'agevolazione (neppure parziale) se egli, entro un anno, riacquista una nuova abitazione, anche se priva di pertinenze. In tal caso, perché sia impedita la decadenza non è necessario che il contribuente proceda all'acquisto di un'abitazione e di un box pertinenziale, ma semplicemente che egli proceda all'acquisto di un nuovo immobile (con o senza pertinenze).

Stipula del contratto preliminare entro un anno

Con la ris. 3.5.2004 n. 66, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la sottoscrizione del solo contratto preliminare di compravendita (entro un anno dalla vendita dell'immobile agevolato) non consente di evitare la decadenza dall'agevolazione prima casa, in quanto tale contratto non ha efficacia traslativa della proprietà (sicché non determina l'acquisto dell'immobile in capo al promissario acquirente) ma ha effetti meramente obbligatori.

L'efficacia meramente obbligatoria del contratto preliminare (affermata, tra le tante, da Cass. 24.11.2007 n. 24460) non consente a tale atto di impedire la decadenza dall'agevolazione prima casa.



BENE O DIRITTO TRASFERITO	IMPOSTA
Fabbricati o porzioni di fabbricati il cui trasferimento è esente da IVA ai sensi dell'art. 10 co. 1 n. 8-bis del DPR 633/72 ed è effettuato nei confronti di imprese di rivendita immobiliare, a condizione che queste dichiarino in atto di trasferirli entro tre anni	1%
Immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati, a condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto	1%
Immobili diversi dai precedenti (es. aree fabbricabili)	8%
Se il trasferimento avviene a favore dello Stato, di enti pubblici territoriali o di loro consorzi, ovvero a favore di comunità montane	euro 168,00
Se il trasferimento ha per oggetto immobili situati all'estero o diritti reali di godimento sugli stessi	euro 168,00
Se il trasferimento avviene a favore di ONLUS, a condizione che tali soggetti dichiarino nell'atto che intendono utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che realizzi l'effettivo utilizzo diretto entro due anni dall'acquisto.	euro 168,00
Se il trasferimento avviene a favore delle istituzioni riordinate in aziende di servizi o in ONLUS, a condizione che tali soggetti dichiarino in atto che intendono utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che realizzino detto utilizzo entro due anni dall'acquisizione	euro 168,00

 Sono fatte salve eventuali agevolazioni (si pensi, a mero titolo esemplificativo, all'agevolazione per i giovani agricoltori prevista dall'art. 14 co. 5 della L. 441/98).

Beni mobili

In linea generale, per i beni mobili diversi dai beni mobili registrati e dalle unità da diporto, l'imposta è dovuta con l'aliquota del 3% ai sensi dell'art. 2 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86.

5 BASE IMPONIBILE DELL'IMPOSTA DI REGISTRO

Analogamente a quanto esaminato per le modalità applicative, al fine di individuare correttamente la base imponibile dell'imposta di registro è necessario analizzare le diverse fattispecie che possono configurarsi a seconda dell'assoggettabilità o meno ad IVA delle singole prestazioni configuranti la permuta.

In particolare, si possono verificare due situazioni rilevanti in cui l'operazione di permuta sconta, seppur con modalità applicative differenti, l'imposta di registro:

- permuta tra prestazioni soggette all'imposta di registro;
- permuta tra una prestazione soggetta all'imposta di registro ed una soggetta ad IVA.

5.1 PERMUTA TRA OPERAZIONI SOGGETTE AD IMPOSTA DI REGISTRO

In linea generale, l'art. 43 co. 1 lett. b) del DPR 131/86 stabilisce che, per le permutate, la base imponibile è costituita dal "valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta".

 La norma fa salvo il disposto dell'art. 40 co. 2 del DPR 131/86, relativo a contratti di permuta in cui soltanto un'operazione è soggetta ad IVA.

 Sul punto, si veda il successivo § 5.2.

La determinazione della base imponibile nell'ambito delle permuta effettuata tra prestazioni soggette all'imposta di registro deve tener conto anche della disposizione contenuta nell'art. 51 del DPR 131/86, in base al quale il valore dei beni o dei diritti è quello:

- dichiarato dalle parti nell'atto;
- o, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto.

Beni immobili

Il medesimo art. 51, al co. 2, precisa che per i beni immobili il valore di riferimento è costituito dal "*valore venale in comune commercio*".

Ove, successivamente, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate ritenga che il valore dichiarato non corrisponda effettivamente al valore venale del bene, può operare la rettifica del valore dichiarato in atto.

Sul tema, si rinvia al successivo cap. 67 "Accertamento dei trasferimenti immobiliari".



5.1.1 Determinazione dell'imposta

In base al disposto *ex art.* 43 co. 1 lett. b) del DPR 131/86, si calcola l'imposta afferente ciascun bene, applicando e versando solo quella più elevata, a prescindere dal fatto che la stessa derivi da un'aliquota più elevata o da un maggior valore del bene.

A mero titolo esemplificativo, si consideri una permuta, effettuata da soggetti privati, tra un terreno agricolo del valore di euro 10.000,00 ed un fabbricato del valore di euro 15.000,00.

Il terreno agricolo, tassato con l'aliquota del 15%, sconta l'imposta di registro in misura pari ad euro 1.500,00, laddove il fabbricato, tassato con l'aliquota del 7%, sconta l'imposta di registro in misura pari ad euro 1.050,00. Pertanto, l'operazione è soggetta all'imposta di registro più elevata tra quelle calcolate (euro 1.500,00).

Pare evidente come la maggiore imposta, in tal caso, non derivi dal bene di valore superiore, bensì da quello che, pur avendo un valore inferiore, sconta l'imposta con un'aliquota più elevata.



5.1.2 Valutazione su base catastale

L'Agenzia delle Entrate, con la ris. 9.11.2007 n. 320, ha affermato che anche alla permuta di abitazioni tra persone fisiche che non agiscano nell'esercizio dell'impresa, arti o professioni, è possibile applicare il principio del "prezzo-valore", disciplinato dall'art. 1 co. 497 della L. 266/2005.

Ai sensi dell'art. 1 co. 497 della L. 266/2005, per le sole cessioni nei confronti di persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale è costituita dal valore catastale dell'immobile determinato ai sensi dell'art. 52 co. 4 e 5 del DPR 131/86, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto stesso.



Sul tema, si rinvia al successivo cap. 67 "Accertamento dei trasferimenti immobiliari".



L'applicabilità di tale disciplina al contratto di permuta incontrava due difficoltà:

- la riconducibilità della permuta al concetto di “cessione” richiamato dalla norma;
- la controprestazione costituita dal contemporaneo trasferimento di un altro bene.

Permuta come “cessione”

Riguardo al primo punto, l'Amministrazione finanziaria (ris. 9.11.2007 n. 320) ha espressamente chiarito che rientra nel concetto di “cessione” anche il contratto di permuta di cui all'art. 1552 c.c.

 In particolare, la ris. 14.6.2007 n. 136 aveva chiarito che la previsione legislativa del co. 497 citato ha sempre ad oggetto la “cessione”. Infatti, come sopra precisato, tale disposizione – ai fini dell'applicazione del “criterio catastale” per la determinazione della base imponibile – fa generico riferimento alle cessioni aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, senza qualificarne ulteriormente il tipo di “cessione”.

In precedenza, l'Agenzia delle Entrate (ris. 1.6.2007 n. 121) aveva altresì precisato che rientrano nell'ambito applicativo dell'art. 1 co. 497 in esame non solo le “fattispecie traslative” in senso stretto, ma anche gli acquisti a titolo derivativo-constitutivo, gli atti traslativi della nuda proprietà, gli atti di rinuncia e ogni altro negozio assimilato al trasferimento, per il quale la base imponibile è determinata con riferimento al valore del bene oggetto dell'atto, ai sensi dell'art. 43 del DPR 131/86.

Corrispettivo della permuta

In ordine al secondo punto, si sottolinea che anche nella permuta è presente un corrispettivo, seppur non monetario; il corrispettivo, infatti, è rappresentato dalla cessione di altro bene o dalla prestazione di altro servizio.

Posto che l'art. 1 co. 497 della L. 266/2005 dispone che le parti hanno comunque l'obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito, l'Agenzia delle Entrate (ris. 9.11.2007 n. 320) ha chiarito che è comunque necessario indicare nell'atto:

- il conguaglio pattuito dalle parti;
- nonché in ogni caso il valore attribuito a ciascuno dei beni permutati.

5.2 PERMUTA TRA OPERAZIONI SOGGETTE A DIVERSO REGIME TRIBUTARIO

Per quanto concerne la permuta di beni soggetti ad IVA con beni soggetti ad imposta di registro, si è già avuto modo di evidenziare come tale operazione debba essere, in realtà, suddivisa idealmente nelle due prestazioni corrispettive della stessa, assoggettate ad autonoma tassazione ai sensi dell'art. 40 co. 2 del DPR 131/86.

Ciò detto, la base imponibile deve essere distinta a seconda dell'imposta da applicare.

5.2.1 Base imponibile ai fini IVA

Ai sensi dell'art. 13 co. 2 lett. d) del DPR 633/72, nel caso di operazioni permutative deve essere assoggettato ad IVA il valore normale dei beni e dei servizi che formano oggetto di ciascuna operazione, e non l'ammontare complessivo dei corrispettivi reciproci dovuti in relazione alle normali e distinte operazioni di cessione o di prestazione.

 Per valore normale s'intende “il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni e servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di com-

Fondi rustici montani

L'art. 1559-*bis* c.c. fa riferimento ai fondi rustici, con annessi fabbricati, situati in comuni classificati montani, a prescindere dalla loro estensione o dal loro reddito.

Piccoli fondi rustici

L'ultimo comma dell'art. 1559-*bis* c.c. prevede l'applicazione dell'usucapione speciale anche ai fondi rustici, con annessi fabbricati:

- situati in comuni non classificati come montani;
- che abbiano un reddito non superiore ai limiti fissati dalla legge speciale.

3 REGISTRAZIONE DELL'ATTO

L'usucapione, essendo un effetto del possesso prolungato di un bene, non costituisce, di per sé, presupposto di applicazione di alcun tributo; ciò che genera imposizione sono, invece, gli atti e i provvedimenti che accertano il verificarsi dell'usucapione.

Sentenze che accertano l'usucapione

Le sentenze che accertano l'avvenuta usucapione sono soggette a registrazione entro il termine fisso di 20 giorni (art. 5 co. 1 del DPR 131/86 e art. 8 nota II-*bis* della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86).

Per un'analisi degli obblighi di registrazione relativi ad atti concernenti l'accertamento o la rinuncia all'usucapione, si veda il successivo § 4.



4 MODALITÀ DI APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA DI REGISTRO

In via preliminare, è necessario sottolineare che l'usucapione quale modo di acquisto della proprietà e degli altri diritti reali di godimento non è oggetto di alcuna specifica disposizione ai fini dell'imposta di registro.

In effetti, l'usucapione in sé, essendo un semplice effetto del possesso prolungato di un bene nel tempo, non costituisce presupposto di applicazione di alcun tributo.

Costituiscono, invece, presupposto di applicazione dell'imposta di registro gli atti e i provvedimenti che:

- accertano il diritto di usucapione;
- interrompono il corso dell'usucapione, con riconoscimento immediato della stessa;
- impediscono gli effetti della stessa.

4.1 SENTENZE DI USUCAPIONE

La sentenza con cui il giudice dichiara l'acquisto mediante usucapione è una sentenza di mero accertamento, posto che l'acquisto del possesso (o di altro diritto reale) mediante usucapione si verifica *ope legis* con il decorso del tempo stabilito dalla legge.

In tal senso si veda Cass. 7.8.2000 n. 10372.

Le sentenze di accertamento in esame hanno contenuto patrimoniale, in quanto accertano un diritto (di proprietà o altri diritto reale) che trae origine dal possesso pluriennale ed incontestato dell'immobile (C.M. 16.10.97 n. 267/E).





In passato il Ministero delle Finanze, con la C.M. 16.10.97 n. 267/E, aveva invece sostenuto che le agevolazioni di cui alla L. 604/54 non potevano applicarsi in caso di acquisto della proprietà per usucapione.

4.1.4 Usucapione di terreni agricoli montani

L'Agenzia delle Entrate, nella ris. 16.6.2008 n. 244, ha affermato, confermando l'orientamento già accolto nella precedente ris. 2.8.2007 n. 201, che le agevolazioni per i terreni montani, relative alle imposte di registro, ipotecaria e catastale, non possono trovare applicazione alla sentenza dichiarativa dell'avvenuta usucapione di fondi rustici per possesso protrattosi per quindici giorni.

Secondo l'art. 4 della L. 346/76, ai trasferimenti immobiliari regolarizzati che abbiano realizzato arrotondamento o accorpamento di proprietà dirette coltivatrici, sono applicabili le agevolazioni di cui all'art. 9 co. 2 del DPR 601/73, il quale prevede:

- l'applicazione dell'imposta di registro e ipotecaria in misura fissa;
- l'esenzione dall'imposta catastale.

Ciò detto, al fine di individuare il corretto regime impositivo dell'usucapione di terreni agricoli montani, occorre distinguere:

- l'usucapione che matura per effetto del solo possesso continuato per 15 anni (art. 1159-*bis* co. 1 c.c.);
- l'usucapione quinquennale che matura per effetto di un concorso di presupposti *ex art.* 1159-*bis* co. 2 c.c. (acquisto in buona fede di un bene venduto da chi non ne è proprietario, con titolo idoneo al trasferimento, trascritto nei registri immobiliari).

Usucapione quindicennale

L'usucapione di terreni agricoli classificati come montani, per effetto del possesso continuato per 15 anni, sconta la tassazione ordinaria (ris. Agenzia delle Entrate 2.8.2007 n. 244).

In pratica, trova applicazione la regola generale di cui all'art. 8 nota II-*bis* della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, secondo cui gli atti, essendo equiparati a quelli traslativi, sono soggetti a registrazione in termine fisso e scontano l'imposta in misura proporzionale ai sensi degli artt. 1 e 2 della Tariffa, Parte I.



Di conseguenza, anche le imposte ipotecaria e catastale si applicano in misura proporzionale.

Usucapione quinquennale

L'Amministrazione finanziaria (ris. 2.8.2007 n. 201; ris. 16.6.2008 n. 244) ha chiarito che l'agevolazione di cui all'art. 4 della L. 346/76 è applicabile soltanto a trasferimenti immobiliari regolarizzati, ossia a quelli *ex art.* 1159-*bis* co. 2 c.c.



In effetti, i presupposti al cui ricorrere matura l'usucapione (buona fede, titolo idoneo e trascritto, possesso ultraquinquennale) determinano la "regolarizzazione" dell'acquisto.

In particolare, il citato art. 4 considera applicabili le agevolazioni di cui all'art. 9 co. 2 del DPR 601/73, ossia:

- le imposte fisse di registro e ipotecaria (euro 168,00);
- l'esenzione dall'imposta catastale.

4.2 DICHIARAZIONE DI ACQUISTO PER USUCAPIONE

Qualora in un contratto sia contenuta una dichiarazione che attesti l'avvenuto acquisto per usucapione, si applica l'imposta di registro in misura fissa (euro 168,00) *ex art. 11 della Tariffa, Parte I* o *ex art. 4 della Tariffa, Parte II*, allegata al DPR 131/86, in quanto si tratta di atti non aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale.

Tale dichiarazione non produce effetti reali od obbligatori e non può, quindi, essere ricompresa nel novero degli:

- atti dichiarativi (tassati *ex art. 3 della Tariffa, Parte I*);
- atti a contenuto patrimoniale in genere (tassati *ex art. 9 della Tariffa, Parte I*).

4.2.1 Registrazione in termine fisso

L'atto che attesta l'avvenuto acquisto per usucapione è soggetto a registrazione, oltre che con imposta fissa (*ex art. 11 della Tariffa, Parte I*, allegata al DPR 131/86), in termine fisso, se formato con atto pubblico o scrittura privata autenticata: esso deve essere registrato entro 20 giorni dalla data dell'atto o entro 60 giorni se l'atto è formato all'estero (combinato disposto dell'art. 5 co. 1 e art. 13 co. 1 del DPR 131/86).

4.2.2 Registrazione in caso d'uso

Gli atti in questione stipulati nella forma di scrittura privata non autenticata, sono soggetti a registrazione solo in caso d'uso, in quanto contemplati dall'art. 4 della Tariffa, Parte II, allegata al DPR 131/86.

L'imposta è dovuta in misura fissa.

4.3 ALTRI ATTI RELATIVI ALL'USUCAPIONE

4.3.1 Riconoscimento del diritto da parte del possessore

Posto che il decorso del termine per l'usucapione può essere interrotto in seguito al riconoscimento del diritto altrui da parte del possessore, ove tale riconoscimento sia fatto per iscritto sconta l'imposta di registro in misura fissa (euro 168,00), in quanto atto ricognitivo privo di effetti patrimoniali.

L'atto è soggetto a registrazione in termine fisso solo se redatto per atto pubblico o scrittura privata autenticata (art. 11 della Tariffa, Parte I, allegata ad DPR 131/86).

Posto che, in tal caso, non viene trasferito alcun diritto reale, l'atto di riconoscimento non è soggetto a trascrizione né a voltura catastale e non costituisce, pertanto, il presupposto per l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale.

Riconoscimento implicito in altri atti

Può accadere che il riconoscimento sia implicito in altri atti, quali:

- promessa di pagamento;
- versamento di un acconto o di un canone;
- prestazione di una garanzia.

ta propria, si deve fare riferimento all'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86.

La seguente tabella sintetizza le aliquote applicabili.

Oggetto del diritto usucapito	Aliquota
Fabbricati e relative pertinenze	7%
Terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli a titolo principale o di associazioni o società cooperative di cui agli artt. 12 e 13 della legge 9 maggio 1975, n. 153	15%
Immobili di interesse storico, artistico e archeologico vincolati, a condizione che l'acquirente non venga meno agli obblighi della loro conservazione e protezione	3%
Case di abitazione non di lusso, ove ricorrano le condizioni per l'agevolazione "prima casa" (con le precisazioni di cui al § 4.6.2)	3%
Fabbricati o porzioni di fabbricati il cui trasferimento è esente da IVA ai sensi dell'art. 10 co. 1 n. 8-bis) del DPR 633/72 ed è effettuato nei confronti di imprese di rivendita immobiliare, a condizione che queste dichiarino in atto di trasferirli entro tre anni	1%
Immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati, a condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto	1%
Immobili diversi dai precedenti (es. aree fabbricabili)	8%
Se il trasferimento avviene a favore dello Stato, di enti pubblici territoriali o di loro consorzi, ovvero a favore di comunità montane	euro 168,00
Se il trasferimento ha per oggetto immobili situati all'estero o diritti reali di godimento sugli stessi	euro 168,00
Se il trasferimento avviene a favore di ONLUS a condizione che tali soggetti dichiarino nell'atto che intendono utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che realizzi l'effettivo utilizzo diretto entro due anni dall'acquisto.	euro 168,00
Se il trasferimento avviene a favore delle istituzioni riordinate in aziende di servizi o in ONLUS, a condizione che tali soggetti dichiarino in atto che intendono utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che realizzino detto utilizzo entro due anni dall'acquisizione	euro 168,00

È fatta salva la possibilità di applicare aliquote agevolate in presenza di determinate condizioni.

Per un esame approfondito delle singole aliquote applicabili, si rinvia al cap. 19 "Compravendita immobiliare".



4.4.2 Inapplicabilità dell'agevolazione "prima casa"

In ordine alla possibilità di applicare l'aliquota agevolata del 3%, parte della giurisprudenza (Cass. 29.2.2008 n. 5447) e l'Amministrazione finanziaria (circ. 12.8.2005 n. 38) sostengono l'inapplicabilità dell'agevolazione prima casa alla sentenza di accertamento dell'avvenuta usucapione.

Tuttavia, recentemente, la Corte di Cassazione (Cass. 17.12.2008 n. 29371 e Cass. 15.1.2010 n. 581) si è espressa in senso favorevole all'applicazione dell'agevolazione prima casa (in relazione all'imposta di registro ma non alle imposte ipotecaria e catastale) alle sentenze che accertano l'usucapione.

Infatti – afferma la Corte (Cass. 29371/2008), facendo riferimento alla citata disposizione di cui alla nota II-bis all'art. 8 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR

131/86, che equipara il trattamento impositivo delle sentenze di usucapione a quello dei trasferimenti a titolo oneroso della proprietà immobiliare – *“poiché la sentenza dichiarativa dell’usucapione viene equiparata per legge ai trasferimenti di cui all’art. 1 non si vede per quale ragione non si debbano applicare le agevolazioni che a tale articolo fanno riferimento”*.



Invece, la Corte di Cassazione, nella sentenza 29.2.2008 n. 5447, aveva afferma che la nota II-bis dell’art. 8 – secondo cui la tassazione delle sentenze di usucapione è parificata a quella degli atti di trasferimento – *“non consente l’estensione agli atti giudiziali accertativi dell’usucapione di qualunque norma, anche a carattere generale, agevolatrice degli atti di trasferimento a titolo oneroso”*.



Sul tema, si rinvia al cap. 20 “Agevolazioni prima casa”.

5 BASE IMPONIBILE DELL’IMPOSTA DI REGISTRO

Al fine di individuare correttamente la base imponibile per l’applicazione dell’imposta di registro, è necessario fare riferimento, analogamente a quanto previsto per gli atti traslativi della proprietà o di altri diritti reali, all’art. 43 co. 1 lett. a) del DPR 131/86, secondo cui la base imponibile per i contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali è costituita dal valore del diritto risultante:

- alla data dell’atto;
- alla data in cui si producono gli effetti traslativi o costitutivi, qualora gli atti siano sottoposti a condizione sospensiva, ad approvazione o ad omologazione.

Ai sensi dell’art. 51 co. 1 del DPR 131/86, il valore dei beni cui fare riferimento è quello dichiarato dalle parti nell’atto.

Qualora il provvedimento abbia ad oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari, per valore s’intende il valore venale in comune commercio (art. 51 co. 2 del DPR 131/86).

Pertanto, come chiarito dalla Corte di Cassazione nella sentenza 9.4.2003 n. 5590, la base imponibile cui applicare l’imposta di registro, nel caso di sentenza che dichiara l’usucapione, è costituita dal valore dei beni usucapiti al momento del passaggio in giudicato della sentenza che dichiara l’usucapione.

Accessioni, frutti e pertinenze

L’Agenzia delle Entrate (C.M. 16.10.97 n. 267/E) ha chiarito che la base imponibile delle sentenze dichiarative dell’usucapione, è costituita dal valore complessivo dell’immobile, inclusi accessioni, frutti e pertinenze.

Si ricorda, infatti, che in virtù del principio dell’accessione, il proprietario del suolo diviene proprietario delle costruzioni su di esso esistenti. Pertanto, se, prima che si realizzi l’usucapione, il soggetto che esercita il possesso *ad usucapionem* costruisce sul suolo altrui, egli non diviene proprietario del fabbricato, atteso che quest’ultimo accede alla proprietà del suolo (che compete ancora all’originario proprietario). Solo con il realizzarsi dell’usucapione si realizza il presupposto per l’acquisto della proprietà (del suolo e del fabbricato) da parte del possessore.

CONCESSIONE DI BENI STATALI**Prassi**

R.M. 14.2.85 n. 251210; R.M. 8.11.85 n. 200044; C.M. 10.6.86 n. 37; R.M. 26.3.88 n. 310174; R.M. 15.3.90 n. 550606; R.M. 22.6.91 n. 260669; R.M. 19.5.92 n. 260643; R.M. 22.4.93 n. 260578; R.M. 22.12.94 n. 34/E; R.M. 17.7.96 n. 128/E; R.M. 5.2.99 n. 15/E; Ris. Agenzia delle Entrate 25.10.2001 n. 166; Ris. Agenzia delle Entrate 20.10.2008 n. 392; Ris. Agenzia delle Entrate 17.12.2008 n. 480; Ris. Agenzia delle Entrate 26.4.2010 n. 32

Giurisprudenza

Cass. 2.3.89 n. 1161; C.T.C. 2.2.91 n. 854; Cass. 22.11.93 n. 11491; Cass. 26.7.94 n. 6952; C.T. Prov. Pisa 27.3.98 n. 52; Cass. 4.5.98 n. 4402; Cass. 12.2.99 n. 50; Cass. 26.4.2000 n. 5346; Cass. 25.7.2001 n. 10097; Cass. 9.3.2004 n. 4769; Cass. 26.1.2007 n. 1718

1 PREMESSA

Al fine di delineare la disciplina fiscale delle concessioni di beni statali è necessario considerare la forma e l'oggetto specifico dell'atto.

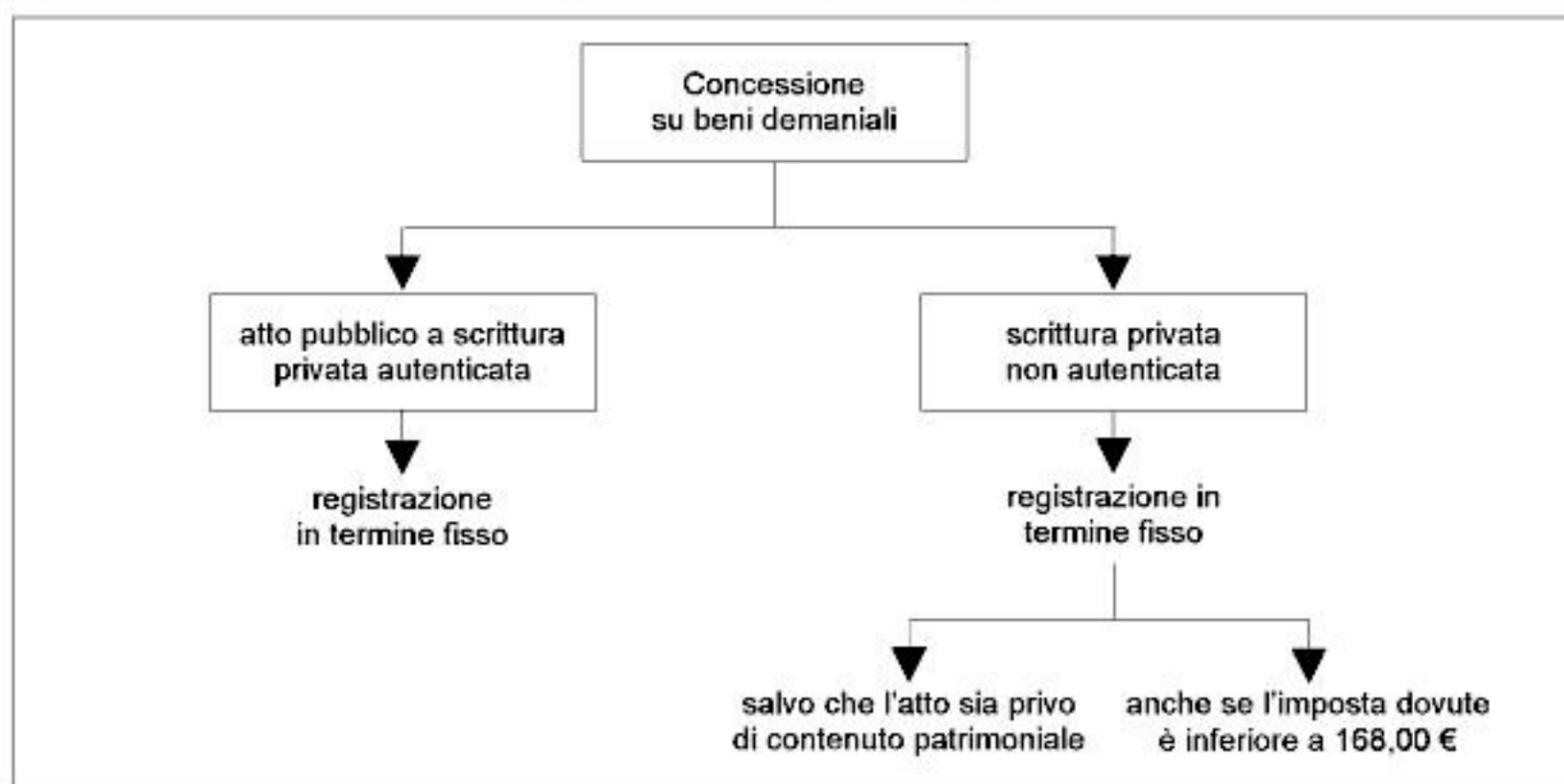


Fig. 1 - Regime delle concessioni

2 BENI STATALI

Ai sensi dell'art. 42 della Costituzione, i beni possono appartenere allo Stato, ad enti o a privati.

Per quanto riguarda i beni pubblici, è possibile distinguere tra:

- beni demaniali (art. 822 c.c.);

- beni patrimoniali (art. 826 c.c.).



Ai fini fiscali, l'Agenzia delle Entrate, nella ris. 25.10.2001 n. 166, ha chiarito che la locuzione "beni demaniali", di cui all'art. 5 co. 2 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, deve essere intesa in senso lato, poiché nella stessa devono essere compresi tutti i beni del patrimonio dello Stato e degli enti pubblici territoriali; ciò in considerazione della posizione di supremazia che tali soggetti assumono rispetto ai privati nel consentirne loro l'uso.

In tal senso si veda anche R.M. 19.5.92 n. 260643.

2.1 BENI DEMANIALI

I beni demaniali, destinati al soddisfacimento di pubblici interessi, possono a loro volta essere classificati in:

- demanio necessario;
- demanio accidentale.

2.1.1 Demanio necessario

Il demanio necessario è costituito da beni che appartengono necessariamente ed esclusivamente allo Stato in forza della legge.



I beni demaniali in senso stretto, infatti, sono destinati esclusivamente alla realizzazione di pubblici interessi.

Si tratta dei beni elencati nel co. 1 dell'art. 822 c.c.:

- lido del mare;
- spiagge;
- rade e porti;
- acque pubbliche (fiumi, torrenti, laghi e altre acque definite dalle leggi in materia);
- opere destinate alla difesa nazionale.

2.1.2 Demanio accidentale

I beni inclusi nel co. 2 dell'art. 822 c.c. appartengono al demanio accidentale.

In particolare, si tratta dei seguenti beni:

- strade, autostrade, strade ferrate;
- aeroporti;
- acquedotti;
- immobili di valore storico, archeologico e artistico;
- musei, pinacoteche, biblioteche;
- cimiteri.

Tali beni possono essere posseduti da chiunque, ma sono considerati demanio accidentale soltanto ove appartengano allo Stato.



Ove tali beni non siano posseduti dallo Stato, sono qualificabili come beni patrimoniali.

2.1.3 Condizione giuridica dei beni demaniali

Ai sensi dell'art. 823 c.c., i beni demaniali:

- sono inalienabili;

- non possono costituire oggetto di diritti a favore di terzi.

In merito a quest'ultimo punto, la citata norma fa salva la possibilità di costituire sui beni demaniali diritti a favore di terzi osservando modi e limiti imposti dalla legge.

Concessione amministrativa

La giurisprudenza ha più volte affermato la possibilità di costituire diritti reali su beni demaniali, entro certi limiti e per alcune utilità, soltanto nella forma della concessione amministrativa.

In tal senso si vedano, Cass. 2.3.89 n. 1161, Cass. 22.11.93 n. 11491, Cass. 12.2.99 n. 50, Cass. 26.4.2000 n. 5346, Cass. 9.3.2004 n. 4769; Cass. 26.1.2007 n. 1718. 

In particolare, la concessione amministrativa normalmente assume la configurazione del contratto-concessione, risultante dalla convergenza di un negozio unilaterale autoritativo della Pubblica Amministrazione e di una convenzione attuativa; si tratta, quindi, di un rapporto contrattuale bilaterale, fonte di obblighi e diritti reciproci dell'ente concedente e del privato concessionario (Cass. 2.3.89 n. 1161).

I connotati del contratto di concessione sono (Cass. 9.3.2004 n. 4769):

- la precarietà;
- la sua revocabilità da parte della Pubblica Amministrazione ove sopravvengano e si manifestino pubbliche esigenze.

Con la concessione amministrativa si realizzano, a favore del concessionario, diritti di natura privatistica classificati quali diritti soggettivi reali su cosa altrui ed aventi valenza di assolutezza e di esclusività "erga omnes", ma che trovano condizioni e limitazioni nei confronti del demanio (C.T. Prov. Pisa 27.3.98 n. 52).

La concessione, in tal caso, è traslativa, poiché con la stessa viene trasferito al destinatario del provvedimento un potere di cui è titolare la Pubblica Amministrazione, ma che la stessa non intende esercitare direttamente. 

Locazione o subconcessione

Il concessionario, se autorizzato dall'amministrazione concedente, oltre a poter dare in uso a terzi terreni demaniali, ancorché a titolo oneroso e dietro corrispettivo, può dare in uso a terzi anche locali facenti parte del demanio mediante locazione o subconcessione (Cass. 26.4.2000 n. 5346).

2.2 BENI PATRIMONIALI

Sono qualificabili come patrimoniali quei beni che non hanno pubblica utilità.

I beni patrimoniali si distinguono in:

- disponibili;
- indisponibili.

2.2.1 Beni patrimoniali indisponibili

I beni patrimoniali indisponibili (art. 826 co. 2 e 3 c.c.) sono beni riservati allo Stato, alle Regioni, alle Province e ai Comuni, destinati allo svolgimento di servizi pubblici e al conseguimento di fini pubblici.

Si tratta dei seguenti beni:

- le foreste;
- le miniere, le cave e le torbiere;
- le cose mobili di valore storico, archeologico e artistico ritrovate nel sottosuolo;
- gli immobili destinati ad uffici pubblici con i relativi arredi;

 Un bene, quindi, può appartenere al patrimonio indisponibile in funzione della sua destinazione ad un pubblico servizio.

- le caserme, gli aerei militari e le navi da guerra;
- la dotazione del Presidente della Repubblica;
- in genere, i beni che singole leggi assegnano al patrimonio indisponibile.

 Tale ultimo punto consente di non considerare tassativa l'elencazione dei beni patrimoniali indisponibili.

2.2.2 Beni disponibili

I beni appartenenti allo Stato, alle Province e ai Comuni non appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile pubblico costituiscono il patrimonio disponibile dello Stato (art. 826 co. 1 c.c.).

2.2.3 Condizione giuridica dei beni patrimoniali

I beni patrimoniali indisponibili possono essere alienati anche a privati, fermo restando il vincolo della destinazione pubblica (art. 828 co. 2 c.c.).

 I beni patrimoniali possono essere sottratti alla loro destinazione soltanto nei modi stabiliti dalle leggi che li riguardano (art. 822 co. 2 c.c.).

Concessione amministrativa

Al pari dei beni demaniali, i beni patrimoniali indisponibili possono essere attribuiti in godimento a privati soltanto nella forma della concessione amministrativa (Cass. 22.11.93 n. 11491).

2.3 PASSAGGIO DI BENI DAL DEMANIO AL PATRIMONIO

Ai sensi dell'art. 829 c.c., il passaggio dei beni dal demanio pubblico al patrimonio dello Stato deve essere dichiarato dall'autorità amministrativa.

3 REGISTRAZIONE DELL'ATTO

Ai fini della registrazione, occorre considerare la forma in cui viene redatto l'atto di concessione demaniale.

3.1 ATTI PUBBLICI E SCRITTURE PRIVATE AUTENTICATE

L'atto di concessione di beni statali, stipulato nella forma di atto pubblico amministrativo, deve essere registrato entro 20 giorni, ovvero, se formato all'estero, entro 60 giorni dalla data dell'atto (art. 13 co. 1 del DPR 131/86).

L'obbligo di registrazione in termine fisso (nei medesimi termini sopra individuati) si configura anche ove l'atto di concessione venga stipulato mediante scrittura privata autenticata.

Sul punto, la R.M. 22.4.93 n. 260578 ha ricordato che gli atti e i contratti della Pubblica Amministrazione non rivestono necessariamente forma pubblicistica, sicché debbono intendersi “pubblici” solo se redatti in forma pubblico-amministrativa. 

3.2 SCRITTURE PRIVATE NON AUTENTICATE

L'atto di concessione, in quanto dotato di contenuto patrimoniale, è soggetto a registrazione in termine fisso anche ove redatto per scrittura privata non autenticata (*ex artt. 9 e 11 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86*).

L'obbligo di registrazione in termine fisso permane anche ove l'imposta proporzionale dovuta per la registrazione non superi la misura fissa di 168,00 euro. Per gli atti di concessione (in quanto contemplati dall'art. 5 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86), infatti, opera una specifica eccezione al principio sancito dall'art. 2 della Tariffa, Parte II, allegata al DPR 131/86.

Si ricorda che l'art. 2 della Tariffa, Parte II, allegata al DPR 131/86 dispone la registrazione in caso d'uso per le scritture private non autenticate quando l'ammontare dell'imposta risulti inferiore a 168,00 euro, ad eccezione che per i contratti di cui all'art. 5 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 (locazioni, concessioni e comodato di beni immobili). L'eccezione è stata introdotta dall'art. 21 co. 16 lett. e) della L. 449/97; per questo, di tale eccezione non teneva conto la R.M. 19.5.92 n. 260643, né la riunione degli Ispettori Compartimentali del 10-13.7.90. 

Concessioni a titolo precario del demanio stradale

Il Ministero delle Finanze, nella R.M. 22.4.93 n. 260578, ha ritenuto privo di contenuto patrimoniale e, quindi, soggetto a registrazione in caso d'uso (art. 4 della Tariffa, Parte II, allegata al DPR 131/86), l'atto, redatto per scrittura privata non autenticata, di concessione a titolo precario del demanio stradale per la costruzione di accessi, l'installazione di cartelli pubblicitari, l'insediamento di distributori di carburante.

4 MODALITÀ DI APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA DI REGISTRO

L'art. 5 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 disciplina il trattamento ai fini dell'imposta di registro delle concessioni su beni demaniali e sui diritti d'acqua. La norma dispone che le concessioni demaniali sono soggette all'imposta di registro in misura proporzionale.

Qualora le concessioni siano effettuate nell'esercizio d'impresa, poiché si rende applicabile l'IVA, le stesse scontano l'imposta di registro in misura fissa (euro 168,00) in forza del principio di alternatività. 

Sul punto, si veda il successivo § 4.3. 

4.1 CONCESSIONI SU BENI DEMANIALI

Le concessioni su beni demaniali, come già accennato, sono atti amministrativi con cui si trasferiscono ai destinatari diritti soggettivi, su beni demaniali, di cui è titolare la Pubblica Amministrazione, ma che la stessa non esercita.

Registrazione

Le concessioni su beni demaniali, stipulate nella forma di atto pubblico amministrativo, sono soggette a:



Sul punto, si veda il precedente § 3.

4.2.2 Concessioni a tempo indeterminato

Il trattamento tributario delle concessioni di acque a tempo indeterminato non è oggetto di alcuna specifica disposizione.

L'Amministrazione finanziaria, tuttavia, ha precisato che il co. 3 dell'art. 5 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, relativo alle concessioni di diritti d'acqua a tempo determinato, si pone in un rapporto di specie rispetto al co. 2 dello stesso, relativo alla più generale categoria delle concessioni su beni pubblici (Riunione ispettori compartimentali tasse e imposte indirette sugli affari del 21.11.89).

Di conseguenza, i provvedimenti di concessione su diritti d'acqua, ove non prevedano alcuna specifica scadenza temporale, sono assoggettati all'imposta di registro con l'aliquota del 2%, poiché rientrano nella fattispecie di cui all'art. 5 co. 2 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86.



In tal senso si veda anche Cass. 26.7.94 n. 6952.

I canoni per la concessione di derivazione di acque pubbliche per scopo idroelettrico non sono soggetti ad IVA, ma scontano l'imposta proporzionale di registro (R.M. 22.6.91 n. 260669/E).

Registrazione

Le concessioni di diritti su acque a tempo indeterminato, stipulate nella forma di atto pubblico amministrativo, sono soggette a registrazione in termine fisso (art. 5 co.1 del DPR 131/86).



Sul punto, si veda il precedente § 3.

4.3 CANONI DI CONCESSIONE DEMANIALE CORRISPOSTI ALLE AUTORITÀ PORTUALI

L'Agenzia delle Entrate, con la nota 4.8.2005 n. 138961, ha precisato che i canoni annui di concessione demaniale corrisposti alle Autorità portuali dalle aziende concessionarie possono essere imponibili ai fini IVA.

Nello stesso senso, l'Amministrazione finanziaria si è espressa nella ris. 26.4.2010 n. 32, ove ha chiarito che l'atto di concessione del servizio di stazione marittima è soggetto ad IVA se il concedente agisce come operatore economico privato, al di fuori dell'esercizio dei propri poteri autoritativi.



L'assoggettabilità o meno al tributo sul valore aggiunto dei canoni percepiti dalle Autorità portuali presuppone la verifica del presupposto soggettivo dell'imposta di cui all'art. 4 del DPR 633/72, al fine di verificare se l'attività svolta sia di tipo commerciale.

Di conseguenza, ove i canoni di concessione demaniale in oggetto siano imponibili IVA, i relativi atti di concessione sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa (euro 168,00) in forza del principio di alternatività ex art. 40 co. 1 del DPR 131/86.



In tal senso si veda anche la sentenza della Corte di Cassazione 25.7.2001 n. 10097, secondo cui "il Consorzio del porto di Genova, in relazione allo svolgimento in via prevalente di attribuzioni di carattere imprenditoriale, comprese quelle di gestione della stazione marittima portuale, è un ente pubblico economico"; la concessione in godimento dell'area, dell'edificio o dell'impianto portuale è atto inerente all'esercizio dall'impresa e rientra, dunque, nel campo di applicazione dell'IVA.

Registrazione

L'atto di concessione che sconta l'IVA, e, per il principio di alternatività, l'imposta di registro in misura fissa (euro 168,00), deve essere registrato soltanto in caso d'uso se redatto per scrittura privata non autenticata (combinato disposto degli artt. 5 co. 1 del DPR 131/86 e 11 della Tariffa, Parte I, allegata allo stesso).

4.4 ALIQUOTE APPLICABILI

Le aliquote applicabili ai fini del calcolo dell'imposta di registro dovuta si riassumono come di seguito:

- 2% per le concessioni di beni demaniali (art. 5 co. 2 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86);
- 2% per le concessioni su diritti d'acqua a tempo indeterminato (art. 5 co. 2 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86);
- 0,50% per le concessioni su diritti d'acqua a tempo determinato (art. 5 co. 3 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86).

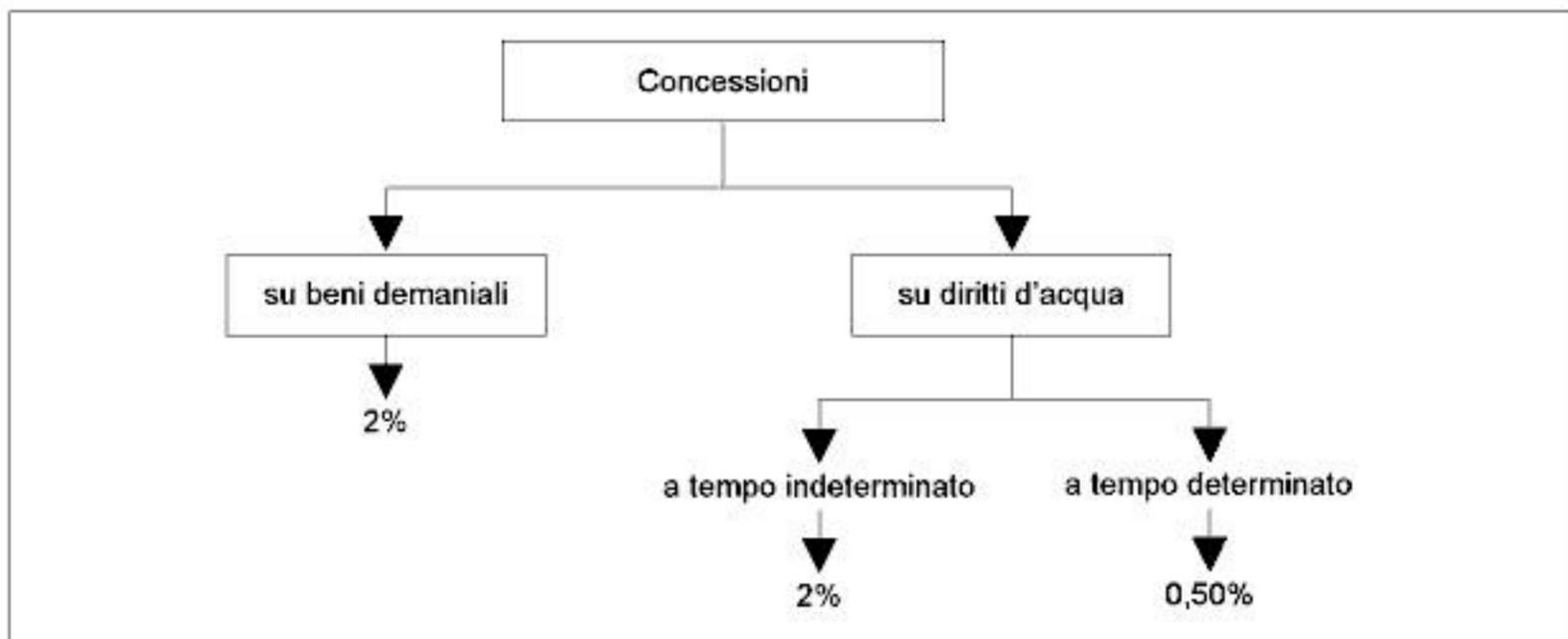


Fig. 2 - Aliquote dell'imposta di registro

4.5 VERSAMENTO INTEGRALE DELL'IMPOSTA

L'art. 17 co. 3 del DPR 131/86 prevede la possibilità di corrispondere l'imposta dovuta annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno o frazione di esso soltanto per le locazioni di immobili urbani.

Pertanto, nel silenzio della legge e coerentemente all'art. 43 co. 1 lett. h) del DPR 131/86, l'imposta di registro deve essere versata integralmente al momento della registrazione della concessione.

5 BASE IMPONIBILE DELL'IMPOSTA DI REGISTRO

Ai fini della determinazione della base imponibile è necessario considerare il combinato disposto degli artt. 45 e 43 co. 1 lett. h) del DPR 131/86.

La base imponibile ai fini dell'imposta di registro sugli atti di concessione di beni demaniali è costituita dall'ammontare del canone (art. 45 del DPR 131/86).

Ai sensi dell'art. 43 co. 1 lett. h) del DPR 131/86, l'imposta si applica in un'unica soluzione sull'ammontare complessivo dei canoni previsti per l'intera durata della concessione.

 Sul punto, si vedano R.M. 22.12.94 n. 34/E e la R.M. 5.2.99 n. 15/E.

In particolare, la R.M. 5.2.99 n. 15/E ha affermato che *"l'imposta proporzionale del 2% è da applicarsi sulla base imponibile determinata dall'ammontare del canone annuo moltiplicato per i tre anni e, cioè, per l'intera durata della concessione"*.

La base imponibile è costituita esclusivamente dall'ammontare del canone, *"senza tener conto di ogni altro computo che la legge non prevede"* (C.T.C. 2.2.91 n. 854), ad esempio, senza computare l'importo delle opere da costruire sull'area, pur indicato in contratto.

6 IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE

6.1 CONCESSIONI A TEMPO DETERMINATO

Ai fini dell'applicazione dell'imposta ipotecaria, la R.M. 9.2.89 n. 400073 ha chiarito che l'imposta ipotecaria non è applicabile, neanche in misura fissa, sulle concessioni a titolo precario di beni demaniali.

 Nella fattispecie, si tratta di atti di concessione di loculi cimiteriali che, attribuendo un semplice diritto di sepoltura a carattere temporaneo, non comportano acquisto né tanto meno trasmissibilità di diritti reali.

6.2 CONCESSIONI A TEMPO INDETERMINATO

I beni demaniali non possono essere censiti catastalmente, né il loro trasferimento può essere trascritto nei pubblici registri (C.T. Ravenna 17.6.91 n. 335).

Ciò premesso, posto che le concessioni di beni demaniali, ai fini dell'imposta di registro, non rientrano nel novero degli atti traslativi di cui all'art. 1 della Tariffa Parte I del DPR 131/86, non pare soddisfatto il presupposto di applicazione delle imposte ipotecarie e catastali.

 In merito, si rimanda al cap. 14 "Ambito applicativo delle imposte ipotecaria e catastale".

ESPROPRIAZIONE FORZATA**Prassi**

R.M. 30.1.76 n. 301000; R.M. 17.4.81 n. 250989; R.M. 7.8.82 n. 250278; C.M. 10.6.86 n. 37; R.M. 18.1.92 n. 350638; Ris. Agenzia delle Entrate 31.7.2002 n. 254; Ris. Agenzia delle Entrate 17.5.2007 n. 102; Circ. Agenzia delle Entrate 11.10.2007 n. 54; Ris. Agenzia delle Entrate 26.6.2008 n. 266; Ris. Agenzia delle Entrate 24.9.2009 n. 116; Ris. Agenzia delle Entrate 1.9.2009 n. 243

Giurisprudenza

Cass. 23.2.91 n. 1963; Cass. 20.1.81 n. 471; Cass. 8.2.89 n. 794; Cass. 23.2.91 n. 1963; Cass. 11.7.92 n. 8470; Cass. 30.5.96 n. 5048; Cass. 19.1.2001 n. 763; Cass. 8.3.2002 n. 3420; Cass. 22.4.2003 n. 6403; Cass. 2.2.2005 n. 2108; Cass. 14.5.2008 n. 12048; C.T. Prov. Cuneo 5.2.2009 n. 7

1 PREMESSA

L'espropriazione forzata e l'espropriazione per pubblica utilità, pur presentando differenze di rilievo, sono accomunate dall'effetto traslativo della proprietà di un bene immobile o mobile tramite il processo di espropriazione.

Gli atti relativi ai procedimenti di espropriazione forzata e di espropriazione per pubblica utilità scontano l'imposta di registro, l'imposta ipotecaria e l'imposta catastale differentemente, come di seguito illustrato, a seconda del soggetto espropriante e della tipologia di atto assoggettato ad imposizione.

2 ESPROPRIAZIONE FORZATA

L'espropriazione forzata è un processo esecutivo diretto a sottrarre coattivamente al debitore determinati beni (pignorabili) facenti parte del suo patrimonio e a convertirli in denaro, a seguito dell'inadempimento all'obbligazione di pagare una somma di denaro.

Tale procedura è regolamentata dagli artt. 483 ss. c.p.c.

Ai sensi dell'art. 484 c.p.c. l'espropriazione forzata è diretta da un giudice, la cui nomina è fatta dal presidente del Tribunale, su presentazione a cura del cancelliere del fascicolo entro due giorni dalla sua formazione.

Ai sensi dell'art. 491 c.p.c., il processo di espropriazione forzata ha inizio con il pignoramento il quale, secondo quanto previsto dall'art. 492 c.p.c., è l'atto in base al quale si indicano i beni assoggettati a procedura esecutiva.

La vendita dei beni sottoposti al regime dell'espropriazione forzata può essere attuata con due distinte modalità:

- vendita con incanto (art. 534 c.p.c.);
- vendita senza incanto o a mezzo di commissionario (art. 532 c.p.c.).

(ad esempio perché il decreto di esproprio non viene emesso nei termini) e la Pubblica Amministrazione occupi comunque l'area, si realizza la c.d. "occupazione acquisitiva". Si tratta di una procedura illegittima che attribuisce a chi l'abbia subita il diritto a ricevere il risarcimento del danno.

3.1.4 Determinazione dell'indennità di esproprio

L'ammontare dell'indennizzo da corrispondere al soggetto espropriato è determinato in base alle regole dettate dal DPR 8.6.2001 n. 327.

La norma di cui in argomento prevede criteri diversi di determinazione dell'indennizzo a seconda della tipologia di bene espropriato.

Espropriazione di un'area non edificabile

L'art. 40 co. 1 del DPR 327/2001 dispone che, nel caso di esproprio di un'area non edificabile, l'indennizzo sia pari al suo valore agricolo. L'indennizzo deve tenere in considerazione anche le colture effettivamente praticate sul fondo e il valore dei manufatti edilizi legittimamente realizzati.

Qualora l'area non sia effettivamente coltivata, l'indennizzo è pari al valore agricolo medio corrispondente al tipo di coltura prevalente nella zona e al valore dei manufatti edilizi legittimamente realizzati. In tal caso, al coltivatore diretto o all'imprenditore agricolo a titolo principale spetta un'indennità aggiuntiva, determinata in misura pari al valore agricolo medio corrispondente al tipo di coltura effettivamente praticata.

Espropriazione di un'area edificabile

L'art. 2 co. 89 lett. a) della L. 24.12.2007 n. 244 ha sostituito il co. 1 dell'art. 37 del DPR 327/2001, prevedendo che l'indennità di espropriazione di un'area edificabile sia determinata nella misura pari al valore venale del bene.

Nel caso particolare in cui l'espropriazione abbia finalità di interesse economico-sociale, il valore venale del bene deve essere ridotto del 25%.

Tale modalità di determinazione del valore del bene si applica a partire dall'1.1.2008. Fino a tale data, l'indennità di espropriazione di un'area edificabile era determinata nella misura pari all'importo, diviso per due e ridotto nella misura del 40%, risultante dalla somma del valore venale del bene e del reddito dominicale netto rivalutato, moltiplicato per dieci.

Espropriazione di un'area legittimamente edificata

L'indennizzo dovuto in caso di espropriazione di una costruzione legittimamente edificata è pari al valore venale della stessa secondo quanto stabilito dall'art. 38 co. 1 del DPR 327/2001.

3.1.5 Trasferimento volontario nel corso della procedura espropriativa

Per incentivare i casi di trasferimento volontario della proprietà, cioè i casi in cui l'espropriando cede il bene al beneficiario prima di arrivare a un formale decreto di esproprio, la legge prevede che il corrispettivo della cessione, in tali casi, sia maggiore dell'indennizzo (artt. 45 ss. del DPR 327/2001).

3.1.6 Effetti dell'espropriazione presso i terzi

Secondo quanto stabilito dall'art. 25 del DPR 327/2001, l'espropriazione del diritto di proprietà comporta l'estinzione automatica di tutti gli altri diritti, reali o personali gravanti sul bene espropriato, salvo quelli compatibili con i fini cui l'espropriazione è preordinata.

Dopo la trascrizione del decreto di esproprio, tutti i diritti concernenti il bene espropriato possono essere fatti valere esclusivamente sull'indennità corrisposta all'espropriato.

3.2 ESPROPRIAZIONE PER PUBBLICA UTILITÀ DI BENI CULTURALI

L'art. 95 co. 1 del DLgs. 22.1.2004 n. 42 dispone che *“i beni culturali immobili e mobili possono essere espropriati dal Ministero per causa di pubblica utilità, quando l'espropriazione risponda ad un importante interesse a migliorare le condizioni di tutela ai fini della fruizione pubblica dei beni medesimi”*.

Il dettato normativo prevede che il Ministero possa autorizzare all'esproprio, a richiesta, anche:

- le Regioni;
- gli altri enti pubblici territoriali;
- ogni altro ente ed istituto pubblico.

A tale proposito si ricorda che il DPR 327/2001 recante le disposizioni legislative e regolamentari in materia di espropriazione per pubblica utilità ha per oggetto esclusivamente l'espropriazione di beni immobili.



Indennità di esproprio per i beni culturali

Nel caso di espropriazione di beni culturali l'indennità di esproprio corrisposta al soggetto espropriato consiste nel giusto prezzo che il bene avrebbe in una libera contrattazione di compravendita all'interno dello Stato (art. 99 del DLgs. 42/2004).

Ai sensi dell'art. 99 co. 2 del DLgs. 42/2004 il pagamento dell'indennità viene effettuato secondo le modalità stabilite dalle disposizioni generali in materia di espropriazione per pubblica utilità.



4 REGISTRAZIONE DELL'ATTO

Al fine di determinare il corretto regime fiscale (IVA o imposta di registro), da applicare nei casi di espropriazione, è necessario accertare la sussistenza o meno in capo al soggetto cedente del requisito soggettivo di cui all'art. 1 del DPR 633/72. Occorre, pertanto, appurare se le vendite forzate siano effettuate nell'esercizio d'impresa e se i beni siano inerenti all'attività svolta dal debitore esecutato.

Secondo quanto disposto dall'art. 40 co. 1 del DPR 131/86, per gli atti concernenti cessioni di beni o prestazioni di servizi soggetti a IVA, l'imposta di registro si applica nella misura fissa di 168,00 euro.

Per ulteriori approfondimenti si veda anche il cap. 9 “Alternatività tra l'IVA e le imposte di registro e di bollo”.



4.1 REGISTRAZIONE IN TERMINE FISSO

Nel caso di espropriazione forzata e nel caso di espropriazione per pubblica utilità relativa a beni immobili, l'atto concernente la vendita forzata è assoggettato alla formalità della registrazione in termine fisso con applicazione dell'imposta in misura proporzionale in base a quanto disposto dall'art. 8 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, il quale rimanda:

- con riferimento ai beni immobili all'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86;
- con riferimento ai beni mobili all'art. 2 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86.

Termini per la registrazione

L'art. 13 co. 1 del DPR 131/86 prevede che gli atti soggetti a registrazione in termine fisso debbano essere registrati entro venti giorni dalla data dell'atto stesso.

4.2 REGISTRAZIONE IN CASO D'USO

Gli atti relativi all'espropriazione per pubblica utilità di beni mobili, disciplinata dall'art. 95 del DLgs. 42/2004, sono assoggettati a imposta di registro solamente in caso d'uso, secondo quanto previsto dall'art. 7 della Tariffa, Parte II, allegata al DPR 131/86.

La registrazione in caso d'uso riguarda tutti gli atti del procedimento, compreso quello espropriativo.



Si ricorda che gli atti ricompresi nella Tariffa, Parte II, allegata al DPR 131/86, hanno l'obbligo di registrazione in caso d'uso solo nel caso in cui ricorrano le seguenti ulteriori condizioni:

- l'atto deve essere depositato presso le cancellerie giudiziarie (per finalità amministrative) o presso le amministrazioni dello Stato o degli enti pubblici territoriali e i rispettivi organi di controllo;
- il deposito non deve avvenire ai fini dell'adempimento di un'obbligazione delle suddette amministrazioni;
- il deposito non deve essere obbligatorio per legge o per regolamento.

Termini per la registrazione

L'art. 13 del DPR 131/86 non indica quali siano i termini da rispettare nel caso di atti soggetti a registrazione solamente in caso d'uso.

In ogni caso, comunque, l'art. 76 co. 1 del DPR 131/86 prevede che l'Amministrazione finanziaria possa richiedere il pagamento dell'imposta entro il termine di cinque anni dal momento in cui si è verificato il caso d'uso.

5 BASE IMPONIBILE

L'art. 44 del DPR 131/86 disciplina le metodologie di determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta di registro nel caso di:

- espropriazione forzata;
- espropriazione per pubblica utilità.



Per approfondimenti di carattere generale sulla base imponibile ai fini dell'imposta di registro si veda cap. 11 "Base imponibile dell'imposta di registro".

5.1 ESPROPRIAZIONE FORZATA

L'art. 44 co. 1 del DPR 131/86 individua la base imponibile per i trasferimenti mobiliari e immobiliari avvenuti in sede di espropriazione forzata, ovvero all'asta pubblica.

L'art. 44 del DPR 131/86 è, quindi, applicabile in ogni caso in cui lo svolgimento della procedura di vendita avvenga in un ambito strettamente pubblicistico, cioè con la partecipazione di organi pubblici e conformemente a disposizioni di diritto pubblico. Tali procedimenti forniscono sufficienti garanzie circa il regolare svolgimento della procedura, con particolare riguardo alla fase conclusiva della stessa concernente la fissazione del prezzo.

In tale ipotesi, in deroga al principio generale secondo cui per gli atti di trasferimento il valore dei beni ai fini dell'imposta di registro è il valore venale in comune commercio, la base imponibile è costituita dal prezzo di aggiudicazione.

A tale proposito la C.M. 10.6.86 n. 37 precisa che *“nei casi di espropriazione forzata la base imponibile è sempre costituita dal prezzo di aggiudicazione non soltanto se la vendita è avvenuta mediante pubblico incanto, ma anche quando si è realizzata attraverso altre forme autoritative, anche se solo nella determinazione del corrispettivo”*.

La circ. Agenzia delle Entrate 11.10.2007 n. 54 ha precisato che la base imponibile dell'imposta di registro per la vendita di un'azienda effettuata nell'ambito di una procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza (DLgs. 8.7.99 n. 270) non è data dal prezzo di aggiudicazione, come previsto dall'art. 44 del DPR 131/86, ma avendo riguardo al valore venale in comune commercio dei beni che compongono l'azienda. La posizione dell'Agenzia trova fondamento nel fatto che mentre le procedure espropriative sono interamente controllate da un giudice, nel caso dell'amministrazione straordinaria è previsto solo un controllo giurisdizionale successivo ed eventuale limitato alla legittimità degli atti.

A tale proposito la Corte di Cassazione aveva già escluso che l'applicazione dell'art. 44, co. 1 del DPR 131/86 potesse essere ricondotto a fattispecie analoghe alla procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza, quali le cessioni di beni avvenute senza incanto nell'ambito dell'amministrazione straordinaria, del concordato preventivo e del concordato fallimentare (Cass. 22.4.2003 n. 6403; Cass. 8.3.2002 n. 3420; Cass. 19.1.2001 n. 763; Cass. 11.7.92 n. 8470).

5.1.1 Ipotesi prevista dall'art. 587 c.p.c.

Nell'ipotesi prevista dall'art. 587 c.p.c. la base imponibile, ai fini dell'imposta di registro, è costituita dal prezzo di aggiudicazione diminuito della parte già assoggettata a imposta.

L'art. 587 c.p.c. disciplina la fattispecie in cui l'aggiudicatario non provvede al deposito del prezzo nel termine stabilito e dispone che, in tal caso, la cauzione versata debba essere incamerata (quale multa per l'inadempimento) e che debba essere disposto un nuovo incanto. La somma perseguita a seguito del nuovo incanto deve essere assoggettata a tassazione detratta la cauzione versata dal precedente aggiudicatario inadempiente.

Tale norma è di difficile applicazione pratica, poiché assoggettato a tassazione è il decreto di trasferimento, il quale è emesso, normalmente, solo a pagamento integrale avvenuto.

5.1.2 Rettifica della base imponibile

Come precisato dalla C.M. 10.6.86 n. 37, l'art. 44 del DPR 131/86 assume particolare rilievo poiché esclude la possibilità che l'Amministrazione finanziaria proceda alla rettifica della base imponibile in conformità a quanto previsto dall'art. 52 del medesimo decreto. La circostanza per la quale, infatti, il trasferimento mobiliare o immobiliare avvenga sotto il controllo di un'autorità amministrativa o giudiziaria elimina la possibilità che esso persegua finalità elusive.

 In tal senso la sentenza della Corte di Cassazione 19.1.2001 n. 763 ha osservato che l'art. 44 è *“senza dubbio una norma eccezionale, dettata in deroga alla disciplina generale che prevede il potere della Pubblica Amministrazione di assegnare il valore che ritiene più congruo ai beni oggetto di vendita, per cui tale natura è norma di stretta interpretazione, non suscettibile di un'interpretazione estensiva o analogica”*.

5.1.3 Inapplicabilità del criterio “catastale”

La sentenza della Corte di Cassazione 22.4.2003 n. 6403 ha precisato (con riferimento all'INVIM), che l'applicazione del criterio “catastale” non può essere estesa alle due fattispecie disciplinate dall'art. 44 del DPR 131/86, poiché tali fattispecie comportano rigidi presupposti di applicabilità. Per esse, si richiede infatti:

- che il trasferimento sia fatto in sede di espropriazione forzata ovvero all'asta pubblica;
- che vi sia un prezzo di aggiudicazione fissato in sede di pubblica gara cui commisurare la base imponibile.

 A tale proposito la ris. Agenzia delle Entrate 17.5.2007 n. 102 ha precisato la non applicabilità del criterio catastale di cui all'art. 52 co. 4 del DPR 131/86 anche per la determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta di registro.

La C.T. Prov. Cuneo, nella sentenza 5.2.2009 n. 7, ritiene applicabile il metodo di determinazione dell'imponibile del “prezzo valore” (art. 1 co. 497 della L. 266/2005) anche ai decreti di aggiudicazione pronunciati dal giudice dell'esecuzione all'esito di una procedura di esecuzione forzata.

5.2 ESPROPRIAZIONE PER PUBBLICA UTILITÀ

Nel caso di espropriazione per pubblica utilità e per ogni altro atto della pubblica autorità traslativo o costitutivo della proprietà di beni mobili o immobili o di aziende e di diritti reali sugli stessi la base imponibile è costituita dall'ammontare definitivo dell'indennizzo corrisposto, ai sensi dell'art. 44 co. 2 del DPR 131/86.

La sentenza della Corte di Cassazione 20.1.81 n. 471 ha precisato che anche in tale ipotesi, come nel caso dell'espropriazione forzata, si esclude che l'ufficio del registro possa procedere all'accertamento in rettifica di cui all'art. 52 del DPR 131/86.

Trasferimento volontario nel corso della procedura espropriativa

L'art. 44 co. 2 del DPR 131/86 precisa che nel caso in cui l'espropriato ceda volontariamente, cioè senza attendere l'esito della procedura espropriativa, il bene dell'espropriante, la base imponibile è costituita dal prezzo.

Anche in questo caso, come precisato dalla R.M. 17.4.81 n. 250989 non trova applicazione l'art. 52 del DPR 131/86, poiché la sostituzione di una disciplina



In pratica, quindi, alla morte di uno dei vitaliziati, l'importo allo stesso spettante viene suddiviso tra gli altri.

2.2.4 Periodicità delle prestazioni della rendita vitalizia

Il carattere di periodicità della rendita vitalizia è dato dalle rate, posticipate o anticipate, che si succedono ad intervalli regolari secondo quanto stipulato dalle parti. In particolare, la rendita vitalizia è dovuta al creditore in proporzione del numero dei giorni vissuti da colui sulla vita del quale la rendita è costituita.

2.2.5 Risoluzione della rendita vitalizia

Il codice civile, oltre alle norme che disciplinano la risoluzione del contratto in generale, ammette la risoluzione del contratto vitalizio oneroso nei seguenti casi:

- il promittente non fornisce le garanzie pattuite;
- il promittente diminuisce le garanzie pattuite.

La stipulazione di garanzie, personali o reali, per il pagamento delle rate della rendita non rappresenta un requisito essenziale per la validità del vitalizio oneroso; di conseguenza, è possibile costituire lo stesso anche senza pattuizione alcuna al riguardo.

In relazione alle rate della rendita, l'art. 1878 c.c. sancisce che, nel caso di mancato pagamento delle rate scadute, il creditore non può richiedere la risoluzione del contratto. Tuttavia è sua facoltà far sequestrare e vendere i beni del suo debitore al fine di ricavare da tale vendita una somma sufficiente ad assicurare il pagamento della rendita.

2.2.6 Irredimibilità del vitalizio

Il debitore di una rendita vitalizia non può liberarsi della stessa mediante il pagamento del corrispettivo rimborso di capitale anche nel caso di espressa rinuncia alla ripetizione delle somme già pagate.

Egli è, di conseguenza, tenuto a pagare l'intera rendita relativa a tutto il tempo per il quale è stata costituita indipendentemente dall'onerosità di tale prestazione (art. 1879 c.c.).

3 REGISTRAZIONE DELL'ATTO

Con riferimento alla registrazione di un atto che ha per oggetto la costituzione di una rendita occorre effettuare una distinzione tra:

- rendita costituita su beni immobili;
- rendita costituita su altri beni.

3.1 BENI IMMOBILI

L'atto relativo alla costituzione di una rendita a fronte della cessione di beni immobili è assoggettato alla formalità della registrazione in termine fisso con applicazione dell'imposta in misura proporzionale in base a quanto disposto dall'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86.

Età del beneficiario	Coefficienti
Da 67 a 69 anni	45,00
Da 70 a 72 anni	40,00
Da 73 a 75 anni	35,00
Da 76 a 78 anni	30,00
Da 79 a 82 anni	25,00
Da 83 a 86 anni	20,00
Da 87 a 92 anni	15,75
Da 93 a 99 anni	10,00

E_s Ad esempio, per una rendita annua di 12.000,00 euro, costituita a favore di un soggetto di 55 anni, la base imponibile è costituita dal seguente valore: 12.000,00 euro × 65,00 = 780.000,00 euro.

Rendita costituita a favore di più persone

Qualora la rendita sia costituita congiuntamente a favore di più persone e cessi con la morte di una di esse, il calcolo del valore della stessa è sempre determinato sulla base del prospetto dei coefficienti, applicando il coefficiente corrispondente all'età del meno giovane dei beneficiari.

Nel caso in cui, invece, la rendita sia costituita congiuntamente a favore di più persone con diritto di accrescimento tra loro (la parte spettante al creditore premorto viene destinata a favore degli altri) il valore della rendita è determinato tenendo conto dell'età del più giovane dei beneficiari.

5 DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA

Al fine di determinare correttamente l'imposta di registro nei casi di costituzione di rendita è necessario distinguere tra:

- costituzione di rendita su beni immobili;
- costituzione di rendita su beni mobili.

5.1 COSTITUZIONE DI RENDITA SU BENI IMMOBILI

L'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 riassume le aliquote d'imposta di registro relative agli atti traslativi della proprietà di beni immobili.

L'aliquota d'imposta cambia a seconda della tipologia di atto presa in considerazione, come riassunto nella tabella sottostante.

Bene o diritto trasferito	Imposta
Fabbricati e relative pertinenze	7%
Terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli a titolo principale o di associazioni o società cooperative agricole	15%
Immobili di interesse storico, artistico e archeologico vincolati, a condizione che l'acquirente non venga meno agli obblighi della loro conservazione e protezione	3%
Case di abitazione non di lusso, ove ricorrano le condizioni per l'agevolazione "prima casa"	3%

Si avrà pertanto l'applicazione di tale imposta nei casi di costituzione di rendita, perpetua o vitalizia, su beni immobili.

6.1.1 Base imponibile

Ai sensi dell'art. 2 del DLgs. 347/90, la base imponibile relativa alla trascrizione di un atto è commisurata a quella determinata ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro.



Per approfondimenti in merito alla base imponibile dell'imposta ipotecaria, con riferimento alla rendita su beni immobili, si rimanda a quanto precedentemente esposto a proposito dell'imposta di registro nel § 4.

6.1.2 Applicazione dell'imposta

Nei casi di costituzione di rendita, perpetua o vitalizia, l'imposta ipotecaria è applicata, per le trascrizioni di atti e sentenze che importano trasferimento di proprietà di beni immobili o costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari sugli stessi, con un'aliquota pari al 2% (art. 1 della Tariffa allegata al DLgs. 347/90) o al 3% nel caso di beni immobili strumentali, di cui all'art. 10 co. 1 n. 8-ter del DPR 633/72 (art. 1-bis della Tariffa allegata al DLgs. 347/90).

6.2 IMPOSTA CATASTALE

L'imposta catastale è dovuta per l'effettuazione di volture catastali.

Tale imposta è, quindi, dovuta, nei casi di costituzione di rendita su beni immobili.



La sentenza della Corte di Cassazione 22.2.91 n. 1963 ha affermato, con riferimento all'applicazione dell'imposta catastale proporzionale al valore di un immobile in caso di vendita, che l'imposta trova giustificazione nella mera modificazione formale che gli atti soggetti a essa introducono nelle risultanze catastali.

6.2.1 Base imponibile

La base imponibile dell'imposta catastale è determinata con gli stessi criteri con cui è determinata quella relativa all'imposta ipotecaria.



Si rinvia al cap. 15 "Base imponibile delle imposte ipotecaria e catastale".

6.2.2 Applicazione dell'imposta

Nei casi di costituzione di rendita su beni immobili, l'imposta catastale, ai sensi dell'art. 10 co. 1 del DLgs. 347/90, è applicata sulle volture catastali nella misura dell'uno per cento sul valore dei beni immobili o dei diritti reali immobiliari, anche se relative a beni immobili strumentali, ancorché assoggettati all'imposta sul valore aggiunto.

- immobili urbani ad uso abitativo, la cui disciplina è dettata dalla L. 9.12.98 n. 431;
- immobili diversi dall'abitazione, la cui disciplina è tuttora dettata dalla L. 392/78.

Affitto

La locazione avente per oggetto una cosa produttiva prende il nome di "contratto di affitto".

Pertanto, configura un contratto di affitto (e non di locazione), ad esempio, il contratto avente ad oggetto il godimento di un fondo rustico, ovvero di un'azienda.



Per l'esame del contratto di affitto di azienda si rinvia al successivo cap. 30 "Affitto d'azienda".

3 REGISTRAZIONE DEL CONTRATTO DI LOCAZIONE

Tutti i contratti di locazione aventi ad oggetto immobili, compresi i fondi rustici, devono essere registrati entro 30 giorni dalla loro stipulazione, indipendentemente dall'ammontare del canone annuo, con la sola eccezione dei contratti di locazione stipulati mediante scrittura privata non autenticata ed aventi durata non superiore a 30 giorni complessivi nel corso dell'anno (art. 2-bis della Tariffa, Parte II, allegata al DPR 131/86).



La durata del contratto viene determinata facendo riferimento al rapporto di locazione intercorso nell'anno tra lo stesso locatario ed affittuario (C.M. 16.1.98 n. 12/E).

In seguito alle modifiche ed integrazioni apportate agli artt. 5 e 40 del DPR 131/86 ad opera dell'art. 35 co. 10 lett. a) e b) del DL 223/2006, nella riformulazione effettuata in sede di conversione (L. 248/2006), anche i contratti di locazione assoggettati ad IVA (art. 5 del DPR 26.4.86 n. 131), aventi ad oggetto aree destinate a parcheggio di veicoli o terreni aventi destinazione edificatoria, stipulati mediante scrittura privata non autenticata sono soggetti a registrazione in termine fisso.



La novella del 2006, infatti, ha inciso sulla disciplina della registrazione dei contratti aventi ad oggetto le aree destinate a parcheggio e i terreni edificabili. In buona sostanza, tali contratti:

- fino all'entrata in vigore della L. 248/2006 (fino all'11.8.2006), erano soggetti a registrazione solo in caso d'uso;
- a seguito dell'entrata in vigore della L. 248/2006 (dal 12.8.2006) sono soggetti all'obbligo di registrazione in termine fisso (trenta giorni a decorrere dalla stipulazione del contratto) e scontano l'imposta di registro in misura fissa (euro 168,00).

Pertanto, in seguito alla novella del 2006, sono sempre soggetti a registrazione in termine fisso (30 giorni) i contratti di locazione aventi ad oggetto immobili:

- indipendentemente dal regime IVA cui siano sottoposti;
- sia redatti in forma di atto pubblico, che di scrittura privata autenticata, che in forma di scrittura privata non autenticata;
- ad eccezione dei contratti redatti in forma di scrittura privata non autenticata ed aventi durata inferiore a 30 giorni complessivi nell'anno.

Territorialità

Sotto il profilo della territorialità, intesa nella duplice accezione di luogo di formazione del contratto e di ubicazione degli immobili concessi in locazione, dalla lettera

degli artt. 2 e 3 del DPR 131/86 si deduce che sono soggetti a registrazione tutti i contratti di locazione di beni immobili formati in Italia.

Per quelli formati all'estero, l'obbligo sussiste soltanto se l'immobile concesso in locazione è sito in Italia.

3.1 TIPI DI REGISTRAZIONE

Ai sensi dell'art. 5 del DPR 131/86, l'obbligo di registrazione del contratto può manifestarsi:

- in termine fisso;
- in caso d'uso.

Sul tema, si rinvia al cap. 6 "Registrazione del contratto di locazione".



3.2 REGISTRAZIONE IN TERMINE FISSO COME REGOLA (SALVO ECCEZIONI)

Al fine di verificare se il contratto di locazione (affitto) di beni immobili debba essere registrato in termine fisso o soltanto in caso d'uso, occorre indagare riguardo ai seguenti aspetti:

- la durata della locazione prevista dal contratto;
- la forma del contratto;
- eventuali regimi agevolativi che sottraggano il contratto all'obbligo di registrazione in termine fisso.

Come anticipato, non rileva più, invece, l'esame volto ad accertare l'eventuale assoggettamento ad IVA del canone di locazione. A seguito delle modifiche apportate all'art. 5 co. 2 del DPR 36.4.86 n. 131 dall'art. 35 co. 10 del DL 223/2006, conv. L. 248/2006, infatti, deve ritenersi che anche i contratti di locazione di immobili (fabbricati e terreni) che scontano l'IVA vadano soggetti all'obbligo di registrazione in termine fisso.



3.2.1 Durata della locazione

Sotto tale profilo, legato alla previsione dell'art. 2-bis della Tariffa, Parte II, allegata al DPR 131/86, i contratti di locazione ed affitto di beni immobili siti nel territorio dello Stato vanno soggetti ad obbligo di registrazione:

- in termine fisso:
 - se la durata della locazione supera i trenta giorni complessivi nell'anno;
 - oppure se, pur non prevedendo una locazione superiore ai trenta giorni complessivi nell'anno, sono redatti in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata;
- solo in caso d'uso:
 - se prevedono una locazione di durata non superiore a trenta giorni complessivi nell'anno,
 - e al tempo stesso sono redatti in forma di scrittura privata non autenticata (il caso tipico è quello delle locazioni di abitazioni per brevi periodi ad uso villeggiatura).

Verifica della durata superiore a trenta giorni nell'anno

Come chiarito dalla C.M. 6.1.98 n. 12/E, § 2, al fine di individuare la durata del contratto, ed in particolare la sua superiorità o meno ai trenta giorni nell'anno,

Revoca dell'agevolazione

L'art. 15 co. 2 della L. 15.12.98 n. 441 prevede la revoca dell'agevolazione nell'ipotesi in cui i terreni affittati non vengano destinati all'esercizio dell'attività agricola. Come chiarito dalla C.M. 24.5.2000 n. 109/E, § 3.5, tale circostanza deve essere accertata e comunicata agli uffici dell'Amministrazione finanziaria dai competenti uffici regionali.

In tal caso, viene effettuata la registrazione d'ufficio ai sensi degli artt. 15 e 54 del DPR 131/86 (con applicazione della sanzione prevista dall'art. 69 del DPR 131/86 in caso di omessa registrazione), sempre che il contribuente non vi provveda spontaneamente.

In relazione alla registrazione d'ufficio, si rinvia al cap. 5 "Registrazione degli atti e versamento dell'imposta di registro".



3.3 SOGGETTI OBBLIGATI

3.3.1 Parti contraenti

I contratti di locazione sono normalmente (nella prassi) stipulati in forma di scrittura privata non autenticata, o, dove consentito dalla legge, di contratto verbale.

Per tali contratti, stipulati in assenza di un notaio o di altro pubblico ufficiale, l'obbligo di richiedere la registrazione grava su entrambe le parti contraenti, ai sensi dell'art. 10 co.1 lett. a) del DPR 131/86.

Nei contratti in cui è parte lo Stato, ambedue le parti (privato e Stato) sono obbligate a procedere alla richiesta di registrazione nei termini, mentre obbligato al pagamento dell'imposta risulta unicamente il privato, sempre che non si tratti di imposta dovuta per atti presentati volontariamente per la registrazione dalle Amministrazioni dello Stato (circ. Agenzia delle Entrate 1.3.2004 n. 28; ris. Agenzia delle Entrate 17.4.2008 n. 159).



3.3.2 Notaio

Per i contratti stipulati in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, il soggetto competente a richiedere la registrazione è il notaio rogante o autenticante (art. 10 co. 1 lett. b) del DPR 131/86).

Si ricorda che i contratti di locazione di beni immobili di durata superiore a nove anni sono soggetti all'obbligo di trascrizione nei pubblici registri immobiliari, ai sensi dell'art. 2643 co. 1 n. 8 c.c. e pertanto, ai sensi dell'art. 2657 c.c., richiedono la forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata (o con accertamento giudiziale delle sottoscrizioni).



3.3.3 Agenti di affari in mediazione

In virtù dell'inserimento nell'art. 10 del DPR 131/86, della nuova lett. *d-bis*, gli agenti di affari in mediazione iscritti nella sezione degli agenti immobiliari dei ruoli tenuti presso le CCIAA (ai sensi della L. 3.2.89 n. 39 sono tenuti a richiedere la registrazione delle scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate grazie alla propria attività di intermediazione.

Tali soggetti sono anche tenuti al pagamento dell'imposta di registro in solido con i soggetti nel cui interesse è richiesta la registrazione (art. 57 co. 1-*bis* del DPR 131/86, introdotto dall'art. 1 co. 46 lett. b) della L. 296/2006).



In relazione ai soggetti si rinvia al cap. 8 "Ambito soggettivo dell'imposta di registro".



Imposta di registro

Nel caso in cui il locatore sia imprenditore individuale che concede in affitto l'unica azienda, l'operazione è fuori campo IVA ed è dovuta solo l'imposta di registro.

L'imposta di registro è dovuta, in relazione all'affitto d'azienda, con le seguenti aliquote:

- se viene corrisposto un unico e indistinto canone d'affitto, 3% (*ex art. 23 co. 1 del DPR 131/86*);
- se vengono previsti canoni d'affitto distinti in relazione alla parte immobiliare ed al resto dell'azienda affittata (*art. 23 co. 1 del DPR 131/86*):
 - 2%, 1% o 0,50% sul canone relativo alla parte immobiliare (*ex art. 5 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86*) e
 - 3% sul canone relativo agli altri beni (*ex art. 9 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86*).

4.1.2 Locatore società (o imprenditore individuale che affitta un ramo d'azienda o una delle proprie aziende)

Il locatore imprenditore individuale che affitta un ramo di azienda oppure una delle proprie aziende, così come il locatore società, non perde la qualifica di soggetto commerciale, sicché all'affitto d'azienda, in tal caso, si applica:

- in relazione al canone, l'IVA con l'aliquota ordinaria (20%);
- in sede di registrazione, l'imposta di registro fissa (euro 168,00).

4.2 AFFITTO DI AZIENDA AGRICOLA

A norma dell'art. 10 co. 1 n. 8 del DPR 633/72, l'affitto di aziende agricole è esente da IVA.

Tale contratto, pertanto, è soggetto ad imposta di registro con le seguenti modalità:

- se viene corrisposto un unico e indistinto canone d'affitto, 3%;
- se vengono previsti canoni d'affitto distinti in relazione alla parte immobiliare ed al resto dell'azienda affittata (*art. 23 co. 1 del DPR 131/86*):
 - 2%, 1% o 0,50% sul canone relativo alla parte immobiliare e
 - 3% sul canone relativo agli altri beni (*ex art. 9 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86*).

5 BASE IMPONIBILE

Per i contratti di affitto di azienda, la base imponibile è costituita dall'ammontare del corrispettivo in denaro pattuito per l'intera durata del contratto (canone).

Sul tema, si rinvia al cap. 29 "Locazione e affitto".



6 APPLICAZIONE DELLA DISCIPLINA DELLA LOCAZIONE DI IMMOBILI STRUMENTALI

L'art. 35 co. 10-*quater* del DL 223/2006 (conv. L. 4.8.2006 n. 248) ha dettato una disposizione volta ad evitare il diffondersi di prassi elusive basate sul ricorso al

contratto di affitto di azienda (anziché al contratto di locazione immobiliare) per evitare il prelievo previsto ai fini delle imposte indirette in relazione alla locazione di fabbricati strumentali.

 Si ricorda che, a norma del combinato disposto dell'art. 5 co. 1 lett. *a-bis*) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, alle locazioni di immobili strumentali poste in essere da soggetti passivi IVA si applica l'imposta di registro dell'1% sia nel caso in cui l'operazione sia imponibile IVA, sia nel caso in cui sia esente dal tributo sul valore aggiunto a norma dell'art. 10 co. 1 n. 8 del DPR 633/72).

 In relazione al trattamento impositivo della locazione di fabbricati strumentali si rinvia al cap. 29 "Locazione e affitto".

L'art. 35 co. 10-*quater* del DL 223/2006, infatti, ha disposto l'applicazione, in presenza di determinate condizioni, delle norme sulla locazione di fabbricati strumentali poste in essere da soggetti passivi IVA, anche al contratto di affitto di azienda.

6.1 CONDIZIONI

La disciplina della locazione di fabbricati strumentali, a norma dell'art. 35 co. 10-*quater* del DL 223/2006 (conv. L. 248/2006), deve applicarsi anche all'affitto di azienda al ricorrere delle seguenti condizioni (circ. Agenzia delle Entrate 4.8.2006 n. 27):

- il valore normale dei fabbricati, determinato ai sensi dell'art. 14 del DPR 633/72, deve risultare superiore al 50% del valore complessivo dell'azienda oggetto di locazione;
- l'eventuale applicazione dell'IVA e dell'imposta di registro secondo le regole previste per l'affitto di azienda, unitariamente considerate, deve consentire di conseguire un risparmio di imposta rispetto a quella che sarebbe dovuta per le locazioni di fabbricati.

In breve, nel caso in cui il valore dell'azienda sia costituito per più del 50% da fabbricati, si applica, invece del regime di tassazione dell'affitto d'azienda, il regime di tassazione della locazione di immobili strumentali, se meno favorevole (ris. Agenzia delle Entrate 6.2.2008 n. 35).

 La circ. Agenzia delle Entrate 16.11.2006 n. 33 ha precisato che tale disposizione si applica solamente alle locazioni di azienda registrate dopo l'entrata in vigore della legge di conversione del DL 223/2006 (12.8.2006).

Come rilevato in dottrina, la normativa antielusiva non sembra applicabile nel caso in cui nel contratto di affitto siano separatamente indicati i corrispettivi per le diverse componenti dell'azienda (cfr. il precedente § 4.1.1).

6.2 ANALISI COMPARATIVA

Ai fini della determinazione dell'imposta dovuta in caso di affitto di azienda costituita per più del 50% del proprio valore da fabbricati, è necessario procedere ad un esame comparativo delle imposte che concretamente dovrebbero applicarsi al caso di specie ove il contratto fosse qualificabile come:

- affitto d'azienda;
- o locazione di fabbricati strumentali.

Osservando gli esempi proposti, si deve concludere che l'applicazione del regime di tassazione previsto per i fabbricati strumentali risulta (a parte il caso della locazione dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale) più sfavorevole rispetto a quello dell'affitto di azienda, con la conseguenza che, in questi casi, ai fini della determinazione del regime impositivo applicabile, è determinante il fatto che il "valore normale" dei fabbricati strumentali ecceda la metà del "valore normale" dell'azienda.

In breve, ogni qual volta la componente immobiliare dell'azienda superi il 50% del valore complessivo di essa, anche in assenza di ogni intento elusivo, non potrà trovare applicazione la disciplina dell'affitto di azienda, bensì quella, meno favorevole, della locazione di immobili strumentali.

 La disposizione antielusiva, attesa l'autonomia fiscale del rapporto di sublocazione, trova applicazione anche in caso di subaffitto di rami aziendali il cui valore normale sia in prevalenza costituito dal valore normale di immobili strumentali (circ. Agenzia delle Entrate 12/2007, § 7).

Regime fiscale dell'affitto d'azienda commerciale

Locatore	IVA	Imposta di registro
Imprenditore individuale che affitta l'unica azienda posseduta (canoni d'affitto separati per la parte mobiliare ed immobiliare)	Fuori campo	Aliquote dell'imposta previste per i singoli beni aziendali
Imprenditore individuale che affitta l'unica azienda posseduta (canone d'affitto unico)	Fuori campo	3%
Imprenditore individuale che affitta una delle aziende possedute (o un ramo d'azienda)	20%	168,00 euro
Società	20%	168,00 euro

Analisi comparativa della disciplina impositiva

	Disciplina della locazione di fabbricati strumentali		Disciplina dell'affitto di azienda	
	IVA	Registro	IVA	Registro
Locatore soggetto ad IVA e conduttore soggetto ad IVA con <i>pro rata</i> < o pari al 25%	20%	1%	20%	168 euro
Locatore che abbia esercitato opzione per l'applicazione dell'IVA	20%	1%	20%	168 euro
Locatore soggetto ad IVA senza opzione e conduttore con <i>pro rata</i> > 25%	Esente ex art. 10 n. 8 DPR 633/72	1%	20%	168 euro

LEASING**Prassi**

R.M. 7.4.97 n. 57/E; Circ. Agenzia delle Entrate 16.11.2006 n. 33; Circ. Agenzia delle Entrate 1.3.2007 n. 12; Ris. Agenzia delle Entrate 12.12.2007 n. 364; Ris. Agenzia delle Entrate 29.1.2008 n. 24; Ris. Agenzia delle Entrate 17.11.2008 n. 443; Ris. Agenzia delle Entrate 22.6.2009 n. 163

Giurisprudenza

Cass. SS.UU. 7.1.93 n. 65

1 PREMESSA

A seguito delle modifiche introdotte dal DL 4.7.2006 n. 223 (conv. L. 248/2006), l'imposizione indiretta applicata al *leasing* può essere delineata come segue:

- sui canoni di locazione finanziaria si applica il medesimo trattamento che sarebbe applicabile in caso di semplice locazione avente ad oggetto l'immobile oggetto di *leasing*;
- sul riscatto finale del bene da parte dell'utilizzatore trova applicazione la disciplina propria della compravendite aventi ad oggetto il medesimo bene.

2 DISCIPLINA CIVILISTICA

Il contratto di *leasing* (o locazione finanziaria) è un contratto atipico, di origine anglosassone, che può assumere diverse forme e che ha assunto un'ampia diffusione pratica nel nostro ordinamento.

I diversi contratti di *leasing* possono, in primo luogo, essere distinti in:

- *leasing* finanziario, rapporto trilaterale la cui realizzazione implica la presenza di tre soggetti:
 - l'utilizzatore, che si impegna a corrispondere al finanziatore un canone per il godimento di un determinato bene;
 - il finanziatore (società di *leasing*) che acquista il bene presso il produttore e ne attribuisce il godimento all'utilizzatore, dietro pagamento di un canone;
 - il produttore, che vende il bene al finanziatore;
- *leasing* operativo, rapporto bilaterale la cui realizzazione implica la presenza di due soggetti:
 - l'utilizzatore, che chiede al produttore-finanziatore di ottenere il godimento di un bene dietro corrispettivo di un determinato canone;
 - il produttore che è anche finanziatore, che fornisce all'utilizzatore il bene, che è già in sua proprietà.

Leasing finanziario

Il *leasing* finanziario, che è il contratto maggiormente utilizzato nella pratica, potrebbe essere descritto, in breve, come l'unione di due contratti bilaterali (collegamento contrattuale):

- l'uno, di compravendita, intercorso tra produttore e finanziatore, in base al quale il finanziatore acquista dal produttore il bene (indicato dall'utilizzatore);
- l'uno, di locazione, intercorrente tra il finanziatore e l'utilizzatore, in base al quale il finanziatore, proprietario del bene, ne concede il godimento all'utilizzatore dietro pagamento di un canone periodico.

🔍 La posizione contrattuale del soggetto concedente può anche essere assunta, "in pool" da più società di *leasing*.

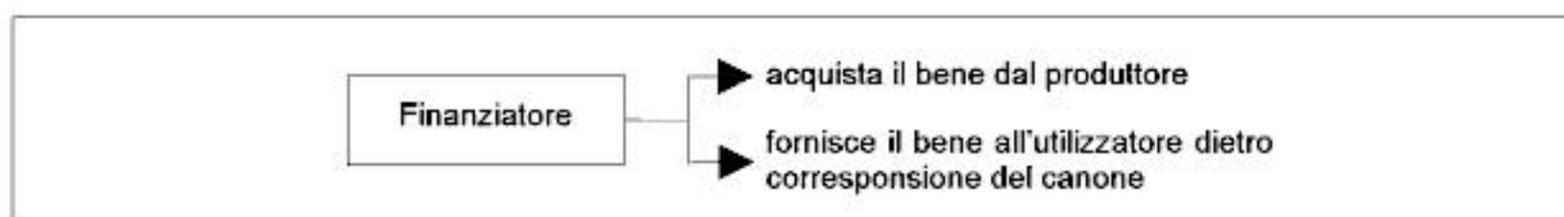


Fig. 1 - Leasing finanziario

Opzione

Il contratto di *leasing* si caratterizza per il fatto che l'utilizzatore finale, al termine del contratto, ha la possibilità di esercitare l'opzione per l'acquisto del bene, divenendone, così, effettivo proprietario, attraverso l'esercizio del potere di riscatto.

La possibilità di esercitare l'opzione configura un elemento essenziale del contratto di *leasing*, che non può, dunque, mai mancare.

Disciplina civilistica applicabile

La configurazione del contratto di *leasing*, come finora descritta, non consente di assimilare tale contratto né alla locazione, né alla vendita a rate.

🔍 La società di *leasing*, infatti acquista il bene solo allo scopo di realizzare l'operazione di *leasing*. Il diritto di proprietà che la società di *leasing* acquista sul bene è meramente funzionale all'operazione di finanziamento che essa intende realizzare. Tali differenze si ripercuotono sul prezzo pattuito, che nel caso di *leasing* è maggiore di quello che potrebbe essere pattuito per una locazione avente ad oggetto lo stesso bene, posto che il canone pattuito per il *leasing* comprende anche un costo relativo all'operazione finanziaria posta in essere.

Per questo, è nata la figura tipica del *leasing*, la cui disciplina è mutuata, però, a seconda dei casi, dalla locazione o dalla compravendita.

È possibile, infatti, distinguere due ulteriori tipologie di *leasing* a seconda che:

- sia prevalente l'interesse dell'utilizzatore al solo godimento del bene oggetto di contratto (*leasing* di godimento);
- sia prevalente l'interesse dell'utilizzatore a divenire proprietario del bene, attraverso l'esercizio dell'opzione (*leasing* traslativo).

IMMOBILE	SOCIETÀ DI LEASING	UTILIZZATORE	IVA	REGISTRO	IPOTECARIE CATASTALI
Strumentale	Altri soggetti IVA SENZA OPZIONE	Soggetti con <i>pro rata</i> > 25%	Esente	168 euro	1,5% + 0,5%
Terreni edificabili	Soggetto IVA	Chiunque	Imponibile	168 euro	168 + 168 euro
Terreni non edificabili	Chiunque	Chiunque	Fuori campo	15% o 8%	2% + 1% (salva la presenza di agevolazioni)

Si anticipa che, nel caso di *leasing* avente ad oggetto fabbricati strumentali per natura le imposte ipotecaria e catastale si applicano in misura dimezzata (rispetto a quelle previste in caso di compravendita), ovvero con le aliquote dell'1,5% (ipotecaria) e dello 0,5% (catastale) ex art. 35 co. 10-ter del DL 223/2006.

4.2.1 Imposte ipo-catastali

Nel caso di riscatto, trovano applicazione anche le imposte ipo-catastali, posto che si realizza un trasferimento immobiliare.

Esse si applicano con le medesime aliquote applicabili in relazione ai contratti di compravendita, con una sola eccezione in relazione ai contratti di *leasing* aventi ad oggetto fabbricati strumentali per natura, per i quali, ai sensi dell'art. 35 co. 10-ter del DL 223/2006, le imposte ipo-catastali sono dimezzate.

Si riassumono, nella seguente tabella, le aliquote delle imposte ipotecaria e catastale applicabili in relazione al riscatto della proprietà dei beni da parte degli utilizzatori di contratti di *leasing* immobiliare effettuati successivamente all'1.10.2006:

OGGETTO DEL LEASING	IMPOSTA IPOTECARIA	IMPOSTA CATASTALE
Aree e terreni non edificabili	2%	1%
Aree edificabili	fissa	fissa
Fabbricati a destinazione abitativa	2%	1%
Fabbricati strumentali per natura	1,5%	0,5%

Si rileva che le imposte ipotecaria e catastale sono dovute entrambe in misura fissa nel caso, puramente teorico, in cui la società di *leasing* sia la medesima che ha (mediante appalto) fatto costruire o ristrutturato il bene e l'ha poi ceduto (mediante riscatto) all'utilizzatore entro 4 anni dalla costruzione o ristrutturazione.

Leasing di beni strumentali

La norma recata dall'art. 35 co. 10-ter del DL 223/2006 consente di dimezzare le imposte ipotecaria e catastale dovute in relazione alla concessione in *leasing* di un bene strumentale e del successivo riscatto, operate a partire dall'1.10.2006.

Infatti, tale norma dispone che siano dimezzate le imposte ipo-catastali dovute:

- in relazione all'acquisto dell'immobile da parte della società di *leasing*;
- in relazione all'acquisto operato in sede di riscatto da parte dell'utilizzatore del bene oggetto di *leasing*.

Nel caso di *leasing* finanziario, infatti, la società di *leasing* immobiliare acquista presso imprese terze il fabbricato strumentale “per natura” da concedere in locazione, sicché, in tale sede, si realizza la prima applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale. Le medesime imposte, però, sarebbero nuovamente dovute in sede di riscatto del bene da parte dell'utilizzatore del contratto di *leasing*.

Attraverso il dimezzamento delle imposte ipotecaria e catastale dovute sul primo trasferimento (acquisizione dell'immobile da concedere in *leasing*) e di quelle dovute sul secondo trasferimento (riscatto del bene da parte dell'utilizzatore), il legislatore ottiene l'effetto di equiparare, sotto il profilo della tassazione indiretta:

- l'acquisto di un fabbricato strumentale “per natura” mediante *leasing*;
- l'acquisto diretto del medesimo bene strumentale.

 Come espressamente chiarito dall'Amministrazione finanziaria nella ris. 22.6.2009 n. 163, la norma che consente la riduzione alla metà delle aliquote di applicazione delle imposte ipotecaria e catastale non si estende anche al *leasing* avente ad oggetto immobili abitativi.

Scomputo delle imposte di registro corrisposte sui canoni

Ai sensi del successivo co. 10-*sexies* dell'art. 35 del DL 223/2006, le somme corrisposte a titolo di imposta di registro per i contratti di locazione finanziaria, anche se assoggettati ad IVA, aventi ad oggetto beni strumentali di cui all'art. 5 co. 1 lett. a-*bis*) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, possono essere portate, nel caso di riscatto della proprietà del bene, a scomputo di quanto dovuto a titolo di imposte ipotecaria e catastale.

Questa disposizione risponde alla medesima *ratio* della precedente co. 10-*ter* dell'art. 35 del DL 223/2006, ovvero è volta a rendere equivalenti le imposte ipotecaria e catastale dovute:

- in caso di acquisto diretto del bene strumentale;
- in caso di *leasing* e successivo riscatto del bene strumentale.

Con la disposizione recata dall'art. 35 co. 10-*sexies* del DL 223/2006, infatti, il legislatore ha disposto che quanto versato a titolo di imposta di registro sui canoni di *leasing* relativi ad un bene strumentale possa essere scomputato da quanto dovuto a titolo di imposte ipotecaria e catastale in sede di riscatto del bene.

 Anche questa disposizione non trova applicazione in relazione al *leasing* avente ad oggetto immobili abitativi (ris. Agenzia delle Entrate 22.6.2009 n. 163).

Base imponibile

A seguito dell'introduzione, ad opera dell'art. 35 co. 10-*ter* e 10-*sexies* del DL 4.7.2006 n. 223, conv. L. 4.8.2006 n. 248, dell'imposta proporzionale ipotecaria e catastale anche per i riscatti di beni in *leasing*, si pone il problema di individuare la base imponibile cui applicare tali imposte.

Si rileva, infatti, che il corrispettivo pattuito dalle parti in sede di riscatto del bene sia solitamente di molto inferiore al valore catastale del bene, posto che, durante lo svolgimento del contratto di *leasing*, sono già stati corrisposti i canoni, sicché il corrispettivo pagato per il riscatto configura, in realtà, una sorta di “saldo finale”, piuttosto che un prezzo a sé stante.

COMODATO

Art. 5, Tariffa, Parte I;
art. 3, Tariffa, Parte II;
art. 11, Tariffa, Parte I

Prassi

Ris. Agenzia delle Entrate 6.2.2001 n. 14; Ris. Agenzia delle Entrate 25.5.2006 n. 71

Giurisprudenza

Cass. 13.10.73 n. 2591; Cass. 20.3.76 n. 1018; Cass. 25.6.77 n. 2732; Cass. 23.2.81 n. 1083; Cass. 4.12.90 n. 11620; Cass. 3.1.91 n.13

1 PREMESSA

Il contratto di comodato è soggetto ad imposta di registro:

- in termine fisso, nel caso in cui oggetto del contratto siano beni immobili;
- in caso d'uso, qualora, invece, oggetto del contratto siano beni mobili.

La misura dell'imposta è in ogni caso pari ad euro 168,00, con l'unica eccezione dei contratti redatti verbalmente che non sono assoggettati ad imposta.

2 PROFILI CIVILISTICI

Il contratto di comodato è regolato dalle disposizioni degli artt. da 1803 - 1812 c.c. L'art. 1803 c.c. definisce il contratto di comodato come *“il contratto con il quale una parte consegna all'altra una cosa mobile o immobile, affinché se ne serva per un tempo o per un uso determinato, con l'obbligo di restituire la stessa cosa ricevuta”*.

Il co. 2 dell'art. 1803 c.c. precisa che il contratto di comodato è essenzialmente un contratto gratuito.

La caratteristica della gratuità del contratto di comodato distingue lo stesso dal contratto di locazione. 

Il comodato può avere ad oggetto:

- beni immobili;
- beni mobili infungibili.

Le cose mobili infungibili sono quelle che esistono in un unico esemplare o che, in ogni caso, presentano propri caratteri distintivi. Si tratta, ad esempio, di quadri o oggetti d'arte, cioè di beni non sostituibili con altri per la loro identità. 

2.1 FORMA DEL CONTRATTO

Nei casi di contratti di comodato redatti in forma scritta, il codice civile non prevede una modalità particolare. Tale tipologia di contratto, pertanto, può indifferentemente essere costituito come atto pubblico, come scrittura privata autenticata o non autenticata.

La giurisprudenza ha, inoltre, più volte affermato che neppure nel caso di contratti di comodato immobiliare è necessariamente richiesta la forma scritta.

 Cass. 13.10.73 n. 2591; Cass. 20.3.76 n. 1018; Cass. 25.6.77 n. 2732; Cass. 23.2.81 n. 1083; Cass. 4.12.90 n. 11620.

Il contratto di comodato può, quindi, essere stipulato anche verbalmente.

2.2 OBBLIGHI DEL COMODATARIO

L'art. 1804 c.c. prevede che il comodatario:

- custodisca e conservi il bene con la diligenza del buon padre di famiglia;
- si serva del bene esclusivamente per l'uso determinato dal contratto o dalla natura della cosa;
- non conceda a un terzo il godimento della cosa senza il consenso del comodante.

Nel caso in cui il comodatario non rispetti tali obblighi, il comodante è legittimato a richiedere la restituzione della cosa stessa oltre il risarcimento dei danni subiti.

Il comodatario deve restituire la cosa alla scadenza del termine convenuto. Nel caso in cui non sia stato pattuito contrattualmente un termine, il comodatario deve restituire la cosa quando se ne sia servito in conformità del contratto.

Perimento della cosa

La responsabilità del perimento della cosa grava sul comodatario nei seguenti casi:

- se la cosa perisce per un caso fortuito a cui poteva sottrarla sostituendola con una cosa propria o se, potendo salvare una delle due cose, ha preferito la propria (art. 1805 co. 1 c.c.);
- nel caso di perimento della cosa impiegata per un uso diverso o per un tempo più lungo rispetto a quello a lui consentito per causa non imputabile al comodatario, qualora lo stesso non provi che la cosa sarebbe perita anche se non l'avesse impiegata per l'uso diverso e l'avesse restituita a tempo debito (art. 1805 co. 2 c.c.);
- se la cosa è stata stimata al momento del contratto, anche nel caso in cui il perimento sia avvenuto per causa non imputabile al comodatario (art. 1806 c.c.).

Nel caso in cui la cosa si deteriori per il solo effetto dell'uso e senza colpa del comodatario, lo stesso non risponde del deterioramento.

Sul comodatario gravano le spese ordinarie necessarie all'uso, alla custodia, alla conservazione e alla manutenzione della cosa.

2.3 OBBLIGHI DEL COMODANTE

Il comodante, ai sensi dell'art. 1808 c.c., ha l'obbligo di mantenere la cosa in stato tale da servire all'uso e, pertanto, sono a suo carico le spese straordinarie per la conservazione della stessa.

3 REGISTRAZIONE DELL'ATTO E DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA

Nel caso di contratto di comodato è opportuno distinguere le seguenti due fattispecie:

- contratto di comodato redatto in forma scritta;
- contratto di comodato stipulato verbalmente.

anche quando si garantisce un debito derivante da contratto per il quale è richiesta la forma solenne.

La volontà di assumere un'obbligazione fideiussoria deve essere però espressa e non può desumersi *per facta concludentia* (art. 1937 c.c.).

 Il legislatore consente un'ampia libertà di forma al prestatore della garanzia personale nel manifestare il proprio intendimento di obbligarsi in qualità di fideiussore. Si ritiene comunemente che non siano necessarie formule sacramentali o precisi riferimenti al contratto di fideiussione, purché la volontà del fideiussore sia manifestata in modo chiaro, preciso e inequivoco; inoltre la dichiarazione del fideiussore può essere espressa sia oralmente che in forma scritta (cfr. Trib. Cagliari 23.10.2001; Trib. Savona 18.8.2005; App. Genova 8.10.2005).

2.2 GARANZIE REALI

I diritti reali di garanzia (pegno e ipoteca) sono quei diritti su cosa altrui consistenti in un vincolo giuridico imposto su un dato bene a garanzia di un credito: il bene cioè rimane nella proprietà di chi lo ha dato in pegno o ipoteca (il debitore o un terzo) e può essere alienato. D'altro canto, in caso di inadempimento, il creditore pignoratizio (nel caso del pegno) e il creditore ipotecario (nel caso dell'ipoteca) acquistano sul bene:

- il diritto di procedere ad esecuzione forzata sul bene anche nei confronti del terzo acquirente (diritto di seguito);
- il diritto di soddisfarsi con preferenza sul prezzo ricavato dalla vendita in caso di concorrenza con altri creditori (diritto di prelazione).

Tali garanzie hanno carattere accessorio rispetto al credito garantito, di cui assicurano l'adempimento, ed hanno durata limitata, in quanto si estinguono con l'estinzione dell'obbligazione medesima in forza dell'adempimento (ad esempio per pagamento, novazione, compensazione).

2.2.1 Pegno

Oggetto del pegno possono essere beni mobili (salvo quelli registrati), universalità di mobili, crediti ed altri diritti aventi per oggetto beni mobili (art. 2784 c.c.).

Il pegno si costituisce mediante contratto tra il creditore e il debitore (o il terzo datore del bene).

 Si tratta di un contratto reale, in quanto si perfeziona solo con la consegna al creditore della cosa (il possesso della cosa passa al creditore a garanzia del pagamento del debito, consentendogli di esercitare un controllo sulla circolazione materiale e giuridica del bene). Nel caso di pegno di crediti, si perfeziona con la notificazione del pegno al debitore del credito dato in pegno o con la accettazione da parte di questo (art. 2800 c.c.).

Forma

Il contratto di pegno è un atto a forma libera. La scrittura di data certa è necessaria ai soli fini dell'esercizio della prelazione, ai fini cioè dell'opponibilità della garanzia agli altri creditori del soggetto datore di pegno (cfr. Cass. 23.11.2001 n. 14869).

2.2.2 Ipoteca

L'ipoteca è un diritto reale di garanzia che si differenzia dal pegno per l'oggetto,

- quando vengono prestate garanzie personali autonome per il medesimo debitore e per il medesimo debito da più fideiussori con contratti distinti (senza che i diversi fideiussori siano al corrente della presenza di altre fideiussioni), non realizzandosi l'ipotesi di co-fideiussione ma la semplice pluralità di fideiussioni autonome, sono dovute tante imposte proporzionali (0,50%) quanti sono i contratti.

In senso opposto si è, di recente, pronunciata Cass. 7.5.2007 n. 10347, la quale sostiene che la prestazione di diverse fideiussioni per il medesimo debito e debitore sia comunque soggetta ad imposta proporzionale di registro una sola volta, a prescindere dalla consapevolezza della contestuale assunzione dell'obbligazione fideiussoria da parte dei diversi fideiussori. Si rileva, tuttavia, che, secondo la giurisprudenza civilistica (Cass. 6.12.2007 n. 25475) in assenza di consapevolezza delle altre fideiussioni, non si configura un'obbligazione in solido, la quale costituisce presupposto per l'applicazione della nota I all'art. 6 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86. Peraltro, la sentenza in commento è relativa a fideiussioni enunciate in decreto ingiuntivo, per le quali, come si dirà nel successivo paragrafo, operano regole in parte differenti.

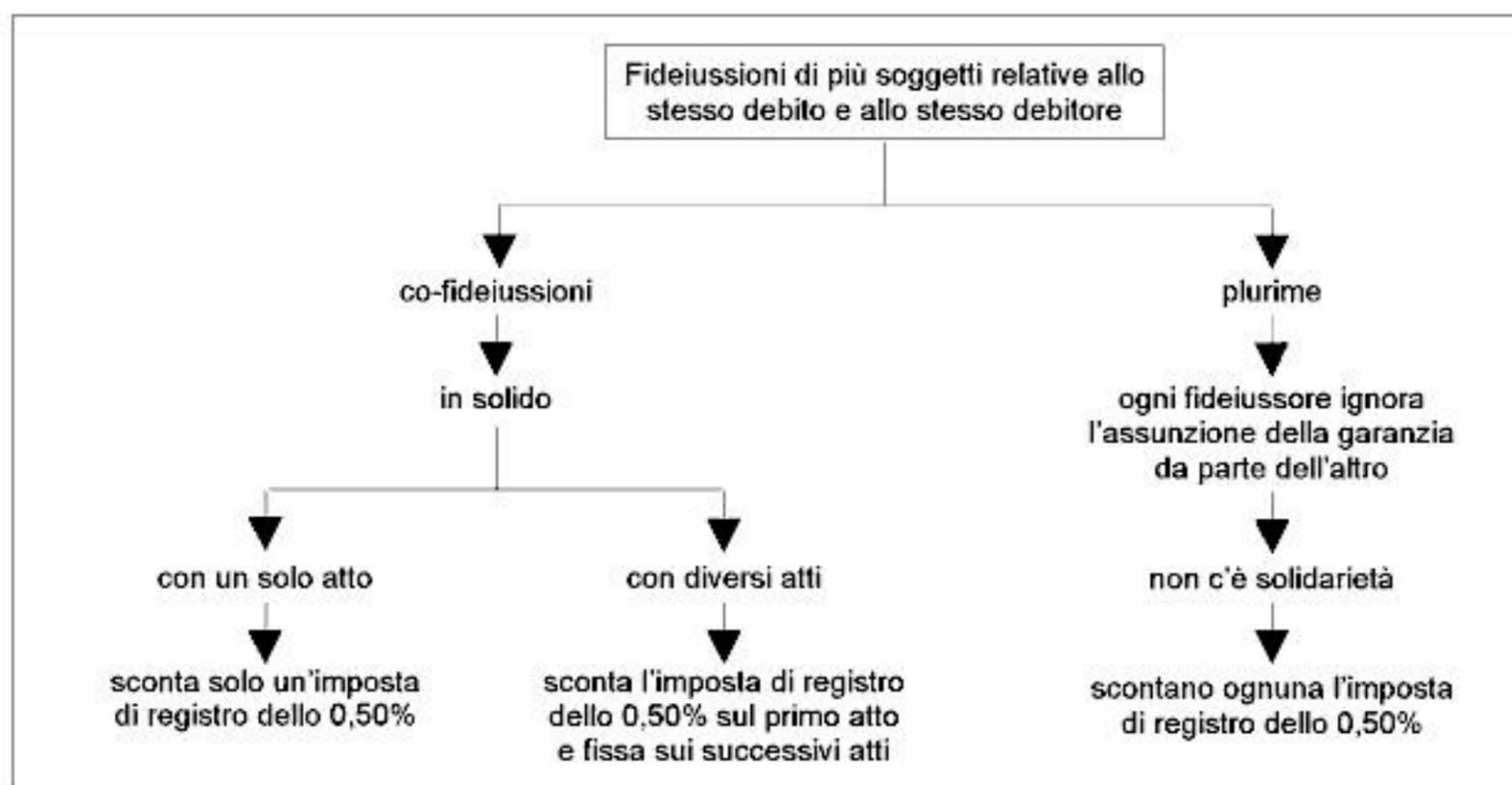


Fig. 4 - Fideiussioni plurime e co-fideiussioni

Fideiussioni enunciate in provvedimenti giurisdizionali

Può accadere che la fideiussione non registrata venga enunciata in un provvedimento giurisdizionale riguardante le medesime parti della fideiussione.

Ad esempio la fideiussione può essere enunciata in una sentenza od in un decreto ingiuntivo.

Si ricorda che, a norma dell'art. 22 del DPR 131/86, l'enunciazione di un atto soggetto ad imposta di registro comporta l'obbligo di corrispondere l'imposta anche per l'atto enunciato.

Sul tema, si veda il cap. 9 "Alternatività tra l'IVA e le imposte di registro e di bollo", § 3.

Pertanto, nel caso in cui la fideiussione venga enunciata in un provvedimento giurisdizionale, essa è autonomamente soggetta ad imposizione, nella misura dello

L'annotazione dell'ipoteca sconta imposta ipotecaria in misura differente a seconda della causa che abbia prodotto il trasferimento dell'ipoteca.

Pertanto, è possibile distinguere i seguenti casi:

- sconta imposta ipotecaria con l'aliquota del 2% l'annotazione derivante da:
 - subingresso o da surrogazione;
 - trasferimento di crediti;
 - costituzione di pegno sul debito garantito;
 - estensione della garanzia in base a nuovo titolo costitutivo;
- sconta imposta ipotecaria con l'aliquota dello 0,50% l'annotazione derivante da:
 - postergazione o da cessione di priorità o di ordine ipotecario;
 - restrizione di ipoteca (l'imposta si applica, fino a concorrenza della somma garantita da ipoteca, sul valore degli immobili liberati risultante dall'atto di consenso o da dichiarazione del richiedente);
 - cancellazione o riduzione di ipoteca o pegno (l'imposta si applica, in tal caso, sull'importo della somma per cui la formalità è chiesta; dall'imposta così calcolata deve essere sottratta l'imposta proporzionale eventualmente pagata per la restrizione);
- sconta imposta ipotecaria nella misura fissa di 168,00 euro ogni altra ipotesi di annotazione.



Si rinvia al cap. 15 "Base imponibile delle imposte ipotecaria e catastale", per la determinazione della base imponibile cui applicare l'imposta ed al cap. 14 "Ambito applicativo delle imposte ipotecaria e catastale", per l'esame delle ipotesi di esenzione.

Cancellazione di ipoteca

Come poco sopra precisato, la cancellazione di ipoteca configura un'ipotesi di annotazione e come tale è soggetta ad imposizione.

- come conseguenza di un altro fatto, quale il pagamento (surrogazione del terzo nei diritti del creditore, artt. 1201 - 1205 c.c.).

La successione nel debito, invece, può derivare da:

- delegazione;
- espromissione;
- accollo.

2.1 CESSIONE DEL CREDITO

A norma dell'art. 1260 c.c., il creditore (cedente) può trasferire ad altri il proprio diritto di credito in forza di un accordo con il terzo cessionario, senza necessità del consenso del debitore (ceduto).

Per effetto della cessione:

- viene modificato il soggetto attivo del credito, sostituendo all'originario creditore uno nuovo, indipendentemente dal consenso del debitore;
- il credito è trasferito al cessionario inalterato quanto ai privilegi, alle garanzie personali e reali e agli altri accessori (art. 1263 c.c.).

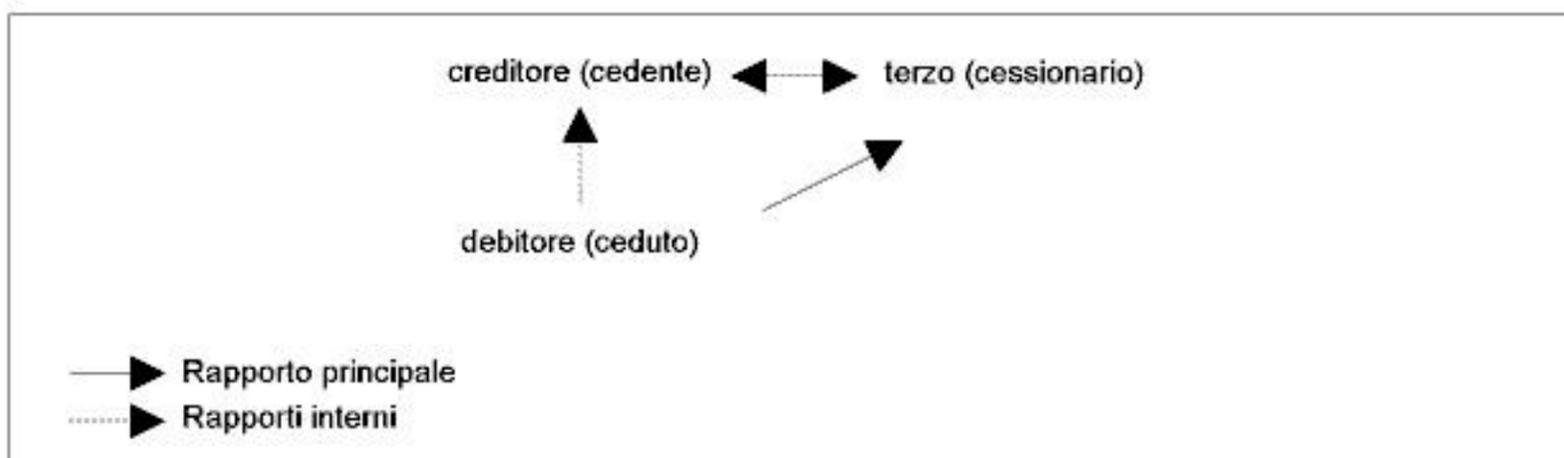


Fig. 1 - Cessione del credito

La cessione può essere a titolo:

- oneroso (ad esempio, mediante vendita o permuta del credito);
- gratuito (ad esempio, mediante donazione del credito).

🔍 Nel caso di cessione del credito mediante donazione, il contratto di cessione deve essere stipulato per atto pubblico *ex art. 782 c.c.*, salvo che il valore effettivo del credito ceduto non sia di modico valore (art. 783 c.c.).

Il contratto di *factoring* rientra nello schema generale della cessione di crediti futuri, nella specie quelli vantati dalle imprese. Con tale contratto, un imprenditore (cedente o fornitore) si assume l'obbligo di cedere a un altro imprenditore (*factor*) la titolarità dei crediti derivati o derivanti dall'esercizio della sua impresa.

🔍 Cfr. Cass. 11.5.2007 n. 10833; Cass. 19.2.2008 n. 213.

2.1.1 Cedibilità del credito

Non possono essere ceduti:

- i crediti "*strettamente personali*" (art. 1260 co. 1 c.c.), salvo il consenso del debitore (ad esempio lo scrittore ed il suo editore);

Se, invece, la cessione è a titolo gratuito, la garanzia è dovuta solo se espressamente pattuita (art. 1266 co. 2 c.c.).

Il cedente, infine, non è tenuto ai sensi dell'art. 1267 co. 1 c.c. a garantire la solvenza del debitore (c.d. *nomen bonum*), salvo che ciò sia previsto mediante pattuizione espressa.

Nel primo caso, il cedente è liberato nei confronti del cessionario al momento del trasferimento del credito, non rispondendo infatti dell'insolvenza del debitore. Nel secondo caso, invece, la liberazione è subordinata all'effettiva riscossione, con la conseguenza che l'eventuale inadempimento del debitore dà diritto al cessionario di rivolgersi al cedente:

- per la restituzione di quanto ricevuto come corrispettivo della cessione;
- per la corresponsione degli interessi, delle spese della cessione e delle spese sostenute dal cessionario per escutere il debitore;
- per il risarcimento dell'eventuale danno.

2.2 SUCCESSIONE NEL DEBITO

Per il contratto di cessione non è richiesto il consenso del debitore ceduto, in quanto per quest'ultimo di regola è indifferente effettuare la prestazione in favore del creditore originario piuttosto che al terzo cessionario. Per il creditore è, invece, rilevante la persona del debitore (ai fini soprattutto della sua solvibilità), sicché la volontà del soggetto attivo del rapporto obbligatorio costituisce presupposto fondamentale ai fini della sostituzione del precedente debitore, con la conseguenza che:

- in caso di espressa volontà del creditore, il debitore originario viene liberato;
- in mancanza, al nuovo soggetto passivo si aggiungerà quello precedente.

2.2.1 Delegazione

Si ha delegazione quando il debitore (delegante) ordina o invita un terzo (delegato):

- ad assumersi il debito nei confronti del creditore delegatario (delegazione di debito);
- ad eseguire la prestazione nei confronti del creditore delegatario (delegazione di pagamento).

L'operazione coinvolge, dunque, tre soggetti (delegante, delegato e delegatario) e presuppone:

- un rapporto obbligatorio fra debitore delegante e creditore delegatario (rapporto di valuta);
- di regola, un preesistente rapporto obbligatorio fra delegante e debitore delegato (rapporto di provvista), in forza del quale il delegante è creditore del delegato (tale rapporto manca quando vi è gratuità tra delegante e delegato).

L'adempimento diretto da parte del delegato al delegatario consente di estinguere simultaneamente due rapporti obbligatori, quello di provvista e di valuta.

Il delegante può revocare la delegazione fino a quando il delegato non abbia assunto l'obbligazione o abbia eseguito il pagamento in favore del delegatario (art. 1270 c.c.).

E_s Esempio tipico è quello del padre che assume, impegnandosi verso il terzo, i debiti del figlio.

🔍 L'impegno dell'espromittente si perfeziona nei confronti del creditore al momento in cui quest'ultimo venga a conoscenza di tale impegno, senza necessità di un suo atto di accettazione (cfr. Cass. 12.4.2006 n. 8622).

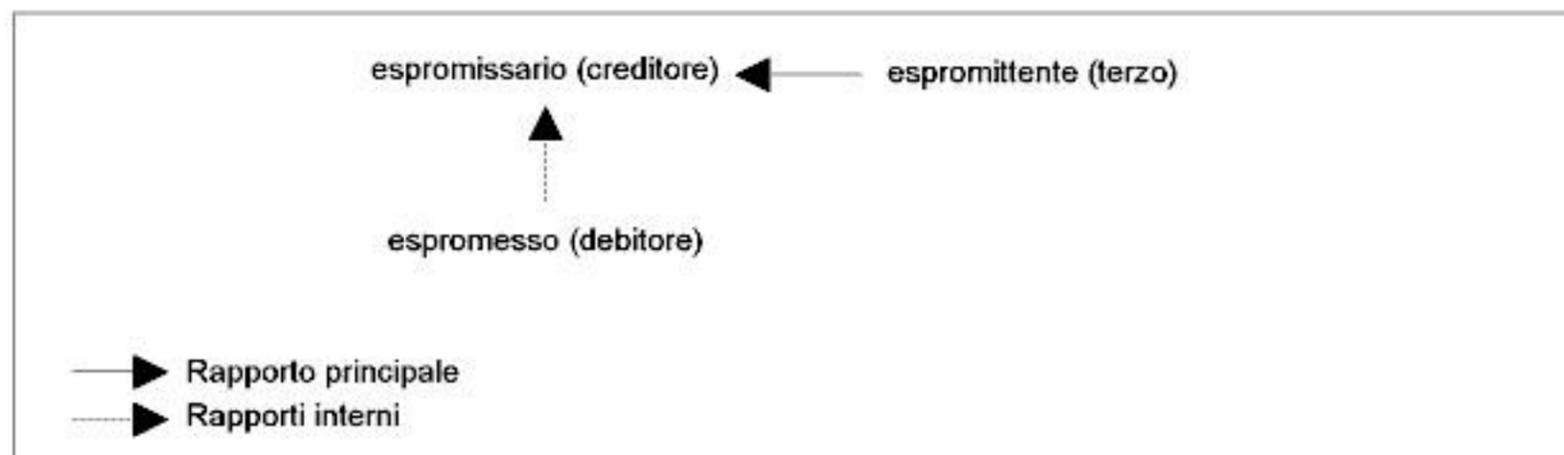


Fig. 3 - *Espromissione*

2.2.3 Accollo

L'accollo è un contratto tra il debitore (accollato) e un altro soggetto (terzo accollante), con il quale quest'ultimo si obbliga ad assumere il debito dell'accollato a favore del creditore accollatario (art. 1273 c.c.).

🔍 Ad esempio, nella vendita di un immobile gravato da ipoteca a garanzia di un mutuo bancario, l'acquirente si impegna ad accollarsi il debito residuo del mutuo, pagando alla banca le rate non ancora scadute invece di una parte del prezzo al venditore.

Accollo interno

L'accollo interno (o semplice) si ha quando l'accollante si obbliga nei soli confronti del debitore accollato e non anche verso il creditore (che non è venuto a conoscenza dell'accordo o non ha aderito alla convenzione).

Ne consegue che il creditore, rimanendo un terzo estraneo all'accordo anzidetto, non potrà pretendere l'adempimento dall'accollante (cfr. Cass. 11.4.2000 n. 4604).

Accollo esterno

Nell'accollo esterno, invece, il creditore accollatario aderisce alla convenzione tra terzo e debitore (analogamente al contratto a favore di terzi - art. 1411 c.c.), rendendo irrevocabile la stipulazione a suo favore (art. 1273 co. 1 c.c.).

Ai sensi dell'art. 1273 co. 2 e 3 c.c., tale adesione però non determina liberazione del debitore accollato, essendo a tal fine necessaria un'espressa previsione o dichiarazione del creditore (accollo liberatorio). Diversamente, il debitore originario resta obbligato in solido con il terzo (cfr. Cass. 21.4.2006 n. 9371).

Diversamente dalla delegazione e dall'espromissione, l'accollante può sempre opporre all'accollatario le eccezioni relative al rapporto tra l'accollante e l'accollato (art. 1273 c.c.).

4.1.2 Base imponibile IVA

L'art. 13 co. 2 lett. b) del DPR 633/72 individua la base imponibile dei passaggi di servizi nell'ambito del rapporto di mandato senza rappresentanza, distinguendo a seconda che il mandato sia per l'acquisto o per la vendita.

Mandato all'acquisto

Nel mandato per l'acquisto, la base imponibile "interna", nel passaggio del servizio dal mandatario al mandante, è costituita dal prezzo di acquisto pattuito con il prestatore, aumentato della provvigione.

Mandato alla vendita

Nel mandato per la vendita, la base imponibile "interna", nel passaggio del servizio dal mandante al mandatario, è costituita dal prezzo di vendita pattuito da quest'ultimo con il committente, diminuito della provvigione.



Si veda la voce "Mandato, contratto", in "IVA", *Guide e Soluzioni*, IPSOA.

4.1.3 Alternatività tra IVA e imposta di registro

In ragione di quanto detto, il regime IVA del mandato senza rappresentanza deve essere analizzato dal punto di vista del mandante e del mandatario, a seconda che si tratti di mandato alla vendita o all'acquisto.

Oltre ai presupposti soggettivo ed oggettivo, particolare rilevanza assume il presupposto territoriale, da verificare in capo sia al mandante, sia al mandatario.

In presenza dei citati requisiti, l'imposta di registro si applica nella misura fissa di 168,00 euro (art. 40 co. 1 del DPR 131/86).

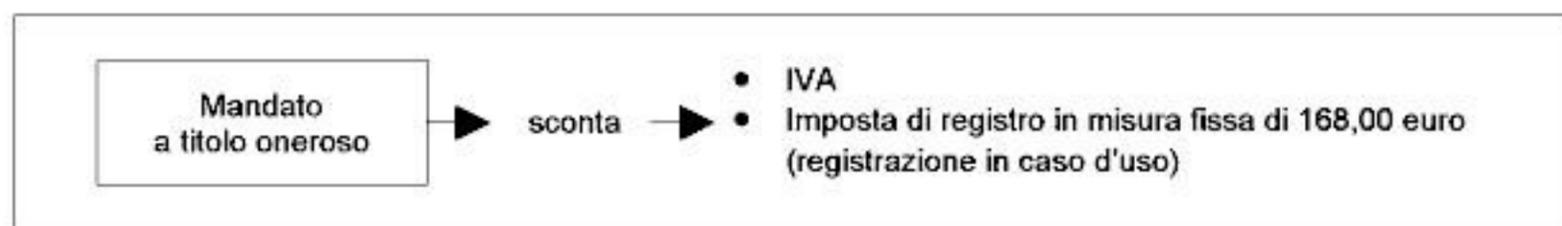


Fig. 1 - Mandato oneroso soggetto a IVA

4.2 MANDATO A TITOLO ONEROSO NON SOGGETTO AD IVA

Il regime impositivo applicabile al mandato a titolo oneroso dipende dall'esistenza di alcune ulteriori caratteristiche del mandato.

Infatti, l'art. 33 del DPR 131/86 contempla espressamente l'ipotesi del mandato irrevocabile senza obbligo di rendiconto e per esso prevede una specifica disciplina impositiva.

Le altre ipotesi di mandato non espressamente contemplate dall'art. 33 del DPR 131/86, invece, sono soggette alla disciplina generale dettata dalla Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 (art. 9) per l'assunzione di obbligazioni a titolo oneroso.

4.2.1 Mandato irrevocabile senza obbligo di rendiconto

Il mandato irrevocabile con dispensa dell'obbligo di rendiconto è soggetto all'imposta di registro stabilita per l'atto per il quale è stato conferito (art. 33 co. 1 del DPR 131/86).

In ragione della disposizione contenuta nell'art. 3 co. 1 del DPR 633/72, se il contratto di mandato è a titolo gratuito, le relative prestazioni non sono soggette ad IVA (R.M. 6.11.79 n. 520128; R.M. 5.12.74 n. 301119).

Il mandato gratuito, configurando un atto privo di contenuto patrimoniale, è soggetto ad imposta di registro fissa di 168,00 euro (art. 11 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86).

Laddove tali condizioni siano soddisfatte, la registrazione del contratto di mandato deve avvenire:

- in termine fisso se redatto per atto pubblico o per scrittura privata autenticata (art. 11 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86);
- in caso d'uso se redatto con scrittura privata non autenticata (art. 4 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86).



Fig. 4 - Mandato gratuito

5 BASE IMPONIBILE

La base imponibile dell'imposta di registro, secondo la disciplina dettata dall'art. 43 co. 1 lett. h) del DPR 131/83, è costituita dai corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto.

Si veda il cap. 11 "Base imponibile dell'imposta di registro".

Nell'ipotesi di mandato con corrispettivo indeterminato, ovvero a tempo indeterminato, si ricorre all'applicazione delle norme generali previste dagli artt. 35 e 36 del DPR 131/86. Secondo gli articoli citati, per la determinazione della base imponibile deve farsi riferimento ai dati dichiarati dalla parte che richiede la registrazione, salvo il conguaglio o rimborso dopo la determinazione definitiva del corrispettivo, da denunciare secondo l'art. 19 del DPR 131/86.

Nel caso in cui la parte richiedente la registrazione dell'atto non abbia fornito i dati necessari alla determinazione dell'imponibile è l'ufficio stesso a calcolarlo (art. 53 del DPR 131/86).

Sul tema si rinvia al cap. 10 "Applicazione dell'imposta di registro".

L'art. 1709 c.c. dispone che la misura del compenso, se non è stabilita dalle parti, viene determinata in base alle tariffe professionali o agli usi; in mancanza è determinata dal giudice.

SURROGAZIONE**Prassi**

C.M. 8.10.96 n. 246/E; Circ. Agenzia del Territorio 24.9.2002 n. 8; Ris. Agenzia del Territorio 3.11.2006 n. 3; Circ. Agenzia del Territorio 14.6.2007 n. 6; Circ. Agenzia del Territorio 21.6.2007 n. 9; Ris. Agenzia delle Entrate 28.2.2008 n. 68

Giurisprudenza

Cass. 24.11.81 n. 6240; Cass. 21.2.85 n. 1543; App. Perugia 24.8.99; Trib. Napoli 24.4.2004; Cass. 1.2.2005 n. 1954; Cass. 17.3.2006 n. 5997; Cass. 16.4.2008 n. 9931

1 PREMESSA

La surrogazione per pagamento consiste nella “sostituzione” mediante un terzo, che soddisfa il creditore, nei diritti del creditore stesso.

Il pagamento con surrogazione è disciplinato dagli artt. 1201 - 1205 c.c. e costituisce una normale forma di adempimento che, in presenza di determinati presupposti, origina il trasferimento dei diritti al soggetto surrogato.

Ai fini dell'imposta di registro, l'art. 33 co. 2 del DPR 131/86 prevede che l'atto da cui risulta la surrogazione nei diritti del creditore ai sensi degli artt. 1201 e 1203 c.c. è soggetto all'imposta stabilita per la cessione del diritto spettante al creditore surrogato.

Ne deriva che, per gli atti di surrogazione legale o per volontà del creditore che si riferiscono ad un diritto di natura monetaria, si applicano le disposizioni previste per la cessione del credito dall'art. 6 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86.

2 PROFILI CIVILISTICI

La surrogazione è una forma di successione nel credito che realizza una modificazione soggettiva nel lato attivo del rapporto obbligatorio: consiste nella surrogazione di un terzo, per il pagamento del debito al posto del debitore, nelle ragioni del creditore. La trasmissione del credito, collegata al pagamento del terzo, determina il subingresso del terzo stesso nei diritti del creditore originario. Ne consegue che il terzo creditore, avrà titolo per pretendere il rimborso di quanto pagato direttamente al debitore.

Il surrogato subentra nella stessa posizione del creditore, dunque può esercitare i diritti, le azioni e le ragioni che spettano allo stesso e può avvalersi delle stesse garanzie del credito. Al contempo, il surrogato è soggetto alle stesse limitazioni, prescrizioni e decadenze.

Ai sensi dell'art. 1205 c.c., la surrogazione può anche essere parziale. Se il pagamento è parziale, il terzo surrogato e il creditore concorrono nei confronti del debitore in proporzione di quanto è loro dovuto, salvo patto contrario.

La surrogazione può operare:

o gli stessi non concorrono alla formazione della base imponibile dell'imposta sostitutiva (pur rimanendo esenti dall'applicazione delle imposte ordinariamente applicabili) o vi sono sottoposti in misura ridotta.

5.2.1 Requisito della durata del finanziamento

Ai sensi dell'art. 15 del DPR 601/73, sono considerate a medio e lungo termine le operazioni di credito la cui durata contrattuale sia stabilita in più di 18 mesi.

Con riferimento alle clausole che incidono sulla durata del finanziamento in relazione al soggetto finanziato, la circ. Agenzia del Territorio 24.9.2002 n. 8 ha ritenuto che ciò che assume rilievo determinante è la circostanza che la durata del rapporto di finanziamento stabilita contrattualmente sia superiore a quella minima stabilita dalla legge, non rilevando possibili vicende o eventi successivi al rapporto, né l'evolversi dello stesso al di fuori e al di là delle clausole contrattuali. La richiesta di estinzione anticipata del finanziamento avanzata dal mutuatario, in quanto circostanza riconducibile nell'ambito dello svolgimento ordinario del rapporto obbligatorio, non determina quindi il venir meno delle condizioni fissate dall'art. 15 del DPR 601/73.

L'orientamento citato è stato confermato, in ultimo, dalla circ. Agenzia del Territorio 14.6.2007 n. 6 e dalla sentenza della Corte di Cassazione 16.4.2008 n. 9931, secondo cui tale interpretazione della disposizione si inserisce in modo coerente nell'alveo dell'ampia tutela accordata al soggetto debitore (mutuatario) – in quanto contraente “debole” potenzialmente esposto a disequilibri e asimmetrie contrattuali – recentemente valorizzata dalle disposizioni contenute nei provvedimenti normativi in tema di “liberalizzazioni” (ossia, il DL 7/2007, conv. L. 40/2007, c.d. decreto Bersani-*bis*, il quale ha stabilito la nullità di qualunque clausola che preveda il pagamento di una penalità da parte del mutuatario in caso di surroga). 

È stato superato, quindi, quanto affermato da parte della circ. Agenzia del Territorio 5.12.2006 n. 6 che, conformandosi all'interpretazione resa dalla Corte di Cassazione con la sentenza 26.5.2005 n. 11165, ha ritenuto inapplicabile il regime sostitutivo ai contratti di finanziamento a medio e lungo termine in cui siano inserite clausole che consentono espressamente al debitore di risolvere anticipatamente il rapporto attraverso l'estinzione del debito prima del decorso dei 18 mesi.

5.2.2 Surrogazione per volontà del debitore

L'art. 8 del DL 31.1.2007 n. 7 (conv. con modificazioni dalla L. 2.4.2007 n. 40) ha introdotto disposizioni in materia di “portabilità” dei mutui, aperture di credito e altri contratti di finanziamento erogati da intermediari bancari e finanziari, in relazione all'esercizio della facoltà di surrogazione per volontà del debitore di cui all'art. 1202 c.c.

Con la portabilità del mutuo, la nuova banca subentra nelle garanzie accessorie, personali e reali al credito surrogato, a seguito dell'annotazione dell'atto di surrogazione presso i pubblici registri immobiliari, subentrando nell'ipoteca a suo tempo iscritta dalla vecchia banca.

La disposizione in esame è stata, peraltro, modificata dall'art. 2 co. 450 lett. b) della L. 244/2007 che ha espressamente previsto la facoltà di ricontrattazione del finanziamento aggiungendo, al co. 3 dell'art. 8 in esame, la previsione secondo cui “*resta salva la possibilità del creditore originario e del debitore di pattuire la variazione, senza spese, delle condizioni del contratto di mutuo in essere, mediante scrittura privata anche non autenticata*”. 

Ai sensi dell'art. 8 co. 4-*bis* del DL 7/2007, nell'ipotesi di surrogazione non si applicano l'imposta sostitutiva di cui all'art. 17 del DPR 601/73, né le imposte indicate nell'art. 15 del medesimo decreto.

Pertanto, qualora il soggetto finanziato decida di surrogare il proprio mutuo (o altro atto di finanziamento), per espressa previsione di legge, il nuovo finanziamento rimane esente dall'applicazione dell'imposta sostitutiva e dalle altre imposte di cui la prima tiene luogo, ai sensi dell'art. 15 del DPR 601/73 (ovvero dell'imposta di registro, dell'imposta di bollo, delle imposte ipotecaria e catastale e delle tasse sulle concessioni governative).

 Come chiarito dalla circ. Agenzia del Territorio 21.6.2007 n. 9, la formalità di annotazione dell'atto di surrogazione rimane esente dall'imposta ipotecaria e dall'imposta di bollo, salvo il pagamento della tassa ipotecaria, che non è compresa nell'elencazione dei tributi dell'art. 15 del DPR 601/73.

Sanzioni e risarcimenti

A decorrere dall'1.1.2009, a seguito dell'inosservanza delle disposizioni in commento da parte della banca, si applicano le sanzioni pecuniarie di cui all'art. 144 co. 4 del DLgs. 385/93.

Nel caso in cui la surrogazione del mutuo non si perfezioni entro il termine di 30 giorni dalla data della richiesta da parte della banca cessionaria alla banca cedente dell'avvio delle procedure di collaborazione interbancarie ai fini dell'operazione di surrogazione, la banca cedente è comunque tenuta a risarcire il cliente in misura pari all'1% del valore del mutuo per ciascun mese o frazione di mese di ritardo.

 Cfr. art. 2 co. 5-*quater* del DL 29.11.2008 n. 185 (conv. L. 2/2009). Il risarcimento in favore del mutuatario è stato introdotto dall'art. 2 co. 3 del DL 1.7.2009 n. 78.

5.3 APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI BANCARI

L'imposta sostitutiva tiene luogo dei tributi ordinariamente applicabili agli atti di finanziamento e alle operazioni connesse e, in particolare, dell'imposta di registro, dell'imposta di bollo, delle imposte ipotecarie e catastali e delle tasse sulle concessioni governative, dalle quali tali atti rimangono esenti, per espressa previsione dell'art. 15 del DPR 601/73.

L'imposta sostitutiva attrae anche le eventuali garanzie prestate per l'operazione di finanziamento, di qualunque tipo e da chiunque e in qualsiasi momento prestate, le loro eventuali surroghe, sostituzioni, postergazioni, frazionamenti e cancellazioni anche parziali, ivi comprese le cessioni di credito stipulate in relazione a tali finanziamenti, salvo che tali operazioni si configurino come del tutto autonome rispetto al rapporto di credito.

5.3.1 Base imponibile

Ai sensi dell'art. 18 del DPR 601/73, l'imposta sostitutiva si calcola sull'ammontare complessivo dei finanziamenti erogati dalla banca in ciascun esercizio. Per i finanziamenti effettuati mediante apertura di credito, utilizzata in conto corrente o in qualsiasi altra forma tecnica, si tiene, invece, conto dell'ammontare del fido concesso, che concorre integralmente a formare la base imponibile, a prescindere dall'ammontare effettivamente utilizzato dal percipiente.

5.3.2 Aliquote

Ai sensi dell'art. 18 del DPR 601/73, l'aliquota ordinaria dell'imposta sostitutiva è fissata allo 0,25%.

Acquisto di immobili abitativi diversi dalla prima casa e dalle relative pertinenze

Per effetto dell'art. 1-bis co. 6 del DL 12.7.2004 n. 168 (conv. L. 30.7.2004 n. 191), l'aliquota ordinaria è stata innalzata al 2% *“qualora il finanziamento stesso non si riferisca all'acquisto della prima casa di abitazione, e delle relative pertinenze”*.

Poiché la disposizione si prestava ad essere interpretata come applicabile in via generale a tutti i finanziamenti, a brevissima distanza il legislatore ha emanato una norma di interpretazione autentica contenuta nell'art. 2 co. 1 del DL 3.8.2004 n. 220 (convertito dalla L. 19.10.2004 n. 257), in cui si è chiarito che il co. 6 dell'art. 1-bis del DL 12.7.2004 n. 168 si interpreta nel senso che l'aliquota dell'imposta sostitutiva nella misura del 2%, di cui all'art. 18 del DPR 601/73, si applica ai soli finanziamenti erogati per l'acquisto, la costruzione o la ristrutturazione di immobili ad uso abitativo, e le relative pertinenze, per i quali non ricorrono le condizioni di cui alla nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 (c.d. *“agevolazione prima casa”*).

Obbligo di dichiarazione da parte del mutuatario

In tale quadro normativo si colloca la modifica apportata dall'art. 1 co. 160 della L. 244/2007 all'art. 18 co. 3 del DPR 601/73, che ha esteso, con effetto dall'1.1.2008, l'ambito d'applicazione dell'aliquota del 2% anche ai finanziamenti erogati per acquistare, costruire e ristrutturare immobili ad uso abitativo e relative pertinenze per i quali ricorrono le condizioni c.d. prima casa, qualora la sussistenza di tali condizioni non risulti da apposita dichiarazione rilasciata da parte mutuataria, nell'atto di finanziamento o allegata al medesimo.

Specularmente, in caso di finanziamento relativo all'acquisto, costruzione o ristrutturazione di immobili ad uso abitativo, l'aliquota dello 0,25% si applica solamente se la parte mutuataria renda nell'atto, o in allegato al medesimo, una dichiarazione attestante la natura di finanziamento erogato per l'acquisto, la costruzione o la ristrutturazione di immobili a uso abitativo, e relative pertinenze, per i quali ricorrono le condizioni per beneficiare dell'agevolazione *“prima casa”*.

Rinegoziazione del mutuo

Secondo la ris. Agenzia delle Entrate 28.2.2008 n. 68, dall'insieme delle norme che disciplinano i finanziamenti a medio e lungo termine, emerge evidente la volontà del legislatore di favorire coloro che contraggono un mutuo per l'acquisto di un immobile ad uso abitativo, riconoscendo loro un regime agevolato per le operazioni di ricontrattazione dei mutui originariamente stipulati e, quindi, anche per le ipotesi di accensione di nuovi mutui finalizzati alla sostituzione di quelli precedentemente contratti. Di conseguenza, anche in caso di rinegoziazione di un mutuo ipotecario (nel caso di specie concesso dall'INPDAP), in presenza dei requisiti di legge per l'applicazione del c.d. regime *“prima casa”*, l'aliquota applicabile dell'imposta sostitutiva è dello 0,25%.

TRANSAZIONE**Prassi**

C.M. 10.6.86 n. 37; R.M. 7.3.2000 n. 25/E; Ris. Agenzia delle Entrate 16.7.2004 n. 91

Giurisprudenza

Cass. 15.6.89 n. 2874; Cass. 10.2.2003 n. 1946; Cass. 3.4.2003 n. 5139; Cass. 19.5.2003 n. 7830; Cass. 28.2.2006 n. 4455

1 PREMESSA

Ai sensi dell'art. 1965 c.c., per transazione si intende il contratto con il quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine ad una lite già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro.

Mediante la rinuncia di ciascuna parte alla propria pretesa o alla propria contestazione, si elimina quella situazione di incertezza in ordine ad una situazione giuridica controversa e che potrebbe dare o ha dato adito a costosi e lunghi accertamenti giurisdizionali.

Ai fini dell'imposta di registro, la transazione è disciplinata dall'art. 29 del DPR 131/86 e l'applicazione dell'imposta varia a seconda che il contratto comporti il trasferimento di diritti reali, il sorgere di obblighi di pagamento oppure che la transazione non origini obblighi di pagamento.

2 PROFILI CIVILISTICI

Ai sensi dell'art. 1965 co. 2 c.c., il presupposto fondamentale perché si realizzi la transazione è la reciprocità delle concessioni, che possono riguardare il rapporto controverso (c.d. "transazione pura") o avere ad oggetto la creazione, la modificazione o l'estinzione di rapporti diversi (c.d. "transazione mista").

La transazione non può riguardare diritti indisponibili (come ad esempio in materia di diritti della personalità) e deve essere stipulata da chi abbia la capacità di disporre dei propri diritti (art. 1966 c.c.).

Sul punto la giurisprudenza ha precisato che, affinché si configuri una transazione, è irrilevante l'equivalenza dei rispettivi sacrifici (cfr. Cass. 3.4.2003 n. 5139).

**Forma scritta**

La forma scritta è richiesta (art. 1967 c.c.):

- *ad probationem*;
- *ad substantiam*, nei casi di transazione aventi ad oggetto controversie relative a rapporti giuridici concernenti beni immobili, diritti reali immobiliari o altri rapporti ad essi assimilati (art. 1350 co. 1 n. 12 c.c.).

- il pagamento da una parte del committente del saldo dovuto per l'opera realizzata, ridotto del 10%;
- il pagamento di una somma di denaro a titolo di risarcimento del danno da parte dell'appaltatore.

I due obblighi di pagamento devono essere distintamente analizzati, in quanto non trova applicazione il co. 2 dell'art. 21 del DPR 131/86, in base al quale l'imposta deve essere applicata sulla disposizione più onerosa in presenza di più disposizioni nel medesimo atto (gli obblighi nascenti dalla transazione sono voluti dalle parti e non discendono necessariamente l'uno dall'altro).

In ordine alla prima delle prestazioni dedotte nella transazione, su di essa non trova applicazione l'IVA, in quanto l'art. 15 co. 2 del DPR 633/72 prevede che non si tiene conto, in diminuzione dell'ammontare imponibile, delle somme addebitate al cedente o prestatore a titolo di penalità per ritardi o altre irregolarità nell'esecuzione del contratto.

Poiché sulla penale non trova applicazione l'IVA, sulla stessa deve essere applicata l'imposta di registro in misura proporzionale, in quanto la stessa si estrinseca in un obbligo di pagamento derivante dalla transazione, come previsto dal già citato art. 29 del DPR 131/86.

 La ris. Agenzia delle Entrate 16.7.2004 n. 91 ha chiarito che sulle somme addebitate a titolo di penale (nella fattispecie oggetto della risoluzione, si tratta di una clausola penale) deve trovare applicazione l'imposta di registro in misura proporzionale con aliquota del 3%, ai sensi dell'art. 9 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86.

5 NEGOZIO DI ACCERTAMENTO

Dalla transazione deve essere distinto il c.d. "negozio di accertamento", che ricorre laddove le parti, per porre fine ad una situazione di obiettiva incertezza, stabiliscono convenzionalmente di vincolarsi ad una determinata ricostruzione giuridica.

Il negozio di accertamento ha, dunque, natura meramente dichiarativa poiché le parti non modificano la precedente situazione, limitandosi ad eliminare uno stato di incertezza.

 Altrettanto diversi dalla transazione sono quei negozi caratterizzati dalla volontà contrattuale di estinguere precedenti contratti, già parzialmente eseguiti, facendo salvi, quindi, gli effetti già prodotti dai contratti medesimi. In casi del genere anziché una transazione si realizza piuttosto una risoluzione per "mutuo consenso" ex art. 1372 c.c.; ciò in quanto non sussiste il substrato di litigiosità né una lite in corso atti a determinare quelle "reciproche concessioni" poste a base della transazione.

Atti del genere, pertanto, vanno inquadrati fra le fattispecie disciplinate dall'art. 28 del DPR 131/86, soggetti ad imposta proporzionale unicamente in presenza di un corrispettivo specifico.

Imposizione del negozio di accertamento

Dalla riconosciuta natura meramente dichiarativa del negozio di accertamento deriva l'applicazione dell'art. 3 della Tariffa, Parte I, il quale prevede l'imposta proporzionale di registro con l'aliquota dell'1% agli "atti di natura dichiarativa relativi a beni o rapporti di qualsiasi natura, salvo il successivo art. 7".

 Secondo la Corte di Cassazione "a differenza della transazione, che postula una reciprocità di concessioni, e della rinuncia, che postula l'esistenza di un diritto e la volontà abdicativa volta a dismettere il diritto medesimo, il negozio di accertamento ha la funzione di fissare il contenuto di un rapporto giuridico preesistente con effetto preclusivo di ogni ulteriore contestazione al

PROCEDURE CONCORDSUALI**Prassi**

R.M. 19.2.75 n. 300031; C.M. 30.7.90 n. 58; Nota DRE Emilia Romagna 16.7.2002 n. 7052; Ris. Agenzia delle Entrate 21.4.2008 n. 168; Ris. Agenzia delle Entrate 17.12.2008 n. 479

Giurisprudenza

Cass. 26.3.88 n. 3019; Cass. 8.2.89 n. 794; Cass. 9.4.90 n. 2970; C.T.C. 25.1.2000 n. 377; Cass. 18.2.2000 n. 1849; C.T. Prov. Chieti 14.9.2000 n. 338; Cass. 31.10.2005 n. 21160; C.T. Reg. Roma 19.3.2007 n. 26; Cass. 7.5.2007 n. 10352; Cass. 9.5.2007 n. 10588; Cass. 29.2.2008 n. 5474; C.T. Prov. Verona 30.4.2008 n. 67/01/08; C.T. Reg. Roma 16.2.2010 n. 73; Corte Cost. 10.6.2010 n. 198

1 PREMESSA

L'impossibilità, per un imprenditore, di far fronte ai propri impegni può dare luogo, al ricorrere di determinati presupposti, all'attivazione di una procedura concorsuale. Tramite tale procedura il pregiudizio derivante dalla crisi d'impresa viene ripartito su tutti i creditori, a differenza di quanto avviene nelle procedure esecutive individuali.

Attualmente, il sistema giuridico prevede le seguenti procedure concorsuali:

- fallimento;
- concordato preventivo;
- liquidazione coatta amministrativa;
- amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Si evidenzia che la legge fallimentare (R.D. 16.3.42 n. 267) è stata riformata dal DLgs. 5/2006 e dal DLgs. 169/2007.

**2 FALLIMENTO**

La procedura concorsuale più comune è il fallimento.

La procedura fallimentare è scandita nelle seguenti fasi:

- dichiarazione di fallimento ad opera del Tribunale;
- accertamento del passivo e apprensione dei beni spettanti al fallimento;
- liquidazione dell'attivo;
- ripartizione del ricavato tra i creditori.

Sentenza dichiarativa di fallimento

Ai sensi dell'art. 16 della L.F., con la sentenza dichiarativa di fallimento il Tribunale nomina:

- il giudice delegato per la procedura;
- il curatore del fallimento.

Organi della procedura fallimentare

Gli organi della procedura fallimentare sono:

- il Tribunale, che è investito di tutta la procedura (nomina del curatore, cause inerenti il sistema revocatorio, reclami contro i provvedimenti del giudice delegato);
- il Giudice delegato, che esercita funzioni di vigilanza e di controllo sulla procedura;
- il curatore del fallimento, che ha l'amministrazione del patrimonio dell'imprenditore fallito;
- il comitato dei creditori, che vigila sull'operato del curatore.

Formazione dello stato passivo e impugnazioni del decreto di esecutività del giudice delegato

I creditori devono, tramite ricorso al Tribunale, proporre domanda di insinuazione a passivo (art. 93 L.F.).

Sulla base delle domande pervenute, il giudice delegato, con l'aiuto del curatore, forma il c.d. "stato passivo" e lo rende esecutivo con decreto.

Nel suddetto decreto il giudice delegato ammette i creditori alla procedura fallimentare, specificando se sono muniti di privilegio, pegno o ipoteca.

I creditori vengono resi edotti di ciò dal curatore, e possono proporre opposizione allo "stato passivo" dinanzi al Tribunale.

Revocatoria fallimentare

La revocatoria consente, al ricorrere delle circostanze previste dalla legge fallimentare, di rendere inefficaci nei confronti del curatore determinati atti compiuti dal fallito prima della dichiarazione di fallimento.

Liquidazione dell'attivo

Dopo l'emanazione del decreto di esecutività del passivo, il curatore presenta un prospetto delle somme disponibili ed un progetto di ripartizione delle medesime.

I creditori possono proporre reclamo contro tale progetto di riparto.



Per approfondimenti relativi alla tassazione delle vendite per asta pubblica e per esecuzione forzata si rinvia al cap. 27 "Espropriazione forzata". Per i profili relativi alla cessione di azienda o di ramo di azienda eseguite nell'ambito di procedure concorsuali si rinvia al cap. 49 "Cessione di azienda".

2.1 MODALITÀ DI REGISTRAZIONE

Ai sensi dell'art. 59 co. 1 lett. c) del DPR 131/86, gli atti relativi alle procedure fallimentari sono registrati a debito.

Per registrazione a debito si intende quella che, in deroga a quanto stabilito dall'art. 16 del DPR 131/86, avviene senza il contestuale pagamento dell'imposta.



Si rinvia al cap. 5 "Registrazione degli atti e versamento dell'imposta di registro", per l'esame delle modalità ordinarie di registrazione.

Le spese prenotate a debito sono recuperate, appena vi sono disponibilità liquide, sulle somme ricavate dalla liquidazione dell'attivo.

SCAMBIO DI CORRISPONDENZA COMMERCIALE

Prassi

R.M. 18.7.83 n. 240635; C.M. 10.6.86 n. 37

Giurisprudenza

Cass. 29.10.79 n. 5651; C.T. Reg. Bologna 8.3.2006 n. 34

1 PREMESSA

L'art. 1 della Tariffa, Parte II, allegata al DPR 131/86 prevede per alcune tipologie di atti *“formati mediante corrispondenza”*, di seguito specificati, l'assoggettamento a registrazione solamente in caso d'uso.

Sovente lo scambio di corrispondenza viene, pertanto, utilizzato nella prassi per regolare i rapporti tra le parti proprio in virtù del risparmio fiscale che può essere ritratto.

2 NOZIONE DI “CORRISPONDENZA”

Il codice civile non individua la nozione di “corrispondenza”. Essa è in ogni caso considerata una forma di “scrittura privata” unilaterale che si “incrocia” con una analoga scrittura proveniente dalla controparte, realizzando l'accordo contrattuale sottostante.

Dal punto di vista civilistico la corrispondenza rientra nel concetto di “scrittura privata” mentre ai fini fiscali, come precisato dalla sentenza della Corte di Cassazione 29.10.79 n. 5651, le due nozioni vanno tenute distinte, quanto meno ai fini dell'imposta di registro, *“dovendosi intendere, a tali fini, per scrittura privata solo il documento che contenga le dichiarazioni di tutte le parti e le relative sottoscrizioni, e per corrispondenza commerciale gli atti contenenti dichiarazioni unilaterali e di parte, senza che rilevi la circostanza che essi possano o meno risultare efficaci, per sé soli, alla conclusione di un contratto”*. 

Il DPR 131/86 richiede semplicemente che l'atto sia redatto sotto forma di corrispondenza, e non precisa che la stessa debba essere necessariamente “commerciale”.

Nel caso in cui, infatti, l'agevolazione fosse stata circoscritta alla corrispondenza commerciale, il beneficio sarebbe di gran lunga minore, dal momento che, nella maggior parte dei casi la corrispondenza tra imprese si riferisce a rapporti soggetti ad IVA che, per loro natura, sono esenti da registrazione fino al caso d'uso.

3 REGISTRAZIONE DELL'ATTO

Gli scambi di corrispondenza relativi agli atti specificatamente indicati nell'art. 1 della Tariffa, Parte II, allegata al DPR 131/86, sono assoggettati a registrazione solamente in caso d'uso.

3.1 FORMA DELL'ATTO

La registrazione della corrispondenza solo in caso d'uso può verificarsi soltanto qualora si tratti di atti diversi da quelli per i quali l'art. 1350 c.c. richiede la forma scritta, a pena di nullità.



Si consideri, ad esempio, il caso di un contratto preliminare di compravendita immobiliare.

L'art. 1351 c.c. prevede che i contratti preliminari siano nulli nel caso in cui non siano redatti nella stessa forma che la legge prescrive per il contratto definitivo. Qualora il preliminare riguardi una compravendita immobiliare, quindi, lo stesso dovrà essere redatto in forma scritta a pena di nullità, in quanto il contratto definitivo dovrà assumere tale forma.

Ai fini della determinazione dell'imposta di registro, nel caso in cui il preliminare di compravendita immobiliare venga stipulato per corrispondenza, lo stesso non rientra nel disposto dell'art. 1 della Tariffa, Parte II, allegata al DPR 131/86, in quanto per tali atti è richiesta la forma scritta a pena di nullità, ma nell'art. 10 della Tariffa, Parte I, il quale prevede che i contratti preliminari siano registrati in termine fisso, con il pagamento dell'imposta nella misura di euro 168,00.

Per poter fruire dell'agevolazione, inoltre, è necessario che tutta la forma dell'atto dall'intestazione alla sottoscrizione assuma i caratteri della corrispondenza.

La sottoscrizione dell'atto, pertanto, dovrà essere apposta o dal proponente o dall'accettante e mai da entrambi.

Nella pratica il proponente invia la proposta con una copia allegata, che la controparte è chiamata a restituire firmata per accettazione.

Non dovrebbe, invece, essere necessario che la corrispondenza venga inviata tramite il servizio postale, in quanto è sufficiente lo scambio manuale della stessa.



A sostegno di tale ipotesi, la C.T. Reg. Bologna 8.3.2006 n. 34 ha affermato che un finanziamento soci formato mediante corrispondenza e spedito senza l'intervento del servizio postale è da assoggettare a tassazione, a norma delle previsioni dell'art. 1 della Tariffa, Parte II, allegata al DPR 131/86, solo in caso d'uso.

3.2 CORRISPONDENZA SOGGETTA A REGISTRAZIONE SOLO IN CASO D'USO

Secondo quanto previsto dall'art. 1 della Tariffa, Parte II, allegata al DPR 131/86, gli atti redatti sotto forma di corrispondenza cui è possibile applicare il beneficio della registrazione solo in caso d'uso sono quelli indicati:

- nell'art. 2 co. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86;
- nell'art. 3 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86;
- nell'art. 6 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86;
- nell'art. 9 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86;
- nell'art. 10 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86.

Sono esclusi in ogni caso dal beneficio della registrazione in caso d'uso:

- gli atti per i quali il codice civile richiede a pena di nullità la forma scritta;
- gli atti aventi ad oggetto cessioni di aziende o costituzione di diritti reali o personali sulle stesse.

Nel caso in cui i medesimi atti siano posti in essere tramite scrittura privata, gli stessi scontano invece l'imposta proporzionale con l'aliquota del 3%.



Per ulteriori approfondimenti si veda il cap. 45 "Finanziamenti dei soci".

Contratti di associazione in partecipazione

L'art. 2 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 prevede che i contratti di associazione in partecipazione con apporto di beni diversi da quelli indicati negli artt. 1 e 7 della Tariffa, Parte I, siano da assoggettare a tassazione nella misura fissa di euro 168,00.

La C.M. 10.6.86 n. 37 ha escluso la possibilità che il contratto di associazione in partecipazione con apporto di beni, ancorché redatto mediante corrispondenza, sia registrato solo in caso d'uso, non essendo tale fattispecie elencata nell'art. 1 della Tariffa, Parte II.



In base a quanto disposto dall'art. 10 della Tariffa, Parte II, allegata al DPR 131/86, i contratti di associazione in partecipazione con apporto di solo lavoro sono assoggettati a tassazione solo in caso d'uso nella misura di euro 168,00.

3.2.5 Contratti preliminari

Sono assoggettati a registrazione soltanto in caso d'uso anche i contratti preliminari aventi ad oggetto beni diversi dagli immobili e dai mobili iscritti in pubblici registri, formati mediante corrispondenza (art. 10 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86).

4 DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA

Gli atti redatti mediante corrispondenza indicati nell'art. 1 lett. a) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 sono assoggettati ad imposta di registro nel solo caso d'uso con le stesse imposte previste per i corrispondenti atti nella Parte I, della medesima Tariffa, come di seguito riepilogato:

TIPOLOGIA DI ATTO	IMPOSTA
Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni diversi dagli immobili e autoveicoli nonché gli atti costitutivi o traslativi di diritti reali di godimento sugli stessi	3%
Atti di natura dichiarativa relativi a beni o rapporti di qualsiasi natura, esclusi gli autoveicoli e le unità da diporto di cui all'art. 7 della Tariffa, Parte I ed esclusi gli atti riguardanti beni immobili	1%
Cessioni di crediti, compensazioni e remissioni di debiti, quietanze (tranne quelle rilasciate mediante scrittura privata non autenticata, garanzie reali o personali a favore di terzi, se non richieste dalla legge)	0,50%
Atti aventi contenuto patrimoniale non indicati in specifiche voci della Tariffa, Parte I (riconoscimento di debito, l'affitto, locazione di beni mobili, mandato oneroso, delegazione, espromissione e acollo)	3%
Contratti preliminari aventi ad oggetto beni diversi dagli immobili e dai mobili iscritti in pubblici registri	euro 168,00

PRINCIPI GENERALI RELATIVI AGLI ATTI SOCIETARI

Prassi

R.M. 5.5.77 n. 270669; C.M. 10.6.86 n. 37; C.M. 11.7.91 n. 37/350346; R.M. 22.11.2000 n. 174/E; Ris. Agenzia delle Entrate 23.11.2007 n. 341; Circ. Agenzia delle Entrate 22.1.2008 n. 3; Ris. Agenzia delle Entrate 15.4.2008 n. 152; Ris. Agenzia delle Entrate 18.4.2008 n. 162

Giurisprudenza

C.T.C. 17.2.87 n. 1271; Cass. 28.11.89 n. 5172; C.T. Prov. Novara 4.6.2009 n. 55

1 PREMESSA

Il regime previsto, ai fini dell'imposta di registro, per le operazioni societarie si rinviene dal disposto dell'art. 4 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86. La norma disciplina le seguenti fattispecie:

- aumenti di capitale (lett. a);
- fusione, scissione, conferimento di azienda (lett. b);
- trasformazioni, proroghe e altre modifiche statutarie (lett. c);
- assegnazioni ai soci, associati o partecipanti (lett. d);
- regolarizzazioni di società di fatto derivanti da comunioni ereditarie (lett. e);
- operazioni di società ed enti esteri (lett. f);
- atti propri dei GEIE (lett. g).

Il principio generale che regola tali atti è quello secondo cui essi sono soggetti a registrazione in termine fisso e sono soggetti ad imposta in misura fissa (euro 168,00). Costituiscono, tuttavia, significative eccezioni a tale regola generale:

- gli aumenti di capitale con conferimento di beni immobili, che assolvono l'imposta proporzionale:
 - con le aliquote previste per la cessione a titolo oneroso dei beni immobili stabilite dall'art. 1 della Tariffa, Parte I;
 - con l'aliquota del 4%, se oggetto del conferimento è un fabbricato destinato ad attività commerciali o un'area destinata alla costruzione di un fabbricato avente tale destinazione;
- gli aumenti di capitale con conferimento di natanti e imbarcazioni da diporto, anch'essi tassati secondo il regime proprio degli atti di cessione di tali unità previsto dall'art. 7 della Tariffa, Parte I, allegata al Testo unico;
- le assegnazioni ai soci, associati o partecipanti non soggette a IVA, che scontano il medesimo regime dei conferimenti.

Appare opportuno, nell'ottica della successiva analisi, riportare l'art. 4 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 nella sua formulazione testuale.

Non esistono, viceversa, disposizioni specifiche della Tariffa relative alla cessione d'azienda. La motivazione di tale mancanza risiede essenzialmente nel principio contenuto nell'art. 23 co. 1 del DPR 131/86, che prevede l'applicazione di aliquote d'imposta differenti a seconda del valore attribuito a ciascuno dei beni o diritti trasferiti.

Se, però, è previsto un corrispettivo indistinto, ad esso è applicata l'aliquota più elevata tra quelle contemplate per i beni oggetto di trasferimento. Si veda al riguardo il precedente cap. 10 "Applicazione dell'imposta di registro".

Da ciò emerge la necessità di assoggettare i valori trasferiti alle aliquote proprie previste dalla Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 per i trasferimenti dei singoli beni. Generalmente ci si rifà:

- all'art. 1 della Tariffa, Parte I, per la componente immobiliare dell'azienda trasferita;
- agli artt. 2 e 9 della Tariffa, Parte I, che prevedono l'aliquota del 3% per la componente mobiliare dell'azienda stessa.

Si veda il successivo cap. 49 "Cessione d'azienda".

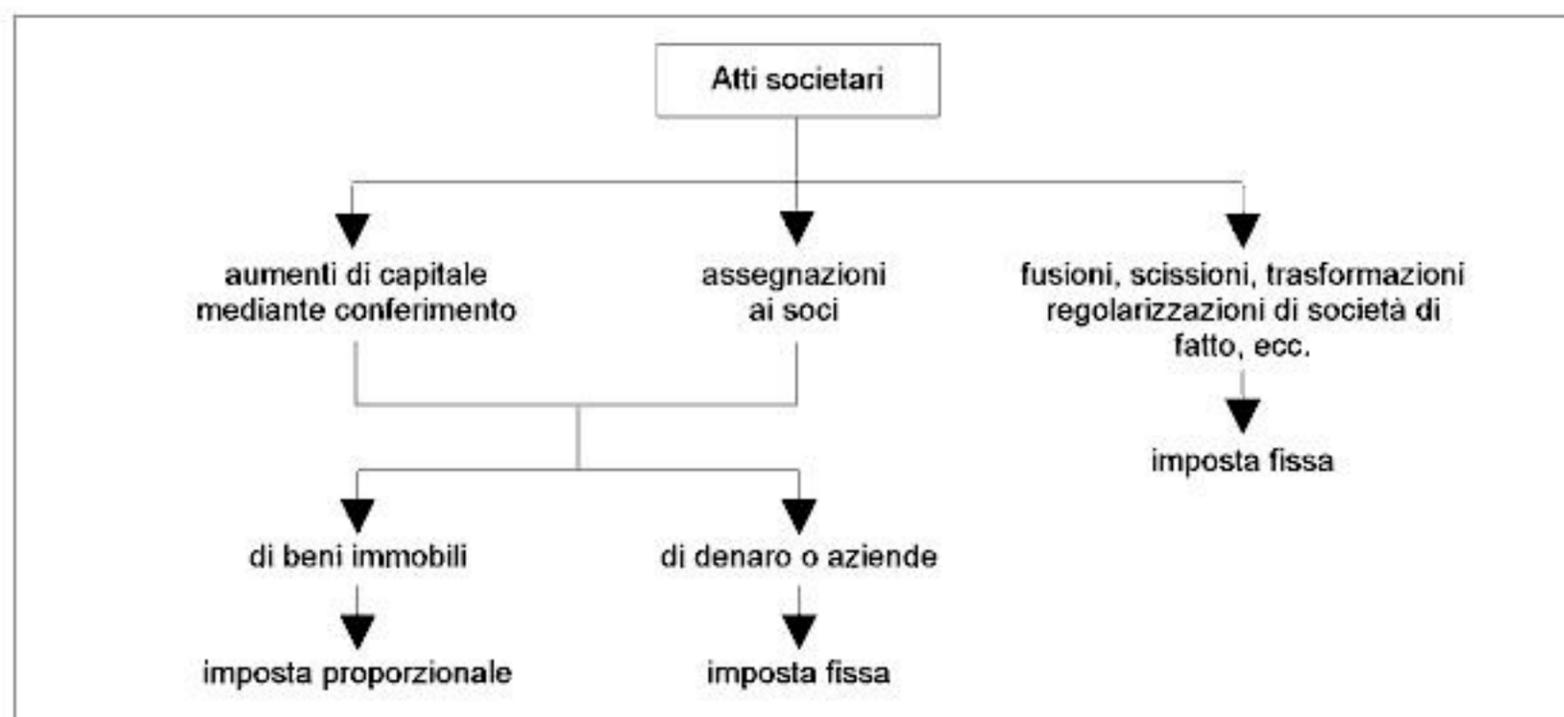


Fig. 1 - Disciplina generale degli atti societari ai fini dell'imposta di registro

2 AMBITO SOGGETTIVO

L'art. 4 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 prevede che le relative disposizioni si applicano:

- alle società di qualunque tipo ed oggetto;
- agli enti diversi dalle società, compresi i consorzi, le associazioni e le "altre organizzazioni di persone o di beni", con o senza personalità giuridica.

I predetti soggetti devono, tuttavia, avere ad oggetto principale o esclusivo l'esercizio di attività commerciali o agricole.

Il requisito dell'esercizio di attività commerciali o agricole dovrebbe essere verificato in capo ai soli enti, e non alle società.

- in secondo luogo, dalla natura del bene conferito (circostanza suscettibile di influire sulla misura – fissa o proporzionale – delle imposte di registro, ipotecaria e catastale dovute).

Si vedano al riguardo il precedente § 3, nonché il cap. 47 “Conferimenti”.



6 TRASFORMAZIONI

6.1 IMPOSTA DI REGISTRO

La lett. c) dell'art. 4 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 assoggetta all'imposta di registro in misura fissa (euro 168,00) gli atti di trasformazione delle società.

La *ratio* dell'assoggettamento a imposta in misura fissa deve ricercarsi nel fatto che, attraverso tali atti, non si realizza alcun trasferimento di beni o diritti, ma un mero mutamento di clausole statutarie che riguardano il medesimo soggetto, pur se esso muta forma giuridica.

Si veda, al riguardo, la R.M. 5.5.77 n. 270669.



6.2 IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE

Gli atti di trasformazione scontano le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa (168,00 euro per ciascun tributo), se sussistono i presupposti per tali imposte (trascrizione e voltura catastale dei beni immobili).

Si veda, al riguardo, la C.M. 11.7.91 n. 37/350346. Ad avviso della circolare, infatti, anche se l'atto di trasformazione non è espressamente citato dalle disposizioni in materia di imposte ipotecaria e catastale, “è considerazione ormai acquisita che la trasformazione societaria non comporti alcun trasferimento da uno ad altro soggetto, in quanto si tratta di mera diversa configurazione giuridica dello stesso soggetto”.



Trasformazione e contestuale aumento del capitale sociale

Qualora, contestualmente alla trasformazione, si proceda all'aumento del capitale sociale della società trasformata, tale aumento rientra nella disciplina della lett. a) dell'art. 4 della Tariffa, Parte I, e sconta perciò l'imposta proporzionale se attuato mediante conferimento di beni immobili o diritti reali immobiliari.

Si veda al riguardo C.T.C. 17.2.87 n. 1271.



6.3 TRASFORMAZIONI ETEROGENEE

Non sussistono orientamenti specifici dell'Amministrazione finanziaria in merito all'applicabilità delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa agli atti di trasformazione eterogenea (artt. 2500-*septies* e 2500-*octies* c.c.).

A fronte di un orientamento dottrinale favorevole, si deve ricordare che le citate ris. Agenzia delle Entrate 15.4.2008 n. 152 e 18.4.2008 n. 162 hanno escluso la misura fissa dell'imposta di registro – pronunciandosi per la tassazione proporzionale del 3% – per le operazioni di fusione poste in essere da enti non commerciali.

Le citate risoluzioni hanno equiparato, ai fini delle imposte sui redditi, il passaggio dei beni della sfera commerciale a quella non commerciale in sede di fusione alla trasformazione eterogenea.

Non vi sono, invece, questioni sull'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa.

Associazioni sportive dilettantistiche

L'art. 90 co. 5 della L. 289/2002 riconosce la misura fissa dell'imposta di registro degli atti di trasformazione delle società e associazioni sportive dilettantistiche, nonché delle Federazioni sportive e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, purché si tratti di atti direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva.

Si veda la circ. Agenzia delle Entrate 22.4.2003 n. 21 (§ 9.1).

7 PROROGHE E ALTRE MODIFICHE STATUTARIE

Secondo l'art. 4 lett. c) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, scontano l'imposta di registro in misura fissa (euro 168,00):

- le proroghe delle società costituite a tempo determinato;
- le altre modifiche statutarie (sempre che, beninteso, non ricadano tra quelle previste da altre disposizioni della Tariffa medesima).

Sono fatte salve le diverse agevolazioni settoriali per le modifiche degli statuti di particolari soggetti. Tra queste si possono citare:

- le modifiche degli statuti delle cooperative edilizie di abitazione e dei loro consorzi che rispettino i requisiti di mutualità, soggetti a registrazione gratuita ai sensi dell'art. 66 co. 6-bis del DL 331/93 (conv. L. 427/93);
- le modifiche degli statuti delle ONLUS, che scontano sempre imposta fissa di euro 168,00 ai sensi dell'art. 11-bis della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86;
- le modifiche degli statuti delle organizzazioni di volontariato, esenti da imposta ai sensi dell'art. 8 della L. 266/91.

Proroghe deliberate dopo la scadenza

Come rilevato dalla C.M. 10.6.86 n. 37 (*sub* "Atti soggetti a registrazione in termine fisso"), le proroghe della durata della società deliberate dopo la scadenza sono soggette a registrazione con imposta fissa (art. 4 lett. c) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86), alla stregua delle proroghe deliberate prima del termine, e non sono quindi tassate secondo il regime delle costituzioni delle società.

Nell'attuale formulazione di legge, infatti, non è stata riprodotta la clausola contenuta nella Tariffa allegata al precedente Testo unico (DPR 634/72), che prevedeva l'assimilazione alle costituzioni delle proroghe deliberate dopo la scadenza.

Se, ad esempio, lo Statuto sociale prevedeva la scadenza della società al 31.12.2007 e la proroga sino al 31.12.2057 è stata deliberata in data 9.1.2008, l'atto sconta comunque l'imposta fissa di euro 168,00, e non l'imposizione prevista per la "ricostituzione" della società, che potrebbe essere proporzionale qualora vi siano nel patrimonio beni immobili.

Unico verbale contenente diverse modificazioni statutarie

Secondo la giurisprudenza di merito (C.T. Prov. Novara 4.6.2009 n. 55), nel caso in cui, con un solo verbale, vengano disposte diverse modifiche statutarie (aumento di capitale, trasformazione etc.), per la registrazione del verbale è dovuta l'imposta fissa di registro una sola volta.

Infatti, l'obbligo di registrazione attiene al verbale contenente le modifiche statutarie, sicché queste ultime, indipendentemente dal loro numero e dalla loro maggiore o minore rilevanza, non richiedono una pluralità di imposte fisse, in quanto *“la loro imposizione si esaurisce nell'unica tassa fissa che colpisce il relativo verbale”*.

8 ASSEGNAZIONI AI SOCI

Le assegnazioni di beni ai soci, associati o partecipanti costituiscono un'operazione di fatto speculare a quella di conferimento in società.

Con l'assegnazione, infatti, la società attribuisce al socio denaro o beni, quale contropartita del conferimento iniziale, all'atto dello scioglimento del vincolo dovuto alla volontà del socio (per esempio, a seguito di recesso) o alla cessazione dell'attività.

8.1 IMPOSTA DI REGISTRO

L'art. 4 lett. d) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 prevede che le assegnazioni ai soci, associati o partecipanti siano tassate:

- nella misura fissa di euro 168,00, se, alternativamente:
 - sono soggette ad IVA;
 - hanno ad oggetto utili in denaro.
- secondo le disposizioni generali previste per i conferimenti in natura dalla lett. a) dell'art. 4 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, se non ricadono nelle due casistiche di cui sopra.

Costituiscono assegnazioni in denaro le attribuzioni ai soci degli utili d'esercizio. La relativa delibera deve, quindi, essere registrata entro i venti giorni successivi (R.M. 22.11.2000 n. 174/E).



Per effetto del rimando alla lett. a) dell'art. 4:

- l'imposta rimane dovuta nella misura fissa di euro 168,00 nel caso di assegnazione di beni mobili diversi dalle unità da diporto e dai beni mobili registrati, nonché di aziende e rami d'azienda;
- l'imposta è dovuta nelle misure fisse stabilite dall'art. 7 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, nel caso di assegnazione di unità da diporto;
- l'imposta è dovuta in misura proporzionale per le assegnazioni di beni immobili. In tali casi:
 - l'imposta è dovuta, in via generale con le aliquote previste per la cessione a titolo oneroso degli immobili;
 - per l'assegnazione di fabbricati destinati all'attività commerciale si applica l'aliquota agevolata del 4%.

Base imponibile

La base imponibile delle assegnazioni è rappresentata dal valore dei beni o dei diritti conferiti, determinato a norma dell'art. 51 del DPR 131/86.

AUMENTI DI CAPITALE**Prassi**

R.M. 1.3.78 n. 250638; R.M. 12.7.78 n. 250934; C.M. 10.6.86 n. 37; R.M. 19.4.91 n. 350263; R.M. 23.9.91 n. 350865; Circ. Consiglio Nazionale Ragionieri 2.11.99 n. 47; C.M. 30.3.2000 n. 62/E; Circ. Agenzia delle Entrate 30.5.2005 n. 25

Giurisprudenza

Cass. 6.10.76 n. 3826; Cass. 31.1.90 n. 8; Cass. 23.3.94 n. 2771; Cass. 5.2.96 n. 936; Cass. 19.3.96 n. 2314; Cass. 29.8.96 n. 7959; Cass. 24.4.98 n. 4236; Cass. 15.2.99 n. 1257; Cass. 29.10.99 n. 12164; Cass. 26.7.2001 n. 10233; Cass. 8.11.2001 n. 13830; Cass. 12.3.2002 n. 3551; Cass. 25.10.2002 n. 15046; Cass. 3.7.2003 n. 10486; Cass. 9.7.2003 n. 10751; Cass. 4.2.2004 n. 2074; Cass. 23.6.2006 n. 14676; Cass. 29.11.2007 n. 24555

1 PREMESSA

Gli aumenti di capitale rientrano nella più ampia categoria delle operazioni societarie, le quali ai fini dell'imposta di registro sono regolamentate dall'art. 4 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86.

Tale disposizione equipara a tutti gli effetti i conferimenti effettuati in sede di costituzione della società a quelli effettuati in un momento successivo, in sede di aumento del capitale.

Il principio generale che regola tali atti è quello secondo cui essi sono soggetti a registrazione in termine fisso e sono soggetti ad imposta in misura fissa (euro 168,00).

Tale regola generale prevede alcune eccezioni con riferimento:

- agli aumenti di capitale con conferimento di beni immobili, che scontano l'imposta proporzionale nelle diverse misure previste, in relazione alla natura dei beni conferiti, dall'art. 4 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86;
- agli aumenti di capitale con conferimento di natanti e imbarcazioni da diporto, che scontano l'imposta fissa nelle misure stabilite dall'art. 7 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86.

2 PROFILI CIVILISTICI

Come rilevato dal documento OIC n. 28 (§ II.A), l'aumento di capitale può essere:

- a pagamento (o "reale");
- gratuito (o "nominale");
- misto.

2.1 AUMENTO DI CAPITALE A PAGAMENTO

Per aumento a pagamento (o "reale") del capitale sociale si intende quello effettuato mediante l'assunzione di nuovi obblighi di conferimento da parte di coloro

patrimonio netto che risultano disponibili ai fini di tale utilizzazione (documento OIC n. 28, § II.A.2).

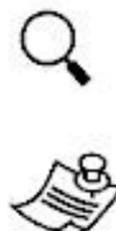
L'assemblea straordinaria dei soci che delibera l'aumento gratuito di capitale non può utilizzare, a tale fine, qualsiasi voce del patrimonio netto della società, bensì soltanto quelle voci che risultano a tale fine disponibili.

Il documento OIC n. 28 (§ II.A.2) precisa che tali voci sono rappresentate dalle riserve "disponibili" ex artt. 2442 e 2481-ter c.c.

Non sono, quindi, disponibili ai fini dell'imputazione ad incremento del capitale sociale:

- la riserva legale (art. 2430 c.c.);
- la riserva per azioni proprie in portafoglio o della controllante (artt. 2357-ter e 2359-bis c.c.).

Si veda la voce "Aumento di capitale, gratuito", in "Contabilità e bilancio", *Guide e Soluzioni*, IPSOA.



2.3 AUMENTO DI CAPITALE MISTO

L'aumento del capitale può effettuarsi in parte a pagamento e in parte mediante assegnazione gratuita di azioni o quote.

In pratica (documento OIC n. 28, § II.A.2):

- per la parte a pagamento, l'iscrizione dell'aumento avviene al termine dell'apposita procedura;
- per la parte gratuita, a seguito della delibera, l'iscrizione dell'aumento avviene parallelamente alla riduzione di una o più riserve disponibili.

2.4 RIDUZIONE DI CAPITALE SOCIALE

La riduzione del capitale sociale può essere di tipo volontario, oppure può discendere da un preciso obbligo di legge.

I casi di riduzione del capitale sociale espressamente previsti dalla legge sono i seguenti:

- riduzione per perdite (artt. 2446, 2447 e 2482-bis e ter c.c.);
- riduzione per recesso del socio (artt. 2437 e 2473 c.c.);
- riduzione per riscatto delle azioni (art. 2437-bis c.c.);
- riduzione per esclusione del socio (art. 2473-bis c.c.);
- riduzione per morosità del socio (artt. 2344 e 2466 c.c.);
- riduzione connessa all'acquisto o al possesso di azioni proprie "diretto" o per il tramite di proprie controllate (artt. 2357 e 2359-bis c.c.);
- riduzione per revisione della perizia di stima operata sui conferimenti in natura (artt. 2343 c.c.);
- riduzione per decisione volontaria dei soci (artt. 2445 e 2482 c.c.);
- riduzione volontaria, in assenza dei presupposti di cui ai punti precedenti (artt. 2446, 2447, 2482-bis e ter c.c.).

2.4.1 Riduzione per perdite

Come evidenziato dal documento OIC n. 28 (§ II.B), la riduzione del capitale per perdite può essere obbligatoria o facoltativa.

Ai sensi del co. 3 del medesimo art. 2484, la predetta causa di scioglimento *ex lege* esplica la propria efficacia a decorrere dalla data di iscrizione presso il Registro delle imprese della dichiarazione con cui gli amministratori ne accertano la causa. 

Capitale sopra il minimo legale

Nel caso in cui le perdite riducano il capitale sociale di oltre un terzo del suo valore nominale, ma non al punto da portare il medesimo al di sotto del limite legale, gli artt. 2446 e 2482-*bis* c.c. obbligano gli amministratori (e, in difetto dei primi, anche i sindaci) alla convocazione “senza indugio” dell’assemblea dei soci, ma non impongono a questi ultimi di procedere immediatamente al ripianamento delle perdite.

Tuttavia, l’obbligo di ripianare le perdite, eventualmente disponendo la corrispondente riduzione del capitale sociale, diviene non ulteriormente differibile per l’assemblea nel caso in cui le perdite non risultino diminuite a meno di un terzo del capitale sociale entro la fine dell’esercizio successivo rispetto a quello in cui è emersa l’esistenza delle perdite eccedenti il terzo del capitale sociale (artt. 2446 e 2482-*bis* c.c.). 

Perdite inferiori al terzo del capitale

Nei casi in cui una società abbia maturato perdite di esercizio che erodono il capitale sociale in misura inferiore a un terzo del suo ammontare, la società può senz’altro disporre la corrispondente riduzione del capitale sociale, fermo però restando che tale ipotesi integra gli estremi della riduzione “facoltativa”.

Si veda la voce “Riduzione di capitale, per perdite”, in “Contabilità e bilancio”, *Guide e Soluzioni*, IPSOA. 

2.4.2 Riduzione per decisione volontaria dei soci

La riduzione del capitale sociale volontaria (o, utilizzando la precedente locuzione prevista dal codice civile, “per esuberanza”) può avvenire mediante (documento OIC n. 28, II.B.1):

- la liberazione dei soci dall’obbligo dei conferimenti ancora dovuti;
- il rimborso del capitale ai soci, mantenendo la soglia di capitale minimo legale prevista dal legislatore (10.000,00 euro per le srl; 120.000,00 euro per le spa);
- l’acquisto e il successivo annullamento delle azioni proprie.

La norma non richiede la redazione e la presentazione all’assemblea della proposta di riduzione, essendo sufficiente (documento OIC n. 28, § II.B.1): 

- la semplice motivazione;
- la previsione delle modalità tecniche di attuazione.

Come osservato dal documento OIC n. 28 (§ II.B), l’ipotesi di riduzione volontaria ha carattere residuale.

Si veda la voce “Riduzione di capitale, volontaria”, in “Contabilità e bilancio”, *Guide e Soluzioni*, IPSOA. 

2.5 VERSAMENTI E FINANZIAMENTI DEI SOCI

Al fine di dotare la società dei necessari mezzi, i soci possono ricorrere ad operazioni di finanziamento che non rientrano nell’ambito dell’operazione di aumento del capitale sociale.

La distinzione tra “finanziamenti” e “aumenti di capitale” (o, più precisamente, tra finanziamenti e versamenti a titolo patrimoniale) non è sempre agevole.

Secondo la Corte di Cassazione, per distinguere le fattispecie è necessario, in primo luogo, fare riferimento alla volontà delle parti. Qualora tale volontà non sia stata chiaramente esplicitata, occorre tenere in considerazione le finalità pratiche perseguite dalla società e dal socio e gli interessi sottesi allo svolgimento del rapporto.

Nel caso in cui gli elementi indicati non siano comunque in grado di portare ad una corretta individuazione della fattispecie, la sentenza della Corte di Cassazione 19.3.96 n. 2314 ha ritenuto che il soggetto che ha effettuato il versamento perda il diritto alla restituzione della somma versata.

 La posizione della Cassazione suggerisce, in caso di effettuazione di un finanziamento a favore della società, la redazione di un'apposita convenzione dalla quale risulti chiaramente il diritto dei soci ad ottenere la restituzione delle somme versate.

2.5.1 Finanziamenti

I finanziamenti consistono nel versamento di una somma di denaro da parte dei soci, con obbligo di restituzione della stessa da parte della società.

Il finanziamento, quindi, rientra nello schema del contratto di mutuo, cui le società spesso ricorrono per ottenere risorse finanziarie a costi inferiori rispetto a quelli praticati dalle banche.

Tale fattispecie si differenzia dal mutuo “vero e proprio” in quanto rappresenta un contratto consensuale e non reale.

 Poiché i finanziamenti rappresentano una fattispecie distinta rispetto agli aumenti di capitale e ai versamenti effettuati dai soci a titolo patrimoniale (tanto che essi non sono regolati dall'art. 4 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86), per una trattazione degli stessi dal punto di vista dell'imposizione indiretta si rimanda al cap. 45 “Finanziamenti dei soci”.

2.5.2 Versamenti a fondo perduto

Nel caso dei versamenti a titolo patrimoniale (o, come verranno in seguito definiti, “a fondo perduto”), a differenza di quanto accade per i finanziamenti, non sussiste alcun obbligo di restituzione da parte della società.

Nell'ambito dei versamenti a fondo perduto è opportuno distinguere tra:

- versamenti in conto capitale;
- versamenti in conto futuro aumento di capitale;
- versamenti in conto aumento di capitale.

Versamenti in conto capitale

I versamenti in conto capitale non generano alcun obbligo di restituzione in capo alla società e non sono collegati a futuri aumenti di capitale.

Le somme versate diventano di proprietà della società che può utilizzarle senza alcun vincolo di destinazione.

I versamenti in conto capitale si differenziano dai conferimenti solo per il fatto che incrementano il patrimonio sociale e non, invece, il capitale sociale.

Nel caso in cui la società decida di aumentare il capitale sociale con le somme ricevute a titolo di versamento in conto capitale, tale aumento deve essere conside-

rato come gratuito e, di conseguenza, le azioni emesse devono essere attribuite anche ai soci che non abbiano in precedenza proceduto ad alcun versamento in conto capitale.

I versamenti in conto capitale possono essere utilizzati anche per la copertura delle perdite della società.

Versamenti in conto futuro aumento di capitale

I versamenti effettuati dai soci in conto futuro aumento di capitale vengono effettuati prima che l'assemblea deliberi il vero e proprio aumento, ma comunque nella previsione di una delibera futura in tal senso.

La somma versata dai soci è finalizzata esclusivamente all'aumento di capitale e non può essere utilizzata dalla società per altro fine.

Il versamento effettuato dal socio in un primo tempo è incluso tra le riserve di capitale, mentre è appostato a capitale sociale nel momento in cui l'assemblea delibera l'aumento.

Secondo la Corte di Cassazione (sentenza 19.3.96 n. 2314), nel caso in cui l'assemblea non deliberi l'aumento di capitale, il socio ha diritto alla restituzione di quanto versato poiché viene meno la causa giustificativa dell'attribuzione patrimoniale da lui eseguita a favore della società. 

I versamenti effettuati in conto futuro aumento di capitale da un solo socio costituiscono una riserva che va attribuita al socio che ha effettuato il versamento.

Tale circostanza deve risultare dalla Nota integrativa.

Nel momento in cui si proceda all'aumento di capitale, le azioni di compendio del nuovo aumento devono essere attribuite solo al socio che ha eseguito il versamento.

Versamenti in conto aumento di capitale

In base al documento OIC n. 28, i versamenti in conto aumento di capitale *“si hanno in presenza di un aumento a pagamento del capitale sociale già deliberato, nelle more dell'iscrizione nel Registro delle imprese dell'attestazione degli amministratori dell'avvenuto aumento del capitale sociale (art. 2444 c.c.)”*.

Dal momento che l'aumento di capitale non può essere menzionato negli atti della società fino al momento dell'avvenuta iscrizione, i versamenti già effettuati dai soci vengono rilevati in un apposito conto transitorio acceso a riserva di patrimonio, che verrà imputata a capitale sociale una volta perfezionata l'intera operazione.

Remissione di debiti

Una particolare tipologia di atti assimilabili ai versamenti a fondo perduto è rappresentata dalle remissioni di debiti effettuate dai soci a favore della società.

In base al documento OIC n. 28, per i versamenti effettuati dal socio alla società a titolo di finanziamento *“l'eventuale passaggio a capitale necessita della preventiva rinuncia dei soci al diritto alla restituzione, trasformando così il finanziamento in apporto”*.

3 BASE IMPONIBILE DELL'IMPOSTA DI REGISTRO

L'art. 50 del DPR 131/86 regola le modalità di determinazione della base imponibile

La norma prevede un'imposta fissa che varia a seconda della lunghezza del mezzo preso in considerazione.

Conferimento di denaro o di altri beni mobili

A seguito delle modifiche apportate dall'art. 10 co. 1 lett. a) della L. 23.12.99 n. 488 all'art. 4 lett. a) n. 3 e 5 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, l'imposta è dovuta nella misura fissa di euro 168,00 nel caso di conferimento:

- di denaro;
- di beni mobili diversi dalle unità da diporto e dai beni mobili registrati;
- di aziende e rami d'azienda.

Conferimento di veicoli

L'art. 4 lett. a) n. 5 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 esclude dall'imposizione di registro i conferimenti di veicoli iscritti nel pubblico registro automobilistico (art. 11-*bis* della Tabella allegata al DPR 131/86) in quanto, per gli stessi, secondo quanto previsto dall'art. 7 del DPR 131/86, non vi è l'obbligo di richiedere la registrazione nemmeno in caso d'uso.

Conferimenti a società con sede in altro Stato comunitario

La nota IV all'art. 4 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 stabilisce che gli atti di costituzione o di aumento del capitale sociale sono soggetti all'imposta nella misura fissa di euro 168,00 se la società destinataria del conferimento ha la sede legale o amministrativa in altro Stato membro dell'Unione europea.

In pratica, quindi, qualunque tipo di conferimento, qualora la società destinataria dello stesso abbia sede in un altro Stato comunitario, sconta l'imposta di registro in misura fissa, anche nel caso in cui oggetto del conferimento siano beni immobili o diritti reali immobiliari.

4.1.2 Aumento di capitale mediante conversione di obbligazioni

L'art. 4 lett. a) n. 6 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 prevede che, in caso di aumento di capitale tramite conversione di obbligazioni in azioni, l'imposta sia dovuta in misura fissa per un importo pari ad euro 168,00.

L'imposta diviene applicabile al momento della conversione delle obbligazioni in azioni.

Emissione di obbligazioni

Il DPR 131/86 considera irrilevanti ai fini dell'imposta di registro le delibere di emissione di obbligazioni o di altri titoli emessi in serie, anche se le obbligazioni stesse sono convertibili.

L'art. 4 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 non ha, infatti, riprodotto la disposizione di cui all'art. 4 lett. e) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 634/72, che assoggettava a tassazione le delibere di emissione di obbligazioni o di altri titoli emessi in serie.

 Come evidenziato dalla C.M. 10.6.86 n. 37, il legislatore del 1986 si è adeguato alle disposizioni contenute nell'art. 11 della direttiva 335/69/CEE, che dispone l'esenzione dell'emissione dei predetti titoli dall'imposta sulla raccolta dei capitali.

4.4 RIDUZIONE DEL CAPITALE SOCIALE

4.4.1 Riduzione del capitale facoltativa

Le riduzioni facoltative di capitale sociale possono avvenire:

- mediante liberazione dei soci dai versamenti ancora dovuti;
- mediante rimborso di capitale ai soci;
- mediante acquisto da parte della società di azioni proprie e conseguente annullamento delle stesse.

Liberazione dagli obblighi di versamento

La riduzione del capitale sociale mediante liberazione dei soci dai versamenti ancora dovuti non comporta alcuna restituzione di capitale ai soci.

In tal caso, la delibera di assemblea straordinaria di riduzione del capitale ai soci non rientra in nessuno degli atti esplicitamente elencati dall'art. 4 lett. a) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 e, pertanto, è esente dall'obbligo di registrazione.

Rimborso ai soci

Nel caso in cui la riduzione di capitale avvenga tramite restituzione di parte del capitale investito ai soci, si dovrebbe rendere applicabile quanto affermato dalla Corte di Cassazione con riferimento alle distribuzioni ai soci di riserve non costituite mediante utili.

La sentenza della Corte di Cassazione 23.6.2006 n. 14676, riprendendo quanto già affermato con la sentenza 29.10.99 n. 12164, ha chiarito che l'art. 4 lett. d) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, si applica solo alle "assegnazioni" che *"determinano un'attribuzione di ricchezza al socio da parte della società"* e non invece, nel caso in cui l'operazione *"si esaurisca in un mero rimborso di capitale il cui conferimento sia già stato assoggettato ad imposta di registro"*.

In base a quanto affermato dalla Corte di Cassazione, quindi, la riduzione di capitale sociale mediante restituzione di parte del capitale stesso ai soci non sarebbe assoggettata ad imposta di registro in termine fisso.

Cfr. il cap. 48 "Assegnazione di beni ai soci".



Acquisto di azioni proprie

Con riferimento, da ultimo, alle riduzioni di capitale mediante acquisto di azioni proprie e al loro successivo annullamento, tale operazione non rientra tra quelle previste dall'art. 4 lett. a) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 e, pertanto, è esente da imposta.

4.4.2 Riduzione del capitale obbligatoria

Riduzione del capitale al di sotto del minimo legale

Nel caso in cui, in conseguenza di perdite, il capitale si riduca al di sotto del minimo legale, l'art. 2447 c.c. prevede l'obbligo di aumentare lo stesso fino a concorrenza del minimo legale.

In tale ipotesi rientra anche il caso di perdite eccedenti il capitale tanto da determinarne l'azzeramento e la successiva ricostituzione.

L'assoggettamento ad imposta di registro di tali atti, per effetto delle modifiche apportate dall'art. 10 co. 1 della L. 488/99, dipende dalle modalità con cui è effettuato il ripristino del capitale.



La nota II all'art. 4 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, anteriormente alle modifiche apportate dall'art. 10 co. 1 della L. 488/99, stabiliva l'esenzione dall'imposta di registro "fino a concorrenza dell'ammontare della riduzione" per l'adeguamento del capitale diminuito di oltre un terzo, sia nel caso di reintegro del capitale alla misura originaria, sia nel caso in cui il capitale avesse dovuto essere riportato ad un ammontare non inferiore al minimo legale. Secondo la Corte di Cassazione (cfr. Sent. 29.8.96 n. 7959; Sent. 15.2.99 n. 1257; Sent. 26.7.2001 n. 10233; Sent. 8.11.2001 n. 13830; Sent. 12.3.2002 n. 3551; Sent. 7.1.2004 n. 1), la norma doveva essere interpretata nel senso di garantire l'esenzione sull'intero importo necessario a ricostituire il capitale.

Per effetto delle modifiche apportate dall'art. 10 della L. 488/99 tale nota è stata soppressa in quanto gli atti di costituzione e aumento di capitale non scontano più l'imposta proporzionale pari all'1%, ma l'imposta fissa di euro 168,00.

Riduzione del capitale di oltre un terzo

Nel caso in cui la riduzione del capitale avvenga in base all'obbligo imposto dall'art. 2446 c.c. la società ha la facoltà di reintegrare il capitale fino alla misura originaria.

Nel solo caso in cui tale facoltà venga esercitata, la delibera di aumento del capitale è assoggettata al pagamento dell'imposta di registro a seconda della modalità con cui si sceglie di effettuare il conferimento, come sopra esposto a proposito delle riduzioni di capitale al di sotto del minimo legale.

5 IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE

Per i soli aumenti di capitale realizzati attraverso il conferimento di beni immobili si realizzano i presupposti per l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale.

Tali imposte, infatti, come precisato dalla sentenza della Corte di Cassazione 30.8.2000 n. 11377, "colpiscono qualsiasi trasferimento di proprietà di un immobile, chiunque sia la persona che effettua ed a qualsiasi titolo ciò avvenga (vendita, conferimento in società, donazione, successione o decisione giudiziaria)".



Per ulteriori approfondimenti in merito all'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in caso di conferimenti di beni immobili si veda il cap. 47 "Conferimenti".

5.1 BASE IMPONIBILE

Il DLgs. 347/90 fa espresso riferimento, ai fini della determinazione della base imponibile delle imposte ipotecaria e catastale, ai criteri di determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta di registro. L'art. 2 co. 1 del DLgs. 347/90, infatti, prevede che l'imposta ipotecaria proporzionale dovuta sulle trascrizioni sia commisurata alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro, e l'art. 10 del DLgs. 347/90 dispone che "le volture catastali sono soggette all'imposta del dieci per mille sul valore dei beni immobili o dei diritti reali immobiliari determinato a norma dell'art. 2" (ovvero, sulla medesima base imponibile prevista per l'imposta sulle trascrizioni).

FINANZIAMENTI DEI SOCI**Prassi**

C.M. 10.6.86 n. 37

Giurisprudenza

C.T. Reg. Bologna 8.3.2006 n. 34; C.T. Prov. Salerno 2.2.2010 n. 4

1 PREMESSA

Il finanziamento dei soci alla società costituisce una tipica forma di sostegno finanziario dell'attività sociale, in special modo nell'ambito delle realtà a ristretta base proprietaria.

L'operazione sconta l'imposta di registro nella misura proporzionale del 3%. È, tuttavia, prevista la registrazione nel solo caso d'uso nel momento in cui il finanziamento sia stipulato sotto forma di scambio di corrispondenza, prassi utilizzata con grande frequenza allo scopo.

2 NOZIONE DI FINANZIAMENTO

Gli apporti dei soci a titolo diverso da quello di capitale si possono suddividere tra:

- finanziamenti in senso stretto, con obbligo di restituzione;
- versamenti in conto capitale o a fondo perduto, senza obbligo di restituzione.

Versamenti con obbligo di restituzione

I finanziamenti dei soci in senso stretto sono negozi giuridici riconducibili allo schema del mutuo, connotati dalla dazione di una somma di denaro da parte dei soci, o di alcuni di essi, in misura proporzionale o meno alle loro quote di partecipazione sociale, con correlativo obbligo di restituzione in capo alla società.

Si veda C.T. Prov. Salerno 2.2.2010 n. 4.

Tali finanziamenti possono essere fruttiferi o infruttiferi di interessi.

Versamenti senza obbligo di restituzione

Con i versamenti in conto capitale, di contro, i soci, pur non volendo procedere ad un formale aumento di capitale, decidono di sopperire al fabbisogno di capitale di rischio con nuovi "conferimenti", senza una specifica ed esplicita pattuizione da cui scaturisca l'obbligo della restituzione.

Questi versamenti si configurano come vere e proprie riserve di capitale da collocare in bilancio, all'interno del Patrimonio netto, alla voce VII "Altre riserve", in voci denominate di solito "Versamenti in conto capitale", oppure "Versamenti a copertura perdite" se il "conferimento" è effettuato per coprire perdite di esercizio.

Si veda il precedente cap. 44 "Aumenti di capitale".



Tale modalità è di fatto utilizzata nella prassi per regolare i rapporti tra le parti proprio in virtù del risparmio fiscale che può essere ritratto.

Si riportano di seguito due esemplificazioni di scambi di corrispondenza tra socio e società per formalizzare la concessione del finanziamento, relativi a prestiti infruttiferi e fruttiferi di interessi.

FINANZIAMENTO INFRUTTIFERO

Proposta di concessione del finanziamento

Luigi Rossi
Via Roma 3
10121 TORINO

Torino, 9 settembre 2010

Spett.le
Alfa S.p.A.
Piazza Castello 1
10121 TORINO

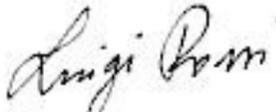
Oggetto: finanziamento infruttifero

Faccio seguito a quanto preannunciatoVi verbalmente per confermare la mia disponibilità a finanziare la società per un importo di euro 300.000,00, la cui corresponsione avverrà in un'unica soluzione entro il 30.9.2010.

Tale prestito sarà infruttifero di interessi; la somma concessa a titolo di finanziamento dovrà da Voi essere rimborsata non oltre il 31.12.2012, secondo modalità compatibili con le esigenze finanziarie della società.

A conferma e per accettazione di quanto sopra Vi preghiamo di restituirci copia della presente da Voi sottoscritta.

Distinti saluti.


(Luigi Rossi)

Accettazione della società

Alfa S.p.A.
Piazza Castello 1
10121 TORINO

Torino, 16 settembre 2010

Egregio Signor
Luigi Rossi
Via Roma 3
10121 TORINO

Oggetto: finanziamento infruttifero

Abbiamo ricevuto in data odierna la Vostra lettera del con il testo qui di seguito trascritto:

“Faccio seguito a quanto preannunciatoVi verbalmente per confermare la mia disponibilità a finanziare la società per un importo di euro 300.000,00, la cui corresponsione avverrà in un'unica soluzione entro il 31.10.2010. Tale prestito sarà infruttifero di interessi; la somma concessa a titolo di finanziamento dovrà da Voi essere rimborsata non oltre il 31.12.2012, secondo modalità compatibili con le esigenze finanziarie della società. A conferma e per accettazione di quanto sopra Vi preghiamo di restituirci copia della presente da Voi sottoscritta.

Distinti saluti. Luigi Rossi”.

Con la presente esprimiamo il nostro accordo con il contenuto della stessa. Vi preghiamo, pertanto, di accreditare l'importo del finanziamento sul conto corrente entro il termine concordato del 30.9.2010.

L'Amministratore Unico



(Aldo Mantovani)

4 BASE IMPONIBILE DELL'IMPOSTA DI REGISTRO

Pur non essendovi indicazioni in merito da parte della prassi ufficiale, si deve ritenere che l'aliquota del 3% debba essere applicata all'importo del finanziamento accordato dai soci.

Se il finanziamento è fruttifero di interessi, essi dovrebbero concorrere alla formazione della base imponibile.

FUSIONE E SCISSIONE**Prassi**

C.M. 10.6.86 n. 37; R.M. 15.9.90 n. 350947; Circ. Agenzia delle Entrate 10.4.2001 n. 38; Ris. Agenzia delle Entrate 15.4.2008 n. 152; Ris. Agenzia delle Entrate 18.4.2008 n. 162

Giurisprudenza

Corte di Giustizia UE 13.2.96 cause C-197/94 e C-252/94; Cass. 17.12.2003 n. 1971; Cass. 4.5.2004 n. 8448; Cass. 14.5.2004 n. 9242; Cass. 15.11.2006 n. 1476; Cass. 7.8.2008 n. 21313; Cass. 5.11.2008 n. 26534; Corte di Giustizia UE 20.5.2010 causa C-352/08

1 PREMESSA

Il principio generale che regola la tassazione delle operazioni di fusione e scissione è quello secondo cui gli atti sono soggetti ad imposta di registro in misura fissa (168,00 euro).

Con riferimento alle imposte ipotecaria e catastale, esse si assolvono ciascuna in misura fissa (168,00 euro), qualora mediante l'atto di fusione o di scissione si perfezioni il passaggio di beni immobili.

Ai sensi dell'art. 2 co. 3 lett. f) del DPR 633/72, i passaggi di beni in dipendenza di operazioni di fusione o di scissione non sono considerati cessioni e, pertanto, sono ininfluenti ai fini dell'IVA.

2 FUSIONE SOCIETARIA

La fusione è l'operazione mediante la quale il patrimonio di una società (c.d. "società fusa o incorporata") confluisce in un'altra società (c.d. "società risultante dalla fusione o incorporante"). La disciplina riguardante le fusioni si ritrae dagli artt. 2501 - 2505-*quater* c.c.

La società che risulta dalla fusione (o quella incorporante) assume tutti i diritti e gli obblighi delle società partecipanti alla fusione, proseguendo in tutti i rapporti (anche processuali) anteriori alla fusione (co. I dell'art. 2504-*bis* c.c.).

Iter dell'operazione di fusione

L'*iter* per il perfezionamento dell'operazione di fusione si può riassumere nelle seguenti fasi:

- anzitutto, occorre procedere alla predisposizione:
 - del progetto di fusione redatto dagli organi amministrativi (art. 2501-*ter* c.c.);
 - della situazione patrimoniale della società (art. 2501-*quater* c.c.);
 - della relazione dell'organo amministrativo (art. 2501-*quinquies* c.c.);
 - della relazione degli esperti sulla congruità del rapporto di cambio della azioni o delle quote (art. 2501-*sexies* c.c.);

- in ordine al deposito di tali documenti:
 - il progetto di fusione è depositato per l'iscrizione nel registro delle imprese del luogo ove hanno sede le società partecipanti alla fusione; tra l'iscrizione del progetto e la data fissata per la decisione in ordine alla fusione devono intercorrere almeno 30 giorni, salvo che i soci rinuncino al termine con consenso unanime (art. 2501-ter co. 4 c.c.);
 - occorre depositare in copia i documenti indicati dall'art. 2501-septies c.c. presso le sedi delle società partecipanti alla fusione nei 30 giorni che precedono la decisione in ordine alla fusione;
- trascorsi 30 giorni dalla sua iscrizione, si procede all'approvazione del progetto di fusione da parte dei soci delle società partecipanti all'operazione. La delibera di approvazione deve essere depositata presso il Registro delle imprese insieme con i documenti indicati nell'art. 2501-septies c.c.;
- la successiva fase è costituita dall'atto di fusione, perfezionato dopo 60 giorni dall'iscrizione nel Registro delle imprese della predetta delibera (termine entro cui creditori sociali possono fare opposizione ai sensi dell'art. 2503 c.c.);
- infine, vi sono 30 giorni per procedere al deposito dell'atto per l'iscrizione nell'ufficio del Registro delle imprese dei luoghi ove è posta la sede delle società partecipanti alla fusione, di quella che ne risulta o della società incorporante (art. 2504 c.c.).

3 SCISSIONE SOCIETARIA

La scissione è l'operazione mediante la quale il patrimonio di una società (c.d. "società scissa") viene scomposto, in tutto o in parte, per essere attribuito ad altre società (c.d. "società beneficiarie"), siano esse preesistenti o di nuova costituzione. La disciplina delle scissioni societarie è contenuta dall'art. 2506 all'art. 2506-*quater* c.c.

La scissione c.d. "totale" implica l'estinzione della società scissa senza che si renda necessario passare per la fase di liquidazione, posto che non sussiste più un patrimonio da liquidare.

Viceversa, nel caso di scissione c.d. "parziale", la società scissa non si estingue e rimane in vita, seppure con un patrimonio decurtato.

In entrambi i casi, contestualmente all'attribuzione del patrimonio della scissa alla o alle beneficiarie, vi è l'assegnazione di azioni o quote di queste ultime ai soci della prima, che può essere effettuata mantenendo nelle società beneficiarie gli stessi rapporti di partecipazione esistenti tra i soci in capo alla scissa (c.d. "scissione proporzionale"), oppure senza rispettare tale parametro di riferimento (c.d. "scissione non proporzionale").

Iter dell'operazione di scissione

Si riportano in modo sintetico le fasi relative al perfezionamento dell'operazione di scissione:

cui le fusioni societarie costituiscono operazioni esenti dall'imposta sui conferimenti anche nel caso in cui le società incorporate o fuse sono proprietarie di immobili; è stata, in particolare, rigettata la tesi del Ministero delle Finanze olandese, che aveva richiesto alla società incorporante l'imposta di registro del 6%, sostenendo che la fusione sarebbe in realtà stata decisa allo scopo di eludere l'imposta che avrebbe gravato sulla cessione a titolo oneroso dell'immobile da una società all'altra).

Sono, inoltre, soggetti a registrazione in termine fisso, con applicazione dell'imposta di registro nella misura di 168,00 euro, i verbali di assemblea straordinaria che deliberano l'operazione di fusione oppure di scissione mediante l'approvazione del progetto ai sensi dell'art. 2502 c.c.

Infatti, tale delibera rappresenta una modifica statutaria che sconta l'imposta in misura fissa ai sensi dell'art. 4 lett. c) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86.

Termini per la registrazione

Ai sensi dell'art. 13 co. 1 del DPR 131/86, la registrazione in termine fisso si effettua entro 20 giorni dalla data dell'atto.

4.1 AMBITO SOGGETTIVO

L'art. 4 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 prevede che le relative disposizioni si applicano:

- alle società di qualunque tipo ed oggetto;
- agli enti diversi dalle società, compresi i consorzi, le associazioni e le "altre organizzazioni di persone o di beni", con o senza personalità giuridica.

I predetti enti devono, tuttavia, avere ad oggetto principale o esclusivo l'esercizio di attività commerciali o agricole.

4.2 PREVIGENTE DISCIPLINA E RAPPORTI CON LA NORMATIVA COMUNITARIA

Prima delle modifiche recate alla disciplina in commento da parte del DL 20.6.96 n. 323 (conv. L. 8.8.96 n. 425), la lett. b) dell'art. 4 co. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 26.4.86 n. 131 prevedeva l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale (nella misura dell'1%) alle operazioni di fusione e scissione. Soltanto a seguito dell'entrata in vigore del citato provvedimento, l'imposta è stata prevista in misura fissa (oggi pari a 168,00 euro).



Si veda al riguardo il successivo § 6.

4.2.1 Normativa comunitaria in materia di operazioni straordinarie

La precedente formulazione dell'art. 4 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 prevedeva l'applicazione dell'imposta nella misura proporzionale dell'1% sulle operazioni di fusione e di scissione societaria.

La direttiva 17.7.69 n. 69/335/CEE (come modificata dalle direttive 9.4.73 n. 73/80 e 10.6.85 n. 303/85) ha prescritto, tuttavia, l'esenzione totale dall'imposta di registro delle operazioni di conferimento e di fusione a partire dall'1.1.86.

La Corte di Giustizia UE, con la sentenza 13.2.96 relative alle cause riunite C-197/94 e C-252/94, ha dichiarato illegittima la tassazione proporzionale delle operazioni di fusione e di scissione fra società per violazione della summenzionata direttiva.

Il legislatore italiano si è adeguato a tale disposizione con una norma ritenuta non di carattere interpretativo contenuta nell'art. 10 del DL 323/96 con decorrenza dal 20.6.96, non risolvendo con una misura retroattiva il conflitto esistente tra normativa interna e normativa comunitaria.

Nel co. 5 lett. c) del citato art. 10 non è stata individuata la data dalla quale la disposizione produce i suoi effetti; l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto di far decorrere tale efficacia dal 20.6.96, data in cui è entrato in vigore il citato DL 323/96. Ciò in coerenza con quanto disposto dall'art. 13 co. 1 dello stesso decreto, che espressamente recita: *"Il presente decreto entra in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana..."* (così la circ. Agenzia delle Entrate 10.4.2001 n. 38).

Si è creata, pertanto, una moltitudine di contenziosi relativi all'applicazione dell'imposta proporzionale di registro e all'effettiva decorrenza del provvedimento citato con riferimento alle operazioni effettuate tra l'1.1.86 ed il 20.6.96.

Di fronte al prevalente indirizzo giurisprudenziale secondo cui il contrasto tra norma comunitaria ed interna comporta la disapplicazione di quest'ultima (se le disposizioni delle direttive sono sufficientemente precise ed incondizionate), l'Agenzia delle Entrate, con la circ. 10.4.2001 n. 38, ha invitato le Direzioni regionali ad abbandonare le controversie pendenti sull'applicazione dell'imposta di registro nella misura proporzionale dell'1%.

Tra le sentenze che hanno stabilito la disapplicazione della disciplina interna si segnalano: Cass. 17.12.2003 n. 1971; 14.5.2004 n. 9242; 4.5.2004 n. 8448.

4.2.2 Rimborso delle imposte non dovute

Assunta la valenza interpretativa del forzato adeguamento alla sentenza della Corte di Giustizia UE 13.2.96 relativa alle cause riunite C-197/94 e C-252/94, si può fondatamente ritenere che, nel rispetto dei termini e delle norme procedurali, le società che hanno corrisposto in passato l'imposta proporzionale abbiano diritto a richiederne il rimborso.

Ai sensi dell'art. 77 co. 1 del DPR 131/86, il rimborso dell'imposta deve essere richiesto, a pena di decadenza:

- dal contribuente o dal soggetto nei cui confronti la sanzione è stata applicata;
- entro tre anni dal giorno del pagamento ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione.

Favorevole alla tesi della spettanza del rimborso dell'imposta proporzionale pagata per le fusioni intervenute dopo l'1.1.86 si è dichiarata l'Assonime con la circolare 22.9.98 n. 82. Il diritto di rimborso era stato, invece, negato dalla R.M. 8.9.98 n. 142/E, sostenendo la natura innovativa del DL 323/96.

5 IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE

Ai sensi dell'art. 10 co. 2 del DLgs. 31.10.90 n. 347 e dell'art. 4 della Tariffa allegata al citato decreto, le operazioni di fusione e scissione di società di qualunque tipo sono assoggettate alle imposte ipotecaria e catastale ciascuna in misura fissa (168,00 euro).

Fatturazione

I conferimenti, qualora rientranti nel campo di applicazione dell'IVA, sono soggetti a fatturazione, indicando se del caso a che titolo l'imposta non è addebitata se si ricada in una situazione, ad esempio, di esenzione.

La base imponibile è costituita dal valore lordo del bene conferito, al lordo di eventuali oneri accollati, a norma dell'art. 13 co. 1 del DPR 633/72.

Si veda la voce "Conferimenti, base imponibile", in "IVA", *Guide e Soluzioni*, IPSOA.



3.2 CONFERIMENTI RIENTRANTI NEL CAMPO DI APPLICAZIONE DELL'IVA

In forza del principio di alternatività tra IVA e imposta di registro sancito dall'art. 40 co. 1 del DPR 131/86, i conferimenti di singoli beni scontano l'imposta di registro in misura fissa di euro 168,00, se soggetti a IVA.

È però, prevista una deroga di rilievo che riguarda principalmente i beni immobili.

L'imposta fissa, infatti, compete in linea generale anche se le operazioni non sono materialmente soggette a IVA in quanto non imponibili, esenti o fuori dal campo di applicazione del tributo in quanto carenti del requisito di territorialità previsto dall'art. 7 del DPR 633/72. Scontano, tuttavia, l'imposta di registro proporzionale le operazioni esenti disciplinate:

- dall'art. 10 co. 1 n. 8 del DPR 633/72 (norma che, tuttavia, si riferisce alle locazioni e non alle cessioni);
- dall'art. 10 co. 1 n. 8-bis del DPR 633/72 (cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al n. 8-ter, escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici o dalle imprese che vi hanno eseguito interventi di restauro o risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia o ristrutturazione urbanistica, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento);
- dall'art. 10 co. 1 n. 27-quinquies del DPR 633/72 (cessioni di beni acquistati o importati con indetraibilità totale dell'IVA "a monte" ai sensi degli artt. 19, 19-bis1 e 19-bis2).

Si veda il precedente cap. 9 "Alternatività tra l'IVA e le imposte di registro e di bollo".



Registrazione in solo caso d'uso

I conferimenti rientranti nel campo di applicazione dell'IVA sono registrati in solo caso d'uso (art. 5 co. 2 del DPR 131/86 e art. 1 co. 1 lett. b) della Tariffa, Parte II, allegata al medesimo DPR), se l'atto con cui sono disposti è redatto in forma di scrittura privata non autenticata.

Si rinvia al cap. 5 "Registrazione degli atti e versamento dell'imposta di registro".



3.3 CONFERIMENTI NON RIENTRANTI NEL CAMPO DI APPLICAZIONE DELL'IVA O ESENTI

I conferimenti che non rientrano nel campo di applicazione dell'IVA (sono tali i conferimenti effettuati dai soggetti non imprenditori) e quelli che, pur rientrandovi, sono soggetti al regime di esenzione di cui all'art. 10 co. 1 n. 8, 8-bis e 27-

- l'art. 115 co. 6 del DLgs. 267/2000, che prevede l'esenzione dalle imposte dirette e indirette dei conferimenti effettuati nell'ambito di trasformazioni di aziende speciali in spa.



Si veda, con riferimento a tale ultima fattispecie, la ris. Agenzia delle Entrate 14.6.2007 n. 135.



Per le disposizioni riguardanti le SIIQ e i fondi immobiliari si vedano le voci "SIIQ, imposta di registro" e "Fondi comuni di investimento immobiliare, imposta di registro", in "Immobili", *Guide e Soluzioni*, IPSOA.

5.1 MODALITÀ DI APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA DI REGISTRO

5.1.1 Immobili diversi da quelli destinati all'attività commerciale

Le aliquote applicabili ai conferimenti immobiliari in base alla lett. a) n. 1 sono quelle previste in via generale per i trasferimenti immobiliari, riassunte nella tabella che segue.

BENE O DIRITTO TRASFERITO	IMPOSTA
Fabbricati e relative pertinenze	7%
Terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli a titolo principale o di associazioni o società cooperative agricole	15%
Immobili di interesse storico, artistico e archeologico vincolati, a condizione che l'acquirente non venga meno agli obblighi della loro conservazione e protezione	3%
Case di abitazione non di lusso, ove ricorrano le condizioni per l'agevolazione "prima casa"	3%
Fabbricati o porzioni di fabbricati il cui trasferimento è esente da IVA ai sensi dell'art. 10 co. 1 n. 8-bis del DPR 633/72 ed è effettuato nei confronti di imprese di rivendita immobiliare, a condizione che queste dichiarino in atto di trasferirli entro tre anni	1%
Immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati, a condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto	1%
Immobili diversi dai precedenti (es. aree fabbricabili)	8%
Se il trasferimento avviene a favore dello Stato, di enti pubblici territoriali o di loro consorzi, ovvero a favore di comunità montane	euro 168,00
Se il trasferimento ha per oggetto immobili situati all'estero o diritti reali di godimento sugli stessi	euro 168,00
Se il trasferimento avviene a favore di ONLUS, a condizione che tali soggetti dichiarino in atto che intendono utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che realizzino detto utilizzo entro due anni dall'acquisizione	euro 168,00
Se il trasferimento avviene a favore delle istituzioni riordinate in aziende di servizi o in ONLUS, a condizione che tali soggetti dichiarino in atto che intendono utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che realizzino detto utilizzo entro due anni dall'acquisizione	euro 168,00

5.1.2 Fabbricati destinati specificamente all'attività commerciale

L'art. 4 lett. a) n. 2 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 prevede l'aliquota agevolata del 4% per il conferimento:

- di fabbricati "destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione";

- di aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati o come loro pertinenze, sempre che i fabbricati siano ultimati entro cinque anni dal conferimento.

Nozione di “fabbricati destinati specificamente all’esercizio di attività commerciali”

La normativa in materia di imposta di registro non fornisce una nozione di “fabbricati destinati specificamente all’esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione”.

Ci si potrebbe, allo scopo, rifare al contenuto della R.M. 3.2.89 n. 330, secondo la quale “tra gli immobili non suscettibili di altra destinazione senza radicali trasformazioni possono annoverarsi gli interi gruppi B, C, D ed E e la categoria A/10 nel solo caso in cui la destinazione ad ufficio o studio privato sia prevista nella licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria”.

Trattasi della definizione che comunemente viene utilizzata nell’ambito dell’imposizione sui redditi per i c.d. “fabbricati strumentali per natura”. Tale sostanziale corrispondenza sembra avvalorata anche dal contenuto della precedente R.M. 7.10.83 n. 240671. 

Aree sulle quali sono costruiti i fabbricati a destinazione commerciale

L’aliquota del 4% si applica non solo ai fabbricati a destinazione commerciale, bensì anche alle aree destinate alla costruzione di tali fabbricati o a loro pertinenze.

La R.M. 30.7.76 (in materia di INVIM decennale) ha riconosciuto la natura di pertinenza dei fabbricati industriali: 

- dei raccordi stradali e ferroviari per collegare lo stabilimento;
- dei locali destinati a mensa o spaccio aziendale;
- dei locali destinati ad abitazione dei custodi, dei dipendenti o dei dirigenti, sempre che esigenze organizzative richiedano la loro presenza ininterrotta in azienda;
- dei locali che per legge devono essere posti a disposizione dell’Amministrazione finanziaria presso gli opifici soggetti a vigilanza continuativa.

La norma pone, però, due precise condizioni per la tassazione agevolata. Il fabbricato, infatti:

- deve essere ultimato entro i cinque anni successivi al conferimento;
- deve presentare il sopra indicato requisito di fabbricato destinato specificamente all’esercizio di attività commerciali.

La mancata edificazione del fabbricato nel quinquennio dovrebbe comportare il solo recupero dell’imposta e degli interessi, ma non l’irrogazione di sanzioni, a condizione che venga registrata a norma dell’art. 19 del DPR 131/86 la denuncia di mancato avveramento di tale condizione. 

5.2 REGIMI APPLICABILI AI FINI DELLE IMPOSTE INDIRETTE

Come rilevato nel precedente § 3.1, i conferimenti di immobili posti in essere da soggetti IVA nell’esercizio di imprese costituiscono operazioni che seguono il medesimo regime IVA delle cessioni a titolo oneroso dei beni della medesima natura.

Ai fini dell’IVA, in base al combinato disposto dell’art. 2 co. 3 lett. b) e dell’art. 10 n. 8-bis e 8-ter del DPR 633/72, si considerano cessioni di beni e scontano l’imposta i conferimenti aventi ad oggetto:

5.4.2 Cessionari con diritto alla detrazione non superiore al 25%

La seconda ipotesi al ricorrere della quale il trasferimento di fabbricati strumentali sconta l'IVA si configura quando il cessionario è un soggetto passivo IVA, in quanto agisce nell'esercizio di un'impresa, di un'arte o di una professione, ma ha diritto a detrarre l'imposta assolta a monte in misura non superiore al 25%.

In tale ipotesi:

- la cessione sconta l'IVA tassativamente, e non per opzione degli interessati;
- come chiarito dalla circ. 27/2006 (§ 1.2), la percentuale di detraibilità dell'IVA assolta a monte in base alla quale individuare il regime fiscale della cessione è quella del *pro rata* dell'anno precedente. Qualora non sia possibile determinare quest'ultimo (es. perché l'attività del cessionario ha preso avvio nell'anno in cui è stato acquistato l'immobile), la percentuale di detraibilità viene calcolata in via presuntiva.

5.4.3 Opzione per l'applicazione dell'IVA

Qualora il cessionario risulti un soggetto diverso da quelli evidenziati in precedenza, ovvero sia agisca nell'esercizio di un'impresa, arte o professione e vanti una percentuale di detraibilità dell'IVA assolta a monte sugli acquisti superiore al 25%, il regime naturale della cessione di fabbricati strumentali è l'esenzione da IVA.

Anche in tal caso, tuttavia, è possibile applicare l'IVA (al 20%), su opzione del cedente, il cui esercizio deve risultare dall'atto di cessione.

5.4.4 Imposte di registro, ipotecaria e catastale: sintesi della disciplina

Agli aumenti di capitale realizzati mediante conferimento di fabbricati strumentali, ricadenti o meno nell'ambito dell'esenzione da IVA ai sensi dell'art. 10 co. 1 n. 8-ter del DPR 633/72, si applicano quindi:

- l'imposta di registro in misura fissa (euro 168,00);
- l'imposta ipotecaria in misura proporzionale (3%);
- l'imposta catastale in misura proporzionale (1%).

Nell'ipotesi in cui il trasferimento di fabbricati strumentali sconti l'IVA (anche per opzione), si verifica quindi la contemporanea applicazione di quest'ultima (20%, ovvero del 10% per i fabbricati strumentali recuperati dall'impresa che lo cede da non oltre quattro anni, con un intervento di restauro o risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, ristrutturazione urbanistica) e delle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale, per un totale pari al 4% (3% + 1%).

Qualora invece il cedente decida di non avvalersi dell'opzione per l'applicazione dell'IVA e – di conseguenza – il trasferimento di fabbricati strumentali avvenga in regime di esenzione, si torna ad applicare:

- l'imposta di registro in misura fissa (euro 168,00);
- l'imposta ipotecaria in misura proporzionale (3%);
- l'imposta catastale in misura proporzionale (1%).

Soggetto conferente non imprenditore

Se il conferimento dell'area fabbricabile non sconta l'IVA in quanto posto in essere da un soggetto non imprenditore o da una società non commerciale (es. società semplice), l'imposta di registro è dovuta nella misura proporzionale dell'8%.

Le imposte ipotecaria e catastale si applicano nelle misure "ordinarie" del 2% e dell'1%.

Aree ricadenti in piani particolareggiati

Sono soggetti all'aliquota agevolata dell'1% ai fini dell'imposta di registro i conferimenti di beni immobili ricadenti in piani particolareggiati diretti all'attuazione di programmi di edilizia residenziale, comunque denominati, a condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro i successivi cinque anni.

L'agevolazione compete sia ai fabbricati che ai terreni, anche se con maggiore frequenza sono questi ultimi a beneficiare dell'agevolazione. 

Per tali conferimenti, l'imposta ipotecaria si applica nella misura del 3% (art. 1-bis) della Tariffa allegata al DLgs. 347/90).

Per l'imposta catastale si applica la misura ordinaria dell'1%.

Le considerazioni che precedono riguardano conferimenti non soggetti ad IVA. Nel caso in cui l'operazione sia soggetta ad IVA, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa. 

Si rinvia al cap. 19 "Compravendita immobiliare". 

5.6 BASE IMPONIBILE DELL'IMPOSTA DI REGISTRO

La base imponibile dell'imposta di registro per le costituzioni di società e gli aumenti di capitale deliberati attraverso il conferimento di beni immobili è regolata dall'art. 50 del DPR 131/86.

La norma prevede che, per tutte le tipologie di società, l'imposta sia applicata riducendo il valore degli immobili conferiti in ragione dei debiti accollati e di un importo forfetario a titolo di spese di costituzione o di esecuzione dell'aumento di capitale.

$$\text{Base imponibile} = \text{Valore del bene} - \text{oneri accollati} - \text{deduzione forfetaria}$$

Nell'attuale quadro normativo la determinazione della base imponibile prescinde, quindi, dal valore nominale delle azioni o quote emesse in sede di costituzione o di aumento del capitale. 

5.6.1 Valore del bene

Il primo termine della differenza è costituito dal "valore dei beni o diritti conferiti". Ci si deve, pertanto, rifare al valore venale in comune commercio degli immobili stessi, secondo quanto stabilito in via generale dall'art. 51 co. 2 del DPR 131/86.

Esclusione del criterio della valutazione automatica

Il criterio della valutazione automatica non pare applicabile agli immobili conferiti in società.

6 CONFERIMENTI DI AZIENDE

I conferimenti di aziende scontano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa (euro 168,00), ai sensi rispettivamente:

- dell'art. 4 lett. a) n. 3 e lett. b) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86;
- dell'art. 4 della Tariffa allegata al DLgs. 347/90;
- dell'art. 10 co. 2 del DLgs. 347/90.

Anche ai fini delle imposte indirette, tali operazioni scontano quindi un regime di favore accordato dal legislatore per il trasferimento dei patrimoni aziendali.

Con la circ. 10.4.2001 n. 38, l'Agenzia delle Entrate ha dettato istruzioni agli uffici per l'abbandono delle controversie relative al regime degli atti societari antecedente alle modifiche recate dal DL 323/96, riguardanti anche i conferimenti. Si veda il precedente cap. 46 "Fusione e scissione".



6.1 NOZIONE DI AZIENDA

Ai fini dell'imposizione agevolata, occorre che il compendio trasferito sia effettivamente qualificabile, sotto il profilo giuridico, come azienda. In caso contrario, infatti, non solo i beni verrebbero assoggettati ad imposizione secondo un diverso regime, ma addirittura si avrebbe in molti casi un mutamento del tributo applicabile (l'IVA in luogo dell'imposta di registro).

Sono, pertanto, necessari i requisiti, più volte richiamati dalla giurisprudenza di legittimità, di potenzialità produttiva e di attitudine all'esercizio dell'impresa che contraddistinguono l'azienda da un mero complesso di beni.

Si veda al riguardo il cap. 49 "Cessione d'azienda".



6.2 APPLICAZIONE GENERALIZZATA DELLA TASSAZIONE IN MISURA FISSA

La misura fissa dell'imposta di registro compete quale che sia la natura giuridica del soggetto conferente. L'imposta fissa, quindi, si applica:

- per il conferimento dell'azienda dell'imprenditore individuale (art. 4 lett. a) n. 3 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86);
- per il conferimento dell'azienda di società in altre società (art. 4 lett. b) della Tariffa medesima).

Si veda la ris. Agenzia delle Entrate 3.7.2001 n. 99.



Imposte ipotecaria e catastale

Anche le imposte ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa, nel caso in cui l'azienda ricomprenda immobili. In tal senso si esprime chiaramente il dettato dell'art. 4 della Tariffa allegata al DLgs. 347/90 e dell'art. 10 co. 2 del decreto.

In senso conforme, si veda la ris. Agenzia delle Entrate 30.6.2010 n. 62 (*contra*, la ris. Agenzia Entrate 23.11.2007 n. 341, che richiama erroneamente la misura proporzionale).



Imprenditore in comunione legale

Secondo lo studio Consiglio nazionale del Notariato 21.4.2006 n. 15-2006/T, nel caso in cui l'azienda contenga beni soggetti al regime della comunione legale dei

beni tra i coniugi, essi vengono automaticamente attratti al regime dell'azienda, con il che l'intero compendio conferito dall'imprenditore sconta le imposte indirette in misura fissa.

 In senso contrario, C.T.C. 7.12.80 n. 8080 (riferita non al conferimento d'azienda, bensì alle singole cessioni di beni), secondo cui ciascuna delle "quote" dei coniugi avrebbe un proprio regime (IVA o imposta di registro).

6.3 MODALITÀ DI APPLICAZIONE DELLE IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE

I conferimenti d'azienda sono soggetti alle imposte ipotecaria e catastale, nel momento in cui l'azienda contenga al proprio interno immobili e si realizzino, pertanto, i presupposti per le due imposte (trascrizione del trasferimento nei registri immobiliari e voltura catastale).

In tali casi, tuttavia, le imposte sono entrambe dovute nella misura fissa di euro 168,00, ai sensi:

- dell'art. 4 della Tariffa allegata al DLgs. 347/90 (imposta ipotecaria);
- dell'art. 10 co. 2 del DLgs. 347/90 (imposta catastale).

Imposte	Azienda con immobili	Azienda senza immobili
Imposta di registro	euro 168,00	euro 168,00
Imposta ipotecaria	euro 168,00	non prevista, neanche in misura fissa
Imposta catastale	euro 168,00	non prevista, neanche in misura fissa

7 CONFERIMENTI DI UNITÀ DA DIPORTO

L'art. 4 lett. a) n. 4 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 disciplina le modalità di tassazione dei conferimenti di unità da diporto.

Per tali operazioni sono previste modalità di tassazione di fatto equivalenti a quelle previste per la cessione a titolo oneroso dei medesimi beni.

 Non sussistono, chiaramente, i presupposti applicativi delle imposte ipotecaria e catastale.

Modalità di applicazione dell'imposta di registro

Il conferimento in società di unità da diporto sconta le imposte in misura fissa stabilite dall'art. 7 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, basate sulla lunghezza dell'unità e riassunte nella tabella che segue.

Unità da diporto	Lunghezza	Imposta
Natanti	Fino a 6 metri fuori tutto	euro 71,00
	Oltre 6 metri fuori tutto	euro 142,00
Imbarcazioni	Fino a 8 metri fuori tutto	euro 404,00
	Fino a 12 metri fuori tutto	euro 607,00
	Fino a 18 metri fuori tutto	euro 809,00
	Oltre 18 metri fuori tutto	euro 1.011,00
Navi	Qualunque lunghezza	euro 5.055,00

8 CONFERIMENTI DI ALTRI BENI MOBILI

L'art. 1 lett. a) n. 5 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 disciplina le modalità di tassazione dei conferimenti di beni mobili diversi:

Le assegnazioni rientranti nel campo di applicazione dell'IVA sono, tuttavia, registrate in solo caso d'uso (art. 5 co. 2 del DPR 131/86 e art. 1 co. 1 lett. b) della Tariffa, Parte II, allegata al medesimo DPR), se redatte nella forma della scrittura privata non autenticata.

4 ASSEGNAZIONE DI DENARO

4.1 PRINCIPI GENERALI

L'assegnazione ai soci di denaro non configura un'operazione soggetta ad IVA. Benché, infatti, l'assegnazione costituisca, in senso generale, cessione di beni ai fini IVA, l'art. 2 co. 3 lett. a) del DPR 633/72 prevede che non siano considerate cessioni di beni quelle aventi ad oggetto il denaro o i crediti in denaro.

L'operazione è soggetta ad imposta di registro in misura fissa (euro 168,00) ai sensi dell'art. 4 lett. d) n. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86.

4.2 DISTRIBUZIONI DI UTILI

Rientrano tra gli atti soggetti a registrazione in termine fisso, con applicazione dell'imposta di euro 168,00, tutte le delibere recanti la distribuzione di utili in denaro. Ad avviso della R.M. 22.11.2000 n. 174/E, infatti, tali delibere rientrerebbero nella previsione dell'art. 4 lett. d) n. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 (assegnazioni di utili in denaro) e non in quella dell'art. 9 della Tabella (altri atti societari, per i quali non vi è obbligo di richiedere la registrazione).

La distribuzione degli utili dovrebbe, pertanto, scontare l'imposta:

- sia durante la vita della società (delibere di approvazione del bilancio recanti la distribuzione dell'utile di esercizio);
- sia alla fine della vita sociale (piani di riparto con assegnazione in denaro dell'utile residuo).

Dovrebbero essere soggette all'imposta fissa di euro 168,00, pur in mancanza di un espresso richiamo da parte della R.M. 22.11.2000 n. 174/E, anche le delibere di distribuzione di dividendi straordinari, non collegate all'approvazione del bilancio.



Assegnazioni all'atto dello scioglimento della società

Secondo la ris. Agenzia delle Entrate 5.12.2007 n. 353:

- non sono soggetti a registrazione in termine fisso in base alla disciplina sin qui commentata i bilanci finali di liquidazione che non comportino alcuna distribuzione di utili residui, anche se essi evidenziano nell'attivo un credito IVA, in quanto esso è una posta contabile priva dei requisiti di certezza, liquidità ed esigibilità;
- il bilancio finale di liquidazione e il connesso piano di riparto devono essere sottoposti a registrazione prima del relativo deposito presso il Registro delle imprese.

4.3 DISTRIBUZIONI DI RISERVE DI CAPITALI

Secondo la sentenza della Corte di Cassazione 23.6.2006 n. 14676, non sono soggette a registrazione in termine fisso le delibere recanti distribuzione di riserve non

di utili (il caso preso in esame dalla Suprema Corte aveva ad oggetto la distribuzione in denaro di una riserva sovrapprezzo azioni o quote).

Ai fini della disposizione in esame, infatti, la nozione di “assegnazione” dovrebbe essere limitata a quelle attribuzioni che generano un incremento di ricchezza per il socio assegnatario (gli utili), con esclusione quindi delle mere restituzioni del denaro conferito, quali possono essere le distribuzioni della riserva sovrapprezzo.

 La delibera di distribuzione della riserva sovrapprezzo potrebbe, comunque, essere registrata volontariamente, scontando l'imposta nella misura fissa di euro 168,00 a norma dell'art. 7 del DPR 131/86.

5 ASSEGNAZIONE DI BENI IMMOBILI

5.1 PRINCIPI GENERALI

Per inquadrare il regime delle imposte indirette dovute all'atto dell'assegnazione di beni immobili ai soci occorre richiamare il principio generale, recato dall'art. 2 co. 2 n. 6 del DPR 633/72, secondo cui l'assegnazione segue il regime IVA delle cessioni a titolo oneroso dei medesimi beni.

Ciò premesso, ai fini dell'IVA, in base al combinato disposto della norma summenzionata e dell'art. 10 n. 8-*bis* e 8-*ter* del DPR 633/72, si considerano cessioni di beni e scontano l'imposta le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo ed aventi ad oggetto:

- terreni edificabili (aliquota 20%);
- fabbricati strumentali appartenenti ai gruppi catastali B, C, D, E o alla categoria A/10, se la società che effettua l'assegnazione:
 - è l'impresa che li ha costruiti o ha effettuato su di essi un intervento di recupero, ultimando l'intervento non oltre quattro anni prima;
 - è un'altra impresa, e i soci non sono soggetti passivi IVA ovvero sono soggetti passivi IVA con *pro rata* non superiore al 25%;
 - è un'altra impresa che abbia optato per l'applicazione dell'IVA nell'atto di cessione (assegnazione) allorché i soci siano soggetti passivi IVA (es. imprese, altre società) che hanno un rapporto di detraibilità “*pro rata*” dell'IVA assolta a monte superiore al 25%;
- fabbricati di civile abitazione, se la società che effettua l'assegnazione è l'impresa che li ha costruiti o ha effettuato su di essi un intervento di recupero, ultimando l'intervento non oltre quattro anni prima.

Non si considerano cessioni di beni, e sono quindi esclusi dal campo di applicazione dell'imposta, le assegnazioni aventi per oggetto:

- aziende o rami di aziende, ancorché includano beni immobili;
- terreni non edificabili.

 Gli atti di assegnazione di fabbricati già esistenti, stipulati con atto pubblico o scrittura privata autenticata, dall'1.7.2010, devono rispettare i nuovi obblighi di indicazione dei dati catastali di cui all'art. 19 co. 14 del DL 78/2010 (in corso di conversione al momento della chiusura in redazione). Si rinvia al cap. 19 “Compravendita immobiliare”, § 2.

5.1.1 Assegnazione di immobili soggetta ad IVA

Nell'ipotesi in discorso, che si prospetta quando una società immobiliare assegna ai soci immobili la cui cessione, anche in relazione alla natura della società, configurerebbe un'operazione rientrante nel campo di applicazione del tributo e non esente ai sensi dell'art. 10 n. 8-bis e 8-ter del DPR 633/72, si applicano:

- le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa (euro 168,00), se l'assegnazione ha ad oggetto fabbricati abitativi o terreni edificabili;
- l'imposta di registro in misura fissa (euro 168,00), l'imposta ipotecaria del 3% e quella catastale dell'1%, se si tratta di fabbricati strumentali.

Quanto all'aliquota IVA applicabile, occorre aver riguardo alla tipologia di bene immobile assegnato, nonché all'eventuale diritto ad agevolazioni in capo ai soci, in qualità di acquirenti.

5.1.2 Assegnazione di immobili non soggetta ad IVA

Qualora l'assegnazione di immobili non sia soggetta a IVA, in forza del combinato disposto dell'art. 5 co. 2 e 13 co. 1 del DPR 131/86, l'atto di assegnazione di immobili ai soci è soggetto all'obbligo di registrazione entro il termine di 20 giorni (ovvero 60, se formato all'estero), e comporta l'applicazione dell'imposta in misura proporzionale, con le aliquote stabilite dall'art. 4 della Tariffa, Parte I, allegata allo stesso DPR 131/86.

Quest'ultimo rimanda alle aliquote previste per la cessione a titolo oneroso degli stessi beni e diritti, stabilite dal precedente art. 1, riassunte nella tabella che segue:

TIPOLOGIA IMMOBILE	ALIQUOTA
Fabbricati e relative pertinenze	7%
Terreni agricoli e relative pertinenze	15%
Immobili di interesse storico, artistico ed archeologico vincolati	3%
Case di abitazione non di lusso	3%
Fabbricati esenti da IVA effettuati nei confronti di imprese immobiliari di rivendita, che si impegnano in atto a ritrasferirli entro tre anni	1%
Immobili situati all'estero	euro 168,00
Immobili trasferiti allo Stato, a enti pubblici territoriali, Comunità montane, istituzioni riordinate in aziende di servizi ed ONLUS	euro 168,00
Immobili diversi dai precedenti	8%

Qualora oggetto dell'assegnazione sia un fabbricato destinato specificamente all'esercizio di attività commerciali e non sia suscettibile di altra utilizzazione senza radicali trasformazioni, si dovrebbe applicare l'aliquota agevolata del 4% prevista dalla lett. a) n. 2 dell'art. 4 (in tal senso la circ. Agenzia delle Entrate 4.5.2007 n. 25, § 11.2.1).

Le imposte ipotecaria e catastale si applicano con aliquota pari a quella prevista in caso di cessione a titolo oneroso dei beni oggetto di assegnazione (3% – fabbricati strumentali – o 2% – abitazioni e terreni – per l'imposta ipotecaria; 1% per l'imposta catastale).

Configura assegnazione tassata nella misura fissa di euro 168,00 l'attribuzione di beni immobili ad un Comune, in quanto ente pubblico territoriale (in tal senso la ris. Agenzia delle Entrate 23.7.2009 n. 191).

5.2 ASSEGNAZIONE DI FABBRICATI A DESTINAZIONE ABITATIVA

L'art. 10 co. 1 n. 8-*bis* del DPR 633/72 esenta da IVA tutti i trasferimenti di fabbricati (o porzioni di fabbricato) a destinazione abitativa, ad eccezione di quelli per cui, nello stesso tempo:

- in qualità di cedente figure:
 - l'impresa che ha costruito l'immobile oggetto di vendita,
 - ovvero l'impresa che vi abbia eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, un intervento di restauro conservativo, ristrutturazione edilizia o ristrutturazione urbanistica (art. 31 co. 1 lett. c), d) ed e) della L. 5.8.78 n. 457, trasfuso nell'art. 3 co. 1 lett. c), d) ed f) del DPR 6.6.2001 n. 380;
- quale oggetto della cessione figure un fabbricato o porzione di fabbricato la cui costruzione (o intervento di recupero - es. ristrutturazione edilizia) risulti ultimato non oltre quattro anni prima (della data di cessione).

La disciplina dell'art. 10 co. 1 n. 8-*bis* del DPR 633/72 si applica soltanto ai fabbricati già ultimati, e non anche a quelli in corso di costruzione, la cui cessione sconta sempre l'IVA (circ. Agenzia delle Entrate 1.3.2007 n. 12, § 11).

In presenza dei necessari presupposti normativi, il trasferimento di fabbricati non ultimati sconta l'IVA con le aliquote agevolate:

- del 4%, *ex n.* 21 della Tabella A, Parte II, allegata al DPR 633/72 (fabbricati non ultimati per cui sussistono i requisiti oggettivi e soggettivi per fruire dell'agevolazione "prima casa");
- del 10%, *ex n.* 127-*undecies* della Tabella A, Parte III, allegata al medesimo DPR 633/72 (case di abitazione non ultimate non di lusso *ex* DM 2.8.69; fabbricati "Tupini" o porzioni di fabbricati "Tupini" non ultimati ceduti dall'impresa costruttrice).

L'aliquota agevolata del 10% si applica, altresì, ai trasferimenti di fabbricati oggetto di interventi di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica, ai sensi del n. 127-*quinquiesdecies* della Tabella A, Parte III, del DPR 633/72.

Si veda la voce "Assegnazione ai soci, di immobili", in "IVA", *Guide e Soluzioni*, IPSOA.



5.2.1 Assegnazioni esenti da IVA

Ai sensi dell'art. 10 co. 1 n. 8-*bis* del DPR 633/72, i trasferimenti di immobili a destinazione abitativa sono esenti da IVA:

- in ogni caso, se posti in essere da:
 - imprese immobiliari di gestione;
 - imprese immobiliari di compravendita;
 - imprese non esercenti attività immobiliare (es. impresa manifatturiera, impresa di servizi);
 - altri soggetti IVA (esercenti arti e professioni);
- solo se effettuati oltre quattro anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento di recupero edilizio, se posti in essere:

5.2.2 Assegnazioni soggette a IVA

Per le assegnazioni soggette ad IVA le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano, come in precedenza evidenziato, in misura fissa.

Per quanto riguarda i trasferimenti di fabbricati (o porzioni di fabbricati) a destinazione abitativa, questi scontano l'IVA solo se posti in essere dall'impresa costruttrice o di ristrutturazione non oltre quattro anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento di recupero.

L'aliquota risulta pari:

- al 4% se oggetto di cessione è un'abitazione non di lusso *ex* DM 2.8.69 "prima casa" (n. 21 della Tabella A, Parte II, allegata al DPR 633/72);
- al 10% se oggetto di cessione è un'abitazione non di lusso *ex* DM 2.8.69 non "prima casa" (n. 127-*undecies* della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72);
- al 20% se oggetto di cessione è un'abitazione di lusso *ex* DM 2.8.69.

Il trasferimento effettuato una volta decorsi quattro anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento di recupero torna, invece, a configurare un'operazione esente, per il quale le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura proporzionale (salvo agevolazioni, quale quella "prima casa").

Le unità immobiliari acquistate per essere destinate a pertinenza di un'abitazione scontano il medesimo trattamento riservato a quest'ultima. Il principio, come riconosciuto dalla circ. Agenzia delle Entrate 1.3.2007 n. 12 (§ 2), vale anche qualora la classificazione catastale di tali pertinenze risulti idonea a configurarle quali immobili strumentali quali, ad esempio:

- box auto (C/6);
- cantine, magazzini e soffitte (C2).

Trasferimenti di case di civile abitazione soggetti ad aliquota IVA del 10%

L'aliquota IVA ridotta del 10%, di cui al n. 127-*undecies* della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72, si applica ai trasferimenti di case di abitazione non "di lusso" ai sensi del DM 2.8.69, non oggetto delle agevolazioni "prima casa".

L'aliquota agevolata compete se le case sono cedute:

- dall'impresa che ha costruito gli immobili;
- dall'impresa che ha effettuato interventi di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e urbanistica, anche tramite imprese appaltatrici;

purché la cessione avvenga entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento di ristrutturazione (o successivamente, nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata).

Trasferimenti di fabbricati "Tupini" soggetti ad aliquota IVA del 10%

L'aliquota IVA ridotta del 10%, di cui al n. 127-*undecies* della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72, si applica anche ai trasferimenti di fabbricati con le caratteristiche di cui alla "Legge Tupini", diversi dalle case di abitazione di lusso, ceduti da imprese costruttrici.

Nell'ipotesi in cui il trasferimento di fabbricati strumentali sconti l'IVA (anche per opzione), si verifica quindi la contemporanea applicazione di quest'ultima (20%, ovvero del 10% per i fabbricati strumentali recuperati dall'impresa che lo cede da non oltre quattro anni, con un intervento di restauro o risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, ristrutturazione urbanistica) e delle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale, per un totale pari al 4% (3% + 1%).

Qualora invece il cedente decida di non avvalersi dell'opzione per l'applicazione dell'IVA e – di conseguenza – il trasferimento di fabbricati strumentali avvenga in regime di esenzione, si torna ad applicare:

- l'imposta di registro in misura fissa (euro 168,00);
- l'imposta ipotecaria in misura proporzionale (3%);
- l'imposta catastale in misura proporzionale (1%).

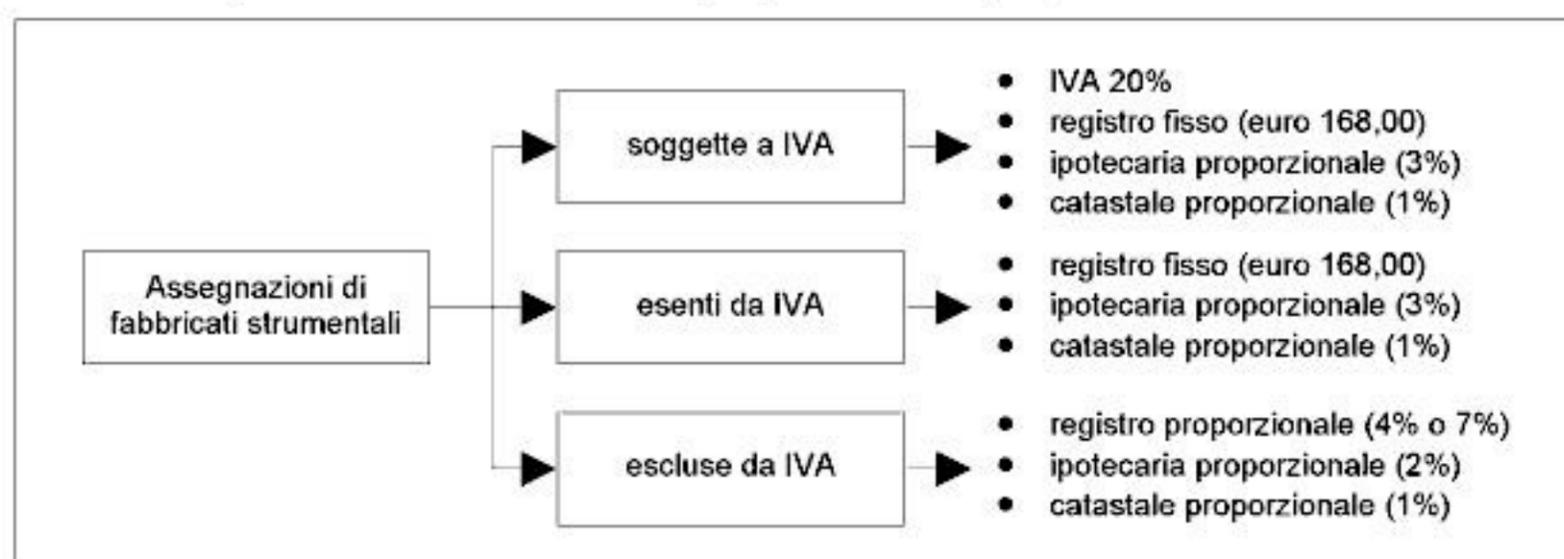


Fig. 1 - Assegnazioni di immobili strumentali - Regime ai fini dell'imposta di registro

5.4 ASSEGNAZIONE DI TERRENI

5.4.1 Terreni agricoli

Il trasferimento di terreni agricoli costituisce un'operazione esclusa da IVA ai sensi dell'art. 2 co. 3 lett. c) del DPR 633/72, anche se effettuato da soggetti che agiscono nell'esercizio di imprese, arti e professioni.

In forza del criterio di alternatività, l'imposta di registro si applica a tali trasferimenti nella misura del 15%.

Le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nelle misure rispettive:

- del 2% (art. 1 della Tariffa allegata al DLgs. 347/90);
- dell'1% (art. 10 co. 1 del DLgs. 347/90).

Assegnazioni a imprenditori agricoli professionali o cooperative agricole

Sono assoggettate all'aliquota "residuale" dell'8% prevista per i beni immobili non altrove contemplati dall'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 le assegnazioni di terreni nei confronti:

- di imprenditori agricoli professionali;

- l'operazione è esclusa da IVA;
- l'imposta di registro è dovuta nella misura fissa di euro 168,00.

Continuazione dell'impresa societaria da parte dell'imprenditore individuale

Secondo la ris. Agenzia delle Entrate 3.4.2006 n. 47, la continuazione dell'attività imprenditoriale da parte del socio superstite nei casi in cui non venga ricostituita la pluralità dei soci nel termine di sei mesi (art. 2272 c.c.) integra un'assegnazione di azienda, e non una cessione dell'azienda.

La tassazione è, quindi, in misura fissa (euro 168,00).

Contra Cass. 15.5.2008 n. 12213, secondo cui in tali casi si intende integrata una cessione dell'azienda, con imposizione proporzionale del 3% sulla componente mobiliare.



6.1 REGIME IVA

L'assegnazione di aziende costituisce un atto non soggetto ad IVA. Sempre tenendo conto del principio generale secondo il quale le assegnazioni sono soggette al medesimo regime IVA delle cessioni a titolo oneroso dei medesimi beni, tale conclusione si desume dall'art. 2 co. 3 lett. b) del DPR 633/72, secondo il quale non sono considerate cessioni di beni "le cessioni e i conferimenti in società o altri enti (...) che hanno per oggetto aziende o rami di azienda".

6.2 IMPOSTE DI REGISTRO, IPOTECARIA E CATASTALE

6.2.1 Imposta di registro

Le assegnazioni di aziende ai soci sono soggette all'imposta di registro in misura fissa (euro 168,00) ai sensi dell'art. 4 lett. d) n. 2 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86.

La norma richiama, infatti, per le assegnazioni non soggette ad IVA, le aliquote previste dalla lett. a) dello stesso art. 4, il cui n. 3 prevede la misura fissa per il conferimento di proprietà o di diritti reali di godimento su aziende o su rami di azienda.

6.2.2 Imposte ipotecaria e catastale

Posto il rimando espresso al regime dei conferimenti, nel caso di assegnazione di azienda le imposte ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa (168,00 euro per ciascuna imposta).

7 ASSEGNAZIONE DI ALTRI BENI MOBILI

Nel caso in cui una società assegni ai propri soci beni mobili, l'imposta di registro si applica comunque nella misura fissa di euro 168,00 (art. 4 lett. a) n. 5 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86).

Non sussistono, invece, i presupposti per le imposte ipotecaria e catastale.

Unità da diporto

L'assegnazione di unità da diporto, se non soggetta ad IVA, sconta l'imposta di registro nelle misure fisse stabilite dall'art. 7 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, basate sulla lunghezza dell'unità e riassunte nella tabella che segue.

Cap. 48 - Assegnazione di beni ai soci

Unità da diporto	Lunghezza	Imposta
Natanti	Fino a 6 metri fuori tutto	euro 71,00
	Oltre 6 metri fuori tutto	euro 142,00
Imbarcazioni	Fino a 8 metri fuori tutto	euro 404,00
	Fino a 12 metri fuori tutto	euro 607,00
	Fino a 18 metri fuori tutto	euro 809,00
	Oltre 18 metri fuori tutto	euro 1.011,00
Navi	Qualunque lunghezza	euro 5.055,00

una differente imposizione ai fini dell'imposta di registro, bensì l'assoggettamento ad una diversa imposta (l'IVA).

Ciò posto, occorre analizzare:

- la nozione di azienda come *universitas* di beni (§ 2.1);
- la disciplina comunitaria, ai fini dell'imposizione indiretta, sui trasferimenti d'azienda (§ 2.2);
- il regime dei marchi d'impresa trasferiti unitamente all'azienda (§ 2.3);
- le conseguenze che potrebbero derivare da un'errata qualificazione del compendio trasferito (§ 2.4);
- le problematiche che possono derivare dal principio di interpretazione degli atti contenuto nell'art. 20 del DPR 131/86 (§ 2.5).

2.1 AZIENDA COME "UNIVERSITAS" DI BENI

In ambito civilistico, la sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione 1.10.93 n. 9802 ha confermato il principio secondo cui l'azienda è il "*complesso di elementi materiali e immateriali organizzati in una individualità oggettiva per la funzione imprenditoriale*".

 In ambito tributario, la C.M. 21.3.80 n. 9/9/252 ha osservato che per azienda deve intendersi "*un insieme di beni tali da costituire un complesso idoneo allo svolgimento di un'attività produttiva e che inoltre tale complesso di beni deve risultare provvisto di organica capacità a soddisfare le esigenze tecniche di un'attività produttiva*".

La Corte di Cassazione, con sentenza 10.10.2008 n. 24913, ha precisato che si ha cessione d'azienda quando le parti non hanno inteso trasferire una semplice somma di beni, ma un complesso unitariamente considerato, dotato di una potenzialità produttiva, tale da far emergere l'attitudine all'esercizio di impresa, ovvero sia quando "*i beni strumentali ceduti siano atti, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio di una impresa (anche se non si richiede che tale esercizio sia attuale, essendo sufficiente l'attitudine potenziale all'utilizzo per un'attività d'impresa, né che la cessione comprenda anche le relazioni finanziarie, commerciali e personali)*".

 Ai fini fiscali inoltre, nella qualificazione dell'atto come cessione d'azienda, non rileva:

- la circostanza che al momento della cessione l'azienda fosse concretamente esercitata;
- il fatto che i singoli beni aziendali "*siano stati ceduti globalmente o con più atti separati*";
- che il cedente sia un soggetto non munito delle autorizzazioni necessarie all'esercizio dell'attività dell'azienda.

Fabbricati acquisiti in funzione dell'ampliamento dell'azienda

Nella sentenza 14.1.2009 n. 685, la Corte di Cassazione ha annullato l'avviso di rettifica della maggiore imposta di registro applicata dall'ufficio, che aveva ritenuto di dover qualificare come cessione d'azienda soggetta ad imposta di registro (e non ad IVA) l'atto con cui l'impresa aveva venduto alcuni beni a favore del medesimo soggetto a favore del quale, tempo prima, aveva ceduto un ramo d'azienda.

Secondo la Corte, infatti, non è corretto qualificare come cessione d'azienda l'atto di cessione di fabbricati dell'impresa, a causa della sola presenza di un progetto di allargamento del complesso aziendale. Infatti – spiega la Corte – la presenza di

un simile progetto *“non è di per sé sola decisiva ai fini della destinazione e della consistenza del complesso produttivo prima che tale progetto venga realizzato”*.

2.1.1 Esclusione di alcuni beni

Nella prassi può accadere che alcuni beni vengano esclusi dalla cessione dell'azienda. Si tratta, ad esempio, di:

- immobili strumentali che vengono poi locati dal venditore;
- crediti o depositi bancari.

Con riferimento all'imposizione indiretta, la Corte di Cassazione (sentenza 25.1.2002 n. 897) ha rilevato che *“si ammette la sussistenza di una cessione di azienda anche se i contraenti escludono dal contratto determinati beni aziendali, purché risulti che le parti hanno inteso trasferire non una somma di beni, bensì un complesso organico unitariamente considerato”*.

La sentenza riprende il contenuto di precedenti pronunce (cfr. Cass. 9.7.92 n. 8362), che avevano rilevato come anche la cessione separata di un elemento qualificante del complesso mantenga inalterata la sussistenza dell'azienda, se oggetto della cessione è un compendio atto alla produzione.

Lo stesso principio è stato anche affermato in ambito giuslavoristico: si configura trasferimento di azienda anche quando il complesso dei beni ceduti non esaurisce i beni costituenti l'azienda ceduta o ad esso non si accompagni l'esercizio attuale dell'attività imprenditoriale (Cass. 8.11.83 n. 6608).

2.1.2 Cessione di immobile/azienda

Nella pratica ci si chiede spesso se la cessione di un immobile (integrato con il trasferimento di alcuni elementi accessori) possa configurare o meno cessione d'azienda.

Con specifico riferimento al contratto d'affitto (ma gli stessi principi sembrano applicabili alla cessione e al conferimento), la Corte di Cassazione (sentenza 17.4.96 n. 3627) ha affermato che:

- si ha locazione (ovvero cessione) di azienda quando oggetto del contratto è un complesso unitario di beni, in quanto organizzati per la produzione di beni e servizi in modo che anche *“l'immobile si trova in una situazione di interdipendenza e complementarietà con gli altri beni”*;
- si ha locazione (ovvero cessione) di immobile quando questo ha una funzione che è prevalente rispetto ad altri eventuali beni che abbiano carattere accessorio e non siano collegati fra di loro da un vincolo che li unifichi ai fini produttivi;
- si ha locazione (ovvero cessione) di cose produttive quando i beni non sono organizzati in un complesso unitario finalizzato alla produzione.

Azienda alberghiera

Nel caso di azienda alberghiera, la Corte di Cassazione (sentenza 2.3.84 n. 1498) ha precisato che:

- si ha affitto (cessione) di azienda quando l'immobile è uno dei beni aziendali in rapporto di interdipendenza e complementarietà con gli altri elementi, non rilevando che l'azienda non sia ancora in grado di funzionare;

concreta, posto che gli atti di cessione d'azienda sono redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata.

-  La forma scritta non costituisce un requisito di validità *ad substantiam* dell'atto di cessione. L'art. 2556 co. 1 c.c. prevede, infatti, che tale atto debba soltanto essere provato per iscritto. La forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata è, invece, prevista dal co. 2 della stessa norma ai fini del deposito presso il Registro delle imprese.

Termine per la registrazione

L'atto di cessione dell'azienda deve essere registrato entro i venti giorni successivi ovvero, se formato all'estero, entro i sessanta giorni successivi (art. 13 co. 1 del DPR 131/86).

4 MODALITÀ DI APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA DI REGISTRO

Per individuare le modalità di applicazione dell'imposta di registro agli atti di cessione delle aziende ci si deve rifare alle disposizioni contenute nell'art. 23 del DPR 131/86, in quanto con l'atto di cessione dell'azienda vengono trasferiti beni o diritti che, se ceduti singolarmente, sarebbero assoggettati a regimi differenti.

La norma prevede che:

- se una disposizione ha per oggetto più beni o diritti per i quali sono previste aliquote diverse si applica comunque l'aliquota più elevata, salvo che per i singoli beni o diritti sia pattuito un corrispettivo distinto (co. 1);
- ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote, le passività si imputano ai diversi beni – mobili o immobili – in proporzione al loro rispettivo valore (co. 4).



Si rinvia al cap. 10 "Applicazione dell'imposta di registro" § 4.

4.1 NECESSITÀ DI INDICARE I CORRISPETTIVI IN MODO DISTINTO

L'azienda ricomprende, tipicamente, beni e diritti il cui trasferimento sconta un regime differente ai fini dell'imposizione indiretta.

Le parti che pongono in essere l'operazione sono, pertanto, tenute ad indicare in modo distinto nell'atto i corrispettivi pattuiti per ciascuna tipologia di bene, al fine di evitare che il principio contenuto nell'art. 23 co. 1 obblighi ad assoggettare il corrispettivo complessivo pattuito (o il valore dell'azienda, se minore) all'aliquota prevista per il bene soggetto ad aliquota più elevata.

-  Ad avviso della giurisprudenza (Cass. 30.5.2000 n. 7196), *"la cessione d'azienda deve essere in via generale tassata applicando al suo valore complessivo (od al maggior prezzo pattuito) l'aliquota più elevata fra quelle contemplate per i singoli beni che la compongono; solo quando le parti abbiano scorporato e separatamente considerato determinati cespiti, con la previsione di distinti corrispettivi, la regola generale resta circoscritta all'insieme residuo, applicandosi a detti cespiti l'aliquota di rispettiva pertinenza"*.

Beni immobili

Come verrà evidenziato nel successivo § 4.2, l'indicazione distinta dei corrispettivi assume una valenza particolare nel momento in cui l'azienda conferita ricomprenda beni immobili, i quali scontano aliquote d'imposta decisamente più elevate di quelle previste per la componente mobiliare.

Se, ad esempio, viene indicato un corrispettivo complessivo di euro 700.000,00 per il trasferimento di un'azienda che comprende il fabbricato dove viene svolta l'attività, esso sconta nella sua interezza l'aliquota del 7% prevista per i trasferimenti di fabbricati, per un totale di euro 49.000,00. L'aliquota del 7% è, infatti, più elevata rispetto a quella prevista per i beni mobili, i crediti e la liquidità trasferiti (3%). Qualora, invece, vengano pattuiti corrispettivi distinti per la componente immobiliare (ad esempio, euro 400.000,00) e per quella immobiliare (ad esempio, euro 300.000,00), l'imposta di registro è determinata come segue:

$$400.000,00 \times 7\% + 300.000,00 \times 3\% = 28.000,00 + 9.000,00 = 37.000,00$$

Beni mobili iscritti nei pubblici registri

L'indicazione distinta dei corrispettivi appare di rilievo anche qualora nell'azienda siano presenti beni mobili registrati. In questo caso, infatti, ci si trova di fronte a beni esclusi da imposta ai sensi dell'art. 11-bis della Tabella allegata al DPR 131/86 che, se non indicati distintamente, sconterebbero invece le aliquote proporzionali.

L'indicazione distinta riguarda anche le passività riferite ai beni mobili registrati, che non possono essere scomutate.

4.2 ALIQUOTE APPLICABILI

Le aliquote applicabili ai corrispettivi per l'azienda ceduta (o al valore dei beni, se inferiore) dipendono dalla natura dei beni e dei rapporti oggetto di trasferimento. Come precedentemente evidenziato, nell'ipotesi "ordinaria" in cui i corrispettivi vengano distintamente evidenziati in atto, ci si deve rifare:

- all'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, per i beni immobili;
- agli artt. 2 e 9 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, per la componente non legata a beni immobili.

4.2.1 Componente immobiliare dell'azienda

Per la componente immobiliare dell'azienda ceduta occorre applicare le aliquote contenute nell'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, riguardante gli "atti traslativi della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento".

Le aliquote previste dalla Tariffa dipendono dalla natura del bene immobile, ed in certi casi anche del soggetto cessionario. Esse sono riassunte nella tabella che segue:

BENE O DIRITTO TRASFERITO	IMPOSTA
Fabbricati e relative pertinenze	7%
Terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli a titolo principale o di associazioni o società cooperative agricole	15%
Immobili di interesse storico, artistico e archeologico vincolati, a condizione che l'acquirente non venga meno agli obblighi della loro conservazione e protezione	3%
Case di abitazione non di lusso, ove ricorrano le condizioni per l'agevolazione "prima casa"	3%
Fabbricati o porzioni di fabbricati il cui trasferimento è esente da IVA ai sensi dell'art. 10 co. 1 n. 8-bis del DPR 633/72 ed è effettuato nei confronti di imprese di rivendita immobiliare, a condizione che queste dichiarino in atto di trasferirli entro tre anni	1%

BENE O DIRITTO TRASFERITO	IMPOSTA
Immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati, a condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto	1%
Immobili diversi dai precedenti (es. aree fabbricabili)	8%
Se il trasferimento avviene a favore dello Stato, di enti pubblici territoriali o di loro consorzi, ovvero a favore di comunità montane	euro 168,00
Se il trasferimento ha per oggetto immobili situati all'estero o diritti reali di godimento sugli stessi	euro 168,00
Se il trasferimento avviene a favore di ONLUS, a condizione che tali soggetti dichiarino in atto che intendono utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che realizzino detto utilizzo entro due anni dall'acquisizione	euro 168,00
Se il trasferimento avviene a favore delle istituzioni riordinate in aziende di servizi o in ONLUS, a condizione che tali soggetti dichiarino in atto che intendono utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che realizzino detto utilizzo entro due anni dall'acquisizione	euro 168,00

4.2.2 Componente mobiliare dell'azienda

L'imposta di registro sulla quota parte dei corrispettivi non riconducibile a immobili è regolata dagli artt. 2 e 9 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86. Entrambe le norme prevedono, rispettivamente per i trasferimenti di beni mobili e per gli atti non altrove contemplati nella Tariffa stessa ed aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, l'aliquota "residuale" del 3%.

☞ Tale aliquota riguarda, quindi, a titolo esemplificativo, i corrispettivi dovuti per le seguenti attività:

- denaro;
- crediti (salvo quanto evidenziato nel successivo § 4.2.3);
- magazzino;
- impianti, macchinari e altre immobilizzazioni materiali;
- marchi, brevetti ed altre immobilizzazioni immateriali.

L'aliquota del 3% deve, altresì essere applicata alla quota parte del corrispettivo non correlata a beni dell'attivo (valore di avviamento).



Fig. 2 - Aliquote dell'imposta di registro proporzionale

4.2.3 Crediti compresi nell'azienda ceduta

I crediti compresi nell'azienda ceduta e trasferiti al soggetto cessionario dovrebbero scontare l'aliquota del 3% prevista per la componente mobiliare.

posto che il cedente ha responsabilità solidale per i debiti pregressi, salvo consenso alla liberazione da parte del cessionario.

 Secondo l'art. 2560 co. 1 c.c., infatti, *“l'alienante non è liberato dai debiti inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta, anteriori al trasferimento, se non risulta che i creditori vi hanno consentito”*.

Profili elusivi

La sentenza della Corte di Cassazione 25.5.2009 n. 12042 ha negato lo scomputo delle passività facenti parte di un'azienda ceduta, in quanto la loro imputazione all'azienda medesima è stata motivata – a detta dei giudici – in maniera preponderante dall'esigenza di un risparmio d'imposta.

 La natura indebita del risparmio d'imposta è stata individuata sulla base della mancanza di valide ragioni economiche dell'indebitamento trasferito: secondo la Corte, infatti, non risponde a valide ragioni *“il debito di natura finanziaria [cento miliardi di lire, n.d.a.], sussistendo presunzioni gravi, precise e concordanti, ricavate dall'intreccio delle operazioni documentate, che l'operazione fosse stata determinata per mezzo di una procedura che, pur non presentando rilievi opinabili sotto il profilo del diritto ordinario, non rispetta l'ordinamento tributario italiano in quanto l'inserimento di dette passività finanziarie nel prospetto di cessione del ramo d'azienda deriva in definitiva da un preordinato intento elusivo attuato al fine di sottrarre imponibilità fiscale”*.

Nel caso di specie, tuttavia, la Cassazione ha dichiarato non dovute le sanzioni per obiettiva incertezza sulla portata della norma (art. 10 della L. 212/2000).

5.3 VALUTAZIONE DELL'AVVIAMENTO

La valutazione dell'avviamento nell'ambito della cessione d'azienda presenta aspetti particolarmente controversi, atteso che i criteri utilizzati dagli uffici in sede di accertamento sono spesso confutati dalla giurisprudenza prevalente.

5.3.1 Determinazione sulla base della redditività degli ultimi 2 o 3 anni

Gli uffici sono soliti procedere all'accertamento dei valori di avviamento delle aziende attraverso il criterio forfetario a suo tempo dettato dall'art. 2 co. 4 del DPR 31.7.96 n. 460 in materia di accertamento con adesione.

 Tale criterio viene utilizzato ancorché la norma in questione non abbia più efficacia, essendo stata superata dal DLgs. 218/97 in materia di accertamento con adesione “a regime”.

La norma in commento prevede che il valore di avviamento delle aziende sia determinato:

- sulla base degli elementi desunti dagli studi di settore;
- in mancanza, applicando ai ricavi degli ultimi tre periodi d'imposta anteriori a quello in cui il trasferimento è avvenuto una percentuale di redditività determinata quale rapporto tra reddito d'impresa e ricavi e moltiplicando tale risultato per tre.

$$\text{Avviamento} = \text{Percentuale di redditività} \times \text{Media ricavi ultimi tre anni} \times 3$$

Percentuale di redditività

La percentuale di redditività da applicare ai ricavi non può essere inferiore al

SENTENZA	PRINCIPIO
C.T. Reg. Roma 25.1.2007 n. 205	L'utilizzo della metodologia di carattere matematico è in sé legittima, ma deve essere supportata da ulteriori elementi che possano suffragare i valori accertati dagli uffici.
C.T. Reg. Milano 18.7.2007 n. 75	Il valore di avviamento accertato non può essere ridotto dei costi "figurativi" rappresentati dallo stipendio del titolare dell'azienda individuale, che il ricorrente intendeva considerare in virtù del fatto per cui, se egli non prestasse direttamente la propria opera, occorrerebbe assumere personale dipendente.
C.T. Reg. Roma 16.1.2008 n. 131	Nell'accertamento dei valori di avviamento gli uffici devono tenere conto della natura dell'attività svolta dall'impresa e della situazione di mercato in cui questa opera; è, quindi, fondata la richiesta di riduzione dei valori accertati da parte di negozianti al dettaglio di generi alimentari a causa della contrazione dei volumi d'affari determinata dall'affermarsi della grande distribuzione.
Cass. 21.1.2008 n. 1170	L'utilizzo della metodologia di carattere matematico è in sé legittima. La legittimità "non è esclusa (...) né dal fatto che il criterio di calcolo prescelto coincida con quello già adottato da una disposizione di legge abrogata (...) né dalla maggiore o minore bontà di tale formula che, come tutti i metodi pratici di calcolo, lascia sussistere un certo margine di approssimazione, verificabile peraltro in ogni altro modello valutativo".
C.T. Reg. Roma 22.4.2008 n. 34	La determinazione dei valori di avviamento ottenuta applicando un coefficiente di redditività al volume d'affari dell'ultimo triennio è un procedimento viziato, in quanto conduce a risultati radicalmente differenti a seconda dell'incidenza dell'utile sui ricavi.
Cass. 23.7.2008 n. 20280	Il contribuente soggetto ad accertamento non può limitarsi ad eccepire l'illegittimità del criterio matematico contenuto nell'art. 2 co. 4 del DPR 460/96, ma deve, al contrario, fornire una valida motivazione del perché l'avviamento è stato valorizzato nella misura dichiarata in atto.
C.T. Prov. Massa Carrara 8.6.2009 n. 211	Il giudice può fare riferimento ai criteri di valutazione dell'avviamento individuati dal Legislatore nell'ambito della disciplina dell'accertamento con adesione. Tali criteri paiono preferibili rispetto a quello basato sulla ricerca del valore venale attraverso l'esame della realtà aziendale, in quanto quest'ultimo introduce "una serie di molteplici fattori di natura meramente soggettiva che, per quanto tali, non facilmente sono in grado di determinare l'attitudine dell'impresa a produrre reddito".
C. T. Prov. Vercelli 22.4.2009 n. 21	Non è corretto il procedimento dell'ufficio che abbia determinato il valore di avviamento semplicemente utilizzando il metodo previsto dal DPR 460/96, senza alcun riferimento alle concrete particolari caratteristiche tipiche dell'azienda, "basandosi su formule astratte e generali, valide in teoria, ma poco attendibili nella pratica". La stima dell'avviamento, infatti, deve essere effettuata sulla base di criteri di redditività, determinando la potenza produttiva e la produttività efficace dell'organismo industriale, analizzandone i costi di produzione, ricercando l'utile netto annuo medio, esaminando se possibile, i registri amministrativi dell'azienda cedente ed eseguendo ricerche e controlli tecnici economici adeguati.

Imprese in perdita, crisi strutturale o assoggettate a procedure concorsuali

In giurisprudenza è stato sostenuto il principio secondo cui il fatto che l'impresa la cui azienda è stata ceduta abbia subito perdite negli esercizi antecedenti al trasferimento non esclude la sussistenza di valori di avviamento (Cass. 13.1.2006 n. 613).

 Ad avviso della Suprema Corte, l'avviamento *“si somma al valore degli altri beni che la compongono [l'azienda, n.d.a.] in un'operazione che logicamente precede la detrazione della passività, sicchè non è aprioristicamente escluso né dall'esistenza né dall'ammontare di queste”*.

Con riferimento alle aziende cedute nell'ambito di procedure fallimentari, è stato rilevato che non si può considerare l'avviamento, in quanto *“la situazione fallimentare inficia la valutazione dell'azienda ai valori venali in comune commercio, anche se questa negli anni antecedenti alla sentenza di fallimento ha prodotto ricavi, anche di significativo importo”*.

 In questo senso si è espressa la C.T. Prov. Milano con la sentenza 14.2.2005 n. 24.

5.3.3 Estensione dell'accertamento alle imposte sui redditi

Una problematica di rilievo connessa all'accertamento dei valori di avviamento ai fini dell'imposta di registro dovuta è rappresentata dalla possibile estensione dell'accertamento nell'ambito delle imposte sui redditi.

 L'avviamento costituisce parte integrante delle plusvalenze tassate in capo al soggetto cedente. L'art. 86 co. 4 del TUIR prevede, infatti, che *“concorrono alla formazione del reddito anche le plusvalenze delle aziende, compreso il valore di avviamento, realizzate unitariamente mediante cessione a titolo oneroso”*.

 Se, ad esempio, è stata ceduta un'azienda il cui valore fiscale è pari a 100, il cui valore reale ammonta a 120 e per la quale il corrispettivo pattuito è 150, la plusvalenza tassata è pari a 50, di cui 30 corrispondenti a valori di avviamento.

Qualora l'avviamento sia rettificato a 55 ai fini dell'imposta di registro e gli uffici accertino tale valore anche ai fini delle imposte sui redditi, la plusvalenza sarebbe rideterminata in 75.

Orientamento della giurisprudenza

Secondo un primo orientamento della giurisprudenza di legittimità, l'Amministrazione finanziaria avrebbe titolo ad estendere alle imposte sui redditi gli accertamenti condotti ai fini delle imposte indirette.

 Si vedano al riguardo:

- Cass. 22.3.2002 n. 4117;
- Cass. 26.8.2002 n. 12502;
- C.T. Reg. Roma 25.1.2007 n. 199.

Nella prima delle sentenze citate, in particolare, si richiamano i principi stabiliti dalla Corte Costituzionale (sent. 31.10.95 n. 473) secondo cui, determinato il valore di un bene, *“esso non può essere diverso ove si tratti di un contribuente di un'altra imposta connessa e nello stesso contesto [nella fattispecie, però, si trattava dell'imposta di registro e dell'INVIM, n.d.a.], che pur si riferisce al trasferimento dello stesso bene. Il principio della capacità contributiva esige che la medesima situazione di fatto non può che essere rivelatrice della stessa capacità contributiva e quindi dell'analogo prelievo fiscale”*.

Le sentenze citate esprimono, tuttavia, il principio secondo cui gli uffici sarebbero vincolati ad utilizzare, ai fini dell'accertamento delle maggiori plusvalenze, gli stessi importi rettificati ai fini dell'imposta di registro, non potendo invece accertare plusvalenze sulla base di valori di avviamento superiori a quelli rideterminati ai fini dell'imposta di registro.

Ad avviso della C.T. Reg. Roma 25.1.2007 n. 199, è legittimo l'accertamento ai fini delle imposte sui redditi che si limiti a richiamare *per relationem* le motivazioni addotte ai fini dell'accertamento dell'imposta di registro.

Secondo un diverso orientamento, non potrebbe invece sussistere alcun automatismo tra i due accertamenti, posto che l'imposta di registro e le imposte sui redditi hanno ad oggetto basi imponibili differenti:

- il valore dell'azienda, per l'imposta di registro;
- la differenza tra il corrispettivo pattuito e il costo fiscalmente riconosciuto dell'azienda medesima, per le imposte sui redditi.

Si vedano al riguardo, Cass. 8.8.2005 n. 16700 e C.T. Reg. Milano 30.1.2007 n. 7 e C.T. Reg. Roma 6.7.2007 n. 83.

L'accertamento dei valori di avviamento ai fini delle imposte indirette potrebbe, tuttavia, configurare un elemento indiziario di corrispettivi occultati (circostanza che legittimerebbe la rettifica delle plusvalenze dichiarate dal cedente).

Ad avviso della Commissione tributaria regionale di Milano, tuttavia, il maggior avviamento accertato ai fini dell'imposta di registro non avrebbe natura di presunzione grave, precisa e concordante atta a legittimare la rettifica analitico-induttiva del reddito dichiarato ai sensi dell'art. 39 co. 1 lett. d) del DPR 600/73, ma dovrebbe essere supportato, ai fini dell'accertamento di maggiori plusvalenze, da ulteriori elementi atti a dimostrare che parte del corrispettivo è stato occultato dal cedente.

Nel caso di rettifica della plusvalenza dichiarata dal cedente, appare dubbio se sia possibile applicare il principio di solidarietà tra cedente e cessionario previsto dall'art. 14 del DLgs. 472/97. La norma prevede la solidarietà per l'imposta e le sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti; la violazione del cedente verrebbe, invece, ad esistenza con la dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta in cui la cessione è avvenuta e risulterebbe, quindi, successiva al limite ultimo posto dalla norma, che coincide con l'anno in cui si è verificato il trasferimento di azienda.

Esiste, da ultimo, un orientamento "intermedio", secondo il quale gli uffici hanno la possibilità di rettificare in via induttiva il reddito dichiarato, in base ai maggiori valori di avviamento accertati ai fini dell'imposta di registro. Competerebbe, invece, al soggetto cedente la prova della corrispondenza tra il prezzo convenuto in atto e quanto effettivamente incassato (da ultimo, in tal senso si vedano Cass. 30.9.2009 n. 21020 e C.T. Prov. Viterbo 11.3.2009 n. 19).

Secondo questo orientamento "il valore di mercato accertato per l'imposta di registro può supportare, come dato presuntivo e salvo prova contraria, l'accertamento di una plusvalenza patrimoniale da cessione, ma i due valori non debbono necessariamente coincidere, potendo tra l'altro essere smentiti da risultanze contabili" (Cass. 21.2.2007 n. 4057). Si vedano, al riguardo, anche Cass. 1.6.2007 n. 12899 e C.T. Reg. Roma 8.9.2008 n. 100. Secondo la sentenza della Corte di Cassazione 18.7.2008 n. 19830 "è onere probatorio del contribuente superare (anche

con ricorso a elementi indiziari) la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato con il valore di mercato accertato in via definitiva in sede di applicazione dell'imposta di registro, dimostrando di avere in concreto venduto ad un prezzo inferiore".

Norma di comportamento dell'Associazione Italiana Dottori Commercialisti

Secondo la norma di comportamento n. 171 dell'Associazione Italiana Dottori Commercialisti, la definizione di un maggior valore ai fini dell'imposta di registro non assume automatica efficacia ai fini delle imposte dirette.

Infatti, i principi relativi alla determinazione del valore di un'azienda trasferita a titolo oneroso sono diversi in relazione alle due diverse forme di prelievo, posto che, nella determinazione delle imposte di registro, si fa riferimento al valore del bene, mentre con riferimento alle imposte dirette, la plusvalenza è costituita dalla differenza realizzata tra il prezzo di cessione convenuto tra le parti e il costo non ammortizzato.



Si veda la voce "Plusvalenze, cessione d'azienda", in "TUIR", *Guide e Soluzioni*, IPSOA.

Pertanto, considerata la diversità dei presupposti, non si può ritenere che la definizione di un accertamento ai fini dell'imposta di registro abbia automatica efficacia ai fini dell'accertamento delle imposte sul reddito effettuato sia ai sensi dell'art. 39 co. 1 lett. c) e d) del DPR 600/73, che ai sensi del co. 2 del medesimo articolo.

Di conseguenza, ad avviso dell'Associazione Italiana Dottori Commercialisti, l'Amministrazione finanziaria:

- in sede di accertamento analitico del reddito d'impresa (ex art. 39 co. 1 lett. c) e d) del DPR 600/73) può procedere alla rettifica del corrispettivo della cessione dell'azienda contabilizzato solo in presenza di fatti certi o di ulteriori presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, che siano aggiuntive rispetto all'accertamento definito ai fini dell'imposta di registro e che provino che l'effettivo corrispettivo è superiore a quanto contabilizzato;
- nel caso in cui vi siano le condizioni per l'accertamento induttivo di cui all'art. 39 c. 2 del DPR 600/73, posto che in tal caso il reddito è determinato sulla base di dati e notizie comunque raccolti, può utilizzare i dati relativi alla definizione del valore del bene ai fini dell'imposta di registro come elemento utile – ma da integrare con elementi aggiuntivi – per accertare un maggior corrispettivo rispetto a quello contabilizzato.



Si vedano le voci "Accertamento analitico" e "Accertamento induttivo", in "Accertamento", *Guide e Soluzioni*, IPSOA.

Pertanto, nella motivazione dell'accertamento ai fini delle imposte dirette – conclude la Norma di comportamento n. 171 – *"non è sufficiente la sola indicazione dell'importo definito ai fini dell'imposta di registro, senza ulteriori elementi di prova in relazione al maggior prezzo di realizzo che l'Amministrazione finanziaria assume come conseguito"*.



In senso contrario all'automatismo accertativo si pone anche il Consiglio nazionale del Notariato (studio del 4.12.2009 n. 81/2009/T, § 8.1).

Anche in questo caso, l'imposta pagata è scomputata dall'imposta dovuta a titolo definitivo.

-  Non vi sono, in tali casi, problematiche che in altri ambiti possono derivare dall'assoggettamento ad IVA di uno degli atti. Trattandosi, infatti, di due atti (contratto preliminare e atto di cessione) entrambi soggetti ad imposta di registro proporzionale, l'imposta dovuta in sede di preliminare va a scomputare quella "definitiva".

5.6 CONGUAGLI DI PREZZO SUCCESSIVI ALL'ATTO DI CESSIONE

Un'altra problematica di carattere operativo che si riscontra con una certa frequenza nelle cessioni di aziende attiene alla quantificazione del corrispettivo successiva alla data dell'atto di cessione.

-  Si procede, nella prassi, a fissare tale prezzo sulla base di una situazione patrimoniale redatta ad una data prefissata.

In tali casi, occorre rifarsi al principio indicato nell'art. 35 co. 1 del DPR 131/86, secondo cui, nel momento in cui il corrispettivo sia determinato posteriormente alla redazione dell'atto, occorre:

- liquidare l'imposta di registro sul valore dichiarato in atto;
- conguagliare l'importo dovuto dopo la determinazione definitiva del corrispettivo, da denunciare entro i venti giorni successivi.

-  Nella prassi, viene registrato un inventario redatto ad una data prefissata, dal quale emerge la consistenza definitiva dell'azienda ceduta.

-  Si rimanda al cap. 10 "Applicazione dell'imposta di registro".

Importo definitivo inferiore a quanto versato in via provvisoria

Nel momento in cui l'importo dovuto a titolo definitivo sia inferiore a quanto liquidato in via provvisoria, è necessario avanzare istanza di rimborso della differenza ai sensi dell'art. 77 del DPR 131/86.

6 MODALITÀ DI APPLICAZIONE DELLE IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE

Gli atti di cessione d'azienda scontano le imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale, se con il trasferimento dell'azienda si realizzano i presupposti previsti dagli artt. 1 e 10 del DLgs. 347/90 (trascrizione degli immobili nei pubblici registri immobiliari e voltura catastale degli stessi).

Le imposte sono dovute nella misura:

- del 2%, per l'imposta ipotecaria (art. 1 della Tariffa allegata al DLgs. 347/90);
- dell'1%, per l'imposta catastale (art. 10 co. 1 del DLgs. 347/90).

Esse riguardano solamente la componente immobiliare dell'azienda trasferita, posto che gli adempimenti in questione riguardano i soli immobili.

-  L'aliquota del 2% dovrebbe riguardare anche le trascrizioni relative ai fabbricati strumentali eventualmente ricompresi nell'azienda. Non si dovrebbe, invece, applicare l'art. 1-bis della Tariffa allegata al DLgs. 347/90, che prevede l'aliquota più elevata del 3%: essa, infatti, menziona i "beni immobili strumentali, di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8-ter), del

La Collana **GUIDE E SOLUZIONI** è la risposta più innovativa alle esigenze informative di professionisti e manager di azienda per gestire adempimenti tributari, contabili e societari.

Una nuova concezione di guide operative grazie all'impostazione, alla chiarezza espositiva, alla struttura dei capitoli, agli elementi grafici (simboli e tabelle) e a un accurato indice analitico: la ricerca dell'argomento di interesse è più facile.

GUIDE E SOLUZIONI garantisce:

- **inquadramento di sintesi** degli argomenti corredato da un'ampia bibliografia
- **completezza** dei temi trattati (dalla fiscalità al bilancio, dalla materia societaria al lavoro, agli immobili)
- **aggiornamento** con le più recenti disposizioni e con gli orientamenti delle Agenzie fiscali
- **praticità** grazie alla ricchezza di esempi e casi particolari vicini alla pratica quotidiana
- **esperienza degli autori: Eutekne** garantisce l'approfondimento necessario al professionista e l'indicazione concreta di cosa fare e come fare.

Il volume **Imposte Indirette** approfondisce, con taglio operativo, la disciplina delle imposte applicabili agli **atti giuridici**, ai **contratti** e agli **atti societari** che hanno maggiore diffusione nella pratica quotidiana, esaminando le disposizioni in materia di **imposta di registro, imposte ipotecaria e catastale, imposte sulle successioni e donazioni e imposta di bollo** anche alla luce dei contributi interpretativi forniti dalla giurisprudenza e dalla prassi amministrativa.

Il Volume è così strutturato:

- Parte Prima, sulla **disciplina generale** delle diverse imposte;
- Parte Seconda, che analizza il regime fiscale dei singoli **atti e contratti**;
- Parte Terza, dedicata all'esame delle principali questioni in tema di **accertamento** (valore degli immobili, canone di locazione) e **riscossione**.

Il Volume è aggiornato con le novità introdotte dal **DL 31.5.2010 n. 78** e, in particolare, con le nuove modalità di registrazione dei contratti di locazione, che prevedono dall'1.7.2010 l'indicazione dei dati catastali nella richiesta avanzata dall'Agenzia delle Entrate (**nuovi modelli 69 e CDC**).

La Collana **GUIDE E SOLUZIONI**:

- Accertamento
- TUIR
- IVA
- Contabilità e bilancio
- Immobili
- Imposte indirette
- IRAP e tributi locali
- Contenzioso tributario
- Società
- Lavoro
- Paghe e contributi
- Previdenza



€ 65,00 I.V.A. INCLUSA