

Imposta di registro

La transazione nell'imposta di registro

di **Vincenzo Pappa Monteforte**

Anche per il tipo contrattuale transazione - strumento per la soluzione di controversie - **la definizione civilistica dell'istituto influenza la disciplina fiscale.**

1. Inserimento di una disposizione specifica

Con la norma contenuta nell'art. 29, D.P.R. n. 131/1986, il legislatore fiscale - superando la scelta precedente che, orientata verso l'efficacia dispositiva e non meramente traslativa della transazione, estendeva a quest'ultima le regole della risoluzione del contratto (art. 27, ultimo comma, D.P.R. 27 ottobre 1972, n. 634) - ha dettato una disciplina *ad hoc* per l'istituto (1). Troppo difficile appariva individuare la tassazione della transazione, stretta tra risoluzione gratuita (soggetta ad imposta fissa) e risoluzione onerosa (soggetta ad aliquota proporzionale). "Le forzature interpretative alle quali si era dovuto ricorrere per definire il regime tributario delle transazioni hanno indotto il legislatore del Testo unico a dettare una «disciplina più organica e completa» (in tal senso, testualmente, sia la Relazione ministeriale che la circolare esplicativa n. 37 del Min. delle Fin.), senza rinvii alla norma sulle risoluzioni dei contratti. La modifica apportata, attraverso l'inserimento dell'art. 29, si rivela quanto mai opportuna anche perché sono indicati con sufficiente chiarezza, i criteri in base ai quali è determinabile la misura dell'imposta" (2). In un certo senso, è come se il legislatore avesse sancito il ritorno alla tradizionale distinzione - propria dell'art. 60 Regio Decreto 30 dicembre 1923, n. 3269 - tra transazione "novativa" e transazione "dichiarativa".

2. Definizione civilistica della transazione ed influenza sulla disciplina fiscale

La definizione della transazione - assente nel testo unico sull'imposta di registro - si ritrova nell'articolo 1965, I comma, c.c.: "... è il contratto col quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine a una lite già cominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro".

È la dimostrazione dell'influenza dei principi civilisti-

ci sul diritto tributario (3), già evidente - per es. - nella mancanza di una «propria» nozione di "azienda" (4), di "pertinenza" (5), di "rappresentazione" (6).

Il tema richiama quello «classico» dell'armonizzazione dei principi del diritto tributario con quelli tipici degli altri rami dell'ordinamento giuridico, sostanzialmente unitario, e - per quanto rileva ai fini della presente indagine - del diritto civile (7).

Note:

(1) Una ricostruzione ragionata dell'evoluzione storica della transazione nell'imposta di registro, sin dall'unificazione d'Italia, è in G. Maisto, *Il contratto di transazione nell'ambito di applicazione dell'imposta di registro*, in *La transazione nella prassi interna ed internazionale*, a cura di E. Andreoli, Padova, 2000, 143 ss.

(2) A. Uricchio, *Commento all'art. 29 D.P.R. 131/1986*, in N. D'Amati, *La nuova imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986 commentato articolo per articolo*, Torino, 1989, 213.

(3) G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario - parte generale*, Padova, 2008, 192 - prendendo le mosse dalla presunzione di coerenza e unitarietà dell'ordinamento giuridico, come una delle fondamentali direttive di interpretazione - ritiene che "la costanza terminologica fa presumere l'identità di regolamentazione salvo prova contraria da ricavarsi esplicitamente o implicitamente dalla norma tributaria".

(4) V. Pappa Monteforte, *Il trasferimento d'azienda tra principi civilistici e norme tributarie*, in *Notariato*, 2010, 449 ss.

(5) Su pertinenze e prima casa: circolare Agenzia delle Entrate 12 agosto 2005, n. 38/E; pertinenze e prezzo - valore: risoluzione Agenzia delle Entrate 11 aprile 2008, n. 149/E; pertinenze, dichiarazione di successione ed imposte ipo-catastali: risoluzione Agenzia delle Entrate 26 giugno 2008, n. 265/E.

(6) Per l'imposta di successione nell'ipotesi di devoluzione per rappresentazione *ex art. 467 c.c.*: risoluzione Agenzia delle Entrate 12 febbraio 2010, n. 8/E, in cui espressamente si riconosce che "per costante giurisprudenza di legittimità, la disciplina civilistica di un istituto è applicabile al campo tributario qualora l'ordinamento tributario non disciplini autonomamente la materia con norme proprie, anche se derogatorie rispetto a quelle civilistiche".

(7) Sulla presunzione di uniformità di significato dei termini contenuti nella norma tributaria ed in quella civilistica e sulla subordinazione della prima, alla quale il legislatore - pena l'incostituzionalità - non può sottrarsi in assenza di convincenti motivi, per tutti, E. De Mita, *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 145 ss.

Di certo, tenuto conto della notazione a tenore della quale la transazione “è un istituto tra i più delicati e controversi nella dottrina” (8), la sua disamina - anche dal punto di vista fiscale - non è semplice.

Per la verità, in epoca recente, il legislatore - inserendo l'art. 182 *ter* nella legge fallimentare, riformata con il D.Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5 - ha dedicato una norma alla “transazione fiscale”, la cui natura - comunque “lontana” dalla disposizione in esame - è dubbia: istituto del diritto tributario (dato che ha ad oggetto il pagamento delle imposte) o del diritto fallimentare (tenuto conto della sua collocazione) (9)? Anche la transazione è “interessata” alla *quaestio iuris* dell'abuso del diritto (10): in materia tributaria, l'operazione economica che ponga quale elemento predominante della transazione lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, configura un abuso del diritto e l'atto diviene irrilevante per l'amministrazione finanziaria; il legislatore pone l'onere della prova a carico di quest'ultima (11).

3. La transazione, strumento per la soluzione delle controversie, tra negozio di accertamento e atti di natura dichiarativa

La transazione - caratterizzata dall'esistenza di reciproche concessioni - deve essere inserita nel quadro degli strumenti per la soluzione delle controversie, assieme a: 1) sentenza dell'organo giudiziario e lodo arbitrale; 2) rinuncia alla propria pretesa o riconoscimento di quella altrui; 3) contratto di accertamento; 4) conciliazione (12), anche attraverso lo strumento della mediazione *ex* D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28.

Problematico, però, risulta distinguere in concreto tra transazione e negozio di accertamento, tradizionale esemplificazione della categoria degli atti dichiarativi, meritevole nella sua “causa” (13). Superata la tesi che negava valore giuridico all'accertamento privato (14), oramai prevale l'impostazione incline ad attribuirgli efficacia preclusiva, cioè l'insindacabilità delle sue risultanze (15).

Acquisita la legittimità dell'accertamento negoziale (anche) dei diritti reali immobiliari (16), e l'autonomia rispetto alla ricognizione di debito - incapace di integrare un'autonoma fonte di obbligazione e certificativa “solamente” di una situazione già verificata (17) -, il tratto distintivo tra transazione ed accertamento deve rinvenirsi nell'approccio dei contraenti alla materia controversa: “i transigenti non intendono «attuare una puntuale e fedele determinazione della realtà giuridica», dalla quale invece prescindono per comporre comunque la lite, escluden-

do così il «momento della conoscenza, che rappresenta un dato necessario in ogni figura di accertamento»” (18). Quindi, per quest'ultimo - contratto atipico - trova applicazione diretta la normativa sui contratti in generale e, solo se compatibile, quella sulla transazione.

Ai fini fiscali, gli atti di natura dichiarativa sono disciplinati nell'art. 3, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986 (1%), ma il perimetro della fattispecie è meno ampio di quello che potrebbe ipotizzarsi se non si considerasse lo stretto rapporto esistente tra graduazione della misura della tassazione e principio costituzionale di capacità contributiva (19).

4. Il tipo contrattuale transazione nel contesto dell'art. 29 D.P.R. n. 131/1986

Il tipo contrattuale transazione può essere: a) “dispositivo”, cioè con semplici effetti (potenzialmente) modificativi, capaci comunque di innovare il rapporto preesistente rendendolo non litigioso (*ex* art. 1965, I comma, c.c.). Nella transazione tipica - che è quella semplice o pura - l'oggetto coincide con

Note:

(8) Così, F. Santoro Passarelli, *La transazione*, Napoli, 1975, 1.

(9) In argomento, da ultimo, G. La Croce, *La transazione fiscale*, Milano, 2011, 3 ss., che propende - in part. 13 e 99 ss. - per la sua natura tributaria.

(10) Sul tema generale, di recente, Cass., sez. trib., 22 settembre 2010, n. 20029, in *Banca dati De Jure*; in dottrina, da ultimo, A. Giannelli, *Abuso di diritto con garanzie procedurali*, nota a Comm. Trib. Prov. Milano, sez. XLII, 21 febbraio 2011 n. 54, in *Notariato*, 2011, 606 ss.

(11) Così Comm. Trib. Prov. Carrara, sez. II, 17 gennaio 2011, n. 6, in *Banca dati De Jure*.

(12) E. Del Prato, *La transazione*, Milano, 1992, 3 ss.

(13) E. Minervini, *Il problema dell'individuazione del “negozio di accertamento”*, in *Rass. dir. civ.*, 1986, 590 ss.

(14) Per tutti, F. Santoro Passarelli, *L'accertamento negoziale e la transazione*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1956, 4 ss.

(15) C. Caccavale, *Gli atti unilaterali di mutuo nel credito bancario. Attività ricognitiva e procedimento di formazione del contratto*, Milano, 2002, 21.

(16) F. Gambino, *La potenziale efficacia traslativa del negozio di accertamento e la teoria della forma*, in *Contratto e impresa*, 1999, 1295 ss.

(17) V. Pappa Monteforte, *La ricognizione del debito nell'imposta di registro*, nota a Comm. Trib. Prov. Alessandria, sez. I, 7 luglio 2010, n. 119 e Comm. Trib. Prov. Perugia, sez. I, 7 gennaio 2010, n. 7, in *Notariato*, 2011, 233 ss., in part. 237, che conclude per la registrazione a tassa fissa.

(18) E. Del Prato, *cit.*, 14.

(19) Sui nessi tra principio espresso dall'art. 53 Cost. e base imponibile nell'imposta di registro, di recente, V. Pappa Monteforte, *La tassazione della cessione del credito*, nota a Comm. Trib. Prov. Napoli, sez. XX, 14 dicembre 2010, n. 721, in *Notariato*, 2011, 335 ss.

quello della lite; b) “con effetti traslativi”, quando uno dei contraenti abbandona integralmente la propria pretesa contro la creazione, modificazione o estinzione di un altro “diritto”, diverso da quello in contestazione (ex art. 1965, II comma, c.c.). Nella transazione c.d. complessa o mista - ricorrendo elementi di schemi causali diversi - il contenuto delle concessioni esorbita dal rapporto controverso.

Le transazioni che pongono fine a controversie riguardanti beni immobili o beni mobili registrati, ai fini dell'opponibilità ai terzi di cui all'art. 2644 c.c., sono soggette a trascrizione (artt. 2643, n. 13 e 2684, n. 4, c.c.).

L'articolo 29 D.P.R. n. 131/1986 disciplina le transazioni non traslative - di natura obbligatoria o reale - sia che comportino, sia che escludano obblighi di pagamento.

Ancora una volta rilevano “la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti”, in ossequio alla disposizione - cardine per la genesi della pretesa impositiva statutale - contenuta nell'articolo 20 T.U.R. (20).

La norma in esame distingue tra: a) transazioni che non importano trasferimento di proprietà o trasferimento o costituzione di diritti reali, né assunzione di obblighi; b) transazioni che importano trasferimento di proprietà o trasferimento o costituzione di diritti reali; c) transazione che importano obblighi di pagamento diversi da quelli di restituzione.

Le transazioni traslative o costitutive di diritti reali su beni immobili fuoriescono dai confini normativi dell'articolo 29 e risultano disciplinate dall'articolo 1, Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986 (21). Per un tale “tipo”, alle parti vengono attribuiti ragioni e diritti diversi da quelli loro spettanti in base ai titoli di pertinenza, prima della transazione stessa, così da determinare un trasferimento di ricchezza.

I giudici di legittimità, vigente *ratione temporis* il D.P.R. n. 634/1972, hanno qualificato transazione con effetti dispositivo del diritto - e non contratto aleatorio avente ad oggetto una semplice *spes* - la scrittura privata contenente la rinuncia della presunta figlia naturale del defunto ad un diritto “eventuale” su di un'eredità contro corresponsione da parte dell'erede testamentario di una somma di denaro e, sposando una tesi non condivisibile anche per le considerazioni fatte nel prosieguo della presente analisi, ritenuto applicabile - attesa l'efficacia costitutiva delle reciproche concessioni - l'imposta proporzionale di registro sui beni immobili oggetto della transazione, in quanto prevalenti nell'asse ereditario (22).

Quando oggetto del trasferimento sono beni diffe-

renti da quelli elencati nel citato art. 1, trova applicazione l'art. 2 o l'art. 7 della Tariffa, parte prima.

Se, invece, manca il c.d. effetto traslativo e l'accordo - pur interessando diritti reali immobiliari - si limita ad “accertarli”, conformemente alle risultanze di titoli anteriormente trascritti, non è dovuta l'imposta sui trasferimenti e, conseguentemente, la transazione rientra nella sfera applicativa della norma in esame (23). Rimane ancora attuale quanto autorevolmente scritto sotto la vigenza dell'art. 60, Regio Decreto 30 dicembre 1923, n. 3269, che - “anticipando” l'attuale disciplina, simile nella sostanza (24) - distingueva tra transazioni pure e semplici e transazioni novative o traslative: “suppongasì che Tizio impugni per lesione o per dolo la vendita a favore di Caio mentre questo accampi nei confronti di Tizio una pretesa per vizi redibitori; l'atto con il quale i due contendenti rinunziano alle reciproche pretese contiene evidentemente un riconoscimento di proprietà a favore di Caio o una rettifica del precedente atto. In questi e negli altri casi, che potrebbero facilmente ipotizzarsi, se non vi fosse la regola enunciata nel primo comma dell'art. 60 la transazione non andrebbe soggetta alla semplice tassa fissa ma ad una tassa graduale o proporzionale” (25).

Sempreché, però, non si tratti di un contratto meramente tendente ad eliminare uno stato di incertezza (di accertamento), senza forza modificativa della realtà giuridica (che non ha valenza di «transazione») - anch'esso tassato con la fissa, in quanto mancante di capacità contributiva - oppure di un negozio capace di rafforzare, specificare, affievolire il rapporto preesistente, cioè di natura dichiarativa, soggetto alla disciplina (più “gravosa” rispetto alla transazione priva dell'effetto c.d. traslativo) di cui all'articolo 3, tariffa, parte I, allegata al T.U.R.

La stessa amministrazione finanziaria ha riconosciuto che l'atto di definizione dei rapporti rivenienti da un contratto di appalto rimasto parzialmente ina-

Note:

(20) A. Uricchio, *Commento all'art. 20 D.P.R. 131/1986*, cit., 178 ss.

(21) Circolare esplicativa al D.P.R. n. 131/1986, Ministero delle Finanze n. 37/220391 del 10 giugno 1986; Cass. 2 agosto 1977, n. 3410, in *Riv. legisl. fisc.*, 1977, 2221; Comm. Trib. Centr. 25 novembre 1976 n. 961, in *Comm. Trib. Centr.*, 1976, I, 661.

(22) Cass. 15 giugno 1989, n. 2874, in *Banca dati Fisconline*.

(23) A. Uricchio, cit., 214, che richiama Comm. Trib. Centr. 9 luglio 1965, n. 22966, in *Giur. imp.*, 1967, 118.

(24) Sul forte legame esistente tra i due testi normativi, per tutti, G. Donnamaria, *L'imposta di registro nel testo unico D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131*, Milano, 1987, 73.

(25) A. Berliri, *Le imposte di bollo e di registro*, Milano, 1964, 199.

dempiuto da parte dell'appaltatore, difettando la contrapposizione di opposte pretese e di reciproche concessioni tra le parti, non è configurabile come transazione, bensì come "mutuo dissenso" - figura, quest'ultima, stretta tra la funzione risolutoria, che elimina cioè con efficacia retroattiva *inter partes* l'atto previamente posto in essere, ed il mero *contrarius actus*, ossia un contratto uguale e contrario a quello già posto in essere tra le parti, ma a ruoli invertiti (26) - ed è soggetto all'imposta in misura fissa prevista per la risoluzione gratuita, cioè senza corrispettivo del contratto (27).

Analoga è la conclusione se la transazione ha per oggetto diritti di credito, ma consolida situazioni di fatto verificatesi in precedenza (28).

In verità, seppur logica appare la demarcazione - almeno fiscale - esistente tra mero accertamento (soggetto all'imposta fissa) ed atto dichiarativo (da tassare all'1%), è nella qualificazione delle singole figure che nascono dubbi e contrapposizioni: emblematica delle difficoltà in argomento, ad es., risulta essere la disciplina del riconoscimento del debito, visto quale negozio di accertamento (29), atto di natura "puramente dichiarativa", con imposta fissa (30), atto avente ad oggetto crediti/debiti o una quietanza, in ogni caso carente di incremento patrimoniale e, conseguentemente, soggetto allo 0,50% (31), mancante di specifica disciplina e da registrare facendo ricorso al tributo residuale del 3% (32), atto non avente contenuto patrimoniale, meramente certificativo di una situazione già verificatasi, incapace di integrare un'autonoma fonte di obbligazione, da tassare con l'imposta fissa di registro (33).

Mancando nella transazione "obblighi di pagamento", l'imposta è da corrispondere in misura fissa. Secondo la giurisprudenza, l'atto di transazione stipulato tra le parti di un procedimento giudiziario (comunque differente dalla transazione stragiudiziale di cui oltre) in data successiva alla registrazione della sentenza di condanna al risarcimento danni, atto che riduce il quantum da corrispondere, non ha carattere novativo e come tale non è tassabile autonomamente rispetto al precedente atto principale regolativo del rapporto. Da ciò il pagamento dell'imposta fissa di registro, ai sensi dell'art. 29 T.U.R. (34).

Invece, in relazione agli obblighi di pagamento previsti - "senza tenere conto degli obblighi (<controversi>", secondo l'interpretazione fatta propria dall'amministrazione con la circolare n. 37/1986) di restituzione, né di quelli estinti per effetto della transazione" - l'aliquota da applicare è fissata dall'articolo 9, Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n.

131/1986: aliquota residuale del 3% (es.: Caio rinuncia a rivendicare la proprietà di un bene immobile e Tizio gli corrisponde la somma di euro 1000,00; la transazione paga l'imposta sulla prestazione offerta - euro 1000,00 - in cambio della rinuncia alla lite).

L'indicazione in atto dell'eseguito pagamento non fa scattare l'imposta di quietanza prevista dall'articolo 6, Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986. "La quietanza costituisce, infatti, attività intrinsecamente connessa alla transazione e, pertanto, soggetta al criterio stabilito dal secondo comma dell'art. 21, in base al quale «l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa»" (35).

La giurisprudenza tributaria è sulla stessa linea di pensiero: premesso che un atto di transazione contenente più disposizioni, ai fini della tassazione, non

Note:

(26) Per una critica all'orientamento del fisco - esplicitato, ad es., nella risoluzione n. 329/E del 14 novembre 2007 -, che si ostina a ravvisare nel mutuo dissenso un atto traslativo e ad applicare allo stesso l'imposta di registro proporzionale, ex art. 28, comma II, T.U.R., M.A. Casino, *Il mutuo dissenso e la legge di registro*, in *Notariato*, 2008, 549 ss.

(27) Risoluzione 23 marzo 1988, n. 250475, citata in G. Arnao, *Manuale dell'imposta di registro con massimario*, Milano, 1993, 202, massima 236.

(28) Ancora A. Uricchio, cit., 214, ove si richiama Comm. Trib. Centr. 19 febbraio 1982, n. 959, in *Comm. Trib. Centr.*, 1982, I, 153.

(29) A. Uricchio, *Commento all'art. 3, Tariffa, D.P.R. 131/1986*, cit., 482, che conclude - però -, ricomprendendo tra gli atti produttivi di effetti dichiarativi i negozi di accertamento, per la proporzionale di registro all'1%. Non è senza significato, invece, che la Corte di Cassazione - dopo una serie di precedenti per lo più favorevoli alla tesi della negoziabilità dell'atto di riconoscimento di debito (per tutte, Cass., sez. III, 11 dicembre 2000, n. 15575) - si sia espressa sostenendo che il riconoscimento del debito "non ha natura negoziale, ma costituisce un atto giuridico in senso stretto di carattere non ricettizio, che non richiede in chi lo compie una specifica intenzione ricognitiva, occorrendo solo che esso rechi, anche implicitamente, la manifestazione della consapevolezza dell'esistenza del debito e riveli il carattere della volontarietà" (Cass., sez. III, 10 marzo 2005, n. 5324; Cass., sez. lav., 30 ottobre 2002, n. 15353; Cass., sez. II, 29 aprile 2003, n. 6651).

(30) L. Nastri, *L'imposta di registro e le relative agevolazioni*, Milano, 1990, 604.

(31) S. Lanzillotti - F. Magurno, *Il notaio e le imposte indirette*, Roma, 1985, 103, opinione abbandonata per l'imposta fissa nell'edizione del 1998, 446.

(32) Pizzo, *L'imposta di registro per il riconoscimento di debito con garanzia ipotecaria*, Studio C.N.N. del 15 dicembre 1990.

(33) V. Pappa Monteforte, *La ricognizione di debito nell'imposta di registro*, cit., 235 ss., ove ulteriori richiami.

(34) Comm. Trib. Reg. Potenza, sez. I, 24 aprile 2008, n. 4, in *Banca dati Fiscoonline*.

(35) A. Uricchio, cit., 215.

può essere assimilato ad una quietanza malgrado l'eventuale utilizzo in esso di espressioni come "versa la somma", è indubbio che - essendo l'effetto principale del negozio quello di avere ad oggetto una prestazione di contenuto patrimoniale - prevale l'applicazione dell'aliquota più onerosa (cioè quella di cui all'art. 9, tariffa, parte I) sull'intero corrispettivo indicato (36).

Non vi è obbligo, infine, di richiedere la registrazione per le transazioni in materia di lavoro subordinato, ex art. 10, Tabella, allegata al D.P.R. n. 131/1986 (37).

5. L'atto di transazione stragiudiziale

Una figura particolare di transazione trova disciplina nell'art. 37, I comma, D.P.R. n. 131/1986. Si tratta dell'atto di transazione stragiudiziale in cui è parte l'amministrazione dello Stato (38).

Il legislatore - nel regolare gli "atti dell'autorità giudiziaria", caratterizzati fiscalmente dalla regola a tenore della quale è sufficiente il provvedimento, indipendentemente dal suo passaggio in giudicato, per far sorgere l'obbligo della registrazione, seppur basata sul valore provvisorio fissato dal giudice di primo grado, ferma la possibilità del conguaglio o del rimborso alla «conclusione» di tutte le fasi processuali azionate - ha equiparato la transazione stragiudiziale (in cui è parte l'amministrazione dello Stato) alla sentenza passata in giudicato, al fine di stabilire che - definita transattivamente la lite civile già iniziata - si deve procedere ad effettuare il versamento del conguaglio o il rimborso dell'imposta di registro già liquidata e versata sulla base dei precedenti atti giudiziari emessi nell'ambito della medesima controversia.

Resta ferma, però, la differenza sostanziale esistente tra la *species* ora analizzata ed il *genus* transazione di cui all'art. 29 T.U.R. (39).

6. L'alternatività IVA - registro nella transazione

L'alternatività tra IVA e registro, di cui agli artt. 5, II comma e 40 T.U.R., seppur "temperata" dall'entrata in vigore del c.d. decreto Bersani - Visco, trova applicazione anche rispetto ai contratti di transazione stipulati tra imprenditori nell'ambito dell'attività di impresa, sempreché la transazione non sia novativa. Difatti, in quest'ultimo caso, l'estinzione di una situazione preesistente - eventualmente già assoggettata ad IVA - e la sua sostituzione con un nuovo rapporto giuridico, può far rientrare la transazione nell'orbita della norma in commento (40).

In termini generali, invece, "non dovrebbe essere

assoggettata all'imposta di registro bensì ad IVA la transazione con la quale due imprenditori decidono di risolvere una controversia relativa ad una compravendita commerciale già assoggettata ad IVA, stabilendo che il compratore è tenuto a versare un prezzo superiore a quello originariamente pattuito per la compravendita stessa. Nello stesso senso non dovrebbe essere assoggettato ad imposta di registro in misura proporzionale la transazione con la quale compratore e venditore convengono di ridurre il prezzo originariamente pattuito, in quanto detto prezzo è già stato assoggettato ad IVA in sede di compravendita con la relativa fattura di acquisto" (41).

Il principio espresso deve tener conto del disposto dell'art. 15, I comma, n. 1), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Difatti, non concorrono a formare la base imponibile IVA - che consegue alla cessione di beni e alla prestazione di servizi - le somme dovute a titolo di risarcimento del danno nonché a titolo di interessi moratori, penalità per ritardi o altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi contrattuali, tra le quali rientrano quelle derivanti da contratto di transazione che non importi trasferimento di proprietà o trasferimento o costituzione di diritti reali, in quanto tali somme non sono ascrivibili agli obblighi di pagamento, essendo già implicitamente sottoposte all'imposta di registro ex art. 29 T.U.R. (42).

7. Il prezzo - valore e le agevolazioni fiscali

Ai sensi dell'articolo 1, comma 497, L. 23 dicembre 2005, n. 266 (Finanziaria 2006), in vigore dal 1° gennaio 2006 (nella versione ultima del c.d. prezzo - valore), per le sole cessioni con acquirente una persona fisica (senza che assuma rilevanza la natura del cedente) soggette ad imposta di registro, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze - se viene formulata una richiesta in tal senso

Note:

(36) Comm. Trib. Centr., sez. XIII, 29 novembre 1993, n. 3419, in *Banca dati Fisconline*.

(37) A. Busani, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, 995.

(38) Nonostante la lettera dell'art. 1, II comma, D.Lgs. n. 29/1993 ricomprenda tra le "amministrazioni pubbliche" i comuni, questi ultimi non rientrano nell'«amministrazione dello Stato», così come intesa nel citato art. 37: Cass., sez. trib., 24 agosto 2004, n. 16738, in *Banca dati Fisconline*.

(39) Cass., sez. trib., 29 luglio 2011, n. 16648, in *Banca dati Fisconline*.

(40) Comm. Trib. Centr. 13 giugno 1987, n. 4763, in *Banca dati Fisconline*.

(41) G. Maisto, cit., 172 s.

(42) Cass., sez. trib., 27 giugno 2008, n. 17633, in *Banca dati De Jure*.

dalla parte acquirente al notaio - la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali è costituita dal valore dell'immobile determinato ex art. 52, commi 4 e 5, D.P.R. n. 131/1986, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato in atto.

Di fronte ad una transazione ad effetti traslativi, avente ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, naturalmente soggetta ad accertamento di valore, appare conclamato il possibile ricorso al prezzo - valore. La mancanza della natura pecuniaria del corrispettivo, l'assenza del pagamento di somme pecuniarie nelle reciproche concessioni non appaiono ostative all'applicabilità della disciplina ricordata (43).

Stesso discorso per le agevolazioni fiscali. Le transazioni traslative o costitutive di diritti reali su beni immobili - in presenza dei presupposti di legge - possono accedervi senza problema alcuno (44).

Note:

(43) G. Petrelli, *La nuova disciplina tributaria della base imponibile dei trasferimenti di immobili abitativi ai fini delle imposte indirette*, in *Fisco*, 2006, 948 ss., in part. 952.

(44) Sulle agevolazioni "prima casa", A. Busani - C.M. Canali, *L'agevolazione per l'acquisto della "prima casa"*, Milano, 2010, 254.

LIBRI

COLLANA: ITINERA – Guide giuridiche

Famiglia

Studio Rimini

a cura di Carlo Rimini

L'opera affronta, con un'impostazione multidisciplinare e con il giusto bilanciamento di approfondimento scientifico e taglio pratico-operativo, la tematica del diritto di famiglia.

Attraverso inquadramenti sistematici, esempi, *case history*, casistica giurisprudenziale, schemi riepilogativi, focus, clausole contrattuali e approfondimenti, vengono esaminati:

- il **matrimonio**, sia negli **aspetti fisiologici** (promessa, condizioni per contrarre, matrimonio all'estero, matrimonio concordatario) che **patologici** (nullità e annullamento, separazione e divorzio)
- la **convivenza** (rapporti personali e patrimoniali tra conviventi, cessazione della convivenza, contratti di convivenza)
- gli **effetti del matrimonio** (diritti e doveri dei coniugi)
- il **regime patrimoniale** della famiglia (comunione e separazione dei beni, fondo patrimoniale, impresa familiare)

- il **rapporto di filiazione** (sia legittima che naturale)
- le **questioni processuali** nei giudizi di separazione e divorzio
- gli **aspetti fiscali** (le indagini basate sui documenti fiscali e contabili per la determinazione del reddito e del patrimonio dei coniugi)
- il **diritto penale della famiglia**

Il volume è disponibile anche in **formato ebook**.

Ipsoa 2012, Euro 55,00

Per informazioni e acquisti

- **Servizio Informazioni Commerciali**
(tel. 02.82476794 – fax 02.82476403)
- **Agente Ipsoa di zona** (www.ipsoa.it/agenzie)
- **<http://lpsshop.ipsoa.it>**

