



Direzione Regionale del Lazio

Settore Servizi e consulenza

Ufficio Gestione tributi

***DIRETTIVA SUI CRITERI DI TASSAZIONE DI ALCUNE FATTISPECIE DI  
NEGOZI GIURIDICI CONTENUTI NEGLI ATTI NOTARILI***

***DOCUMENTO APPROVATO DAL DIRETTORE REGIONALE, CARLA BELFIORE***

## *Sommario*

<i>1. Determinazione della base imponibile, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, nel caso di garanzie costituite da pegno su quote di partecipazione in società a responsabilità limitata o sulle partecipazioni in società di persone</i>	<i>3</i>
<i>2. Trattamento fiscale della clausola penale inserita nei contratti a prestazioni corrispettive</i>	<i>4</i>
<i>3. Riqualificazione, ai fini fiscali, del contratto preliminare in contratto di compravendita</i>	<i>6</i>
<i>4. Imposta di bollo dovuta per gli atti di reintestazione di quote societarie al fiduciante</i>	<i>11</i>
<i>5. Trattamento fiscale della rinuncia all'opposizione alla donazione ex art. 563 c.c.</i>	<i>12</i>
<i>6. Modalità di adesione a regimi opzionali</i>	<i>14</i>
<i>7. Elementi essenziali da indicare in atto per la corretta determinazione dell'imposta sulle successioni e donazioni dovuta in relazione agli atti di donazione, agli atti di trasferimento a titolo gratuito di diritti e agli atti di costituzione di vincoli di destinazione di beni</i>	<i>16</i>
<i>8. Applicazione dell'imposta di registro sull'importo eccedente i 50.000 euro in relazione al verbale di accordo comportante un trasferimento immobiliare, previsto dal D.lgs. n. 28/2010 nell'ambito della mediazione civile e commerciale</i>	<i>17</i>

***1. Determinazione della base imponibile, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, nel caso di garanzie costituite da pegno su quote di partecipazione in società a responsabilità limitata o sulle partecipazioni in società di persone***

---

L'art. 43, comma 1, lett. f), del TUR stabilisce che “*La base imponibile è costituita, per gli atti con i quali viene prestata garanzia reale o personale, dalla somma garantita; se la garanzia è prestata in denaro o in titoli, dalla somma di denaro o dal valore dei titoli, se inferiore alla somma garantita*”.

L'interpretazione normativa della dizione “*titoli*” fornita di recente, in sede di interpello, dall'Ufficio Consulenza di questa Direzione Regionale, fa rientrare in essi esclusivamente i “**titoli di credito**”, vale a dire i documenti contenenti un ordine o una promessa unilaterale di adempiere una determinata prestazione in favore di colui che presenterà il documento al debitore.

Le caratteristiche dei *titoli di credito*, infatti, sono l'autonomia e la letteralità e la circostanza che il credito incorporato nel documento può essere trasferito ad un terzo.

In linea generale, si distinguono tre tipi di *titoli di credito* in base al loro contenuto:

1. i titoli di credito in senso stretto, che attribuiscono al possessore il diritto di riscuotere una somma di denaro;
2. i titoli rappresentativi di merci;
3. i titoli di massa (o valori mobiliari) che conferiscono al possessore la qualità di creditore nei confronti di enti pubblici o di società private (es. i titoli del debito pubblico come i BOT, i BTP, i CCT, e le obbligazioni emesse dalle società di capitali), ovvero che conferiscono la qualità di socio di una SPA o di una SAPA (per i titoli azionari e per i certificati azionari, infatti, il codice civile prevede la possibilità di trasferimento degli stessi secondo le regole di circolazione proprie dei *titoli di credito*).

3

Non possono, quindi, essere ricomprese nel novero dei *titoli di credito* anche le “quote” di partecipazioni in società a responsabilità limitata.

Depone chiaramente in tale senso l'art. 2468, comma 1, c.c. che sancisce la non incorporabilità delle quote di partecipazione in Srl in titoli azionari e che le stesse non possono costituire oggetto di offerta al pubblico di prodotti finanziari.

Poiché le quote di partecipazione in Srl non possono essere qualificate come “*titoli di credito*” e conseguentemente essere incluse nel concetto di “*titoli*” espresso dal citato art. 43, **per le garanzie costituite da pegni su quote di Srl la base imponibile è rappresentata dalla somma garantita**.

Analogo discorso vale per le partecipazioni in società di persone.

## 2. *Trattamento fiscale della clausola penale inserita nei contratti a prestazioni corrispettive*

---

Per stabilire il corretto trattamento tributario della clausola penale, ai fini dell'imposta di registro, è necessario rammentare che essa viene definita dall'art. 1382 del c.c. come una pattuizione "... con cui le parti convengono preventivamente che, in caso di inadempimento, o di ritardo nell'adempimento uno dei contraenti è tenuto ad una determinata prestazione ..." consistente nel pagamento di una somma di denaro a titolo di sanzione.

La clausola penale, invero, è un patto accessorio del contratto – posto dalle parti al fine di rafforzare il vincolo contrattuale – con funzione sia di coercizione all'adempimento che di predeterminazione della misura del risarcimento per l'inadempimento.

Il pagamento che consegue in caso di inadempimento dalla stessa clausola è escluso dal regime impositivo dell'IVA, ai sensi dell'art. 15, comma 1, del D.P.R. 26/10/1972, n. 633, che stabilisce "Non concorrono a formare la base imponibile le somme dovute a titolo di interessi moratori o di penalità per ritardi ...".

Da tale disposizione si evince che le somme corrisposte a titolo di penalità (ritardo/inadempimento) esulano dal campo di tale imposta<sup>1</sup> e, pertanto, sono soggette all'imposta di registro ai sensi dell'art. 9 della Tariffa Parte Prima acclusa al TUR<sup>2</sup> con l'aliquota del 3% ("atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale").

Trattandosi di una clausola che accede a contratti a prestazioni corrispettive, bisogna accertare se detta pattuizione possa considerarsi, ai fini dell'imposta di registro, una disposizione derivante e dipendente necessariamente dall'obbligazione principale e, come tale, non assoggettabile autonomamente ad imposizione, ai sensi dell'art. 21, comma 2, del TUR oppure se è da ritenersi che tra la clausola penale e l'obbligazione principale non vi sia un rapporto di connessione necessaria ed inscindibile con la conseguenza che ciascuna disposizione è sottoposta ad autonoma imposizione ai sensi dell'art. 21, comma 1, del TUR.

Per stabilire quale sia il regime fiscale applicabile occorre distinguere due fattispecie:

- a) la **clausola penale è inserita nel contratto per volontà delle parti**: in questo caso, non sussiste una connessione necessaria tra la clausola ed il contratto costituendo la prima una pattuizione accessoria con duplice funzione di coercizione all'adempimento e di predeterminazione della misura del risarcimento in caso di inadempimento. Troverà, pertanto, applicazione l'art. 21, comma 1, del TUR, con conseguente tassazione autonoma delle diverse disposizioni;

---

<sup>1</sup> Cfr. Ris. Ministeriale n. 550293 del 06/12/1989

<sup>2</sup> Cfr. Ris. Ministeriale n. 310388 del 18/06/1990

- b) **l’inserimento della clausola penale nel contratto è imposto per legge** (come accadeva per i contratti di appalto di lavori pubblici stipulati in forza della legge 11/02/1994, n. 109<sup>3</sup>): in tal caso la clausola penale si presenta come una pattuizione necessaria ed integrante dello schema negoziale principale (nell’esempio citato il contratto di appalto) e pertanto trova applicazione il secondo comma dell’art. 21 del TUR con la conseguenza che il contratto sarà soggetto all’imposta di registro dovuta per la sola disposizione che dà luogo all’imposizione più onerosa<sup>4</sup>.

Per entrambi i casi è necessaria un’ulteriore precisazione.

L’obbligazione di cui è fonte la clausola penale produce i suoi effetti solo a seguito dell’inadempimento dell’obbligazione principale. La clausola penale, infatti, non opera diversamente da una condizione sospensiva: gli effetti sono, in entrambi i casi, ricollegati al verificarsi di un evento successivo alla registrazione del contratto (quello, futuro ed incerto, dedotto in condizione ovvero l’eventuale ritardo/inadempimento se si tratta di clausola penale).

Ne discende che, ai fini dell’imposta di registro, trova applicazione, per analogia, la disciplina degli atti sottoposti a condizione sospensiva di cui all’art. 27 del TUR che statuisce: “*Gli atti sottoposti a condizione sospensiva sono registrati con il pagamento dell’imposta in misura fissa*”.

Si avrà, quindi, che:

- al momento della registrazione la clausola penale sconterà la sola imposta di registro in misura fissa (attualmente pari ad € 200,00);
- l’obbligazione che scaturisce dalla clausola penale è assoggettata all’imposta di registro nella misura proporzionale solo all’avverarsi della condizione, ovvero dell’inadempimento dell’obbligazione principale, essendo la clausola una pattuizione che diviene efficace e produttiva dell’obbligazione assunta soltanto se e quando si ha l’inadempimento;
- al verificarsi degli eventi che fanno sorgere l’obbligazione (tardività/inadempimento) e quindi l’ulteriore liquidazione d’imposta, le parti contraenti o i loro aventi causa o coloro nel cui interesse è stata chiesta la registrazione hanno l’obbligo di denunciare tali eventi, entro venti giorni dal

<sup>3</sup> L’art. 26, comma 6, della legge 11/02/1994, n. 109, prevedeva che “*I progettisti e gli esecutori di lavori pubblici sono soggetti a penali per il ritardato adempimento dei loro obblighi contrattuali ...*”.

<sup>4</sup> L’Agenzia, con Risoluzione n. 91/E del 16/07/2004 ha fornito chiarimenti in merito al regime impositivo da riservare alla clausola penale inserita nei contratti di appalto di lavori pubblici. Nel caso esaminato la disposizione che dava luogo all’imposizione più onerosa era quella relativa alla clausola penale (aliquota del 3% in base all’art. 9 della Tariffa Parte Prima acclusa al TUR) in quanto il contratto di appalto è soggetto all’imposta di registro in misura fissa.

loro verificarsi, all'ufficio presso il quale è stato registrato l'atto al quale si riferiscono, ai sensi dell'art. 19 del TUR<sup>5</sup>.

Nel caso in cui un atto contenga una pluralità di *clausole penali*, in sede di registrazione l'imposta di registro in misura fissa, riferita a tali clausole, è dovuta una sola volta.

Per quanto riguarda l'individuazione dell'ufficio che dovrà curare la liquidazione dell'imposta a seguito di denuncia di verificata condizione connessa a un atto pubblico telematico registrato presso le Direzioni provinciali di Roma, l'atto istitutivo dell'Unità supporto Registro (Disposizione di Servizio del Direttore regionale n. 8 del 16 marzo 2011) attribuisce la competenza a tale struttura; pertanto, gli Uffici territoriali protocollano le denunce di verificata condizione che sono presentate presso di loro e ne trasmettono copia, a mezzo posta elettronica ([dr.lazio.usr@agenziaentrate.it](mailto:dr.lazio.usr@agenziaentrate.it)), all'U.S.R.

### *3. Riqualificazione, ai fini fiscali, del contratto preliminare in contratto di compravendita*

---

Un problema di frequente ricorrenza pratica è quello relativo alla concreta distinzione tra *contratto preliminare* e *contratto definitivo* soprattutto con riferimento ai negozi traslativi di compravendita immobiliare.

Il problema della corretta qualificazione, ai fini della sottoposizione all'imposta di registro, come *contratto preliminare* o come *contratto definitivo di compravendita* si pone soprattutto con riguardo a quegli atti che, seppur denominati "*preliminari*", prevedono, oltre alla promessa di vendere e acquistare:

- la consegna della *res*;
- il pagamento integrale (o quasi) del prezzo;
- il trasferimento di tutti gli altri diritti ed oneri derivanti dalla compravendita.

Sotto il profilo civilistico, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con sentenza n. 7930 del 27/03/2008, hanno affermato, in estrema sintesi, che il *preliminare di compravendita* con il quale siano contestualmente pattuite anche la consegna anticipata della res e la corresponsione del pari anticipata del prezzo in una o più soluzioni, **non si configura come compravendita definitiva né come contratto atipico ma in tale fattispecie va ravvisata la convergenza, in un'unica convenzione, degli elementi costitutivi di più contratti tipici da ricondurre alla categoria dei contratti collegati.**

In essa, infatti, le parti, onde agevolare, per plurime ragioni privatistiche che possono avere, la realizzazione delle finalità perseguite con la stipulazione del preliminare di compravendita, stipulano altresì dei contratti accessori, al preliminare necessariamente

---

<sup>5</sup> Cfr. Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 91/E del 16/07/2004; Antonio Montesano – Barbara Ianniello, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale*, commento articolo per articolo al D.P.R. 131/1986 e al D.Lgs. 347/1990, con schemi e casi risolti, Gruppo24Ore, VI edizione, pag. 131-132.

perché funzionalmente connessi e, tuttavia, autonomi rispetto ad esso, rispondendo ciascuno ad una precisa tipica funzione economico-sociale e pertanto disciplinati ciascuno dalla pertinente normativa sostanziale.

Contratti con i quali le parti pervengono ad una regolamentazione, se pur provvisoria tuttavia ben definita, dei rapporti accessori funzionalmente collegati al principale e nei quali vanno ravvisati:

- quanto alla concessione dell'utilizzazione della *res* da parte del promittente venditore al promissario acquirente, un **comodato**;

- e, quanto alla corresponsione di somme da parte del promissario acquirente al promittente venditore, un **mutuo gratuito**.

Sotto il profilo fiscale bisogna preliminarmente ricordare che l'art. 20 del TUR prevede che: *“l'imposta è applicata secondo la **intrinseca natura** e gli **effetti giuridici** degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente”*.

Per determinare, quindi, il regime di tassazione di un “atto” non occorre tener conto della qualificazione giuridica (c.d. titolo) fornita dalle parti né della forma apparente dell'atto stesso, ma bisogna aver riguardo alla sua “**intrinseca natura**” e agli “**effetti giuridici**” che è destinato a produrre (art. 20 TUIR).

Per “**intrinseca natura**” deve intendersi la ricostruzione giuridica dell'atto quale risultante dall'esame del suo contenuto.

Per “**effetti giuridici**” devono intendersi le modificazioni che l'atto stesso produce nelle situazioni giuridiche dei soggetti coinvolti.

La prevalenza della *natura intrinseca* degli atti registrati e dei loro *effetti giuridici* sul loro *titolo* e sulla loro *forma apparente* **vincola l'interprete a privilegiare**, nell'individuazione della struttura del rapporto giuridico tributario, **la sostanza sulla forma**, il dato giuridico reale conseguente alla natura intrinseca degli atti e ai loro effetti giuridici, rispetto ai dati formalmente enunciati.

In altre parole, l'art. 20 del TUR è, oltre che una **disposizione normativa interpretativa degli atti registrati**, una disposizione normativa che **identifica quell'elemento strutturale del rapporto giuridico tributario che è dato dall'oggetto** e che viene fatto **coincidere con gli effetti giuridici indicativi della capacità contributiva** dei soggetti che li compiono.

L'assunzione, non degli atti registrati, ma dei loro effetti giuridici come oggetto dell'imposta di registro, non lede l'autonomia privata perché i soggetti restano liberi di perseguire e di conseguire un dato mutamento dei loro patrimoni giuridici scegliendo nella gamma dei poteri negoziali, messi a loro disposizione dall'ordinamento, quelli che ritengono più opportuno esercitare.

Ne discende che, nell'ambito dell'imposta di registro, all'art. 20 del TUR bisogna riconoscere anche una funzione antielusiva.

A tal proposito si deve evidenziare che la Corte di Cassazione, Sez. VI, con Ordinanza del 22/10/2014, n. 22492, ha rilevato che *“In tema di interpretazione degli atti ai fini dell’applicazione dell’imposta di registro, il criterio fissato dall’art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 impone di privilegiare l’intrinseca natura e gli effetti giuridici, rispetto al titolo e alla forma apparente degli stessi, con la conseguenza che i concetti privatistici relativi all’autonomia negoziale regrediscono, di fronte alle esigenze antielusive poste dalla norma, a semplici elementi della fattispecie tributaria, per ricostruire la quale dovrà, dunque, darsi preminenza alla causa reale e complessiva dell’operazione economica, rispetto alle forme dei singoli negozi giuridici. Invero, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali mediante l’uso distorto di strumenti giuridici, pur se non contrastante direttamente con alcuna specifica norma”<sup>6</sup>.*

Sulla base dell’enunciato principio la Corte di Cassazione ha ritenuto corretto l’operato dell’Agenzia delle Entrate che ha riqualificato, ai fini della sottoposizione ad imposta di registro, un preliminare – che prevedeva, tra le altre cose, il pagamento integrale del prezzo di vendita da parte del promissario acquirente e l’immediata immissione in possesso dello stesso e non indicava una data per la stipula del definitivo – in contratto definitivo di compravendita con lo scopo di contrastare l’intento simulatorio delle parti.

Vi è da dire che già in precedenza e in diverse occasioni la Corte di Cassazione aveva riconosciuto all’Amministrazione finanziaria il potere di riqualificare i contratti sottoscritti dal contribuente. Basta citare sul punto queste due pronunce della Suprema Corte:

- la sentenza n. 6959 del 14/03/2008 con la quale i giudici di legittimità hanno asserito che *“In tema di imposta di registro, la qualificazione conferita agli atti dalle parti o dal giudice civile non è intangibile né da parte del giudice tributario, il quale ha il potere di valutare incidentalmente tutte le questioni che, connaturalmente estranee alla sua giurisdizione sono decisive ai fini della soluzione della controversia devolutagli, né da parte dell’Amministrazione finanziaria, la quale, facendosi carico del relativo onere probatorio, ha il potere di riqualificare (prima in sede di accertamento fiscale e poi in sede contenziosa) i contratti sottoscritti dal contribuente, per farne valere la simulazione, e comunque per assoggettarli ad un trattamento fiscale meno favorevole di quello altrimenti applicabile”* (la Cassazione ha, quindi, accolto il ricorso dell’A.F. che aveva riqualificato, sottoponendola ad imposta proporzionale di registro, una scrittura privata con le quali le parti avevano dichiarato di vendere un terreno a certe condizioni sebbene fosse pendente un giudizio civile avente ad oggetto l’accertamento della natura di *proposta di vendita, preliminare di vendita o vendita vera e propria* della detta scrittura privata);

<sup>6</sup> In questo senso cfr. anche Cass. Civ. Ordinanza n. 6835 del 19/03/2013 e sentenza n. 15319 del 19/06/2013.



- la sentenza n. 12249 del 19/05/2010 della Sezione V che ha affermato: *“In tema di accertamento delle imposte (ed in particolare in tema di imposta di registro, ndr), l’Amministrazione finanziaria, assumendo il correlativo onere probatorio, ha il potere di riqualificare – prima in sede di accertamento fiscale e poi in sede contenziosa – i contratti sottoscritti dal contribuente, ovvero di farne rilevare la simulazione o altri profili di invalidità, quale la nullità per mancanza di causa e, conseguentemente, applicare un trattamento fiscale meno favorevole di quello conseguente agli effetti ricollegabili allo schema negoziale impiegato”*<sup>7</sup>.

Alla luce delle considerazioni che precedono si deve concludere che, sotto il profilo fiscale, il contratto con il quale le parti, oltre a promettere di vendere e di acquistare un immobile entro un certo tempo, prevedono:

- il pagamento integrale (o quasi) del prezzo,
- la consegna della *res*,
- e il trasferimento di tutti i diritti e gli obblighi della compravendita,

**deve essere riqualificato e trattato come contratto definitivo di compravendita**

applicando le aliquote sancite dall’art. 1, della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, e riconoscendo, qualora espressamente richieste in atto e sussistendone i requisiti, il sistema del *prezzo-valore* e l’agevolazione *prima casa*. Qualora al *preliminare* così congegnato e tassato segua la stipula del *definitivo*, quest’ultimo sarà assoggettato all’imposta di registro in misura fissa, salvo che contenga altre disposizioni negoziali soggette ad imposizione.

Qualora, invece, il *preliminare* preveda solo la consegna della *res* (in gergo chiamata erroneamente *immissione in possesso*) e/o il pagamento integrale (o quasi) del prezzo, oltre all’imposta di registro fissa dovuta sul *preliminare* sarà dovuta l’imposta in misura fissa per il comodato derivante dalla detenzione qualificata da parte del promissario acquirente e l’imposta proporzionale del 3% sul prezzo (l’imposta è dovuta in misura fissa se il prezzo è assoggettato ad IVA).

A titolo meramente esemplificativo, si potranno verificare le seguenti ipotesi:

DISPOSIZIONI TASSABILI	REGIME DI TASSAZIONE
<u>contratto preliminare senza ulteriori disposizioni tassabili</u>	imposta di registro in misura fissa
<u>contratto preliminare che prevede la dazione di caparra confirmatoria:</u>	imposta di registro in misura fissa per il preliminare + 0,50% per la caparra
<u>contratto preliminare che prevede il pagamento di acconto di prezzo</u>	imposta di registro in misura fissa per il preliminare + 3% per l’anticipo prezzo

<sup>7</sup> Nello stesso senso cfr. Cass. 1549/07, 17221/06, 20398/05, 20816/05, 7457/03.

	(l'imposta è dovuta in misura fissa se il prezzo è assoggettato ad IVA).
<u>contratto preliminare che preveda la dazione di caparra confirmatoria e il pagamento di un acconto prezzo</u>	imposta di registro in misura fissa per il preliminare + 0,50% per la caparra + 3% per l'anticipo prezzo (l'imposta è dovuta in misura fissa se il prezzo è assoggettato ad IVA).
<u>contratto preliminare che prevede la dazione di una caparra confirmatoria e la consegna immediata della res</u>	imposta di registro in misura fissa per il preliminare + un'altra fissa per il comodato + lo 0,50% per la caparra confirmatoria
<u>contratto preliminare che prevede il pagamento di un anticipo sul prezzo di vendita e la consegna immediata della res</u>	imposta di registro in misura fissa per il preliminare + un'altra fissa per il comodato + il 3% per l'anticipo prezzo (l'imposta è dovuta in misura fissa se il prezzo è assoggettato ad IVA).
<u>contratto preliminare che preveda la consegna immediata della res e il pagamento integrale o quasi del prezzo</u>	imposta di registro in misura fissa per il preliminare + un'altra fissa per il comodato + il 3% per il prezzo integrale (l'imposta è dovuta in misura fissa se il prezzo è assoggettato ad IVA).
<u>contratto preliminare che preveda la consegna immediata della res, il pagamento integrale (o quasi) del prezzo e il trasferimento di tutti i diritti e gli obblighi discendenti dalla compravendita</u>	Riqualificazione come contratto definitivo di compravendita con applicazione delle aliquote sancite dall'art. 1, della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, riconoscendo, qualora espressamente richieste in atto e sussistendone i requisiti, il sistema del <i>prezzo-valore</i> e l'agevolazione <i>prima casa</i> . Qualora al <i>preliminare</i> così congegnato e tassato segua la stipula del <i>definitivo</i> , quest'ultimo sarà assoggettato all'imposta di registro in misura fissa, salvo che contenga altre disposizioni negoziali soggette ad imposizione

In tutte le ipotesi sopra riportate è dovuta, altresì, l'imposta di bollo e, in caso di trascrizione, l'imposta ipotecaria.

#### 4. Imposta di bollo dovuta per gli atti di reintestazione di quote societarie al fiduciante

---

Ai sensi dell'art. 1 della L. 23 novembre 1939, n. 1966, le società fiduciarie "...sono quelle che si propongono, sotto forma di impresa, di assumere l'amministrazione dei beni per conto di terzi..." Al fine di svolgere tale attività di gestione o amministrazione, i beni (mobili e/o immobili) possono essere intestati alla *società fiduciaria*, che è obbligata ad amministrarli - in base agli accordi con il fiduciante - e a re-intestarli al *fiduciante* alla scadenza del mandato conferitole.

In tal caso, l'intestazione fiduciaria e la re-intestazione al fiduciante di beni (mobili e immobili) non determinano l'effettivo trasferimento della proprietà, la quale permane in capo al fiduciante. Ciò si desume dal complesso delle norme che disciplinano l'attività delle società fiduciarie:

- articolo 1, quinto comma, R.D. 29 marzo 1942, n. 239, ai sensi del quale "*le società fiduciarie che abbiano intestato al proprio nome titoli azionari appartenenti a terzi sono tenute a dichiarare le generalità degli effettivi proprietari dei titoli stessi*";
- articolo 9, primo comma, L. 29 dicembre 1962, n. 1745, ai sensi del quale "*le società fiduciarie devono comunicare (...) i nomi degli effettivi proprietari delle azioni ad esse intestate ed appartenenti a terzi*".

Il legislatore ha, dunque, espressamente riconosciuto la titolarità sostanziale dei beni in capo al *fiduciante* (il quale conferisce mandato senza rappresentanza alla società fiduciaria e le intesta fiduciarmente il bene al solo scopo della gestione dello stesso e con l'obbligo, per la *fiduciaria*, di successiva re-intestazione in capo al *fiduciante* una volta terminato il mandato). Ricorre, in questo caso, lo schema della cd. '*fiducia germanistica*', secondo cui avviene "*la scissione tra proprietà e legittimazione, essendo il fiduciante il proprietario effettivo dei titoli e spettando al fiduciario l'esercizio dei diritti...*"<sup>8</sup>.

Tanto è stato ribadito nella Circolare 27 marzo 2008 n. 28 ove, con riferimento all'intestazione fiduciaria di azioni o quote, si è specificato che attraverso il *negozio fiduciario* non si verifica un reale effetto traslativo del bene bensì una semplice separazione della titolarità del diritto di proprietà dalla legittimazione al relativo esercizio (cfr. paragrafo 4.1).

Del resto, già nella Circolare 11 aprile 1991 n. 14, seppur in materia di plusvalenze derivanti da cessioni a titolo oneroso di azioni, si era affermato che i trasferimenti in favore di società fiduciarie non costituiscono cessioni se operati al solo fine dell'intestazione fiduciaria, risultante dalle scritture contabili della società fiduciaria.

---

<sup>8</sup> Cfr. Cass. 23 settembre 1997, n. 9355; Cass. 14 ottobre 1997, n. 10031 e Cass. 21 maggio 1999, n. 4943

Conseguentemente, l'operazione in esame, non integrando una cessione di quote, è da assoggettare **all'imposta di bollo nella misura di 45 euro** stabilita dall'art. 1, comma 1-*bis*1, n. 4, della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 642.

#### ***5. Trattamento fiscale della rinuncia all'opposizione alla donazione ex art. 563 c.c.***

---

L'art. 2, comma 4-*novies*, del D.L. 14 marzo 2005 n. 35 (cd. *decreto competitività*), inserito in sede di conversione nella legge 14 maggio 2005, n. 80, reca alcune novità in tema di azione di riduzione e di restituzione; in particolare inserisce un nuovo comma all'art. 563 c.c. (tale articolo disciplina l'*azione contro gli aventi causa dai donatari soggetti a riduzione*).

Tale comma dispone: “*salvo il disposto del numero 8) dell'articolo 2652, il decorso del termine di cui al primo comma e di quello di cui all'articolo 561, primo comma, è sospeso nei confronti del coniuge e dei parenti in linea retta del donante che abbiano notificato e trascritto, nei confronti del donatario e dei suoi aventi causa, un atto stragiudiziale di opposizione alla donazione. Il diritto dell'opponente è personale e rinunziabile. L'opposizione perde effetto se non è rinnovata prima che siano trascorsi venti anni dalla sua trascrizione*”.

Il legislatore ha, dunque, voluto favorire la circolazione dei beni donati ma allo stesso modo preservare la tutela dei legittimari, ai quali è stata concessa la facoltà di esercitare il diritto di opposizione alla donazione allo scopo di impedire il decorso del termine ventennale, con la conseguenza che decorso tale termine, senza aver esercitato tale diritto (e qualora il donante sia defunto) il legittimario, pur leso nella sua quota di legittima, non potrebbe più esercitare l'azione di restituzione contro gli aventi causa del donatario o dell'erede.

Tale atto di opposizione deve, dunque, avere le seguenti caratteristiche:

- a. è un atto stragiudiziale;
- b. può essere compiuto solo dal coniuge e dai parenti in linea retta del donante;
- c. è un atto personale e *rinunziabile*;
- d. ha come effetto quello di consentire di beneficiare sia della sospensione del termine ventennale (decorrente dalla donazione) ai fini dell'esercizio dell'azione di restituzione sia della sospensione del termine parimenti ventennale (decorrente dalla trascrizione della donazione) ai fini della restituzione degli immobili liberi da pesi o ipoteche ( art. 561 c.c.);
- e. opera solo in relazione alle ipotesi in cui il donatario abbia ritrasferito il bene donato ovvero abbia costituito sullo stesso pesi o ipoteche in tal modo ingenerando affidamenti nei terzi.

Dunque, l'opposizione è un atto negoziale recettizio, rivolto al donatario quale beneficiario della donazione e dante causa degli eventuali subacquirenti, per la cui opponibilità a questi ultimi necessita di trascrizione contro il donatario.

È, inoltre, un atto rinunziabile e perciò la **rinuncia all'opposizione**, pur non essendo prevista alcuna forma solenne, costituisce un atto negoziale.

Si noti, però, che laddove il legislatore ha previsto la possibilità di rinunciare, tale atto, inteso come rinuncia alla possibilità di esperire l'opposizione, ha come, unica, conseguenza quella di **impedire l'effetto che per legge deriva all'opposizione, cioè "la sospensione" dei termini** di cui al primo comma dell'art. 561 c.c. e di cui all'art. 563, c.c.

La generica dizione "*il diritto dell'opponente è ... rinunziabile*" induce ad ammettere due tipologie di rinuncia:

- la rinuncia *ex post*, vale a dire la rinuncia agli effetti di un'opposizione già proposta (rinuncia agli effetti dell'atto di opposizione, dunque alla sospensione già maturata ed a quella maturanda);
- la rinuncia (detta *preventiva* o *ex ante*) al diritto di proporre opposizione in futuro, cioè entro venti anni dalla donazione.

L'art. 563 c.c. prevede espressamente la possibilità di trascrivere l'atto di opposizione; nulla dice in ordine alla possibilità di trascrizione della rinuncia all'opposizione.

Il Tribunale di Roma, sezione 5, con Decreto del 30/05/2012, nel decidere sulla trascrizione con riserva eseguita dal Conservatore dei RR.II. di Roma 1 in relazione ad un atto di rinuncia all'opposizione alla donazione, ha affermato che "*La rinuncia ex post può tranquillamente configurarsi quale revoca dell'opposizione già proposta, con la conseguenza di poterla ritenere passibile di annotazione a margine della trascrizione dell'opposizione ex art. 2655 c.c. Ciò è conforme al principio secondo cui il sistema non può tollerare che nei registri immobiliari siano divulgati pleno iure fatti non più rispondenti al vero. In sostanza, in tal modo si garantisce il principio della verità dell'informazione pubblicitaria e viene ad essere soddisfatta l'esigenza simmetrica di pubblicità (...) Si osserva però che nell'ipotesi di rinuncia ex ante siffatta esigenza non si ravvisa; in particolare non vi è l'esigenza di eliminare l'informazione, ormai non più corrispondente al vero, della pubblicizzata opposizione perché mai proposta*".

Queste considerazioni rilevano solo per inquadrare l'istituto sul piano civilistico e trarre gli elementi che si riflettono sul regime fiscale di tassazione.

Ai fini dell'assolvimento dell'imposta di registro, si ritiene, dunque, che la *rinuncia all'opposizione alla donazione* rientri tra gli "*Atti pubblici e scritture private autenticate ... non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale*" per i quali l'art. 11 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR prevede l'applicazione dell'imposta nella misura fissa (attualmente di € 200,00).

**Se contenuta in un atto insieme ad altre disposizioni negoziali, deve essere tassata come disposizione autonoma** ai sensi dell'art. 21, comma 1, del TUR, nel senso che ciascuna disposizione negoziale sarà soggetta all'imposta di registro come se fosse un atto distinto.

Nel caso in cui un atto contenga una pluralità di *rinunce*, l'imposta di registro si applica una sola volta, in ossequio al principio enunciato nella Circolare n. 44/E del 07/10/2011, in base al quale nel caso in cui in un atto siano presenti più disposizioni non suscettibili di una autonoma valutazione economica, non si realizza una espressione di capacità contributiva e, pertanto, non trova applicazione il disposto dell'art. 21 del TUR.

La *rinuncia* sconta anche l'imposta di bollo, la cui misura varia a seconda che venga richiesta oppure no la formalità nei pubblici registri immobiliari:

- se fosse richiesta la formalità nei registri immobiliari, l'imposta di bollo è dovuta nella misura indicata dall'art. 1, comma 1-*bis*, n. 3 della Tariffa, parte prima, allegata al DPR n. 642/1972 (attualmente € 155,00);
- se non fosse richiesta la formalità nei registri immobiliari, l'imposta di bollo è dovuta nella misura indicata dall'art. 1, comma 1-*bis*1, n. 4 della Tariffa, parte prima, allegata al DPR n. 642/1972 (attualmente € 45,00).

## **6. Modalità di adesione a regimi opzionali**

---

14

Principio generale che connota l'ordinamento giuridico tributario italiano è quello secondo il quale l'adesione a regimi fiscali opzionali deve essere chiaramente esplicitata nell'atto per il quale i contraenti intendono beneficiare del regime opzionale prescelto.

Quando la scelta del regime fiscale opzionale non è manifestata espressamente, l'applicazione di tale regime non può essere riconosciuta, con la conseguenza che saranno applicate le regole ordinarie di tassazione (ossia, sarà applicato il "regime fiscale naturale").

Per chiarire meglio tale principio, a titolo esemplificativo, si illustrano le modalità di adesione ai regimi opzionali più ricorrenti.

**Imposta sostitutiva sulle operazioni di credito di cui agli articoli 15 e ss. del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601:** L'art. 17 del D.P.R. n. 601/1972, al primo comma, statuisce che "*Gli enti che effettuano le operazioni indicate negli articoli 15 e 16, a seguito di specifica opzione, possono corrispondere, in luogo delle imposte di registro, di bollo, ipotecarie e catastali e delle tasse sulle concessioni governative, una imposta sostitutiva. L'opzione è esercitata per iscritto nell'atto di finanziamento*".

Per aderire a questo regime opzionale, pertanto, le parti devono esplicitamente manifestare in atto la scelta del regime fiscale sostitutivo. La scelta non può essere, quindi, desunta implicitamente dagli elementi dell'atto ma deve essere espressamente dichiarata in atto.

Ne discende che in sede di controllo sull'autoliquidazione, qualora nell'atto registrato non risulti espressamente dichiarata la scelta del regime fiscale opzionale, la tassazione seguirà il regime ordinario.

**Adesione al sistema del prezzo-valore:** L'art. 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, ha introdotto un'eccezione all'applicazione della regola generale di determinazione della base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale stabilendo che, in presenza di determinati requisiti di natura soggettiva ed oggettiva e di specifiche condizioni, la base imponibile per l'applicazione delle citate imposte ai trasferimenti di immobili abitativi è costituita dal "valore catastale", a prescindere dal corrispettivo concordato in atto (c.d. sistema del "prezzo-valore").

La richiamata disposizione normativa prevede espressamente che il sistema del "prezzo-valore" si applica "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 ...".

La norma in esame, quindi, circoscrive espressamente l'applicazione del criterio del prezzo-valore esclusivamente alle "cessioni", intendendosi con detto termine esclusivamente i contratti ad effetti reali riconducibili alla struttura prevista dall'art. 1376 c.c. che determinano il distacco della proprietà (o del diritto reale di godimento) dalla sfera giuridica dell'alienante e il suo passaggio in quella dell'acquirente, sicché può dirsi che l'acquisto deriva dall'altrui diritto, ossia è una conseguenza della perdita del medesimo. Il sistema del *prezzo-valore*, pertanto, si applica soltanto agli acquisti a titolo derivativo della proprietà o dei diritti reali di godimento.

Per fruire di tale sistema, pertanto, "Le parti hanno comunque l'obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito" e "l'indicazione analitica delle modalità di pagamento del corrispettivo (cfr. art. 35, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223).

Dalla disciplina illustrata si evince che per aderire a questo regime opzionale, le parti devono esplicitamente manifestare in atto la scelta del regime di determinazione della base imponibile in questione.

Ne discende che in sede di controllo sull'autoliquidazione, qualora nell'atto di "cessione" registrato, non risulti espressamente dichiarata in atto la scelta del regime fiscale opzionale, la determinazione della base imponibile avverrà secondo le regole ordinarie stabilite dall'art. 43 del D.P.R. n. 131/1986.

**Operazioni soggette al campo di applicazione dell'IVA:** l'art. 40 del D.P.R. n. 131/1986 disciplina il principio di alternatività IVA/Registro, prevedendo, in linea generale, che quando una cessione di beni o prestazioni di servizi rientra nel campo di applicazione dell'IVA, l'imposta di registro è dovuta in misura fissa, salvo particolari eccezioni in cui è dovuta in misura proporzionale.

Al di fuori dei casi in cui il regime naturale del trasferimento immobiliare è quello dell'IVA, la scelta di attrarre l'operazione al campo di applicazione dell'IVA deve essere

espressamente manifestata in atto. La scelta non può essere, quindi, desunta implicitamente dagli elementi dell'atto ma deve essere espressamente dichiarata in atto.

Ne discende che in sede di controllo sull'autoliquidazione, qualora non risulti espressamente dichiarato in atto l'assoggettamento del trasferimento immobiliare al campo applicativo dell'IVA, l'imposta di registro sarà applicata in misura proporzionale secondo le regole ordinarie previste dalla Tariffa, parte prima, allegata al TUR.

*7. Elementi essenziali da indicare in atto per la corretta determinazione dell'imposta sulle successioni e donazioni dovuta in relazione agli atti di donazione, agli atti di trasferimento a titolo gratuito di diritti e agli atti di costituzione di vincoli di destinazione di beni*

---

L'art. 2, commi da 47 a 50, del D.L. 3 ottobre 2006, N. 262, convertito dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, prevede che l'imposta sulle successioni e donazioni è determinata in funzione di tre parametri:

- il grado di parentela;
- la franchigia eventualmente operante in relazione al grado di parentela;
- la franchigia (attualmente di 1.500.000,00 €) eventualmente operante in caso di beneficiario portatore di *handicap con connotazione di gravità* di cui all'art. 3, comma 3, della legge n. 104/1992 (comma 49-bis dell'art. 2 in argomento).

16

Per determinare correttamente, pertanto, l'imposta sulle successioni e donazioni dovuta per gli atti di donazione, per gli atti di trasferimento a titolo gratuito di diritti e per gli atti di costituzione di vincoli di destinazione di beni, è necessario che dall'atto emerga in maniera chiara:

1. il grado di parentela esistente tra donante e donatario o tra disponente e beneficiario (da cui dipende l'individuazione dell'aliquota applicabile);
2. l'indicazione e/o l'esplicita esclusione di precedenti donazioni tra le stesse parti (dato necessario ai fini dell'operatività della franchigia prevista);
3. l'eventuale *handicap grave ex art. 3, comma 3, della legge n. 104/1992* del beneficiario.

Ne discende che in sede di controllo dell'autoliquidazione:

- a) la franchigia prevista dal comma 49-bis per i beneficiari portatori di *handicap grave ex art. 3, comma 3, della legge n. 104/1992* sarà riconosciuta solo quando in atto ci sia la dichiarazione espressa della sussistenza di tale condizione;
- b) se nell'atto non è stato precisato il grado di parentela, sarà applicata l'aliquota massima prevista dalla lett. c) del comma 49 dell'art. 2 del D.L. n. 262/2006 (attualmente l'8%) e non sarà considerata operante alcuna franchigia (se non



quella connessa all'*handicap grave* qualora in atto sia dichiarata la sussistenza di tale condizione).

- c) qualora, invece, risulti dichiarato in atto il grado di parentela ma manchi l'indicazione e/o l'esplicita esclusione di precedenti donazioni, sarà applicata l'aliquota prevista in funzione del grado di parentela dichiarato ma non sarà riconosciuta operante alcuna franchigia (se non quella connessa all'*handicap grave* qualora in atto sia dichiarata la sussistenza di tale condizione).

**8. Applicazione dell'imposta di registro sull'importo eccedente i 50.000 euro in relazione al verbale di accordo comportante un trasferimento immobiliare, previsto dal D.lgs. n. 28/2010 nell'ambito della mediazione civile e commerciale.**

---

La "mediazione" è un istituto finalizzato alla conciliazione delle controversie civili e commerciali disciplinato dal D.lgs. 4 marzo 2010 n. 28.

L'art. 1 dello stesso decreto legislativo definisce la "mediazione" come "*l'attività, comunque denominata, svolta da un terzo imparziale e finalizzata ad assistere due o più soggetti sia nella ricerca di un accordo amichevole per la composizione di una controversia sia nella formulazione di una proposta per la risoluzione della stessa*".

Al fine di incentivare l'accesso da parte dei cittadini a tale procedimento, che costituisce uno strumento di risoluzione delle controversie, alternativo a quello giudiziario, il legislatore ha introdotto all'art. 17, commi 2 e 3, del D.Lgs. n. 28 del 2010, una specifica disciplina fiscale di carattere agevolativo:

- il comma 2 statuisce che "*Tutti gli atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione sono esenti dall'imposta di bollo e da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura*";
- il comma 3 dispone che il "***Verbale di accordo è esente dall'imposta di registro entro il limite di valore di 50.000 euro, altrimenti l'imposta è dovuta per la parte eccedente***".

Con la Circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014 la Direzione Centrale Normativa ha chiarito che il detto regime di favore, funzionale alla operatività dell'istituto della "mediazione", trova applicazione anche per i verbali recanti trasferimenti di immobili o trasferimento o costituzione di diritti reali immobiliari di godimento, conclusi in data successiva al 1° gennaio 2014.

L'imposta di registro, in linea generale, si ottiene applicando la specifica aliquota alla base imponibile individuata ai sensi dell'art. 43 e ss. del TUR.

Per la determinazione del valore della franchigia *ex art.* 17, comma 3, del D.lgs. n. 28/2010, pertanto, bisogna aver riguardo al valore della base imponibile.

L'imposta di registro, conseguentemente, andrà calcolata sulla parte della base imponibile che eccede il valore di € 50.000,00

Ne discende che il verbale di mediazione che abbia ad oggetto un negozio traslativo a titolo oneroso di beni immobili non scontrerà imposta di registro per la parte della base imponibile che non supera i 50.000 euro. Sulla parte della base imponibile eccedente il valore di 50.000 euro è dovuta l'imposta di registro nella misura prevista dall'art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, fermo restando che, ai sensi del comma 2 dell'art. 10 del d.lgs. n. 23/2011, l'imposta di registro non può comunque essere inferiore a mille euro.