

Aspetti tributari del contratto di transazione

(Sessione del 26 maggio 2014)

Avv. **Paolo PACITTO** – Ordine di Torino

1. Introduzione

Di seguito vengono esaminate – per i due principali tributi (imposta di registro ed I.V.A.) dell'imposizione indiretta e per le imposte sul reddito, con particolare ma non esclusivo riguardo alla determinazione del reddito d'impresa - alcune fra le più ricorrenti questioni della pratica professionale relative al contratto di transazione.

La varietà delle situazioni immaginabili induce a privilegiare un esame essenzialmente casistico del tema, strettamente ancorato alle scarse disposizioni di riferimento, seppure con il fine di identificare linee generali di metodo, secondo cui valutare i contenuti e gli effetti del contratto, nonché le sue (controverse) relazioni con figure contermini.

2. Brevi richiami alla giurisprudenza civile in materia di transazione

2.1. Lite, pretese e reciproche concessioni

Si può dire che oggetto della transazione è la lite (**Cass. civ., Sez. II, 06/10/1999, n. 11117**: pretese contrapposte e non diritti certi) e che le reciproche concessioni sono il mezzo per eliminarla, o prevenirla.

Pertanto:

“In tema di transazione, le reciproche concessioni, cui si riferisce il 1° comma dell'art. 1965 c. c., devono essere intese in correlazione con le reciproche pretese e contestazioni e non già in relazione ai diritti effettivamente a ciascuna delle parti spettanti” (**Cass. civ., Sez. III, 04/09/1990, n. 9114**).

“Affinché una transazione sia validamente conclusa, è necessario, da un lato, che essa abbia ad oggetto una «res dubia», e, cioè, che cada su un rapporto giuridico avente, almeno nella opinione delle parti, carattere di incertezza, e, dall'altro, che, nell'intento di far cessare la situazione di dubbio, venutasi a creare tra loro, i contraenti si facciano delle concessioni reciproche. L'oggetto della transazione, peraltro, non è il rapporto o la situazione giuridica cui si riferisce la discorde valutazione delle parti, ma la lite cui questa ha dato luogo o può dar luogo, e che le parti stesse intendono eliminare mediante reciproche concessioni, che possono consistere anche in una bilaterale e congrua riduzione delle opposte pretese, in modo da realizzare un regolamento di interessi sulla base di un «quid medium» tra le prospettazioni iniziali” (**Cass. civ., Sez. III, 01/04/2010, n. 7999**).

2.2. Reciproche concessioni

Non tutti i diritti delle parti possono costituire oggetto di una transazione, ma soltanto quelli cosiddetti disponibili (art. 1966 cod.civ.). Le reciproche concessioni, costituenti elemento essenziale del contratto *de quo*, **possono non riguardare le pretese litigiose alle quali si intenda porre fine e possono anche incidere su diritti e beni estranei alla causa, costituendo, modificando od estinguendo rapporti diversi da quelli oggetto della pretesa e della contestazione.**

Non si richiede necessariamente un equilibrio economico tra le reciproche concessioni ⁽¹⁾, in quanto i requisiti dell'«aliquid datum» e dell'«aliquid retentum» non sono da rapportare agli effettivi diritti delle parti, bensì alle rispettive pretese e contestazioni (T.A.R. Calabria Catanzaro, Sez. I, 30/11/2011, n. 1492).

2.2.1. Una prima annotazione di natura tributaria (Sul fatto che possa non esservi equilibrio economico fra le reciproche concessioni)

Le transazioni possono intercorrere anche fra parti correlate (società di un medesimo gruppo e quindi fra controllante e controllata, nei due sensi, oppure fra società sottoposte al controllo di una medesima controllante).

Il rapporto di correlazione non esclude la contrapposizione di interessi, ben potendo le rispettive compagini societarie delle parti correlate esprimere gruppi di minoranza contrapposti rispetto al socio di controllo.

Fiscalmente, in ogni caso, le singole società del gruppo debbono essere considerate entità indipendenti. I reciproci rapporti economici debbono essere quindi improntati al principio di comparabilità con quelli che si istituirebbero fra parti contrapposte ed indipendenti.

Nei rapporti d'impresa fra parti correlate, anche fra residenti, ad avviso della giurisprudenza più recente (si veda Cass. 24 luglio 2013, n. 17955):

“La valutazione fiscale delle manovre sui prezzi di trasferimento interni (c.d. "transfer pricing domestico") deve essere ispirata al principio, avente valore generale, stabilito dall'art. 9 del Tuir, D.P.R. n. 917/1986, che impone il riferimento al valore di mercato per i corrispettivi e gli altri proventi derivanti dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi. Tale criterio, infatti, rileva non solo nei rapporti internazionali di controllo, ma anche in analoghi rapporti di diritto interno, ogniqualvolta, con la fissazione di un prezzo fuori mercato, si miri a far emergere utili presso la società del gruppo che sconta, anche per agevolazioni territoriali, la più bassa tassazione.”

In senso contrario, si era posta Cass., 20 dicembre 2012, n. 23551, ad avviso della quale il criterio del "valore normale", di cui all'art. 9, comma 3, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (nel testo anteriore alla riforma del 2004, nella specie applicabile "ratione temporis"), non è utilizzabile per determinare i ricavi derivanti da cessioni di beni avvenute tra società del medesimo gruppo tutte aventi sede in Italia: sia perché quel criterio è dettato dalla legge solo per le cessioni tra una società nazionale ed una estera, sia perché il suddetto criterio, facendo riferimento ai listini del cedente ed agli "sconti d'uso", presuppone che la cessione sia avvenuta in regime di libera concorrenza, verso soggetti estranei al gruppo di appartenenza del cedente.

¹) Affermazione ricorrente, in quanto, “In tema di transazione le reciproche concessioni - tra cui non è richiesto a pena di validità un equilibrio economico - **non debbono necessariamente esaurirsi nell'ambito del rapporto controverso, potendo esse non riguardare le pretese litigiose alle quali s'intenda porre fine, bensì incidere su diritti e beni estranei alla causa, giacché per il 2° comma dell'art. 1965 c. c. è consentito alle parti risolvere la lite costituendo, modificando od estinguendo rapporti diversi da quelli oggetto della pretesa e della contestazione**” (Cass. civ., Sez. II, 17/08/1990, n. 8330).

Deriva: “Per la validità della transazione non si richiede la valutazione comparativa delle reciproche concessioni, con la conseguenza che non rileva l'eventuale squilibrio tra "datum" e "retentum" e la transazione, in questo caso, non può essere impugnata per lesione” (Trib. Roma, 09/02/2010).

Peraltro, nel contesto fallimentare, si è specificato che: “Il contratto di transazione è soggetto alla revocatoria fallimentare. Infatti, la sua natura non aleatoria ma **commutativa** fa sì che ciascun contraente subisca un sacrificio patrimoniale determinato, onde procurarsi un vantaggio corrispondente e rende possibile al giudice valutare, ex art. 67, n. 1, legge fall., se la prestazione assunta dal fallito sorpassi notevolmente la controprestazione. La valutazione del giudice va effettuata con riferimento alle sole prestazioni dedotte in contratto e non anche con riferimento alle reciproche concessioni, ossia alle pretese originarie dei contraenti, poichè le valutazioni delle parti circa la situazione preesistente restano assorbite nel regolamento contrattuale, vale a dire nelle reciproche attribuzioni patrimoniali” (Cass. civ., Sez. III, 27/06/2001, n. 8808).

In questo scenario contraddittorio, pertanto, la stipulazione di transazioni in cui le concessioni non siano economicamente equivalenti può avere conseguenze avverse. Esempificando:

- se il costo sostenuto è eccessivo rispetto al valore normale del beneficio conseguito, la differenza potrebbe essere recuperata a tassazione (i.e. essere dichiarata non deducibile nella determinazione del reddito d'impresa soggetto ad IRES e della base imponibile rilevante per l'IRAP) ⁽²⁾;
- l'attribuzione di beni in natura per un corrispettivo minore del loro valore, per la differenza, potrebbe costituire un componente positivo di reddito imponibile (per destinazione del bene a finalità che non realizzando quantomeno il c.d. lucro oggettivo si assumono estranee alla logica d'impresa);
- il componente positivo recuperato a tassazione in base all'alinea precedente trascina con sé, in alcuni casi ⁽³⁾, l'obbligo di versare l'Imposta sul V.A., da calcolarsi sulla differenza fra valore 8in ipotesi superiore) e corrispettivo.

Fuori dai rapporti fra parti correlate e sempre nei rapporti d'impresa, **una qualche ammissibilità tributaria di transazioni in sé antieconomiche potrebbe derivare dalla dimostrabilità del fatto che l'operazione antieconomica è stata suggerita dalla prospettiva di conseguire un vantaggio compensativo, anche prospettico.**

Per comprendere il senso del principio appena ricordato, è opportuno muovere ancora da elaborazioni giurisprudenziali formatesi nell'esame dei rapporti fra parti correlate. Si veda, in merito, Cass., 11 aprile 2008, n. 9497, ad avviso della quale rientra nei poteri dell'Amministrazione Finanziaria (ai fini dell'imposizione sul reddito, sulla base dell'art. 9 del D.P.R. n. 917 del 1986 o di norme particolari, quale quella contenuta nell'art. 75, comma 5, dello stesso D.P.R. n. 917 del 1986) la valutazione della congruità dei costi e dei ricavi esposti in bilancio e nelle dichiarazioni e la rettifica di queste ultime, anche se non ricorrono irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio dell'impresa, con negazione della deducibilità, totale o parziale, di un costo ritenuto insussistente **o sproporzionato**. Gli Uffici Finanziari non sono, pertanto, vincolati ai valori o corrispettivi indicati in delibere sociali o contratti (nel caso di specie relativi ai rapporti della società "madre" con la società "figlia"). Questa impostazione si fonda sull'idea che le scelte imprenditoriali non siano insindacabili (Cass., 2 aprile 2001, n. 4857, richiamata da Cass., 24 luglio 2002, n. 10802).

I ricordati precedenti pongono peraltro un principio più generale, da tenere presente anche nei rapporti negoziali fra parti non correlate.

A questo proposito occorre ricordare come la congruità del costo non debba essere confusa con l'inerenza del costo all'esercizio dell'impresa. Tuttavia i due aspetti si ricompongono in parte, in quanto la dimostrazione di congruità sostiene quella di inerenza del costo (ma non vale il reciproco).

Inerente all'attività d'impresa, secondo le ricostruzioni più persuasive, è il componente reddituale che si pone in relazione apprezzabile con tale attività, secondo canoni di normalità, che rispondano alle regole dell'economia ⁽⁴⁾. Il nesso fra il costo e l'attività d'impresa si può risolvere anche mediante ricorso a strumenti presuntivi, nel rispetto delle regole probatorie nell'accertamento del reddito d'impresa ⁽⁵⁾. La condizione tributaria di "inerenza" delle spese e degli altri componenti negativi all'esercizio dell'impresa ed

²) Circ. Ag. Entrate 22 luglio 2009, n. 39/E, ed ora art. 1, comma 281, della L. n. 147 del 2013.

³) Art. 13, comma 3, del d.pr. n. 633 del 1972.

⁴) Con rif. a Cass. 1° agosto 2000, n. 10062, si veda in dottrina TINELLI G., Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa, in Riv. dir. trib., 2002, I, p. 437 ss.

⁵) Op. cit., p. 452, nt. 33.

alle attività ed operazioni da cui derivano ricavi e proventi che concorrono alla formazione del reddito, posta dall'art. 75, comma 5, prima parte, del T.U. delle imposte sui redditi (ora 109), comporta in sostanza come i componenti negativi debbano trovarsi in rapporto di stretta correlazione con l'attività produttiva di ricavi imponibili e non con specifici ricavi e proventi ⁽⁶⁾. Esula dalla valutazione di inerenza quella sulla congruità dei costi, la quale - pur reagendo sulla possibile deducibilità o non deducibilità degli stessi - è aspetto autonomo ⁽⁷⁾.

La posizione appena riassunta è il risultato di una complessa evoluzione interpretativa. Una recente dottrina ⁽⁸⁾ pone difatti in rilievo come il requisito di inerenza dei costi all'impresa - da una fase in cui si riteneva ricorresse solo in caso di stretta correlazione con il ciclo di produzione tipica - è stato progressivamente ravvisato dapprima nelle spese necessarie affinché la produzione potesse iniziarsi e compiersi, ancorchè sostenute prima che la stessa iniziasse, e da ultimo ricondotta all'attività complessiva, ritenendosi un valido indicatore di inerenza l'idoneità dei costi a procurare un qualche vantaggio all'impresa, in modo da essere funzionale alla sua attività ⁽⁹⁾. La stessa Amministrazione Finanziaria ravvisa ora inerenza anche nelle spese ed oneri in proiezione futura, od in successione di tempo, purchè legate all'attività (cfr. le Ris. n. 158/E del 28 ottobre 1998, la Circ. n. 30 del 7 luglio 1983, e la Ris. n. 9/1603 del 12 febbraio 1985), in questo dimostrando il superamento del requisito di stretta correlazione dei costi con ricavi imponibili.

Si può quindi argomentare come siano inerenti all'attività dell'impresa anche i costi e gli oneri sostenuti per conseguire economie di spesa od evitare il ripetersi di oneri, essendo tale comportamento coerente con le logiche economiche dell'impresa. Per questa prospettiva, si rinvia a Cass. 24 luglio 2002, n. 10802 ⁽¹⁰⁾, che richiama in motivazione il conforme precedente di Cass. 9 febbraio 2001, n. 1821.

Come si vede, la qualità di inerenza può assistere anche i costi sostenuti per evitare pregiudizi, ma è da sola insufficiente a giustificare la deducibilità di quei costi, là dove il medesimo, pur avendo quel fine, siano ritenuti "incongrui". Occorre quindi poter dare evidenza della complessiva giustificabilità del costo, anche in relazione al valore del beneficio che si intende conseguire, in termini di giudizio "ex ante".

Da quanto precede emerge che il principio di origine civilistica riguardante la non necessaria equivalenza economica delle concessioni potrebbe quindi avere un significato applicativo meno conflittuale, sotto il profilo tributario, limitatamente ai rapporti diversi da quelli d'impresa.

2.3. Transazione c.d. "novativa" e transazione semplice (o conservativa)

La transazione è **novativa** qualora determina l'estinzione del precedente rapporto e ad esso si sostituisce integralmente, in tal modo verificandosi una situazione di oggettiva incompatibilità tra il rapporto preesistente e quello dell'accordo transattivo, ovvero il sorgere di una obbligazione oggettivamente diversa dalla precedente, mentre, invece, è **semplice, o altrimenti detta conservativa**, qualora avente ad oggetto l'accordo con il quale le parti si limitano ad apportare modifiche solo quantitative ad una situazione già in atto ed a regolare il preesistente rapporto mediante reciproche concessioni, consistenti (anche) in una

⁶⁾ In questo senso, vedasi LEO, MONACCHI e SCHIAVO, Le imposte sui redditi nel T.U., Milano, 1999, vol. I, p. 1153.

⁷⁾ Sulla (autonoma) rilevanza della congruità dei costi, nel giudizio di deducibilità e per l'affermazione secondo cui la prova relativa faccia carico al contribuente, cfr. Cass. 10 novembre 2000 – 30 ottobre 2001, n. 13478, in Riv. dir. trib., 2001, II, p. 958 ss., con nota di Vantaggio M.

⁸⁾ FORTUNATO, Considerazioni critiche sulla indeducibilità delle "minusvalenze assimilate", in Riv. dir. trib., I, p. 131 ss. e 139 ss., in particolare.

⁹⁾ Cit., p. 144.

¹⁰⁾ La si veda in www.finanze.it, Banca dati giurisprudenza.

bilaterale e congrua riduzione delle opposte pretese in modo da realizzare un regolamento di interessi sulla base di un quid medium tra le prospettazioni iniziali (**App. Napoli, Sez. III, 29/04/2010**).

In materia di obbligazioni, va qualificata novativa una transazione che determina la estinzione del precedente rapporto e ad esso si sostituisce integralmente, di modo che si verifichi una situazione di oggettiva incompatibilità tra il rapporto preesistente e quello dell'accordo transattivo, cioè sorga dall'atto una obbligazione oggettivamente diversa dalla precedente. Costituisce, invece, transazione semplice o altrimenti detta conservativa l'accordo con il quale le parti si limitano ad apportare modifiche solo quantitative ad una situazione già in atto e a regolare il preesistente rapporto mediante reciproche concessioni, consistenti anche in una bilaterale e congrua riduzione delle opposte pretese in modo da realizzare un regolamento di interessi sulla base di un quid medium tra le prospettazioni iniziali (con richiamo a Cass. n. 7522/05) (**App. Roma, Sez. IV, 16/07/2008**).

Nella transazione c.d. "conservativa", con cui le parti si limitano a regolare il rapporto preesistente mediante reciproche concessioni, senza crearne uno nuovo (come avviene invece nel caso di transazione c.d. "novativa"), il rapporto che ne discende è comunque regolato dall'accordo transattivo e non già da quello che in precedenza vincolava le parti medesime, con la conseguenza che la successiva scoperta di inadempimenti non rilevati al momento della transazione (nella specie, relativa ad un contratto di appalto privato di lavori) può essere eventualmente fatta valere con l'impugnazione per errore dell'accordo transattivo, siccome rilevante ove abbia ad oggetto il presupposto della transazione e non già le reciproche concessioni (**Cass. civ., Sez. II, 13/05/2010, n. 11632**).

2.4. Transazione e danni futuri

In tema di transazione, le reciproche concessioni alle quali fa riferimento l'art. 1965 c.c., primo comma, possono riguardare anche liti future non ancora instaurate ed eventuali danni non ancora manifestatisi, purché questi ultimi siano ragionevolmente prevedibili; il relativo accertamento è riservato all'apprezzamento del giudice del merito ed è insindacabile in sede di legittimità, se sorretto da motivazione logica e completa. (Nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza di rigetto della domanda proposta dal conduttore, nei confronti del locatore, di accertamento della nullità, in quanto simulata, della transazione stipulata con riferimento al contratto di locazione ad uso diverso da abitazione tra di esse intercorso, ponendo in rilievo come la Corte territoriale avesse accertato essere la transazione in questione intervenuta a regolare la particolare situazione nella quale, da un lato, la società locatrice, obbligandosi a non eseguire il provvedimento di rilascio suo favore sino alla prevista scadenza, autorizzava la protratta occupazione dell'immobile, e, dall'altro, la società conduttrice, nei cui confronti sarebbe stato altrimenti eseguito lo sfratto, si obbligava a corrispondere sino alla suddetta scadenza indicata una somma mensile a titolo di corrispettivo dell'occupazione dell'immobile, con la previsione a suo carico di una penale per ogni altro giorno di ritardato rilascio oltre il periodo di consentita utilizzazione del bene, sicché le liti che le parti intendevano nel caso prevenire erano sia quella relativa al procedimento esecutivo di sfratto, sia l'altra relativa all'obbligo del conduttore di corrispondere o meno il canone durante il periodo intercorrente tra la dichiarata cessazione della locazione e la data di corresponsione dell'indennità, questione, quest'ultima, all'epoca della stipulazione della transazione costituente res dubia, in quanto oggetto di difformi decisioni in sede di giurisprudenza di legittimità e non essendo ancora intervenuta a dirimere il contrasto la sentenza delle sezioni unite n. 1177 del 2000) (**Cass. civ., Sez. III, 10/06/2005, n. 12320**).

2.5. Transazione traslativa e negozi di accertamento – Funzioni alternative

La transazione può avere **funzione traslativa** soltanto con riguardo a rapporti diversi da quello che ha formato oggetto della pretesa e della contestazione delle parti, essendo inconcepibile il trasferimento (tra le parti in lite), mediante transazione, di un diritto la cui appartenenza sia incerta perché oggetto di contestazione; **a tale incertezza, peraltro, può porsi fine non solo mediante negozio transattivo, caratterizzato dalla presenza di reciproche concessioni tra le parti, ma anche mediante mero negozio di accertamento**. (Nella fattispecie, la Corte di Cassazione ha escluso, pertanto, l'assoggettabilità ad azione revocatoria di un preteso trasferimento di proprietà immobiliare effettuato mediante atto di transazione, osservando che in realtà il giudice di merito aveva rilevato che le parti avevano stipulato un negozio di accertamento). (**Cass. civ., Sez. I, 17/09/2004, n. 18737**).

Quindi, i negozi di accertamento pur avendo con la transazione in comune il fine di dirimere o prevenire una lite tendono a meglio delimitare o chiarire le posizioni fra le parti, senza determinare attribuzioni patrimoniali riguardanti oggetti diversi dal rapporto litigioso.

Tuttavia, è insito nel negozio di accertamento poter essere causa di “redistribuzioni patrimoniali” nell’ambito del rapporto controverso, allo scopo di dirimere la situazione di incertezza (esempio: la precisazione del prezzo di compravendita, in relazione ad eventi che le parti ritengano abbiano un effetto diverso sul “quantum”. Il caso della liquidazione del prezzo di compravendita di un pacchetto azionario quotato, in base alle quotazioni dei trenta giorni anteriori al giorno del «closing» od alle quotazioni del mese anteriore al giorno del «closing», con ricorso al negozio di accertamento per stabilire quale delle due espressioni utilizzate nel medesimo testo contrattuale sia prevalente).

3. Schema tributario generale

Il contratto di transazione rileva:

(a) quanto alle principali imposte sugli scambi:

¶ - per l’applicazione dell’imposta di registro alle relazioni:

- (i) fra privati,
- (ii) o fra imprese (o soggetti equiparati), **quando i rapporti giuridici oggetto di transazione non dovessero rientrare nel campo di applicazione dell’I.V.A.** (ad esempio: la definizione di un risarcimento),
- (iii) od ancora fra privati ed imprese quando la transazione regoli – dal lato del soggetto non imprenditore - rapporti soggetti all’imposta di registro (esempio: la permuta fra il cespite di un privato ed il cespite di un’impresa, quale strumento di transazione);

- per l’applicazione dell’I.V.A., alle relazioni:

- (i) fra imprese, quando i rapporti giuridici oggetto di transazione rientrano nel campo di applicazione dell’I.V.A. (ad esempio: cessioni di beni o prestazioni di servizi, verso corrispettivo, quale oggetto di reciproche concessioni);
- (ii) fra privati ed imprese, quando – dal lato dell’impresa – la transazione regoli un rapporto soggetto ad I.V.A. (esempio: la permuta fra il cespite di un privato ed il cespite di un’impresa, quale strumento di transazione)

(b) quanto alle imposte personali sul reddito ⁽¹¹⁾:

- quale titolo costitutivo o modificativo di proventi od oneri a rilevanza eventualmente reddituale (imponibili, neutrali o deducibili).

4. Imposta di registro

4.1. Richiami al c.d. principio di territorialità – Applicazioni alla transazione

L’ art. 2 del T.U. approvato con il d.p.r. n. 131 del 1986 (di seguito T.U.R.), rubricato “Atti soggetti a registrazione” dichiara:

Sono soggetti a registrazione, a norma degli articoli seguenti:

a) **gli atti indicati nella tariffa, se formati per iscritto nel territorio dello Stato;**

¹¹) La presente relazione non ha ad oggetto l’applicazione dell’IRAP.

- b) i contratti verbali indicati nel comma primo dell'**art. 3**;
- c) le operazioni delle società ed enti esteri indicate nell'**art. 4**;
- d) **gli atti formati all'estero, compresi quelli dei consoli italiani, che comportano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di altri diritti reali, anche di garanzia, su beni immobili o aziende esistenti nel territorio dello Stato e quelli che hanno per oggetto la locazione o l'affitto di tali beni.**

Il contratto di transazione (il documento che racchiude la transazione) non si sottrae a queste regole, sebbene chi volesse ricercarne la menzione nella Tariffa ivi non troverebbe alcun apparente riferimento. **Fiscalmente, difatti, la transazione si risolve nelle disposizioni patrimoniali che essa contiene, e per tale ragione di essa si parla nelle disposizioni volte come a stabilire la determinazione della “base imponibile”.** In merito, l'art. 29 del T.U.R. così dispone:

[1] *Per le transazioni che non importano trasferimento di proprietà o trasferimento o costituzione di diritti reali l'imposta si applica in relazione agli obblighi di pagamento che ne derivano senza tenere conto degli obblighi di restituzione né di quelli estinti per effetto della transazione; se dalla transazione non derivano obblighi di pagamento l'imposta è dovuta in misura fissa.*

4.2. Formalità di registrazione (termine fisso, caso d'uso e corrispondenza)

Si richiamano alcuni elementi relativi alla formalità di registrazione, per quanto di rilievo anche per il contratto di transazione:

In base all'art. 5 del T.U.R.:

[1] Sono soggetti a registrazione in termine fisso gli atti indicati nella parte prima della tariffa e in caso d'uso quelli indicati nella parte seconda.

[2] **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 [o che si considerano soggette] all'imposta sul valore aggiunto.**

Il caso d'uso, per parte sua, è così definito (art. 6 del T.U.R.):

Si ha caso d'uso quando un atto si deposita, per essere acquisito agli atti, presso le cancellerie giudiziarie nell'esplicazione di attività amministrative o presso le amministrazioni dello Stato o degli enti pubblici territoriali e i rispettivi organi di controllo, salvo che il deposito avvenga ai fini dell'adempimento di un'obbligazione delle suddette amministrazioni, enti o organi ovvero sia obbligatorio per legge o regolamento.

La soggezione dell'atto alla registrazione in caso d'uso comporta quindi che il prelievo fiscale permanga allo stato latente, finché il caso d'uso non si realizzi.

L'art. 6 non è l'unica disposizione rilevante. Difatti, come si argomenta dall'art. 1, parte II, della tariffa allegata al T.U.R., gli atti formati per corrispondenza ⁽¹²⁾, ove tale forma sia utilizzabile ⁽¹³⁾, sono soggetti a registrazione in caso d'uso.

¹²) La corrispondenza presuppone il rischio di spedizione o di trasmissione dell'“epistola” e, laddove disgrega la rappresentazione unitaria della volontà in unico documento (l'atto) preclude la nascita dell'obbligo di registrazione dell'atto in termine fisso. Si realizza per invio della proposta e per ri-trascrizione del testo, in segno di avvenuta conoscenza ed integrale accettazione. E' dubbio che si possa considerare per corrispondenza lo scambio delle componenti del contratto per raccomandata “a mano”. Lo scambio via fax o pec è corrispondenza.

I contratti di transazione ed i negozi dichiarativi, che possono come si vedrà assolvere eventuali funzioni transattive (rimozione di incertezza; prevenzione della lite), condividono questo sistema (**registrazioni in caso d'uso se formulati per corrispondenza**)⁽¹⁴⁾, quando la natura delle pattuizioni rientra nelle tipologie sotto indicate e le medesime non coesistano, in un medesimo documento, con altre che imporrebbero la registrazione dell'atto in termine fisso (esempio: il trasferimenti di diritti immobiliari) e che non si possano scindere:

- Atti di contenuto patrimoniale riguardanti beni mobili (non interessati da formalità di trascrizione);
- Atti di natura dichiarativa, relativa a beni o rapporti di qualunque natura;
- Cessioni di crediti, compensazioni e remissioni di debiti, quietanze;
- Garanzie personali a favore di terzi (ad esempio: lettere di patronage rilasciate da soggetti diversi dal debitore);
- Atti diversi dai precedenti, a contenuto patrimoniale;
- Contratti preliminari.

In merito alla possibilità di stipulare la transazione per corrispondenza quando la forma scritta si richiede a soli fini di prova, si veda, in luogo di molti, PALAZZO A., *Transazione*, in *Dig. Priv.*, vol. XIX, p. 393 ed *ivi* riferimenti alla giurisprudenza, in nt. 48.

4.3. Transazione, nullità ed annullabilità del contratto di transazione

Può accadere che il contratto di transazione od i negozi che realizzino funzioni transattive contigue siano per qualche ragione nulli (esempio: transazione avente ad oggetto diritti indisponibili: art. 1966, cod. civ.; transazione relativa ad un contratto illecito: art. 1972, comma 1, cod. civ.), od annullabili (esempio: errore di diritto di una parte, del quale l'altra sia a conoscenza: arg. ex art. 1969, in relazione con l'art. 1429, cod. civ.; lite temeraria: art. 1971, cod. civ.; nullità del titolo, fuori del caso di contratto illecito: art. 1972, comma 2, cod. civ.).

Questa circostanza non è in sé causa preclusiva della tassazione d'atto.

Dispone invero l'art. 38 del T.U.R. (*Irrilevanza della nullità e dell'annullabilità dell'atto*)

[1] *La nullità o l'annullabilità dell'atto non dispensa dall'obbligo di chiedere la registrazione e di pagare la relativa imposta.*

[2] *L'imposta assoluta a norma del comma primo deve essere restituita, per la parte eccedente la misura fissa, quando l'atto sia dichiarato nullo o annullato, per causa non imputabile alle parti, con sentenza passata in giudicato e non sia suscettibile di ratifica, convalida o conferma.*

In altri termini, quindi, per la tassazione d'atto è sufficiente che il documento considerato rappresenti un contenuto negoziale conforme ad un tipo, qui la transazione, e se ne possano pertanto identificare i caratteri propri, a nulla rilevando la validità del titolo. **Pertanto tutto quanto si dirà in materia di imposte di atto**

¹³) Tale forma non è utilizzabile qualora la legge civile richieda a pena di nullità la forma scritta o l'atto abbia ad oggetto cessioni di aziende o costituzione di diritti reali sulle stesse (art. 1 della Tariffa, parte II, allegata al T.U.R.).

¹⁴) Ai sensi dell'art. 1967 c.c. la transazione necessita di prova scritta (cosa diversa dalla forma contrattuale scritta ad substantiam di cui all'art. 1350 c.c., limitata quest'ultima alle sole transazioni aventi ad oggetto i beni di cui al medesimo articolo), non risultando quindi sufficiente la prova orale (cioè quella testimoniale, offerta dall'opponente), ma necessitando almeno un principio di prova scritta, proveniente almeno da una delle parti contenente l'accordo o la proposta cui l'altra abbia, tacitamente o per facta concludentia, aderito (ad esempio, la quietanza liberatoria può integrare gli estremi del negozio transattivo, concorrendo i requisiti necessari, chiaramente desumibili dal contesto della quietanza e dal comportamento delle parti; **la transazione può essere provata anche con una pluralità di scritti separati non necessariamente contestuali, come la corrispondenza scambiata dalle parti**): Trib. Macerata 27 novembre 2007.

(base imponibile, relazione fra tassazione e forma documentale etc.) rileva sia per la transazione valida sia per quella invalida.

Per le imposte sui redditi, invece, l'eventuale nullità del titolo è causa impeditiva degli effetti reddituali che se ne volessero trarre e fra i terzi interessati a dedurre la nullità, seppure in via incidentale per la definizione del rapporto d'imposta può includersi l'Amministrazione Finanziaria.

4.4. Il significato dell'art. 29 cit. nella prassi erariale

La Circ. Min. Finanze, 10 giugno 1986, n. 37, chiari in questi termini la portata della norma:

«L'articolo 29 non trova riscontro del D.P.R. n. 634 del 1972. In effetti nell'articolo in argomento si è inteso trattare in modo più organico e completo la disciplina, ai fini dell'imposta di registro, del contratto di transazione stralciandola dalle disposizioni dell'articolo 27 del D.P.R. n. 634.

Infatti, l'attuale formulazione, oltre ad eliminare il dubbio, sorto in precedenza, che la disposizione si potesse riferire alle sole transazioni risolutive, più puntualmente indica la disciplina tributaria cui sono sottoposti tali contratti.

E' stato precisato, invero, che l'imposta deve essere applicata esclusivamente ⁽¹⁵⁾ agli obblighi di pagamento che derivano dal contratto stesso, *senza peraltro tenere conto di eventuali obblighi di restituzione, nè di quelli già previsti da rapporti controversi e che vengono estinti per effetto della transazione stessa.*

Data la chiara formulazione dell'articolo in esame è appena il caso di ricordare che, ove le transazioni comportino trasferimento di proprietà di beni immobili ovvero trasferimento o costituzione di diritti reali sugli stessi, la transazione deve essere assoggettata all'imposta con le aliquote previste dall'articolo 1 della parte prima della tariffa allegata al testo unico in esame, relativamente a tali immobili o diritti».

Tenuto conto delle relazioni sistematiche esistenti con l'art. 43 del T.U.R., può emergere una casistica molto ampia: Esemplicando:

- La restituzione al proprietario che risulta intestatario del cespite, da parte di chi si dichiara possessore «ad usucapionem» del cespite occupato, con compensazione delle spese di lite, è atto soggetto ad imposta fissa;
- La restituzione del cespite verso un corrispettivo in denaro comporta la tassazione della somma di denaro, in quanto compenso di una prestazione di fare;
- La costituzione di un diritto reale su cespite estraneo al rapporto controverso e l'assunzione da parte del beneficiario del diritto reale di un'obbligazione per prestazioni di servizi, pur se non posti in relazione di corrispettività, sono tassabili distintamente;
- Se, nel caso precedente, le concessioni vengono poste in relazione di corrispettività, prevale la tassazione più onerosa.

Si veda anche, a riscontro della possibilità di documentazione per corrispondenza della transazione: Cass. civ. Sez. I, 07/07/1999, n. 7048, per la quale: Il compromesso e la clausola compromissoria per arbitrato irrituale devono essere redatti per iscritto a pena di nullità solo se relativi a rapporti giuridici per i quali la forma scritta è richiesta "ad substantiam" ai sensi dell'art. 1350 c.c., mentre, se relativi ad altri rapporti, richiedono soltanto la prova per iscritto, secondo le regole di cui all'art. 1967 c.c. Tale prova può essere costituita da qualsiasi attestazione scritta circa la esistenza del mandato compromissorio, anche se successiva alla pattuizione ed a carattere meramente ricognitivo, purchè attribuibile alle parti. Pertanto, un documento, quale la conferma d'ordine, formato dal mediatore ai sensi dell'art. 1760, n. 3, c.c., da lui solo sottoscritto, ed inviato alle parti, che contenga la conferma dell'avvenuto accordo compromissorio, facendo salva la volontà delle parti di comunicare allo stesso mediatore il loro eventuale dissenso, costituisce prova del compromesso per arbitrato irrituale ove tale dissenso non sia stato manifestato.

¹⁵) Sempre che non importino costituzione o trasferimento di diritti reali, caso nel quale le basi imponibili sono stabilite secondo le regole generali di cui all'art. 43 del T.U.R., tenuto eventualmente conto della tassazione secondo la formula "prezzo-valore" di cui si parlerà anche oltre.

4.4.1. Rapporto con l'art. 28 (Risoluzione del contratto)

La transazione può dare luogo a risoluzione di anteriori rapporti e dare quindi luogo a restituzioni conseguenti allo scioglimento (retrocessione del bene; retrocessione del prezzo).

Nella vasta accezione delle fattispecie risolutive si includono spesso anche quelle basate sullo scioglimento contrattuale per **mutuo dissenso**.

La giurisprudenza di legittimità esprime le seguenti massime:

Cass. civ. Sez. I, 21-05-1998, n. 5075: La vendita con riserva di proprietà non è assimilabile ad una vendita sotto condizione risolutiva espressa, trattandosi di due istituti oggettivamente differenti sia dal punto di vista della disciplina civilistica, sia da quello fiscale; pertanto, nel caso di risoluzione di un contratto di vendita con riserva di proprietà per mancato pagamento del prezzo, il contratto con cui viene convenuta la risoluzione, comportando la retrocessione del bene oggetto del contratto risolto, deve essere assoggettato ad imposta proporzionale di registro, con la aliquota prevista per i trasferimenti immobiliari.

Commiss. Trib. Centr. Sez. XII, 08-09-2000, n. 4950: Allorquando la contrattazione privata risulta subordinata all'adozione di un provvedimento emanato da una p.a., che ne condiziona la realizzazione degli effetti giuridici voluti dalle parti, non può prescindere, ai fini di una corretta liquidazione dell'imposta dovuta, dall'esame dell'intera vicenda giuridica, onde accertare se si sia verificato realmente il trasferimento di un diritto reale assoggettabile a pretesa tributaria. Ciò non avviene sicuramente se gli interessati non abbiano conseguito il diritto di esercitare l'attività oggetto del contratto originario per mancanza della prescritta autorizzazione amministrativa. Il conseguente atto di rescissione del contratto non assume quindi i caratteri dell'atto di retrocessione di beni.

Cass. civ. Sez. V, 18-11-2011, n. 24252: La struttura della clausola di riscatto, apposta a un contratto di vendita, è quella della condizione risolutiva potestativa, a mezzo della quale il venditore si riserva il diritto di risolvere il contratto entro un tempo determinato, così automaticamente riacquistando la proprietà del bene contro la restituzione del prezzo e il rimborso delle spese; pertanto, ai fini dell'imposta di registro - che è imposta d'atto - l'atto di esercizio del riscatto non è qualificabile come atto traslativo inverso alla prima vendita, e ad esso si applica l'imposta in misura fissa come previsto dall'art. 28 del D.P.R. n. 131/1986 (T.U. imposta di registro). La cessione del patto di riscatto è valida anche quando abbia ad oggetto la posizione del venditore che abbia già ricevuto il pagamento del prezzo.

Quindi, laddove le restituzioni derivanti dallo scioglimento del vincolo non derivino da meccanismi contrattuali originari (clausola risolutiva espressa, clausola di riscatto), operanti alla stregua di condizioni risolutive in senso ampio, i passaggi derivanti dalle restituzioni apparirebbero vicende di segno contrario imponibili (art. 28 del T.U.R.).

In questi termini risulterebbe anche la prassi erariale nella Ris. 14 novembre 2007, n. 329, per il caso di scioglimento di una donazione per mutuo dissenso fra donatario ed eredi del donante ⁽¹⁶⁾.

¹⁶) Nella Ris. n. 20/E del 14 novembre 2014, si esamina il particolare caso di risoluzione - **per mutuo dissenso e senza corrispettivo** - del contratto di donazione di beni immobili fra le parti della donazione originaria. La retrocessione gratuita dovrebbe come tale, secondo una prima ipotesi interpretativa, essere attratta all'ambito di applicazione dell'imposta sulle donazioni e non dare luogo a restituzione delle imposte versate sull'atto risolto. Poiché tuttavia, l'art. 28, comma 2, del T.U.R. richiede che siano assoggettate ad imposta di registro **le prestazioni derivanti dal mutuo dissenso, oltre l'eventuale corrispettivo di scioglimento**, mentre lo scioglimento della donazione determina la sola **"restituzione"** del cespite donato, si conclude per la sola applicazione dell'imposta di registro in misura fissa. Tale conclusione, tenuto conto del precedente rappresentato dalla Ris. n. 329/E del 2007, dovrebbe peraltro circoscriversi al solo scioglimento della donazione intercorso fra le parti originarie della donazione, non potendosi ritenere che il diritto di scioglimento si trasmetta agli eredi del donatario. Ove invece lo scioglimento intervenga fra il donante originario e gli eredi del donatario, la retrocessione gratuita sconterà l'imposta di donazione, per quanto non annullata dalle c.d. franchige.

Conseguirebbe altresì che le restituzioni cui fa riferimento l'art. 29, per la transazione, dichiarandone la neutralità, sarebbero quelle sole che derivano da reciproche concessioni non consistenti nello scioglimento consensuale di contratti, che comportino restituzioni.

Si consideri ad esempio: la restituzione di un cespite, occupato dal transigente "A", in relazione con il riconoscimento ad "A" da parte del proprietario "B" di un conguaglio di prezzo sulle prestazioni contestate nell'ambito di un diverso contratto. In tal caso, risulta tassabile il solo conguaglio, ma non la restituzione.

Tuttavia questa interpretazione appare probabilmente superata dall'attenta lettura della ricordata Ris. n. 20/E del 2014 che, seppure con un ragionamento non limpidissimo, accredita l'idea che le restituzioni da scioglimento per mutuo dissenso siano sempre neutrali, se intervenute fra le parti originarie e quindi di questo stesso principio dovrebbero beneficiare anche gli scioglimenti di contratto per mutuo dissenso, quale strumento di transazione. Regola comune, a questo punto sia all'art. 28 sia all'art. 29 del T.U.R.

4.5. Precedente prossimo

Nel d.p.r. n. 634 del 1972, che costituisce **l'antecedente prossimo del T.U.R., la disciplina della transazione veniva identificata per rinvio a quella delle risoluzioni contrattuali**, stabilendosi (*sub* art. 27) che:

“La risoluzione del contratto è soggetta all'imposta in misura fissa se dipende da condizione risolutiva espressa contenuta nel contratto stesso ovvero se è posta in essere mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata entro il secondo giorno non festivo successivo a quello in cui è stato concluso il contratto.

In ogni altro caso l'imposta è dovuta in misura fissa, **se la risoluzione è gratuita**, e in misura proporzionale quando è pattuito un corrispettivo. Agli effetti della determinazione dell'imposta proporzionale il corrispettivo della risoluzione e gli effetti da questa derivanti si considerano disposizioni necessariamente connesse.

Il disposto del comma precedente si applica alle transazioni”.

In via di prassi si era quindi affermato, nella Ris. 23 marzo 1988, n. 250475: “La scrittura privata delle parti, rivolta ad estinguere gli effetti di un precedente contratto lasciando peraltro impregiudicati gli effetti già prodotti, non è inquadrabile in una transazione novativa, bensì in una risoluzione gratuita, ovvero in un contratto estintivo da cui non deriva alcuna attribuzione patrimoniale. Ne consegue che ad una tale scrittura è applicabile l'imposta in misura fissa”.

* * * * *

In sostanza, in base all'elemento storico, ritraibile dalla disciplina della risoluzione, ed alle sopravvenute precisazioni in tema di effetti tributari del mutuo dissenso (fra le parti originarie):

(i) le transazioni dichiarative o semplici, nelle quali ci si limiti alla condonazione delle reciproche pretese, senza innovazione dei rapporti preesistenti, sono atti sottoposti ad imposta di registro in misura fissa (in termine fisso o in caso d'uso a seconda della forma contrattuale prescelta, assumendo la formazione dell'atto nel territorio dello Stato). Si tratta, peraltro, della forma di transazione più elementare e per questa ragione probabilmente poco ricorrente, avendo ad oggetto l'estinzione pura e semplice delle pretese alla base della lite in atto o temuta;

(ii) le transazioni comportanti, invece, una modificazione qualunque alle ragioni e diritti rispettivamente di pertinenza delle parti in forza di titoli anteriori, che venissero innovati, oppure comportanti la costituzione, modificazione od estinzione di rapporti diversi da quello controverso, come mezzo a fine per estinguere o

prevenire la lite, sono soggetti all'imposta conforme agli effetti di trasferimento che la transazione produce e quindi alle eventuali imposte proporzionali dovute a seconda del tipo di trasferimento.

(iii) quando la transazione ha effetti risolutivi di rapporti anteriori o disciplina un "contrarium contractum" fra le parti originarie, le mere restituzioni apparirebbero neutrali, in quanto non costituenti prestazioni, mentre potrebbero rilevare le prestazioni fatte o promesse per conseguire lo scioglimento.

Queste distinzioni, a parte la precisazione di cui sub (iii) desumibile dall'ultima prassi erariale, trova riscontro in giurisprudenza ove si affermò: "A norma dell'art. 27, 2° e 3° comma, d. p. r. 26 ottobre 1972, n. 634, la transazione è assoggettata ad imposta proporzionale di registro quando il relativo contratto, anziché essere limitato alla rinuncia o condonazione delle reciproche pretese, contenga una novazione qualunque delle ragioni o dei diritti rispettivamente competenti alle parti in forza di titoli anteriori" (**Commiss. Trib. Centr., 09/06/1988, n. 4792**).

Sempre in applicazione del ricordato schema si ritenne che "l'atto con il quale si pone fine ad una lite giudiziaria, con l'unico scopo di consolidare determinate situazioni di fatto già verificatesi in precedenza e di rendere certi determinati rapporti giuridici per i quali pendeva il procedimento giudiziario, non ha contenuto traslativo della proprietà dei beni ma solo quello tipico di un atto di transazione, con la conseguenza che ai fini dell'imposta di registro vanno solo tassate le somme versate e ricevute per la transazione stessa" (**Commiss. Trib. Centr., 19/02/1982, n. 959**).

Le transazioni comportanti attribuzioni patrimoniali saranno di norma tassabili in base alla natura intrinseca della clausola dispositiva, indipendentemente dal titolo o dalla forma apparente (art. 20 del T.U. cit.).

In giurisprudenza, sulla modalità di tassazione si è osservato:

- (i) "L'atto di transazione con cui la curatela rinuncia a proporre od a proseguire l'azione revocatoria fallimentare della vendita di un immobile effettuata dal fallito **contro il pagamento di una certa somma da parte del terzo al fallimento** non è assoggettabile all'imposta proporzionale di registro con l'aliquota prevista per i trasferimenti immobiliari (art. 1, tar. all. A, t. u. registro), non essendo ravvisabile né un atto di trasferimento né potendo tale somma qualificarsi come una integrazione del prezzo di vendita dell'immobile stesso" (**Cass. civ., Sez. I, 08/02/1989, n. 794**);
- (ii) "L'atto con cui due soggetti rinunciano in favore di una società a qualsiasi pretesa sulle aree possedute da quella società e da loro in precedenza rivendicate ed a qualsiasi facoltà ed azione dipendente dai diritti già vantati sulle aree medesime, garantendo la società da eventuali pretese di terzi, verso un determinato corrispettivo, dopo il pagamento del quale i soggetti stessi si impegnano ad addivenire agli atti necessari per la trascrizione nei registri immobiliari e per le eventuali volture catastali, mediante deposito della scrittura in atti di notaio o mediante stipula di scrittura privata autenticata o di atto pubblico, in cui risultino le precedenti pattuizioni, **integra gli estremi giuridici di una transazione novativa (e non dichiarativa) a contenuto intrinsecamente traslativo, che soggiace all'imposta di registro secondo l'aliquota di cui all'art. 1 della tariffa, alleg. A, r. d. 30 dicembre 1923, n. 3269, e non già una transazione novativa recante una mera obbligazione di somme, che avrebbe scontato l'aliquota della imposta di registro prevista dall'art. 28 della suindicata tariffa** (Cass. civ., 13/01/1981, n. 266).

La distinzione fra il caso in cui la transazione (innovativa dello stato giuridico anteriore) sia traslativa o rechi mere obbligazioni al pagamento di somme di denaro è fonte di incertezze, da dirimere caso per caso.

Ad esempio, per il caso in cui un Comune provveda all'assunzione diretta di un pubblico servizio, con riscatto dalla società concessionaria del medesimo, secondo la disciplina del r. d. 15 ottobre 1925, n. 2578, l'art. 24 di tale decreto prende in considerazione **il valore degli impianti realizzati dalla predetta società, non al fine di determinare un prezzo per il trasferimento degli stessi, ma quale mero parametro per liquidare a carico dell'ente territoriale un equo indennizzo**; pertanto, la transazione intervenuta fra il

comune e la società, in ordine ai rapporti conseguenti a quel riscatto, la quale risulti limitata a quantificare il credito fissato dalla citata norma, senza aggiungere alcuna disposizione che implichi trasferimento di beni dalla società al comune (nella specie: in quanto le clausole della concessione prevedevano la loro acquisizione in favore del secondo man mano che venivano realizzati dalla prima), **non può essere assoggettata ad imposta di registro quale atto traslativo della proprietà (Cass. civ., 06/06/1983, n. 3831).**

Ove la transazione contenga più atti dispositivi, anche se immessi in unico documento contrattuale, ma ciascuno con la propria autonomia (ad esempio una vendita ed una locazione stipulati per estinguere la lite), ogni atto dispositivo verrà tassato in proprio, eccetto gli accolti di debito accedenti agli atti di disposizione (ad esempio, gli accolti costituenti pagamento di un prezzo di trasferimento di cespiti, disposto per estinguere la lite) e le quietanze rilasciate in atto (art. 21 del T.U.).

In merito, si ricorda peraltro che la compensazione fra partite reciproche definite in sede di transazione od utilizzate per regolare il pagamento di una posta a debito definita in sede di transazione non costituisce causa di abbattimento della base imponibile delle somme transattivamente riconosciute (i.e. non si può pretendere la tassazione del versamento al netto della compensazione)

Si è infatti osservato, in modo condivisibile, che:

“L'atto di transazione contenente la determinazione di una somma di danaro riconosciuta in misura maggiore di quella effettivamente versata per effetto di scomputo da essa, in via di compensazione, di un altro importo di danaro, individua due disposizioni necessariamente connesse ai sensi dell'art. 27 d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634. Conseguentemente l'imposta proporzionale dovuta ai sensi dell'art. 9 della tariffa allegata alla legge di registro dev'essere applicata su tutto l'importo riconosciuto e non soltanto su quello effettivamente versato” (Commiss. Trib. Centr., Sez. XIII, 29/11/1993, n. 3419).

Ciò in applicazione della regola di cui al comma 2 dell'art. 21 del T.U. secondo cui, in caso di disposizioni intrinsecamente connesse, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che determina la tassazione più onerosa (e tale è la somma promessa al lordo della compensazione, in quanto prestazione a contenuto patrimoniale, soggetta all'aliquota del 3%, mentre il patto di compensazione subisce il prelievo con l'aliquota dello 0,50% sull'ammontare compensato).

4.6. Transazione ed enunciazione di atti non registrati

La transazione è a volte fonte di imbarazzo, poiché veicolo di enunciazione di precorsi atti non registrati, intercorsi fra le stesse parti transigenti (art. 22, comma 1, del T.U.R.) ⁽¹⁷⁾.

¹⁷) **Art. 22** del T.U.R.:

Enunciazione di atti non registrati

[1] Se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene la enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate. **Se l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso è dovuta anche la pena pecuniaria di cui all'art. 69.**

[2] L'enunciazione di contratti verbali non soggetti a registrazione in termine fisso non dà luogo all'applicazione dell'imposta quando gli effetti delle disposizioni enunciate sono già cessati o cessano in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione.

Per questa ipotesi, se la transazione è soggetta a registrazione in termine fisso, la formalità relativa a questo atto trascinerà la tassazione degli atti enunciati e non registrati, con le sanzioni amministrative di omessa registrazione, ove trattasi di atti che avrebbero dovuto registrarsi in termine fisso, e con prelievo della sola imposta fissa ove al contrario si fosse trattato di atti registrabili legittimamente solo in caso d'uso.

In tali eventualità, per conservare la dilazione tributaria sulla tassazione degli atti enunciati al verificarsi del caso d'uso, potrà considerarsi l'ipotesi di stipulare la transazione per corrispondenza, tutte le volte in cui non necessitino trascrizioni od iscrizioni in base al titolo transattivo (art. 9, I, parte prima, e 1, parte seconda, Tar., allegata al T.U.).

4.7. Rinunzie a diritti reali

La Ris. Dir. Reg. Lombardia n. 114394 del 2011 ribadisce come le c.d. **rinunzie abdicative** con le quali un soggetto si priva di un diritto, pur senza anettere alcun altro effetto della sua dichiarazione, il quale si verifica in via autonoma a causa un'espressa previsione normativa basata sull'intervenuta rinuncia (ad esempio: la consolidazione di diritti), debbano scontare l'imposta proporzionale in ragione dell'oggetto su cui cade la rinuncia (¹⁸).

Nella Ris. Ag. Entrate del 16 febbraio 2007, n. 25 si esamina un caso di rinuncia a titolo gratuito di usufrutto vitalizio a favore dei nudi proprietari e se ne afferma l'attrazione al regime di prelievo dell'imposta di donazione a causa della natura gratuita dell'atto.

Il principio non è quindi generalizzabile alle transazioni in cui la rinuncia faccia parte eventuale di un complesso di reciproche concessioni, nell'ambito di un regolamento di rapporti complessivamente a titolo oneroso. In tali contesti, la rinuncia potrebbe essere una prestazione di fare, se corrispettivo di un vantaggio, salva tassazione del maggiore dei due valori; oppure essere tassata in via separata, se avente ad oggetto l'estinzione di un'obbligazione.

Per la stessa ragione deve distinguersi la rinuncia transattiva ad un credito (remissione) e la donazione liberatoria.

Di contro sono soggette ad imposta fissa le rinunzie ad eredità da parte di chiamati che non l'abbiano previamente accettata in maniera espressa o tacita. Da parte sua, la rinuncia fatta sotto forma di donazione, vendita o cessione di diritti di successione o a favore di altri chiamati, costituisce atto di disposizione soggetto all'imposta di trasferimento da definirsi in ragione del proprio contenuto patrimoniale dell'atto (Ris. Min. Finanze 12 agosto 1978, n. 250734).

4.8. Transazione, negozi dichiarativi e quietanze

In questo ambito, pare opportuno definire, per quanto possibile, il rapporto fra:

- (i) la transazione, specie se volta a prevenire una lite,
- (ii) il negozio di accertamento
- (iii) e la quietanza,

essendo le relative figure oggetto di autonoma e diversificata tassazione (salvo per la quietanza che sia contenuta nel medesimo atto di attribuzione di determinate somme o valori, la quale per tale sua collocazione non è oggetto di autonoma tassazione), con le correlate occasioni di controversia in relazione agli arbitraggi possibili.

[3] Se l'enunciazione di un atto non soggetto a registrazione in termine fisso è contenuta in uno degli atti dell'autorità giudiziaria indicati nell'art. 37, l'imposta si applica sulla parte dell'atto enunciato non ancora eseguita.

¹⁸) Per le imposte sui redditi, la rinuncia **a servitù** verso corrispettivo genera una plusvalenza, assumendosi realizzata una parte del valore del fondo dominante (si veda la Ris. Ag. Entrate n. 210/E del 22 maggio 2008).

4.8.1. Segue: **negozi di accertamento dichiarativo**

I negozi dichiarativi subiscono il prelievo di un'imposta di registro dell'1% sul valore patrimoniale dell'oggetto su cui cade l'accertamento (l'imposta è prelevabile in caso d'uso, se l'atto, potendo esserlo, è stipulato per corrispondenza: art. 3, I, Tar., e I, II, del T.U.R.)¹⁹).

Di per sé i negozi di accertamento non dovrebbero contenere dazioni di somme, ma al più precisare l'ammontare di quanto dovuto, senza che ciò rappresenti una concessione fatta a fronte di altra contropartita.

Sulla distinzione rispetto alla transazione, si è osservato, in sede extratributaria:

“A differenza della transazione, con la quale le parti modificano la disciplina di un rapporto preesistente mediante reciproche concessioni, con il negozio di accertamento, le parti rimuovono dubbi ed incertezze relativi ad un determinato rapporto giuridico con una regolamentazione nuova ma corrispondente alla situazione preesistente, restando pur esso soggetto (specialmente in materia di lavoro) al limite imposto dall'art. 1966 c. c., che sancisce la nullità della transazione avente ad oggetto diritti sottratti alla disponibilità delle parti (**Cass. civ., Sez. lavoro, 09/07/1987, n. 5999**).

Sempre in sede extra-tributaria, si è ritenuto che “una scrittura privata che non costituisca una transazione per difetto delle reciproche concessioni delle parti e per la mancanza di sottoscrizione dei due contraenti, può ben costituire un negozio unilaterale di accertamento ove sia sottoscritta da un soggetto e caratterizzata dalla volizione di costui di conferire certezza ad un preesistente rapporto giuridico, precisandone, in modo definitivo e vincolante, l'essenza, il contenuto e gli effetti (**Cass. civ., 06/11/1981, n. 5857**).

Può farsi rientrare fra i meri negozi di accertamento dichiarativo e non fa quelli traslativi (salvi i casi di abuso) **il regolamento di confine fra le proprietà immobiliari contenuto in un accordo concernente l'accertamento o regolamento del confine stesso**. Tale accordo, non avendo ad oggetto la costituzione, il trasferimento o la modificazione di diritti reali, non necessita della forma scritta ad substantiam, né tanto meno ad probationem, come invece si richiede per la transazione, giacché tale accordo non presuppone il requisito tipico della transazione, ossia le reciproche concessioni dei contraenti (**App. Firenze, Sez. I, 05/10/2010**).

Ai negozi dichiarativi appartengono le divisioni senza conguagli. Le divisioni, come tutti i contratti, possono costituire oggetto di concessione transattiva, là dove ad esempio la lite fra le parti su dati rapporti si estingua in quanto esse si accordino per procedere alla ripartizione di compensi indivisi in sé non interessati da controversia (si veda anche l'apposito par. di cui oltre).

4.8.2. Segue: **atti di ricognizione di debito**

La Nota 16 settembre 2011, n. 114394 della Dir. Reg. Lombardia assume che la ricognizione di debito, disciplinata dall'art. 1988, cod. civ., sia essa titolata (con riferimento al titolo sottostante) o pura (senza tale riferimento), è **atto di natura dichiarativa soggetto all'imposta dell'1%** (in caso d'uso se l'atto è stipulato per corrispondenza).

Nella ricognizione titolata, risulta altresì tassabile **l'enunciazione** dell'atto cui la ricognizione si riferisce, ove non registrato.

4.8.3. Segue: **atti di rettifica catastale**

Il caso è oggetto di esame nella Ris. Min. Finanze 18 febbraio 1983, n. 250850, per la quale:

¹⁹) Tale previsione non si applica, al di là dell'assonanza, **ai c.d. atti ricognitivi di condizioni sospensive**, predisposti e registrati per dare conto del verificarsi di condizioni comportanti la liquidazione di un'imposta complementare (i.e.: aggiuntiva) dell'atto originario, registrato in pendenza della condizione. Tali atti ricognitivi, non avendo contenuto patrimoniale, ma solo il fine procedimentale di consentire la liquidazione del conguaglio d'imposta sull'atto condizionato, scontano l'imposta in misura fissa (Ris. 14 gennaio 2014, n. 7/E).

“E’ opinione della Scrivente, infatti, che - in via di principio - allorquando un atto miri semplicemente a rettificare i dati catastali di un immobile, riportati nel precedente atto di trasferimento, lasciando immutate tutte le altre pattuizioni in quest’ultimo presenti, l’atto stesso debba riconoscersi privo di contenuto patrimoniale e quindi assoggettabile all’imposta fissa di registro di cui all’art.11 della Tariffa, parte prima, allegato A al D.P.R. 26 ottobre 1972, n.634. Come, del resto, ha rilevato anche la Commissione Centrale in una non recente sentenza (decisione n.81997 del 23 ottobre 1961), deve essere applicata l’imposta fissa di registro, e non quella proporzionale dovuta per gli atti di trasferimento, allorquando risulta "in modo inequivoco la identità dei beni menzionati nel primo atto di trasferimento e in quello di rettifica e quando il secondo di tali atti si limita semplicemente a precisare i dati catastali del bene trasferito". Nel caso di specie, a detta dei contribuenti, i confini insieme agli altri elementi principali di identificazione del bene compravenduto risultano gli stessi in ambedue gli atti di cui si tratta.”

4.8.4. Segue: **transazioni e quietanze**

L’atto di quietanza è soggetto all’imposta proporzionale dello 0,50% (in termine fisso, ex art. 6, I, Tar., **o in caso d’uso ex artt. 1 e 5, II, Tar., se in forma di scritture private non autenticate**), mentre la dazione di somme – non costituenti il corrispettivo di cessioni o di prestazioni (ad esempio: i risarcimenti) - nell’ambito di transazioni subisce un onere del 3% (in termine fisso, ex art. 9, I, Tar., o in caso d’uso, ex art. 1, II, Tar.).

Sulla differenza, si è detto che:

“Ai fini della qualificazione di una dichiarazione liberatoria sottoscritta dalla parte **come quietanza o piuttosto come transazione**, occorre considerare che la quietanza liberatoria rilasciata a saldo di ogni pretesa costituisce, di regola, una semplice manifestazione del convincimento soggettivo dell’interessato di essere soddisfatto di tutti i suoi diritti, e pertanto concreta una dichiarazione di scienza priva di alcuna efficacia negoziale, laddove nella dichiarazione liberatoria sono ravvisabili gli estremi di un negozio di rinuncia o transazione in senso stretto soltanto quando , per il concorso di particolari elementi di interpretazione contenuti nella stessa dichiarazione, o desumibili "aliunde", risulti che la parte l’abbia resa con la chiara e piena consapevolezza di abdicare o transigere su propri diritti. (In applicazione di questo principio di diritto, la Suprema Corte ha ritenuto esente da vizi di motivazione la sentenza di merito che qualificava il documento sottoscritto dalle parti come transazione - e non come semplice quietanza liberatoria - avendo il giudice di merito accertato che le parti si erano scambiate delle reciproche concessioni) (**Cass. civ., Sez. III, 20/01/2003, n. 729**).

Sembra quindi che la causa transattiva riconoscibile in atto modifichi il prelievo, mentre se il fine di transazione è confinato nei motivi e la quietanza si mostra come mero atto di adempimento ricevuto, la funzione transattiva non interferisce. Occorre peraltro attentamente valutare se sia preferibile conseguire l’imposta di quietanza oppure dare un quadro puntuale delle pretese che si vanno a sanare, atteso che le quietanze, per loro natura, non si prestano a tale funzione ⁽²⁰⁾.

²⁰) **Cass. civ. Sez. II, 06/10/1999, n. 11117**:Affinchè una transazione sia validamente conclusa, è necessario, da un lato, che essa abbia ad oggetto una “res dubia”, e, cioè, che cada su un rapporto giuridico avente, almeno nella opinione delle parti, carattere di incertezza, e, dall’altro, che, nell’intento di far cessare la situazione di dubbio, venutasi a creare tra loro, i contraenti si facciano delle concessioni reciproche. L’oggetto della transazione, peraltro, non è il rapporto o la situazione giuridica cui si riferisce la discorde valutazione delle parti, ma la lite cui questa ha dato luogo o può dar luogo, e che le parti stesse intendono eliminare mediante reciproche concessioni, che possono consistere anche in una bilaterale e congrua riduzione delle opposte pretese, in modo da realizzare un regolamento di interessi sulla base di un quid medium tra le prospettazioni iniziali. Per quanto attiene alla prova del rapporto transattivo, l’assoggettamento della transazione alla prova per iscritto, a norma dell’art. 1967 c.c., comporta che devono risultare documentalmente tutti gli elementi essenziali di tale negozio, ivi compreso quello della reciprocità delle concessioni. *Pertanto, non può essere attribuito il valore di un negozio transattivo alla scrittura privata attestante l’avvenuta consegna di una somma di*

Nello stesso senso:

“La quietanza, che, di regola, ancorché contenga l'affermazione del creditore di essere stato soddisfatto di ogni spettanza, integra un atto unilaterale di mero riconoscimento del pagamento effettuato dal debitore, può assumere natura e consistenza di contratto transattivo, qualora evidenzi la comune volontà delle parti, in relazione ad un dissenso, sia pur potenziale, su un determinato rapporto giuridico, di evitare ogni contesa mediante reciproche concessioni (indipendentemente dall'equivalenza fra il datum e il retentum); pertanto, con riguardo ai danni derivanti da un incidente stradale, la quietanza rilasciata dal danneggiato all'assicuratore del danneggiante, con la dichiarazione del sottoscrittore di ritenersi pienamente soddisfatto e di non avere altre pretese da avanzare, può configurare una transazione, quando concorrano i suddetti elementi, **mentre non è ostativa in proposito la circostanza che l'atto si riferisca solo ad alcune componenti del danno complessivo, in relazione al contenuto della garanzia assicurativa** (nella specie: inerente alla sola invalidità permanente), ovvero alla mancata inclusione dei danni non ancora venuti ad esistenza, trattandosi di elementi rilevanti al diverso fine dell'individuazione dei limiti oggettivi del contratto medesimo” (Cass. civ., Sez. III, 22/09/1986, n. 5702).

4.8.5. Segue: atti di transazione e quietanza con compagnie di assicurazione

Le transazioni con le compagnie di assicurazione non suscitano particolari questioni, là dove riconducibili alla disposizione di cui all'art. 7 della Tabella allegata al T.U. cit., che accorda l'esenzione da tributo (e quindi la tassazione nella sola misura fissa in caso di registrazione) ai “Contratti di assicurazione, di riassicurazione e di rendita vitalizia soggetti all'imposta di cui alla legge 29 ottobre 1961, n. 1216 (imposta sulle assicurazioni), nonché ricevute parziali di pagamento, quietanze, ivi comprese quelle rilasciate agli assicuratori per il pagamento delle somme assicurate e ogni altro atto inerente all'acquisizione, gestione ed esecuzione dei predetti contratti posto in essere nei rapporti dell'assicuratore con altri assicuratori, con agenti, intermediari ed altri collaboratori, anche autonomi, e con gli assicurati;...”.

4.8.6. Segue: transazioni relative a rapporti economici correlati a procedimenti di separazione e divorzio

L'art. unico della L. n. 260 del 1976 fornì la seguente interpretazione autentica della Tariffa, I, allegata al d.p.r. n. 634 del 1972 (antecedente storico prossimo dell'attuale T.U.R): “Le sentenze di scioglimento o di cessazione degli effetti civili del matrimonio e quelle di separazione personale, ancorché portanti condanne al pagamento di assegni o attribuzioni di beni patrimoniali, nonché quelle che modificano tali condanne o attribuzioni, si intendono sottoposte alla imposta di registro, prevista in misura fissa dall'articolo 8, lettera e), della tariffa allegato A, parte I, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 634”.

Attualmente l'art. 8, I, tar., allegata al T.U.R. dispone la soggezione ad imposta fissa dei provvedimenti giudiziari:

“f) aventi per oggetto lo scioglimento o la cessazione degli effetti civili del matrimonio o la separazione personale, ancorché recanti condanne al pagamento di assegni o attribuzioni di beni patrimoniali, già facenti parte di comunione fra i coniugi; modifica di tali condanne o attribuzioni”.

In merito, si sono poste alcune questioni.

La Ris. Min. Finanze 2 agosto 1985 n. 250588, conferma come dette disposizioni collaterali [disposizioni relative al pagamento di assegni od all'attribuzione di beni patrimoniali, già facenti parte di comunione fra i coniugi], purchè contenute nel verbale di separazione, accedano al beneficio dell'imposta fissa di registro.
Come segue.

danaro, qualora dal documento, pur in presenza di espressioni verbali afferenti alla volontà di rilasciare ampia quietanza liberatoria, non risulti su quali contrapposte pretese e su quali diritti viene ad incidere l'effetto abdicativo del negozio, così da delineare l'ambito preclusivo di ulteriori pretese da parte del soggetto autore della quietanza.

Un avvocato chiedeva di conoscere se al caso di specie prospettato dal medesimo fossero applicabili le disposizioni contenute nella legge 10-5-1976, n. 260, soprattutto con riferimento a quanto chiarito in merito alla circolare ministeriale 21/250695 del 14-6-1976 .

L'istante, premesso che in data 25-3-1983 due coniugi avevano instaurato innanzi al Tribunale di Verona un procedimento per la separazione giudiziale degli stessi, rendeva noto che, successivamente, nel corso dell'udienza del 21-1-1984, le parti sottoscrivevano un verbale nel quale si stabilivano le condizioni ed i termini della loro separazione consensuale ponendo così fine al menzionato procedimento giudiziario.

Presentato per la registrazione il predetto verbale con il relativo decreto di omologa del citato tribunale, il competente Ufficio del registro applicava all'atto l'aliquota prevista dall'art. 1 della tariffa, parte prima, allegato A al DPR 26-10-1972, n. 634 (trasferimenti immobiliari) e non l'imposta fissa.

Ciò, tenuto conto che nel verbale in parola, oltre alla corresponsione da parte del marito alla moglie di un assegno di mantenimento, era contemplata la permuta di due immobili fra i coniugi.

L'Agenzia ritenne per converso applicabile la sola imposta fissa. Alla base di questa soluzione sta il fatto che gli accordi economici di separazione non sono atti che manifestano capacità contributiva imponibile. In merito, il documento di prassi osserva:

“Come si è già evidenziato nella circolare 21/250695 del 1976, invero, nello stabilire, con l'articolo unico della legge n. 260 dello stesso anno, che le sentenze di scioglimento o di cessazione degli effetti civili del matrimonio e quelle di separazione personale, ancorché portanti condanne al pagamento di assegni o attribuzioni di beni patrimoniali, si intendono sottoposte all'imposta fissa di registro, **il legislatore ha voluto, in sostanza, precisare che per gli anzidetti provvedimenti giurisdizionali - concernenti lo status personale e patrimoniale dei coniugi - è esclusa, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, ogni valutazione della capacità contributiva dei soggetti interessati.**

Tenendo conto di tale chiara volontà legislativa, con la surricordata circolare 21/250695 si è poi osservato che al pari dei detti provvedimenti giurisdizionali, anche le convenzioni concernenti lo status personale e patrimoniale dei coniugi (convenzioni relative alla separazione consensuale e alla corresponsione degli alimenti) debbono intendersi comprese, in ogni caso, nell'art. 11 della tariffa, parte prima, allegata al DPR n. 634 o nell'art. 4 della tariffa, parte seconda, a seconda della forma che assumono tali convenzioni, con il conseguente assoggettamento di queste ultime alla sola imposta fissa di registro.

Ciò precisato, si concluse che, allorché, come nel caso prospettato, una convenzione, omologata, di separazione consensuale dei coniugi preveda, fra l'altro, attribuzioni, modificazioni o accertamenti di diritti su beni immobili o mobili, la convenzione stessa debba sempre scontare il tributo di registro in misura fissa per l'impossibilità da parte dei competenti Uffici finanziari di valutare, per quanto sopra ricordato, la capacità contributiva dei soggetti interessati.

Tesi confortata dal tenore letterale delle disposizioni presenti nell'articolo unico della legge n. 260 del 1976.

Con detto articolo, invero, come già evidenziato, si è stabilito l'assoggettamento ad imposta fissa di registro fra l'altro, delle sentenze di separazione personale anche quando le stesse portino "condanna al pagamento di assegni" (quindi sia dell'assegno di mantenimento, sia di quello alimentare) oppure contemplino "l'attribuzione di beni patrimoniali", ipotesi, quest'ultima, chiaramente diversa dalla prima.

Posto dunque che, come precisato nella circolare 21/250695 del 1976, lo stesso principio deve valere per le convenzioni relative alla separazione consensuale omologate dal giudice competente, ne discende che l'atto in disamina deve scontare la sola imposta fissa di registro”.

La Ris. Min. Finanze 18 febbraio 1983 n. 250120, conferma l'assoggettabilità alla sola imposta fissa di registro delle convenzioni modificative “per atto notarile” (da omologarsi) del trattamento economico definito in sede di separazione, in quanto atto comunque indotto dallo stato di separazione personale dei coniugi.

In base a quest'ultimo precedente, può argomentarsi che la transazione novativa, purchè oggettivamente collegata ai predetti procedimenti, benefici a sua volta dell'imposta fissa, quando valutata dal Giudice compatibile con gli assetti economici delle parti.

In ogni modo, è al presente da ricordare che:

(i) l'art.19 della L. n. 74 del 1987 ha stabilito:

“Tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio nonché ai procedimenti anche esecutivi e cautelari diretti ad ottenere la corresponsione o la revisione degli assegni di cui agli articoli 5 e 6 della legge 1° dicembre 1970, n. 898 , sono esenti dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa”.

(ii) Con sentenza 2-15 aprile 1992, n. 176 (Gazz. Uff. 22 aprile 1992, n. 17 - Serie speciale), la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 19 della predetta legge, in relazione agli artt. 4, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 635 e 1, Tariffa allegata, nella parte in cui non comprende nell'esenzione dal tributo anche le iscrizioni di ipoteca effettuate a garanzia delle obbligazioni assunte dal coniuge nel giudizio di separazione.

Con altra sentenza 29 aprile-10 maggio 1999, n. 154 (Gazz. Uff. 19 maggio 1999, n. 20 - Serie speciale), la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 19, nella parte in cui non estende l'esenzione in esso prevista a tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi.

La questione viene ora riesaminata nella **Circ. Ag. Entrate 21 giugno 2012, n. 27/E**, nei termini che seguono (confermativi del fatto che potranno accedere all'esenzione anche le transazioni attinenti ai regolamenti patrimoniali fra coniugi che riguardino od abbiano come destinatari i figli):

“2. Accordi di separazione e divorzio

2.1 Disposizioni patrimoniali in favore dei figli effettuate in adempimento di accordi di separazione e divorzio

D: Si chiede di conoscere se per gli atti di trasferimento in favore dei figli effettuati nell'ambito dei procedimenti di separazione e divorzio possa trovare applicazione il regime di esenzione previsto dall'art. 19 della legge n. 74 del 1987.

Tale disposizione prevede l'esenzione dall'imposta di bollo, di registro ed ogni altra tassa, tra l'altro, per «tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio...».

Il quesito proposto riguarda, in particolare, il trattamento da riservare all'atto con il quale, nell'ambito di un accordo di separazione consensuale, un genitore, in qualità di proprietario della casa coniugale, dispone il trasferimento della nuda proprietà dell'immobile in favore dei figli.

R: L'articolo 19 della legge 6 marzo 1987, n. 74 dispone che «tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio nonché ai procedimenti anche esecutivi e cautelari diretti ad ottenere la corresponsione o la revisione degli assegni di cui agli artt. 5 e 6 della legge 1 dicembre 1970, n. 898, sono esenti dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa». Come precisato dalla Corte Costituzionale con sentenza 11 giugno 2003, n. 202, l'esigenza di agevolare l'accesso alla tutela giurisdizionale, che giustifica il beneficio fiscale con riferimento agli atti del giudizio divorzile, è altresì presente nel giudizio di separazione, in quanto finalizzato ad agevolare e promuovere, in breve tempo, una soluzione idonea a garantire l'adempimento delle obbligazioni che gravano sul coniuge non affidatario della prole.

Dal punto di vista oggettivo, le agevolazioni di cui al citato art. 19 si riferiscono a tutti gli atti, documenti e provvedimenti che i coniugi pongono in essere nell'intento di regolare i rapporti giuridici ed economici "relativi" al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili dello stesso.

L'esenzione recata dal citato art. 19 della legge n. 74 del 1987 deve ritenersi applicabile ad accordi di natura patrimoniale non soltanto direttamente riferibili ai coniugi (quali gli accordi che contengono il riconoscimento o il trasferimento della proprietà esclusiva di beni mobili ed immobili all'uno o all'altro coniuge - cfr. Cass. 17 febbraio 2001, n. 2347) ma anche ad accordi aventi ad oggetto disposizioni negoziali in favore dei figli.

Al riguardo, la Corte di Cassazione, con sentenza n. 11458 del 2005, ha precisato che «la norma speciale contenuta nell'art. 19, legge 6 marzo 1987, n. 74 (...) dev'essere interpretata nel senso che l'esenzione "dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa" di "tutti gli atti, documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti del matrimonio" si estende "a tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi", in modo da garantire l'adempimento delle obbligazioni che i coniugi separati hanno assunto per conferire un nuovo assetto ai loro interessi economici (Corte costituzionale 25 febbraio 1999, n. 41), anche con atti i cui effetti siano favorevoli ai figli (in questo senso già si era pronunciata la Corte costituzionale con sentenza 15 aprile 1992, n. 176, ma ancor più chiaramente e decisamente il principio è enunciato dalla sentenza della Corte costituzionale 11 giugno 2003, n. 202)». ***La richiamata interpretazione giurisprudenziale si fonda sulla considerazione che gli accordi a favore dei figli, stipulati dai coniugi nella gestione della crisi matrimoniale, oltre a garantire la tutela obbligatoria nei confronti della prole, costituiscono, talvolta, l'unica soluzione per dirimere controversie di carattere patrimoniale.***

Pertanto, l'esenzione fiscale prevista dall'art. 19 della legge n. 74 del 1987 deve ritenersi applicabile anche alle disposizioni patrimoniali in favore dei figli disposte in accordi di separazione e di divorzio a condizione che il testo dell'accordo omologato dal tribunale, al fine di garantire la certezza del diritto, preveda esplicitamente che l'accordo patrimoniale a beneficio dei figli, contenuto nello stesso, sia elemento funzionale e indispensabile ai fini della risoluzione della crisi coniugale.”

La Circ. Ag. Entrate n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 1.15, da ultimo conferma:

“... L'esenzione recata dal citato articolo 19 della legge n. 74 del 1987 è, quindi, applicabile agli accordi di natura patrimoniale non soltanto direttamente riferibili ai coniugi (quali gli accordi che contengono il riconoscimento o il trasferimento della proprietà esclusiva di beni mobili ed immobili all'uno o all'altro coniuge – cfr. Cass. 17 febbraio 2001, n. 2347) ma anche ad accordi aventi ad oggetto disposizioni negoziali in favore dei figli.

In sede interpretativa si è peraltro evidenziato come il limite dell'esenzione sia dato dal fatto che i trasferimenti immobiliari a favore dell'uno o dell'altro coniuge non siano onerosi, vale a dire non avvengano verso corrispettivo ⁽²¹⁾.

²¹) Ai fini delle imposte sui redditi, la Ris. 11 giugno 2009, n. 153/E, esamina il regime proprio degli assegni di separazione corrisposti in unica soluzione od in forma periodica.

4.8.7. Transazione comportante restituzioni derivanti da atto annullabile

Ad avviso di **Comm. Trib. Centrale 9 giugno 1988, n. 4792**, “ha effetti traslativi l'atto di transazione con il quale viene posto fine alla controversia civile volta alla restituzione degli immobili acquistati per mezzo di un **contratto annullabile** per vizio del consenso. Avendo effetti **traslativi** tale atto di transazione è soggetto ad imposta proporzionale di registro”.

Nella specie, la transazione avrebbe dovuto dare attuazione all'art. 185, c.p., essendo stato il negozio originario stipulato a seguito di circonvenzione.

I ricorrenti lamentavano che la transazione non avrebbe avuto nella specie efficacia traslativa, ma meramente restitutoria.

La C.T.C. non condivide questa impostazione ma osserva:

(a) “...In particolare, la sola derivazione di un negozio giuridico da un'attività delittuosa non implica nullità del negozio, perchè i vizi di quest'ultimo sono previsti dalla legge civile (artt. 1418 e segg.; 1425 e segg.; 1447 e segg.; 1453 e segg. c.c.) e pertanto bisogna di volta in volta stabilire il rapporto fra delitto e negozio”.

(b) nella specie “...quei contratti versarono, fino alla transazione, in una situazione non di radicale nullità, ma di annullabilità, tale essendo lo stato in cui viene a trovarsi il negozio nel quale la volontà di uno dei contraenti non sia del tutto carente, ma solo incrinata da incapacità, errore, violenza o dolo e non sussistano ne' illiceità della causa o dei motivi comuni ai contraenti, ne' carenza o inidoneità dell'oggetto o della forma (v. art. 1418 c.c., erroneamente invocato a proprio favore dai contribuenti, in contrapposizione agli artt. 1325 e 1427 stesso codice, nonché, per la riconducibilità del dolo penale nell'ambito dell'art. 1439 c.c., con gli effetti della annullabilità, Cass. 10 dicembre 1986 n. 7322). E poiché l'annullabilità non priva il negozio della sua piena efficacia fino a quando non venga denunciata con l'azione di annullamento il cui accoglimento ha perciò fra le parti effetto dichiarativo costitutivo...”, la transazione restitutoria ha in realtà effetti traslativi.

La sentenza si segnala altresì per il merito di ricostruire la continuità storica fra la disposizione attuale ed i suoi precedenti, là dove afferma:

“...Infatti, a norma del combinato disposto del secondo e del terzo comma dell'art. **27 del decreto n. 634 del 1972**, la transazione è assoggettata ad imposta proporzionale se per essa e' dovuto un corrispettivo, ossia se, come meglio si diceva con l'**art. 60 R.D. 30 dicembre 1923 n. 3269**, il contratto, anziché essere limitato "alla rinuncia o condonazione delle reciproche pretese", contenga "una novazione qualunque alle ragioni e ai diritti rispettivamente competenti alle parti in forza di titoli anteriori" (non diversa conclusione deriva dall'art. 29 del vigente decreto n. 131 del 1986, il quale distingue le transazioni che importano trasferimento di proprietà dalle altre)”.

4.8.8. Transazione su diritti ereditari eventuali

La transazione è anche strumento di prevenzione di liti future. In tale prospettiva si è pertanto affermato:

“Una scrittura privata contenente la rinuncia ad un diritto **eventuale** su di un'eredità contro corresponsione di una somma di denaro, costituisce una transazione con effetto dispositivo del diritto eventuale e non un contratto aleatorio avente ad oggetto una semplice *spes*, avuto riguardo allo scopo del negozio che consiste nel prevenire il possibile insorgere di liti future ed alla determinatezza delle rispettive prestazioni definite mediante reciproche concessioni attraverso le quali, *aliquo dato, aliquo retento*, si modificano rapporti giuridici con efficacia non meramente dichiarativa ma costitutiva; di conseguenza deve applicarsi l'imposta proporzionale di registro sui beni immobili oggetto della transazione, **in quanto prevalenti nell'asse ereditario** (Cass. civ., Sez. I, 15/06/1989, n. 2874).

4.8.9. Uso improprio della transazione a fini tributari

Nel definire le reciproche pretese su cui innestare le reciproche concessioni, può verificarsi che le parti attribuiscono alle pretese da transigere valori irrealistici o maggiori e diversi da quelli reali: si consideri l'attribuzione di valore ad un immobile, tale da accreditare la richiesta di rescissione per lesione. Appare fondato ritenere che, sebbene le affermazioni di valore abbiano una potenziale capacità orientativa, non siano di per sé sole tali da giustificare la trasposizione di questi valori in contesti estranei alla transazione in cui furono enunciati.

In giurisprudenza, si è quindi affermato (in apparenza, con riferimento al caso affine di definizione di un rapporto d'imposta per adesione o conciliazione):

In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), è insufficientemente motivato l'avviso di accertamento mancante di qualsiasi riferimento ai parametri indicati dall'art. 5 del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, e fondato esclusivamente sul valore dell'immobile risultante da un atto di transazione stipulato in un precedente giudizio tra il contribuente e l'Ufficio del registro ai fini dell'INVIM: la transazione, infatti, avendo natura conciliativa, può essere giustificata da motivi estranei al rapporto tributario, tali da indurre i contendenti a trovare conveniente la chiusura della controversia mediante la rinuncia reciproca a talune pretese, per ragioni di opportunità completamente indipendenti dalla natura giuridica della lite. (**Cass. civ., Sez. V, 30/06/2006, n. 15165**).

4.8.10. Transazione ed atti di natura divisionale – Discussione di un caso (la scissione di società <holding>)

Gli atti di natura divisionale hanno un'intrinseca funzione di transazione, **quando ci si risolve a stipularli per prevenire dissidi**. Questo obiettivo resta tuttavia, di norma, confinato fra i possibili motivi non illeciti comuni ai condividenti, senza assumere alcun rilievo giuridico.

Naturalmente, tuttavia, la divisione, può essere anche uno strumento esplicito di concessione transattiva e diventare quindi l'oggetto vero e proprio del regolamento transattivo, pur mantenendo le proprie caratteristiche fiscali, non alterate dal fatto che la divisione sia strumento di transazione.

Vi parlo di atti di natura divisionale, in quanto oggetto di transazione potrà essere non solo una divisione di beni in senso stretto, ma anche un'operazione di natura diversa, con funzioni divisionali.

Un esempio di particolare rilievo concreto, in questo senso, è rappresentato dalla scissione di società holding, attraverso cui più persone fisiche o gruppi familiari, per svariate ragioni, e tipicamente il dissidio, intendano porre fine alla partecipazione ed al governo congiunto, fino a quel momento attuato mediante la società holding, nelle società da questa partecipate.

Nell'ordine è opportuno muovere dall'esame del regime della divisione, per passare alla discussione del caso di scissione.

4.8.10.1. La divisione

La norma di riferimento è data dall'art. 34 del T.U.R., il quale – per quanto qui rileva – stabilisce due regole:

- Una prima, implicita: La divisione senza conguagli non è un contratto traslativo, ma di pura trasformazione (apporzionamento) in beni in natura (quota di fatto) della quota astratta (quota di

diritto) di proprietà indivisa. Una divisione siffatta è un quindi negozio dichiarativo, come per la legge civile, soggetto all'imposta dell'1% sulla massa a dividersi.

- Una seconda, esplicita: la divisione ha natura traslativa in caso di riconoscimento di conguagli, seppure con un margine di tolleranza, accordato in quanto è raro che al valore delle singole quote di diritto corrisponda esattamente il valore delle corrispondenti quote di fatto. Resta dichiarativa per la differenza. *Quindi, nella divisione con conguagli, la tassazione del negozio dichiarativo e traslativo coesistono.*

La matrice di identificazione dei conguagli è la seguente:

Condividenti	Quota di diritto	Quota di fatto	+	-
A	50	60	10	
B	50	40		10

Da questa tabella si vede che il conguaglio è la quantità monetaria (peraltro pagabile anche in natura) che, in condizioni ordinarie, il dividente destinato a conseguire una quota di fatto maggiore di quella di diritto dovrebbe riconoscere al dividente che si trova nella situazione opposta (quota di fatto inferiore a quella di diritto). Il conguaglio può evidentemente realizzarsi anche mediante accollo ad un dividente di debiti superiori a quegli che gli farebbero carico di diritto (invero, l'accollo di debito, se non è donativo, richiede che l'accollato fornisca provvista all'accollante).

Nell'esempio fatto, i conguagli eccedono il 5% della quota di diritto di "A" ($50 \times 5\% = 2,5$; $10 > 2,5$; differenza $10 - 2,5 = 7,5$) e vengono ad assumere rilevanza tributaria, in quanto ritenuti "significativi".

In merito, difatti, l'art. 34 cit. stabilisce:

[1] La divisione, con la quale ad un dividente sono assegnati beni per un valore complessivo eccedente quello a lui spettante sulla massa comune, è considerata vendita limitatamente alla parte eccedente. La massa comune è costituita nelle comunioni ereditarie dal valore, riferito alla data della divisione, dell'asse ereditario netto determinato a norma dell'imposta di successione, e nelle altre comunioni, dai beni risultanti da precedente atto che abbia scontato l'imposta propria dei trasferimenti.

*[2] I conguagli superiori al cinque per cento del valore **della quota di diritto**, ancorché attuati mediante accollo di debiti della comunione, sono soggetti all'imposta con l'aliquota stabilita per i trasferimenti mobiliari fino a concorrenza del valore complessivo dei beni mobili e dei crediti compresi nella quota e con l'aliquota stabilita per i trasferimenti immobiliari per l'eccedenza.*

* * * * *

Il Consiglio Nazionale del Notariato, nello Studio n. 73/2005/T, approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 19 settembre 2005, evidenziò come – in base al coordinamento fra i due ricordati commi dell'art. 34 – la natura traslativa della divisione si debba affermare per la sola parte di conguaglio eccedente la fascia di tolleranza.

Quindi il superamento della fascia di tolleranza non implica l'obbligo di tassare l'intero conguaglio e nel caso che precede, si avrà:

Base imponibile all'1%	100 – 7,5	92,5
Base soggetta all'imposta sui trasferimenti	100 – 92,5	7,5
Totale		100

Fatta questa importante precisazione, il conguaglio diventerà imponibile non in proporzione al rapporto fra valore di ciascuna categoria di beni e totale della quota di fatto, ma fino a concorso dei beni mobili e crediti compresi nella quota di fatto e solo per l'eccedenza con l'aliquota immobiliare.

Occorrerà quindi confrontare il conguaglio prima di tutto con i beni e diritti non immobiliari assegnati alla quota, presumendosi che esso paghi in primo luogo la loro acquisizione: le relative aliquote varieranno di principio fra lo 0,50% ed il 3%, dunque inferiori alle aliquote di prelievo sui trasferimenti immobiliari (cui sarebbero da aggiungere le imposte ipotecarie e catastali). Per l'eccedenza saranno applicate le aliquote immobiliari.

Si evidenzia tuttavia che la recente Circ. n. 2/E del 2014, sub par. 1.2. adotta espressioni che lascerebbero ritenere come, ad avviso dell'Erario, il superamento del 5% determini la tassazione dell'intero conguaglio (si veda anche, con la medesima ambiguità, la Circ. Ag. Entrate 29 maggio 2013, n. 18/E, sub par. 2.2.2.).

* * * * *

Anticipando, in parte, quanto meglio nel seguito si specifica in merito alla c.d. regola di alternatività fra l'I.V.A. e l'imposta di registro, si ricorda che il modello di tassazione fin qui descritto non rileva pienamente agli effetti dell'I.V.A. Ciò significa che:

- (a) Se i conguagli sono dovuti a soggetti passivi di I.V.A., gli stessi costituiranno corrispettivo, qualunque ne sia l'ammontare e quindi anche se contenuto nei limiti del 5% della quota di diritto. **Nel d.p.r. n. 633 del 1972 non esiste difatti alcuna disposizione equivalente all'art. 34 del T.U.R. prima commentato.**
- (b) Mantiene invece significato il criterio di suddivisione dei conguagli indicato dall'art. 34, comma 2, del T.U.R. , potendosi assumere che i medesimi si attribuiscono in primo luogo ai crediti e beni mobili compresi nella quota di fatto e per l'eccedenza agli immobili (la distinzione potrebbe rilevare per l'applicazione della regola di territorialità dell'operazione ai fini del prelievo dell'I.V.A.).
- (c) Ulteriormente, quindi, il beneficiario del conguagli (soggetto passivo di I.V.A.) fatturerà le quote di conguaglio attribuibili a ciascuna componente in base al rispettivo regime giuridico. Ad esempio: se la quota di beni mobili fosse rappresentata da azioni di società, la quota di conguaglio corrispondente sarà trattata come cessione esente da I.V.A., ai sensi dell'art. 10, n. 4), del d.p.r. n. 633 del 1972; la quota rappresentativa di crediti sarà irrilevante ai fini dell'I.V.A. in quanto le cessioni di crediti, fatte al di fuori di operazioni di finanziamento, non costituiscono cessioni di beni. Per la regola di alternatività con l'imposta di registro, questa parte di conguaglio è quindi esposta al prelievo di detta imposta con aliquota dello 0,50%, ex art. 6, I, Tariffa, allegata al T.U.R.
- (d) L'imposta di registro dell'1% sulla divisione sarà liquidata sulla massa da dividere meno i conguagli.

* * * * *

Vi sono ora gli elementi per esaminare casi in cui il negozio svolge funzione divisionale, ma questa funzione non ha ricadute sulla fiscalità. La situazione di cui al caso successivo, che può costituire mezzo concreto di soluzione transattiva di controversie in atto o temute ne è un esempio.

4.8.10.2. Caso di specie (la scissione di una società semplice “holding”)

Si immaginino alcune persone fisiche, A, B e C, socie di una società “holding”, da loro costituita per amministrare in modo coordinato le società da questa partecipate.

Per sopravvenuti dissidi fra i A, B e C, essi decidono la scissione parziale della holding comune verso una holding di nuova costituzione, in modo che socio della scissa resti A e soci della beneficiaria siano B e C. Ciascuna holding andrà a possedere valori patrimoniali esattamente corrispondenti alla quota di ciascuno nella originaria holding comune, senza lesione dei diritti di alcuno.

Nella pratica può risultare preferibile una scissione, piuttosto che la pura e semplice liquidazione con attribuzione dei beni ai soci, in quanto l’assegnazione – specie se relativa a beni recanti plusvalenze implicite – può risultare particolarmente gravosa per gli assegnatari, ai fini della tassazione reddituale.

La scissione di una società di capitali in altra società di capitali è operazione neutrale, interessando società aventi per forma commerciale e quindi presuntivamente oggetto commerciale (art. 4, I, Tariffa, allegata al T.U.R.). Le ragioni di tale neutralità sono dovute al fatto che gli spostamenti di valori patrimoniali per fini di riorganizzazione societaria non sono considerati apporti imponibili

Capita tuttavia che le società holding siano spesso state costituite in forma di società semplici e che le società così costituite permangano nel tipo societario originario, senza mutazione in società di oggetto commerciale, qualora mantengano una configurazione di “holding statica”.

Quanto all’assenza del requisito di commercialità delle c.d. società “holding” statiche dispone, com’è noto, l’art. 4, comma 7, lett. b), del d.p.r. n. 633/1972, in base al quale non si considera attività commerciale “il possesso non strumentale né accessorio ad altre attività esercitate, di partecipazioni o quote sociali, di obbligazioni e titoli similari, costituenti immobilizzazioni, al fine di percepire dividendi, interessi o altri frutti, senza strutture dirette ad esercitare attività finanziaria, ovvero attività di indirizzo, di coordinamento o altri interventi nella gestione delle società partecipate”.

Per corrente interpretazione si ritiene, oggi, che una società semplice possa essere parte di procedimenti sia di fusione sia di scissione (totale o parziale), giusta quanto si argomenta dall’art. 2502-bis, comma 2, (in materia di fusione) richiamato dall’art. 2506-ter, comma 5, cod. civ.

Il principale argomento per negare che una società semplice potesse partecipare (ad una fusione o) ad una scissione si ritraeva, difatti, dalla disciplina della pubblicità degli atti societari preparatori di dette operazioni e dai limiti del rinvio che il vecchio art. 2504-novies, u.c., cod. civ. (in tema di scissione), faceva all’art. 2502-bis, in merito al deposito ed iscrizione delle relative deliberazioni.

Il comma 2 di tale art., quanto alle società di persone, richiamava difatti le sole forme societarie previste nei capi III e IV del titolo V del libro V del cod. civ., vale a dire le s.n.c. e le s.a.s. ⁽²²⁾.

²²) Sul punto, si rinvia a CUSA E., *Prime considerazioni sulla scissione di società*, in *Quaderni di Giur. comm.*, n. 136, Milano 1992, p. 60, 69 e 70, ove la considerazione secondo cui l’impossibilità di deposito della deliberazione di

Al presente, invece, l'art. 2502-bis, comma 2 cit., applicabile alla scissione in base all'u.c. dell'art. 2506-ter, nomina anche il deposito della decisione di fusione delle società previste **nel capo II**, titolo e libro predetti, vale a dire delle società semplici.

Tale modifica induce pertanto a superare le perplessità anteriori, come anche conferma lo Studio 169-2007/I del Consiglio Nazionale del Notariato, approvato il 22 aprile 2008 (con riferimento sia alla fusione sia alla scissione), ed ammettere la scindibilità della società semplice (sia in altre società semplici sia in società di forma commerciale), senza differenze rispetto agli altri tipi societari.

Detto questo a livello di principio, resta da osservare che la procedura pratica di attuazione delle predette operazioni societarie, che dovessero coinvolgere una società semplice richiede ancora qualche adattamento, tutte le volte in cui la pubblicità ordinariamente stabilita per gli atti delle società commerciali non risultasse applicabile alle società semplici. Tale è, ad esempio, il caso del deposito dei “bilanci” degli ultimi tre esercizi (art. 2501-septies, n. 2, cod. civ.), che nella società semplice sono invece rendiconti annuali dell'amministrazione (art. 2261, cod. civ.). Si tratta peraltro di adattamenti marginali che non precludono l'effettuabilità dell'operazione e – ove si tratti di scissione – non incidono sulla qualificazione dell'operazione societaria in termini di scissione.

Posto questo scenario extrafiscale, poiché l'oggetto della società semplice non potrà dirsi né commerciale né agricolo, né in esso sono proiettabili gli oggetti delle società partecipate, il compendio patrimoniale scisso viene considerato apporto imponibile alla società beneficiaria.

In base ai documenti di prassi ed alla giurisprudenza, la disposizione di riferimento si identifica nell'art. 9, I, della Tariffa allegata al T.U.R., comportante l'assoggettamento del patrimonio scisso ad un'imposta proporzionale del 3%, in luogo dell'imposta fissa ordinariamente dovuta sulle stesse operazioni fatte da società che abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciali od agricole. Si rinvia, per la prassi, al principio affermato nella Ris. Ag. Entrate del 15 aprile 2008, n. 152 (relativa ad un caso di fusione fra “enti non commerciali”) e, per la giurisprudenza, a Cass. 27 febbraio 2009, n. 4763 ⁽²³⁾.

Come si vede, sebbene i negozi di divisione siano ordinariamente soggetti all'imposta dell'1% sulla massa divisa, atteso il loro carattere dichiarativo e non traslativo, almeno in assenza di conguagli, la scissione pur avendo funzione divisionale, non condivide questo regime.

Non basta quindi la funzione divisionale per accedere al regime delle divisioni.

A ciò si deve aggiungere l'impossibilità di attenuare l'onere da scissione cercando di liquidare l'imposta in funzione degli oggetti scissi (e questa è un'altra singolarità, rispetto alla divisione con conguagli, in cui si è visto che la tassazione del conguaglio si articola per aliquote coerenti con la composizione dell'asse da dividere).

In giurisprudenza, si è difatti affermato, a proposito della divisione di compendi di partecipazioni, con evidente ricaduta anche sulla scissione di una società semplice “holding” cui consegua alla suddivisione dei compendi partecipativi posseduti fino alla scissione (Cass. civ. Sez. V, 15/06/2010, n. 14398):

scissione avrebbe pregiudicato la tutela dei creditori della società scindenda, ai quali non sarebbe stata data l'opportunità di opporsi alla scissione.

²³) In base alla cui massima: “La disciplina dettata dall'art. 4 della Tariffa allegata al T.U. dell'imposta di registro - D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 - **non trova applicazione nell'ipotesi di soggetti giuridici che non abbiano quale oggetto esclusivo o principale della propria attività lo svolgimento di attività commerciali o agricole.** Conseguentemente, l'atto di fusione fra due soggetti diversi da quelli indicati nella menzionata disposizione soggiace al regime impositivo previsto dall'art. 9 della medesima Tariffa.”. massima estensibile alla scissione.

“In tema di imposta di registro, la natura dichiarativa dell'atto di divisione, anche nel caso in cui abbia ad oggetto azioni rappresentative del capitale di una società comporta l'applicabilità dell'imposta proporzionale prevista dall'art. 3 della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, anziché dell'imposta fissa prevista dall'art. 11 della medesima tariffa, in quanto la "negoziatura di quote di partecipazione in società", da quest'ultima norma contemplata, implica necessariamente un trasferimento della proprietà da un soggetto ad un altro, e quindi un'alienazione, del tutto mancante in ipotesi di mera divisione; né l'applicazione della predetta imposta contrasta con la direttiva 69/335/CEE del Consiglio, del 17 luglio 1969, come modificata dalla direttiva 85/303/CEE del Consiglio, del 10 giugno 1985, non comportando l'atto divisorio nessuna incidenza sulla "libera circolazione dei capitali", protetta dalla direttiva stessa, dal momento che esso è privo di qualsiasi effetto sul mercato, perché meramente specificativo del preesistente valore già posseduto "pro indiviso" da ciascun dividendo”.

Qui, al contrario, la funzione divisionale e non realizzativa dell'atto di scissione, preclude di accedere al mite regime di tassazione proprio della negoziazione di azioni e quote. **La funzione prevale sull'oggetto.**

4.8.11. Negozi di accertamento dell'usucapione

E' noto che anteriormente al D.L. 2 marzo 1989 n. 69 conv. in L. n. 154 del 1989, il trattamento riservato dal T.U. di Registro ai provvedimenti di accertamento dell'usucapione andava ricercato nell'art.8 lettera c), ovvero inquadrandolo negli Atti dell'autorità giudiziaria “di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale”.

Conseguentemente, tali provvedimenti erano assoggettati a registrazione con aliquota dell' 1%.

Il Legislatore percepì, ad un certo punto, un improprio ricorso all'accertamento giudiziale dell' usucapione, motivato da evidenti fini elusivi, perpetrato instaurando un compiacente contenzioso per giungere alla sentenza dichiarativa dell'avvenuta usucapione al fine di surrogare con il provvedimento giudiziale il trasferimento del diritto e corrispondere l'imposta di registro all'1%, anziché secondo le più gravose aliquote immobiliari, e si sentì costretto a correre ai ripari con il menzionato D.L. n. 69 del 1989, assoggettando anche l'accertamento giudiziale in questione alle stesse imposte dovute per gli atti di trasferimento.

Quindi, a partire dal 2 marzo 1989, venne a cadere la “convenienza economica” a fingere l' acquisto a titolo originario ed ottenerne l' accertamento citando in giudizio il proprietario, il quale si costituisse al solo fine di non opporsi e di agevolare l'ottenimento dell'agognato titolo di proprietà a favore del finto acquirente a titolo originario in realtà acquirente a titolo oneroso.

La disposizione modificativa si limitò a stabilire (art. 8, I, Tariffa, allegata al T.U.R.) che “*II-bis) I provvedimenti che accertano l'acquisto per usucapione della proprietà di beni o di diritti reali di godimento sui beni medesimi sono soggetti (nel testo è scritto “soggette”) all'imposta secondo le disposizioni dell'art. 1 della tariffa”*, mettendo in atto una *relatio* con la disciplina degli atti di trasferimento capace senz'altro di richiamarne le varie aliquote ma che ha fatto nascere molti dubbi sulla sua attitudine a recepire l'intero sistema dei trattamenti tributari stabiliti per gli atti di trasferimento (24).

²⁴) Riguardo alle imposte ipotecaria e catastale, la giurisprudenza (Cass. n. 29371 del 16 dicembre 2008) ne afferma la piena autonomia, così escludendo che la parificazione “sentenza di accertamento/trasferimento” stabilita per l'imposta di registro possa andare oltre tale limite.

Punto, questo, che risulta condivisibile già rimanendo sul piano dell'interpretazione strettamente letterale, dal momento che la disciplina dell'imposta di trascrizione contiene uno specifico e diretto riferimento all'art. 1 Tariffa Parte prima ma non all'art.8 della stessa tariffa, che si occupa degli atti giudiziari.

Quanto all'imposta catastale, una volta che si escluda la natura di trasferimento in capo agli accertamenti in esame, per le ragioni già riferite, ne deriva l'inapplicabilità dell'imposta proporzionale, dal momento che l'art.10 del D.Lgs. 347/90 prevede l'imposta fissa di voltura per tutti gli “*atti che non importano trasferimento né costituzione di diritti reali immobiliari*”.

Da parte loro, i negozi di accertamento dell'usucapione incontrano alcuni limiti pratici, poiché a differenza del giudicato non esplicano efficacia nei riguardi dei terzi. Pertanto, si pone la necessità di coinvolgere i controinteressati, il che rende praticabile l'accertamento solo quando essi siano individuati.

La tecnica notarile suggerisce l'accertamento dell'avvenuta usucapione contestuale alla negoziazione del cespite, basandosi sulla dichiarazione di colui che risulti titolare del diritto in base ad atto trascritto e che interviene in atto.

Considerato che il negozio in questione ha valore di mero accertamento e aggiunge solamente sicurezza al fatto già verificatosi, senza alcuna possibilità di attribuirgli efficacia traslativa, esso apparirebbe sussumibile all'art. 3 della Tariffa, I, e cioè all'articolo che da sempre è considerato quello che disciplina la divisione ma che, a ben vedere, ancor meglio si attaglia al contratto di accertamento (la cui portata meramente dichiarativa non è contaminata, come invece accade nella divisione, da un contenuto distributivo e costitutivo).

Non si deve trascurare, però, il rilievo che può avere anche l'art. 29 del T.U. di registro (transazione), atteso che, sia in capo a chi abbia acquistato il diritto a titolo originario, sia in capo a chi lo avesse antecedentemente, può esservi l'interesse a prevenire qualunque controversia sulla spettanza del diritto, rimuovendo l'incertezza e sostituendo alla res dubia la res certa. Che tale interesse possa essere reciproco è chiaro sol che si considerino le conseguenze negative che si verificano a carico di chi appaia titolare nei Registri pubblici ipotecari e catastali e che, per tal ragione, miri, per proprio impulso, a far chiarezza ed asserire la spettanza in capo a chi abbia usucapito.

Considerato che la funzione tipica della transazione è quella di impedire la lite prevenendola o di farla cessare concludendola, si comprende che l'assenza dell'effetto traslativo, nonché dell'eventuale inesistenza di corrispettivo⁽²⁵⁾, potrebbe portare a ritenere che il contratto di accertamento sconti l'imposta di registro ex art. 29 ultimo comma, nella sola misura fissa.

5. Imposta sul valore aggiunto

5.1. Alternatività fra I.V.A. ed imposta di registro

Il più importante e complesso aspetto posto dalla transazione, nel caso di specie, è stabilire se le obbligazioni assunte con la transazione c.d. novativa (o traslativa, che di questa è una variante) fra soggetti passivi di I.V.A. rappresentino o meno cessioni di beni o prestazioni di servizi rilevanti per l'applicazione dell'I.V.A., oppure se trattisi di obbligazioni soggette al tributo di registro.

Il tema si pone:

- sia quando la transazione interviene fra parti che siano tutte soggetti passivi di I.V.A.;
- sia quando intervenga fra parti, da un lato, soggetti passivi di I.V.A. e, dall'altro lato, no.

Fra l'I.V.A. e l'imposta di registro esiste difatti la c.d. regola di alternatività, così disciplinata dall'art. 40 del T.U. (*Atti relativi ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto*):

[1] Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma dell'art. 7 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e quelle di cui al sesto comma del successivo art. 21, ad eccezione delle operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, numeri 8), 8-bis), e 27 quinquies) dello stesso decreto nonché delle locazioni di immobili esenti ai sensi dell'articolo 6 della legge 13 maggio 1999, n. 133, e dell'articolo 10, secondo comma, del medesimo decreto n. 633 del 1972.

²⁵) Se corrispettivo vi sia il medesimo praticamente confluirebbe in un "distinto" atto di quietanza, soggetto a registrazione in solo caso d'uso, se redatto per scrittura non autenticata.

1-bis. Sono soggette all'imposta proporzionale di registro le locazioni di immobili strumentali, ancorché assoggettate all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

[2] Per le operazioni indicate nell'art. 11 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 l'imposta si applica sulla cessione o prestazione non soggetta all'imposta sul valore aggiunto.

Il detto articolo codifica casi di alternatività perfetta e di alternatività c.d. imperfetta (casi in cui nonostante l'inclusione dell'operazione fra quelle rilevanti ai fini dell'I.V.A. si richiede altresì il prelievo di un'imposta di registro eccedente la misura fissa.

Esemplificando:

- le obbligazioni di somma definite fra soggetti passivi di I.V.A., a titolo di risarcimento di danni, penalità e simili, rientrano nel campo di applicazione dell'imposta di registro (l'aliquota di tassazione è il 3%, prelevabile in caso d'uso dell'atto, qualora stipulato per corrispondenza). La transazione, in ipotesi, non avrebbe ad oggetto cessioni di beni o prestazioni di servizi fra le parti;
- le permutate immesse negli atti di transazione in cui una parte che non sia soggetto passivo di I.V.A. trasferisce un diritto reale e riceve in cambio dall'altra parte, soggetto passivo di I.V.A., beni o servizi la cui vendita avrebbe comportato l'applicazione dell'I.V.A., si suddivideranno di norma in due compravendite incrociate, con compensazione di valore, fino a concorrenza, la prima delle quali costituirà operazione rilevante per l'imposta di registro, mentre la seconda lo sarà ai fini dell'I.V.A. (nel caso di alternatività c.d. imperfetta, la permuta potrebbe rilevare per entrambi i tributi. Si consideri il caso di cessione in permuta di case di abitazione, attraverso un'operazione esente da I.V.A., ex art. 10, n. 8-bis, del d.p.r. n. 633 del 1972) ⁽²⁶⁾

In giurisprudenza si è quindi affermato:

“Per il disposto dell'art. 15 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 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 un contratto di transazione (nella specie, afferente ad una controversia per ingiustificato arricchimento derivante dalla

²⁶) Le cessioni di beni immobili sono soggette al regime c.d. del “prezzo - valore” quando l'atto è soggetto ad imposta di registro, anche se effettuato da soggetto passivo di I.V.A. (ad esempio, per la cessione di fabbricati abitativi in regime di esenzione da I.V.A.) come segue:

“A partire dal primo gennaio 2006 è possibile regolare fiscalmente alcuni trasferimenti immobiliari al valore catastale, indipendentemente dal corrispettivo pattuito e indicato nell'atto. La norma che ha inizialmente introdotto il prezzo valore è stato l'art. 1, comma 497 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (finanziaria 2006); essa è stata oggetto di due successive modifiche: l'art. 35, comma 21 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni nella legge 4 agosto 2006, n. 248 (c.d. decreto Bersani-Visco); e l'art. 1, comma 309, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (finanziaria 2007). Il testo della norma nella attuale formulazione è il seguente: “In deroga alla disciplina di cui all'art. 43 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e fatta salva l'applicazione dell'articolo 39, primo comma, lettera d), ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, 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, ipotecarie e catastali è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'art. 52, commi 4 e 5, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto. Gli onorari notarili sono ridotti del 30 per cento.”

Le finalità della norma sono ispirate ad una logica di trasparenza nella contrattazione immobiliare e di equità nel relativo prelievo fiscale: è ora possibile indicare il prezzo reale pattuito e, al contempo, pagare le imposte relative all'atto solo sul valore dell'immobile determinato con i meccanismi di rivalutazione della rendita catastale, così detta "valutazione automatica".

realizzazione di opere su un immobile oggetto di un preliminare di compravendita rimasto ineseguito) che non importi trasferimento di proprietà o trasferimento o costituzione di diritti reali” (Cass. civ., Sez. V, 27/06/2008, n. 17633).

5.1.1. Alternatività c.d. imperfetta

Per effetto di sovrapposizioni legislative (L. 4 agosto 2006, n. 248) l’alternatività fra i due tributi a volte non è perfetta. E’ il caso delle cessioni di immobili ad uso abitativo da parte di imprese, **ove esenti da imposta ai sensi dell’art. 10, n. 8-bis, del d.p.r. n. 633 del 1972**, le quali risultano soggette ad imposta di registro del 2% (se “prima casa”) o del 9% con un minimo di E. 1.000,00 (imposte ipotecarie e catastali in misura fissa di E. 50,00, cad., per il c.d. principio di assorbimento nell’imposta di registro).

Di contro, nella cessione da imprese a privati di immobili strumentali, l’alternatività fra I.V.A. e registro torna perfetta (soggezione ad I.V.A., od esenzione da I.V.A., ed imposta di registro fissa), mentre non lo è per le imposte ipotecarie e catastali dovute non in misura fissa ma proporzionale rispettivamente nella misura del 3% e dell’1%.

5.2. Alternatività e redazione contrattuale – Un caso di studio

Nel caso di compravendite di azioni o quote che rappresentano economicamente un’azienda sottostante, ove manchino clausole contrattuali che mettano in relazione il bene formalmente negoziato (la partecipazione) ed il compendio aziendale sottostante, i vizi dei beni aziendali incidenti sul valore patrimoniale scambiato non si riflettono sul prezzo di trasferimento della partecipazione.

Le predette clausole tendono quindi normalmente a fare sì che in caso di sopravvenienze non conosciute o non conoscibili al momento del passaggio della partecipazione, ma relative al compendio aziendale nella sostanza scambiato, dette sopravvenienze reagiscano opportunamente sul prezzo di scambio della partecipazione, dando luogo a seconda del segno a conguagli di prezzo a favore o a sfavore del venditore della partecipazione. Le sopravvenienze di maggior rilievo pratico possono essere debiti fiscali occulti, oneri di bonifica, contestazioni su forniture pregresse e simili.

Queste clausole come ben si comprende sono essenziali nel mantenere il c.d. equilibrio sinallagmatico del contratto di scambio di partecipazioni, sebbene l’oggetto del contratto non sia il compendio aziendale sottostante.

Se, per qualche ragione, tali clausole già non siano contenute nell’atto originario di compravendita, può verificarsi che esse divengano oggetto di accordo integrativo della compravendita originaria. Inoltre, pur quando la compravendita originaria le preveda, può verificarsi che le parti entrino in lite o temano una lite sulla misura delle sopravvenienze da riconoscere. *Questa situazione può quindi giustificare l’opportunità una transazione.*

A questo punto, possono ricorrere due scenari:

- (a) le sopravvenienze sono ricondotte ad aggiustamenti del prezzo originario di compravendita delle partecipazioni: daranno luogo a conguagli di corrispettivo per operazioni esenti da I.V.A., in quanto rettifiche di prezzo di compravendita di partecipazioni (quindi: fatturazione integrativa o nota di credito). Le somme contemplate per questa ragione non saranno esposte a prelievi per imposta di

registro ex art. 29 del T.U.R., stante la regola di alternatività fra I.V.A. e imposta di registro di cui si è detto;

- (b) la pattuizione sulle sopravvenienze assume natura di obbligazione di somma promessa dal venditore o dal compratore a compenso del maggior prezzo pagato dalla controparte o del minor prezzo conseguito dalla controparte, a seconda del segno della sopravvenienza. In questa variante, il prezzo base non è toccato e si pattuiscono somme compensative che non giuridicamente, ma solo per somma algebrica, tendono a ricostruire quello che avrebbe dovuto essere il giusto prezzo di cessione della partecipazione.

Nel caso sub b), la Corte di cassazione **nella sent. 19 ottobre 2012, n. 17948**, esclude che le somme promesse vadano a conguagliare il prezzo, ma ritiene che – non essendo per nulla automatico che il prezzo di cessione delle azioni o delle quote debba risentire delle vicende del compendio sottostante – la promessa delle somme compensative delle sopravvenienze rilevate sia autonomamente assoggettabile all'imposta proporzionale di registro.

5.3. Alternatività, risarcimento e corrispettività

L'art. 1671, cod. civ., com'è noto dispone:

«Il committente può recedere dal contratto, anche se è stata iniziata l'esecuzione dell'opera o la prestazione del servizio, purché **tenga indenne** l'appaltatore delle spese sostenute, dei lavori eseguiti e del mancato guadagno».

In giurisprudenza si rinviene la tesi secondo cui, con l'esercizio di questo diritto, l'opera (allo stato dell'arte) passa o resta in proprietà del committente e la somma dovuta all'appaltatore rappresenterebbe un'obbligazione risarcitoria (debito di valore).

In particolare si è ritenuto:

Nell'ipotesi di recesso unilaterale del committente dal contratto, l'appaltatore che chiede di essere indennizzato del mancato guadagno, a norma dell'art. 1671 c.c., ha solo l'onere di dimostrare quale sarebbe stato il guadagno da lui conseguibile con l'esecuzione delle opere appaltate (differenza tra prezzo di appalto e costo delle stesse), restando salva per il committente la facoltà di provare che l'interruzione dell'appalto non ha impedito all'appaltatore di realizzare guadagni sostitutivi ovvero gli ha procurato vantaggi diversi. Inoltre l'indennizzo cui è tenuto il committente in favore dell'appaltatore a norma dell'art. 1671 c.c., nel caso di recesso unilaterale dal contratto di appalto, costituisce obbligazione risarcitoria, come si evince dal significato etimologico-lessicale dell'espressione "tenga indenne" e dal principio per il quale pure i danni derivanti da attività lecite vanno risarciti al danneggiato incolpevole, sicché, vertendosi in tema di debito di valore e non di valuta, il giudice deve tener conto nella relativa quantificazione, anche d'ufficio, della svalutazione monetaria sopravvenuta sino alla data della liquidazione, e degli interessi moratori al tasso legale vigente nel periodo (**Trib. Roma, Sez. VIII, 9 settembre 2009; in precedenza Cass. n. 77 dell'8 gennaio 2003**).

Questo risarcimento è tuttavia commisurato, nella sostanza economica, alla frazione di provento (reintegro spese più quota di utile), relativa all'opera realizzata al momento del recesso del committente.

Ci si può quindi chiedere se la soluzione data dalla giurisprudenza civile sia trasferibile al contesto tributario e se, in particolare, nei rapporti fra imprese, si tratti di un risarcimento (irrilevante per l'I.V.A., rilevante per

il prelievo dell'imposta proporzionale di registro, salvo il rinvio al caso d'uso del contratto se stipulato per corrispondenza) o di un corrispettivo parziale (rilevante ai fini dell'I.V.A. e soggetto a imposta di registro in misura fissa, con registrazione dell'atto in caso d'uso se formato in forma diversa da quella pubblica o dalla scrittura privata autenticata nelle firme).

E' da ritenere che le regole comunitarie di applicazione dell'IVA (neutralità, detrazione correlata all'effettuazione di operazioni economiche imponibili) conducano a ritenere che tale indennizzo sia in realtà un corrispettivo, anche tenuto conto della modalità di calcolo. Le tesi civilistiche, in sede tributaria, hanno mero carattere difensivo.

5.4. Transazione e costituzione di servitù

La costituzione di servitù verso corrispettivo è assimilata ad una cessione di immobili a titolo oneroso, considerando disinvestita – da parte del concedente – la parte di costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile gravato di servitù in base al seguente rapporto applicato a detto costo:

$$\text{valore della servitù/valore complessivo della proprietà piena}$$

In questi termini è la Ris. Ag. Entrate n. 379/E del 10 ottobre 2008, in applicazione del principio affermato dall'art. 9, u.c., del T.U.I.R. (adde la Circ. Ag. Entrate 29 maggio 2013, n. 187E, par. 3.24). dal punto di vista reddituale, quindi, la costituzione di una servitù può determinare una plusvalenza imponibile (reddito differenziale fra corrispettivo e costo della proprietà piena che si assume disinvestito).

Se il costituente è un soggetto passivo di I.V.A., tale soggetto effettuerà quindi una cessione di beni, la cui base imponibile sarà costituita dall'indennizzo, oppure – nel caso di costituzione di servitù senza corrispettivo specifico, ma nell'ambito delle concessioni reciproche di transazione – dal valore normale della servitù, assumendosi che essa sia concessa in ragione delle concessioni ricevute dalla controparte.

Si potrebbe discutere se debba aversi riguardo al valore della servitù concessa od al valore delle concessioni ricevute, quando economicamente valutabili, apparendo preferibile fare riferimento in ogni caso al valore normale della servitù.

Questa impostazione non contrasta con il fatto che le reciproche concessioni non costituiscano prestazioni sinallagmatiche, poiché ai fini dell'I.V.A. rileva la cessione a titolo oneroso e non verso corrispettivo (se non per le prestazioni di servizi: arg. ex artt. 2 e 3 del d.p.r. n. 633 del 1972) ed è innegabile che la concessione di servitù nella transazione avvenga nel contesto di un negozio a titolo oneroso.

5.5. Costituzione di un diritto di superficie

La costituzione verso corrispettivo del diritto di superficie da parte del proprietario, secondo una controversa interpretazione (Circ. Ag. Entrate n. 36/E del 2013), genera un provento lordo e non una plusvalenza (differenza fra il provento e la parte di costo del diritto di proprietà che assume disinvestito).

Genererebbe invece plusvalenza (provento differenziale fra il corrispettivo ed il costo di acquisto) il solo caso in cui il diritto di superficie sia stato previamente acquistato e ulteriormente ceduto per corrispettivo superiore al costo (caso molto raro).

Si evidenzia in tal modo una singolare differenza, sotto il profilo economico, rispetto alla costituzione di una servitù di edificazione. La differenza è respinta dalla dottrina contabile (si veda IRDCeEC, doc. n. 16 del 2013, Il trattamento contabile del diritto di superficie nel bilancio civile).

Ai fini dell'I.V.A., di contro, si ha riguardo o al corrispettivo in denaro od al valore normale (in caso di corrispettivo in natura o di attribuzione nell'ambito delle reciproche concessioni transattive) del diritto ceduto, secondo le regole già illustrate.

5.6. Transazione e storno di fatturazioni (art. 26 del d.p.r. n. 633 del 1972)

Le disposizioni da cui muovere sono le seguenti:

- art. 26, comma [2], del d.p.r. n. 633 del 1972: “Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli *artt. 23 e 24*, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'*art. 19* l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'*art. 25*. Il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi di quest'ultimo articolo, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'*art. 23* o dell'*art. 24*, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa”⁽²⁷⁾;
- art. 26, d.p.r. cit., comma [3]: “Le disposizioni del comma precedente non possono essere applicate dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e possono essere applicate, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione del settimo comma dell'*art. 21*”.

²⁷) La Ris. Ag. Entrate n. 449/E del 2008, in merito, osserva:

“La richiamata disposizione individua le ipotesi in cui è possibile variare in diminuzione l'imponibile e l'imposta senza limiti temporali, mentre il successivo terzo comma individua i casi in cui la variazione può essere eseguita al massimo entro un anno dal verificarsi dell'operazione originaria. Per effetto del combinato disposto del secondo comma dell'articolo 26 e dell'articolo 19 del D.P.R. n. 633 del 1972, tuttavia, la nota di variazione deve essere emessa, comunque, al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione (risoluzione 18 marzo 2002, n. 89/E; risoluzione 16 maggio 2008, n. 195/E; risoluzione 21 luglio 2008, n. 307/E).

In conformità all'orientamento della giurisprudenza di legittimità, è da ritenere che il provvedimento dichiarativo (nel testo “dichiarazione”) è riferito solo «solo all'ipotesi dell'accertamento della nullità dell'atto imponibile, e non anche alle diverse ulteriori cause di caducazione degli effetti di quell'atto di seguito elencate, a cominciare dall'annullamento e, via via, sino alla revoca, alla rescissione, alla risoluzione e simili.» (Cass. 17 giugno 1996, n. 5568). Pertanto, verificatasi una causa di estinzione di un contratto, in relazione alla quale il cedente o il prestatore abbia già emesso fattura per il prezzo ed assolto il conseguente obbligo di pagamento dell'Iva, il medesimo soggetto ha diritto di emettere la nota di variazione e di detrarre l'imposta, a norma dell'articolo 26, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, «senza che sia necessario un formale atto di accertamento (negoziale o giudiziale) del verificarsi dell'anzidetta causa di risoluzione» (Cass. 8 novembre 2002, n. 15696; Cass. n. 5568 del 1996). Ciò che conta è non tanto la modalità con cui si manifesta la causa della variazione dell'imponibile Iva, quanto piuttosto che della variazione e della sua causa si effettui la registrazione ai sensi degli articoli 23, 24 e 25 del D.P.R. n. 633 del 1972 (Cass. 6 luglio 2001, n. 9195).”

Pertanto i negozi di accertamento dichiarativo di cause di scioglimento del contratto non costituirebbero accordi sopravvenuti, preclusivi dell'emissione di note di credito oltre l'anno dall'effettuazione dell'operazione.

La transazione può costituire causa del venir meno di operazioni pregresse, nel contesto delle reciproche concessioni che caratterizzano tale contratto, pur non essendo nominata fra le possibili cause di storno di operazioni precedenti.

Difatti, ad avviso di **Cass. civ. Sez. V, 06/07/2001, n. 9195**: “In tema di detrazioni i.v.a., la norma di cui all'art. 26.2 del d.P.R. n. 633 del 1972 - a mente della quale le ragioni per cui un'operazione fatturata viene meno in tutto o in parte, ovvero sia ridotta nel suo ammontare imponibile, possono essere varie, e consistere, in particolare, non solo nella nullità, nell'annullamento, nella revoca, nella risoluzione, nella rescissione, ma anche in ragioni "simili", quali il mancato pagamento o la concessione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente - va interpretata nel senso che ciò che rileva, per volontà legislativa, non è tanto la modalità secondo cui si manifesta la causa della variazione dell'imponibile i.v.a., quanto, piuttosto, che, tanto della variazione, quanto della sua causa, si effettui registrazione ai sensi degli art. 23, 24, 25 del citato d.P.R.”.

Se la definizione della lite discende da apposite clausole dei contratti originari, volte a prevedere come strumento di definizione delle controversie potenziali la devoluzione ad arbitri della definizione mediante redazione del testo relativo, pare ragionevole ritenere che gli storni delle operazioni originarie indotte dalla definizione possano avvenire per imponibile e per imposta anche oltre l'anno dalla stipulazione dei contratti originari, *poiché la definizione non discende da sopravvenuto accordo fra le parti, ma da previsioni fin dall'origine orientate a consentire la definizione del contrasto su base contrattuale (clausola compromissoria)*.

In tal caso, dunque le retrocessioni possono riguardare sia la base imponibile dell'operazione oggetto di transazione, sia l'imposta relativa (mediante c.d. nota di accredito), anche oltre il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione, purchè la detrazione sia esercitata al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione ⁽²⁸⁾.

²⁸) Si riporta comunque stralcio del Parere 23 novembre 2010, n. 27, della “**Fondazione Studi Consulenti del Lavoro**”, ove si conduce accurata disamina delle modalità amministrative di gestione degli storni delle operazioni “venute meno”:

“Il decreto IVA non individua la natura e i requisiti della nota di credito. Ad ogni modo, il documento emesso dal cedente/prestatore (qualora venga preventivamente concordato, la variazione può essere realizzata mediante emissione di una "nota debito" da parte dell'acquirente/committente - cfr. anche Corte di Giustizia delle Comunità europee - sentenza 17 settembre 1997, causa C-141/1996) deve contenere la dizione "nota di credito" (o altra simile) e l'indicazione dell'ammontare della variazione dell'imponibile e della relativa imposta (deve essere utilizzata la stessa aliquota applicata in fattura all'operazione originaria) nonché degli estremi della fattura variata. E' chiaro, tuttavia, che per poter operare la rettifica, è necessario che l'operazione originaria si riferisca ad un negozio giuridico esistente e destinato a produrre effetti tra le parti (in caso di operazione inesistente, quindi, non potrà operarsi la variazione in diminuzione) ed inoltre che in relazione a quest'ultima sia stata emessa fattura (in caso di emissione di scontrino fiscale non è, invece, possibile ricorrere alla procedura di variazione mediante nota di credito). Il documento emesso deve, poi, avere una numerazione diversa da quella prevista per le fatture emesse al fine di non interrompere la cronologia di queste ultime. La nota di credito, ancora, può essere redatta anche in formato elettronico, senza che rilevi la circostanza che la fattura originale sia elettronica o cartacea (C.M. n. 45/E del 2005). Una volta emesso, il documento dovrà essere, infine, annotato dal cedente/prestatore nei registri IVA in diminuzione delle vendite (metodo diretto) ovvero in via alternativa in aumento degli acquisti (metodo indiretto). In particolare, utilizzando il metodo diretto, le variazioni saranno effettuate mediante apposite annotazioni in rettifica (in negativo) sui registri delle fatture emesse o dei corrispettivi di cui rispettivamente agli artt. 23 e 24 del D.P.R. n. 633/1972 (è possibile sia creare un'apposita colonna che utilizzare segni algebrici, codici o altri mezzi simili). In alternativa (metodo indiretto), dovrà annotarsi l'importo relativo all'operazione da rettificarsi nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 del Decreto IVA.

Il cessionario/committente, invece, annota il documento nel registro delle fatture emesse o nel registro dei corrispettivi o, con segno negativo, in apposite colonne del registro degli acquisti. Inoltre, i contribuenti interessati hanno la possibilità di istituire un apposito registro delle variazioni (o, in alternativa, uno per gli acquisti ed uno per le vendite),

Una transazione novativa, come tale costituente accordo “sopravvenuto” rispetto alle operazioni originarie, per parte sua:

- (i) è titolo per lo storno delle operazioni originarie, per imponibile e per imposta, se ed in quanto intervenga entro un anno da dette operazioni;
- (ii) è titolo per il solo storno dell'imponibile, in caso contrario.

Quindi chi emette la nota recupera verso l'Erario l'I.V.A. versata sulla parte di vendita ridimensionata; chi riceve la nota versa all'Erario l'imposta inizialmente iscritta a credito sull'acquisto ridimensionato.

In merito, occorre ricordare che, sul limite annuale, oltre il quale non è riaccreditable l'imposta, per accordo sopravvenuto, per **Commiss. Trib. Centr., 01/12/1987, n. 8833**, “L'art. 26 d. p. r. 26 ottobre 1972, n. 633, disciplina l'ipotesi della riduzione dell'imponibile in conseguenza della restituzione di un bene, stabilendo che il cedente del bene medesimo ha diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, perché l'operazione abbia luogo entro l'anno dall'effettuazione della operazione originaria; detta facoltà agevolativa, pertanto, non può essere applicata se il bene viene restituito oltre l'anno, dovendosi configurare, detta operazione inversa, come un nuovo atto di compravendita e, come tale, assoggettabile nuovamente al tributo” (in senso contrario sembra la Ris. Min. Finanze, n. 651425 del 20 luglio 1989).

Anche qualora la transazione intervenga in circostanze idonee a consentire l'accredito dell'imposta sull'operazione venuta meno in tutto o in parte, occorre ricordare come tale accredito costituisca un diritto (potestativo) del cedente o prestatore, il quale potrebbe limitarsi a retrocedere l'imponibile e mantenere integro il credito di rivalsa, qualora a seguito dell'operazione originaria egli avesse versato l'imposta all'erario ma non l'avesse ancora recuperata a carico di controparte (si veda la Ris. Min. Finanze n. 500372 del 3 dicembre 1991).

In questo caso, la controparte non potrebbe esimersi dal pagamento del debito di rivalsa, se non dimostrando che il creditore abbia recuperato l'imposta a carico dell'Erario, mediante trasformazione del credito di rivalsa in un credito verso l'Erario mediante il procedimento indicato dall'art. 26.

Sul punto, **Cass. civ. Sez. III, 08/11/2002, n. 15696**, ha osservato: “In tema di imposta sul valore aggiunto, verificatasi una causa di risoluzione di un contratto di compravendita immobiliare in relazione al quale il venditore abbia già emesso fattura per il prezzo ed assolto il conseguente obbligo di pagamento dell'Iva, il medesimo venditore ha diritto di detrarre tale imposta, a norma dell'art. 26, comma 2, d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, in conformità a quanto in detta norma stabilito, senza che sia necessario un formale atto di accertamento (negoziale o giudiziale) del verificarsi dell'anzidetta causa di risoluzione; mentre nel diverso rapporto di rivalsa, di natura privatistica, fra cedente e cessionario la risoluzione del contratto non comporta automaticamente il venir meno dell'obbligo del secondo di rimborsare al primo l'imposta da questi versata al fisco, essendo necessario a tal fine che il cessionario deduca e dimostri l'avvenuto recupero dell'Iva da parte del cedente mediante la detrazione prevista dal menzionato art. 26.”

Prova evidentemente consistente nell'esibizione della nota di credito, a storno dell'imposta addebitata nella fattura originaria.

5.7. Transazione, fatturazioni integrative e note di credito: di alcune relazioni fra il contratto e il tempo di effettuazione dell'operazione

avente natura di registro sezionale ("registro delle note di variazione"), fermo restando che i totali di tali registri dovranno essere riportati, ai fini delle liquidazioni periodiche, nei registri ordinari”.

Le transazioni determinano a volte costi non immediatamente percepibili in base all'esame puro e semplice dell'atto, oppure al contrario dei vantaggi.

Costi e vantaggi si percepiscono calando l'atto nelle procedure amministrative dei transigenti e possono essere oggetto di negoziazione.

Possano valere alcuni esempi:

- (a) La transazione determina il conguaglio in aumento di un corrispettivo per operazioni esenti da tributo

Chi beneficia di questo effetto deve emettere una fattura integrativa di quella originaria, con effetti potenziali sul calcolo del pro rata di detrazione dell'imposta sugli acquisti. Il pro rata è infatti destinato a cambiare in funzione del peso delle operazioni esenti rispetto al volume d'affari (operazioni imponibili, equiparate ed esenti).

Si immagini ora che uno dei transigenti sia un esportatore abituale che utilizza per gli acquisti da fornitori nazionali senza addebito di iva il c.d. plafond annuale (dato dal volume delle esportazioni fatte nell'anno precedente). In questa situazione, la fatturazione integrativa di controparte gli ridurrà il plafond disponibile, con rischi di superamento del plafond se, nel frattempo, egli abbia effettuato acquisti detassati e lo abbia utilizzato.

5.8. Transazioni formate all'estero (nonché transazioni formate nel territorio dello Stato su immobili all'estero)

Occorre fare riferimento all'art. 11 della Tariffa, II. Allegata al d.p.r. cit., regola cui non si sottrae la transazione, per il quale sono soggetti a registrazione in caso d'uso:

gli atti formati all'estero **diversi da quelli indicati alla lettera d) dell'art. 2 del Testo unico.**

In termini di onere tributario, tali atti:

- a) scontano l'imposta di registro in misura fissa, qualora atti che, se formati nello Stato sarebbero soggetti all'imposta fissa ai sensi dell'art. 40 del Testo unico [per la regola di alternatività fra I.V.A. ed imposta di registro]
- b) in ogni altro caso scontano l'imposta uguale a quella del corrispondente atto formato nel territorio dello Stato.

Si ricorda peraltro che sono soggetti a registrazione in termine fisso **gli atti formati nel territorio dello Stato aventi ad oggetto beni immobili situati all'estero**, essendo venuto meno dal 1° gennaio 2014, il principio di assoggettamento di questi atti alla sola imposta di registro in misura fissa, a suo tempo fissato dall'art. 1, 1, parte prima, della Tariffa allegata al T.U.R.

6. Transazioni e rapporti di lavoro

6.1. Imposta di registro

In base alla L. 2 aprile 1958, n. 319 (Articolo unico), in relazione con l'art. 10 della Tabella allegata al T.U. approvato con il d.p.r. n. 131 del 1986 ⁽²⁹⁾:

“Gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi alle cause per controversie individuali di lavoro o concernenti rapporti di pubblico impiego, gli atti relativi ai provvedimenti di conciliazione dinanzi agli uffici del lavoro e della massima occupazione o previsti da contratti o accordi collettivi di lavoro nonché alle cause per controversie di previdenza e assistenza obbligatorie sono esenti, senza limite di valore o di competenza, dall'imposta di bollo, di registro e da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura, fatto salvo quanto previsto dall'articolo 9, comma 1-*bis*, del decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115 [contributo unificato].

Sono allo stesso modo esenti gli atti e i documenti relativi alla esecuzione sia immobiliare che mobiliare delle sentenze ed ordinanze emesse negli stessi giudizi, nonché quelli riferentisi a recupero dei crediti per prestazioni di lavoro nelle procedure di fallimento, di concordato preventivo e di liquidazione coatta amministrativa.

[Sono abolite relativamente ai ricorsi amministrativi riferentisi ai rapporti di pubblico impiego le tasse di cui all'articolo 7 della legge 21 dicembre 1950, n. 1018].

[Le spese relative ai giudizi sono anticipate dagli uffici giudiziari e poste a carico dell'erario].

Le disposizioni di cui al primo comma si applicano alle procedure di cui agli articoli 618-*bis*, 825 e 826 del codice di procedura civile”.

La non perfetta formulazione legislativa ⁽³⁰⁾ rende in qualche modo difficoltoso assumere ricomprese nell'esenzione *le transazioni stragiudiziali pure e semplici* (le quali sono la norma, in caso di controversie fra Dirigenti di grado elevato e la Società di appartenenza).

Pertanto, può rendersi opportuno il ricorso alla formalizzazione per corrispondenza (plico senza busta A.R., ove vi sia interesse ad un ragionevole succedaneo della data certa), in modo che l'eventuale imposta proporzionale che si pretendesse sull'atto (1%; 0,50%, 3%, a seconda dei casi) sia legittimamente rinviabile all'eventuale caso d'uso dei documenti (*arg. ex artt. 3, 6 e 9, I, e 1, II, della tariffa allegata al T.U. approvato con il d.p.r. n. 131 del 1986*).

A parte questa speciale ipotesi, *non pare che l'esenzione di cui si è detto sia stata pregiudicata dalle recenti norme di ridimensionamento delle agevolazioni.*

²⁹) Il quale esenta da imposta di registro: “Sentenze, decreti ingiuntivi ed altri atti dei conciliatori; atti, documenti e provvedimenti previsti dalla legge 11 agosto 1973, n. 533 [Disciplina delle controversie individuali di lavoro e delle controversie in materia di previdenza e di assistenza obbligatorie]; atti, documenti e provvedimenti di cui all'art. 57 della legge 27 luglio 1978, n. 392; contratti di lavoro subordinato, collettivi e individuali; contratti di mezzadria, di colonia e di soccida; convenzioni per pascolo e per alimenti di animali.”

³⁰) L'art. 5 della L. n. 533 del 1973 richiama tuttavia l'arbitrato irrituale quale forma di definizione dei rapporti di cui all'art. 409 c.p.c., se così previsto per legge o in base agli strumenti della contrattazione collettiva. Quindi tale arbitrato beneficia di esenzione, in quanto incluso nell'art. 10 della Tabella allegata al T.U.R. Dal che si potrebbe argomentare che anche la transazione stragiudiziale relativa a rapporti di lavoro dipendente beneficia di esenzione. Vale comunque la cautela di cui nel testo.

Per parte loro, i contratti, fra cui sono da includersi le transazioni, relativi a prestazioni di [quindi non solo aventi ad oggetto prestazioni di] lavoro autonomo, compresi i contratti di collaborazione coordinata e continuativa e i contratti di associazione in partecipazione con apporto di solo lavoro, ove non rappresentino prestazioni di servizi soggetti ad I.V.A., sono da sottoporre a registrazione in solo caso d'uso, in qualunque forma redatti, eccetto quella notarile o di scrittura autenticata nelle firme.

In merito, difatti, l'art. 10 del d. lgs. 14 marzo 2011, n. 23, ha stabilito:

“1. All'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) il comma 1 è sostituito dal seguente:

«

1. Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi 9 per cento

Se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, ove ricorrono le condizioni di cui alla nota II-bis) 2 per cento

» ⁽³¹⁾;

b) sono abrogate le note del predetto articolo 1, ad eccezione della nota II-bis);

c) nella nota II-bis) dell'articolo 1, le parole: «dell'aliquota del 3 per cento», sono sostituite dalle seguenti: «dell'aliquota del 2 per cento».

2. Nei casi di cui al comma 1, l'imposta, comunque, non può essere inferiore a 1.000 euro.

3. Gli atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2 e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie e sono soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro cinquanta.¹

4. **In relazione agli atti di cui ai commi 1 e 2 sono soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie**, anche se previste in leggi speciali, ad eccezione delle disposizioni di cui all'articolo 2, comma 4-*bis*, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25.

5. Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2014”.

Tenuto conto dei limiti del comma 4 cit., si può quindi concludere che l'esenzione da imposta di registro di cui al ricordato art. unico permanga integra.

6.2. Imposte sui redditi - Reddito di lavoro dipendente

In base all'art. 51, comma 1, del T.U.I.R., “il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro. Si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono.

La transazione con il datore di lavoro è uno dei possibili titoli giuridici di percezione del reddito detto.

Nelle transazioni in esame emergono **due questioni fondamentali**:

³¹) Si aggiunga l'applicazione dell'aliquota del 12% ai trasferimenti di terreni agricoli. In sostanza, allo stato attuale, il sistema di prelievo si struttura su tre aliquote.

- (a) se le somme riconosciute al dipendente costituiscano per lui redditi o meno e, in caso affermativo, quale ne sia la forma di tassazione;
- (b) qualora si tratti di somme a valenza reddituale, a carico di chi sia l'onere economico dell'imposta sul reddito.

6.2.1. Sulla prima questione:

L'art. 6, comma 2, del T.U.I.R., stabilisce:

2. I proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti. Gli interessi moratori e gli interessi per dilazione di pagamento costituiscono redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati.

Sono dunque redditi di lavoro anche quelli percepiti "in sostituzione" di redditi di lavoro mancati.

Di conseguenza, costituiscono redditi di lavoro non solo quelli de plano riconosciuti come tali, ma anche le somme date a reintegro della mancata percezione di reddito, ascrivibile alla controversia (ad esempio, gli indennizzi da c.d. perdita di opportunità, o le somme compensative attribuite per l'astensione da date attività promessa dal dipendente all'esito della cessazione del rapporto di lavoro).

6.2.2. Forma di tassazione del reddito

I redditi conseguiti per effetto di transazione possono risultare imponibili in forma corrente (concorso alla formazione del reddito complessivo dell'anno di percezione), oppure c.d. separata (vale a dire, senza concorso alla formazione del reddito complessivo netto dell'anno di competenza).

In merito alla tassazione separata, l'art. 17 del T.U.I.R. (Tassazione separata) così dispone, avuto riguardo:

- ai dipendenti;
- nonché ai collaboratori coordinati e continuativi (ad esempio amministratori di società, non dipendenti della società di cui sono amministratori o di altra società del gruppo)

1. L'imposta si applica separatamente sui seguenti redditi:

a) trattamento di fine rapporto di cui all'art. 2120 del codice civile e indennità equipollenti, comunque denominate, commisurate alla durata dei rapporti di lavoro dipendente, compresi quelli contemplati alle lettere a), d) e g) del comma 1 dell'art. 47, anche nelle ipotesi di cui all'art. 2122 del codice civile; altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione dei predetti rapporti, comprese l'indennità di preavviso, le somme risultanti dalla capitalizzazione di pensioni e quelle attribuite a fronte dell'obbligo di non concorrenza ai sensi dell'art. 2125 del codice civile **nonché le somme e i valori comunque percepiti al netto delle spese legali sostenute, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di**

procedure esecutive, a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o di transazioni relativi alla risoluzione del rapporto di lavoro... ⁽³²⁾;

...

c) indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, di cui al comma 2 dell'art. 49 (53 nella attuale numerazione), se il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto **nonché, in ogni caso, le somme e i valori comunque percepiti al netto delle spese legali sostenute, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o di transazioni relativi alla risoluzione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa**" ⁽³³⁾.

La tassazione separata, in molti casi più favorevole, incontra tuttavia alcune limitazioni.

Difatti, l'art. 24, comma 31, del d.l. n. 201 del 2011, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, L. 22 dicembre 2011, n. 214, stabilisce:

Alla quota delle indennità di fine rapporto di cui all'articolo 17, comma 1, **lettere a) e c)**, del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, erogate in denaro e in natura, di importo complessivamente eccedente euro 1.000.000 **non si applica il regime di tassazione separata di cui all'articolo 19 del medesimo TUIR**. Tale importo concorre alla formazione del reddito complessivo. **Le disposizioni del presente comma si applicano in ogni caso a tutti i compensi e indennità a qualsiasi titolo erogati agli amministratori delle società di capitali**. In deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, le disposizioni di cui al presente comma si applicano con riferimento alle indennità ed ai compensi il cui diritto alla percezione è sorto a decorrere dal 1° gennaio 2011.

La Circ. Ag. Entrate n. 3/E del 2012, con speciale riferimento agli amministratori di società, ha precisato:

1.3 Trattamento fine mandato, altre somme e valori

La lett. c) del comma 1 dell'art. 17 del TUIR concerne sostanzialmente i redditi percepiti in dipendenza della cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa relativi a:

- **indennità per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui al comma 1, lettera c-bis) dell'art. 50 del TUIR;**
- **altre somme e valori comunque percepiti in relazione alla risoluzione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.**

In aderenza alla *ratio* della norma e analogamente a quanto precedentemente indicato in relazione alla lett. a), rientrano nel campo di applicazione della disposizione in esame tutti i redditi contemplati dalla lettera c); in particolare, i compensi e le indennità percepiti per la cessazione degli uffici di amministratore di società.

Al riguardo - fermo restando che la tassazione separata trova applicazione allorché il reddito derivante dal rapporto di collaborazione rientra nell'ipotesi del comma 1, lettera *c-bis*) dell'art. 50 del TUIR, con esclusione delle ipotesi in cui l'attività rientri nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'articolo 53, comma 1, dello stesso TUIR - si ritiene che la previsione secondo cui le disposizioni in esame "*si applicano in ogni caso a tutti i compensi e indennità a qualsiasi titolo erogati agli amministratori delle società di*

³² In via di prassi, la formula "relativi alla risoluzione del rapporto di lavoro" riguarda non solo le transazioni su controversie aventi ad oggetto la risoluzione del rapporto di lavoro, ma anche quelle semplicemente stipulate in occasione della cessazione del rapporto di lavoro, allo scopo di prevenire l'insorgere di liti postume (e quindi semplicemente "relative" alla cessazione del rapporto di lavoro).

³³) In particolare, questa disposizione riguarda unitariamente sia il T.F.M., sia le somme e valori aggiuntivi conseguiti in seguito a cessazione del rapporto di collaborazione, anche per effetto di transazione.

capitali” intende confermare la *ratio* della norma, senza nel contempo differenziarne l’applicazione con esclusivo riferimento agli amministratori di società di capitali.

Anche nei confronti di questi ultimi, quindi, la disposizione in esame si applica ai compensi e alle indennità in denaro e in natura, comprese eventuali *stock options*, **che eccedono l’importo di euro 1.000.000.**

Per quanto invece attiene alla tassazione corrente **l’art. 33 del d.l. n. 78 del 2010, conv. in l. n. 122 del 2010, poi modificato dall’art. 23, comma 50 bis, del d.l. n. 78 del 2010, conv. in l. n. 122 del 2010** (*Stock options ed emolumenti variabili*) aveva stabilito:

1. In dipendenza delle decisioni assunte in sede di G20 e in considerazione degli effetti economici potenzialmente distorsivi propri delle forme di remunerazione operate sotto forma di bonus e stock options, sui compensi a questo titolo, che eccedono il triplo della parte fissa della retribuzione, attribuiti ai dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti nel settore finanziario nonché ai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nello stesso settore è applicata una aliquota addizionale del 10 per cento.

2. L’addizionale è trattenuta dal sostituto d’imposta al momento di erogazione dei suddetti emolumenti e, per l’accertamento, la riscossione, le sanzioni e il contenzioso, è disciplinata dalle ordinarie disposizioni in materia di imposte sul reddito.

2-bis. Per i compensi di cui al comma 1, le disposizioni di cui ai commi precedenti si applicano sull’ammontare che eccede l’importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione

Il comma 50-ter del d.l. n. 98 del 2011 aveva stabilito che: “La disposizione di cui al comma 50-bis si applica ai compensi corrisposti a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto”. Pertanto il comma aggiunto (2-bis) avrebbe riguardato gli emolumenti corrisposti dal 17 luglio 2011.

La Circ. Ag. Entrate 5 agosto 2011, n. 41, al par. 15, aveva chiarito che:

15. Modifiche al regime di tassazione di bonus e stock options per il settore finanziario (articolo 23, commi 50-bis e 50-ter)

L’articolo 33 del DL n. 78 del 2010 prevede che sui compensi erogati sotto forma di bonus e stock options “che eccedono il triplo della parte fissa della retribuzione, attribuiti ai dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti nel settore finanziario nonché ai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nello stesso settore è applicata una aliquota addizionale del 10 per cento” (comma 1). “L’addizionale è trattenuta dal sostituto d’imposta al momento di erogazione dei suddetti emolumenti” (comma 2).

Il comma 50-bis dell’articolo 23 del decreto ha aggiunto, all’articolo 33 del DL n. 78 del 2010 il comma 2-bis che, “per i compensi di cui al comma 1”, prevede l’applicazione dell’addizionale “sull’ammontare che eccede l’importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione”.

La descritta modifica normativa ha l’effetto di aumentare la quota di compensi variabili su cui applicare l’addizionale del 10 per cento, dato che la base imponibile è ora pari all’ammontare della retribuzione variabile che eccede l’importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione. In altri termini, a fronte di una retribuzione fissa pari a 1.000 e di compensi variabili pari a 1.800, la quota di questi ultimi soggetti all’addizionale è pari a 800.

Il rinvio ai “compensi di cui al comma 1” del medesimo articolo 33 è operato esclusivamente al fine di individuare l’ambito applicativo della disposizione, sia sotto il profilo soggettivo (dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti del settore finanziario e titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nel medesimo settore) sia sotto il profilo oggettivo (componenti variabili della retribuzione - bonus e stock options).

Il successivo comma 50-ter dell’articolo 23 stabilisce che il nuovo comma 2-bis si applica ai compensi corrisposti a decorrere dal 17 luglio 2011, data di entrata in vigore della legge di conversione n. 111 del 2011.

La nuova disciplina si applica alle componenti variabili della retribuzione corrisposte a decorrere dal 17 luglio 2011, anche se maturate in precedenza.

Se le componenti variabili sono corrisposte in più rate, l'addizionale si applica nel momento in cui si verifica il superamento dell'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione (nuovo limite previsto dal comma 2-bis), tenendo conto anche delle corresponsioni effettuate prima del 17 luglio 2011.

Si supponga il caso di un dirigente con retribuzione fissa pari a 100 cui siano corrisposti emolumenti premiali per 350, erogati per 250 ad aprile 2011 e per 100 a ottobre 2011. La parte di retribuzione variabile di 100, corrisposta dopo il 17 luglio 2011, che singolarmente considerata non supera l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione, sommata alla quota di 250, precedentemente corrisposta, supera il nuovo limite previsto dal comma 2-bis con conseguente applicazione dell'addizionale sull'intero importo di 100. Si fa presente, infine, che la scrivente ha fornito chiarimenti sull'applicazione dell'addizionale in esame con circolare n. **4/E del 15 febbraio 2011**, cui si rinvia.

Nella Circolare da ultimo ricordata, l'Agenzia aveva fra l'altro precisato che l'addizionale del 10% avrebbe riguardato sia i dirigenti sia gli amministratori (par. 13):

“L'art. 33 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, ha introdotto per i dirigenti e i **collaboratori di imprese che operano nel settore finanziario** un'aliquota addizionale del 10% su specifici compensi....

In mancanza di una espressa definizione di “*settore finanziario*” da parte della norma in esame, si ritiene che questo vada individuato nelle banche e negli altri enti finanziari, nonché negli enti e nelle altre società la cui attività consista in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni.

Sono quindi comprese nell'ambito applicativo della norma le banche nonché, ad esempio, le società di gestione (Sgr), le società di intermediazione mobiliare (Sim), gli intermediari finanziari, gli istituti che svolgono attività di emissione di moneta elettronica, le società esercenti le attività finanziarie indicate nell'art. 59, comma 1, lettera b), del Testo Unico Bancario, le holding che assumono e/o gestiscono partecipazioni in società finanziarie, creditizie o industriali....

La disposizione, inoltre, è rivolta ai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, sul presupposto che anche a tali figure possa essere attribuita un elevato grado di autonomia e potere decisionale come si evince dalla relazione illustrativa al decreto che menziona tra i destinatari della norma gli amministratori di società.”.

Entrambi i due ordini di disposizioni fin qui ricordate incidono sul costo fiscale delle transazioni di fine rapporto, laddove le parti intendano che la controversia sia definita in base ad un predeterminato “netto”.

6.2.3. Segue: Giurisprudenza

La nozione tributaria del *reddito di lavoro dipendente* include ogni somma, valore o indennità, indipendentemente dal “nomen iuris”, che trovi comunque la sua fonte o titolo nel rapporto di *lavoro*. L'attrazione ad imposizione sussiste anche per le somme conseguite a titolo di *risarcimento* del danno, in via giudiziale o stragiudiziale, per la perdita di redditi od in sostituzione dei medesimi, giusta l'art. 6 del Tuir (**Cass. civ. Sez. V, 16/02/2012, n. 2196**).

Grava sul contribuente dimostrare che le indennità corrisposte dal datore di *lavoro* in sede di conciliazione della controversia avente ad oggetto l'illegittimità del licenziamento non rientrano nella “vis attractiva” del concetto di retribuzione e non siano riconducibili a *risarcimento* di lucro cessante, di redditi sostitutivi ovvero di indennità per la perdita di redditi (**Cass. civ. Sez. V, 30/12/2011, n. 30752**).

Incorre in vizio di motivazione il giudice del merito dalla cui pronuncia non sia evincibile l'iter logico-giuridico giusta il quale viene ad essere esclusa l'imponibilità della somma percepita dal lavoratore *dipendente* a titolo di danno da demansionamento per la riconduzione dell'emolumento al danno biologico

omettendo di illustrare i fatti e criteri posti alla base di detta qualificazione(Cass. civ. Sez. V, 03/08/2012, n. 14057).

Le somme corrisposte per le perdite effettivamente subite dal lavoratore (c.d. danno emergente), che abbiano quindi una funzione di reintegrazione patrimoniale, non vanno assoggettate a tassazione ai fini Irpef. In particolare, non sono imponibili le somme percepite dal lavoratore a titolo di *risarcimento* del danno da demansionamento. Viceversa, concorrono alla formazione del *reddito* delle persone fisiche quegli indennizzi che hanno la funzione di reintegrare un danno concretatosi nella mancata percezione dei redditi (Cass. civ., Sez. V, 19/03/2010, n. 6754).

6.2.4. Sulla seconda questione

La soluzione del tema è collegata alla legittimità dei patti traslativi dell'imposta ed alle regole di deduzione dei costi d'impresa.

Allo stato attuale non pare più doversi dubitare che l'assunzione dell'onere tributario necessario a garantire alla controparte un predefinito reddito netto, risolvendosi in un maggior costo dovuto alla traslazione economica dell'imposta, sia legittima e non confondibile con il pagamento dell'imposta in sostituzione del reale soggetto passivo.

In merito, com'è noto, si è di recente (ri)affermato:

“La clausola del contratto di mutuo, che obblighi il mutuatario a rimborsare al mutuante le imposte afferenti agli interessi convenuti, sì da garantire un determinato ammontare netto degli interessi medesimi, non è affetta da nullità per violazione di norme imperative, né per violazione del principio secondo cui tutti devono concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, come sancito dall'art. 53 Cost. Ciò in quanto tale clausola non implica che l'*imposta* afferente ad un reddito venga corrisposta al fisco da un soggetto diverso dal suo percettore, configurandosi una mera *traslazione* convenzionale del carico di *imposta* che, in generale, è ammissibile in mancanza di una specifica diversa disposizione di legge” (Cass. civ., Sez. I, 17/12/2012, n. 23208).

Tale principio si riflette in modo particolare sulla negoziazione delle transazioni di lavoro quando attribuiscono somme a valenza reddituale ed in generale delle transazioni che, anche al di fuori del rapporto di lavoro abbiano l'effetto di attribuire somme a valenza reddituale.

Nel definire la clausola di traslazione economica dell'imposta sull'obbligato al pagamento di dette somme, occorre peraltro stabilire con esattezza condizioni e limiti di questa traslazione.

Ove difatti la controparte non sia soggetta a ritenuta a titolo d'imposta, la transazione deve essere strutturata in modo da assorbire l'aliquota marginale di tassazione cui è sottoposta la controparte.

Gli equivoci che nascono sul punto sono spesso causa di controversie, là dove la clausola di traslazione economica dell'imposta sull'obbligato al pagamento non garantisca alla controparte il netto di cassa (o di valore) atteso e considerato come obiettivo da perseguire con la transazione.

La traslazione economica dell'imposta attiene al valore della cosa da ricevere. Pertanto, l'errore sull'estensione della traslazione detta appare doversi ricondurre al principio secondo cui

- alla transazione è applicabile la disciplina sull'errore di cui all'art. 1429 ss., cod. civ., e dunque anche l'art. 1430, il quale dispone: “[1] L'errore di calcolo non dà luogo ad annullamento del contratto, ma solo a rettifica, tranne che, concretandosi in errore sulla quantità, sia stato determinante del consenso.”;

- peraltro l'**errore di fatto sulla valutazione economica della cosa** oggetto del contratto non lo rende annullabile, in quanto il suo valore economico, attenendo ai motivi per i quali una parte si è determinata a contrarre, può assumere rilevanza solo ove siano state previste esplicite garanzie contrattuali in relazione alla consistenza economica del bene concesso, ovvero in caso di dolo di un contraente.

In merito, si è affermato:

“L'errore sulla valutazione economica della cosa oggetto del contratto non rientra nella nozione di errore di fatto idoneo a giustificare una pronuncia di annullamento del contratto, in quanto il difetto di qualità della cosa deve attenersi solo ai diritti ed obblighi che il contratto in concreto sia idoneo ad attribuire, e non al valore economico del bene oggetto del contratto, che afferisce non all'oggetto del contratto ma alla sfera dei motivi in base ai quali la parte si è determinata a concludere un determinato accordo, non tutelata con lo strumento dell'annullabilità anche perché non è riconosciuta dall'ordinamento tutela rispetto al cattivo uso dell'autonomia contrattuale, e all'errore sulle proprie, personali valutazioni, delle quali ciascuno dei contraenti assume il rischio”. (Fattispecie relativa ad una transazione, impugnata successivamente da una delle parti perché il valore dei beni ottenuti a seguito della transazione stessa si era rivelato inferiore rispetto a quello che la parte si attendeva di conseguire): **Cass. civ., Sez. III, 03/04/2003, n. 5139.**

6.3. Reddito d'impresa [Determinazione del reddito d'impresa imponibile ad IRES (deduzione dei costi da transazione di lavoro)]

La transazione comportante costi ed oneri per l'impresa, datore di lavoro, incluse le maggiorazioni da traslazione economica dell'imposta, se accettata, è titolo per la deduzione di essi dalla base di calcolo dell'imposta sulle società (IRES) secondo gli ordinari requisiti di certezza ed obiettiva determinabilità (art. 109, comma 1, del T.U.I.R.).

Tanto si argomenta:

- (a) dall'art. 95, comma 1, del T.U.I.R. (*Spese per prestazioni di lavoro*), per il quale: “1. Le spese per prestazioni di lavoro dipendente deducibili nella determinazione del reddito comprendono anche quelle sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori...” (norma attinente alle transazioni non novative);
- (b) dall'art. 109, comma 5, primo periodo, del T.U.I.R. (*Norme generali sui componenti del reddito d'impresa*), per il quale: “5. Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi...” (norma idonea a ricomprendere nella propria previsione le transazioni c.d. novative, sul presupposto che determinino costi ed oneri inerenti alla determinazione del reddito d'impresa ed alla produzione di ricavi imponibili, anche in termini di rimozione di occasioni di controversia).

7. Reddito d'impresa - Deduzione dei costi di transazione diversi da quelli originati da controversie di lavoro – In particolare: le perdite sui crediti

7.1. Generalità

Occorre premettere che nella determinazione del reddito d'impresa si ammette comunemente la deducibilità degli oneri per risarcimenti di danno, ove ricorrano le ordinarie condizioni poste per la deduzione di costi ed

oneri (certezza, determinabilità, inerenza e, secondo alcuni, correlazione con proventi imponibili). Nella giurisprudenza di merito, di recente, si veda la C.T.P. di Alessandria n. 55/4/14 del 2014.

La giurisprudenza conferma implicitamente la deducibilità degli oneri per risarcimenti, là dove riconosce la deducibilità degli oneri per **penalità contrattuali**, liquidate ai sensi dell'art. 1382, cod. civ. (si veda Cass. 27 settembre 2011, n. 19702) ⁽³⁴⁾.

Da queste regole si argomenta come gli oneri assunti in contesti transattivi siano deducibili alle stesse condizioni.

Pertanto, la transazione è ordinario titolo per rilevare - a seconda della posizione dei transigenti - ricavi e proventi, oppure costi ed oneri (spesso "sopravvenienze"), componenti elementari del reddito d'impresa, da imputarsi all'esercizio (periodo d'imposta) di competenza, in base alle regole indicate dall'art. 109 del T.U.I.R., in funzione delle concrete attribuzioni patrimoniali fatte nell'ambito delle reciproche concessioni.

In questa prospettiva, rileva la nascita del credito, non sottoposto a condizioni sospensive, per le obbligazioni di somma; la consegna, per le dazioni di beni mobili cui la transazione obblighi; il consenso non condizionato, per i trasferimenti immobiliari, l'ultimazione del servizio promesso in via transattiva etc. applicando in altri termini alle obbligazioni transattive i criteri generali di ammissibilità del costo indicati, nei singoli casi dal predetto art. 109.

7.2. In particolare, le transazioni sui crediti contestati - Giurisprudenza di riferimento

7.2.1. Quadro normativo

L'art. 101, comma 5, del T.U.I.R., nel testo in vigore dal 1° gennaio 2014, per la generalità dei contribuenti (eccetto gli enti creditizi e finanziari, destinatari di apposita disciplina nel comma 3 dell'art. 106, del T.U.I.R.) dispone che le perdite su crediti siano deducibili nella determinazione del reddito d'impresa:

- Se risultano da elementi certi e precisi;
- In ogni caso se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali od ha concluso accordi di ristrutturazione dei debiti, omologati ai sensi dell'art. 182-bis, del r.d. n. 267 del 1942.

Gli elementi certi e precisi si presumono esistenti ("sussistono in ogni caso", o "sussistono inoltre"):

- Quando il credito sia di modesta entità (definendosi normativamente a parte, con disposizione ad hoc, che cosa questo significhi) e sia decorso un periodo di sei mesi dalla scadenza di pagamento;
- Quando il diritto alla riscossione del credito è prescritto;
- Quando la cancellazione dei crediti dal bilancio sia stata operata in applicazione dei principi contabili.

Le predette tre fattispecie enumerano i casi in cui la perdita può ritenersi definitiva e non meramente potenziale (la perdita potenziale è difatti riflessa nella disciplina delle svalutazioni e degli accantonamenti ai fondi per rischi su crediti, di cui è parola all'art. 106 del T.U.I.R.: si veda la Circ. Ag. Entrate n. 26/E del 2013, par. 2).

³⁴) Ad avviso della quale: "Le somme corrisposte in caso di inadempimento oppure ritardo nell'adempimento in applicazione di clausole penali contenute in un contratto (art. 1382 c.c.) sono deducibili dal reddito d'impresa, in quanto inerenti all'attività aziendale. Le clausole in esame, infatti: - assolvono la funzione di rafforzare il vincolo contrattuale tra le parti e di **determinare preventivamente la prestazione risarcitoria da corrispondere** in caso di inadempimento oppure ritardo nell'adempimento; - non hanno alcuna finalità sanzionatoria o punitiva".

I fenomeni considerati sono tuttavia eterogenei, poiché comprendono sia le perdite da inesigibilità determinate da stime interne o unilateralmente (“valutazioni”, seppure caratterizzate da un elevato grado di certezza: par. 3.1. della Circ. citata) , sia quando emergano nel contesto di un atto realizzativo.

Ci si concentra particolarmente su questo secondo aspetto.

Fra gli atti realizzativi idonei a determinare una perdita certa (Circ. cit. par. 3.2.), si includono la “transazione con il debitore che comporta la riduzione definitiva del debito o degli interessi originariamente stabiliti quando motivata dalle difficoltà finanziarie del debitore stesso” e la “rinuncia” (negozio che potrebbe essere a sua volta contenuto in una transazione, quale forma di concessione da parte di un transigente). Se di contro la transazione ha origini differenti, in quanto ad esempio deriva da una lite sulla fornitura, il relativo onere non costituisce una perdita su crediti ma una sopravvenienza passiva).

Le perdite da realizzo per effetto di transazioni fra parti correlate sono considerate potenzialmente elusive di tributo e spesso contestate.

La Circ. citata osserva poi che in caso di transazione la perdita su crediti può essere giustificata soltanto sotto il profilo della convenienza economica, allo stesso modo ed in presenza delle stesse condizioni previste in caso di cessione a titolo definitivo (i.e. perdita non superiore alle spese prevedibili per il recupero del credito).

La giurisprudenza di riferimento è quella è relativa all’applicazione dell’art. 101 (già 66 del T.U.I.R.).

Ad avviso di Cass. civ. Sez. VI - 5, 24/10/2012, n. 18237:

In tema di imposte sui redditi d’impresa, l’art. 101 (ex 66) del Tuir, che prevede la deduzione delle perdite su crediti, quali componenti negative del reddito d’impresa, se risultano da elementi certi e precisi e, in ogni caso, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali, va interpretato nel senso che l’anno di competenza per operare la deduzione stessa deve coincidere con quello in cui si acquista certezza che il credito non può più essere soddisfatto, perché in quel momento si materializzano gli elementi “certi e precisi” della sua irrecuperabilità.

Questa sentenza prosegue chiarendo la relazione fra determinazione del reddito per competenza economica e condizioni di deducibilità, sminuendo il peso delle pattuizioni contrattuali di adempimento, qualora la certezza e precisione della perdita si possa collocare a date anteriori. Come segue

“In tema di imposte sui redditi d’impresa, l’art. 66, comma terzo, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, che prevede la deduzione delle perdite su crediti, quali componenti negative del reddito d’impresa, se risultano da elementi certi e precisi e, in ogni caso, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali, va interpretato nel senso che l’anno di competenza per operare la deduzione stessa deve coincidere con quello in cui si acquista certezza che il credito non può più essere soddisfatto, perché in quel momento si materializzano gli elementi «certi e precisi» della sua irrecuperabilità. Diversamente, si rimetterebbe all’arbitrio del contribuente la scelta del periodo d’imposta più vantaggioso per operare la deduzione, snaturando la regola espressa dal principio di competenza, che rappresenta invece criterio inderogabile ed oggettivo per determinare il reddito d’impresa. La prova della sussistenza degli elementi suddetti non impone né la dimostrazione che il creditore si sia attivato per esigere il suo credito, né che sia intervenuta sentenza di fallimento del debitore, dovendo escludersi altresì che i patti inerenti le modalità di adempimento dell’obbligazione possano incidere circa il criterio di competenza”.

In senso conforme: Cass. civ. Sez. V, 01/06/2012, n. 8821, nonché Cass. civ. Sez. V, 21/04/2011, n. 9218, relative ad un caso in cui il debitore non risultava assoggettato a procedure concorsuali.

Sempre nella logica secondo cui le perdite su crediti debbono essere attribuite inderogabilmente all'esercizio in cui, manifestandosi i requisiti di certezza e di precisione della perdita, tale esercizio si debba definire oggettivamente di competenza, si veda Cass. civ. Sez. V, 03/08/2005, n. 16330, per la quale:

Poiché in tema di reddito d'impresa non è consentita la detrazione di costi in esercizi diversi da quello di competenza, non potendo il contribuente essere lasciato arbitro della scelta del periodo in cui registrare le passività (con innegabili riflessi sulla determinazione del reddito imponibile), le perdite per crediti irrecuperabili debbono essere computate nell'anno in cui tale irrecuperabilità si è resa palese e non è consentito imputarle all'anno successivo.

7.3. Perdita da realizzo (l'atto di realizzo non dispensa dal provare che la perdita derivi da elementi certi e precisi)

La questione riguarda il rapporto fra il comma 1 ed il comma 2 dell'art. 101 del T.U.I.R. Secondo una possibile opzione interpretativa, difatti, potrebbe argomentarsi che il comma 1 disciplini le perdite da realizzo, mentre il comma 2 involga (solo) questioni di valutazione (che prescindono dall'esistenza di un atto di realizzo).

La questione predetta può dunque investire la transazione, quale titolo dispositivo di crediti, mediante rinuncia (per capitale od interessi), per chiedersi se la mera stipulazione dell'atto sia presupposto sufficiente alla deduzione della parte di credito oggetto di abbandono, o se la formazione del titolo sia per qualche ragione insufficiente.

La giurisprudenza in alcuni precedenti accomuna le perdite da realizzo e quelle da valutazione, richiedendo in ogni caso il ricorrere dei requisiti di definitività della perdita in base ad elementi certi e precisi e, in definitiva, sminuendo la sufficienza del titolo rinunziativo.

Ad esempio, ad avviso di Cass. civ. Sez. V, 23/05/2002, n. 7555:

L'art. 66, comma 3 del t.u.i.r. dispone la deducibilità dal reddito d'impresa delle perdite su crediti risultanti da elementi certi e precisi senza attribuire alcun rilievo alle modalità ed agli strumenti utilizzati per far emergere tali perdite in bilancio. Conseguentemente in caso di cessione "pro - soluto" di crediti di ingente valore ad un prezzo simbolico il mancato esperimento da parte dell'impresa di un qualsiasi tentativo di esazione non esonera il contribuente dalla dimostrazione specifica e concreta della perdita subita.

[In tema di determinazione del reddito d'impresa, una volta che l'amministrazione finanziaria abbia negato, anche nella fase giudiziale, la deducibilità di perdite su crediti ceduti "pro soluto", sul rilievo della loro cessione sottocosto ovvero del mancato rispetto delle forme previste per considerarli non recuperabili, è onere del contribuente provare, ai sensi dell'art. 66, comma 3, d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, mediante elementi certi e precisi, che la perdita risultante dalla cessione si era già verificata al momento della stessa, ovvero che a tale data il debitore era assoggettato a procedure concorsuali.]

In precedenza, ad avviso di Cass. civ. Sez. V, 20/11/2001, n. 14568:

Anche in presenza di una cessione "pro soluto" il contribuente che voglia portare in deduzione una perdita su crediti deve dimostrare - ove il suo debitore non sia stato assoggettato a procedure concorsuali - con certezza gli elementi che hanno dato luogo alla perdita e che gli hanno consigliato di propendere per una cessione "pro soluto" con un recupero parziale del proprio credito. Tale prova può darsi con ogni mezzo utilizzabile nel processo tributario e non è indispensabile, pertanto, in caso di credito all'estero, della dichiarazione emessa dalla sezione speciale per l'assicurazione del credito all'esportazione, anche se tale dichiarazione può costituire uno degli elementi di valutazione da offrire al giudice assieme agli altri elementi idonei a provare la intervenuta perdita per inesigibilità, nonché la precisa entità della perdita medesima.

7.4. Deducibilità della perdita su crediti in presenza di operazioni in sé antieconomiche (giurisprudenza)

Il tema può interessare in modo particolare gli effetti di una transazione con il debitore e costituisce applicazione specifica dei principi generali descritti in precedenza.

Cass. civ. Sez. V, 19/11/2007, n. 23863, esamina il delicato aspetto della deducibilità di perdite indotte da contratti antieconomici, definendo in che misura la decisione di stipularli possa integrare la certezza e la precisione della perdita.

“Poiché l'art. 66, comma 3, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, stabilisce che le perdite su crediti sono deducibili quali componenti negative del reddito d'impresa non solo se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali, ma anche quando esse risultino da elementi certi e precisi, non è necessario, ai fini della deducibilità, che il creditore abbia domandato una dichiarazione giudiziale dell'insolvenza del debitore con il conseguente assoggettamento di costui ad una procedura concorsuale, ma è sufficiente che le perdite risultino documentate in modo certo e preciso, anche attraverso una transazione antieconomica, poiché possono rientrare nella strategia generale di un'impresa operazioni di per se stesse antieconomiche, ma concluse in vista di benefici economici su altri fronti (nel caso di specie, è stato respinto il ricorso dell'Amministrazione avverso la sentenza di merito che aveva riconosciuto come deducibili le perdite su crediti vantati in Libia, stanti i delicati rapporti creatisi all'epoca fra lo Stato libico e gli operatori commerciali degli altri Stati)”.

L'antecedente Cass. n. 10802 del 2002 ritiene che il giudice debba motivare le ragioni per le quali il comportamento antieconomico del contribuente non celi abusi, in questo modo confermando che i costi da operazioni antieconomiche a questa condizione potrebbero avere riconoscimento.

7.5. Ridimensionamento del credito e deduzione dell'onere ai fini dell'IRAP

La transazione può essere sia causa di una perdita su crediti (indeducibile ai fini dell'IRAP), sia causa di rideterminazione in meno di ricavi attesi ed inizialmente stimati in via unilaterale dal creditore.

Su questa delicata distinzione, si veda **Cass Civ, Sez V, n. 11217 del 20/05/2011**, per la quale:

“Ai fini della determinazione della base imponibile IRAP delle imprese industriali deve ritenersi che un minor ricavo derivante da un accordo in base al quale le parti abbiano determinato il prezzo definitivo del bene o del servizio non possa genericamente essere qualificato come una perdita su crediti, in quanto tale indeducibile ai fini IRAP. È infatti necessario distinguere tra la svalutazione del credito, configurabile come perdita su credito, che si verifica quando il credito, già determinato, sia stato successivamente scontato o ridotto, ad esempio perché non pagato, e l'eventuale minor introito che, nelle ipotesi in cui discende dalla determinazione del credito, è il portato di una definizione pattizia nella quale, pur eventualmente risultando il credito così definito inferiore a quanto unilateralmente preventivato dal creditore, è da escludersi qualsivoglia connotato abdicativo. Sia sul piano giuridico che sul piano economico sussiste una differenza ontologica (peraltro emergente anche dai termini utilizzati per definire i due fenomeni) tra il minore introito e la perdita su crediti, poiché quest'ultima è configurabile solo quando già sussiste un "credito" in senso economico e giuridico, e non vi è alcun motivo per ritenere che il legislatore, in una materia ad alto tasso di tecnicismo, abbia utilizzato il termine "perdita su credito" in maniera atecnica, impropria ed imprecisa, intendendo con esso indicare genericamente qualunque minor introito o minor ricavo”.

8. Transazione e redditi c.d. “diversi”

La transazione può costituire titolo per il conseguimento, al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte o professione, o della prestazione di lavoro dipendente, di redditi c.d. diversi (artt. 67 ss. del T.U.I.R.).

Nelle transazioni novative, possono assumere rilievo le cessioni a titolo oneroso di immobili e partecipazioni. Un caso di particolare rilievo pratico è l'assunzione verso corrispettivo di prestazioni di fare, non fare o permettere.

9. La c.d. transazione fiscale

9.1. Il caso di riferimento

La configurazione sistematica più compiuta della transazione fiscale si deve a Cass. civ. Sez. I, Sent., 4 novembre 2011, n. 22932, la quale, confermando orientamenti precedenti, dichiara che la transazione fiscale è solo strumento per consolidare (rendere certi) i debiti fiscali, ma non è condizione di accesso al concordato preventivo, nel contesto del quale il creditore erariale chirografario si trova nella stessa posizione di un qualunque altro creditore.

Nel caso concreto, l'Ag. Entrate deduceva la "violazione della L. Fall., artt. 160 e 182 ter, per avere la Corte [d'appello] ritenuto ammissibile la proposta di concordato contenente, tra l'altro, la falcidia dei crediti tributari benchè non fosse stato effettuato lo specifico interpello dell'ufficio fiscale previsto nella L. Fall., art. 182 ter; deduceva inoltre "violazione ancora della L. Fall., artt. 160 e 182 ter, per avere la Corte territoriale ritenuto ammissibile la falcidia anche del credito per I.V.A., costituente risorsa propria della Comunità Europea e possibile oggetto di transazione unicamente quanto ai tempi di pagamento".

Su questi due aspetti, la Corte di cassazione osserva:

(A) Sulla facoltatività della transazione fiscale:

Con il primo motivo di ricorso si deduce violazione della L. Fall., artt. 160 e 182 ter, per avere la Corte d'appello ritenuto possibile la falcidia dei crediti tributari pur in assenza dell'attivazione, da parte del proponente il concordato, dello specifico procedimento che regola la transazione fiscale.

La censura non è fondata anche se, per le ragioni di cui all'esame del secondo motivo, deve essere in parte corretta la motivazione del giudice del reclamo laddove predica la possibilità di falcidia dell'IVA. La questione, che viene affrontata per la prima volta dalla Corte e che è stata oggetto di attenzione da parte della giurisprudenza di merito e della dottrina, in maggioranza schierate **per la facoltatività della transazione fiscale**, contestata invece dall'Amministrazione che sul punto si è pronunciata con la Circolare n. 40/E del 2008, non può certo essere risolta nel senso della non obbligatorietà dello speciale rito sulla base del mero dato letterale secondo il quale "con il piano di cui all'art. 160 il debitore può proporre il pagamento... dei tributi" (corsivo dell'estensore) che altro non è che la ripetizione della formula contenuta nel citato art. 160 secondo la quale "L'imprenditore che si trova in stato di crisi può proporre ai creditori un concordato preventivo" che chiarisce unicamente che l'accesso all'indicato istituto è una facoltà per il debitore e non è quindi sufficiente a supportare un giudizio di alternatività della transazione fiscale rispetto ad altro rito volto anch'esso alla falcidia del credito tributario.

Prima di affrontare la questione è necessario innanzitutto evidenziare quali variazioni all'ordinario procedimento concordatario comporti il ricorso al sub procedimento della transazione fiscale.

Diversi sono innanzitutto gli obblighi imposti alle parti direttamente interessate e cioè al debitore e al fisco.

Il primo deve provvedere nei confronti dell'Amministrazione fiscale (inteso ricompreso in questa termine per semplicità espositiva anche il concessionario per la riscossione, ora agente per la riscossione) ad una formalità alla quale non è tenuto nei confronti degli altri creditori e cioè alla comunicazione, contestualmente al deposito del ricorso per il concordato presso la cancelleria del tribunale, della copia della domanda e della relativa documentazione. Tale adempimento è

finalizzato a sollecitare l'ufficio fiscale ad un'attività anch'essa peculiare che non è invece richiesta agli altri creditori e cioè a certificare l'ammontare complessivo del debito tributario mediante la comunicazione di quello già accertato e di quello conseguente alla liquidazione delle dichiarazioni, compresa la dichiarazione integrativa relativa al periodo sino alla data di presentazione della domanda, "al fine di consentire il consolidamento del debito fiscale".

Ben diversi sono anche gli affetti dell'omologazione del concordato contenente la raggiunta transazione fiscale....”;

(B) Sul concordato “con transazione fiscale”:

In primo luogo si "consolida" il debito tributario. Tale formulazione, che è evidentemente atecnica in quanto nel tessuto normativo con detta espressione viene definita una modalità opzionale di calcolo della tassazione dei redditi di un gruppo di imprese (art. 117 e segg. TUIR), ha di conseguenza nella disposizione in esame un significato, che può essere anche complesso, non ancora univocamente definito. Certamente e come è unanimemente riconosciuto la prima accezione è quella di quadro di insieme del debito tributario, tale da consentire di valutare la congruità della proposta con riferimento alle risorse necessarie a far fronte al complesso dei debiti ed è certamente utile a fronteggiare l'incognita fiscale che normalmente grava sui concordati ⁽³⁵⁾....

Positivamente fissata dalla norma, invece, quale conseguenza dell'omologazione dell'accordo anche sul debito tributario, è l'estinzione dei giudizi in corso aventi ad oggetto i tributi concordati, effetto, questo, che non si verifica per gli altri creditori i quali quando votano sulla proposta concordataria sostanzialmente formulano il loro consenso solo in relazione alla percentuale o alle modalità di soddisfacimento prospettate ma possono non solo proseguire l'eventuale contenzioso in corso ma iniziarlo anche ex novo se in disaccordo con l'ammontare o la qualità dei crediti indicati nella domanda.

C) Sul concordato preventivo “senza” transazione fiscale:

“In definitiva, dunque, ben diverse sono le conseguenze tra un concordato senza transazione fiscale nel quale il fisco sia trattato come qualunque altro creditore ed uno, invece, in cui la transazione venga perseguita con le modalità indicate e quindi ben diversi sono vantaggi e svantaggi delle due soluzioni.

Con la transazione fiscale il debitore ottiene il vantaggio della apprezzabile o assoluta certezza sull'ammontare del "debito (a seconda del significato che si vuole attribuire al consolidamento) e quindi una maggiore trasparenza e leggibilità della proposta con conseguente maggiore probabilità di ottenere, oltre all'assenso del fisco, anche quello degli altri creditori. Tutto ciò ha però un costo che è dato dalla sostanziale necessità di accogliere tutte le pretese dell'Amministrazione, non essendo plausibile che la stessa, dopo aver indicato il proprio credito, accetti in questa sede di discuterlo e ridurlo.

Escludendo il ricorso alla transazione fiscale il debitore non ottiene i richiamati benefici ma può optare per la contestazione della pretesa erariale in vista di un minore esborso se gli importi in contestazione non incidono in modo rilevante e se quindi il consenso del fisco non è decisivo ai fini del raggiungimento della maggioranza.

³⁵) La Corte ricorda altresì che: “Altro e concorrente possibile significato dell'espressione sul quale si è interrogata la dottrina e che viene qui richiamato solo per completezza espositiva, non essendo materia del contendere, è quello secondo cui tale quadro del debito complessivo cristallizzerebbe la pretesa tributaria alla data di presentazione della domanda così come quantificata dall'ufficio con esclusione da una parte della facoltà del medesimo di procedere ad ulteriori accertamenti anche se non sia ancora maturata la decadenza e dall'altra del debitore di contestare pretese anche se non ancora definitive.”. Su questa tesi il Giudice non prende tuttavia posizione.

D) Sulla posizione del creditore erariale rispetto agli altri creditori:

“Ma non vi è dubbio che l'esame della possibilità dell'alternativa presuppone innanzitutto che si accerti se il consenso del fisco sia comunque indispensabile per l'omologazione del concordato o se la falcidia del credito fiscale possa intervenire anche in presenza del voto contrario dell'Amministrazione.

Il quesito deve essere risolto nel senso della seconda alternativa.

Decisivo è in proposito il disposto della L. Fall., art. 184, laddove, enunciando gli effetti del concordato, sancisce che "il concordato omologato è obbligatorio per tutti i creditori anteriori al decreto di apertura della procedura di concordato. La tassatività della disposizione, e quindi l'affermazione del principio secondo il quale l'assetto dei crediti (inteso quale definizione della percentuale di pagamento o delle modalità alternative di soddisfacimento) quale emerge dalla proposta omologata obbliga tutti i creditori indipendentemente non solo dal loro voto favorevole o contrario ma dalla stessa loro partecipazione al procedimento, porta ad escludere la possibilità di un particolare statuto per il fisco, non essendo revocabile in dubbio che un'eccezione al principio, se voluta e per le conseguenze pratiche che comporta, sarebbe stata espressamente inserita dal legislatore in occasione della formulazione della disposizione dedicata alla materia.

D'altra parte ulteriori considerazioni portano alla stessa conclusione e in primo luogo quella secondo cui se il voto negativo del fisco escludesse di per sé la possibilità di omologazione del concordato non avrebbe senso e contrasterebbe con i principi del giusto processo, che vogliono anche che vengano evitate attività processuali non necessarie, far votare l'Amministrazione unitamente a tutti gli altri creditori quando la sua volontà e quindi l'eventuale veto ben potrebbero essere accertati preliminarmente rendendo inutile l'ulteriore corso.

Oltre a ciò, e senza considerare l'incongruenza di attribuire un peso determinante alla volontà dell'Amministrazione pur quando, ad esempio, voti contro anche in presenza di una proposta conforme alle sue aspettative semplicemente per la ritenuta non fattibilità del piano, non può ignorarsi una considerazione di carattere generale e cioè che la sostanziale attribuzione del diritto di veto al fisco renderebbe assai più difficile l'accesso al concordato in quanto il debitore sarebbe tenuto ad accettare in toto le pretese fiscali per poter accedere alla transazione e questo non si concilia con l'evidente volontà del legislatore di valorizzare e favorire la soluzione concordataria anche sacrificando forme di tutela prima presenti, come dimostra, ad esempio, l'eliminazione della doppia maggioranza.

Accertato dunque che la votazione non favorevole da parte dell'Amministrazione non impedisce l'omologazione del concordato se è comunque raggiunta la prescritta maggioranza e prima di trarne le conseguenze in ordine al quesito in discussione è opportuno rilevare che il richiamo alla preferenza per il ricorso al concordato quale mezzo per affrontare la crisi dell'impresa sarebbe di per sé sufficiente a porre in dubbio l'obbligatorietà della transazione fiscale in quanto era assolutamente pacifico nella vigenza della disciplina del concordato antecedente alla stagione delle riforme che anche il credito tributario potesse essere oggetto di falcidia (ovviamente se chirografario) e che, più in generale, il fisco potesse essere trattato come qualunque altro creditore. Se dunque si predicasse l'obbligatorietà della transazione fiscale con ciò che comporta in termini di sostanziale assoggettamento alla pretesa erariale la possibilità del debitore di accesso al concordato ne verrebbe grandemente pregiudicata in stridente contrasto con le intenzioni del legislatore”.

E) Argomenti ausiliari a favore della facoltatività della transazione fiscale:

“A parte tale considerazione è comunque l'accertata irrilevanza (nei termini sopra chiariti) del voto dell'ufficio che convince della facoltatività del ricorso alla transazione fiscale.

A riprova è sufficiente valutare i possibili sviluppi della procedura nell'ipotesi in cui lo speciale subprocedimento venga invece attivato.

In primo luogo è possibile che, pur sollecitata dalla comunicazione di copia della domanda di concordato, l'Amministrazione semplicemente non si attivi trasmettendo la richiesta documentazione. Poichè evidentemente il procedimento non può subire un'interruzione per l'inadempienza dell'ufficio si deve procedere ugualmente agli ulteriori adempimenti e quindi alla votazione e, se la maggioranza è comunque raggiunta, al giudizio di omologazione il cui esito, come chiarito, non può essere condizionato dalla mancanza del voto favorevole dell'erario.

Un esito analogo si verifica se l'ufficio adempie al proprio obbligo ma il contribuente debitore ritiene di non doversi adeguare alla pretesa e quindi non modifica la proposta (se non appostando una congrua riserva) manifestando l'intenzione di proseguire nell'eventuale contenzioso in corso e di volersi opporre ad eventuali ulteriori pretese. Tale atteggiamento sarebbe infatti perfettamente lecito, non potendosi evidentemente subordinare ex lege l'omologabilità del concordato alla rinuncia del debitore a difendersi nei confronti del creditore-fisco nè potendo tale rinuncia ritenersi implicita nella richiesta di transazione fiscale quando ancora il quadro delle pretese (consolidamento) non è definito.

Stesso esito, infine, se i conteggi del debitore e del fisco coincidono o se il secondo comunque si adegua alla pretesa risultante dal consolidamento ma l'erario esprime ugualmente voto non favorevole, ipotesi, questa, possibile in quanto non può negarsi al fisco la facoltà di non aderire alla proposta vuoi perchè ritiene non soddisfacente il trattamento prospettato e più favorevole l'ipotesi fallimentare, vuoi perchè giudica non fattibile il piano.

In tutti questi casi, non essendo dirimente il voto erariale, il concordato, sussistendo gli altri presupposti, può comunque essere omologato con la conseguenza che il fisco deve accettare l'esito del procedimento come ogni altro creditore, fermo restando che la mancata adesione al concordato comporta il non verificarsi dei particolari effetti della transazione fiscale (consolidamento del debito inteso come non modificabile manifestazione della pretesa ed estinzione dei giudizi in corso) che sono chiaramente subordinati all'omologazione, in uno con il concordato, della connessa transazione fiscale, non potendo nè il debitore nè il fisco rimanere pregiudicati nei rispettivi diritti se non hanno concordemente accettato l'assetto degli interessi che tale pregiudizio giustifica.

Ma se così è, e se quindi pur in presenza di un tentativo di transazione fiscale non riuscito il concordato può essere ugualmente omologato, non è dato intendere perchè un tale tentativo debba comunque essere effettuato se il debitore ritiene ab origine di non voler perseguire alcun accordo particolare col fisco perchè già ne conosce le pretese, le ritiene infondate ed è disposto a correre il rischio del voto contrario dell'ufficio".

F) Irrilevanza del principio di indisponibilità del credito erariale (che nella specie appare al contrario derogato):

La ritenuta obbligatorietà della transazione fiscale, intesa come necessario interpello dell'erario, pur in presenza della volontà del debitore di non voler accettare di pagare un debito superiore a quello già considerato nella proposta presuppone la dimostrazione dell'esistenza di un interesse concreto e degno di tutela dell'Amministrazione ad essere comunque sollecitata a svolgere le attività previste dall'art. 182 ter, interesse che non è dato ravvisare, posto che l'ufficio, pur in assenza dell'interpello, non viene minimamente pregiudicato nel suo diritto di evidenziare compiutamente le sue pretese (anche in sede di adunanza e ai fini del voto) e di perseguirne l'accertamento prima e il soddisfacimento poi.

Nè vale, infine, il richiamo al principio dell'indisponibilità del credito tributario dal momento che tale indisponibilità esiste nella misura in cui la legge non vi deroghi e non sono certo estranei all'ordinamento ipotesi di rinuncia dell'Amministrazione all'accertamento (condoni c.d. tombali) o

alla completa esazione dell'accertato in vista di finalità particolari, fermo restando che la richiamata carenza di interesse alla particolare modalità procedimentale di cui all'art. 182 ter, esclude la necessaria connessione tra detta modalità e la falcidia”.

F) Sui limiti della transazione fiscale:

“Con il secondo motivo si deduce violazione della L. Fall., artt. 160 e 182 ter, per avere ritenuto ammissibile il giudice del merito la falcidia del credito relativo all'imposta sul valore aggiunto (IVA) nell'ambito di un concordato senza transazione fiscale.

La censura è fondata.

Con il D.L. 29 novembre 2008, n. 185, art. 32, è stato modificato la L. Fall., art. 182 ter, comma 1, e tra l'altro è stata introdotta la precisazione secondo la quale "con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione dei pagamenti, disposizione in seguito estesa anche alla ritenute previdenziali effettuate e non versate.

La disposizione ha troncato la discussione in corso circa la ricomprensione o no dell'IVA tra "i tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea" esclusi dalla possibilità di falcidia fin dall'originaria formulazione della norma e ritiene il Collegio che la stessa, in realtà, si ponga su di un piano di continuità con il primitivo dettato legislativo (per l'analogo rapporto tra riforma e decreto correttivo: Cass. civ. sent. n. 22150/10) chiarendone e confermandone l'interpretazione e che quindi pure questo si riferisse anche all'IVA, dovendosi intendere il richiamo a tributo come risorsa riferito non già al gettito effettivo (venendo in realtà il contributo per IVA calcolato prescindendo da questo) bensì alla specie di tributo individuata quale parametro per il trasferimento di risorse all'Unione e la cui gestione, sia normativa che esecutiva, è di interesse comunitario e come tale sottoposta a vincoli. Da ciò consegue la non predicabilità della esclusione della falcidia dell'IVA anche per i concordati cui non sia applicabile *ratione temporis* la recente modifica legislativa sul punto”.

H) Indisponibilità del credito per IVA anche in assenza di transazione fiscale:

Poichè tuttavia la proposta di concordato di cui si tratta non ha seguito la via della transazione fiscale (in relazione alla quale la disposizione espressamente si applica) la questione che si pone è se l'intangibilità dell'IVA sussista solo se viene attivato detto procedimento oppure se sia indipendente dell'opzione del debitore e quindi si imponga anche nel caso in cui la transazione speciale non venga perseguita ma la proposta tratti il fisco come ogni altro creditore, come è avvenuto nella fattispecie.

La soluzione è ravvisabile nel secondo corno del dilemma.

Innanzitutto può osservarsi, in linea generale, che non avrebbe alcuna giustificazione logica e che quindi non sia credibile che il legislatore abbia inteso lasciare alla scelta discrezionale del debitore assoggettarsi all'onere dell'integrale pagamento dell'IVA, imposta armonizzata a livello comunitario sulla cui gestione, si ribadisce, gli Stati non sono esenti da vincoli (si veda Corte giustizia CE, sez. 5^a, 11/12/2008, n. 174), optando per la transazione fiscale oppure avvalersi della possibilità di proporre un pagamento parziale decidendo per il concordato senza transazione e quindi rimanendo vincolato solo all'obbligo di pagare integralmente il debito nei limiti del valore dei beni sui quali grava la garanzia, peraltro spesso insussistenti come nel caso di imposta gravante sul valore della prestazione di servizi.

A parte tale considerazione, ciò che convince dell'inderogabilità della disposizione qualunque sia l'opzione del creditore è la natura della stessa in quanto non si tratta di norma processuale come tale connessa allo specifico procedimento di transazione fiscale ma di norma sostanziale in quanto attiene al trattamento dei crediti nell'ambito dell'esecuzione concorsuale dettata da motivazioni che

attengono alla peculiarità del credito e prescindono dalle particolari modalità con cui si svolge la procedura di crisi....

E' appena il caso di ribadire, infine, che l'obbligo dell'integrale (anche se dilazionato) pagamento dell'Iva non comporta l'inderogabile accoglimento della pretesa fiscale in quanto nell'ambito del concordato senza transazione fiscale resta ferma la facoltà del contribuente di opporsi alla stessa, così che è solo l'imposta definitivamente accertata che è soggetta al vincolo richiamato....”⁽³⁶⁾ ⁽³⁷⁾.

9.2. Segue: altre precisazioni della giurisprudenza

La transazione fiscale può essere eventuale componente qualificante del piano di ristrutturazione dei debiti. Come segue:

“E' omologabile l'accordo di ristrutturazione con il quale viene prospettata preliminarmente una proposta di definizione della situazione debitoria fiscale valutata favorevolmente dall'Agenzia delle Entrate ed attuata mediante conclusione di transazione fiscale” (**Trib. Milano Decreto, 15/11/2011**).

³⁶) In senso conforme, **Cass. civ. Sez. I, 04/11/2011, n. 22931, per la quale** : “L'obbligo dell'integrale pagamento dell'Iva, anche se dilazionato, non comporta l'inderogabile accoglimento della pretesa fiscale in quanto nell'ambito del concordato preventivo senza transazione fiscale resta ferma la facoltà del contribuente di opporsi alla stessa, cosicché è solo l'imposta definitivamente accertata che è soggetta al vincolo richiamato”.

³⁷) L'orientamento ripercorso nel testo è confermato da **Cass. civ. Sez. I, 08/06/2012, n. 9373**, che afferma: L'imprenditore che formula la proposta di concordato preventivo non è obbligato a presentare la richiesta di transazione fiscale anche quando vuole trattare e soddisfare solo parzialmente i crediti tributari.

In base all'art. 9, comma 9, della L. 23 dicembre 1999, n. 488 (Legge finanziaria per il 2000)

“... Sono esenti dall'imposta di registro i processi verbali di conciliazione di valore non superiore a lire 100 milioni” (Euro 51.645,69).

Tale norma esentativa riguarda i verbali, di formazione giudiziale, che stabiliscono i termini della conciliazione tra le parti dinanzi ad un giudice e quindi nell'ambito di un processo.

Sul punto, è utile fare riferimento alla Ris. Ag. Entrate **6 agosto 2009, n. 206/E**, di seguito trascritta:

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del DPR 26 aprile 1986, n. 131, è stato esposto il seguente

Quesito

L'Ufficio del Giudice di Pace di ... chiede chiarimenti circa il trattamento tributario da applicare, ai fini dell'imposta di registro, ai verbali di conciliazione in sede penale nei procedimenti davanti al Giudice di Pace, rappresentando un'ampia casistica di fattispecie da analizzare, articolate nei quesiti di seguito indicati.

In particolare, chiede:

1) se sia soggetto a registrazione il verbale di udienza di procedimento penale che dichiara di non doversi procedere nei confronti dell'imputato per estinzione del reato, a seguito di remissione di querela, e che riporta la proposta e relativa accettazione di un accordo di carattere patrimoniale intervenuto fra le parti, il quale potrebbe aver influito sull'avvenuta conciliazione, ai sensi dell'articolo 29, commi 4 e 5, del D.Lgs. 28 agosto 2000, n. 274, con

conseguente pronuncia del Giudice di Pace di non doversi procedere per intervenuta remissione di querela;

2) se il verbale di conciliazione in sede penale, che ha l'effetto della remissione della querela, ricada nell'ambito applicativo dell'articolo 2 della Tabella, allegata al Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR), in base al quale non sussiste l'obbligo della registrazione;

3) se agli accordi conciliativi in commento, qualora venga riconosciuta portata di carattere patrimoniale, si applichi, in ogni caso, l'esenzione di cui all'articolo 9, comma 9, della Legge 23 dicembre 1999, n. 488, in base alla quale *"Sono esenti dall'imposta di registro i processi verbali di conciliazione di valore non superiore a lire 100 milioni (Euro 51.645,69)"*;

4) il trattamento tributario applicabile alla sentenza di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 35 del D.Lgs. 28 agosto 2000, n. 274, che dichiara l'estinzione del reato per intervenuta condotta riparatoria/risarcitoria del danno, fattispecie in cui non è previsto alcun recupero delle spese di giustizia a carico delle parti processuali.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

In relazione ai singoli quesiti posti, l'interpellante formula le seguenti soluzioni interpretative.

Il verbale di udienza che dichiara di non doversi procedere nei confronti dell'imputato per estinzione del reato a seguito di remissione di querela, come pure il verbale di conciliazione nel procedimento penale, rivestono carattere processuale/procedurale e non risultano atti dell'autorità giudiziaria a contenuto definitorio. Ricadono, pertanto, nell'ambito applicativo dell'articolo 2 della Tabella, allegata al Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR), con conseguente esclusione dall'obbligo della registrazione.

L'istante ritiene, inoltre, che qualsiasi atto, compreso il verbale di conciliazione in sede penale, non riconducibile specificamente all'elencazione tassativa degli atti giudiziari, di cui all'articolo 8 della Tariffa, parte I, del TUR, vada ricompreso nel successivo articolo 9 della Tariffa stessa relativo agli *"atti diversi da quelli contemplati nella parte I della Tariffa, aventi per oggetto prestazioni di carattere patrimoniale"*. Fa presente, tuttavia, che qualora venga riconosciuto agli accordi conciliativi in argomento portata di carattere patrimoniale, va comunque riconosciuta l'esenzione di cui all'articolo 9, comma 9, della Legge 23 dicembre 1999, n. 488, trattandosi di conciliazione giudiziale intervenuta nell'ambito di un procedimento penale.

Parere della Direzione

Ai sensi dell'articolo 1, del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209, concernente la procedura di interpello, il contribuente, che intenda chiedere all'amministrazione finanziaria l'interpretazione di una disposizione normativa di natura fiscale, da applicare ai casi concreti e personali, è tenuto a presentare apposita istanza *"prima di porre in essere il comportamento o di dare attuazione alla norma"* (comma 2).

L'Agenzia delle Entrate, con circolare del 31 maggio 2001, n. 50, ha, altresì, chiarito che l'istituto dell'interpello è concepito *"in funzione dell'interesse dei contribuenti a conoscere l'indirizzo interpretativo dell'amministrazione finanziaria, allo scopo evidente di porsi al riparo o, comunque, di conoscere preventivamente gli esiti dell'attività di controllo"*.

La preventività dell'interpello rispetto al caso concreto e personale è un requisito immanente dell'istituto in argomento.

L'interpello presentato dall'istante espone astrattamente tutta una serie di problematiche di carattere generale relative ad una tipologia di atti genericamente rappresentati, senza che si faccia riferimento a fattispecie personali e concrete.

Per i suesposti motivi, l'interpello in esame è inammissibile (articolo 1, comma 1, lettera *b*) e comma 2, del D.M. n. 209 del 2001). Ciò nondimeno, si reputa opportuno esaminare nel merito la questione prospettata, rappresentando, di seguito, un parere che non è produttivo degli effetti tipici dell'interpello, ma rientra nell'attività di consulenza giuridica secondo le modalità illustrate con la circolare del 18 maggio 2000, n. 99. Si osserva, preliminarmente, che la tassazione di un atto rientra nella specifica competenza degli uffici locali dell'Agenzia delle Entrate, in quanto solo detti uffici - sulla base del contenuto intrinseco dell'atto presentato per la registrazione e, quindi, degli effetti giuridici che esso produce - sono deputati a stabilire il criterio di tassazione da applicare e a quantificare l'imposta da versare.

In ogni caso, esaminata la questione sulla base della documentazione fornita dall'istante, la scrivente espone le valutazioni di carattere generale, per l'inquadramento fiscale delle fattispecie prospettate. L'ufficio delle entrate, competente per la registrazione, valuterà in concreto la rispondenza degli atti ai principi di seguito esposti.

Ciò premesso, si osserva che il presupposto per l'applicazione dell'imposta di registro agli atti giudiziari ed il conseguente obbligo di registrazione in termine fisso vanno ricercati nel combinato disposto degli articoli 37 del TUR e 8 della Tariffa, parte I, allegata allo stesso.

Ai sensi dell'articolo 37 del TUR sono soggetti all'imposta di registro *"gli atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio (...) anche se al momento della registrazione siano stati impugnati o siano ancora impugnabili, salvo conguaglio o rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato; alla sentenza passata in giudicato sono equiparati l'atto di conciliazione giudiziale e l'atto di transazione stragiudiziale in cui è parte l'amministrazione dello Stato"*.

L'articolo 8 della Tariffa, parte I, del TUR, alle lettere dalla a) alla g), contiene un'elencazione tassativa dei suddetti atti, soggetti a registrazione in termine fisso, individuando altresì la relativa imposta.

Dall'esame tipologico di tali atti è dato argomentare che non tutti i provvedimenti emessi dall'Autorità Giudiziaria devono essere assoggettati a tassazione, ma esclusivamente quelli che intervengono nel merito del giudizio.

E' il caso di precisare, inoltre, che sono da assoggettare a registrazione non soltanto le sentenze del giudice civile, ma anche quelle del giudice penale o speciale quando, nello statuire in materia di controversie civili, assumono perciò stesso rilevanza agli effetti dell'imposta di registro (*cfr.* circolare del 10 giugno 1986, n. 37).

L'articolo 37 del TUR, inoltre, equipara agli atti giudiziari anche gli atti di conciliazione giudiziale. Tali atti, pertanto, concorrono a determinare l'imposta definitivamente dovuta sulle sentenze cui si riferiscono e, quindi, possono dar luogo a conguagli o a rimborsi con riferimento alla tassazione in precedenza operata sulle sentenze medesime (*cfr.* Circolare del 10/06/1986 n. 37).

Detto orientamento interpretativo deriva dalla considerazione che, in materia di controversie civili, la tassazione degli atti dell'Autorità Giudiziaria ricomprende tutti quegli atti che, definendo, anche parzialmente il giudizio, abbiano la concreta potenzialità di incidere sulla situazione giuridica dei soggetti stessi (*cfr.* risoluzione 3 giugno 1991 prot. n. 310106; circolare 9 maggio 2001, n. 45/E). La sussistenza dell'obbligo di registrazione inerisce alla natura della questione processuale trattata che deve riguardare pretese civilistiche anche se

fatte valere nell'ambito del processo penale (*cfr.* Circolare del 07 aprile 1997 n. 100).

Quanto sopra premesso, con riferimento alle problematiche poste nel caso in esame, occorre pertanto valutare in quali casi la conciliazione giudiziale e gli altri provvedimenti emessi dal Giudice di Pace

nell'ambito del processo penale, definendo controversie di natura civilistica, assumono perciò stesso rilevanza agli effetti dell'imposta di registro.

In proposito, si fa presente che la conciliazione giudiziale ex articolo 29, commi 4 e 5, del D.lgs. 274 del 2000 produce, sul piano processuale, l'effetto tipico della remissione della querela o di rinuncia al ricorso, che dovrà essere accettata dall'imputato; conseguentemente, il processo si concluderà per estinzione del reato ex articolo 469 c.p.p. La conciliazione viene sancita con la sentenza di non doversi procedere (articolo 529 c.p.p.). Tale atto è riconducibile all'articolo 2 della Tabella, allegata al TUR che ricomprende gli "*Atti, diversi da quelli espressamente contemplati nella parte prima della tariffa, dell'autorità giudiziaria in sede civile e penale...*", non soggetti all'obbligo della registrazione.

Nel caso in esame, quindi, per quanto riguarda il verbale di udienza che dichiara di non doversi procedere nei confronti dell'imputato per estinzione del reato a seguito di remissione di querela, avendo tale atto carattere meramente procedurale e non decisorio, non è soggetto all'obbligo di registrazione ai sensi dell'articolo 2 della tabella allegata al TUR.

Differente è, invece, il trattamento fiscale della conciliazione, nell'ambito del processo penale, che contenga anche accordi di natura patrimoniale intercorsi tra le parti.

Con riferimento a tale fattispecie, occorre in primo luogo considerare se il rimettente la querela si sia costituito parte civile o meno (articolo 23 D.lgs. 274 del 2000).

Nel primo caso, l'accordo patrimoniale intervenuto tra le parti per le restituzioni e il risarcimento del danno (articolo 77 c.p.p.), definendo (anche solo parzialmente) la causa civile innestata nel processo penale, è soggetta a registrazione in termine fisso, in quanto rientra nell'ambito applicativo degli articoli 37 del TUR e 8 della Tariffa, parte I allegata allo stesso.

Pertanto, con riferimento al caso di specie, sulla base del contenuto intrinseco dell'atto, se la conciliazione giudiziale intervenuta in un procedimento penale, per effetto della costituzione di parte civile, ha la funzione di definire una controversia di natura civilistica, come nel caso di accordo patrimoniale per il risarcimento del danno, assume rilevanza agli effetti dell'imposta di registro, ai sensi dell'articolo 37 del TUR.

Al di fuori di tale ambito, qualsiasi accordo di natura patrimoniale intervenuto tra le parti non avrà alcuna funzione definitoria del giudizio in corso, rientrando eventualmente nella categoria degli "*atti aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale*", ai sensi della norma residuale, contenuta nell'articolo 9 della Tariffa, parte I, allegata al TUR.

L'articolo 9, comma 9, della Legge 23 dicembre 1999, n. 488 (Finanziaria 2000) ha introdotto un particolare regime di esenzione fiscale per gli atti di conciliazione, stabilendo che "*Sono esenti dall'imposta di registro i processi verbali di conciliazione di valore non superiore a lire 100 milioni (Euro 51.645,69)*".

La norma esentativa citata, tuttavia, riguarda i verbali, di carattere giudiziale, che statuiscono la conciliazione tra le parti dinanzi ad un giudice, nell'ambito di un processo.

Per quanto riguarda, invece, i verbali di conciliazione in sede non contenziosa davanti al Giudice di Pace risulta applicabile l'articolo 46 della legge 21 novembre 1991, n. 374, in forza del quale "*le cause e le altre attività conciliative in sede non contenziosa il cui valore non eccede la somma di euro 1.033,00 e gli atti e i provvedimenti ad essi relativi sono soggetti soltanto al pagamento del contributo unificato, secondo gli importi previsti dall'articolo 13, del Testo Unico di cui al DPR 30 maggio 2002, n. 115 e successive modificazioni*". Dalla predetta formulazione deriva che le cause e le altre attività conciliative in sede non contenziosa, di valore non eccedente 1.033,00 euro, sono esenti dall'imposta di registro e di bollo.

Da quanto sopra, consegue che le due norme hanno ambiti applicativi distinti: l'articolo 46 sancisce l'esenzione dall'imposta di registro e di bollo per le cause e le altre attività conciliative in sede non contenziosa, con l'assoggettamento al solo contributo unificato, ed è applicabile ai processi verbali di conciliazione in sede non contenziosa del Giudice di Pace. L'articolo 9 della Legge n. 488 del 1999, invece, riguarda i verbali, di carattere giudiziale, che statuiscono la conciliazione tra le parti dinanzi ad un giudice, nell'ambito di un processo.

Da ultimo, per quanto concerne il caso della sentenza di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 35 del D.Lgs. 274 del 2000, che dichiara l'estinzione del reato per intervenuta condotta riparatoria/risarcitoria del danno, la scrivente ritiene che la sentenza in oggetto non definisce il merito del giudizio, ma dichiara l'estinzione del reato e quindi il non luogo a procedere. Fermo restando che la sussistenza dell'obbligo di registrazione inerisce

alla natura della questione processuale trattata, che deve riguardare pretese civilistiche, anche se fatte valere nell'ambito del processo penale, si precisa, con riferimento al caso in esame, che la sentenza ex articolo 35 del D.Lgs. 274 del 2000 non si sostanzia in un provvedimento di condanna, ma si limita a dichiarare la

improcedibilità dell'azione penale essendo subentrata una causa estintiva del reato per il verificarsi di una condotta riparatoria e/o risarcitoria.

Al riguardo, si osserva che, in diverse occasioni, è stato precisato che non rientrano nell'ambito applicativo del combinato disposto degli articoli 37 del TUR ed 8 della Tariffa parte prima allegata allo stesso TUR, gli atti processuali che dichiarano l'estinzione del processo. Detto orientamento interpretativo deriva dalla considerazione che la tassazione degli atti dell'Autorità giudiziaria in materia di controversie civili attiene a quegli atti che, definendo, anche parzialmente il giudizio, abbiano la concreta potenzialità di incidere sulla situazione giuridica dei soggetti (*cf.* risoluzione 3 giugno 1991 prot. n. 310106; circolare 9 maggio 2001, n. 45/E).

Con riferimento al caso di specie, si osserva che la sentenza che dichiara l'estinzione del reato, ai sensi dell'articolo 35 del D.Lgs. 274 del 2000, si limita a prendere atto di una condotta riparatoria/risarcitoria, avvenuta al di fuori del processo e quindi non formalizzata nella sentenza di rito. Ciò si evince dal fatto che la sentenza ex articolo 35 del D.Lgs. 274 del 2000 non si sostanzia né in un provvedimento di condanna, né di accertamento nei confronti delle parti, ma “*dichiara (...) estinto il reato, enunciandone la causa nel dispositivo*”.

Ne consegue che il provvedimento in parola non avendo natura definitiva del giudizio non è soggetto all'obbligo di registrazione, ai sensi dell'articolo 2 della Tabella, allegata TUR.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.

* * * * *

Giudice di pace - Art. 46 della L. 21 novembre 1991, n. 374 (Regime fiscale).

1. Le cause e le attività conciliative in sede non contenziosa (³⁸) il cui valore non eccede la somma di euro 1.033,00 e gli atti e i provvedimenti ad esse relativi sono soggetti soltanto al pagamento del

³⁸) Art. 322 c.p.c. (Conciliazione in sede non contenziosa)

L'istanza per la conciliazione in sede non contenziosa è proposta anche verbalmente al giudice di pace competente per territorio secondo le disposizioni della sezione III, capo I, titolo I, del libro primo.

Il processo verbale di conciliazione in sede non contenziosa costituisce titolo esecutivo a norma dell'art. 185, ultimo comma, se la controversia rientra nella competenza del giudice di pace.

Negli altri casi il processo verbale ha valore di scrittura privata riconosciuta in giudizio.

Il verbale redatto dall'ufficio del giudice di pace può avere valore di conciliazione ex art. 322 c.p.c. solo se idoneo a definire la lite (la cui esistenza, peraltro, che non può ritenersi integrata da una mera trattativa contrattuale in corso, costituisce presupposto indispensabile), talché siffatta attitudine non può essere attribuita alle dichiarazioni in cui le parti sottoscriventi abbiano previsto lo svolgimento di ulteriori attività, come nel caso del conferimento di un incarico al c.t.u. per la stima di un immobile e della comparizione delle parti per valutarne l'operato. Ne risulta l'inammissibilità della domanda volta a conseguire ai ex art. 2932 c.c. un sentenza costitutiva produttiva degli effetti del contratto non concluso (nella specie, le parti comparse innanzi al g.d.p. si erano impegnate a vendere un immobile al prezzo che il c.t.u. nominato in tale sede avrebbe in seguito determinato): **App. Torino, 22/04/2005.**

Nel procedimento previsto dall'art. 322 cod. proc. civ., qualora la conciliazione in sede non contenziosa sia impedita dalla mancata presentazione della controparte, il giudice di pace, constatato l'insuccesso del procedimento di natura amministrativa, anche se esso inerisca a materia civile rientrante nella sua competenza giurisdizionale, non può, dichiarata la contumacia della parte che non si sia presentata, trattare e definire la lite in sede contenziosa, senza che il transito a tale fase sia preceduto dalla domanda della parte che aveva fatto istanza di conciliazione e senza che siano rispettate le forme necessarie ad assicurare, nei confronti della controparte, il rispetto del contraddittorio derivandone,

contributo unificato, secondo gli importi previsti dall'articolo 13 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, e successive modificazioni.

Circolare del 30/03/2001 n. 34 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Imposte di registro e di bollo - Problematiche relative alla tassazione degli atti dell'autorità giudiziaria.

Alcuni uffici finanziari e giudiziari hanno chiesto chiarimenti in ordine al regime fiscale degli atti e provvedimenti dell'autorità giudiziaria, in relazione al disposto della legge 21 novembre 1991, n. 374, che ha istituito il giudice di pace.

Si osserva preliminarmente che, in relazione alla menzionata legge, il Ministero della Giustizia, per ovviare ai dubbi interpretativi manifestati dai dipendenti uffici giudiziari, ha provveduto in data 5 luglio 1997, ad emanare la circolare n. 07 in conformità al parere manifestato dal soppresso Dipartimento delle Entrate con nota n. IV-8-688/95 dell'11 luglio 1996.

Al fine, quindi, di uniformare i comportamenti dei dipendenti uffici si forniscono ora gli opportuni chiarimenti sulle problematiche di seguito trattate.

A) E' stato chiesto di conoscere se il limite di valore della controversia pari a lire due milioni, individuato dall'articolo 46, comma uno della citata legge n. 374 del 1991 come presupposto dell'esenzione dall'imposta di registro, debba determinarsi con riguardo al petitum ovvero al decisum della controversia instaurata.

Considerato il disposto del summenzionato comma uno dell'articolo 46, secondo cui "Gli atti e i provvedimenti relativi alle cause ovvero alle attività conciliative in sede non contenziosa il cui valore non eccede la somma di due milioni di lire sono esenti da imposta di bollo e di registro e da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura", si ritiene - peraltro in linea con quanto affermato dal Ministero della Giustizia nella già citata circolare n. 07 del 1997 - che ai fini dell'esenzione dall'imposta di registro debba aversi riguardo al decisum della controversia.

Si osserva, infatti, che essendo l'imposta di registro una imposta d'atto, non si può prescindere dall'effettivo contenuto della sentenza e del verbale di conciliazione dei giudici di pace.

Da quanto precisato consegue che i provvedimenti di cui si tratta, qualora abbiano per oggetto un valore superiore a due milioni di lire, sono sottoposti all'applicazione della imposta di registro anche qualora la domanda sia stata introdotta per un valore inferiore; viceversa, detti atti sono esenti dall'imposta di registro se il valore non eccede i due milioni di lire, anche se inerenti ad una causa iniziata per un valore superiore.

Occorre precisare che il decisum assume rilevanza soltanto al fine di poter stabilire l'esenzione o meno dall'imposta di registro dell'atto o provvedimento emanato dal giudice di pace. Anche il Ministero della Giustizia nel dare soluzione a tale quesito si è espresso affermando "... che, in base all'articolo 20 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, l'imposta di registro è imposta d'atto, nel senso che il contenuto e la natura del documento da registrarsi debbono ricavarsi esclusivamente dalle clausole di esso senza possibilità di modifiche od integrazioni in base ad elementi desunti aliunde (Cass. Sez. I n. 8364/1993; Cass. sez. I n. 05563/1980; Cass. sez. I n. 04994/1991; Commissione Tributaria Centrale, sez. XX, dec. n. 09747/1984)".

altrimenti, la nullità dell'intera fase contenziosa e della pronuncia emessa a conclusione di tale fase. (Cassa senza rinvio, Giud. pace Catania, 30/11/2005): **Cass. civ., Sez. I, 03/11/2011, n. 22818**

Il D.Lgs. 28/2010 - in materia di mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali - non contiene alcun richiamo al Giudice di Pace, nè dispone espressamente l'abrogazione dell'art. 320 e dell'art. 322 c.p.c.; ne consegue che nel procedimento dinanzi al Giudice di Pace vanno applicate le disposizioni di cui al libro II, titolo II, dall'art. 311 al 322 c.p.c. (**Giudice di pace Napoli, 23/03/2012**).

....

C) Altro quesito riguarda il trattamento tributario ai fini dell'imposta di registro, delle enunciazioni contenute in un atto dell'autorita' giudiziaria.

Si osserva preliminarmente che alle disposizioni negoziali contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati, se enunciati in uno degli atti dell'autorita' giudiziaria indicati nell'articolo 37 del testo unico dell'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, tornano applicabili, per il disposto dell'articolo 22 dello stesso testo unico, tutte le norme riguardanti l'imposta di registro.

Pertanto, ai sensi dell'articolo 22 del gia' citato DPR n. 131 del 1986, qualora in un provvedimento dell'autorita' giudiziaria venga enunciato un atto, l'imposta di registro si applica "... oltre che all'atto che si presenta alla registrazione anche alle disposizioni in esso enunciate" (cfr. risoluzione della soppressa Direzione Generale delle Tasse e delle Imposte Indirette sugli Affari n. 260069 del 17 luglio 1992).

A tale riguardo si richiama anche la sentenza n. 7 del 18 gennaio 1999 nella quale la Corte Costituzionale ha precisato che: "... se l'atto enunciato (e per questo motivo tassato) era soggetto ad imposta in termine fisso, le parti risultano inadempienti ad un loro preciso dovere fiscale; nonostante cio', la legge, come si e' rilevato, consente loro di allegarlo o enunciarlo ugualmente ed al giudice di porlo alla base della propria decisione. Tale garanzia, peraltro, non puo' comportare la trasformazione in lecito di un comportamento illecito: per questo il legislatore delegato ha disposto che l'atto sia inviato all'ufficio del registro, per essere sottoposto alla tassazione ed all'applicazione delle sanzioni per la ritardata registrazione".

La Corte ha affermato, altresì, che qualora il provvedimento enunciato sia soggetto a registrazione in caso d'uso "... e' proprio la sua allegazione in giudizio che, rappresentandone una forma d'uso, ne legittima la sottoposizione all'imposta di registro...".

A tale ultimo proposito si evidenzia che il comma tre del gia' richiamato articolo 22 del citato testo unico limita l'applicazione dell'imposta di registro alla parte dell'atto non ancora eseguita.

Sulla base dei principi di carattere generale fin qui esposti, e' possibile dare soluzione ai casi particolari proposti, di seguito rappresentati.

1) Qualora l'enunciazione di un atto non registrato risulti contenuta in uno degli atti e provvedimenti emanati dal giudice di pace il cui valore non ecceda la somma di due milioni di lire e' da chiedersi se e' legittimo applicare le disposizioni di cui all'articolo 22 del testo unico approvato con DPR n. 131 del 1986.

Al riguardo, fermo restando quanto gia' ampiamente evidenziato ai precedenti punti A) e B), circa l'applicazione dei tributi indiretti ai provvedimenti emanati dal giudice di pace, si ritiene che anche per tali atti valgono i criteri di cui all'articolo 22 del summenzionato testo unico, nel senso che si rendono applicabili, integralmente, tutte le disposizioni in esso contenute; d'altronde, il citato articolo 22 non prevede alcuna eccezione, infatti, fa espresso riferimento alle enunciazioni contenute "... in uno degli atti dell'autorita' giudiziaria indicati nell'art. 37...".

* * * * *

Art. 17 del D. Lgs. n. 28 del 2010 - Attuazione dell'articolo 60 della legge 18 giugno 2009, n. 69, in materia di mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali (*Risorse, regime tributario e indennità*) ⁽³⁹⁾

1. In attuazione dell'articolo 60, comma 3, lettera o), della legge 18 giugno 2009, n. 69, le agevolazioni fiscali previste dal presente articolo, commi 2 e 3, e dall'articolo 20, rientrano tra le finalità del Ministero della giustizia finanziabili con la parte delle risorse affluite al «Fondo unico giustizia» attribuite al predetto Ministero, ai sensi del comma 7 dell'articolo 2, lettera b), del decreto-legge 16 settembre 2008, n. 143, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 novembre 2008, n. 181, e dei commi 3 e 4 dell'articolo 7 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 30 luglio 2009, n. 127.

2. 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.

3. 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.

* * * * *

Art. 10 del D. lgs. n. 23 del 2011 (*Applicazione dei tributi nell'ipotesi di trasferimento immobiliare*)

1. All'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) il comma 1 è sostituito dal seguente:

« 1. Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi 9 per cento

Se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-bis) 2 per cento

»;

b) sono abrogate le note del predetto articolo 1, ad eccezione della nota II-bis);

³⁹) Fra le previsioni di cui agli artt. 38,39 e 40 del D. Lgs. n. 5 del 2003, relativi alla conciliazione stragiudiziale in materia societaria, l'art. 39, comma 2, stabiliva: 2. Il verbale di conciliazione è esente dall'imposta di registro entro il limite di valore di venticinquemila euro. Detto articolo risulta abrogato dal comma 1 dell'art. 23, D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28, così formulato: 1. Sono abrogati gli articoli da 38 a 40 del decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 5, e i rinvii operati dalla legge a tali articoli si intendono riferiti alle corrispondenti disposizioni del presente decreto (i.e.: il d.lgs. n. 28 del 2010).

c) nella nota II-bis) dell'articolo 1, le parole: «dell'aliquota del 3 per cento», sono sostituite dalle seguenti: «dell'aliquota del 2 per cento».

2. Nei casi di cui al comma 1, l'imposta, comunque, non può essere inferiore a 1.000 euro.

3. Gli atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2 e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie e sono soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro cinquanta.

4. In relazione agli atti di cui ai commi 1 e 2 sono soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali, ad eccezione delle disposizioni di cui all'articolo 2, comma 4-bis, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25.

5. Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2014.

La Circ. Ag. Entrate n. 2/E del 2014, par. 9 ⁽⁴⁰⁾ ha chiarito:

....

9.1 La mediazione civile e commerciale

La mediazione è un istituto finalizzato alla conciliazione delle controversie civili e commerciali, disciplinato dal decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28.

L'articolo 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”*.

Il procedimento è finalizzato, pertanto, secondo la definizione propria dello stesso articolo 1, lettera c), alla conciliazione che rappresenta la *“composizione di una controversia a seguito dello svolgimento della mediazione”*.

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'articolo 17 del decreto legislativo n. 28 del 2010 una specifica disciplina fiscale di carattere agevolativo.

Tale disposizione stabilisce al comma 2, 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”*.

Inoltre, il successivo comma 3 stabilisce 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”*.

Si ritiene che tale regime di favore, funzionale alla operatività dell'istituto della mediazione, trovi 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, in quanto l'articolo 10, comma 4, del *decreto* non esplica effetti in relazione alle norme che disciplinano detto istituto.

⁴⁰) La Circ. formula la seguente precisazione in merito ai limiti di efficacia dell'art. 10, comma 4, del d. lgs. n. 23 del 2011: ... Tale soppressione non opera in relazione ad alcune previsioni fiscali, che sono funzionali alla disciplina di particolari istituti, che hanno una applicazione ampia, la cui riferibilità ai trasferimenti immobiliari è solo eventuale e prescinde dalla loro natura onerosa o gratuita.

Si pensi ad alcuni istituti, quali, la mediazione civile e commerciale, i procedimenti in materia di separazione e divorzio o la conciliazione giudiziale, che prevedono una normativa fiscale di carattere generale, che può trovare applicazione, tra l'altro, anche per i trasferimenti immobiliari, posti in essere nell'ambito degli stessi procedimenti. Tali previsioni fiscali, come precisato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, con nota prot. n. 2.225 del 5 febbraio 2014, devono *“essere ritenute ancora vigenti, atteso che appare ragionevole ritenere che l'intervento del legislatore non avesse la finalità di modificare, con un provvedimento di natura fiscale, il corretto svolgimento delle procedure in questione...”*.

9.2 Procedimenti in materia di separazione e divorzio

L'articolo 19 della legge 6 marzo 1987, n. 74, dispone che *“tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio nonché ai procedimenti anche esecutivi e cautelari diretti ad ottenere la corresponsione o la revisione degli assegni di cui agli artt. 5 e 6 della legge 1° dicembre 1970, n. 898, sono esenti dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa”*.

Come chiarito con la circolare 21 giugno 2012, n. 27, tali disposizioni di favore si riferiscono a tutti gli atti, documenti e provvedimenti che i coniugi pongono in essere nell'intento di regolare i rapporti giuridici ed economici 'relativi' al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili dello stesso.

Qualora nell'ambito di tali procedimenti, vengano posti in essere degli atti di trasferimento immobiliare, continuano ad applicarsi, anche successivamente al 1° gennaio 2014, le agevolazioni di cui alla citata legge n. 74 del 1987.

L'articolo 10, comma 4, del *decreto* non esplica effetti con riferimento a tali disposizioni agevolative che assicurano l'operatività dell'istituto in argomento.

In merito all'applicazione di tale disposizione agevolativa, si rinvia ai chiarimenti già formulati da questa Agenzia, tra l'altro, con la circolare 29 maggio 2013, n. 18 (*paragrafo* n. 1.15).

9.3 La conciliazione giudiziale

L'articolo 9, comma 9, della legge 23 dicembre 1999, n. 488 (Finanziaria 2000) ha introdotto un particolare regime di esenzione fiscale per gli atti di conciliazione, stabilendo che *“Sono esenti dall'imposta di registro i processi verbali di conciliazione di valore non superiore a lire 100 milioni”*(euro 51.645,69).

La norma esentativa citata riguarda i verbali giudiziali che statuiscono la conciliazione tra le parti, dinanzi ad un giudice, nell'ambito di un processo.

Tale previsione agevolativa funzionale all'istituto della conciliazione giudiziale trova applicazione anche in relazione ai verbali di conciliazione recanti trasferimenti di immobili o il trasferimento o la costituzione di diritti reali immobiliari di godimento, conclusi a decorrere dal 1° gennaio 2014.

In merito all'applicazione di tale disposizione, si rinvia ai chiarimenti forniti da questa amministrazione con la risoluzione 6 agosto 2009, n. 206....”.