

---

---

# *Codice del notaio*

*annotato con la dottrina  
e la giurisprudenza*

*Catasto - Pubblicità immobiliare - Tributi*

---

*a cura di* **ACHILLE ANTONIO CARRABBA**  
**e GIOVANNI PERLINGIERI**

---

 **71 Edizioni Scientifiche Italiane**

---

---

ADRIANO PISCHETOLA

(Artt. 9,10,11, 12,13,14,15, 16,17, 18 e 19, d.P.R. 24 aprile 1986, n. 131)

MASSIMO PLASMATI

(Artt. 43,44,45,46,47,48 e 49, d.lg. 31 ottobre 1990, n. 346; artt. 1,2,3,4, 5,6,7, 8,9 e 10, d.lg. 31 ottobre 1990, n. 347)

BERNARDO PROTANO

(Art. 9, comma 14, d.l. 31 maggio 2010, n. 78)

PAOLO PURI

(Art. 20, d.P.R. 24 aprile 1986, n. 131)

FRANCESCO RAPONI

(Artt. 69,70,71,72,73,74 e 75, d.P.R. 24 aprile 1986, n. 131)

STEFANO REALI

(Artt. 43,44,45,46,47,48,49,50,51,52,52 *bis*, 53 e 53 *bis*, d.P.R. 24 aprile 1986, n. 131; artt. 7,8, 9,10,11,12,13,14,15,16,17,18 e 19, d.lg. 31 ottobre 1990, n. 346; artt. 2 e 3, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917)

RICCARDI

(Artt. 6,7,7 *bis*, 7 *ter*, 7 *quater*, 7 *quinquies*, 7 *sexies*, 7 *septies*, 8,8 *bis* e 9, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633)

FILIPPO RICCI

(Artt. 1, 2, 3,4, 5 e 6, d.lg. 31 ottobre 1990, n. 346; artt. 15 e 16, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633)

LUCA SABBI

(Artt. 11, 12 e 13, d.lg. 31 ottobre 1990, n. 347; artt. 67 e 68, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917)

GIANLUCA SELICATO

(Artt. 5 e 6, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917)

FRANCESCA STRADINI

(Artt. 1, 2, 3, 10, 13, 14, 17,17 *bis*, 17 *ter*, 18, 19, 19 *bis*, 19 *bisA*, 19 *bis.2*, 19 *ter*, 20, 35, 35 *bis*, 35 *ter*, 35 *quater* e 36, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; artt. 53 e 54, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917)

RITAMELIA TORTORA

(Artt. 17,18,19,20 e 21, d.lg. 31 ottobre 1990, n. 347)

PRIMULA VENDITTI

(Artt. 5,6 e 8, d.m. 5 novembre 1969; Artt. 1, 2,3,4, 5, 6,7, 8, 9, 10, 11,12, 13, 14 e 15, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 650; Art. 12, d.l. 14 marzo 1988, n. 70)

D.lg. 31 ottobre 1990, n. 346  
Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta  
sulle successioni e donazioni

TITOLO I  
Disposizioni generali

Art. 1 (art. 1, d.P.R. n. 630/1972) (Oggetto dell'imposta)

*1. L'imposta sulle successioni e donazioni si applica ai trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte ed ai trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi.*

*2. Si considerano trasferimenti anche la costituzione di diritti reali di godimento, la rinuncia a diritti reali o di credito e la costituzione di rendite o pensioni.*

*3. L'imposta si applica anche nei casi di immissione nel possesso temporaneo dei beni dell'assente e di dichiarazione di morte presunta, nonché nei casi di donazione presunta di cui all'art. 26 del testo unico sull'imposta di registro approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.*

*4. L'imposta non si applica nei casi di donazione o liberalità di cui agli articoli 742 e 783 del codice civile.*

*4-bis. Penna restando l'applicazione dell'imposta anche alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione, l'imposta non si applica nei casi di donazioni o di altre liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l'atto sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto.*

**SOMMARIO :** 1. Presupposto del tributo e fattispecie imponibili. - 2. Gli atti a titolo gratuito e le donazioni. - 3. Le liberalità indirette. - 4. La costituzione di vincoli di destinazione. - 5. La prassi e la giurisprudenza.

*1. Presupposto del tributo e fattispecie imponibili.* - Il d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, rubricato «Disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria», così come convertito con modificazioni dalla l. 24 novembre 2006, n. 286, con Kart. 2, commi da 47 a 54, ha introdotto nuovamente l'imposta sulle successioni e donazioni, riportando alla luce rimpianto normativo contenuto nel t.u. 31 ottobre 1990, n. 346, salvo quanto ivi espressamente incompatibile con le nuove norme. La disciplina è stata poi ulteriormente arricchita dalle novità introdotte dalla l. 27 dicembre 2006, n. 296 in vigore dall'1 gennaio 2007 (Finanziaria 2007).

Il suddetto approccio legislativo ha di fatto comportato una implicita abrogazione dell'art. 1, comma 1, d.lg. n. 346 del 1990, da parte dell'art. 2, comma 47, del sopra citato d.l. n. 262 del 2006.

Tale ultima norma amplia infatti decisamente il presupposto dell'imposta sulle successioni e donazioni, inserendo oltre ai trasferimenti *mortis causa* ed alle donazioni o altre liberalità, anche i trasferimenti « per donazione o a titolo gratuito » e « la costituzione di vincoli di destinazione ».

Ai fini tributari si è assistito quindi ad un sempre più marcato processo di convergenza tra la donazione e l'evento successorio, che era iniziato con la riforma tributaria del 1971, ma che con le recenti disposizioni ha consolidato l'assimilazione fiscale tra le due fattispecie (G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU e F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, IV, p. 1148; G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, p. 20).

D'altronde tale convergenza risponde ad una logica evidente, giacché la donazione e più genericamente l'atto liberale, sono concepite anche civilisticamente quali anticipazioni dell'atto successorio (F. BOSELLO, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, p. 214).

Il neointrodotta art. 2, comma 49, d.l. n. 262 del 2006, che disciplina l'oggetto dell'imposta, estende l'applicazione del tributo successorio, non solo ad ogni trasferimento a titolo gratuito, ma anche a nuove fattispecie che non importano alcun effetto traslativo e configurano quindi un nuovo *genus* di fattispecie tassabili.

La dottrina è inoltre concorde - come più volte sottolineato anche nell'analisi degli altri articoli della presente normativa - che il presupposto d'imposta è non tanto il trasferimento di beni o diritti in senso lato, quanto l'incremento patrimoniale che ne deriva.

Premesso quanto sopra, dall'analisi letterale del testo della norma in commento discende che l'imposta di successione si applica subordinatamente all'esistenza dei seguenti presupposti:

a) morte o dichiarazione di morte presunta od immissione nel possesso temporaneo dei beni dell'assente, nonché nei casi di donazione presunta di cui all'art. 26 t.u.r. (art. 1, comma 3, d.lg. n. 346 del 1990);

b) esistenza di un attivo ereditario compresi, «la costituzione di diritti reali di godimento, la rinuncia a diritti reali o di credito e la costituzione di rendite o pensioni» (art. 1, comma 2, d.lg. n. 346 del 1990);

c) costituzione di vincoli di destinazione (art. 2, comma 47, l. n. 286 del 2006) (v. *infra*).

Analizzando i singoli presupposti sopra richiamati, da un punto di vista meramente operativo si può precisare che la dichiarazione di assenza, non accompagnata dalla immissione nel possesso dei beni dell'assente, non sembrerebbe sufficiente a determinare l'applicazione dell'imposta.

Si rammenta inoltre che, ai fini di quanto sopra, sono considerate «donazioni presunte», così come disciplinate dall'art. 26, d.P.R. n. 131 del 1986, gli atti di trasferimento immobiliare ed i trasferimenti di partecipazioni sociali - entro i limiti stabiliti all'interno della medesima norma - posti in essere tra coniuge o parenti in linea retta, qualora l'ammontare complessivo dell'imposta di registro e di ogni altra imposta dovuta per il trasferimento, risulti inferiore a quello delle imposte applicabili in caso di trasferimento a titolo gratuito.

Tra le rinunce ai diritti di credito si può ipotizzare il legato di liberazione da un debito previsto dall'art. 658 c.c.

Si è visto sopra che la successione *mortis causa* e la donazione sono accomunate dalla disciplina tributaria, nella misura in cui entrambe le fattispecie generano un vantaggio di ordine economico, un arricchimento patrimoniale per il destinatario della successione o per il donatario. Tale aspetto rende il tributo di cui trattasi in linea con il principio costituzionale della capacità contributiva.

Approfondendo l'analisi dei presupposti soggettivi, si rileva che, a differenza dei trasferimenti *mortis causa*, in caso di trasferimenti a titolo gratuito *inter vivos*, la rilevanza impositiva non potrebbe circoscriverla agli atti posti in essere dalle sole persone fisiche.

In ordine ai soggetti beneficiari, occorre poi identificare la relazione parentale con il dante causa; i commi 48, 49 e 49 *bis* dell'art. 2, d.l. n. 262 del 2006, modulano la progressività del prelievo impositivo con diverse franchigie ed aliquote in base al grado di parentela dei beneficiari, nonché rispetto a soggetti terzi non legati da vincoli familiari con il dante causa. In particolare il comma 49

*bis* stabilisce inoltre un trattamento di favore qualora il beneficiario del trasferimento (mirrò *causa* o *inter vivos*) sia un soggetto portatore di *handicap* ritenuto grave ex l. 5 febbraio 1992, n. 104.

Quanto all'analisi dei presupposti territoriali si rinvia a quanto illustrato nel commento dell'art. 2, d.lg. n. 346 del 1990.

A conclusione sul punto si rammenta - come già sopra anticipato - che per quanto non disposto dalle norme introdotte dai commi da 47 a 49 e da 51 a 54 del d.l. n. 262 del 2006, « si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste dal citato testo unico di cui al d.lg. 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001 ». Ciò comporta che l'interprete dovrà di volta in volta verificare la compatibilità tra le due normative. A tal proposito non è privo di senso domandarsi se si sia di fronte ad una «rivalizzazione» delle norme di cui al d.lg. n. 346 del 1990 - temporaneamente «congelate» a seguito della soppressione dell'imposta disposta dalla l. 18 ottobre 2001, n. 383 - o se, di contro, si tratti di una nuova disciplina tributaria che recupera alcune norme del precedente impianto (per un confronto tra le due discipline citate: N. D'AMATI, *Commento al testo unico delle successioni e donazioni*).

Da ultimo si rammenta che ai sensi del comma 53 dell'art. 2, d.l. n. 262 del 2006, le nuove norme si applicano con decorrenza alle successioni apertesì alla data del 3 ottobre 2006, nonché agli atti pubblici formati, agli atti a titolo gratuito eseguiti, alle scritture private autenticate ed alle scritture private non autenticate presentate per la registrazione dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del d.l. n. 262 del 2006 e quindi dalla data di entrata in vigore della l. 24 novembre 2006, n. 286.

2. *Gli atti a titolo gratuito e le donazioni.* - Si ricorda che l'imposta di successione e donazione, temporaneamente soppressa, è stata ripristinata con l'art. 2, commi 47 e 54, d.l. n. 262 del 2006, convertito nella l. n. 286 del 2006. Tale disposizione intervenuta (come sopra anticipato al § 1) ha ampliato il presupposto impositivo estendendolo ai trasferimenti «per donazione o a titolo gratuito» ed alla «costituzione di vincoli di destinazione».

Non immediato per il lettore è il raccordo tra la disposizione del 'resuscitato' d.lg. n. 346 del 1990 (art. 1, comma 1) e la novella legislativa suddetta che, di fatto, ma non esplicitamente, ha abrogato il comma 1 della norma in esame, non foss'altro per incompatibilità con la norma originaria.

L'art. 1, comma 1, d.lg. n. 346 del 1990, riservava (o meglio riserva tuttora) l'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni «ai trasferimenti di beni e di diritti per successione a causa di morte ed ai trasferimenti di beni e diritti per donazione od altra liberalità tra vivi».

La nuova disposizione invece, pur riprendendo in parte il testo originario, sostituisce il riferimento alle «liberalità» con quello generico degli atti «a titolo gratuito» ed amplia il tributo alla nuova fattispecie della costituzione dei «vincoli di destinazione».

Non così evidenti sono le discrasie tra le due norme citate e sicuramente non determinano particolari conseguenze pratiche sull'oggetto imponible. Si riscontrano infatti analogie di carattere civilistico tra le locuzioni «liberalità» ed «atti a titolo gratuito». Entrambe infatti sono caratterizzate dall'assenza di corrispettivo percepito da parte del soggetto che pone in essere l'atto *de quo*, dall'inesistenza di controprestazione da parte del beneficiario dell'atto, nonché dalla tassabilità solo nel caso in cui generino un incremento patrimoniale per il beneficiario (A. URICCHIO, *Commento all'art. 1 ss.*; G. GAFFURI, ac., p. 119 ss.).

Sicuramente però non si può negare che la nuova disposizione indichi una volontà legislativa di prescindere dall'imposta *donandi*, sostituendo detto concetto con un dato più oggettivo quale la gratuità dell'atto che riflette i suoi effetti su una sfera patrimoniale altrui (T. TASSANI, *Le donazioni indirette. L'abuso del diritto*, in Studi Tributari CNN, in [notariato.it](http://notariato.it)).

A conferma di questa sottile diversità concettuale tra le locuzioni sopra citate, la stessa a.f., all'interno della circ. Ag. Entrate n. 3/E del 22 gennaio 2008 (v. *infra*) identifica gli atti a titolo gratuito come «atti che non prevedono a carico del beneficiario alcuna controprestazione, ma sono privi dello spirito di liberalità tipico delle donazioni».

**3. Le liberalità indirette.** – Con tale definizione si identificano le gratificazioni formalizzate mediante atti in forma scritta che, per loro natura, sono già soggetti a registrazione; più difficili, se non impossibili, da individuare ai fini della tassazione sono quelle manifestate da atti non registrabili obbligatoriamente e comunque non depositati per la registrazione neanche volontariamente.

L'elemento distintivo delle donazioni indirette rispetto alle donazioni 'classiche', è da individuarsi sicuramente nello strumento giuridico di cui le parti si servono per concretizzare l'intento di liberalità. In particolare nelle donazioni dirette tale strumento è certamente il contratto tipico disciplinato dagli artt. 769 ss. c.c., mentre per le liberalità indirette è un atto che, pur non avendo i requisiti tecnici, giuridici, formali e causali di una donazione, produce comunque per un effetto proprio l'arricchimento a titolo gratuito del beneficiario. Le più ricorrenti nella pratica sono – a titolo esemplificativo ma non esaustivo – l'intestazione di un immobile al figlio con pagamento integrale del prezzo di acquisto da parte del genitore, il rimborso di un debito del figlio da parte del genitore naturalmente senza successiva rivalsa nei confronti del figlio stesso, la «cointestazione» di rapporti bancari laddove la somma necessaria per l'apertura del rapporto bancario risulta essere stata di pertinenza di un solo soggetto, od ancora il contratto a favore del terzo, la remissione di debito, la vendita effettuata ad un valore decisamente inferiore al prezzo di mercato, la rinuncia a diritti reali di godimento, a diritti di credito o a rendite e pensioni.

Il comma 4 *bis* della norma in commento, parlando di «atti a titolo gratuito», oltre a prescindere (come sopra già affermato) dall'*animus donandi*, esclude altresì che possano essere assoggettati a tassazione gesti informali che non siano formalizzati da atti scritti obbligatoriamente registrabili. Si pensi – ad esempio – al trasferimento di ricchezza che avviene mediante accredito di una somma nel conto corrente del beneficiario con contestuale addebito del conto corrente del donante (G. GAFFURI, *o.c.*, p. 141 ss.).

Ferma quindi restando l'applicazione dell'imposta anche alle liberalità indirette risultanti comunque da atti soggetti a registrazione, lo stesso comma 4 *bis* della norma in commento esclude però da tassazione «le donazioni e le altre liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l'atto sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto».

Lo scrivente rammenta inoltre che la disciplina delle liberalità indirette è completata da altre norme contenute nello stesso d.lg. n. 346 del 1990 e precisamente gli artt. 55, 56 e 56 *bis* (al cui commento, contenuto nel presente testo, si rinvia).

**4. La costituzione di vincoli di destinazione.** – Una nuova fattispecie impositiva è stata introdotta dall'art. 2, comma 47, l. n. 286 del 2006, ovvero la costituzione di vincoli di destinazione, recentemente disciplinata anche dal punto di vista civilistico nell'art. 2645 *ter* c.c.

Con tale definizione vengono individuati gli atti mediante i quali si destinano al soddisfacimento di interessi meritevoli di tutela beni immobili o beni mobili iscritti in pubblici registri. La durata di tale vincolo non può superare novanta anni o la vita della persona beneficiaria. Tra gli interessi meritevoli di tutela la disposizione civilistica contempla anche interessi di natura econo-

mica che non siano in contrasto con l'ordinamento interno e riferibili anche a pubbliche amministrazioni. Simili istituti erano già conosciuti quali il fondo patrimoniale (art. 167 c.c.) o molto recentemente i *trust*.

Tornando agli aspetti meramente tributari, la novella legislativa ha quindi introdotto la nuova fattispecie tassabile sopra descritta in ordine alla quale, però, è bene precisare che - per analogia con i principi sopra esposti riguardo la tassazione degli atti *mortis causa* e delle liberalità tra vivi - detti atti di destinazione patrimoniale ad esigenze meritevoli potranno essere tassati solo nella misura in cui comportino un arricchimento patrimoniale del soggetto beneficiario. In tal senso si è espressa anche l'a.f. (circ. min. 22 gennaio 2008/3/E - v. *infra*). È di tutta evidenza quindi che vincoli di destinazione che non comportino arricchimenti patrimoniali del beneficiario non implicino trasferimenti di beni in quanto - ad esempio - limitino unicamente l'uso di un patrimonio personale per destinarlo a meritevoli esigenze, debbano considerarsi esclusi da tassazione (G. MARONGIU, *Commentario breve alle leggi tributarie*, IV, p. 1155).

5. *La prassi e la giurisprudenza.* - L'a.f. più volte si è pronunciata al fine di chiarire o dare attuazione ai principi sopra enunciati. Tra le più interessanti ad avviso di chi scrive si evidenziano:

- ris. Ag. Entrate n. 25 E del 16 febbraio 2007: un notaio incaricato di redigere un atto di rinuncia a titolo gratuito del diritto di usufrutto vitalizio chiede di conoscere il trattamento ai fini delle imposte indirette riservato a tale atto; l'a.f. inquadra la fattispecie tra le c.dd. «donazioni indirette», assoggettandola - ai sensi della novella legislativa introdotta con la l. n. 286 del 2006 - all'imposta sulle successioni e donazioni.

- circ. Ag. Entrate n. 3/E del 22 gennaio 2008: detto documento illustra la nuova disciplina sulle successioni e donazioni così come reintrodotta dalla l. n. 286 del 2006 e successive integrazioni e disposizioni (in particolare con riferimento alla norma in commento, nel capitolo 2), definisce l'ambito oggettivo di applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni precisando espressamente che detta imposta debba applicarsi alle seguenti fattispecie:

- a) trasferimento di beni e diritti mediante successione *mortis causa*;
- b) donazioni (art. 769 c.c.) o altre liberalità tra vivi, escluse le erogazioni liberali effettuate per «[...] spese di mantenimento e di educazione e quelle sostenute per malattia, [...] quelle ordinarie fatte per abbigliamento o per nozze» (art. 742 c.c.), e le donazioni di modico valore (art. 783 c.c.);
- c) liberalità indirette «[...] risultanti da atti soggetti a registrazione [...]»;
- d) «[...] costituzione di vincoli di destinazione [...]»: ad esempio, costituzione di *trust*, costituzione di fondo patrimoniale, intestazione fiduciaria di beni;
- e) trasferimento di beni e diritti mediante atti a titolo gratuito. Vale a dire gli atti che non prevedano a carico del beneficiario alcuna controprestazione, ma sono privi dello spirito di liberalità tipico delle donazioni;
- f) «[...] la costituzione di diritti reali di godimento, la rinuncia a diritti reali o di credito e la costituzione di rendite o pensioni».

- circ. n. 14 Isp. TT.AA. Milano del 15 marzo 1985 e ris. n. 251025 del 22 maggio 1987: i diritti d'autore maturati *ante mortem* del defunto spettano agli eredi *jure proprio* e non *jure successionis* e conseguentemente non sono oggetto del tributo successorio.

Si citano infine, in ordine cronologico decrescente, alcune pronunce giurisprudenziali degne di nota ed aventi ad oggetto la norma di cui trattasi ed i principi sopra esposti:

- Cass., 18 gennaio 2012, n. 634 (in F online): la vicenda riguarda la donazione di valuta estera e di oro effettuata da un nonno a favore dei propri nipoti in ordine alla quale nessuna denuncia era

stata depositata dai beneficiari con conseguente mancato versamento d'imposta. L'Ufficio ha conseguentemente emanato un avviso di accertamento ed irrogazione sanzioni. La CTP adita aveva rigettato i ricorsi dei contribuenti, mentre la CTR aveva invece escluso la sussistenza dei presupposti dell'imposta sulle donazioni in quanto detta liberalità non si sarebbe perfezionata per difetto dei requisiti di forma previsti a pena di nullità dall'art. 782 c.c. e per la mancanza di un valido atto di accettazione.

La Suprema corte ha accolto il ricorso presentato dall'Agenzia affermando il principio che il presupposto per l'applicabilità dell'imposta sulle donazioni va individuato nel trasferimento per scopo, di liberalità di un diritto o della titolarità di un bene, senza che abbia rilevanza alcuna l'inosservanza della forma dell'atto pubblico per l'atto di donazione e la sua accettazione.

- Cass., 14 agosto 2002, n. 12211 (in F online): ai fini dell'applicazione dell'imposta di successione, presupposto indefettibile è l'appartenenza del bene al patrimonio del *de cuius*, sicché quando esso ne sia uscito in forza di atto avente data certa anteriore agli ultimi sei mesi precedenti il decesso (cessione di quote di una società di fatto) - ancorché non trascritto perché il titolo non lo consentiva - l'imposta non si applica neppure in riferimento alla denuncia di successione presentata dagli eredi al solo scopo di poter trascrivere l'atto di trasferimento ottenuto con l'accertamento giudiziale dell'autenticità delle sottoscrizioni dei danti causa.

- Comm. trib. prov. Pesaro, 9 agosto 2010, n. 287 (in F online): seppur trattasi di mera decisione di primo grado, detta pronuncia appare di estremo interesse non fosse altro perché una delle prime in assoluto in materia di *trust*, ma soprattutto perché in netta contrapposizione rispetto alle conclusioni dell'a.f. nei documenti di prassi su tale argomento.

La fattispecie riguarda un *trust*, istituito da una società di capitali, avente quale scopo quello di segregare il patrimonio conferito al fine di salvaguardare il pieno rispetto della *par condicio creditorum* nell'ambito di una procedura di liquidazione della società.

Il notaio indica nell'atto il valore dei beni « ai soli fini dell'iscrizione a repertorio », registrando l'atto stesso con il pagamento di imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa.

L'Agenzia delle Entrate notifica quindi al notaio avviso di liquidazione della maggiore imposta « principale », richiedendo il pagamento dell'imposta di donazione nella misura dell'8%, nonché il pagamento delle imposte ipotecarie e catastali nella misura complessiva del 4%.

Nel conseguente ricorso, il notaio precisa che - viste le finalità liquidatorie del *trust* ed essendo autodichiarato - esso non comporta alcun trasferimento di beni o arricchimento dei beneficiari.

La Commissione accoglie il ricorso del notaio precisando che il *trust* non ha effetti traslativi, non è animato da intenti di liberalità, ma ha finalità liquidatorie, non determina alcun arricchimento dei beneficiari e, da ultimo, non può essere inquadrato nell'ambito dei vincoli di destinazione di beni previsti dalla l. n. 286 del 2006.

Tale pronuncia quindi - per la prima volta - scuote il pilastro su cui si fonda la tesi dell'a.f., espressa nelle circ. n. 48/E del 6 agosto 2007 e n. 3/E del 22 gennaio 2008, che qualifica i *trust*, ai fini dell'imposizione indiretta, come fattispecie rientranti nella categoria dei « vincoli di destinazione » (sopra illustrati).

Sicuramente, ad avviso di chi scrive, la particolare natura liquidatoria del *trust* in esame, l'inesistenza di trasferimento di beni ed il mancato arricchimento di soggetti beneficiari, quest'ultimo - come sopra più volte sottolineato - principio cardine dell'imposizione degli atti a titolo gratuito, ha consentito alla CTP di Pesaro di formulare ipotesi giuridiche degne di considerazione.

## Art. 2 (art. 2, d.P.R. n. 673/1972) (Territorialità dell'imposta)

1. *L'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero.*

2. *Se alla data dell'apertura della successione o a quella della donazione il defunto o il donante non era residente nello Stato, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti ivi esistenti.*

3. *Agli effetti del comma 2 si considerano in ogni caso esistenti nello Stato:*

a) *i beni e i diritti iscritti in pubblici registri dello Stato e i diritti reali di godimento ad essi relativi;*

b) *le azioni o quote di società, nonché le quote di partecipazione in enti diversi dalle società, che hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale;*

c) *le obbligazioni e gli altri titoli in serie o di massa diversi dalle azioni, emessi dallo Stato o da società ed enti di cui alla lettera b);*

d) *i titoli rappresentativi di merci esistenti nello Stato;*

e) *i crediti, le cambiali, i vaglia cambiari e gli assegni di ogni specie, se il debitore, il trattario o l'emittente è residente nello Stato;*

f) *i crediti garantiti su beni esistenti nello Stato fino a concorrenza del valore dei beni medesimi, indipendentemente dalla residenza del debitore;*

g) *i beni viaggianti in territorio estero con destinazione nello Stato o vincolati al regime doganale della temporanea esportazione.*

4. *Non si considerano esistenti nel territorio dello Stato i beni viaggianti con destinazione all'estero o vincolati al regime doganale della temporanea importazione.*

SOMMARIO: 1. L'ambito territoriale di applicazione dell'imposta. - 2. Le presunzioni di 'esistenza' di beni all'interno del territorio dello Stato. - 3. La prassi. - 4. La giurisprudenza.

1. *L'ambito territoriale di applicazione dell'imposta*, - Dall'esame letterale dell'art. 2, commi 1 e 2, d.lg. 31 ottobre 1990, n. 346, avente ad oggetto la disciplina della territorialità dell'imposta sulle successioni per causa di morte, si evince con chiarezza che l'applicazione di detta imposta è determinata avendo riguardo alla residenza del *de cuius*. In particolare, secondo il c.d. principio della «imposizione globale» (A. URICCHIO, *Commento all'art. 2*, p. 25), per il soggetto residente in Italia al momento della morte, l'imposta si applica a tutti i beni e diritti trasferiti «ancorché esistenti all'estero» e quindi ovunque siano ubicati.

Qualora invece al momento dell'apertura della successione il *de cuius* non fosse residente nello Stato, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni ed ai diritti ivi esistenti secondo il principio della «territorialità» (A. URICCHIO, *o.l.c.*).

Da una prima valutazione dei principi sopra richiamati, tra l'altro già presenti all'interno del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637, emerge la centralità del concetto di «residenza» del *de cuius*, a nulla rilevando invece il principio della *lex rei sitae* (che, in vigenza del r.d. 30 dicembre 1923, n. 3270, limitava l'assoggettamento al tributo dei soli beni situati in Italia) né, tanto meno, «la cittadinanza» del defunto.

Tale approccio legislativo ha dato àdito a non poche critiche da parte della dottrina (G. GAF-FURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, p. 190; E. ALTANA E L. SILVESTRI, *L'imposta sulle successioni e donazioni nel Testo Unico*, p. 14; E. NAPOLITANO, *Manuale dell'imposta sulle successioni e donazioni*, p. 10). Tra i rilievi più evidenti non si può sottacere la assoluta irrilevanza della residenza del beneficiario della successione, il quale è il vero soggetto in capo al quale si verifica un incremento patrimoniale, nonché, come già sopra accennato, della cittadinanza del *de cuius*, il quale, se cittadino straniero ma residente in Italia, sarebbe assoggettato ad imposta di successione in relazione al trasferimento di tutti i suoi beni e diritti ovunque esistenti.

2. *Le presunzioni di 'esistenza\* di beni all' interno del territorio dello Stato*, - Il comma 3 della norma oggetto della presente analisi, considera «in ogni caso esistenti nello Stato» una serie di beni e diritti espressamente indicati, statuendo quindi una vera e propria presunzione assoluta.

Teorie contrastanti permangono invece sulla tassatività di detto elenco. La dottrina dominante (G. GAFFURI, *o.c.*, p. 197) propende per la non tassatività dei casi esposti all'interno del comma 3; ad ogni buon conto non si può però ignorare che non si rileva all'interno del dettato normativo nessun accenno di «norma residuale» che possa consentire di concludere per la non tassatività dell'elenco suddetto.

Riprendendo l'analisi dell'elencazione, il comma 3 richiama:

a) beni immobili (terreni e fabbricati) e relativi diritti reali di godimento iscritti nei Registri immobiliari o nel Catasto, dei beni mobili registrati (navi ed aerei), con espressa esclusione degli autoveicoli in quanto non oggetto dell'attivo ereditario ai sensi dell'art. 12, comma 1, lett. /, d.lg. n. 346 del 1990;

b) azioni o quote di società, nonché quote di partecipazione in enti diversi dalle società, che hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale. A tal proposito si evidenzia come, ai fini dell'imposta di cui trattasi, il legislatore abbia di fatto rinviato *sic et simpliciter* a quanto disciplinato nell'art. 73, comma 3, t.u. n. 917 del 1986, per stabilire la residenza fiscale di una società o di un ente.

In relazione a tale punto, molto dibattuta sia in dottrina (D. STEVANATO, *Oggetto principale della holding e territorialità dell'imposta sulle successioni e donazioni*, in CTr, 2007, 29, p. 2353; L. BELLUZZO, *Imposta di successione e trasferimento di azioni estere*, in FI, 2007, 6, c. 497) che in giurisprudenza (v. *infra*), è la fattispecie relativa all'imponibilità ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni di partecipazioni azionarie riferite a società aventi sede legale ed amministrativa all'estero, non aventi stabili organizzazioni in Italia, ma che detengono «di fatto» o «di diritto» il controllo di altra società con sede nel territorio dello Stato. La teoria dominante, assolutamente condivisibile da chi scrive, presuppone che la società italiana partecipata non possa qualificarsi come una «stabile organizzazione» di una *holding estera*, o come «oggetto principale» dell'attività della stessa e quindi le azioni di quest'ultima non possano essere attratte all'imponibilità successoria come invece invocato dall'a.f.;

c) le obbligazioni e gli altri titoli in serie o di massa diversi dalle azioni, emessi dallo Stato o da società ed enti di cui alla lett. *b* e quindi da società che abbiano in Italia la sede legale, amministrativa o l'oggetto principale. A tal proposito si evidenzia come, sia all'interno di questa fattispecie che in quella esaminata nel punto precedente, ai fini della norma in esame è del tutto irrilevante il luogo in cui materialmente detti titoli obbligazionari od azionari si trovano; tale previsione, limitatamente ai titoli obbligazionari, costituisce una rilevante novità rispetto a quanto precedentemente previsto dal d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637. L'art. 2 di suddetta ultima norma prevedeva infatti l'assoggettamento a tributo successorio delle obbligazioni e degli analoghi titoli in serie emessi in Italia o in altro Stato estero, che si fossero trovati nello Stato al momento dell'apertura della successione. Nella precedente disciplina dell'imposta di cui trattasi, ai fini della presunzione di esistenza nello Stato, vi era quindi una discrasia tra il trattamento delle azioni e dei titoli obbligazionari;

d) i titoli rappresentativi di merci esistenti nello Stato quali, a titolo esemplificativo e non esaustivo, la polizza di carico e la fede di deposito. Si evidenzia che dall'analisi letterale della norma, a parere di chi scrive, dovrebbe essere irrilevante il luogo in cui si trovano dette merci in quanto l'aggettivo «esistenti» deve intendersi riferito ai titoli;

e) i crediti, le cambiali, i vaglia cambiari e gli assegni di ogni specie, se il debitore, il trattario o l'emittente è residente nello Stato. Il caso più classico è il credito del *de cuius* non residente in ordine a saldi attivi su conti correnti allo stesso intestati in essere presso banche italiane;

f) i crediti garantiti su beni esistenti nello Stato fino a concorrenza del valore dei beni medesimi, indipendentemente dalla residenza del debitore. Trattasi quindi di fattispecie ulteriore rispetto a quella sopra evidenziata alla lett. e, all'interno della quale risulta del tutto irrilevante la residenza sia del creditore - in questo caso per definizione - sia del debitore che potrebbe quindi anch'esso essere residente all'estero; il sol fatto però che detti crediti siano assistiti da garanzia gravante su beni esistenti in Italia è elemento sufficiente per farli attrarre ad imponibilità ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni seppur nei limiti dell'importo della citata garanzia;

g) i beni viaggianti in territorio estero con destinazione nello Stato o vincolati al regime doganale della temporanea esportazione. L'ultima locuzione della presente lettera identifica le merci spedite fuori dal territorio doganale italiano al fine di essere sottoposte a determinati trattamenti industriali o produttivi, allorché i derivanti prodotti ottenuti in séguito a detti trattamenti siano destinati ad essere nuovamente importati nel territorio doganale dello Stato. La disciplina di tale fattispecie è contenuta negli artt. 175 ss., d.P.R. n. 43 del 1973.

Da ultimo il comma 4 della norma in esame esclude espressamente dall'imponibilità, non considerandole esistenti nel territorio dello Stato, i beni viaggianti con destinazione estera o vincolati al regime doganale della temporanea importazione, laddove per tale ultima locuzione deve intendersi la fattispecie contraria a quella sopra esaminata alla lett. f, ossia beni importati temporaneamente per l'esecuzione di trattamenti che danno luogo a prodotti destinati all'estero.

3. *La prassi*, - Scarsa è la produzione di prassi ministeriale avente ad oggetto l'art. 2, d.lg. 31 ottobre 1990, n. 346. In particolare si evidenziano due pronunce di cui la prima addirittura anteriore all'entrata in vigore della norma in esame.

La ris. n. 300560 del 4 giugno 1987 esprime il parere ministeriale circa il trattamento ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni di alcune azioni ed obbligazioni di una società avente sede negli Stati Uniti, che l'istante avrebbe avuto in eredità dal proprio fratello, cittadino americano non residente. Tali titoli, poiché di fatto esistenti in Italia al momento dell'apertura della successione, ai sensi della normativa allora in vigore, sono stati trattati secondo regole diverse avendo riguardo alla loro natura; in particolare le azioni sono state considerate «non esistenti» in Italia, in quanto relative a società con sede in Stato estero, mentre le obbligazioni sono state attratte a tributo successorio anche in Italia, salvo applicazione del credito d'imposta per evitare la doppia imposizione previsto dalla Convenzione bilaterale Italia-Stati Uniti, in quanto quivi esistenti.

Tale impostazione deve intendersi a tutt'oggi superata dalla attuale stesura dell'art. 2, d.lg. 31 ottobre 1990, n. 346, vista la assoluta irrilevanza del luogo in cui si trovano azioni e obbligazioni al momento della apertura della successione (così come sopra illustrato al § 2).

Altro documento ministeriale trattante l'argomento in esame è la circ. min. n. 17-350134 del 15 marzo 1991, la quale ha emanato istruzioni riguardanti l'intero decreto legislativo che ha riformato l'imposta sulle successioni e donazioni. Unico richiamo di detta circolare ministeriale in ordine all'art. 2, d.lg. n. 346 del 1990 è riferito alla novità introdotta relativa all'assoggettamento ad imposizione, per i non residenti, delle azioni o quote di partecipazione in società che hanno nello Stato la sede legale, la sede amministrativa o l'oggetto principale dell'attività.

4. *La giurisprudenza*, - Di rilievo giuridico e già sopra richiamata è la sentenza della Corte di Cassazione n. 13579 del 17 aprile 2007, depositata ITI giugno 2007 (in F online). Con tale pro-

nuncia la Suprema corte ha ribadito che nel caso in cui il trasferimento *mortis causa* abbia ad oggetto le azioni di una *holding* non residente, la semplice relazione di controllo «di fatto» esistente fra quest'ultima ed una società italiana, non sia motivo sufficiente per far presumere la sua «esistenza» in Italia. Conseguentemente le azioni di una *holding non residente* non possono essere gravate da imposta di successione sulla base del mero controllo che detta società possa avere su altre persone giuridiche aventi sede nello Stato (D. STEVANATO, *o.c.*, p. 2353; L. BELLUZZO, *o.c.*, p. 497).

Tale principio giurisprudenziale ha assunto così il proprio consolidamento definitivo. Già precedentemente infatti la Suprema corte aveva emanato, seppur in ambiti di tributi indiretti diversi (Iva), sentenze riportanti il medesimo assunto (Cass., 6 aprile 2004, n. 6799, in F online; Cass., 25 maggio 2002, n. 7689, *ivi*).

Art. 3 (art. 3, d.P.R. n. 637/1972) (Trasferimenti non soggetti all'imposta)

*1. Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle provincie e dei comuni, né quelli a favore di enti pubblici e difondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altrefinalità di pubblica utilità, nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e a fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della legge 23 dicembre 1998, n. 461.*

*2.1 trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli indicati nel comma 1, non sono soggetti all'imposta se sono stati disposti per finalità di cui allo stesso comma.*

*3. Nei casi in cui al comma 2 il beneficiario deve dimostrare, entro cinque anni dall'accettazione dell'eredità o della donazione o dall'acquisto del legato, di avere impiegato i beni o diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro alienazione per il conseguimento delle finalità indicate dal testatore o dal donante. In mancanza di tale dimostrazione esso è tenuto al pagamento dell'imposta con gli interessi legali dalla data in cui avrebbe dovuto essere pagata.*

*4. Le disposizioni del presente articolo si applicano per gli enti pubblici, le fondazioni, e le associazioni costituiti negli Stati appartenenti all'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo nonché, a condizione di reciprocità, per gli enti pubblici, le fondazioni e le associazioni costituiti in tutti gli altri Stati.*

*4-bis. Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore di movimenti e partiti politici.*

*4-ter. I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768 bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'art. 2359, primo comma, numero 1), del codice civile. Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguono l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso. Il mancato rispetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la decadenza del beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi dimora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.*

SOMMARIO: 1. Esenzioni oggettive e soggettive. - 2. Trasferimenti di aziende. - 3. Patti di famiglia. - 4. Prassi e giurisprudenza.

1. *Esenzioni oggettive e soggettive.* - Preliminarmente ad ogni analisi, giova ricordare che l'attuale formulazione della norma in esame è il frutto di una serie di disposizioni subentranti. In particolare l'estensione dell'esenzione alle Onlus, contenuta nel primo comma, è stata attuata dall'art. 19, d.lg. 4 dicembre 1997, n. 460, il comma 4 *bis* è stato aggiunto dall'art. 5, l. n. 157 del 1999, ed il comma 4 *ter* dall'art. 1, comma 78, lett. a, l. n. 296 del 2006.

Dall'analisi del testo normativo emerge chiaramente che le esenzioni (o meglio le esclusioni) dal tributo successorio hanno un carattere soggettivo, nel senso che sono dirette ad agevolare organismi che hanno il fine di curare interessi particolarmente meritevoli di tutela, così come espressamente elencati nella norma stessa (comma 1).

Nel comma 2, l'esclusione permane anche a favore degli enti pubblici, delle fondazioni e delle associazioni legalmente riconosciute, «diversi da quelli indicati nel comma 1», purché i relativi trasferimenti siano stati effettuati per le medesime finalità di cui al comma 1. In quest'ultimo caso, l'ente beneficiario, come disposto dal comma 3, deve però dimostrare, entro cinque anni dall'accettazione dell'eredità o della donazione o di acquisto del legato, di aver effettivamente impiegato i beni ricevuti o le somme ricavate dalla vendita degli stessi secondo le disposizioni imposte dal testatore o dal donante. In caso contrario l'ente beneficiario sarà costretto a pagare l'imposta maggiorata di interessi legali decorrenti dalla data in cui l'imposta stessa avrebbe dovuto essere pagata con l'esclusione però di addebito di sanzioni.

All'interno della norma in esame non si rilevano quindi esclusioni od esenzioni di natura oggettiva, ossia riferite a particolari categorie di beni o di diritti, che invece si rintracciano in altri articoli del d.lg. n. 346 del 1990, come ad esempio per i titoli del debito pubblico che vengono espressamente esclusi dalla base imponibile a norma dell'art. 12, lett. h, t.u. o per i beni culturali esclusi *ex art.* 13 della stessa fonte normativa.

Autorevole dottrina (G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni, trust e patti di famiglia*, p. 206) si è chiesta se l'esenzione di cui sopra fosse applicabile alla disposizione testamentaria od alla liberalità che destini tutto o parte del patrimonio trasferito ad una futura fondazione progettata all'interno dello stesso atto traslativo. Una non restrittiva interpretazione della norma porterebbe a ritenere che se lo scopo della fondazione coincide con le finalità giudicate dal legislatore meritevoli di tutela, l'esenzione dovrebbe essere sicuramente applicabile alla fattispecie citata. Un'ipotesi contraria farebbe concludere per una evidente incoerenza del legislatore che, da un lato, avrebbe esentato trasferimenti in favore di una fondazione già costituita, dall'altro, avrebbe invece assoggettato ad imposta fondazioni istituite con testamento o con atto di liberalità (G. MARONGIU, *Commentario breve alle leggi tributarie*, IV, p. 1160).

2. *Trasferimenti di aziende.* - Il comma 4 *ter* della disposizione in commento ha introdotto un regime di esenzione per i trasferimenti di aziende, quote sociali e azioni a favore dei discendenti; tale agevolazione è stata successivamente estesa anche al coniuge dall'art. 1, comma 31, l. n. 244 del 2007.

La norma tributaria richiama espressamente, tra l'altro, i «patti di famiglia» disciplinati dall'art. 768 *bis* ss. c.c., ma citandoli all'interno della più ampia portata della disposizione stessa, con la conseguenza che l'esenzione deve intendersi riferita «anche», ma non unicamente, ai trasferimenti effettuati in base al suddetto istituto civilistico il quale, in ogni caso, detta disposizioni applicabili solo ai discendenti (S. Dus, *La reintroduzione dell'imposta sulle successioni e donazioni: vecchi e nuovi problemi*, in *Fisco*, 2007, p. 1077).

La norma è diretta alla difesa della continuità aziendale con penalizzazione di eventuali circolazioni speculative degli *ossei*. Non casualmente infatti la disposizione, relativamente al trasferimento di quote sociali ed azioni di soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. *a*, t.u. n. 917 del 1986, introduce l'obbligata acquisizione o integrazione del «controllo di diritto», *ex art. 2359, comma 1, n. 1, c.c.*, quale condizione per usufruire dell'esenzione.

Ulteriore elemento che dimostra la finalità «antispeculativa» dell'esenzione in questione è la previsione di un obbligato impegno, da parte dei beneficiari del trasferimento aziendale, alla continuazione dell'azienda per un periodo non inferiore a cinque anni. A tal proposito i beneficiari dovranno rendere apposita dichiarazione in tal senso contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o dell'atto di donazione, con decadenza dal beneficio in caso di mancato rispetto della condizione necessaria suddetta.

Un dubbio interpretativo potrebbe porsi relativamente all'estensione dell'esenzione alle fattispecie che fanno sopravvivere l'azienda tramite operazioni straordinarie di conferimento della stessa in società o di fusione della società di cui si detiene il controllo con altra società. Ad avviso di chi scrive, confortato anche dalla prassi ministeriale (*v. infra*), qualora permangano le condizioni di prosecuzione dell'attività aziendale o del controllo societario richiesto dalla norma in esame, non si ravvisano valide ragioni per escludere le sopra citate fattispecie dall'esenzione successoria. Di contro ogni qualvolta, in séguito ad operazioni straordinarie deliberate nel quinquennio, dovessero perdersi le obbligatorie condizioni stabilite dalla norma (a titolo esemplificativo e non esaustivo la perdita del controllo societario per cessione parziale delle partecipazioni o non sottoscrizione di un deliberato aumento di capitale sociale), si può ragionevolmente affermare di essere di fronte a fattispecie che provocano la decadenza dall'agevolazione.

Un ultimo spunto critico di riflessione riguarda - ad opinione di chi scrive - il diverso trattamento riservato dal legislatore, tra il trasferimento di partecipazioni di società di capitali, società cooperative e di mutua assicurazione residenti (art. 73, comma 1, lett. *a*, t.u. n. 917 del 1986) ed il trasferimento di quote sociali di soggetti diversi da quelli rubricati nella norma del t.u. citata (ad esempio di società di persone); per usufruire della neutralità impositiva il trasferimento delle prime dovrebbe riguardare parte di esse che garantiscano comunque il controllo della società *ex art. 2359, comma 1, n. 1, c.c.*, requisito non richiesto invece in caso di trasferimento di quote di soggetti diversi dalle società di capitali indicate nell'art. 73, comma 1, lett. *a*, t.u.r., alle quali, in caso di continuità aziendale, è assicurato comunque il regime agevolativo illustrato nella norma in commento.

3. *Patti difamiglia*. - L'istituto civilistico di cui trattasi ha avuto origine dall'art. 2,1. 14 febbraio 2006, n. 55, la quale ha inserito all'interno del Codice civile il nuovo art. 768 *bis* che recita espressamente: «È patto di famiglia il contratto con cui, compatibilmente con le disposizioni in materia di impresa familiare e nel rispetto delle differenti tipologie societarie, l'imprenditore trasferisce, in tutto o in parte, l'azienda, e il titolare di partecipazioni societarie trasferisce, in tutto o in parte, le proprie quote, ad uno o più discendenti».

Il comma 4 *ter* della norma tributaria in commento ha poi 'disegnato' l'inquadramento tributario del nuovo istituto civilistico, la cui mancanza aveva originato diversi dubbi interpretativi in proposito (M.V. CERNIGLIARO DINI, *Il patto difamiglia nel diritto tributario*, in FPS, 2006, p. 967).

L'espressa inclusione dei patti di famiglia all'interno della disposizione di cui all'art. 3, comma 4 *ter*, d.lg. n. 346 del 1990, conferma che detto istituto debba considerarsi una sorta di anticipata successione riguardante esclusivamente l'impresa; in effetti con il patto di famiglia il dante causa

dispone la continuità aziendale assicurandosi comunque che i legittimari esclusi dal trasferimento non vengano lesi nei loro diritti di legittima. Le norme che regolano detto istituto civilistico (art. 768 *bis* ss. c.c.) prevedono infatti l'obbligo per gli assegnatari di corrispondere ai legittimari esclusi, salvo rinuncia espressa di questi ultimi, beni o somme di denaro per compensare la porzione di azienda (o di quote) che virtualmente agli stessi spetterebbe secondo le norme di una successione *mortis causa*. In conseguenza di quanto sinteticamente sopra esposto, la dottrina civilistica ha spesso definito i patti di famiglia come una operazione anticipatrice dell'episodio successorio o come una deroga eccezionalmente consentita al divieto di patti successori sancito dall'art. 458 c.c. (A. ZOPPINI, *L'emersione della categoria della successione anticipata*, p. 270).

Concludendo sull'argomento e tornando al profilo prettamente tributario, si evidenzia che l'istituto è stato espressamente incluso dalla norma in commento, tra le fattispecie per le quali non si applica l'imposta di donazione. Analogo trattamento di favore è riservato ai fini dell'imposta di registro e delle imposte ipotecarie e catastali (art. 55, comma 3, d.lg. n. 346 del 1990; art. 1, comma 2, ed art. 10, comma 3, d.lg. n. 347 del 1990).

4. *Prassi e giurisprudenza*. - Numerosi sono gli interventi ministeriali tesi a chiarire o ad attuare il disposto della norma in commento. In particolare si evidenziano:

- circ. min. n. 11/E del 16 febbraio 2007: l'a.f. chiarisce che in caso di partecipazione di controllo posseduta dal dante causa frazionata tra più discendenti, l'agevolazione prevista dalla norma in commento spetta esclusivamente per l'attribuzione che consenta l'acquisizione o l'integrazione del controllo.

Spetta sempre, invece, l'agevolazione per il trasferimento della partecipazione di controllo a favore di più discendenti in proprietà (art. 2347 c.c.).

- Ris. n. 341/E del 23 novembre 2007: in caso di donazione di un'azienda individuale a favore dei tre figli del titolare della stessa, trova applicazione l'art. 3, comma 4 *ter*, d.lg. n. 346 del 1990. Pertanto, nel caso di specie, i figli del donante, beneficiari della donazione d'azienda, non sono tenuti a corrispondere l'imposta sulle successioni e donazioni, a condizione che rendano apposita dichiarazione nell'atto di donazione circa la loro volontà di proseguire l'attività di impresa e che, per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, proseguano effettivamente l'esercizio d'impresa. Il mancato rispetto di una delle predette condizioni comporta la decadenza dall'agevolazione fruita, il pagamento dell'imposta nella misura ordinaria nonché della sanzione amministrativa prevista dall'art. 13, d.lg. 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata. Viceversa, non si ha decadenza dall'agevolazione in esame qualora il beneficiario conferisca l'azienda o la partecipazione in un'altra società. Ciò in quanto il conferimento, ai fini del mantenimento dell'agevolazione in parola, è assimilabile al proseguimento dell'esercizio dell'attività d'impresa. In particolare, la condizione della prosecuzione dell'attività d'impresa è da intendersi assoluta nell'ipotesi in cui, prima del decorso di cinque anni dalla donazione o successione:

i) il beneficiario conferisce l'azienda in una società di persone, indipendentemente dal valore della partecipazione ricevuta a fronte del conferimento;

ii) il beneficiario conferisca l'azienda in una società di capitali, purché, in tal caso, le azioni o quote assegnateli a fronte del conferimento consentano di conseguire o integrare il controllo ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1, c.c. (maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria).

- Circ. min. n. 3/E del 22 gennaio 2008: il Ministero chiarisce che il regime agevolativo si applica anche ai trasferimenti di partecipazioni in società personali a condizione che la parteci-

pazione acquisita consenta, in forza delle quote ricevute, di esercitare - in situazione dominante - l'impresa sociale e, quindi, di assicurare una gestione accentrata ed unitaria conformemente alla *ratio* della norma agevolativa *de qua*.

Come illustrato nel paragrafo precedente, la stessa circolare precisa inoltre che la continuità aziendale richiesta dalla norma qui annotata, deve considerarsi verificata anche in caso di prosecuzione della stessa attività tramite società oggetto di operazioni straordinarie (conferimenti, cessioni, fusioni, *etc.*) che abbiano consentito l'acquisizione del patrimonio aziendale acquisito dai beneficiari a titolo gratuito o per atto *inter vivos* o *mortis causa*.

- Ris. n. 446/E del 18 novembre 2008: l'a.f. conferma che in caso di donazione di azioni ordinarie rappresentative dell'8% di una società per azioni, l'atto sarà da assoggettare ad imposta sulle successioni e donazioni, in quanto, in tal caso, non rileva l'esenzione di cui alla norma in commento, posto che il pacchetto azionario donato non consente di acquisire ovvero integrare il controllo diretto di cui al n. 1, comma 1, dell'art. 2359 c.c.

A tal proposito si ricorda che nel paragrafo precedente si è sottolineata una certa discrasia o diversità di trattamento tra la donazione di quote di società di capitali, per le quali, al fine di usufruire dell'agevolazione, è obbligatoriamente richiesto il requisito del controllo *ex art. 2359 c.c.*, e il trasferimento a titolo gratuito di quote di società di persone per il quale la condizione suddetta non è necessaria.

- Ris. n. 75/E del 26 luglio 2010: l'Agenzia delle Entrate è tornata ad esaminare la disciplina dell'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni, nel caso di trasferimento di quote sociali, con peculiare riferimento alla fattispecie del controllo indiretto. In particolare, l'a.f. attribuisce rilevanza alla maggioranza assoluta dei diritti di voto esercitabili, nonché al regime di detenzione delle diverse partecipazioni imputabili ai discendenti del *de cuius*. Con l'effetto che, qualora il contribuente beneficiario presenti, contestualmente, situazioni di proprietà e comunione ereditaria, non è invocabile - ai fini dell'esclusione dalla soggettività impositiva - la computazione unitaria delle stesse, in quanto non assimilabili. Il presente contributo si propone, pertanto, di delineare lo stato attuale dell'operatività del suddetto regime di esonero.

- Ris. n. 110/E del 23 aprile 2009: in caso di trasferimento dell'azienda in *trust* la costituzione del vincolo di destinazione, qualora sia strumentale alla finalità liberale del passaggio generazionale ai discendenti o al coniuge del disponente, potrà godere dell'esenzione in esame purché siano soddisfatte le condizioni prescritte dal predetto art. 3, comma 4 *ter* (cfr. circ. n. 48 del 6 agosto 2007). Le condizioni previste dalla norma esentativa possono ritenersi soddisfatte qualora:

{) il *trust* abbia una durata non inferiore a cinque anni a decorrere dalla stipula dell'atto che comporta la segregazione in *trust* della partecipazione di controllo o dell'azienda;

i) i beneficiari finali siano necessariamente discendenti e/o coniuge del disponente;

iii) il *trust* non sia discrezionale o revocabile, vale a dire ad esempio, che non possono essere modificati dal disponente o dal *trustee* i beneficiari finali dell'azienda o delle partecipazioni trasferite in *trust*;

iv) il *trustee* deve proseguire l'esercizio dell'attività d'impresa o detenere il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento (individuabile nell'atto segregativo dell'azienda e/o delle partecipazioni) e, a tal fine, deve rendere, contestualmente al trasferimento, apposita dichiarazione circa la sua volontà di proseguire l'attività di impresa (o detenere il controllo).

La giurisprudenza sull'argomento non è invece altrettanto copiosa. Si segnalano unicamente le seguenti pronunce:

- Cass., 8 novembre 2001, n. 13829 (in F online): si dichiara espressamente che spetta, a norma dell'art. 3, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637 - ora art. 3, d.lg. 31 ottobre 1990, n. 346 - l'esenzione dell'imposta di successione per i trasferimenti in favore delle contrade del Comune di Siena, sorte come enti giuridici nell'ordinamento preunitario, che hanno conservato la personalità giuridica nel nuovo ordinamento rientrano nell'ampia espressione della legge ogni «finalità di pubblica utilità» anche quella di recupero degli immobili di pregio e di organizzazione di manifestazioni di rilievo culturale, svolte dalle contrade, a nulla rilevando che tali enti rivolgano la loro attenzione ad una limitata area geografica o topografica o agiscano in competizione tra loro.

Analoga conclusione sul medesimo argomento riporta la sentenza n. 2542 emessa dalla Corte di Cassazione in data 19 giugno 2002 e depositata il 20 febbraio 2003 (in F online).

- Comm. trib. reg. Torino, 30 novembre 2010, n. 95 (in F online): dalla pronuncia richiamata, avente ad oggetto il presunto mancato versamento dell'imposta di registro afferente un atto di donazione di immobile dalla dante causa a favore del di lei figlio, si estrapolano chiaramente i seguenti principi:

z) le donazioni sono soggette all'imposta relativa secondo gli scaglioni di cui all'art. 2, comma 49;

zz) in via generale gli atti di donazione sono soggetti a registrazione secondo il d.P.R. n. 131, e quindi su di essi deve essere versata l'imposta di registro (art. 55, comma 1);

iii) la registrazione dei medesimi atti, sempre dovuta, è gratuita per le donazioni di cui all'art. 3, d.lg. n. 346 del 1990, e così per le donazioni a favore dei discendenti relative ad aziende, o rami di azienda, o quote sociali od azioni, non per le donazioni - quale l'odierna - relative ad immobili.

Pertanto, ai fini dell'imposta di registro, la registrazione dell'atto di donazione è gratuita solo se abbia ad oggetto le donazioni a favore dei discendenti relative ad aziende, o rami di azienda, o quote sociali od azioni; è sottoposta a registrazione a pagamento negli altri casi.

#### Art. 4 (Aliquote)

1. *L'imposta è commisurata per scaglioni di valore imponibile con le aliquote crescenti stabilite nella tariffa allegata al presente testo unico, salvo quanto stabilito nell'art. 59.*

Il presente articolo è stato abrogato dall'art. 69, comma 1, lett. b, 1. 21 novembre 2000, n. 342, in vigore dal 10 dicembre 2000.

La nuova misura delle aliquote relative all'imposta sulle successioni e donazioni è stata successivamente determinata dall'art. 2, commi 48, 49 e 49 bis, d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito dalla 1. 24 novembre 2006, n. 286, la cui relativa analisi è rinviata al commento dell'art. 7, d.lg. n. 346 del 1990.

#### Art. 5 (art. 5 e art. 6, comma 3, d.P.R. n. 637/1972) (Soggetti passivi)

1. *L'imposta è dovuta dagli eredi e dai legatari per le successioni, dai donatori per le donazioni e dai beneficiari per le altre liberalità tra vivi.*

2. *Ai fini dell'imposta sono considerati parenti in linea retta anche i genitori e i figli natifuori dal matrimonio, i rispettivi ascendenti e discendenti in linea retta, gli adottanti e gli adottati, gli affilanti e gli affiliati. La parentela naturale, se il figlio non è stato o riconosciuto o non è riconoscibile, deve risultare da sentenza civile o penale, anche indirettamente, ovvero da dichiarazione scritta del genitore*

verificata, se il valore imponibile dei beni o diritti trasferiti al parente naturale è superiore a lire quarantamiloni, secondo le disposizioni degli articoli 2 e 3 della legge 19 gennaio 1942, n. 23.

SOMMARIO: 1. Le categorie di soggetti passivi. - 2. La prassi. - 3. La giurisprudenza.

1. *Le categorie di soggetti passivi.* - L'art. 5, d.lg. 31 ottobre 1990, n. 346, è genericamente rubricato: «soggetti passivi». Tale titolazione potrebbe trarre in inganno l'interprete in quanto detta norma disciplina unicamente i soggetti passivi del tributo successorio. Accanto a tale figura di soggetti passivi e ben distinte dalla stessa, il d.lg. n. 346 del 1990 prevede altre due categorie di soggetti passivi e precisamente: a) i soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione (art. 28); b) i soggetti obbligati al pagamento (art. 36).

La disposizione in esame stabilisce che «l'imposta è dovuta dagli eredi e dai legatari per le successioni, dai donatari per le donazioni e dai beneficiari per le altre liberalità tra vivi», ma tale statuizione risulta priva di significato se non interpretata e coordinata con le altre disposizioni sopra richiamate.

L'art. 36, d.lg. 31 ottobre 1990, n. 346, intitolato «soggetti obbligati al pagamento dell'imposta» statuisce infatti che gli eredi rispondono in solido dell'imposta complessiva dovuta da eredi e legatari, precisando poi al comma 3 che, fino a quando l'eredità non sia accettata da tutti i «chiamati», costoro o quelli di essi che non hanno ancora accettato rispondono solidalmente dell'imposta entro e non oltre il valore dei beni ereditari rispettivamente posseduti.

Quanto sopra esposto dimostra che la chiamata ereditaria è considerata fattispecie imponibile, indipendentemente dall'accettazione del delato, a condizione però che questi abbia la disponibilità materiale dei beni ereditari, il cui valore determina il limite del suo obbligo (G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, p. 169).

Parte della dottrina (D. RAGAZZONI, *La soggettività passiva nel tributo successorio*, in RDEu, 1980, I, p. 259; S. CIAMPANI, *La responsabilità dei chiamati all'eredità nel recente testo unico*, in Fisco, 1992, p. 1075) ha però contestato la soggettività passiva dei chiamati all'eredità che non abbiano ancora formalizzato la propria accettazione, giustificando tale assunto anche con presunte violazioni di principi costituzionali (art. 53 cost.), nella misura in cui il chiamato verrebbe ad essere inciso di una obbligazione tributaria altrui e per un arricchimento non afferente il medesimo.

In realtà la discrasia tra il comma 1 dell'articolo in commento e l'art. 36, comma 3, sarebbe giustificata da una *ratio* di carattere meramente pratico, ovverosia dall'esigenza dello Stato di non dover attendere il termine decennale per verificare chi siano i chiamati che accettando diventano eredi. A sostegno di tale tesi alcuni autori (S. GHINASSI, *Imposte di registro e di successione, profili soggettivi ed implicazioni costituzionali*, p. 104 ss.) hanno recentemente parlato di «presunzione di accettazione» nella misura in cui il legislatore da un fatto certo - l'esistenza di una chiamata ereditaria - deduce l'esistenza attuale, ancorché provvisoria, del presupposto impositivo.

Anche gli amministratori ereditari (art. 641 c.c.), gli esecutori testamentari (art. 700 c.c.), i curatori dell'eredità giacente (art. 528 c.c.) e comunque tutti soggetti ai quali sono attribuite attività di gestione della massa ereditaria, in qualità di responsabili d'imposta, rispondono del tributo successorio, naturalmente non a titolo personale ma solo nei limiti dei beni gestiti e fino a concorrenza del valore di questi ultimi (G. GAFFURI, *o.c.*, p. 169 ss.).

Si è visto quindi che tutti i soggetti obbligati a presentare la dichiarazione di successione ex art. 28, comma 2, d.lg. 31 ottobre 1990, n. 346, sono obbligati in solido al pagamento dell'imposta complessivamente dovuta da eredi e legatari, ancorché la responsabilità di tali soggetti non eredi -

la quale sussiste fino a quando anche un solo chiamato all'eredità non abbia accettato la stessa - sia comunque contenuta nei limiti di valore dei beni ereditari eventualmente posseduti.

Occorre però precisare che gli unici soggetti nel cui interesse l'imposta è pagata, ovvero sia gli unici contribuenti che traggono vantaggio ed arricchimento dalla successione, sono i soli eredi e legatari come espressamente sancito dall'art. 5, comma 1, d.lg. n. 346 del 1990. Come sopra già argomentato, la estensione della responsabilità per il pagamento dell'imposta a soggetti diversi da eredi e legatari, prevista dall'art. 36, comma 3, d.lg. 31 ottobre 1990, n. 346, deve intendersi una sorta di espediente adottato dal legislatore nell'interesse dell'a.f. al fine di non postergare l'esigibilità dell'imposta alla identificazione degli eredi ed alla loro accettazione dell'eredità.

La seconda parte del primo comma della norma in commento disciplina invece la soggettività passiva d'imposta in caso di donazioni ed altre liberalità tra vivi.

In tali casi il legislatore precisa che soggetti passivi d'imposta siano i donatari per le donazioni ed i beneficiari per le altre liberalità tra vivi. Viene quindi stabilita una responsabilità solidale a carico di tutti i soggetti che siano gratificati e traggano beneficio da uno stesso atto di liberalità seppur destinatari di disposizioni specifiche ed autonome diverse.

Il comma 2 della norma in questione disciplina infine i rapporti di parentela in relazione alla soggettività d'imposta con particolare riferimento ai figli adottati, agli affiliati ed ai figli nati fuori dal matrimonio; a tal proposito si segnala la recentissima novella legislativa (art. 105, d.lg. 28 dicembre 2013, n. 154) tramite la quale le parole «figli legittimi» e «figli naturali», ovunque presenti in tutta la legislazione, sono state sostituite rispettivamente dalle parole «figli nati nel matrimonio» e «figli nati fuori dal matrimonio».

2. *La prassi.* - A conferma della tesi sopra esposta al paragrafo precedente, si evidenzia una risoluzione ministeriale (ris. min. n. 350795 del 20 dicembre 1990) emanata quindi poco prima dell'entrata in vigore del d.lg. n. 346 del 1990, la quale - richiamando l'art. 5, d.P.R. n. 637 del 1972 - dichiara che detta norma nell'identificare i soggetti passivi dell'imposta di successione nelle persone degli eredi e dei legatari, non subordina la liquidazione dell'imposta al fatto che colui che è chiamato all'eredità l'abbia già accettata, posto che sarebbe contrario alla tecnica ed all'economia del tributo procrastinare la nascita dell'obbligazione tributaria fino all'accettazione dell'eredità.

3. *La giurisprudenza.* - Si segnalano sul punto le seguenti pronunce:

- Cass., 22 febbraio 1999, n. 1484 (in F online): la Suprema corte sancisce che la posizione del terzo acquirente di un immobile gravato da privilegio a favore dello Stato relativamente a mancato pagamento di imposta di successione da parte del dante causa, deve essere assimilata a quella del terzo proprietario di immobile oggetto di ipoteca. Al pari di quest'ultimo soggetto, infatti, egli non è personalmente responsabile d'imposta ex art. 64, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, né annoverato tra i soggetti passivi d'imposta identificati negli artt. 5, 28 e 36, d.lg. 31 ottobre 1990, n. 346; tale soggetto sarà quindi unicamente esposto all'azione esecutiva del creditore, che ha il diritto di perseguire l'immobile su cui grava la garanzia anche quando lo stesso sia passato di proprietà di terzi e sempre che, naturalmente, tale acquisto non sia a lui opponibile ex art. 2772, comma 2, c.c.

- Cass., 10 marzo 2008, n. 6327 (in F online): nella massima di tale sentenza viene evidenziato un principio giuridico in base al quale ai fini dell'applicazione delle imposte di successione non vi è perfetta coincidenza fra gli istituti di diritto civile che regolano l'acquisto della qualità di erede e la figura 'fiscale' di soggetto passivo d'imposta.

Conseguentemente, non rileva - dal punto di vista fiscale - l'impugnazione della curatela del fallimento del soggetto chiamato all'eredità che vi abbia rinunciato al quale sia subentrato, per rappresentazione, il discendente in linea retta di primo grado.

Il principio di diritto sopra enunciato si inserisce all'interno di un orientamento ben consolidato sia in giurisprudenza che in dottrina (M. GALLO ORSI, *La disciplina tributaria delle successioni e donazioni*, p. 374; P. PENCO, *Commento al T.U. sull'imposta sulle successioni e donazioni*, in BT, 1991, p. 223; S. GHINASSI, *Imposte di registro e di successione, profili soggettivi ed implicazioni costituzionali*, p. 83), secondo il quale - come sopra già argomentato nel paragrafo espositivo - il presupposto dell'imposta sulle successioni non si realizza con l'acquisto della qualità di erede, ma viene anticipato ogni qual volta vi sia una delazione che legittima un chiamato ad acquistare l'eredità.

Non sono mancati rilievi critici al principio sopra esposto da parte di altra dottrina (M. PLASMATI, *Sulla soggettività passiva del chiamato nell'imposta di successione*, in DPT, 2009, 6, pp. 2-1155; G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, p. 56), che chi scrive condivide, i quali richiamano la differenza tra presupposto ed oggetto del tributo; infatti se è vero che il presupposto è identificato con l'apertura della successione, l'oggetto del tributo è invece l'incremento patrimoniale che il beneficiario del lascito subisce. Se si accogliesse quindi *tout court* il principio giuridico suddetto si arriverebbe alla conclusione che il debito d'imposta non si associa obbligatoriamente all'incremento patrimoniale realizzato (con dubbi di carattere costituzionale già sopra illustrati nel § 1).

D'altronde, ad avviso dello scrivente, l'art. 5, d.lg. 31 ottobre 1990, n. 346, che detta la disciplina sui soggetti passivi, non può leggersi in modo distaccato dall'art. 1 del medesimo decreto legislativo secondo cui l'imposta si applica ai trasferimenti per successione a causa di morte. L'imposta deve quindi colpire un incremento di ricchezza ed il soggetto passivo non può che essere colui che volontariamente beneficia di detto acquisto incrementando la propria patrimonialità.

- Comm. trib. centr., 13 febbraio 1996, n. 587 (in F online): in tale procedimento tributario viene affrontato il tema opposto a quello illustrato nella parte espositiva del presente commento; non si è di fronte ad eredi o legatari che non hanno ancora accettato l'eredità od il legato, bensì il caso di specie evidenzia le conseguenze tributarie in tema di imposta di successione di una rinuncia espressa a legato.

I Giudici tributari hanno sancito che la rinuncia al legato, comportando il difetto dell'acquisto, rende ingiustificabile la pretesa tributaria ed il contribuente ha quindi diritto al rimborso dell'eventuale imposta di successione pagata in sede di registrazione della rinuncia.

#### **Art. 6 (art. 35, d.P.R. n. 637/1972) (Ufficio competente)**

*1. Competente per l'applicazione dell'imposta alle successioni è l'ufficio del registro nella cui circoscrizione era l'ultima residenza del defunto o, se, questa era all'estero o non è nota, l'ufficio del registro di Roma.*

*2. La competenza per l'applicazione dell'imposta alle donazioni è determinata secondo le disposizioni relative all'imposta di registro.*

La norma in esame disciplina la competenza territoriale degli uffici dell'a.f. competenti ad applicare l'imposta di successione, stabilendo che è competente l'ufficio nella cui circoscrizione era residente in vita il *de cuius* e se il luogo dell'ultima residenza era all'estero o non è noto, la competenza appartiene all'ufficio di Roma.

Si rileva che non propriamente identica è la normativa dettata dall'art. 15, comma 3, 1. 18 ottobre 2001, n. 383 («Primi interventi per il rilancio dell'economia») che aveva soppresso l'imposta sulle successioni e donazioni, la quale in materia di presentazione della dichiarazione di successione del defunto residente all'estero dispone testualmente: «Nel caso in cui il defunto era residente all'estero, l'ufficio finanziario competente a ricevere la dichiarazione di successione è quello nella cui circoscrizione era stata fissata l'ultima residenza italiana; se quest'ultima non è conosciuta, l'ufficio competente è quello di Roma».

In base al dettato letterale dell'articolo in commento se il defunto risiedeva all'estero, l'ufficio competente è sempre quello di Roma e ciò, quindi, anche se la sua ultima residenza è nota.

Disposizione in parte diversa è quella invece dettata dall'art. 15, 1. 18 ottobre 2001, n. 383-

Ora, ad avviso di chi scrive, la lieve discrasia tra le due norme va risolta in base ai principi generali. L'imposta sulle successioni e donazioni è stata ripristinata - per gli atti successivi al 29 novembre 2006 o alle successioni apertesesi dal 3 ottobre 2006 - dall'art. 2, comma 47, d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito con modificazioni dalla l. 24 novembre 2006, n. 286.

La medesima imposta era stata soppressa dall'art. 13, 1. 18 ottobre 2001, n. 383; detto articolo, ma solo detto articolo e non l'intera legge, è stato successivamente abrogato dall'art. 2, comma 52, d.l. n. 262 del 2006. Conseguentemente l'art. 15, 1. 18 ottobre 2001, n. 383 è da considerarsi tuttora vigente e - in quanto norma emanata successivamente - derogante, nella parte non compatibile, al dettato dell'art. 6, d.lg. n. 346 del 1990.

**Art. 15 (Esclusioni dal computo della base imponibile)**

*Non concorrono a formare la base imponibile:*

- 1. le somme dovute a titolo di interessi moratori o di penalità per ritardi o altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi del cessionario e del committente;*
- 2. il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali, tranne quelli la cui cessione è soggetta ad aliquota più elevata;*
- 3. le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate;*
- 4. l'importo degli imballaggi e dei recipienti, quando ne sia stato espressamente pattuito il rimborso della resa;*
- 5. le somme dovute a titolo di rivalsa dell'imposta sul valore aggiunto.*

*Non si tiene conto, in diminuzione dell'ammontare imponibile, delle somme addebitate al cedente o prestatore a titolo di penalità per ritardi o altre irregolarità nella esecuzione del contratto.*

SOMMARIO: 1. Le somme dovute in relazione ad inadempimenti contrattuali. - 2.1 beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono - 3. Il rimborso delle anticipazioni sostenute in nome e per conto della controparte. - 4. Altre fattispecie escluse. - 5. La prassi e la giurisprudenza.

1. *Le somme dovute in relazione ad inadempimenti contrattuali*, - La norma in commento disciplina gli elementi che non devono concorrere alla formazione della base imponibile Iva.

L'elenco inizia descrivendo gli importi che 'fuoriescono' dallo scambio commerciale di beni e servizi, ma costituiscono l'aspetto risarcitorio o sanzionatorio di inadempimenti contrattuali del cessionario o del committente (in dottrina *ex multis* P. MERLO, *Interessi moratori e dilazioni di pagamento*, in Fisco, 2010, p. 4087 ss.; L. FAGETTI, *Note in tema di svalutazione monetaria ed imposizione Iva*, in DPT, 1992,1, p. 2234 ss.).

Interessi moratori e/o penalità sono quindi irrilevanti ai fini dell'applicazione del tributo in quanto rivestono una funzione risarcitoria.

Per quanto concerne, in particolare, gli interessi moratori, questi corrispondono alle somme pagate a titolo di risarcimento del danno determinato dal ritardato pagamento di una somma di denaro dovuta in base ad un contratto. Relativamente a tale fattispecie, si evidenzia preliminarmente che, secondo quanto previsto dall'art. 1224 c.c., gli interessi moratori sono dovuti dal giorno in cui il debitore, a séguito di una intimazione o richiesta fatta per iscritto dal creditore, è costituito in mora, nel limite dell'interesse legale fissato dall'art. 1284 c.c. Tuttavia, il d.lg. n. 231 del 9 ottobre 2002, di recepimento della direttiva 2000/35/CE, ha modificato profondamente i criteri di riconoscimento degli interessi di mora a carico degli operatori commerciali. Le descritte disposizioni del Codice civile si applicano, infatti, esclusivamente con riferimento alle operazioni effettuate nei confronti di privati consumatori o di enti associativi aventi scopo non economico (quali le Onlus, le associazioni senza fini di lucro e le fondazioni), sempre che esse non svolgano attività d'impresa.

Novità sono state recentemente introdotte con riferimento ai prodotti alimentari deteriorabili; in tal caso gli interessi maturano sessanta giorni dalla consegna o dal ritiro dei beni. Ricordiamo, al riguardo, che per «prodotti alimentari deteriorabili» si intendono quelli individuati dal Decreto Ministero della Sanità 16 dicembre 1993. Inoltre, per quanto concerne la misura del tasso d'interesse, dovrà utilizzarsi, salvo diverso accordo delle parti (non sono possibili, invece, deroghe per le cessioni di prodotti alimentari deteriorabili), il tasso di interesse stabilito dalla Banca Centrale Europea (attualmente 1T%) aumentato di sette punti percentuali (nove punti percentuali nel caso di prodotti deteriorabili).

Ritornando ora alla disciplina Iva relativa all'operazione in questione, occorre sottolineare che gli interessi di mora fuori campo di applicazione dell'Iva *ex art. 15*, d.P.R. n. 633 del 1972, non devono essere confusi con quelli per dilazione di pagamento, i quali vengono addebitati al debitore in virtù della concessione allo stesso di un termine per il pagamento del prezzo. Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, questi ultimi, infatti, sono esenti da Iva (art. 10, d.P.R. n. 633 del 1972) anche se addebitati nella stessa fattura di vendita imponibile.

Con riferimento al caso in questione occorrerà, poi, verificare anche se sia stata contrattualmente stabilita una penalità in caso di ritardo nel pagamento. Le penalità costituiscono somme previste dalle parti di un contratto per il caso in cui non vengano rispettati gli accordi, totalmente o parzialmente nell'adempimento gli obblighi contrattuali per ritardi o altre irregolarità da parte del

cessionario o committente (ad esempio, somme versate a titolo di caparra nell'ambito di contratti concernenti prestazioni alberghiere soggette ad Iva - Corte giust., 18 luglio 2007, c. 277/05, in *Parere Fondazione Studi Consulenti del Lavoro n. 7 del 23 marzo 2011*).

Anche queste somme sono escluse dalla base imponibile e ciò pure nell'ipotesi, prevista dall'art. 15, comma 2, decreto Iva, in cui sia, invece, il venditore a dover versare somme al cessionario o committente a titolo di penalità (ad esempio, penalità per ritardata consegna di beni acquistati).

Aspetto particolare della fattispecie in esame è l'inquadramento tributario dell'indennità per la perdita di avviamento commerciale in caso di cessazione di contratto di locazione di immobile adibito ad uso diverso dall'abitazione, prevista dall'art. 34,1. n. 392 del 1978. Le somme versate dal locatore a tale titolo, pur essendo a tutti gli effetti «indennità» - e non solo dal punto di vista della definizione nominale - sono state definite dall'a.f. (ris. min. n. 73/E del 3 giugno 2005) «non aventi natura risarcitoria», bensì costituenti «il corrispettivo di un'obbligazione che, ai fini dell'Iva, deve essere considerata alla stregua di una prestazione di servizi *ex art. 3*, comma 1, del d.P.R. n. 633/72. imponibile in presenza del requisito soggettivo». Su tale aspetto vedremo *infra* che sia la giurisprudenza che la dottrina non concordano assolutamente con l'interpretazione sancita dall'a.f.

Sulla c.d. «rivalutazione monetaria» primaria dottrina (G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONCIU e F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, IV, p. 177 s.) conviene - anche sulla scorta di un consolidato filone ministeriale (ris. min. n. 550841 del 30 luglio 1991; ris. min. n. 25 del 7 marzo 2000) - che non costituisca una forma di risarcimento del danno, ma la mera attuazione dell'originario potere di acquisto di una somma dovuta al momento della maturazione del relativo diritto di credito, con conseguente assoggettamento a tributo.

Nel campo di applicazione della norma in commento rientrano inoltre sicuramente anche le caparre confirmatorie e le caparre penitenziali.

In caso di pagamento di una caparra confirmatoria, oppure di una caparra penitenziale, la somma versata non costituisce un acconto sul prezzo pattuito e non è, quindi, soggetta ad Iva e nemmeno a fatturazione. Ne consegue che il versamento di una caparra comporta il rilascio di una ricevuta soggetta ad imposta di bollo, trattandosi di operazione esclusa da Iva, *ex art. 15*, d.P.R. n. 633 del 1972.

Le caparre confirmatorie e penitenziali sono, dunque, escluse dal campo di applicazione dell'Iva, trattandosi di somme che, diversamente dall'acconto, non rappresentano un corrispettivo per una cessione di beni o una prestazione di servizi, avendo le prime una natura risarcitoria in caso di inadempimento contrattuale.

Qualora non sia stato previsto contrattualmente che il versamento anticipato di una somma di denaro sia stato effettuato dal cliente a titolo di caparra o deposito cauzionale (cioè manchi una precisa qualificazione data dalle parti alla rimessa effettuata o vi sia un dubbio), il pagamento operato va qualificato come anticipo o acconto versato dal cliente, alla luce di quanto indicato più volte in materia sia dalla giurisprudenza di legittimità che dalla prassi ministeriale (Cass., 22 agosto 1977, n. 3833, in F online).

Ne discende che quanto versato in sede contrattuale si presume sia sempre un acconto sul prezzo convenuto, salvo non risulti esplicitamente corrisposto a titolo di caparra (*ex art. 1385 o 1386 c.c.*). In particolare, l'Agenzia delle Entrate, nella succitata ris. n. 197/E dell'1 agosto 2007, ha precisato che, affinché la somma versata a titolo di caparra confirmatoria possa configurarsi come anticipazione del corrispettivo pattuito, soggetta a Iva, è necessario che le parti attribuiscono espressamente alla predetta somma, in aggiunta alla funzione di liquidazione anticipata del danno da inadempimento, anche quella di acconto prezzo o anticipazione del corrispettivo.

Sotto il profilo civilistico e fiscale, pertanto, le nozioni di acconto e caparra divergono sensibilmente tra loro e producono effetti giuridici distinti, essendo l'acconto un anticipo che il cliente versa al suo fornitore relativamente alla prestazione dovuta, che, diversamente dalla caparra, non consente al soggetto percettore di ritenere la somma e di recedere dal contratto in caso di inadempimento della controparte (M. ORLANDI, *Caparre versate su preliminari per acquisto di marchi d'impresa*, in Fisco, 2012,44, p. 7025).

*2.1 beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono.* - La seconda fattispecie contemplata dalla norma in commento e quindi esclusa dalla base imponibile Iva, riguarda i c.dd. «sconti in natura». Tale assunto trova fondamento nella considerazione che il corrispettivo di dette attribuzioni sia incluso nel valore della transazione principale tra le medesime parti assoggettata a tributo. Ciò non comporta comunque che l'evidenziazione di detti beni possa essere omessa in fattura (art. 21, comma 2, lett. c, d.P.R. n. 633 del 1972).

La disposizione in esame prevede comunque due condizioni necessarie per sancire l'esclusione dall'assoggettamento a tributo. In primo luogo l'abbuono deve essere previsto «nelle originarie condizioni contrattuali», divenendo altrimenti tassabile *ex art. 2, n. 4, d.P.R. n. 633 del 1972*; in seconda istanza, si richiede espressamente che l'aliquota applicabile ai beni oggetto dell'abbuono sia non superiore a quella propria dell'operazione principale da cui lo stesso deriva.

*3. Il rimborso delle anticipazioni sostenute in nome e per conto della controparte.* - La fattispecie di cui trattasi è stata oggetto di interpretazioni discordanti sia in dottrina che nella prassi ministeriale, le quali spaziano da analisi fedeli e restrittive della locuzione normativa in ordine alla obbligatoria indicazione del nome del mandante (ris. min. n. 354622 dell'8 luglio 1986; ris. min. n. 430084 del 15 dicembre 1990), ad ipotesi in cui detta previsione formale viene superata dalla natura oggettiva dell'anticipazione la quale può essere dimostrata avendo riguardo al mandato sottostante tra cliente e prestatore.

Dalla lettura della norma specifica relativa alle «anticipazioni per nome e per conto» si ricava facilmente che sono due, in sostanza, le condizioni che, congiuntamente, devono sussistere perché sia possibile, legittimamente, escludere le somme in questione dal computo della base imponibile da considerare agli effetti dell'applicazione dell'imposta:

1. si deve trattare di vere e proprie «anticipazioni fatte per nome e per conto della controparte»;

2. deve essere possibile 'documentare' le anticipazioni medesime e, in linea generale, il documento relativo deve riportare l'indicazione del nominativo per conto del quale la spesa è stata effettuata.

L'altra condizione pregiudiziale è ovviamente quella che le somme in questione non possono in alcun modo riferirsi al «corrispettivo» delle cessioni o delle prestazioni effettuate, come indicato nel comma 1 dell'art. 13, d.P.R. n. 633 del 1972 (P. MERLO, *Iva: la base imponibile e le anticipazioni per nome e per conto*, in Fisco, 2007, 2, p. 234).

Può essere di aiuto al fine di una più completa interpretazione della norma in esame, quanto emerge dalla relazione ministeriale allo schema del d.P.R. n. 633 del 1972, laddove si dichiara che detti rimborsi e/o anticipazioni debbano costituire «semplici partite di giro che non hanno natura di corrispettivo».

Da quanto sopra esposto e così come argomentato da primaria dottrina (G. ARNAO, in CTr, 1985, p. 1857 ss.), si può ragionevolmente sostenere che la cointestazione del documento con l'evidenziazione del nominativo del mandante assolva ad una funzione meramente suppletiva degli

accordi tra il cliente e lo stesso mandante; a conferma sul punto si evidenzia che le spese sostenute dal professionista a titolo di diritti, imposte e tasse possano ritenersi escluse dalla base imponibile anche se non analiticamente documentate con indicazione del nominativo del cliente, in quanto in altro modo comunque riferibili allo stesso tramite verifica degli atti rinvenibili presso il prestatore o presso altri uffici pubblici.

Concludendo quindi sul punto, allo scrivente pare possa confutarsi l'interpretazione restrittiva della norma orientata nella direzione della obbligatorietà dell'indicazione esplicita e tassativa del nominativo del mandante sui documenti giustificativi delle anticipazioni di cui trattasi, potendosi invece prevedere che la natura di dette anticipazioni possa essere anche indirettamente dimostrata e/o provata.

4. *Altre fattispecie escluse.* - La norma in esame esclude inoltre da tributo l'importo degli imballaggi e dei recipienti a condizione che l'accordo di resa trovi riscontro in fattura, nelle condizioni contrattuali o comunque in altra documentazione intercorsa tra le parti.

Vista la natura «non cumulativa» dell'imposta Iva, vengono inoltre naturalmente escluse da tributo le somme dovute a titolo di rivalsa di detta imposta.

Da ultimo il comma 2 della disposizione in commento rubrica la fattispecie «inversa» rispetto a quella indicata al comma 1, n. 1, già sopra illustrata, relativa all'eventuale inadempimento contrattuale del cedente o del prestatore (e non quindi del cliente committente). In tale caso, le somme addebitate al cedente a titolo di penalità per ritardi od altri inadempimenti contrattuali, se da un lato non decurtano la base imponibile dell'operazione posta in essere dal cedente stesso, dall'altro mantengono in capo al percipiente natura risarcitoria, rimanendo quindi escluse da assoggettamento ad Iva (G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU e F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle Leggi Tributarie*, IV, p. 177 s.)

5. *La prassi e la giurisprudenza.* - Si segnalano in questo paragrafo alcune pronunce ministeriali e giurisprudenziali aventi ad oggetto la norma in commento e casi particolari. A titolo esemplificativo e non esaustivo, dall'esame della prassi ministeriale, troviamo che sono irrilevanti ai fini applicativi del tributo i flussi monetari e/o di beni relativi alle sostituzioni e riparazioni in garanzia (ris. 18 aprile 1975, n. 500655; ris. 11 novembre 1975, n. 502601). Pur in presenza di inadempimento contrattuale, resta ferma l'assoggettabilità ad imposta delle somme qualificabili come «maggior compenso» (ris. 31 dicembre 1990, n. 430409) ovvero corrisponde a fronte dei maggiori oneri subiti dalla parte lesa.

Quanto alle anticipazioni in nome e per conto del cliente, possiamo citare la ormai datata risoluzione n. 501233 del 16 luglio 1975, che ha preso in esame il quesito posto da una società, operante nel settore della vendita di autoveicoli, circa il trattamento da riservare alle somme - anticipate dalla società stessa e poi rimborsate dai clienti - per «tasse di circolazione e premi di assicurazione».

Nel caso, il Ministero precisava che «nella prospettata fattispecie ricorrono i presupposti per l'applicazione delle disposizioni recate dall'art. 15, comma 1, n. 3, del d.P.R. n. 633/1972».

Un altro intervento di chiarimento, circa la corretta applicazione della norma contenuta nell'art. 15 relativa alle «anticipazioni per nome e per conto», è contenuto in uno stralcio della circ. min. n. 11/501120 del 23 febbraio 1976. Il problema che si doveva affrontare era quello di stabilire se - nei casi in cui fra imprese fornitrici di beni e di servizi e i propri clienti - il pagamento del corrispettivo pattuito viene regolato con la emissione di tratte o di vaglia cambiari, il rimborso dell'imposta di bollo e delle altre spese di emissione di questi titoli debba o meno concorrere a formare la base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

In quell'occasione il Ministero precisava che le suddette spese non concorrono a formare la base imponibile in quanto, nei suddetti casi, si realizza un rimborso di somme «anticipate per nome e per conto».

Aggiungeva però il Ministero che «resta inteso che le provvigioni e le commissioni bancarie in relazione alle suddette operazioni, costituendo il corrispettivo di un servizio, debbono essere assoggettati all'imposta».

Con un'altra risoluzione (n. 550494 del 22 maggio 1989), rispondendo ad una associazione di categoria che - richiamandosi a precedenti pronunce - aveva chiesto di conoscere se l'ammontare dell'imposta di bollo, assolta in modo virtuale direttamente dalle aziende di credito sulle «ricevute bancarie» emesse sulla base di supporti magnetici forniti dalle aziende creditrici, debba considerarsi o meno «imponibile» agli effetti dell'Iva, il Ministero precisava che «poiché l'imposta stessa viene assolta in nome e per conto dell'impresa creditrice e che il relativo addebito costituisce il rimborso di una anticipazione, si ritiene che le somme in questione non concorrono a formare la base imponibile agli effetti dell'Iva, purché queste somme vengano regolarmente documentate» (P. MERLO, *o.Lu.c.*).

Sicuramente di grande interesse è l'interpretazione ministeriale dettata in tema di indennità per la perdita dell'avviamento commerciale dalla ris. min. n. 73/E del 2005 (v. sopra), laddove si dichiara che le somme versate dal locatore a tale titolo debbano configurarsi alla stregua di corrispettivi imponibili, non aventi quindi natura risarcitoria.

In detta risoluzione il Ministero, inoltre, non si è limitato a una mera riproposizione dei principi già espressi nella circ. 19 maggio 1979, n. 24, ma ha supportato il proprio orientamento tramite argomentazioni che hanno preso spunto dalle pronunce rese da autorevole giurisprudenza, dichiarando che:

a) «la giurisprudenza costante della Corte di Cassazione, nel giudizio di risoluzione del rapporto di locazione di un immobile ad uso non abitativo, ha affermato che la disposizione dell'art. 34 della legge sull'equo canone (e, per il periodo transitorio, quella dell'art. 69), secondo cui l'esecuzione del provvedimento di rilascio dopo la cessazione del rapporto è condizionata al pagamento dell'indennità per la perdita dell'avviamento commerciale, non si limita a prevedere un mero diritto di ritenzione a favore del conduttore, ma regola un effetto del rapporto di interdipendenza fra le reciproche obbligazioni di riconsegna dell'immobile e di pagamento dell'indennità, che rende la prima inesigibile per difetto di contemporaneo adempimento o di offerta di adempimento dell'obbligazione dell'altra parte». Venivano citate, a sostegno di tale conclusione, le sentenze 17 gennaio 2001, n. 580, e 3 agosto 2004, n. 14814, entrambe della Corte di Cassazione;

b) la mancata applicazione dell'Iva all'indennità in parola, a fronte dell'imponibilità cui erano stati invece assoggettati i canoni pagati dal conduttore lungo tutta la durata del rapporto, si sarebbe posta in contrasto con l'interpretazione della disciplina dell'imposta sul valore aggiunto resa dal massimo organo interpretativo ai fini Iva: infatti, «la Corte di Giustizia europea, nella sentenza del 15 dicembre 1993, causa C-63/92 (Lubbock Fine & Co.) ha censurato la normativa di uno Stato membro che prevedeva un diverso trattamento ai fini dell'Iva per i canoni di locazione corrisposti durante il periodo di validità di un contratto è per l'indennità versata da una delle parti all'altra in occasione della risoluzione convenzionale dell'accordo».

Sulla base di quanto sopra l'Agenzia delle Entrate concludeva, pertanto, di non considerare applicabile, nella fattispecie, l'esclusione da Iva dettata dall'art. 15, comma 1, n. 1, d.P.R. n. 633 del 1972, che era stata invece propugnata dall'istante; al contrario, «alla luce delle considerazioni sopra svolte e dell'interpretazione data dalla giurisprudenza, si ritiene che debba riconoscersi la

natura sinallagmatica dell'emolumento», cosicché l'indennità in parola è «imponibile in presenza del requisito soggettivo».

Primaria dottrina sull'argomento (E. ORSI, *L'assoggettamento ad Iva dell'indennità per la perdita dell'avviamento commerciale alla luce del D.L. n. 223/2006 e della sentenza n. 13345/2006 della Corte di Cassazione*, in *Fisco*, 2007, 13, p. 1877) ha decisamente contrastato il suesposto approccio ministeriale, sia avendo riguardo al reale significato delle conclusioni raggiunte dalla Corte di Giustizia europea nella sentenza invocata dall'a.f. del 15 dicembre 1993, c. 63/92 (in F online), la quale riguarderebbe unicamente l'ipotesi di somme corrisposte dal locatore al conduttore, al fine specifico di compensarlo dell'anticipato rilascio dei locali rispetto alla scadenza contrattuale prevista e non quindi il caso particolare previsto dalla normativa italiana dell'indennità per la perdita di avviamento commerciale, sia sottolineando la portata della sentenza della Corte di Cassazione del 7 giugno 2006, n. 13345 (in F online).

Tale pronuncia giurisprudenziale ha drasticamente mutato direzione rispetto alle precedenti sentenze sull'argomento che avevano da sempre sostenuto - e ciò a sostegno dell'orientamento ministeriale - la natura corrispettiva dell'indennità per la perdita di avviamento commerciale. Non si può però sottacere che detta pronuncia è stata emanata dalla Sezione civile della Suprema corte, la quale sicuramente ha una forza di convincimento sul Ministero e sulle Commissioni tributarie inferiore rispetto alla Sezione tributaria. In ogni caso nella massima di tale sentenza si sancisce espressamente che «l'indennità per la perdita di avviamento che il locatore è tenuto a corrispondere al conduttore ex art. 34,1. n. 392 del 1978, ha natura di indennizzo per la cessazione del vincolo giuridico e non è riconducibile ad una controprestazione correlata alla cessione di un bene o prestazione di un servizio. Conseguentemente, tale indennità deve ritenersi esclusa dalla determinazione della base imponibile agli effetti dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto».

A conclusione sul punto, non senza rilevare il contesto di incertezza relativo alla fattispecie in esame, ad avviso di chi scrive, un ragionevole protocollo interpretativo potrebbe essere quello di andare a verificare di volta in volta l'effettiva causa in funzione della quale viene corrisposta una somma dal proprietario a favore del conduttore in ordine ad una anticipata cessazione o risoluzione del contratto di locazione. Certamente se la suddetta indennità è versata a fronte di una sorta di 'buonuscita' in esecuzione di un sopravvenuto accordo contrattuale, che obbliga il conduttore a restituire i locali prima del termine naturale della locazione, la natura corrispettiva di tale esborso appare palese, con conseguente obbligo di assoggettamento ad Iva ed emissione di fattura da parte del soggetto percipiente.

Se invece l'indennità è corrisposta per la specifica fattispecie rubricata all'art. 34,1. n. 392 del 1978, sembrano esserci pochi dubbi sul fatto che detta somma abbia natura di risarcimento del danno che il conduttore subisce a fronte dell'impossibilità di proseguire la sua attività commerciale nei medesimi locali, con potenziale perdita di parte della clientela. In tal caso quindi la pronuncia giurisprudenziale suddetta pare certamente cogliere nel segno.

Da ultimo sulla norma in esame, si segnala altra prassi (ris. min. n. 64/E del 23 aprile 2004) avente ad oggetto il pagamento di una penale per ritardata consegna di opere. Analizzato il caso specifico il Ministero conclude dichiarando che «le somme corrisposte a titolo di penale per violazione di obblighi contrattuali non costituiscono il corrispettivo di operazioni di cessioni di beni o prestazione di servizi, ma assolvono una funzione punitivo-risarcitoria. Conseguentemente dette somme sono escluse dall'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto per mancanza del presupposto oggettivo».

**Art. 16** (Aliquote dell'imposta)

*L'aliquota dell'imposta è stabilita nella misura del ventidue per cento della base imponibile dell'operazione,*

*L'aliquota è ridotta al quattro, al cinque e al dieci per cento per le operazioni che hanno per oggetto i beni e i servizi elencati, rispettivamente, nella parte II, nella parte II bis e nella parte III deU'allegata Tabella A, salvo il disposto deU'art. 34.*

*Per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, di appalto, e simili che hanno per oggetto la produzione di beni e per quelle dipendenti da contratti di locazione finanziaria, di noleggio e simili, l'imposta si applica con la stessa aliquota che sarebbe applicabile in caso di cessione dei beni prodotti, dati con contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili.*

La norma in esame disciplina la struttura delle aliquote. Il sistema attuale prevede una misura ordinaria del 22% e due misure ridotte pari, rispettivamente al 4 ed al 10%. L'aliquota ordinaria è stata incrementata al livello suddetto dall'art. 40, comma 1 *ter*, d.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito con modificazioni dalla l. 15 luglio 2011, n. 111.

L'impostazione sopra citata rispetta quanto previsto dalla direttiva 77/388/CEE, secondo la quale l'aliquota ordinaria dei Paesi membri non può essere inferiore al 15%, salva la facoltà per ogni singolo Stato di introdurre non più di due aliquote ridotte.

L'applicazione delle aliquote ridotte alle varie fattispecie imponibili è regolata dalla Tabella A, Parti II e III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

Alcune problematiche sono state sollevate in caso di previsione di un corrispettivo unico a fronte di operazioni imponibili soggette ad aliquote diverse. La prassi ministeriale (ris. min. 26 agosto 1999, n. 142) ha dato risposta a tali interrogativi, stabilendo che nel caso sopra menzionato al corrispettivo indistintamente determinato si applicherà l'aliquota più elevata.

Altri dubbi interpretativi sul «sistema delle aliquote» sono sorti in relazione alla determinazione dell'aliquota applicabile ad operazioni accessorie a transazioni principali aventi aliquote diverse. In questo caso il Ministero ha stabilito il criterio proporzionale, per cui il corrispettivo dell'operazione accessoria deve essere suddiviso proporzionalmente in base all'incidenza dei corrispettivi delle operazioni principali (ris. min. 12 aprile 1980, n. 331171).

Da ultimo il comma 3 della norma in commento estende (G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU e F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, IV, p. 177 s.) l'aliquota propria della cessione di un bene ad una serie di contratti aventi ad oggetto la produzione di detto bene o la concessione in godimento dello stesso. Il legislatore ha poi successivamente chiarito la portata di detta disposizione, stabilendo (art. 1, comma 7, d.l. 30 dicembre 1991, n. 417, convertito dalla l. 6 febbraio 1992, n. 66) che tra le prestazioni di servizi che hanno per oggetto la produzione di beni di cui al presente terzo comma, devono intendersi comprese anche quelle di montaggio, assemblaggio, modificazione, adattamento o perfezionamento, anche se relative a semilavorati o parti degli stessi beni.

Su tale ultimo aspetto la prassi ministeriale (ris. min. 7 febbraio 1991, n. 550016), ha tenuto però a precisare che la sopra illustrata estensione non debba applicarsi alle prestazioni che si collocano in uno stadio successivo alla produzione del bene, nonché (ris. min. 7 marzo 2000, n. 25) in caso di prestazioni che conducono ad un risultato economico analogo a quello derivante dalla cessione.

## Art. 17 (Debitore d'imposta)

*L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'Erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo.*

*Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti. Tuttavia, nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427. (1)*

*Nel caso in cui gli obblighi o i diritti derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono previsti a carico ovvero a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, i medesimi sono adempiuti od esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti direttamente, se identificati ai sensi dell'articolo 35-ter, ovvero tramite un loro rappresentante residente nel territorio dello Stato nominato nelle forme previste dall'articolo 1, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441. Il rappresentante fiscale risponde in solido con il rappresentato relativamente agli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto. La nomina del rappresentante fiscale è comunicata all'altro contraente anteriormente all'effettuazione dell'operazione. Se gli obblighi derivano dall'effettuazione solo di operazioni non imponibili di trasporto ed accessorie ai trasporti, gli adempimenti sono limitati all'esecuzione degli obblighi relativi alla fatturazione di cui all'articolo 21. (2)*

*Le disposizioni del secondo e del terzo comma non si applicano per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti, qualora le stesse siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato. (3)*

*In deroga al primo comma, per le cessioni imponibili di oro da investimento di cui all'articolo 10, numero 11), nonché per le cessioni di materiale d'oro e per quelle di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato. La fattura, emessa dal cedente senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti e con l'annotazione "inversione contabile" e l'eventuale indicazione della norma di cui al presente comma, deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli articoli 23 o 24 entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, a fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'articolo 25. (4)*

*Le disposizioni di cui al quinto comma si applicano anche:*

*a) alle prestazioni di servizi diversi da quelli di cui alla lettera a-ter), compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore. La disposizione non si applica alle prestazioni di servizi diversi da quelli di cui alla lettera a-ter) rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori; (5)*

*a-lùs) alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri &-bis) e 3-terJ del primo comma dell'articolo 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione; (6)*

<7-ter) alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici; (7)

zz-quater) alle prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza che, ai sensi delle lettere b),c) ed e) del comma 1 dell'articolo 34 del codice di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, e successive modificazioni, si è reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico al quale il predetto consorzio è tenuto ad emettere fattura ai sensi del comma 1 dell'articolo 17-ter del presente decreto. L'efficacia della disposizione di cui al periodo precedente è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, e successive modificazioni; (8)

b) alle cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative di cui all'articolo 21 della tariffa annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, come sostituita, da ultimo, dal decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 1995; (9)

c) alle cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop, nonché alle cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale; (10)

d) alle cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere; (11)

^-bisj ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definite all'articolo 3 della direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, e successive modificazioni, trasferibili ai sensi dell'articolo 12 della medesima direttiva 2003/87/CE, e successive modificazioni; (12)

z^-terj ai trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica; (12)

^-quaterj alle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 3, lettera a); (12)

^-quinquies) alle cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati (codice attività 47.11.1), supermercati (codice attività 47.11.2) e discount alimentari (codice attività 47.11.3). (12)

7. Le disposizioni del quinto comma si applicano alle ulteriori operazioni individuate dal Ministro dell'economia e delle finanze, con propri decreti, in base agli articoli 199 e 199-bis della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, nonché in base alla misura speciale del meccanismo di reazione rapida di cui all'articolo 199-ter della stessa direttiva, ovvero individuate con decreto emanato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, nei casi, diversi da quelli precedentemente indicati, in cui necessita il rilascio di una misura speciale di deroga ai sensi dell'articolo 395 della citata direttiva 2006/112/CE. (13)

Le disposizioni di cui al sesto comma, lettere b), c), d-ùs), d-ter) e ^-quaterj, del presente articolo si applicano alle operazioni effettuate fino al 31 dicembre 2018. (14)

Le pubbliche amministrazioni forniscono in tempo utile, su richiesta dell'amministrazione competente, gli elementi utili ai fini della predisposizione delle richieste delle misure speciali di deroga di cui all'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE, anche in applicazione del meccanismo di reazione rapida di cui all'articolo 199-ter della stessa direttiva, nonché ai fini degli adempimenti informativi da rendere obbligatoriamente nei confronti delle istituzioni europee ai sensi dell'articolo 199-bis della direttiva 2006/112/CE.

(1) Comma modificato dall'art. 2, comma 1, lett. e, nn. 1 e 2, l. 18 febbraio 1997, n. 28; sostituito dall'art. 1, comma 1, lett. a, d.lg. 19 giugno 2002, n. 191; modificato dall'art. 11, comma 1, lett. a, d.l. 25 settembre 2009, n. 135, convertito, con modificazioni, dalla l. 20 novembre 2009, n. 166; sostituito dall'art. 1, comma 1, lett. h, d.lg. 11 febbraio 2010, n. 18; modificato dall'art. 8, comma

2, lett.£, l. 15 dicembre 2011, n. 217. Successivamente, il presente comma è stato così modificato dall'art. 1, comma 325, lett. b, n. 1, l. 24 dicembre 2012, n. 228.

(2) Comma modificato dall'art. 2, comma 1, lett. e, n. 2, l. 18 febbraio 1997, n. 28, sostituito dall'art. 1, comma 1, lett. a, d.lg. 19 giugno 2002, n. 191, dall'art. 1, comma 1, lett. b, d.lg. 15 dicembre 2005, n. 294, e dall'art. 24, comma 4, lett. d, l. 7 luglio 2009, n. 88. Infine il presente comma è stato così sostituito dall'art. 1, comma 1, lett. h, d.lg. 11 febbraio 2010, n. 18.

(3) Comma così sostituito dall'art. 1, comma 1, lett. h, d.lg. 11 febbraio 2010, n. 18.

(4) Comma aggiunto dall'art. 3, comma 4, l. 17 gennaio 2000, n. 7 e, successivamente, così modificato dall'art. 1, comma 325, lett. b, n. 2, l. 24 dicembre 2012, n. 228.

(5) Lettera così modificata dall'art. 1, comma 162, l. 24 dicembre 2007, n. 244, e, successivamente, dall'art. 1, comma 629, lett. a, n. 1, l. 23 dicembre 2014, n. 190.

(6) Lettera inserita dall'art. 1, comma 156, lett. a, l. 24 dicembre 2007, n. 244. Successivamente la presente lettera è stata così sostituita dall'art. 9, comma 1, lett. b, d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla l. 7 agosto 2012, n. 134.

(7) Lettera inserita dall'art. 1, comma 629, lett. a, n. 2, l. 23 dicembre 2014, n. 190.

(8) Lettera inserita dall'art. 1, comma 128, l. 28 dicembre 2015, n. 208.

(9) Lettera così modificata dall'art. 1, comma 1, lett. b, d.lg. 11 febbraio 2016, n. 24.

(10) Lettera così sostituita dall'art. 1, comma 1, lett. c, d.lg. 11 febbraio 2016, n. 24.

(11) Lettera abrogata dall'art. 1, comma 1, lett. d, d.lg. 11 febbraio 2016, n. 24.

(12) Lettera aggiunta dall'art. 1, comma 629, lett. a, n. 3, l. 23 dicembre 2014, n. 190.

(13) Comma aggiunto dall'art. 1, comma 44, lett. b, l. 27 dicembre 2006, n. 296, e, successivamente, così sostituito dall'art. 1, comma 1, lett. e, d.lg. 11 febbraio 2016, n. 24.

(14) Comma aggiunto dall'art. 1, comma 1, lett. ^ d.lg. 11 febbraio 2016, n. 24.