

RIQUALIFICAZIONE CAUSALE

- La riqualificazione della causa ad opera del contribuente (da donazione a compravendita)
- La riqualificazione della causa ad opera dell'A.F. (preliminare anticipato, azienda/singoli asset; asset deal/share deal)
- La variabilità della causa nella cessione di credito
- La riqualificazione del contratto di locazione in contratto costitutivo del diritto di superficie

Comm. Trib. I grado di Lecce, 17 maggio 1982, n. 51

«l'atto con cui le parti riconoscono che un precedente contratto, fra esse stesse stipulato come compravendita di un immobile, deve in effetti intendersi come donazione, non comporta presunzione di retrocessione dell'immobile, autonomamente tassabile: al secondo atto, infatti, non consegue un ulteriore ed inverso trasferimento patrimoniale, in quanto, fermi restando gli effetti dell'originario trapasso, muta soltanto il titolo del negozio giuridico».

RIQUALIFICAZIONE DA DONAZIONE A COMPRAVENDITA

Negoziato di riqualificazione causale: pagando il prezzo ora e dicendo che quella che allora si era chiamata donazione oggi va ridenominata come compravendita; e quindi se ne pagano le relative imposte (qui pare non possibile detrarre le imposte pagate per donazione).

Negoziato di accertamento dell'intervenuta simulazione (prezzo pagato prima d'ora): tassazione di compravendita detraendo quella della donazione (→ art. 20 Tur)

RISOLUZIONE PER MUTUO DISSENSO

RIQUALIFICAZIONE DI DONAZIONE IN COMPRAVENDITA

DPR 26.04.1986 N. 131

Art. 20 Interpretazione degli atti

L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente.

PRELIMINARE TASSATO COME DEFINITIVO/1

Comm. Trib. Centr., 2 ottobre 1990, n. 6217

«a norma dell'art. 19 d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 634 il quale stabilisce che, ai fini fiscali, gli atti vanno interpretati, al di là del titolo e della forma apparente, dando valore all'aspetto economico-giuridico che da essi deriva - va considerato una vera e propria compravendita, e conseguentemente assoggettato all'imposta proporzionale di registro, l'atto che, sebbene qualificato dalle parti con il nomen juris di contratto preliminare di compravendita, contenga tutte le caratteristiche di un contratto di compravendita”.

PRELIMINARE TASSATO COME DEFINITIVO/2

Cass., 22 dicembre 1981, n. 6759

la ricorrenza, con riguardo ad una scrittura privata, di un contratto definitivo di compravendita immobiliare, anziché di un mero preliminare di vendita, non trova ostacolo nella circostanza che le parti abbiano pattuito la successiva stipulazione di un atto pubblico, atteso che questo può assolvere una funzione soltanto riproduttiva e ricognitiva di un trasferimento già perfetto, anche in relazione all'esigenza della trascrizione, né nel fatto che le parti medesime abbiano contemplato l'intervento, in tale atto pubblico, dei creditori muniti di garanzia ipotecaria sull'immobile, tenuto conto che il consenso di costoro non è essenziale al suddetto trasferimento.

CESSIONE FRAZIONATA DEI BENI AZIENDALI

Comm. Centr., 16 aprile 1983, n. 404

si deve applicare la disciplina della cessione d'azienda (e quindi si deve far luogo ad applicazione dell'imposta di registro proporzionale) anche ai contratti di vendita dei beni aziendali, qualora tra i beni stessi permanga la connessione economica-funzionale propria della loro destinazione a comporre un'azienda.

Cass., 9 luglio 1992, n. 8362

«si configura l'ipotesi di cessione frazionata dei beni aziendali se il complesso dei beni trasferiti conserva almeno in parte l'organizzazione aziendale».

CESSIONE DI ASSET "PRESENTATI" COME AZIENDA

Comm. Trib. Centr., 10 maggio 1989, n. 3208: la vendita denominata “cessione di azienda”, effettuata da uno dei soci, ad una società in nome collettivo, esercente l'autotrasporto, finalizzata alla voltura dell'autorizzazione al trasporto merci, non integra la fattispecie della cessione di azienda.

R.M. n. 301427 del 22 marzo 1976: cessione di immobile, adibito ad albergo, privo delle relative attrezzature, non ritenuta qualificabile come cessione di azienda.

Comm. Trib. Centr., 18 marzo 1982 n. 1413: non è un'azienda, ma un bene strumentale, la motonave da pesca oceanica anche se armata e corredata delle sue dotazioni ed attrezzature

RIQUALIFICAZIONE DELLO SHARE DEAL IN ASSET DEAL

Art. 176 Tuir (Regimi fiscali del soggetto conferente e del soggetto conferitario)

[...] 3. Non rileva ai fini dell'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, il conferimento dell'azienda secondo i regimi di continuità dei valori fiscali riconosciuti o di imposizione sostitutiva di cui al presente articolo e la successiva cessione della partecipazione ricevuta per usufruire dell'esenzione di cui all'articolo 87, o di quella di cui agli articoli 58 e 68, comma 3.

Commiss. trib. prov. Prato, 29-06-2011

Il conferimento d'azienda, cui faccia seguito la cessione da parte della società conferente delle partecipazioni nella società conferitaria, non può essere tassato ai fini dell'imposta di registro come cessione di azienda facendo leva sulla interpretazione degli atti prevista dall'art. 20 d.p.r. n. 131/1986; le due operazioni, pur presentandosi come alternative, sono diverse negli effetti giuridici ed economici e ogni qualvolta l'imprenditore ha la possibilità di scegliere fra diverse alternative non si può affermare che deve necessariamente optare per quella fiscalmente più onerosa.

Commiss. trib. prov. Milano, 19-11-2010

In ipotesi di conferimento di ramo di azienda e di successiva cessione delle quote societarie rivenienti dal relativo aumento di capitale, deve ritenersi che non sia legittimo l'avviso di accertamento di imposta di registro ex art. 20 d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131, con cui la fattispecie posta in essere con una pluralità di atti e negozi giuridici viene riqualificata in una cessione di azienda, perché l'ufficio finanziario non può, in mancanza di una specifica norma di legge, interpretare unitariamente, attraverso la configurazione di un'unica presunta causa negoziale, quelli che sono in realtà distinti atti giuridici, assoggettati a imposizione singolarmente nel sistema dell'imposta di registro, che è un'imposta di atto, posto che il contenuto giuridico deve essere riqualificato sulla base del singolo atto, e non come complessiva serie di atti, disconoscendone gli effetti fiscali.

Commiss. trib. reg. Veneto, 18-05-2010

L'art. 20 l. registro non contiene una clausola generale antielusiva applicabile a detto tributo; conseguentemente la costituzione di una srl, il successivo conferimento di un ramo d'azienda e la cessione delle partecipazioni in essa detenute a una terza società sono corrette e legittime e non sono riconducibili a una ipotesi di elusione e/o abuso del diritto.

Commiss. trib. II grado Bolzano, 20-05-2009

L'imposta di registro è un'«imposta d'atto» e nella sua applicazione non può essere riconosciuta alcuna rilevanza ad eventi successivi all'atto registrato ed extratestuali; pertanto non è condivisibile l'approccio interpretativo della suprema corte di cassazione volto alla valorizzazione dell'art. 20 t.u. dell'imposta di registro come norma antielusiva.

Commiss. trib. prov. Treviso, 22-04-2009

In tema di interpretazione degli atti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, deve escludersi che l'amministrazione possa ricostruire in modo organico e complessivo le operazioni poste in essere dal contribuente al fine di valutarle successivamente sotto il profilo elusivo o dell'abuso del diritto, dovendo essa fare riferimento, nell'interpretazione dell'atto sottoposto a tassazione, esclusivamente agli elementi dallo stesso desumibili, senza potersi avvalere di elementi estrinseci (fattispecie relativa ad una complessa operazione di riorganizzazione aziendale finalizzata allo scorporo di un ramo d'azienda).

Cass. civ., sez. trib., 23-06-2010, n. 15192

In tema di imposta di registro, qualora l'ufficio, avvalendosi del potere, previsto dall'art. 20 d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131, di interpretare gli atti presentati alla registrazione secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici, ravvisi la sostanziale unitarietà del fenomeno negoziale - trattandosi di un contratto a formazione progressiva o, quantomeno, di un oggettivo collegamento strutturale e funzionale tra gli atti stipulati dalle parti - il termine triennale di decadenza per richiedere l'imposta, previsto dal successivo art. 76, decorre dalla domanda di registrazione dell'ultimo atto dell'unica fattispecie complessa (Idem in Cass. civ., 16-04-2010, n. 9162)

Cass. civ., sez. trib., 16-04-2010, n. 9163

Nella qualificazione di un negozio, deve attribuirsi rilievo preminente alla sua causa reale ed alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti; cosicché l'intenzione effettiva dei contraenti di trasferire, non un singolo bene o parte di esso, ma l'intera azienda o parte di essa come risultato finale della complessa negoziazione - caso in cui deve applicarsi l'imposta proporzionale di registro - deve essere accertata dal giudice tributario di merito, previa riunione di tutte le cause aventi ad oggetto i singoli contratti, attraverso l'esame congiunto delle singole pattuizioni, stipulate contestualmente o non contestualmente.

Commiss. trib. prov. Milano, 10-02-2010

Allorquando un fondo pensioni decide di procedere alla vendita di tutto il proprio patrimonio immobiliare conferendo il suddetto patrimonio immobiliare ad una società di capitali creata ad hoc, procedendo poi alla cessione dell'intero patrimonio mediante la vendita delle partecipazioni, nonostante la pluralità e varietà delle operazioni poste in essere, pone in essere un'operazione unica e inscindibile, riqualificabile come tale da parte dell'amministrazione finanziaria a norma dell'art. 20 d.p.r. 131/1986, e, revocando le agevolazioni di cui all'art. 18, 5° comma, d.leg. 21 aprile 1993 n. 124, deve essere sottoposta all'imposta di registro in misura proporzionale.

Cass. civ., sez. trib., 12-05-2008, n. 11769.

Nella qualificazione di un negozio, deve attribuirsi rilievo preminente alla sua causa reale e alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, anche se mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali, per cui non è decisiva né la differenza di oggetto relativa ai due contratti, né l'assenza dell'intento elusivo per negare il loro collegamento (fattispecie relativa a due atti di alienazione, uno di cessione di rimanenze e materie prime e l'altro, anteriore di pochi giorni e fra le stesse parti, di cessione di azienda, per i quali l'ufficio finanziario assumeva il collegamento negoziale proprio della disciplina tributaria della cessione di azienda, che il giudice di merito aveva escluso).

Commiss. trib. prov. Firenze, 05-11-2007

Ai fini dell'imposta di registro, il conferimento di un ramo di azienda seguito dalla cessione, da parte del conferente, della partecipazione ricevuta, può configurare un'operazione elusiva, che l'ufficio può tassare come cessione d'azienda, ai sensi dell'art. 20 d.p.r. 131/1986, in ragione del risultato economico che le parti hanno effettivamente realizzato.

Cass. civ., sez. trib., 07-07-2003, n. 10660.

In tema di interpretazione degli atti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, il criterio fissato dall'art. 20 d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131, dell'intrinseca natura e degli effetti giuridici degli atti comporta che, nell'imposizione di un negozio, deve attribuirsi rilievo preminente alla sua causa reale e alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, anche se mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali, cosicché nessun valore preminente può essere attribuito alla diversità di oggetto e di causa relativi a due contratti, per negare il loro collegamento e consentire un intento elusivo di una fattispecie tributaria.

Cass., 23 novembre 2001, n. 14900

«in tema di interpretazione degli atti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, la preminenza attribuita dall'articolo 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 alla causa reale ("intrinseca natura" ed "effetti giuridici degli atti") sull'assetto cartolare ("il titolo o la forma apparente") comporta che, in ipotesi di collegamento negoziale, l'intrinseca natura e gli effetti giuridici siano accertati, attesa l'unitarietà della causa, tenendo conto di tutti gli atti collegati». ...→

Cass., 23 novembre 2001, n. 14900

...→ «in ipotesi di collegamento negoziale - tra conferimento di immobile gravato da mutuo ipotecario e susseguente cessione delle quote della società conferitaria - l'intrinseca natura del procedimento e gli effetti giuridici, che si assumono corrispondenti ad un negozio traslativo dell'immobile, vanno accertati, attesa l'unitarietà della causa, tenendo conto di entrambi gli atti presentati alla registrazione» ...→

Cass., 23 novembre 2001, n. 14900

→ in presenza di un atto di conferimento di immobile in società di persone, con accollo a quest'ultima di un mutuo garantito da ipoteca iscritta sull'immobile sullo stesso, e di un susseguente atto di cessione delle quote del conferente nella società conferitaria, va considerata l'unitarietà della causa dei due atti collegati, che l'Amministrazione Finanziaria ha ritenuto corrispondente ad un negozio traslativo dell'immobile.

LA CAUSA DELLA CESSIONE DEL CREDITO

Art. 6 Tar. Parte Prima dpr 131/1986

1. Cessioni di crediti, compensazioni e remissioni di debiti, quietanze, tranne quelle rilasciate mediante scrittura privata non autenticata; garanzie reali e personali a favore di terzi, se non richieste dalla legge: 0,50%

Art. 3 dpr 633/1972

Costituiscono, inoltre, prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo:

[...] 3) i prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci, comprese le operazioni finanziarie mediante la negoziazione, anche a titolo di cessione pro soluto, di crediti, cambiali o assegni. [...]

Art. 10 dpr 633/1972

Sono esenti dall'imposta:

1) le prestazioni di servizi concernenti la concessione e la negoziazione di crediti, la gestione degli stessi da parte dei concedenti e le operazioni di finanziamento; [...]

Risoluzione del 4 luglio 2008 n. 278

"la cessione di crediti rileva autonomamente, poiché si tratta di un contratto tipico dotato di una propria causa giuridica. Non appare condivisibile, pertanto, la soluzione prospettata tesa a subordinare l'applicazione dell'imposta di registro ai motivi sottesi alla stipula di un contratto di cessione di crediti".

Risoluzione del 3 aprile 2012 n. 29

La cessione di credito in garanzia a fronte di un finanziamento bancario rientra nel dpr 601/1973

CTP Milano 2011

LA RIQUALIFICAZIONE DELLA LOCAZIONE IN SUPERFICIE

Impianto fotovoltaico costruito su fondo condotto in locazione

Di chi è l'impianto ?

Si può vendere ?

Si può ipotecare ?

934. Opere fatte sopra o sotto il suolo.

Qualunque piantagione, costruzione od opera esistente sopra o sotto il suolo appartiene al proprietario di questo, salvo quanto è disposto dagli articoli 935, 936, 937 e 938 e salvo che risulti diversamente dal titolo o dalla legge.

Art. 936 - Opere fatte da un terzo con materiali propri

*[1] Quando le piantagioni, costruzioni od opere sono state fatte da un terzo con suoi materiali, il proprietario del fondo **ha diritto di ritenerle o di obbligare** colui che le ha fatte a levarle.*

*[2] Se il proprietario preferisce di ritenerle, **deve pagare a sua scelta il valore dei materiali e il prezzo della mano d'opera oppure l'aumento di valore recato al fondo.***

Art. 24 - Presunzione di trasferimento delle accessioni e delle pertinenze

*[1] Nei trasferimenti immobiliari le accessioni, i frutti pendenti e le pertinenze si presumono trasferiti all'acquirente dell'immobile, a meno che siano esclusi espressamente dalla vendita o si provi, **con atto che abbia acquistato data certa mediante la registrazione**, che appartengono ad un terzo o sono stati ceduti all'acquirente da un terzo.*

Cass. 25 gennaio 1968, n. 233

«la regola dell'accessione delle opere fatte dal terzo su suolo altrui trova applicazione solo nel caso in cui il costruttore possa effettivamente considerarsi terzo per non essere legato al proprietario del suolo da un vincolo contrattuale o comunque negoziale. Pertanto, nel caso che la costruzione su suolo altrui sia stata oggetto di espressa convenzione fra il proprietario del suolo e il costruttore, non può il giudice di merito ritenere senz'altro avverata l'accessione senza prima esaminare il contenuto di tale convenzione, al fine di escludere che con essa si fosse inteso costituire, sia un diritto di superficie, sia una concessione ad aedificandum quale rapporto ad effetti meramente obbligatori, che può trovare sua fonte e sua disciplina in un contratto atipico non soggetto a requisiti di forma e di pubblicità»