

Sommario

NORME DI RIFERIMENTO	2
CONCORDATO PREVENTIVO	2
Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro	12
Parte prima – Atti soggetti a registrazione in termine fisso	12
Parte seconda – Atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso.....	21
Testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale	25
IVA DPR 26/10/1972, n. 633.....	30

NORME DI RIFERIMENTO

CONCORDATO PREVENTIVO

R.d. 267/1942

Art. 160 l. fall. - Presupposti per l'ammissione alla procedura.

L'imprenditore che si trova in stato di crisi può proporre ai creditori un concordato preventivo sulla base di un piano che può prevedere:

- a) la ristrutturazione dei debiti e la soddisfazione dei crediti attraverso qualsiasi forma, anche mediante cessione dei beni, acollo, o altre operazioni straordinarie, ivi compresa l'attribuzione ai creditori, nonché a società da questi partecipate, di azioni, quote, ovvero obbligazioni, anche convertibili in azioni, o altri strumenti finanziari e titoli di debito;
- b) l'attribuzione delle attività delle imprese interessate dalla proposta di concordato ad un assuntore; possono costituirsi come assuntori anche i creditori o società da questi partecipate o da costituire nel corso della procedura, le azioni delle quali siano destinate ad essere attribuite ai creditori per effetto del concordato;
- c) la suddivisione dei creditori in classi secondo posizione giuridica e interessi economici omogenei;
- d) trattamenti differenziati tra creditori appartenenti a classi diverse.

La proposta può prevedere che i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, non vengano soddisfatti integralmente, purché il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione indicato nella relazione giurata di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, terzo comma, lettera d). Il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione.

Ai fini di cui al primo comma per stato di crisi si intende anche lo stato di insolvenza.

In ogni caso la proposta di concordato deve assicurare il pagamento di almeno il venti per cento dell'ammontare dei crediti chirografari. La disposizione di cui al presente comma non si applica al concordato con continuità aziendale di cui all'articolo 186-bis.

Art. 161 l. fall. - Domanda di concordato.

La domanda per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo è proposta con ricorso, sottoscritto dal debitore, al tribunale del luogo in cui l'impresa ha la propria sede principale; il trasferimento della stessa intervenuto nell'anno antecedente al deposito del ricorso non rileva ai fini della individuazione della competenza.

Il debitore deve presentare con il ricorso:

- a) una aggiornata relazione sulla situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa;
- b) uno stato analitico ed estimativo delle attività e l'elenco nominativo dei creditori, con l'indicazione dei rispettivi crediti e delle cause di prelazione;
- c) l'elenco dei titolari dei diritti reali o personali su beni di proprietà o in possesso del debitore;
- d) il valore dei beni e i creditori particolari degli eventuali soci illimitatamente responsabili;
- e) un piano contenente la descrizione analitica delle modalità e dei tempi di adempimento della proposta; in ogni caso, la proposta deve indicare l'utilità specificamente individuata ed economicamente valutabile che il proponente si obbliga ad assicurare a ciascun creditore.

Il piano e la documentazione di cui ai commi precedenti devono essere accompagnati dalla relazione di un professionista, designato dal debitore, in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d), che attesti la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano medesimo. Analoga relazione deve essere presentata nel caso di modifiche sostanziali della proposta o del piano.

Per la società la domanda deve essere approvata e sottoscritta a norma dell'articolo 152.

La domanda di concordato è comunicata al pubblico ministero ed è pubblicata, a cura del cancelliere, nel registro delle imprese entro il giorno successivo al deposito in cancelleria. Al pubblico ministero è trasmessa altresì copia degli atti e documenti depositati a norma del secondo e del terzo comma, nonché copia della relazione del commissario giudiziale prevista dall'articolo 172.

L'imprenditore può depositare il ricorso contenente la domanda di concordato unitamente ai bilanci relativi agli ultimi tre esercizi e all'elenco nominativo dei creditori con l'indicazione dei rispettivi crediti, riservandosi di presentare la proposta, il piano e la documentazione di cui ai commi secondo e terzo entro un termine fissato dal giudice, compreso fra sessanta e centoventi giorni e

prorogabile, in presenza di giustificati motivi, di non oltre sessanta giorni. Nello stesso termine, in alternativa e con conservazione sino all'omologazione degli effetti prodotti dal ricorso, il debitore può depositare domanda ai sensi dell'articolo 182-bis, primo comma. In mancanza, si applica l'articolo 162, commi secondo e terzo. Con decreto motivato che fissa il termine di cui al primo periodo, il tribunale può nominare il commissario giudiziale di cui all'articolo 163, secondo comma, n. 3; si applica l'articolo 170, secondo comma. Il commissario giudiziale, quando accerta che il debitore ha posto in essere una delle condotte previste dall'articolo 173, deve riferirne immediatamente al tribunale che, nelle forme del procedimento di cui all'articolo 15 e verificata la sussistenza delle condotte stesse, può, con decreto, dichiarare improcedibile la domanda e, su istanza del creditore o su richiesta del pubblico ministero, accertati i presupposti di cui agli articoli 1 e 5, dichiara il fallimento del debitore con contestuale sentenza reclamabile a norma dell'articolo 18.

Dopo il deposito del ricorso e fino al decreto di cui all'articolo 163 il debitore può compiere gli atti urgenti di straordinaria amministrazione previa autorizzazione del tribunale, il quale può assumere sommarie informazioni e deve acquisire il parere del commissario giudiziale, se nominato. Nello stesso periodo e a decorrere dallo stesso termine il debitore può altresì compiere gli atti di ordinaria amministrazione. I crediti di terzi eventualmente sorti per effetto degli atti legalmente compiuti dal debitore sono prededucibili ai sensi dell'articolo 111.

Con il decreto che fissa il termine di cui al sesto comma, primo periodo, il tribunale deve disporre gli obblighi informativi periodici, anche relativi alla gestione finanziaria dell'impresa e all'attività compiuta ai fini della predisposizione della proposta e del piano, che il debitore deve assolvere, con periodicità almeno mensile e sotto la vigilanza del commissario giudiziale se nominato, sino alla scadenza del termine fissato. Il debitore, con periodicità mensile, deposita una situazione finanziaria dell'impresa che, entro il giorno successivo, è pubblicata nel registro delle imprese a cura del cancelliere. In caso di violazione di tali obblighi, si applica l'articolo 162, commi secondo e terzo. Quando risulta che l'attività compiuta dal debitore è manifestamente inidonea alla predisposizione della proposta e del piano, il tribunale, anche d'ufficio, sentito il debitore e il commissario giudiziale se nominato, abbrevia il termine fissato con il decreto di cui al sesto comma, primo periodo. Il tribunale può in ogni momento sentire i creditori.

La domanda di cui al sesto comma è inammissibile quando il debitore, nei due anni precedenti, ha presentato altra domanda ai sensi del medesimo comma alla quale non abbia fatto seguito l'ammissione alla procedura di concordato preventivo o l'omologazione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti.

Fermo restando quanto disposto dall'articolo 22, primo comma, quando pende il procedimento per la dichiarazione di fallimento il termine di cui al sesto comma del presente articolo è di sessanta giorni, prorogabili, in presenza di giustificati motivi, di non oltre sessanta giorni.

Appunti

Tribunale di Padova, 16 maggio 2011 -

Ai fini dell'applicazione prevista dall'art. 2467 c.c. non contano l'entità della partecipazione finanziaria detenuta, né quella effettiva alla gestione societaria e neppure le modalità dell'apporto o il titolo oneroso o gratuito perché l'elemento decisivo è quello funzionale e causale dell'operazione, cosicché vi rientrano sia le operazioni di credito tipiche, sia, tra le altre, le prestazioni di garanzie, reali o personali, dei soci

Si deve superare il requisito della necessaria identità formale del socio e del finanziatore, non solo nei casi in cui si ravvisi un fenomeno di interposizione fittizia o reale, ma in tutti i casi di finanziamenti erogati da parti correlate o comunque riconducibili al socio

I creditori postergati, pur dovendo considerarsi creditori della società, possono essere tuttavia soddisfatti solo dopo l'estinzione degli altri crediti

La deroga alla par condicio creditorum in sede di concordato preventivo è ammissibile, ex art. 160, c. 2, l.fall. solo nel caso di suddivisione dei creditori in classi

Cass., sez. trib. 30 giugno 2010, n. 15585

un primo ordine di possibili tecniche si basi sul già citato differente regime impositivo previsto per l'impiego in operazioni sul capitale di riserve di patrimonio netto, che sconta esclusivamente una registrazione in misura fissa. Quindi, per beneficiare di un sì evidente vantaggio fiscale si potrebbe ad esempio procedere ad una preventiva rinuncia da parte dei soci al loro credito, in modo che tali somme possano essere convertite prima dell'adunanza in voci di patrimonio netto ed essere successivamente utilizzate nell'assemblea straordinaria per la liberazione della deliberata operazione (gratuita) sul capitale

in base al principio di diritto espresso dal Supremo Collegio, tutte le volte che in un verbale assembleare da sottoporre a registrazione si faccia riferimento ad apporti dei soci diversi da quelli a capitale di rischio, l'intera operazione deve scontare l'imposizione indiretta sancita in generale per il contratto di mutuo, invece della ben più favorevole tassazione fissa prevista per i conferimenti.

Art. 182-ter l. fall. - Transazione fiscale.

Con il piano di cui all'articolo 160 il debitore può proporre il pagamento, anche parziale, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea; con riguardo all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento. Se il credito tributario o contributivo è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di

pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie; se il credito tributario o contributivo ha natura chirografaria, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole.

Ai fini della proposta di accordo sui crediti di natura fiscale, copia della domanda e della relativa documentazione, contestualmente al deposito presso il tribunale, deve essere presentata al competente concessionario del servizio nazionale della riscossione ed all'ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore, unitamente alla copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici nonché delle dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di presentazione della domanda, al fine di consentire il consolidamento del debito fiscale. Il concessionario, non oltre trenta giorni dalla data della presentazione, deve trasmettere al debitore una certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo scaduto o sospeso. L'ufficio, nello stesso termine, deve procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni ed alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità, unitamente ad una certificazione attestante l'entità del debito derivante da atti di accertamento ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, nonché da ruoli vistati, ma non ancora consegnati al concessionario. Dopo l'emissione del decreto di cui all'articolo 163, copia dell'avviso di irregolarità e delle certificazioni devono essere trasmessi al Commissario giudiziale per gli adempimenti previsti dall'articolo 171, primo comma, e dall'articolo 172. In particolare, per i tributi amministrati dall'agenzia delle dogane, l'ufficio competente a ricevere copia della domanda con la relativa documentazione prevista al primo periodo, nonché a rilasciare la certificazione di cui al terzo periodo, si identifica con l'ufficio che ha notificato al debitore gli atti di accertamento.

Relativamente ai tributi non iscritti a ruolo, ovvero non ancora consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, l'adesione o il diniego alla proposta di concordato è approvato con atto del direttore dell'ufficio, su conforme parere della competente direzione regionale, ed è espresso mediante voto favorevole o contrario in sede di adunanza dei creditori, ovvero nei modi previsti dall'articolo 178, primo comma.

Relativamente ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, quest'ultimo provvede ad esprimere il voto in sede di adunanza dei creditori, su indicazione del direttore dell'ufficio, previo conforme parere della competente direzione regionale.

La chiusura della procedura di concordato ai sensi dell'articolo 181, determina la cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi di cui al primo comma.

Il debitore può effettuare la proposta di cui al primo comma anche nell'ambito delle trattative che procedono la stipula dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis. La proposta di transazione fiscale, unitamente con la documentazione di cui all'articolo 161, è depositata presso gli uffici indicati nel secondo comma, che procedono alla trasmissione ed alla liquidazione ivi previste. Alla proposta di transazione deve altresì essere allegata la dichiarazione sostitutiva, resa dal debitore o dal suo legale rappresentante ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che la documentazione di cui al periodo che precede rappresenta fedelmente ed integralmente la situazione dell'impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio. Nei successivi trenta giorni l'assenso alla proposta di transazione è espresso relativamente ai tributi non iscritti a ruolo, ovvero non ancora consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, con atto del direttore dell'ufficio, su conforme parere della competente direzione regionale, e relativamente ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, con atto del concessionario su indicazione del direttore dell'ufficio, previo conforme parere della competente direzione generale. L'assenso così espresso equivale a sottoscrizione dell'accordo di ristrutturazione.

La transazione fiscale conclusa nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis è revocata di diritto se il debitore non esegue integralmente, entro 90 giorni dalle scadenze previste, i pagamenti dovuti alle Agenzie fiscali ed agli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie.

Trib. Rimini Decreto, 29/09/2015

In un concordato misto, in parte in continuità e in parte liquidatorio, la formazione delle classi e il trattamento stabilito nella proposta per ciascuna classe non può alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione, penalizzando alcuni creditori privilegiati speciali, quali quelli per IVA di rivalsa, in mancanza della relazione estimativa ex art. 160, co. 2, legge fall., per favorire i creditori chirografari bancari, che si sono dichiarati disponibili ad erogare la nuova finanza interinale, necessaria per la continuità aziendale, anche se quest'ultima nel complesso appare funzionale alla migliore soddisfazione dei creditori, come attestato dal professionista indipendente ex art. 186-bis, co. 2, lett. b), legge fall.

Trib. Cosenza Sez. lavoro, 22/07/2015

L'Inps non può rifiutarsi di rilasciare il DURC adducendo la mancata previsione, nel piano di concordato con continuità aziendale, dell'integrale pagamento dei crediti previdenziali, posto che di essi è ammissibile di pagamento non integrale ai sensi degli articoli 160, comma 2, e 186-bis, comma 2, legge fall.

Art. 186-bis 1. fall. - Concordato con continuità aziendale

Quando il piano di concordato di cui all'articolo 161, secondo comma, lettera e) prevede la prosecuzione dell'attività di impresa da parte del debitore, la cessione dell'azienda in esercizio ovvero il conferimento dell'azienda in esercizio in una o più società, anche di nuova costituzione, si applicano le disposizioni del presente articolo. Il piano può prevedere anche la liquidazione di beni non funzionali all'esercizio dell'impresa.

Nei casi previsti dal presente articolo:

- a) il piano di cui all'articolo 161, secondo comma, lettera e), deve contenere anche un'analitica indicazione dei costi e dei ricavi attesi dalla prosecuzione dell'attività d'impresa prevista dal piano di concordato, delle risorse finanziarie necessarie e delle relative modalità di copertura;
- b) la relazione del professionista di cui all'articolo 161, terzo comma, deve attestare che la prosecuzione dell'attività d'impresa prevista dal piano di concordato è funzionale al miglior soddisfacimento dei creditori;
- c) il piano può prevedere, fermo quanto disposto dall'articolo 160, secondo comma, una moratoria fino a un anno dall'omologazione per il pagamento dei creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, salvo che sia prevista la liquidazione dei beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione. In tal caso, i creditori muniti di cause di prelazione di cui al periodo precedente non hanno diritto al voto.

Fermo quanto previsto nell'articolo 169-bis, i contratti in corso di esecuzione alla data di deposito del ricorso, anche stipulati con pubbliche amministrazioni, non si risolvono per effetto dell'apertura della procedura. Sono inefficaci eventuali patti contrari. L'ammissione al concordato preventivo non impedisce la continuazione di contratti pubblici se il professionista designato dal debitore di cui all'articolo 67 ha attestato la conformità al piano e la ragionevole capacità di adempimento. Di tale continuazione può beneficiare, in presenza dei requisiti di legge, anche la società cessionaria o conferitaria d'azienda o di rami d'azienda cui i contratti siano trasferiti. Il giudice delegato, all'atto della cessione o del conferimento, dispone la cancellazione delle iscrizioni e trascrizioni.

Successivamente al deposito del ricorso, la partecipazione a procedure di affidamento di contratti pubblici deve essere autorizzata dal tribunale, acquisito il parere del commissario giudiziale, se nominato; in mancanza di tale nomina, provvede il tribunale.

L'ammissione al concordato preventivo non impedisce la partecipazione a procedure di assegnazione di contratti pubblici, quando l'impresa presenta in gara:

a) una relazione di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d), che attesta la conformità al piano e la ragionevole capacità di adempimento del contratto;

b) la dichiarazione di altro operatore in possesso dei requisiti di carattere generale, di capacità finanziaria, tecnica, economica nonché di certificazione, richiesti per l'affidamento dell'appalto, il quale si è impegnato nei confronti del concorrente e della stazione appaltante a mettere a disposizione, per la durata del contratto, le risorse necessarie all'esecuzione dell'appalto e a subentrare all'impresa ausiliata nel caso in cui questa fallisca nel corso della gara ovvero dopo la stipulazione del contratto, ovvero non sia per qualsiasi ragione più in grado di dare regolare esecuzione all'appalto. Si applica l'articolo 49 del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163.

Fermo quanto previsto dal comma precedente, l'impresa in concordato può concorrere anche riunita in raggruppamento temporaneo di imprese, purché non rivesta la qualità di mandataria e sempre che le altre imprese aderenti al raggruppamento non siano assoggettate ad una procedura concorsuale. In tal caso la dichiarazione di cui al quarto comma, lettera b), può provenire anche da un operatore facente parte del raggruppamento.

Se nel corso di una procedura iniziata ai sensi del presente articolo l'esercizio dell'attività d'impresa cessa o risulta manifestamente dannoso per i creditori, il tribunale provvede ai sensi dell'articolo 173. Resta salva la facoltà del debitore di modificare la proposta di concordato.

Trib. Siracusa Decreto, 23/12/2015

In tema di concordato preventivo con continuità aziendale, la previsione della dismissione di alcuni beni immobili considerati non più strategici per l'esercizio dell'attività ed il fatto che dalla loro liquidazione si preveda di ricavare un apporto prevalente rispetto a quello riveniente dalla prosecuzione in continuità dell'attività d'impresa non muta la natura del concordato, correttamente qualificato ai sensi dell'art. 186-bis l.fall.

Trib. Ravenna Decreto, 29/10/2015

E' astrattamente ammissibile la domanda di concordato preventivo il cui piano preveda una ipotesi di scissione societaria parziale da attuarsi successivamente alla omologazione, tale per cui la scissa proseguirà l'attività caratteristica, mentre la beneficiaria avrà l'esclusivo scopo di liquidare una parte dei beni destinati al soddisfacimento dei creditori concorsuali; in tal caso, però, il tribunale dovrà verificare se, in concreto, il piano e l'attestazione dimostrino quella funzionalità alla migliore soddisfazione dei creditori, così come previsto dall'art. 186-bis l.fall.

Trib. Rovigo Decreto, 26/05/2015

La regola prevista dall'art. 186-bis l.fall. che consente di inserire nel piano concordatario una moratoria sino ad un anno dall'omologazione per il pagamento

dei creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, ha natura eccezionale giustificata dalla salvaguardia dell'attività d'impresa insita nel concordato in continuità, e non è quindi applicabile nel caso di concordato liquidatorio.

Trib. Rovigo Decreto, 26/05/2015

Nel concordato liquidatorio la regola è quella dell'immediata alienazione dei beni gravati da diritti di prelazione, subito dopo l'omologa, mentre la disposizione di cui all'art. 186-bis l.fall. esprime una deroga a tale principio generale.

Trib. Roma Sez. fall., 24/03/2015

Il piano di concordato preventivo che preveda l'affitto di ramo di azienda prodromico alla cessione del complesso aziendale all'affittuario, il quale abbia formulato in tal senso una proposta irrevocabile di acquisto, non assume i connotati di proposta concordataria liquidatoria ma di proposta concordataria in continuità aziendale, alla luce del disposto dell'art. 186-bis l.fall. che include nella fattispecie sia il concordato "con continuità diretta", sia quello "con cessione" o "con continuità indiretta".

Trib. Roma Sez. fall. Decreto, 24/03/2015

Nel concordato con continuità indiretta perseguito mediante l'affitto e successivamente la cessione dell'azienda il contenuto dell'attestazione deve incentrarsi sull'idoneità dell'affittuario e promissario acquirente a fare fronte ai propri impegni grazie non solo al patrimonio di cui dispone o alle garanzie su cui è in grado di fare affidamento, ma anche sulla base della realizzazione di un adeguato piano industriale, il cui orizzonte temporale dovrà essere perlomeno coincidente con la data in cui avrà luogo il trasferimento a terzi dell'azienda

Trib. Bolzano, 10/03/2015

La circostanza che l'azienda dell'impresa in concordato preventivo sia stata affittata prima o in corso di concordato non preclude che la proposta sia qualificata come proposta in continuità, qualora vi sia la previsione di successiva cessione dell'azienda, essendo in tal caso l'affitto un mero strumento giuridico ed economico finalizzato ad evitare una perdita di funzionalità ed efficienza dell'intero complesso in vista di un successivo passaggio a terzi, e dovendosi ravvisare continuità tutte le volte in cui vi sia la prospettiva di una oggettiva, anche se non soggettiva, continuazione del complesso produttivo, sia direttamente da parte dell'imprenditore, che indirettamente da parte di un terzo, con la precisazione che va invece qualificato liquidatorio il piano che preveda la continuazione dell'attività d'impresa limitata nel tempo, esclusivamente per garantirne al meglio una liquidazione temporalmente non lontana, e che in caso di continuità il terzo affittuario o cessionario può beneficiare unicamente della continuazione dei contratti pubblici alle condizioni previste dall'art. 186-bis, comma 3, l.fall.

TRIBUNALE DI REGGIO EMILIA, Sez. II, 16 giugno 2015, n. 964 -

Pur se il codice civile non contiene una previsione generale di divieto di esercizio del diritto in modo abusivo, ma solo specifiche disposizioni in cui viene sanzionato l'abuso con riferimento all'esercizio di determinate posizioni soggettive, da tali singole ipotesi può enuclearsi un principio generale di divieto di esercizio del diritto in modo abusivo. Si ha abuso del diritto in tutti quei casi in cui si verifica un'alterazione della funzione obiettiva dell'atto rispetto al potere di autonomia che lo configura, o perché si registra un'alterazione del fattore causale, o perché si realizza una condotta contraria alla buona fede ovvero comunque lesiva della buona fede altrui. Gli elementi costitutivi dell'abuso sono tre: la titolarità di un diritto soggettivo, con possibilità di un suo utilizzo secondo una pluralità di modalità non rigidamente predeterminate; l'esercizio concreto del diritto in modo rispettoso della cornice attributiva, ma censurabile rispetto ad un criterio di valutazione giuridico od extragiuridico; la verifica, a causa di tale modalità di utilizzo, di una sproporzione ingiustificata tra il beneficio del titolare ed il sacrificio cui è costretta la controparte. Integra abuso del diritto, in quanto operazione oggettivamente e sostanzialmente volta ad eludere le ragioni creditorie, la cessione di un'azienda realizzata nei confronti di un'altra società di neo costituzione avente compagine sociale quasi identica alla cedente, con contestuale messa in liquidazione della cedente e prosecuzione della medesima attività da parte della concessionaria, qualora il tutto avvenga nel corso di un processo ove la cedente fosse già stata condannata al pagamento di una somma a favore di un creditore.

Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro

Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131

Parte prima – Atti soggetti a registrazione in termine fisso

Articolo 1 – Atti soggetti a registrazione in termine fisso (Testo in vigore dal 01/01/2008 modificato dalla Legge del 24/12/2007, n. 244, art. 1) «1. Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi, salvo quanto previsto dal successivo periodo: **8%** Se l'atto ha ad oggetto fabbricati e relative pertinenze: **7%** Se il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli a titolo principale o di associazioni o società cooperative di cui agli articoli 12 e 13 della legge 9 maggio 1975, n. 153: **15%** Se il trasferimento ha per oggetto immobili di interesse storico, artistico e archeologico soggetti alla legge 1 giugno 1939, n. 1089, semprechè l'acquirente non venga meno agli obblighi della loro conservazione e protezione: **3%** Se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-bis): **3%** Se il trasferimento avente per oggetto fabbricati o porzioni di fabbricato è esente dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 10, primo comma, numero 8-bis), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ed è effettuato nei confronti di imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili, a condizione che nell'atto l'acquirente dichiari che intende trasferirli entro tre anni: **1%** Se il trasferimento avviene a favore dello Stato, ovvero a favore di enti pubblici territoriali o consorzi costituiti esclusivamente fra gli stessi ovvero a favore di comunità montane: **168,00 €** Se il trasferimento ha per oggetto immobili situati all'estero o diritti reali di godimento sugli stessi: **168,00 €** Se il trasferimento avviene a favore di organizzazione non lucrativa di utilità sociale (ONLUS) ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-quater): **168,00 €**

Se il trasferimento avviene a favore delle istituzioni riordinate in aziende di servizi o in organizzazioni non lucrative di utilità sociale ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-quinquies: **168,00 €** Se il trasferimento ha per oggetto immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati, a condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto: **1%**»

NOTE I) Per gli atti traslativi stipulati da imprenditori agricoli a titolo principale o da associazioni o società cooperative di cui agli articoli 12 e 13 della legge 9 maggio 1975, n. 153, ai fini dell'applicazione dell'aliquota dell'8 per cento l'acquirente deve produrre al pubblico ufficiale rogante la certificazione della sussistenza dei requisiti in conformità a quanto disposto dall'art. 12 della legge 9 maggio 1975, n. 153. Il beneficio predetto è esteso altresì agli acquirenti che dichiarino nell'atto di trasferimento di voler conseguire i sopra indicati requisiti e che entro il triennio producano la stessa certificazione; qualora al termine del triennio non sia stata prodotta la documentazione prescritta l'ufficio del registro competente provvede al recupero della differenza d'imposta. Si decade dal beneficio nel caso di destinazione dei terreni, e delle relative pertinenze, diversa dall'uso agricolo che avvenga entro dieci anni dal trasferimento. Il mutamento di destinazione deve essere comunicato entro un anno all'ufficio del registro competente. In caso di omessa denuncia si applica una soprattassa pari alla metà della maggior imposta dovuta in dipendenza del mutamento della destinazione. Nei casi in cui si procede al recupero della differenza di imposta sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'art. 55 del testo unico, con decorrenza dal momento del pagamento della imposta principale ovvero, in caso di mutamento di destinazione, da tale ultimo momento.

II) Ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 3 per cento la parte acquirente: a) ove già sussista il vincolo previsto dalla legge 1 giugno 1939, n. 1089, per i beni culturali dichiarati, deve dichiarare nell'atto di acquisto gli estremi del vincolo stesso in base alle risultanze dei registri immobiliari; b) qualora il vincolo non sia stato ancora imposto deve presentare, contestualmente all'atto da registrare, una attestazione, da rilasciarsi dall'amministratore per i beni culturali e ambientali, da cui risulti che è in corso la procedura di sottoposizione dei beni al vincolo. L'agevolazione è revocata nel caso in cui, entro il termine di due anni decorrente dalla data di registrazione dell'atto, non venga documentata l'avvenuta sottoposizione del bene al vincolo. Le attestazioni relative ai beni

situati nel territorio della regione siciliana e delle province autonome di Trento e di Bolzano sono rilasciate dal competente organo della regione siciliana e delle province autonome di Trento e Bolzano. L'acquirente decade altresì dal beneficio della riduzione d'imposta qualora i beni vengano in tutto o in parte alienati prima che siano stati adempiuti gli obblighi della loro conservazione e protezione, ovvero nel caso di mutamento di destinazione senza la preventiva autorizzazione dell'amministrazione per i beni culturali e ambientali, o di mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato sugli immobili stessi. L'amministrazione per i beni culturali e ambientali dà immediata comunicazione all'ufficio del registro delle violazioni che comportano la decadenza. In tal caso, oltre alla normale imposta, è dovuta una soprattassa pari al trenta per cento dell'imposta stessa, oltre agli interessi di mora di cui al comma 4 dell'art. 55 del testo unico. Dalla data di ricevimento della comunicazione inizia a decorrere il termine di cui all'art. 76, comma 2, del testo unico.

II-bis) 1. Ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 3 per cento agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o consuntivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse, devono ricorrere le seguenti condizioni: a) che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquisito come prima casa sul territorio italiano. La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto; b) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare; c) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo ovvero di cui all'articolo 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168, all'articolo 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, all'articolo 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415, all'articolo 5, commi 2 e 3, dei decreti-legge 21 gennaio 1992, n. 14, 20 marzo 1992, n. 237, e 20 maggio 1992, n. 293, all'articolo 2, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 luglio 1992, n. 348, All'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 settembre 1992, n. 388, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 novembre 1992, n. 455, all'articolo 1, comma 2, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75 e all'articolo 16 del decreto-legge 22 maggio 1993, n. 155, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 luglio 1993, n. 243. 2. In caso di cessioni soggette ad imposta sul valore aggiunto le dichiarazioni di cui alle lettere a), b) e c) del comma 1, comunque riferite al momento in cui si realizza l'effetto traslativo possono essere effettuate, oltre che nell'atto di acquisto, anche in sede di contratto preliminare. 3. Le agevolazioni di cui al comma 1, sussistendo le condizioni di cui alle lettere a), b) e c) del medesimo comma 1, spettano per l'acquisto, anche se con atto separato, delle pertinenze dell'immobile di cui alla lettera a). Sono ricomprese tra le pertinenze, limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, che siano destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato. 4. In caso di dichiarazione mendace, o di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonchè una sovrattassa pari al 30 per cento delle stesse imposte. Se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli

acquirenti la differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, nonchè irrogare la sanzione amministrativa, pari al 30 per cento della differenza medesima. Sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'articolo 55 del presente testo unico. Le predette disposizioni non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale. II-ter). Ove non si realizzi la condizione, alla quale è subordinata l'applicazione dell'aliquota dell'1 per cento, del ritrasferimento entro il triennio, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute nella misura ordinaria e si rende applicabile una soprattassa del 30 per cento oltre agli interessi di mora di cui al comma 4 dell'articolo 55 del presente testo unico. Dalla scadenza del triennio decorre il termine per il recupero delle imposte ordinarie da parte dell'amministrazione finanziaria. II-quater). A condizione che la ONLUS dichiari nell'atto che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che realizzi l'effettivo utilizzo diretto entro 2 anni dall'acquisto. In caso di dichiarazione mendace o di mancata effettiva utilizzazione per lo svolgimento della propria attività è dovuta l'imposta nella misura ordinaria nonchè una sanzione amministrativa pari al 30 per cento della stessa imposta. II-quinquies) A condizione che la istituzione riordinata in azienda di servizio o in organizzazione non lucrativa di utilità sociale dichiari nell'atto che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che realizzi l'effettivo utilizzo diretto entro due anni dall'acquisto. In caso di dichiarazione mendace o di mancata effettiva utilizzazione per lo svolgimento della propria attività è dovuta l'imposta nella misura ordinaria nonchè una sanzione amministrativa pari al 30% dell'imposta stessa.

Articolo 2 – Atti soggetti a registrazione a termine fisso. Atti traslativi e di conferimento. (Testo in vigore dal 01/02/2005 modificato dalla Legge del 30/12/2004, n. 311, Allegato 2) «1. Atti di cui al comma 1 dell'art. 1 relativi a beni diversi da quelli indicati nello stesso articolo e nel successivo art. 7: **3%** Se il trasferimento avviene a favore dello Stato, ovvero a favore di enti pubblici territoriali, o consorzi costituiti esclusivamente tra gli stessi, ovvero a favore di comunità montane: **168,00 €** 2. Contratti di associazione in partecipazione con apporto di beni diversi da quelli indicati nell'art. 1 e nel successivo articolo 7: **168,00 €**» **Articolo 2 bis – Atti soggetti a registrazione in termine fisso.**

Dichiarazioni di trasferimenti per causa di morte. (Testo in vigore dal 03/10/2006 al 29/11/2006 inserito dal DL del 03/10/2006, n. 262, art. 6 convertito) «1. Dichiarazioni di trasferimenti per causa di morte. Se hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari: devoluti a favore di parenti fino al quarto grado e di affini in linea retta, nonché di affini in linea collaterale fino al terzo grado, con esclusione del coniuge e dei parenti in linea retta: **2%** Devoluti a favore di altri soggetti: **4%** Se hanno per oggetto aziende, azioni, obbligazioni, altri titoli o quote sociali: devoluti a favore del coniuge e di parenti in linea retta sul valore complessivo dei beni dichiarati eccedente 100.000 euro, tenuto conto del valore di donazioni o di altri atti a titolo gratuito di cui all'articolo 13, comma 2-bis, della legge 18 ottobre 2001, n. 383: **4%** Devoluti a favore di parenti fino al quarto grado e di affini in linea retta nonché di affini in linea collaterale fino al terzo grado: **6%** Devoluti a favore di altri soggetti: **8%**»

Articolo 3 – Atti soggetti a registrazione a termine fisso. Atti di natura dichiarativa. (Testo in vigore dal 01/07/1986)

«1. Atti di natura dichiarativa relativi a beni o rapporti di qualsiasi natura, salvo il successivo art. 7: **1%**»

Articolo 4 – Atti soggetti a registrazione in termine fisso. Atti societari.

(Testo in vigore dal 01/02/2005 modificato dalla Legge del 30/12/2004, n. 311, Allegato 2) «1. Atti propri delle società di qualunque tipo ed oggetto e degli enti diversi dalle società, compresi i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone o di beni, con o senza personalità giuridica, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole: a) costituzione e aumento del capitale o patrimonio:

- 1) con conferimento di proprietà o diritto reale di godimento su beni immobili, salvo il successivo n. 2): **le stesse aliquote di cui all'art. 1**
- 2) con conferimento di proprietà o di diritto reale di godimento su fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione nonché su aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati o come loro pertinenze, semprechè i fabbricati siano ultimati entro cinque anni dal conferimento e presentino le indicate caratteristiche: **4%**
- 3) con conferimento di proprietà o diritto reale di godimento su aziende o su complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa: **168,00 €**
- 4) con conferimento di proprietà o di diritto reale di godimento su unità da diporto: **le stesse imposte di cui al successivo art. 7**

- 5) con conferimento di denaro, di beni mobili, esclusi quelli di cui all'articolo 11-bis della tabella e di diritti diversi da quelli indicati nei numeri precedenti: **168,00 €**
- 6) mediante conversione di obbligazioni in azioni o passaggio a capitale di riserve diverse da quelle costituite con sopraprezzi o con versamenti dei soci in conto capitale o a fondo perduto e da quelle iscritte in bilancio a norma di leggi di rivalutazione monetaria: **168,00 €**

b) fusione tra società, scissione delle stesse, conferimento di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa fatto da una società ad altra società esistente o da costituire; analoghe operazioni poste in essere da enti diversi dalle società: **168,00 €**

c) altre modifiche statutarie, comprese le trasformazioni e le proroghe: **168,00 €**

d) assegnazione ai soci, associati o partecipanti:

1) se soggette all'imposta sul valore aggiunto o aventi per oggetto utili in danaro: **168,00 €**

2) in ogni altro caso: **le stesse aliquote di cui alla lett. a)**

e) regolarizzazione di società di fatto, derivanti da comunione ereditaria di azienda, tra eredi che continuano in forma societaria l'esercizio dell'impresa: **168,00 €**

f) operazioni di società ed enti esteri di cui all'art. 4 del testo unico: **168,00 €**

g) atti propri dei gruppi europei di interesse economico: **168,00 €**»

NOTE

- I) La proprietà ed i diritti reali su immobili o unità da diporto si intendono conferiti alla data dell'atto che comporta il loro trasferimento o la loro costituzione. II) L'imposta di cui alla lettera e) si applica se l'atto di regolarizzazione è registrato entro un anno dall'apertura della successione. In ogni altro caso di regolarizzazione di società di fatto, ancorchè derivanti da comunioni ereditarie, l'imposta si applica a norma dell'articolo 22 del testo Unico. III) Per gli atti propri delle società ed enti diversi da quelli indicati nel presente articolo si applica l'articolo 9 della tabella. IV) Gli atti di cui alla lettera a) sono soggetti all'imposta nella misura fissa di euro 168,00 se la società destinataria del conferimento ha la sede legale o amministrativa in altro Stato membro dell'Unione europea. V) Per gli atti propri dei gruppi europei di interesse economico contemplati alla lettera a), numero 4), si applicano le imposte ivi previste.

Articolo 5 – Atti soggetti a registrazione in termine fisso. Locazione e concessione di diritti reali. (Testo in vigore dal 12/08/2006 modificato dal DL del 04/07/2006, n. 223, art. 35 convertito) «1. Locazioni e affitti di beni immobili: a) quando hanno per oggetto fondi rustici: **0,50%**
a-bis) quando hanno per oggetto immobili strumentali, ancorchè assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633: **1%**
b) in ogni altro caso: **2%** 2. Concessioni su beni demaniali, cessioni e surrogazioni relative: **2%** 3. Concessioni di diritti d'acqua a tempo determinato,

cessioni e surrogazioni relative: **0,50%** 4. Contratti di comodato di beni immobili: **168,00 €**»

NOTE I) Per i contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale, l'imposta, se corrisposta per l'intera durata del contratto, si riduce di una percentuale pari alla metà del tasso di interesse legale moltiplicato per il numero delle annualità; la cessione senza corrispettivo degli stessi contratti è assoggettata all'imposta nella misura fissa di euro 67,00. II) In ogni caso l'ammontare dell'imposta, per le locazioni e gli affitti di beni immobili, non può essere inferiore alla misura fissa di euro 67,00. II-bis) Per i contratti di affitto di fondi rustici di cui all'articolo 17, comma 3-bis, l'aliquota si applica sulla somma dei corrispettivi pattuiti per i singoli contratti. In ogni caso l'ammontare dell'imposta dovuta per la denuncia non può essere inferiore alla misura fissa di euro 67,00.

Articolo 6 – Atti soggetti a registrazione in termine fisso. Atti di cessione di crediti.

«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%**»
NOTA Le garanzie personali prestate in solido da più soggetti danno luogo all'applicazione di una sola imposta, salva l'applicazione dell'imposta fissa per quelle non contestuali. Testo: in vigore dal 01/07/1986

Articolo 7 – Atti soggetti a registrazione in termine fisso. Atti di natura traslativa di diritti su veicoli. (Testo in vigore dal 31/01/2005 con effetto dal 01/02/2005 modificato dalla Legge del 30/12/2004, n. 311, Allegato 2) «1. Atti di natura traslativa o dichiarativa aventi per oggetto: a) (soppresso) b) (soppresso) c) (soppresso) d) (soppresso) e) (soppresso) f) unità da diporto:

1) natanti:

a) fino a sei metri di lunghezza fuori tutto: **71,00 €**

b) oltre sei metri di lunghezza fuori tutto: **142,00 €**

2) imbarcazioni:

a) fino a otto metri di lunghezza fuori tutto: **404,00 €**

b) fino a dodici metri di lunghezza fuori tutto: **607,00 €**

c) fino a diciotto metri di lunghezza fuori tutto: **809,00 €**

d) oltre diciotto metri di lunghezza fuori tutto: **1.011,00 €**

3) navi: **5.055,00 €**»

Articolo 8 – Atti soggetti a registrazione in termine fisso. Atti giudiziari.

(Testo in vigore dal 01/02/2005 modificato dalla Legge del 30/12/2004, n. 311, Allegato 2) «1. Atti dell'autorità giudiziaria ordinaria e speciale in materia di controversie civili che definiscono, anche parzialmente, il giudizio, compresi i decreti ingiuntivi esecutivi, i provvedimenti di aggiudicazione e quelli di assegnazione, anche in sede di scioglimento di comunioni, le sentenze che rendono efficaci nello Stato sentenze straniere e i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali: a) recanti trasferimento o costituzione di diritti reali su beni immobili o su unità da diporto ovvero su altri beni e diritti: **le stesse imposte stabilite per i corrispondenti atti** b) recanti condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi

natura: **3%** c) di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale: **1%** d) non recanti trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale: **168,00 €** e) che dichiarano la nullità o pronunciano l'annullamento di un atto, ancorchè portanti condanna alla restituzione di denaro o beni, o la risoluzione di un contratto: **168,00 €** f) aventi per oggetto lo scioglimento o la cessazione degli effetti civili del matrimonio o la separazione personale, ancorchè recanti condanne al pagamento di assegni o attribuzioni di beni patrimoniali, già facenti parte di comunione fra i coniugi; modifica di tali condanne o attribuzioni: **168,00 €** g) di omologazione: **168,00 €** 1-bis. Atti del Consiglio di Stato e dei tribunali amministrativi regionali che definiscono, anche parzialmente, il giudizio, compresi i decreti ingiuntivi esecutivi, che recano condanna al pagamento di somme di danaro diverse dalle spese processuali: **3%**»

NOTE I) I decreti ingiuntivi emessi in sostituzione di quelli divenuti inefficaci ai sensi dell'art. 644 del codice di procedura civile sono soggetti all'imposta in misura fissa. II) Gli atti di cui al comma 1, lettera b), e al comma 1 -bis non sono soggetti all'imposta proporzionale per la parte in cui dispongono il pagamento di corrispettivi o prestazioni soggetti all'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 40 del testo unico. II-bis) I provvedimenti che accertano l'acquisto per usucapione della proprietà di beni immobili o di diritti reali di godimento sui beni medesimi sono soggette all'imposta secondo le disposizioni dell'art. 1 della tariffa.

Articolo 9 – Atti soggetti a registrazione in termine fisso. Atti aventi ad oggetto prestazioni patrimoniali. (Testo in vigore dal 01/07/1986) «1. Atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale: **3%**»

Articolo 10 – Atti soggetti a registrazione in termine fisso. Contratti preliminari. (Testo in vigore dal 01/02/2005 modificato dalla Legge del 30/12/2004, n. 311, Allegato 2) «1. Contratti preliminari di ogni specie: **168,00 €**»

NOTA Se il contratto preliminare prevede la dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria si applica il precedente art. 6; se prevede il pagamento di acconti di prezzo non soggetti all'imposta sul valore aggiunto ai sensi degli articoli 5, comma 2, e 40 del testo unico si applica il precedente art. 9. In entrambi i casi l'imposta pagata è imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo.

Articolo 11 – Atti soggetti a registrazione in termine fisso. Atti pubblici e scritture private. (Testo in vigore dal 01/02/2005 modificato dalla Legge del 30/12/2004, n. 311, Allegato 2) «1. Atti pubblici e scritture private autenticate, escluse le procure di cui all'art. 6 della parte seconda, non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale; atti pubblici e scritture private autenticate aventi per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società o enti di cui al precedente art. 4 o di titoli di cui all'art. 8 della tabella o aventi per oggetto gli atti previsti nella stessa tabella, esclusi quelli di cui agli articoli 4, 5, 11, 11-bis e 11-ter; atti di ogni specie per i quali è prevista l'applicazione dell'imposta in misura fissa: **168,00 €**»

Articolo 11 bis – Atti costitutivi e modifiche statutarie concernenti le ONLUS (Testo in vigore dal 01/02/2005 modificato dalla Legge del 30/12/2004, n. 311, Allegato 2) «1. Atti costitutivi e modifiche statutarie concernenti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale: 168,00 €»

Articolo 11 ter – Istituzioni riordinate in aziende di servizi o in persone giuridiche private. (Testo in vigore dal 01/02/2005 modificato dalla Legge del 30/12/2004, n. 311, Allegato 2) «1. Atti costitutivi e modifiche statutarie concernenti le istituzioni riordinate in aziende di servizi o in persone giuridiche private: **168,00 €**»

Appunti:

le vendite con riserva di proprietà scontano, in sede di registrazione, l'imposta di registro proporzionale fin dal momento della stipula dell'atto, senza che sorga, in caso di risoluzione, il diritto al rimborso dell'imposta.

In conclusione, il trasferimento di una quota dell'azienda dell'imprenditore individuale è da sottoporre a registro in misura proporzionale (e non ad Iva) e con l'insegnamento della Commissione centrale con la decisione n. 6051/1990 secondo le aliquote riferibili in sede di trasferimento di aziende in genere.

CASSAZIONE CIVILE, Sez. Trib., 10 ottobre 2008, n. 24913 -

Agli effetti della qualificazione di un negozio giuridico avente ad oggetto una pluralità di beni quale cessione di una massa di cespiti ovvero di un compendio aziendale non è rilevante la diretta pertinenza dell'attività dell'azienda ceduta con l'oggetto sociale principale del soggetto cedente. All'esito dell'indagine sulla volontà delle parti per mezzo del canone ermeneutico fondamentale ex art. 1362 c.c. (attività devoluta alla specifica cognizione del giudice del merito e sindacabile soltanto per violazione dei criteri interpretativi o vizi di motivazione), il trasferimento costituisce cessione d'azienda laddove l'oggetto specifico sia costituito dal passaggio dei beni intesi in senso unitario e funzionale, suscettibile di vedersi attribuita ex ante l'attitudine all'esercizio dell'impresa.

Parte seconda – Atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso

Articolo 1 – Atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso. Atti formati mediante corrispondenza e soggetti ad IVA. (Testo in vigore dal 01/02/2005 modificato dalla Legge del 30/12/2004, n. 311, Allegato 2) «1. Atti indicati: a) negli articoli 2, comma 1, 3, 6, 9 e 10 della parte prima formati mediante corrispondenza, ad eccezione di quelli per i quali dal codice civile è richiesta a pena di nullità la forma scritta e di quelli aventi per oggetto cessioni di aziende o costituzioni di diritti di godimento reali o personali sulle stesse: **le stesse imposte previste per i corrispondenti atti nella parte prima** b) nell'art. 5, comma 2, del testo unico quando riguardano cessioni di beni o prestazioni di servizi soggette all'imposta sul valore aggiunto: **168,00 €**»

NOTA

I contratti relativi alle operazioni e ai servizi bancari e finanziari e al credito al consumo, per i quali il titolo VI, del decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385, prescrive a pena di nullità la forma scritta, sono assoggettati a registrazione solo in caso d'uso.

Articolo 2 bis – Atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso. Locazioni o affitti di immobili. (Testo in vigore dal 01/01/1998)

«Locazioni ed affitti di immobili, non formati per atto pubblico o scrittura privata autenticata di durata non superiore a trenta giorni complessivi nell'anno»

Articolo 3 – Atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso. Scritture ad oggetto comodato. (Testo in vigore dal 01/02/2005 modificato dalla Legge del 30/12/2004, n. 311, Allegato 2) «1. Scritture private non autenticate aventi per oggetto comodato di beni mobili: **168,00 €**»

Articolo 4 – Atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso. Conti e rendiconti in genere. (Testo in vigore dal 01/02/2005 modificato dalla Legge del 30/12/2004, n. 311, Allegato 2) «1. Scritture private non autenticate non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale; conti e rendiconti di ogni genere, scritti, disegni, modelli, fotografie e simili: **168,00 €**» **Articolo 5 – Atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso. Quietanze.** (Testo in vigore dal 01/07/1986) «1. Quietanze rilasciate mediante scritture private non autenticate: **0.50%**»

Articolo 6 – Atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso. Procure e simili. (Testo in vigore dal 01/02/2005 modificato dalla Legge del 30/12/2004, n. 311, Allegato 2) «1. Procure, deleghe e simili rilasciate per il compimento di un solo atto e per l'intervento in assemblea: **168,00 €**»

Articolo 7 – Atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso. Espropriazioni. (Testo in vigore dal 01/02/2005 modificato dalla Legge del 30/12/2004, n. 311, Allegato 2) «1. Atti riguardanti l'espropriazione per pubblica utilità diversi da quelli indicati nell'art. 1 della parte prima: **168,00 €**»

Articolo 8 – Atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso. Mandati ed ordini di pagamento. (Testo in vigore dal 01/02/2005 modificato dalla Legge del 30/12/2004, n. 311, Allegato 2) «1. Mandati e ordini di pagamento sulle casse di pubbliche amministrazioni, girate e quietanze apposte sui medesimi: **168,00 €**»

Articolo 9 – Atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso. Libretti di conto corrente e di risparmio. (Testo in vigore dal 01/02/2005 modificato dalla Legge del 30/12/2004, n. 311, Allegato 2) «1. Libretti di conto corrente e di risparmio e relative lettere di addebitamento e accreditamento: **168,00 €**»

Articolo 10 – Atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso. Contratti di lavoro. (Testo in vigore dal 01/02/2005 modificato dalla Legge del 30/12/2004, n. 311, Allegato 2) «1. Contratti relativi a prestazioni di lavoro autonomo, compresi i contratti di collaborazione coordinata e continuativa ed i contratti di associazione in partecipazione con apporto di solo lavoro, non soggetti all'imposta sul valore aggiunto: **168,00 €**»

Articolo 11 – Atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso. Atti formati all'estero. (Testo in vigore dal 01/02/2005 modificato dalla Legge del

30/12/2004, n. 311, Allegato 2) «1. Atti formati all'estero diversi da quelli indicati alla lettera d) dell'art. 2 del testo unico: a) che se formati nello Stato sarebbero soggetti all'imposta fissa ai sensi dell'art. 40 del testo unico: **168,00 €** b) in ogni altro caso: **le stesse imposte stabilite per i corrispondenti atti formati nello Stato**

Appunti

Commissione Tributaria Provinciale di Como, Sez. VII, 12 gennaio 2009, n. 2

E' soggetto ad una sola imposta fissa di registro l'atto di cessione di quote di societa` a responsabilita` limitata ancorche` l'atto contenga una pluralita` di cessioni di quote sociali ovvero in ragione della pluralita` di parti contrattuali contenute nell'unico atto.

Cassazione civile, Sezione tributaria, 19 giugno 2013, n. 15319

In tema di imposta di registro e di imposte ipotecarie e catastali, la prevalenza che l'art. 20 D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, richiamato dall'art. 13 D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, attribuisce, ai fini dell'interpretazione degli atti registrati, alla natura intrinseca ed agli effetti giuridici degli stessi sul loro titolo e sulla loro forma apparente, vincola l'interprete a privilegiare il dato giuridico reale dell'effettiva causa negoziale dell'atto, rispetto al relativo assetto cartolare; pertanto, l'apporto di beni immobili ad un fondo comune di investimento di tipo chiuso con contestuale accollo liberatorio, da parte della societa` di gestione, del finanziamento precedentemente acceso dalla conferente e distribuzione delle quote di partecipazione a soggetti terzi, puo` essere qualificato come vendita del patrimonio immobiliare da parte della conferente alla societa` di gestione, finalizzata alla successiva acquisizione dei beni al fondo, operazione alla quale va applicata l'imposta di registro in misura proporzionale.

Commiss. Trib. Reg. Lombardia Milano Brescia Sez. LXVII, 08/06/2015

Non puo` essere qualificata come cessione di azienda ex art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 la costituzione di una S.r.l. unipersonale con conferimento a sottoscrizione del capitale di un ramo di azienda e successivo trasferimento della totalita` delle quote della costituenda societa` alla conferitaria in quanto si tratta di singole operazioni non finalizzate al trasferimento dell'azienda a titolo oneroso.

Commiss. Trib. Reg. Lombardia Milano Sez. XXXIV, 13/04/2015

Le operazioni consistenti nella costituzione di nuova societa`, aumento del capitale sociale, conferimento del ramo d'azienda, assegnazione della partecipazione della societa` conferitaria e trasferimento della partecipazione non possono costituire un fenomeno unitario, ai fini dell'imposta di registro. Gli atti economici sopra descritti, che sono poi sfociati in atti notarili autonomi fra loro, infatti,

devono essere considerati indipendenti l'uno dall'altro, e quindi gli stessi non possono essere caratterizzati da un collegamento negoziale, in quanto intervenuti fra soggetti diversi. Inoltre, le scelte economiche devono essere lasciate alla libertà dell'imprenditore e, pertanto, i fatti aziendali che ne derivano (ad esempio cessioni di quote o atti di fusione e quant'altro) non possono subire un'analisi critica, o non corretta, da parte dell'Amministrazione finanziaria. L'imprenditore è libero di fare le scelte aziendali che meglio gli si addicono, con riguardo al contesto sociale in cui viene a trovarsi, senza elementi di criticità e di censura che portino ad interpretare in modo diverso il vero negozio giuridico compiuto. L'Ufficio non può, pertanto, riqualificare l'atto che deve tassare, ma deve limitarsi ad esigere imposte che il negozio giuridico, così intestato o denominato, anche ai fini della legge notarile, fa scaturire in capo ai contraenti stessi.

Testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale

DLT 31/10/1990, n. 347

Imposta ipotecaria

Art. 1 *Oggetto dell'imposta*

1. Le formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione eseguite nei pubblici registri immobiliari sono soggette all'imposta ipotecaria secondo le disposizioni del presente testo unico e della *allegata tariffa*.
2. Non sono soggette all'imposta le formalità eseguite nell'interesse dello Stato né quelle relative ai trasferimenti di cui all'*art. 3 del testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346*, salvo quanto disposto nel comma 3 dello stesso articolo.

Art. 2 *Base imponibile per le trascrizioni*

1. L'imposta proporzionale dovuta sulle trascrizioni è commisurata alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro o dell'imposta sulle successioni e donazioni.
 2. Se l'atto o la successione è esente dall'imposta di registro o dall'imposta sulle successioni e donazioni o vi è soggetto in misura fissa, la base imponibile è determinata secondo le disposizioni relative a tali imposte.
- 2-bis. In deroga alle disposizioni del comma 2, per la trascrizione dei contratti preliminari ai sensi dell'articolo 2645-bis del codice civile l'imposta è dovuta nella misura fissa .

Art. 3 *Base imponibile per le iscrizioni*

1. L'imposta proporzionale dovuta sulle iscrizioni e rinnovazioni e sulle relative annotazioni, salvo il disposto del comma 3, è commisurata all'ammontare del credito garantito, comprensivo di interessi e accessori. Se gli interessi sono indicati soltanto nel saggio si cumulano le annualità alle quali per legge si estende l'iscrizione e la rinnovazione.
2. Se l'ipoteca è iscritta a garanzia di rendita o pensione, la base imponibile si determina secondo le disposizioni relative all'imposta di registro.

3. L'imposta dovuta sull'annotazione per restrizione di ipoteca è commisurata al minor valore tra quello del credito garantito e quello degli immobili o parti di immobili liberati determinato secondo le disposizioni relative all'imposta di registro.

Art. 4 *Imposta relativa a più formalità*

1. È soggetta ad imposta proporzionale una sola formalità, quando per lo stesso credito ed in virtù dello stesso atto debbono eseguirsi più iscrizioni o rinnovazioni; per ciascuna delle altre iscrizioni o rinnovazioni è dovuta l'imposta fissa.

2. Se le formalità devono eseguirsi in più uffici, devono essere presentate all'ufficio presso il quale si paga l'imposta proporzionale, oltre alle note prescritte dal codice civile, altrettante copie delle stesse quanti sono gli uffici, in cui la formalità deve essere ripetuta; l'ufficio appone su ciascuna di esse il visto di conformità all'originale e la certificazione di eseguita formalità di cui all'*art. 14*, comma 2, e le restituisce al richiedente. Tuttavia il richiedente può presentare a ciascuno degli uffici, presso i quali la formalità deve essere ripetuta, copia della nota recante la certificazione di eseguita formalità autenticata da notaio.

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano anche alle annotazioni soggette ad imposta proporzionale.

Art. 5 *Trascrizione del certificato di successione*

1. Nel caso di successione ereditaria comprendente beni immobili o diritti reali immobiliari, a chiunque devoluti e qualunque ne sia il valore, l'ufficio del registro redige il certificato di successione, in conformità alle risultanze della dichiarazione della successione o dell'accertamento d'ufficio, e ne richiede la trascrizione, compilando in duplice esemplare la nota a spese dei soggetti obbligati al pagamento dell'imposta di successione.

2. La trascrizione del certificato è richiesta ai soli effetti stabiliti dal presente testo unico e non costituisce trascrizione degli acquisti a causa di morte degli immobili e dei diritti reali immobiliari compresi nella successione.

Art. 6 *Termini per la trascrizione*

1. I notai e gli altri pubblici ufficiali, che hanno ricevuto o autenticato l'atto soggetto a trascrizione, o presso i quali è stato depositato l'atto ricevuto o autenticato all'estero, hanno l'obbligo di richiedere la formalità relativa nel termine di trenta giorni dalla data dell'atto del deposito.

2. I cancellieri, per gli atti e provvedimenti soggetti a trascrizione da essi ricevuti o ai quali essi hanno comunque partecipato, devono richiedere la formalità entro il termine di centoventi giorni dalla data dell'atto o del provvedimento ovvero della sua pubblicazione, se questa è prescritta. ⁽⁵⁾

3. La trascrizione del certificato di successione deve essere richiesta nel termine di sessanta giorni dalla data di presentazione della dichiarazione di successione con l'indicazione degli estremi dell'avvenuto pagamento dell'imposta ipotecaria .

Art. 7 *Termine per le annotazioni*

1. Le annotazioni previste dagli articoli 2654, 2655 e 2896 del codice civile devono essere richieste, a cura delle parti o dei loro procuratori o dei notai o altri pubblici ufficiali che hanno ricevuto o autenticato l'atto, entro il termine di trenta giorni dalla data dell'atto o della pubblicazione della sentenza o della pronunzia del decreto.

Art. 8 *Privilegio*

1. Il credito dello Stato per l'imposta ipotecaria dovuta sulle iscrizioni, rinnovazioni e relative annotazioni ha privilegio, oltre che sull'immobile cui la formalità si riferisce a norma del codice civile, anche sul credito garantito con preferenza rispetto ad ogni ragione su di esso spettante a terzi.

Art. 9 *Sanzioni*

1. Chi omette la richiesta di trascrizione o le annotazioni obbligatorie è punito con la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento dell'imposta. Se la richiesta di trascrizione o le annotazioni obbligatorie sono effettuate con un ritardo non superiore a trenta giorni, si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento dell'ammontare delle imposte dovute. ⁽⁷⁾

2. Se l'omissione riguarda trascrizioni o annotazioni soggette ad imposta fissa o non soggette ad imposta o da eseguirsi a debito, ovvero per le quali l'imposta è stata già pagata entro il termine stabilito, si applica la sanzione amministrativa da euro 100 a euro 2.000, ridotta a euro 50 se la richiesta è effettuata con ritardo non superiore a trenta giorni. ⁰

CAPO II

Imposta catastale

Art. 10 *Oggetto e misura dell'imposta*

1. Le volture catastali sono soggette all'imposta del 10 per mille sul valore dei beni immobili o dei diritti reali immobiliari determinato a norma dell'*art. 2*, anche se relative a immobili strumentali, ancorché assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'*articolo 10, primo comma, numero 8-ter), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633* .

2. L'imposta è dovuta nella misura fissa di euro 200,00 ¹ per le volture eseguite in dipendenza di atti che non importano trasferimento di beni immobili né costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari, di atti soggetti all'imposta sul valore aggiunto, di fusioni e di scissioni di società di qualunque tipo e di conferimenti di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, per quelle eseguite in dipendenza di atti di regolarizzazione di società di fatto, derivanti da comunione ereditaria di azienda registrati entro un anno dall'apertura della successione, nonché per quelle eseguite in dipendenza degli atti di cui all'*articolo 1, comma 1, quarto, quinto [rectius: "quinto, sesto", n.d.r.] e nono periodo, della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.* [\(11\)](#) [\(13\)](#)

3. Non sono soggette ad imposta le volture eseguite nell'interesse dello Stato né quelle relative a trasferimenti di cui all'*art. 3 del testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346*, salvo quanto disposto nel comma 3 dello stesso articolo. [\(12\)](#)

Appunti

Cass. civ. Sez. V, 11/07/2014, n. 15955

Ove venga trasferito un complesso aziendale comprendente beni immobili, il fatto che a questi ultimi debba essere attribuito un identico valore sia ai fini dell'imposta di registro che delle imposte ipotecaria e catastale non fa venir meno la diversità di oggetto propria di ciascuna di esse, perchè l'imposta di

registro investe l'azienda oggetto di trasferimento nel suo complesso, mentre le imposte ipotecaria e catastale hanno ad oggetto formalità che riguardano i singoli beni immobili, con la conseguenza che la base imponibile ai fini di queste ultime imposte va determinata tenendo conto del valore degli immobili in sé considerati, e dei debiti ad essi strettamente inerenti, ma non anche delle passività relative all'azienda in cui sono compresi.

Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 21/06/2013, n. 15746

Nelle alienazioni di immobili facenti parte di azienda industriale, adottate in regime di amministrazione straordinaria, considerata la natura negoziale degli atti di cessione, non è dato riscontrare una determinazione amministrativa o giudiziale del valore ai fini dell'applicazione delle imposte complementari di registro, ipotecaria e catastale, non rientrando l'ipotesi tra quelle tassativamente previste all'art. 44 del d.P.R. n. 131 del 1986 (come l'asta pubblica o i pubblici incanti) in quanto la finalità della procedura non è quella di realizzare il maggior prezzo possibile, ma di perseguire la maggior convenienza economica dei creditori. Ne consegue che, potendo il prezzo definitivo essere determinato dalla libera contrattazione delle parti, all'Amministrazione finanziaria non è precluso l'accertamento di un valore del bene maggiore di quello dichiarato dalle stesse nell'atto di trasferimento.

Cass. civ. Sez. V, 04/04/2013, n. 8302

Nel caso di cessione di azienda consistente nel trasferimento di un immobile gravato da mutuo ipotecario, i criteri per la determinazione della base imponibile delle imposte ipotecarie e catastali non possono essere i medesimi di quelli dell'imposta di registro. Infatti, sebbene il D.Lgs. n. 347/1990 agli artt. 2 e 10 disponga l'attribuzione di identico valore sia ai fini dell'imposta di registro che delle imposte ipotecarie e catastali, non può prescindersi dalla diversità della singola imposta, con la conseguenza che, avendo le imposte ipotecaria e catastale ad oggetto formalità che riguardano i beni immobili, la base imponibile va determinata tenendo conto del valore dei beni in sé considerati e dei debiti ad essi strettamente inerenti, e non anche delle passività relative all'azienda, in cui sono compresi dei pesi accessori di carattere personale che non attengono al bene.

Commiss. Trib. II grado Pavia Sez. IV, 22/01/1996, n. 62

Nell'ipotesi di cessione di un'azienda le cui passività superino le attività, deve assumersi quale base imponibile ai fini delle imposte ipotecaria e catastale il corrispettivo simbolico pattuito per la cessione e assunto quale base imponibile ai fini dell'imposta di registro e non già il valore dei beni immobili trasferiti.

IVA DPR 26/10/1972, n. 633

Disposizioni generali

Art. 1 *Operazioni imponibili* ⁽⁴⁾

[1] L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate ⁽⁵⁾.

Art. 2 *Cessioni di beni* ⁽⁶⁾

[1] Costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere.

[2] Costituiscono inoltre cessioni di beni:

- 1) le vendite con riserva di proprietà;
- 2) le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti;
- 3) i passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione;
- 4) le cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore ad euro cinquanta e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'*articolo 19*, anche se per effetto dell'opzione di cui all'*articolo 36-bis*; ⁽⁷⁾
- 5) la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore o di coloro i quali esercitano un'arte o una professione o ad altre finalità estranee alla impresa o all'esercizio dell'arte o della professione, anche se determinata da cessazione dell'attività, con esclusione di quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'*articolo 19*; ⁽⁸⁾ ⁽¹⁷⁾
- 6) le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto nonché le assegnazioni o le analoghe operazioni fatte da altri enti privati o pubblici, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica.

[3] Non sono considerate cessioni di beni:

- a) le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro;

b) le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami d'azienda [\(9\)](#) [\(18\)](#) ;

c) le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni. Non costituisce utilizzazione edificatoria la costruzione delle opere indicate nell'*art. 9, lettera a), della legge 28 gennaio 1977, n. 10*;

d) le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati;

[e] i conferimenti in società e altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni a condizione che il soggetto conferitario abbia diritto ad esercitare la detrazione totale dell'imposta nei modi ordinari; [\(10\)](#) [\(19\)](#)]

f) i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti; [\(11\)](#)

[g] le assegnazioni di case di abitazione fatte ai soci da cooperative edilizie a norma del regio decreto 28 aprile 1938, n. 1165, recante il testo unico delle disposizioni sull'edilizia popolare ed economica, e successive modificazioni; [\(12\)](#) [\(20\)](#)]

[h] e cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati dal cedente senza poter detrarre la relativa imposta per effetto dell'articolo 19, secondo comma, lettere da a) a e-quater) [\(13\)](#) [\(21\)](#)]

i) le cessioni di valori bollati e postali, marche assicurative e similari; [\(14\)](#)

l) le cessioni di paste alimentari (v.d. 19.03); le cessioni di pane, biscotto di mare, e di altri prodotti della panetteria ordinaria senza aggiunta di zuccheri, miele, uova, materie grasse, formaggio o frutta (v.d. 19.07); le cessioni di latte fresco, non concentrato né zuccherato, destinato al consumo alimentare, confezionato per la vendita al minuto, sottoposto a pastorizzazione o ad altri trattamenti previsti da leggi sanitarie; [\(15\)](#) [\(22\)](#)

m) le cessioni di beni soggette alla disciplina dei concorsi e delle operazioni a premio di cui al *R.D.L. 19 ottobre 1938, n. 1933*, convertito nella legge 5 giugno 1939, n. 937, e successive modificazioni ed integrazioni. [\(16\)](#) [\(23\)](#) [\(24\)](#)

Art. 3 Prestazioni di servizi [\(25\)](#)

[1] Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte.

[2] Costituiscono, inoltre, prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo:

1) le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili;

2) le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti [\(26\)](#) ;

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. Non sono considerati prestiti i depositi di denaro presso aziende e istituti di credito o presso Amministrazioni statali, anche se regolati in conto corrente [\(27\)](#) [\(33\)](#);

4) le somministrazioni di alimenti e bevande;

5) le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto.

[3] Le prestazioni indicate nei commi primo e secondo, sempreché l'imposta afferente agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia detraibile, costituiscono, per ogni operazione di valore superiore ad euro cinquanta prestazioni di servizi anche se effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore, ovvero a titolo gratuito per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa, ad esclusione delle somministrazioni nelle mense aziendali e delle prestazioni di trasporto, didattiche, educative e ricreative di assistenza sociale e sanitaria, a favore del personale dipendente, nonché delle operazioni di divulgazione pubblicitaria svolte a beneficio delle attività istituzionali di enti e associazioni che senza scopo di lucro perseguono finalità educative, culturali, sportive, religiose e di assistenza e solidarietà sociale, nonché delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), e delle diffusioni di messaggi, rappresentazioni, immagini o comunicazioni di pubblico interesse richieste o patrocinate dallo Stato o da enti pubblici [\(34\)](#). Le assegnazioni indicate al n. 6 dell'*art. 2* sono considerate prestazioni di servizi quando hanno per oggetto cessioni, concessioni o licenze di cui ai nn. 1), 2) e 5) del comma precedente. Le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario [\(28\)](#).

[4] Non sono considerate prestazioni di servizi:

a) le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore effettuate dagli autori e loro eredi o legatari, tranne quelle relative alle opere di cui ai nn. 5) e 6) dell'*art. 2 della legge 22 aprile 1941, n. 633*, e alle opere di ogni genere utilizzate da imprese a fini di pubblicità commerciale;

b) i prestiti obbligazionari [\(35\)](#) ;

c) le cessioni dei contratti di cui alle lettere a), b) e c) del terzo comma dell'*art. 2*;

d) i conferimenti e i passaggi di cui alle lettere e) ed f) del terzo comma dell'*art. 2*;

e) le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai diritti d'autore, tranne quelli concernenti opere di cui alla lettera a), e le prestazioni relative alla protezione dei diritti d'autore di ogni genere, comprese quelle di intermediazione nella riscossione dei proventi;

f) le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai prestiti obbligazionari;

[g] le assegnazioni in godimento di case di abitazione fatte ai soci da cooperative a proprietà indivisa a norma del testo unico sull'edilizia popolare ed

economica approvato con regio decreto 28 aprile 1938, n. 1165, e successive modificazioni; [\[29\]](#)

h) le prestazioni dei commissionari relative ai passaggi di cui al n. 3) del secondo comma dell'*art. 2* e quelle dei mandatari di cui al terzo comma del presente articolo [\[36\]](#).

[5] Non costituiscono inoltre prestazioni di servizi le prestazioni relative agli spettacoli ed alle altre attività elencati nella tabella C allegata al presente decreto, rese ai possessori di titoli di accesso, rilasciati per l'ingresso gratuito di persone, limitatamente al contingente e nel rispetto delle modalità di rilascio e di controllo stabiliti ogni quadriennio con decreto del Ministro delle finanze:

a) dagli organizzatori di spettacoli, nel limite massimo del 5 per cento dei posti del settore, secondo la capienza del locale o del complesso sportivo ufficialmente riconosciuta dalle competenti autorità;

b) dal Comitato olimpico nazionale italiano e federazioni sportive che di esso fanno parte;

c) dall'Unione nazionale incremento razze equine;

d) dall'Automobile club d'Italia e da altri enti e associazioni a carattere nazionale. [\[30\]](#) [\[32\]](#) [\[37\]](#)

[6] Le disposizioni del primo periodo del terzo comma non si applicano in caso di uso personale o familiare dell'imprenditore ovvero di messa a disposizione a titolo gratuito nei confronti dei dipendenti:

a) di veicoli stradali a motore per il cui acquisto, pure sulla base di contratti di locazione, anche finanziaria, e di noleggio, la detrazione dell'imposta è stata operata in funzione della percentuale di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 19-bis1;

b) delle apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di telecomunicazioni e delle relative prestazioni di gestione, qualora sia stata computata in detrazione una quota dell'imposta relativa all'acquisto delle predette apparecchiature, pure sulla base di contratti di locazione, anche finanziaria, e di noleggio, ovvero alle suddette prestazioni di gestione, non superiore alla misura in cui tali beni e servizi sono utilizzati per fini diversi da quelli di cui all' *articolo 19, comma 4*, secondo periodo. [\[31\]](#)

Art. 4 *Esercizio di imprese* [\[38\]](#)

[1] Per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile [\[39\]](#) .

[2] Si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese:

1) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice, dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, dalle società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, dalle società estere di cui all'art. 2507 del Codice civile e dalle società di fatto;

2) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da altri enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole.

[3] Si considerano effettuate in ogni caso nell'esercizio di imprese, a norma del precedente comma, anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società e dagli enti ivi indicati ai propri soci, associati o partecipanti.

[4] Per gli enti indicati al n. 2) del secondo comma, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole. Si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di una unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali. [\(40\)](#)

[5] Agli effetti delle disposizioni di questo articolo sono considerate in ogni caso commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici, le seguenti attività:

a) cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, escluse le pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona cedute prevalentemente ai propri associati [\(41\)](#) ;

b) erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore;

c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;

d) gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti;

e) trasporto e deposito di merci;

f) trasporto di persone;

g) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; prestazioni alberghiere o di alloggio;

h) servizi portuali e aeroportuali;

i) pubblicità commerciale;

l) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

Non sono invece considerate attività commerciali:

le operazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, dalle province, dai comuni e dagli altri enti di diritto pubblico nell'ambito di attività di pubblica autorità; ^[46]

le operazioni relative all'oro e alle valute estere, compresi i depositi anche in conto corrente, effettuate dalla Banca d'Italia e dall'Ufficio italiano dei cambi;

la gestione, da parte delle Amministrazioni militari o dei corpi di polizia, di mense e spacci riservati al proprio personale ed a quello dei Ministeri da cui dipendono, ammesso ad usufruirne per particolari motivi inerenti al servizio;

la prestazione alle imprese consorziate o socie, da parte di consorzi o cooperative, di garanzie mutualistiche e di servizi concernenti il controllo qualitativo dei prodotti, compresa l'applicazione di marchi di qualità;

le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dai partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali e regionali;

le cessioni di beni e prestazioni di servizi poste in essere dalla Presidenza della Repubblica, dal Senato della Repubblica, dalla Camera dei deputati e dalla Corte costituzionale, nel perseguimento delle proprie finalità istituzionali; le prestazioni sanitarie soggette al pagamento di quote di partecipazione alla spesa sanitaria erogate dalle unità sanitarie locali e dalle aziende ospedaliere del Servizio sanitario nazionale.

Non sono considerate, inoltre, attività commerciali, anche in deroga al secondo comma:

a) il possesso e la gestione di unità immobiliari classificate o classificabili nella categoria catastale A e le loro pertinenze, ad esclusione delle unità classificate o classificabili nella categoria catastale A10, di unità da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato, di complessi sportivi o ricreativi, compresi quelli destinati all'ormeggio, al ricovero e al servizio di unità da diporto, da parte di società o enti, qualora la partecipazione ad essi consenta, gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento, personale, o familiare dei beni e degli impianti stessi, ovvero quando tale godimento sia conseguito indirettamente dai soci o partecipanti, alle suddette condizioni, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni;

b) il possesso, non strumentale né accessorio ad altre attività esercitate, di partecipazioni o quote sociali, di obbligazioni o titoli simili, costituenti immobilizzazioni, al fine di percepire dividendi, interessi o altri frutti, senza strutture dirette ad esercitare attività finanziaria, ovvero attività di indirizzo, di coordinamento o altri interventi nella gestione delle società partecipate ^[42] .

[6] Per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'*articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287*, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, non si

considera commerciale, anche se effettuata verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande effettuata, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari, sempreché tale attività sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata nei confronti degli stessi soggetti indicati nel secondo periodo del quarto comma. [\(43\)](#)

[7] Le disposizioni di cui ai commi quarto, secondo periodo, e sesto si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata :

a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;

b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'*articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662*, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente ogni limitazione in funzione della temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;

e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, secondo comma, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale [\(44\)](#) ;

f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa. [\(43\)](#)

[8] Le disposizioni di cui alle lettere c) ed e) del settimo comma non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché alle associazioni politiche, sindacali e di categoria. [\(43\)](#)

[9] Le disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale di cui all'*articolo 111-bis del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto*

del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si applicano anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. [\(45\)](#) [\(47\)](#)

Art. 5 *Esercizio di arti e professioni* [\(48\)](#)

[1] Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche ovvero da parte di società semplici o di associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata delle attività stesse.

[2] Non si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'*art. 49 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597* [\(50\)](#), nonché le prestazioni di lavoro effettuate dagli associati nell'ambito dei contratti di associazione in partecipazione di cui all'*articolo 49, comma 2, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*, rese da soggetti che non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo. Non si considerano altresì effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali ai sensi della *legge 12 giugno 1973, n. 349*, nonché le prestazioni di vigilanza e custodia rese da guardie giurate di cui al *regio decreto - legge 26 settembre 1935, n. 1952* [\(49\)](#) [\(51\)](#).

Art. 6 *Effettuazione delle operazioni* [\(52\)](#)

[1] Le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili. Tuttavia le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente, tranne quelle indicate ai nn. 1) e 2) dell'*art. 2*, si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque, se riguardano beni mobili, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione.

[2] In deroga al precedente comma l'operazione si considera effettuata:

a) per le cessioni di beni per atto della pubblica autorità e per le cessioni periodiche o continuative di beni in esecuzione di contratti di somministrazione, all'atto del pagamento del corrispettivo;

b) per i passaggi dal committente al commissionario, di cui al n. 3) dell'*art. 2*, all'atto della vendita dei beni da parte del commissionario;

c) per la destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore e ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa, di cui al n. 5) dell'*art. 2*, all'atto del prelievo dei beni;

d) per le cessioni di beni inerenti a contratti estimatori, all'atto della rivendita a terzi ovvero, per i beni non restituiti, alla scadenza del termine

convenuto tra le parti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione;

d-bis) per le assegnazioni in proprietà di case di abitazione fatte ai soci da cooperative edilizie a proprietà divisa, alla data del rogito notarile [\(53\)](#) ;

[d-ter) per le assegnazioni in godimento di case di abitazione fatte ai soci da cooperative edilizie a proprietà indivisa, alla data della delibera di assegnazione definitiva. [\(54\)](#) [\(59\)](#)]

[3] Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo. Quelle indicate nell'articolo 3, terzo comma, primo periodo, si considerano effettuate al momento in cui sono rese, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese. [\(55\)](#)

[4] Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento. [\(56\)](#)

[5] L'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi diviene esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate secondo le disposizioni dei commi precedenti e l'imposta è versata con le modalità e nei termini stabiliti nel titolo secondo. Tuttavia per le cessioni dei prodotti farmaceutici indicati nel numero 114) della terza parte dell'*allegata tabella A* effettuate dai farmacisti, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti, di cui al quarto comma dell'*articolo 4*, nonché per quelle fatte allo Stato, agli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, agli enti pubblici territoriali e ai consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'*articolo 25 della legge 8 giugno 1990, n. 142*, alle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, agli istituti universitari, alle unità sanitarie locali, agli enti ospedalieri, agli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, agli enti pubblici di assistenza e beneficenza e a quelli di previdenza, l'imposta diviene esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi, salva la facoltà di applicare le disposizioni del primo periodo . Per le cessioni di beni di cui all'*articolo 21*, comma 4, terzo periodo, lettera b), l'imposta diviene esigibile nel mese successivo a quello della loro effettuazione. [\(57\)](#) [\(60\)](#)

[6] In deroga al terzo e al quarto comma, le prestazioni di servizi di cui all'*articolo 7-ter*, rese da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato a un soggetto passivo ivi stabilito, e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli *7-quater* e *7-quinquies*, rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato ad un soggetto passivo che non è ivi stabilito, si considerano effettuate nel momento in cui sono ultimate ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi. Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nel primo periodo è pagato in tutto o in parte il corrispettivo, la prestazione di servizi si intende effettuata, limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento. Le stesse prestazioni, se effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore

a un anno e se non comportano pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino all'ultimazione delle prestazioni medesime. [\(58\)](#)

Art. 10 *Operazioni esenti dall'imposta* [\(121\)](#)

[1] 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; l'assunzione di impegni di natura finanziaria, l'assunzione di fidejussioni e di altre garanzie e la gestione di garanzie di crediti da parte dei concedenti; le dilazioni di pagamento, le operazioni, compresa la negoziazione, relative a depositi di fondi, conti correnti, pagamenti, giroconti, crediti e ad assegni o altri effetti commerciali, ad eccezione del recupero di crediti; la gestione di fondi comuni di investimento e di fondi pensione di cui al *decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124*, le dilazioni di pagamento e le gestioni similari e il servizio bancoposta [\(122\)](#) [\(153\)](#);

2) le operazioni di assicurazione, di riassicurazione e di vitalizio;

3) le operazioni relative a valute estere aventi corso legale e a crediti in valute estere, eccettuati i biglietti e le monete da collezione e comprese le operazioni di copertura dei rischi di cambio [\(123\)](#) [\(154\)](#) ;

4) Le operazioni relative ad azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e a quote sociali, eccettuati la custodia e l'amministrazione dei titoli nonché il servizio di gestione individuale di portafogli; le operazioni relative a valori mobiliari e a strumenti finanziari diversi dai titoli, incluse le negoziazioni e le opzioni ed eccettuati la custodia e l'amministrazione nonché il servizio di gestione individuale di portafogli. Si considerano in particolare operazioni relative a valori mobiliari e a strumenti finanziari i contratti a termine fermo su titoli e altri strumenti finanziari e le relative opzioni, comunque regolati; i contratti a termine su tassi di interesse e le relative opzioni; i contratti di scambio di somme di denaro o di valute determinate in funzione di tassi di interesse, di tassi di cambio o di indici finanziari, e relative opzioni; le opzioni su valute, su tassi di interesse o su indici finanziari, comunque regolate [\(151\)](#) ;

5) le operazioni relative ai versamenti di imposte effettuati per conto dei contribuenti, a norma di specifiche disposizioni di legge, da aziende ed istituti di credito; [\(150\)](#)

6) le operazioni relative all'esercizio del lotto, delle lotterie nazionali, dei giochi di abilità e dei concorsi pronostici riservati allo Stato e agli enti indicati nel *decreto legislativo 14 aprile 1948, n. 496*, ratificato con *legge 22 aprile 1953, n. 342*, e successive modificazioni, nonché quelle relative all'esercizio dei totalizzatori e delle scommesse di cui al regolamento approvato con decreto del Ministro per l'agricoltura e per le foreste 16 novembre 1955, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 273 del 26 novembre 1955, e alla *legge 24 marzo 1942, n.*

315, e successive modificazioni, ivi comprese le operazioni relative alla raccolta delle giocate; [\(124\)](#) [\(155\)](#)

7) le operazioni relative all'esercizio delle scommesse in occasione di gare, corse, giuochi, concorsi e competizioni di ogni genere, diverse da quelle indicate al numero precedente, nonché quelle relative all'esercizio del giuoco nelle case da giuoco autorizzate e alle operazioni di sorte locali autorizzate [\(125\)](#) ;

8) le locazioni e gli affitti, relative cessioni, risoluzioni e proroghe, di terreni e aziende agricole, di aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria, e di fabbricati, comprese le pertinenze, le scorte e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati, escluse le locazioni, per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'*articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380*, di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali come definiti dal *decreto del Ministro delle infrastrutture, di concerto con il Ministro della solidarietà sociale, il Ministro delle politiche per la famiglia ed il Ministro per le politiche giovanili e le attività sportive del 22 aprile 2008*, e di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni; [\(126\)](#) [\(156\)](#)

8-bis) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-ter), escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'*articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380*, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, ovvero quelle effettuate dalle stesse imprese anche successivamente nel caso in cui nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, e le cessioni di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali, come definiti dal *decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008*, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008, per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione; [\(127\)](#) [\(157\)](#)

8-ter) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'*articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380*, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, e quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione; [\(147\)](#) [\(158\)](#)

9) le prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative alle operazioni di cui ai nn. da 1) a 7) nonché quelle relative all'oro e alle valute estere, compresi i depositi anche in conto corrente, effettuate in relazione ad

operazioni poste in essere dalla Banca d'Italia e dall'Ufficio italiano dei cambi, ai sensi dell'articolo 4, quinto comma, del presente decreto [\(128\)](#) ;

[10) le cessioni agli editori della carta destinata alla stampa di giornali quotidiani e le prestazioni agli stessi dei servizi relativi alla composizione e stampa di tali giornali; [\(129\)](#) [\(159\)](#)]

11) le cessioni di oro da investimento, compreso quello rappresentato da certificati in oro, anche non allocato, oppure scambiato su conti metallo, ad esclusione di quelle poste in essere dai soggetti che producono oro da investimento o che trasformano oro in oro da investimento ovvero commerciano oro da investimento, i quali abbiano optato, con le modalità ed i termini previsti dal *decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442*, anche in relazione a ciascuna cessione, per l'applicazione dell'imposta; le operazioni previste dall'*articolo 81, comma 1, lettere c-quater) e c-quinquies*), del *testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*, e successive modificazioni, riferite all'oro da investimento; le intermediazioni relative alle precedenti operazioni. Se il cedente ha optato per l'applicazione dell'imposta, analoga opzione può essere esercitata per le relative prestazioni di intermediazione. Per oro da investimento si intende:

a) l'oro in forma di lingotti o placchette di peso accettato dal mercato dell'oro, ma comunque superiore ad 1 grammo, di purezza pari o superiore a 995 millesimi, rappresentato o meno da titoli;

b) le monete d'oro di purezza pari o superiore a 900 millesimi, coniate dopo il 1800, che hanno o hanno avuto corso legale nel Paese di origine, normalmente vendute a un prezzo che non supera dell'80 per cento il valore sul mercato libero dell'oro in esse contenuto, incluse nell'elenco predisposto dalla Commissione delle Comunità europee [\(149\)](#) ed annualmente pubblicato nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee [\(149\)](#), serie C, sulla base delle comunicazioni rese dal Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, nonché le monete aventi le medesime caratteristiche, anche se non comprese nel suddetto elenco; [\(130\)](#) [\(160\)](#)

12) le cessioni di cui al n. 4) dell'art. 2 fatte ad enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle ONLUS; [\(131\)](#)

13) le cessioni di cui al n. 4) dell'art. 2 a favore delle popolazioni colpite da calamità naturali o catastrofi dichiarate tali ai sensi della *legge 8 dicembre 1970, n. 996*, o della *legge 24 febbraio 1992, n. 225* [\(132\)](#) ;

14) prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate mediante veicoli da piazza o altri mezzi di trasporto abilitati ad eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare. Si considerano urbani i trasporti effettuati nel territorio di un comune o tra comuni non distanti tra loro oltre cinquanta chilometri [\(133\)](#) ;

15) le prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati, effettuate da imprese autorizzate e da ONLUS [\(134\)](#) ;

16) le prestazioni del servizio postale universale, nonché le cessioni di beni a queste accessorie, effettuate dai soggetti obbligati ad assicurarne l'esecuzione.

Sono escluse le prestazioni di servizi e le cessioni di beni ad esse accessorie, le cui condizioni siano state negoziate individualmente [\(135\)](#) [\(161\)](#) ;

[17) le prestazioni di raccolta, trasporto e smaltimento dei rifiuti solidi urbani; [\(136\)](#)]

18) le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell'articolo 99 del testo unico delle leggi sanitarie, approvato con *regio decreto 27 luglio 1934, n. 1265*, e successive modificazioni, ovvero individuate con decreto del Ministro della sanità, di concerto con il Ministro delle finanze [\(137\)](#) [\(162\)](#);

19) le prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate, nonché da società di mutuo soccorso con personalità giuridica e da ONLUS compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali; [\(138\)](#) [\(163\)](#)

20) le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da ONLUS, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale [\(139\)](#) ;

21) le prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili, delle colonie marine, montane e campestri e degli alberghi e ostelli per la gioventù di cui alla *legge 21 marzo 1958, n. 326*, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie;

22) le prestazioni proprie delle biblioteche, discoteche e simili e quelle inerenti alla visita di musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, ville, palazzi, parchi, giardini botanici e zoologici e simili;

23) le prestazioni previdenziali e assistenziali a favore del personale dipendente;

24) le cessioni di organi, sangue e latte umani e di plasma sanguigno;

[25) le cessioni di apparecchi di ortopedia (comprese le cinture medico-chirurgiche), di carrozzelle per mutilati e invalidi, di oggetti e apparecchi di protesi di ogni genere, di apparecchi per facilitare l'audizione ai sordi, di oggetti e apparecchi per fratture (docce, stecchi e simili) e di stimolatori cardiaci; [\(140\)](#)]

[26) le prestazioni dei servizi di vigilanza o custodia di cui al *regio decreto-legge 26 settembre 1935, n. 1952*; [\(141\)](#) [\(164\)](#)]

27) le prestazioni proprie dei servizi di pompe funebri;

[27-bis) i canoni dovuti da imprese pubbliche, ivi comprese le aziende municipalizzate, o private per l'affidamento in concessione di costruzione e di esercizio di impianti, comprese le discariche, destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione dei rifiuti urbani, speciali, tossici o nocivi, solidi e liquidi; [\(142\)](#) [\(165\)](#)]

27-ter) le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di

tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste all'*articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833*, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da ONLUS [\(143\)](#) ;

27-quater) le prestazioni delle compagnie barracellari di cui all'articolo 3 della legge 2 agosto 1897, n. 382 [\(144\)](#);

27-quinquies) le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2 [\(145\)](#) [\(152\)](#) ;

27-sexies) le importazioni nei porti, effettuate dalle imprese di pesca marittima, dei prodotti della pesca allo stato naturale o dopo operazioni di conservazione ai fini della commercializzazione, ma prima di qualsiasi consegna. [\(146\)](#)

[2] Sono altresì esenti dall'imposta le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consorziati o soci da consorzi, ivi comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili, costituiti tra soggetti per i quali, nel triennio solare precedente, la percentuale di detrazione di cui all' *articolo 19-bis*, anche per effetto dell'opzione di cui all' *articolo 36-bis*, sia stata non superiore al 10 per cento, a condizione che i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci ai predetti consorzi e società non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse. [\(148\)](#)

Art. 11 *Operazioni permutative e dazioni in pagamento*

[1] Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni o prestazioni di servizi, o per estinguere precedenti obbligazioni, sono soggette all'imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate.

[2] La disposizione del comma precedente non si applica per la cessione al prestatore del servizio di residuati o sottoprodotti della lavorazione di materie fornite dal committente quando il valore dei residuati o sottoprodotti ceduti, determinato a norma dell'*art. 14*, non supera il cinque per cento del corrispettivo in denaro.

rt. 12 *Cessioni e prestazioni accessorie*

[1] Il trasporto, la posa in opera, l'imballaggio, il confezionamento, la fornitura di recipienti o contenitori e le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggetti autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale.

[2] Se la cessione o prestazione principale è soggetta all'imposta, i corrispettivi delle cessioni o prestazioni accessorie imponibili concorrono a formarne la base imponibile.

Art. 13 *Base imponibile* [\(166\)](#)

1. La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti.

2. Agli effetti del comma 1 i corrispettivi sono costituiti:

a) per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi dipendenti da atto della pubblica autorità, dall'indennizzo comunque denominato;

b) per i passaggi di beni dal committente al commissionario o dal commissionario al committente, di cui al numero 3) del secondo comma dell' *articolo 2*, rispettivamente dal prezzo di vendita pattuito dal commissionario, diminuito della provvigione, e dal prezzo di acquisto pattuito dal commissionario, aumentato della provvigione; per le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza, di cui al terzo periodo del terzo comma dell' *articolo 3*, rispettivamente dal prezzo di fornitura del servizio pattuito dal mandatario, diminuito della provvigione, e dal prezzo di acquisto del servizio ricevuto dal mandatario, aumentato della provvigione;

c) per le cessioni indicate ai numeri 4), 5) e 6) del secondo comma dell' *articolo 2*, dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni; per le prestazioni di servizi di cui al primo e al secondo periodo del terzo comma dell' *articolo 3*, nonché per quelle di cui al terzo periodo del sesto comma dell' *articolo 6*, dalle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi medesimi; [\(167\)](#)

d) per le cessioni e le prestazioni di servizi di cui all' *articolo 11*, dal valore normale dei beni e dei servizi che formano oggetto di ciascuna di esse;

e) per le cessioni di beni vincolati al regime della temporanea importazione, dal corrispettivo della cessione diminuito del valore accertato dall'ufficio doganale all'atto della temporanea importazione.

3. In deroga al comma 1:

a) per le operazioni imponibili effettuate nei confronti di un soggetto per il quale l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato a norma del comma 5 dell' *articolo 19*, anche per effetto dell'opzione di cui all' *articolo 36-bis*, la base imponibile è costituita dal valore normale dei beni e dei servizi se è dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore e se le operazioni sono effettuate da società

che direttamente o indirettamente controllano tale soggetto, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla il predetto soggetto;

b) per le operazioni esenti effettuate da un soggetto per il quale l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato a norma del comma 5 dell' *articolo 19*, la base imponibile è costituita dal valore normale dei beni e dei servizi se è dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore e se le operazioni sono effettuate nei confronti di società che direttamente o indirettamente controllano tale soggetto, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla il predetto soggetto;

c) per le operazioni imponibili, nonché per quelle assimilate agli effetti del diritto alla detrazione, effettuate da un soggetto per il quale l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato a norma del comma 5 dell' *articolo 19*, la base imponibile è costituita dal valore normale dei beni e dei servizi se è dovuto un corrispettivo superiore a tale valore e se le operazioni sono effettuate nei confronti di società che direttamente o indirettamente controllano tale soggetto, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla il predetto soggetto;

d) per la messa a disposizione di veicoli stradali a motore nonché delle apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di telecomunicazioni e delle relative prestazioni di gestione effettuata dal datore di lavoro nei confronti del proprio personale dipendente la base imponibile è costituita dal valore normale dei servizi se è dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore.

4. Ai fini della determinazione della base imponibile i corrispettivi dovuti e le spese e gli oneri sostenuti in valuta estera sono computati secondo il cambio del giorno di effettuazione dell'operazione o, in mancanza di tale indicazione nella fattura, del giorno di emissione della fattura. In mancanza, il computo è effettuato sulla base della quotazione del giorno antecedente più prossimo. La conversione in euro, per tutte le operazioni effettuate nell'anno solare, può essere fatta sulla base del tasso di cambio pubblicato dalla Banca centrale europea. [\(168\)](#)

5. Per le cessioni che hanno per oggetto beni per il cui acquisto o importazione la detrazione è stata ridotta ai sensi dell'articolo 19-bis.1 o di altre disposizioni di indetraibilità oggettiva, la base imponibile è determinata moltiplicando per la percentuale detraibile ai sensi di tali disposizioni l'importo determinato ai sensi dei commi precedenti. [\(169\)](#)

Art. 14 *Determinazione del valore normale* [\(170\)](#)

1. Per valore normale si intende l'intero importo che il cessionario o il committente, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o prestatore indipendente per ottenere i beni o servizi in questione nel tempo e nel luogo di tale cessione o prestazione.

2. Qualora non siano accertabili cessioni di beni o prestazioni di servizi analoghe, per valore normale si intende:

a) per le cessioni di beni, il prezzo di acquisto dei beni o di beni simili o, in mancanza, il prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni;

b) per le prestazioni di servizi, le spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi medesimi.

3. Per le operazioni indicate nell' *articolo 13*, comma 3, lettera d), con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabiliti appositi criteri per l'individuazione del valore normale

Art. 15 *Esclusioni dal computo della base imponibile* [\(172\)](#)

[1] 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 o 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 alla resa;

5) le somme dovute a titolo di rivalsa dell'imposta sul valore aggiunto.

[2] 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.

Art. 16 *Aliquote dell'imposta* [\(173\)](#) [\(181\)](#)

[1] L'aliquota dell'imposta è stabilita nella misura del ventidue per cento [\(176\)](#) della base imponibile dell'operazione. [\(178\)](#) [\(180\)](#) [\(183\)](#)

[2] L'aliquota è ridotta al quattro, al cinque e al dieci per cento [\(177\)](#) 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 dell'allegata tabella A , salvo il disposto dell'articolo 34 [\(183\)](#). [\(179\)](#)

[3] 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 [\(174\)](#) .

[[4] In caso di mutamento di aliquota le fatture emesse, ai sensi dell'art. 21 con riferimento ai momenti di effettuazione di cui all'art. 6, commi primo, secondo e quarto, nei confronti dei soggetti indicati nell'ultimo comma dello stesso art. 6, non sono soggette a rettifica in relazione all'aliquota applicabile al momento del pagamento del corrispettivo dell'operazione. [\(175\)](#) [\(182\)](#)]

Art. 17 *Debitore d'imposta* [\(197\)](#) [\(184\)](#)

[1] 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.

[2] 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*. [\(185\)](#)

[3] 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*. [\(186\)](#)

[4] 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. [\(192\)](#)

[5] 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, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'*articolo 25*. [\(187\)](#) [\(204\)](#)

[6] 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; [\(191\)](#)

a-bis) alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell'*articolo 10* per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione; [\(190\)](#)

a-ter) alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici; [\(193\)](#)

a-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; [\(196\)](#)

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; [\(198\)](#)

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; [\(199\)](#)

[d) alle cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere; [\(200\)](#) [\(188\)](#) [\(202\)](#) [\(205\)](#)]

d-bis) 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; [\(194\)](#)

d-ter) 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; [\(194\)](#)

d-quater) alle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 3, lettera a); [\(194\)](#)

[d-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). [\(194\)](#) [\(195\)](#) [\(200\)](#)]

[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. [\(189\)](#) [\(206\)](#) [\(203\)](#)

[8] Le disposizioni di cui al sesto comma, lettere b), c), dbis), d-ter) e d-quater), del presente articolo si applicano alle operazioni effettuate fino al 31 dicembre 2018. [\(201\)](#)

[9] 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. [\(201\)](#)

Art. 17-ter *Operazioni effettuate nei confronti di enti pubblici* [\(208\)](#)

1. Per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato, degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, degli enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'articolo 31 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni, delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, degli istituti universitari, delle aziende sanitarie locali, degli enti ospedalieri, degli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, degli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di

previdenza, per i quali i suddetti cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto, l'imposta è in ogni caso versata dai medesimi secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. [\(209\)](#)

2. Le disposizioni di cui al comma 1 non si applicano ai compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito.

Art. 18 *Rivalsa*

[1] Il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente.

[2] Per le operazioni per le quali non è prescritta l'emissione della fattura il prezzo o il corrispettivo si intende comprensivo dell'imposta. Se la fattura è emessa su richiesta del cliente il prezzo o il corrispettivo deve essere diminuito della percentuale indicata nel quarto comma dell'*art. 27* [\(210\)](#) .

[3] La rivalsa non è obbligatoria per le cessioni di cui ai numeri 4) e 5) del secondo comma dell'*articolo 2* e per le prestazioni di servizi di cui al terzo comma, primo periodo, dell'*articolo 3* [\(211\)](#) .

[4] È nullo ogni patto contrario alle disposizioni dei commi precedenti.

[5] Il credito di rivalsa ha privilegio speciale sui beni immobili oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio ai sensi degli artt. 2758 e 2772 del Codice civile e, se relativo alla cessione di beni mobili, ha privilegio sulla generalità dei mobili del debitore con lo stesso grado del privilegio generale stabilito nell'*art. 2752* del Codice civile, cui tuttavia è posposto

Art. 19 *Detrazione* [\(215\)](#)

1. Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'*articolo 17* o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'*articolo 30*, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.

2. Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'*articolo 19-bis2*. In nessun caso è detraibile l'imposta relativa

all'acquisto o all'importazione di beni o servizi utilizzati per l'effettuazione di manifestazioni a premio. [\(217\)](#) [\(216\)](#) [\(225\)](#) [\(227\)](#) [\(226\)](#)

3. La indetraibilità di cui al comma 2 non si applica se le operazioni ivi indicate sono costituite da:

a) operazioni di cui agli *articoli 8, 8-bis e 9* o a queste assimilate dalla legge, ivi comprese quelle di cui agli articoli 40 e 41 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla *legge 29 ottobre 1993, n. 427*;

a-bis) le operazioni di cui ai numeri da 1) a 4) dell'articolo 10, effettuate nei confronti di soggetti stabiliti fuori della Comunità [\(224\)](#) o relative a beni destinati ad essere esportati fuori della Comunità [\(224\)](#) stessa;[\(223\)](#)

b) operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato le quali, se effettuate nel territorio dello Stato, darebbero diritto alla detrazione dell'imposta;

c) operazioni di cui all'*articolo 2*, terzo comma, lettere a), b), d) ed f);

d) cessioni di cui all'articolo 10, numero 11), effettuate da soggetti che producono oro da investimento o trasformano oro in oro da investimento; [\(218\)](#)

e) operazioni non soggette all'imposta per effetto delle disposizioni di cui al *primo comma dell'articolo 74*, concernente disposizioni relative a particolari settori. [\(219\)](#) [\(221\)](#)

4. Per i beni ed i servizi in parte utilizzati per operazioni non soggette all'imposta la detrazione non è ammessa per la quota imputabile a tali utilizzazioni e l'ammontare indetraibile è determinato secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati. Gli stessi criteri si applicano per determinare la quota di imposta indetraibile relativa ai beni e servizi in parte utilizzati per fini privati o comunque estranei all'esercizio dell'impresa, arte e professione.

5. Ai contribuenti che esercitano sia attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione sia attività che danno luogo ad operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni e il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all'*articolo 19-bis*. Nel corso dell'anno la detrazione è provvisoriamente operata con l'applicazione della percentuale di detrazione dell'anno precedente, salvo conguaglio alla fine dell'anno. I soggetti che iniziano l'attività operano la detrazione in base ad una percentuale di detrazione determinata presuntivamente, salvo conguaglio alla fine dell'anno. [\(222\)](#) [\(228\)](#)

5-bis. Per i soggetti diversi da quelli di cui alla lettera d) del comma 3 la limitazione della detrazione di cui ai precedenti commi non opera con riferimento all'imposta addebitata, dovuta o assolta per gli acquisti, anche intracomunitari, di oro da investimento, per gli acquisti, anche intracomunitari, e per le importazioni di oro diverso da quello da investimento destinato ad essere trasformato in oro da investimento a cura degli stessi soggetti o per loro conto, nonché per i servizi consistenti in modifiche della forma, del peso o della purezza dell'oro, compreso l'oro da investimento. [\(220\)](#)

Art. 19-bis *Percentuale di detrazione* [\(229\)](#)

1. La percentuale di detrazione di cui all'*articolo 19*, comma 5, è determinata in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo. La percentuale di detrazione è arrotondata all'unità superiore o inferiore a seconda che la parte decimale superi o meno i cinque decimi.

2. Per il calcolo della percentuale di detrazione di cui al comma 1 non si tiene conto delle cessioni di beni ammortizzabili, dei passaggi di cui all'*articolo 36*, ultimo comma, e delle operazioni di cui all'*articolo 2*, terzo comma, lettere a), b), d) e f), delle operazioni esenti di cui all'*articolo 10*, primo comma, numero 27-quinquies), e, quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o siano accessorie alle operazioni imponibili, delle altre operazioni esenti indicate ai numeri da 1) a 9) del predetto *articolo 10*, ferma restando la indetraibilità dell'imposta relativa ai beni e servizi utilizzati esclusivamente per effettuare queste ultime operazioni.

Art. 19-bis1 *Esclusione o riduzione della detrazione per alcuni beni e servizi* [\(230\)](#)

1. In deroga alle disposizioni di cui all'*articolo 19*:

a) l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di aeromobili e dei relativi componenti e ricambi è ammessa in detrazione se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o sono destinati ad essere esclusivamente utilizzati come strumentali nell'attività propria dell'impresa ed è in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni; [\(236\)](#)

b) l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione dei beni elencati nell'allegata tabella B e delle navi e imbarcazioni da diporto nonché dei relativi componenti e ricambi è ammessa in detrazione soltanto se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa ed è in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni; [\(236\)](#)

c) l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di veicoli stradali a motore, diversi da quelli di cui alla lettera f) dell'allegata tabella B, e dei relativi componenti e ricambi è ammessa in detrazione nella misura del 40 per cento se tali veicoli non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione. La disposizione non si applica, in ogni caso, quando i predetti veicoli formano oggetto dell'attività propria dell'impresa nonché per gli agenti e rappresentanti di commercio. Per veicoli stradali a motore si intendono tutti i veicoli a motore, diversi dai trattori agricoli o forestali, normalmente adibiti al trasporto stradale di persone o beni la cui massa massima autorizzata non supera 3.500 kg e il cui numero di posti a sedere, escluso quello del conducente, non è superiore a otto; [\(234\)](#) [\(237\)](#)

d) l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di carburanti e lubrificanti destinati ad aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore, nonché alle prestazioni di cui al terzo comma dell'*articolo 16* e alle

prestazioni di custodia, manutenzione, riparazione e impiego, compreso il transito stradale, dei beni stessi, è ammessa in detrazione nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di detti aeromobili, natanti e veicoli stradali a motore; [\(236\)](#) [\(238\)](#)

e) salvo che formino oggetto dell'attività propria dell'impresa, non è ammessa in detrazione l'imposta relativa a prestazioni di trasporto di persone; [\(235\)](#)

f) non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di alimenti e bevande ad eccezione di quelli che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o di somministrazione in mense scolastiche, aziendali o interaziendali o mediante distributori automatici collocati nei locali dell'impresa;

[g] imposta relativa all'acquisto, all'importazione, alle prestazioni di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 16, nonché alle spese di gestione, di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative di cui all'articolo 21 della tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, come sostituita dal D.M. 28 dicembre 1995, del Ministro delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 1995, è ammessa in detrazione nella misura del 50 per cento; la predetta limitazione non si applica agli impianti di telefonia dei veicoli utilizzati per il trasporto di merci da parte delle imprese di autotrasporto limitatamente ad un solo impianto per ciascun veicolo; [\(231\)](#) [\(239\)](#)

h) non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore ad euro cinquanta; [\(232\)](#)

i) non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto di fabbricati, o di porzione di fabbricato, a destinazione abitativa né quella relativa alla locazione o alla manutenzione, recupero o gestione degli stessi, salvo che per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati o delle predette porzioni. La disposizione non si applica per i soggetti che esercitano attività che danno luogo ad operazioni esenti di cui al numero 8) dell'articolo 10 che comportano la riduzione della percentuale di detrazione a norma dell'articolo 19, comma 5, e dell'articolo 19-bis. [\(233\)](#)

Art. 19-bis2 *Rettifica della detrazione* [\(240\)](#) [\(242\)](#)

1. La detrazione dell'imposta relativa ai beni non ammortizzabili ed ai servizi è rettificata in aumento o in diminuzione qualora i beni ed i servizi medesimi sono utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata. Ai fini di tale rettifica si tiene conto esclusivamente della prima utilizzazione dei beni e dei servizi.

2. Per i beni ammortizzabili, la rettifica di cui al comma 1 è eseguita in rapporto al diverso utilizzo che si verifica nell'anno della loro entrata in funzione ovvero nei quattro anni successivi ed è calcolata con riferimento a tanti quinti dell'imposta quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio.

3. Se mutamenti nel regime fiscale delle operazioni attive, nel regime di detrazione dell'imposta sugli acquisti o nell'attività comportano la detrazione dell'imposta in misura diversa da quella già operata, la rettifica è eseguita limitatamente ai beni ed ai servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati e, per i beni ammortizzabili, è eseguita se non sono trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione.

4. La detrazione dell'imposta relativa all'acquisto di beni ammortizzabili, nonché alle prestazioni di servizi relative alla trasformazione, al riattamento o alla ristrutturazione dei beni stessi, operata ai sensi dell'*articolo 19*, comma 5, è altresì, soggetta a rettifica, in ciascuno dei quattro anni successivi a quello della loro entrata in funzione, in caso di variazione della percentuale di detrazione superiore a dieci punti. La rettifica si effettua aumentando o diminuendo l'imposta annuale in ragione di un quinto della differenza tra l'ammontare della detrazione operata e quello corrispondente alla percentuale di detrazione dell'anno di competenza. Se l'anno o gli anni di acquisto o di produzione del bene ammortizzabile non coincidono con quello della sua entrata in funzione, la prima rettifica è eseguita, per tutta l'imposta relativa al bene, in base alla percentuale di detrazione definitiva di quest'ultimo anno anche se lo scostamento non è superiore a dieci punti. La rettifica può essere eseguita anche se la variazione della percentuale di detrazione non è superiore a dieci punti a condizione che il soggetto passivo adotti lo stesso criterio per almeno cinque anni consecutivi e ne dia comunicazione con la dichiarazione annuale nella quale inizia ad avvalersi di detta facoltà.

5. Ai fini del presente articolo non si considerano ammortizzabili i beni di costo unitario non superiore ad un milione di lire, né quelli il cui coefficiente di ammortamento stabilito ai fini delle imposte sul reddito è superiore al venticinque per cento.

6. In caso di cessione di un bene ammortizzabile durante il periodo di rettifica, la rettifica della detrazione va operata in unica soluzione per gli anni mancanti al compimento del periodo di rettifica, considerando a tal fine la percentuale di detrazione pari al cento per cento se la cessione è soggetta ad imposta, ma l'ammontare dell'imposta detraibile non può eccedere quello dell'imposta relativa alla cessione del bene.

7. Se i beni ammortizzabili sono acquisiti in dipendenza di fusione, di scissione, di cessione o conferimento di aziende, compresi i complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, le disposizioni di cui ai commi precedenti si applicano con riferimento alla data in cui i beni sono stati acquistati dalla società incorporata o dalle società partecipanti alla fusione, dalla società scissa

o dal soggetto cedente o conferente. I soggetti cedenti o conferenti sono obbligati a fornire ai cessionari o conferitari i dati rilevanti ai fini delle rettifiche.

8. Le disposizioni del presente articolo relative ai beni ammortizzabili devono intendersi riferite anche ai beni immateriali di cui all'*articolo 68 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*. Agli effetti del presente articolo i fabbricati o porzioni di fabbricati sono comunque considerati beni ammortizzabili ed il periodo di rettifica è stabilito in dieci anni, decorrenti da quello di acquisto o di ultimazione. Per l'imposta assoluta sull'acquisto di aree fabbricabili l'obbligo di rettifica decennale decorre dalla data di ultimazione dei fabbricati insistenti sulle aree medesime. L'imputazione dell'imposta relativa ai fabbricati ovvero alle singole unità immobiliari, soggette a rettifica, che siano compresi in edifici o complessi di edifici acquistati, costruiti o ristrutturati unitariamente, deve essere determinata sulla base di parametri unitari, costituiti dal metro quadrato o dal metro cubo, o da parametri simili, che rispettino la proporzionalità fra l'onere complessivo dell'imposta relativa ai costi di acquisto, costruzione o ristrutturazione, e la parte di costo dei fabbricati o unità immobiliari specificamente attribuibile alle operazioni che non danno diritto alla detrazione dell'imposta.

9. Le rettifiche delle detrazioni di cui ai commi precedenti sono effettuate nella dichiarazione relativa all'anno in cui si verificano gli eventi che le determinano, sulla base delle risultanze delle scritture contabili obbligatorie. [\(241\)](#)

Art. 20 *Volume d'affari* [\(248\)](#)

[1] Per volume d'affari del contribuente s'intende l'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi dallo stesso effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento a un anno solare a norma degli *artt. 23 e 24*, tenendo conto delle variazioni di cui all'*art. 26*. Non concorrono a formare il volume d'affari le cessioni di beni ammortizzabili, compresi quelli indicati nell'articolo 2424 del codice civile, voci B.I.3) e B.I.4) dell'attivo dello stato patrimoniale, nonché i passaggi di cui al quinto comma dell'*articolo 36*. [\(249\)](#)

[2] L'ammontare delle singole operazioni registrate o soggette a registrazione, ancorché non imponibili o esenti, è determinato secondo le disposizioni degli *artt. 13, 14 e 15*. I corrispettivi delle operazioni imponibili registrati a norma dell'*art. 24* sono computati al netto della diminuzione prevista nel quarto comma dell'*art. 27*.

Appunti

il contratto di affitto d'azienda ed in particolare i canoni che verranno percepiti non dovranno essere assoggettati ad I.v.a., ma ad imposta di registro

proporzionale nella misura del 3% del corrispettivo sulla parte mobiliare dell'azienda, ai sensi dell'art. 9, della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986, e del 2% sulla parte immobiliare, ai sensi dell'art. 5 della medesima tariffa. A tal proposito corre tuttavia l'obbligo di segnalare che alcuni uffici sono però soliti applicare l'aliquota 3% sull'intero complesso aziendale, considerando l'immobile pertinenza dell'azienda

Commiss. Trib. Prov. Lombardia Milano Sez. XL, 23/11/2015

Il trasferimento di stampi e di diritti sugli stessi, nonché di beni immateriali, quali sono le formule dei profumi, non integra una cessione d'azienda, qualora non vi sia stato anche il trasferimento del personale addetto, nonché dei contratti e dei rapporti commerciali. In assenza di questi ultimi, infatti, non può configurarsi in alcun modo la struttura minima di un'azienda. Il personale, in particolare, rappresenta l'elemento imprescindibile per la realizzazione di un sistema organico di condizioni produttive complementari necessarie per l'esercizio dell'attività aziendale. È illegittima, pertanto, in assenza del trasferimento dei predetti elementi, la riqualificazione in cessione d'azienda - non soggetta ad IVA, ma ad imposta di registro - della serie di operazioni commerciali, assoggettate ad IVA, relative al trasferimento di stampi e formule; conseguentemente non è legittimo il disconoscimento, da parte dell'Ufficio, della detrazione IVA afferente a dette operazioni.

Cass. civ. Sez. V, 04/02/2015, n. 1955

Nell'ipotesi di riqualificazione, da parte del Fisco, di una pluralità di cessioni di beni soggetti ad Iva in una cessione d'azienda imponibile ai fini dell'imposta di registro, il cessionario dell'azienda non può portare in detrazione l'Iva assolta erroneamente sull'acquisto dei predetti beni, trattandosi, invece, di operazione esente dopo la riqualificazione del Fisco (cessione d'azienda soggetta, appunto, ad imposta di registro). Il cessionario, quindi, può soltanto richiedere nei confronti del cedente il pagamento di un indebito di cui lo stesso cedente può, a sua volta, chiedere, nei limiti della decadenza e prescrizione, il rimborso al Fisco.

Cass. civ. Sez. V, 28/08/2013, n. 19752

Qualora le parti stipulino un primo contratto di cessione di un compendio aziendale, dal quale non emerga l'esclusione delle scorte di magazzino, e, successivamente, distinti contratti di cessione di parte di tali scorte, la complessiva operazione va qualificata come trasferimento d'azienda, sì che è illegittima la detrazione dell'Iva concernente i corrispettivi delle cessioni aventi ad oggetto le scorte di magazzino.

Cass. civ. Sez. V, 17/01/2013, n. 1102

La testata giornalistica, come segno distintivo della pubblicazione periodica, costituisce solo un elemento dell'azienda, quale segno distintivo di tale iniziativa editoriale; essendo quindi un bene immateriale, equiparabile al marchio, non può dar luogo, di per sé stessa, al trasferimento d'azienda, con la conseguenza che la relativa cessione costituisce prestazione di servizi assoggettata ad IVA, senza che assuma rilievo che essa sia avvenuta congiuntamente al trasferimento

dell'azienda (o di un suo ramo) ovvero separatamente, restando quest'ultima soggetta, comunque, ad imposta di registro. (Cassa e decide nel merito, Comm. Trib. Reg. Cagliari, 19/05/2006)

Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 09/11/2012, n. 19544

La cessione di beni strumentali, atti, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio d'impresa, deve qualificarsi come cessione di azienda soggetta ad imposta di registro. La cessione dei singoli beni, inidonei di per sè ad integrare la potenzialità produttiva propria dell'impresa, deve essere assoggettata ad IVA.

Cass. civ. Sez. V, 01/04/2003, n. 4974

Nell'ipotesi di trasferimento del marchio unitamente all'azienda, ai fini fiscali occorre scorporare dal complessivo prezzo di vendita il valore del marchio e, quindi, assoggettare la cessione d'azienda all'imposta di registro in misura proporzionale ed il marchio ad Iva. Ciò in quanto l'art. 3, comma 2 del D.P.R. n. 633 del 1972 dispone che costituiscono, fra l'altro, prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo, le cessioni di marchi. Ora se si tiene conto del fatto che l'art. 2573 del codice civile e l'art. 15 del R.D. n. 929 del 1942, nella loro formulazione originaria, prevedevano che il diritto all'uso esclusivo del marchio poteva essere trasferito soltanto con l'azienda o con un ramo particolare di questa, si deve ritenere che il legislatore, laddove ha previsto l'assoggettamento ad Iva del trasferimento del marchio, abbia voluto riferirsi all'unica ipotesi all'epoca possibile di cessione del marchio da parte di un imprenditore, ossia in uno con l'azienda o con un suo ramo. Del resto, alla modificadell'art. 2573 del codice civile e dell'art. 15 della Legge Marchi, avvenuta in attuazione della Direttiva n. 89/104, in virtù della quale il marchio può essere oggi trasferito distintamente dall'azienda, non si è accompagnato alcun mutamento della disciplina fiscale.