



Direzione Centrale
Normativa

Settore Imposte Indirette
Ufficio Registro ed altri tributi indiretti

Roma, 15 MAR. 2012

Ordine dei Dottori
Commercialisti e Esperti
Contabili Toscana

Viale Lavagnini 42
50129 Firenze

Prot. n. 2012/40740

OGGETTO: Consulenza giuridica 954 - 48/2011 - Ordine Dottori
Commercialisti e Esperti Contabili della Toscana

Quesito

L'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili della Toscana ha chiesto di conoscere la disciplina applicabile, ai fini dell'imposta di registro, al decreto di omologa del concordato preventivo emesso da un Tribunale fallimentare.

Il quesito proposto attiene alla corretta applicazione dell'articolo 8 della Tariffa, parte prima, allegata al Testo unico dell'imposta di registro, approvata con DPR 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), recante il trattamento fiscale degli atti giudiziari.

Soluzione interpretativa prospettata

L'istante rappresenta di non condividere l'interpretazione fornita da questa Agenzia con la risoluzione 31 gennaio 2008, n. 28. Con tale risoluzione, è stato affermato che il decreto di omologa emesso dal tribunale ha natura costitutiva e deve essere assoggettato ad imposta di registro nella misura proporzionale del 3 per cento, ai sensi dell'articolo 8, lettera b), della Tariffa (atti "*recanti condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura*").

A parere dell'istante, invece, i provvedimenti di omologazione emessi dall'autorità giudiziaria devono essere ricondotti nell'ambito della previsione recata dalla lettera g) dell'articolo 8 della Tariffa, secondo cui i provvedimenti di omologazione emessi dall'autorità giudiziaria sono assoggettati ad imposta di registro in misura fissa.

Con il decreto di omologa, infatti, il tribunale esperisce una mera attività di controllo rispetto all'autonomia negoziale privatistica espressa nel patto concordatario.

Tale interpretazione appare condivisa dalla Corte di Cassazione, che con le sentenze 7 maggio 2007, n. 10352 e 7 settembre 2010, n. 19141 ha affermato (con riguardo alla sentenza di omologa del concordato preventivo con garanzia) che "*la sentenza di omologazione del concordato preventivo rientri nella dizione di cui alla lettera g) che per l'appunto comprende genericamente gli atti di "omologazione", così come la giurisprudenza di questa Corte ha già ritenuto quanto al concordato preventivo con cessione dei beni*".

Parere dell'Agenzia

L'articolo 160 del RD 16 marzo 1942, n. 267 (Legge fallimentare – di seguito LF) prevede che "*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, accollo, 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”.

Le successive disposizioni disciplinano l'iter procedurale necessario al riconoscimento del concordato preventivo.

In particolare, l'articolo 180 della LF stabilisce che *“se non sono proposte opposizioni, il tribunale, verificata la regolarità della procedura e l'esito della votazione, omologa il concordato con decreto motivato non soggetto a gravame”.*

Con riferimento a tale provvedimento, la scrivente, con risoluzione 31 gennaio 2008, n. 28, ha affermato che il concordato preventivo è una procedura concorsuale dalla natura complessa al termine della quale viene emanato un decreto di omologa avente effetto costitutivo, posto che l'omologazione non si estrinseca in un mero momento di controllo.

Per effetto di detto provvedimento - precisa il citato documento di prassi - si realizza una nuova situazione soggettiva attiva di natura patrimoniale, che comporta l'applicazione, per il decreto di omologa del concordato preventivo,

dell'imposta di registro nella misura proporzionale del 3 per cento, ai sensi dell'articolo 8, lettera b) della Tariffa, parte prima, allegata al TUR.

Le conclusioni adottate dall'Amministrazione Finanziaria, con la citata risoluzione n. 28 del 2008, non hanno, tuttavia, trovato conferma nella giurisprudenza della Corte di Cassazione che, in talune sentenze, (v. sentenza 7 maggio 2007, n. 10352 e 7 settembre 2010, n. 19141) è pervenuta a conclusioni differenti.

Difatti, la Suprema Corte, in relazione ad una ipotesi avente ad oggetto una sentenza di omologa del concordato preventivo con garanzia, ha precisato che *"...mentre, infatti, l'originaria formulazione della seconda parte della lettera c) che ricomprendeva gli atti "portanti condanna al pagamento di somme, valori ed altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura" trova ora il suo omologo nella lettera b) relativa agli atti "recanti condanna al pagamento di somme o valori, ed altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura" è invece scomparsa qualsiasi previsione di carattere residuale (...) rinvenibile nella previsione relativa agli atti "aventi per oggetto beni e diritti diversi da quelli indicati alle lettere a) e b)" in cui (...) la giurisprudenza aveva ricompreso la sentenza di omologa del concordato con garanzia"*.

Pertanto, rileva la Corte *"esclusa (...) la possibilità di inquadramento in una delle ipotesi da a) ad f) non resta che rivalutare il criterio nominalistico e quindi ritenere che la sentenza di omologazione del concordato preventivo rientri nella dizione di cui alla lettera g) che per l'appunto, comprende genericamente gli atti "di omologazione", così come la giurisprudenza di questa Corte ha già ritenuto quanto al concordato preventivo con cessione dei beni"*.

Da ciò deriva che il riportato orientamento della Corte, valorizzando una interpretazione di carattere nominalistico della disposizione recata dall'articolo 8 della Tariffa allegata al TUR, afferma la riconducibilità del decreto di omologa del concordato preventivo con garanzia (nonché del concordato con cessione dei beni) alla previsione recata dalla lettera g) dell'articolo 8, che dispone

l'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa di 168 euro per gli atti giudiziari 'di omologazione'.

I principi espressi dalla Corte di Cassazione inducono a sviluppare ulteriori considerazioni in ordine al trattamento da riservare, ai fini fiscali, ai provvedimenti in questione.

A ben vedere, infatti, il decreto di omologa del concordato preventivo con cessione di beni non produce effetti traslativi.

A tal proposito si fa presente che la Corte di Cassazione, con sentenza 20 marzo 1998, n. 2957, (richiamata nella riportata sentenza n. 10352 del 2007), nel riconoscere la tassazione in misura fissa del decreto di omologa del concordato preventivo con cessione dei beni, ha precisato che l'imposizione in misura proporzionale *"potrebbe trovare il suo presupposto soltanto in una fattispecie giuridica risolvendosi in un trasferimento di beni (o di diritti) o nell'assunzione di obbligazioni (per tali intendendosi quelle che, non essendo meramente riproduttive della situazione debitoria del proponente, possano essere assunte come fonte genetica di una situazione giuridica autonomamente rilevante inter partes)"*.

In altri termini, il concordato con cessione dei beni non comporta il trasferimento dei beni, giustificativo dell'imposizione proporzionale, posto che dopo l'omologazione e durante la fase di liquidazione, fino al momento della alienazione (unitaria o frazionata) i beni del debitore concordatario rimangono di sua proprietà, benché assoggettati ad un vincolo di destinazione al quale non possono essere sottratti.

Tutto ciò premesso, in base ai riportati orientamenti giurisprudenziali, si deve ritenere che i decreti di omologazione dei concordati con garanzia, così come quelli aventi ad oggetto i concordati con cessione dei beni, devono essere assoggettati ad imposta di registro in misura fissa, in quanto annoverabili tra gli atti di cui alla lettera g) dell'articolo 8 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, relativa agli *"atti di omologazione"*.

In tal senso, devono ritenersi superati i chiarimenti forniti dalla scrivente, con la citata risoluzione n. 28 del 2008.

Si precisa che la tassazione in misura fissa non trova, invece, applicazione nel caso di concordato con trasferimento dei beni al terzo assuntore.

In tale ipotesi, infatti, il decreto di omologa del concordato che dispone la cessione dei beni al terzo assuntore assume natura traslativa.

La Corte di Cassazione, con riferimento alla diversa ipotesi di concordato fallimentare con assuntore ha, infatti, avuto modo di precisare (sentenza 8 novembre 2002, n.15716) che *"...nel caso in cui la sentenza di omologazione del concordato disponga la vendita di tutti i beni inventariati all'assuntore, rimettendo al giudice delegato di adottare eventuali provvedimenti di esecuzione, il trasferimento dei beni del fallimento nel patrimonio dell'assuntore trova il suo titolo, diretto ed immediato, esclusivamente nella sentenza di omologazione..."*.

Ne consegue che, a differenza di quanto si verifica nella procedura di concordato con cessione di beni o con garanzia, nel caso di concordato con cessione di beni all'assuntore, l'atto giudiziario di omologa produce effetti immediatamente traslativi.

Si ritiene, pertanto, che il decreto di omologa di un concordato con cessione di beni all'assuntore, quale atto traslativo della proprietà dei beni, deve essere ricondotto all'ambito applicativo della disposizione recata dall'articolo 8, lettera a), della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, che prevede l'applicazione dell'imposta di registro con le stesse aliquote previste per i corrispondenti atti, per i provvedimenti giudiziari *"recanti trasferimento o costituzione di diritti reali su beni immobili o su unità da diporto ovvero su altri beni e diritti"*.

IL DIRETTORE CENTRALE

Arturo Betunio