

**Risposta n. 380**

**OGGETTO:** Trattamento fiscale della sentenza di revocatoria ordinaria fallimentare e di accordo transattivo - articolo 8, comma 1, lett. e), della Tariffa, Parte Prima allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 e articolo 29 del T.U.R.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

**QUESITO**

Il curatore fallimentare istante del "Fallimento Alfa S.p.A." rappresenta che ha promosso azione giudiziale di revocatoria ordinaria ai sensi dell'articolo 66 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (legge fallimentare) e dell'articolo 2901 del codice civile, nei confronti di "Beta S.r.l.", in quanto conferitaria del ramo di azienda di "Alfa S.p.A."

Il ramo d'azienda ha ad oggetto l'attività di estrazione e comprende i beni mobili e i terreni descritti nella relazione di stima allegata all'atto di conferimento.

Nel corso del giudizio, Beta S.r.l. ha manifestato la disponibilità ad addivenire ad una soluzione transattiva della vertenza, mediante la stipula di una transazione nella quale le parti concordano di risolvere con efficacia retroattiva l'operazione di conferimento del ramo d'azienda oggetto di causa e la conseguente retrocessione dello stesso alla curatela fallimentare.

La procedura fallimentare, onde poter prendere una decisione nel merito della transazione offerta e di sottoporla al comitato dei creditori e al giudice delegato del fallimento, deve valutare le conseguenze e gli oneri fiscali connessi all'alternativa tra accettazione della proposta transattiva (con conseguente atto notarile di retrocessione dei beni aziendali e immobiliari al fallimento) e la sentenza di accoglimento della domanda di revocatoria.

Ciò premesso, si chiede di conoscere se:

- in caso di sentenza di accoglimento della domanda di revocatoria è applicabile l'imposta di registro in misura fissa;

- in caso di stipula dell'atto negoziale, la tassazione ai fini dell'imposta di registro, e in particolare se:

a. l'atto transattivo sia soggetto a tassa di registro in misura proporzionale con riferimento agli immobili, ovvero si applichi, nel caso si tratti di un trasferimento di compendio aziendale, l'articolo 51 comma 4 del d.P.R. n. 131 del 1986, quindi al netto delle passività aziendali;

b. nel caso di tassazione in misura proporzionale del valore dei terreni sia corretto il riferimento all'articolo 28 del d.P.R. n. 131 del 1986;

c. il valore dei terreni risultante dalla perizia di stima asseverata escluda una rettifica degli stessi, tenuto conto che nell'atto di provenienza il valore dei terreni era indicato per un importo molto più alto;

d. trova applicazione l'articolo 52, comma 4 del d.P.R. n. 131 del 1986, ai sensi del quale non si procede a rettificare il valore dei terreni se dichiarato in misura superiore a moltiplicatore della rendita catastale.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'istante ritiene che nel caso di sentenza che accoglie la domanda di revocatoria l'imposta di registro è stabilita in misura fissa ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lett. e),

della Tariffa, Parte Prima allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, in quanto il vittorioso esperimento dell'azione revocatoria fallimentare del negozio stipulato dal debitore poi fallito non determina alcun effetto restitutorio rispetto al patrimonio del disponente, né alcun effetto direttamente traslativo nei confronti dei creditori, ma soltanto l'inefficacia dell'atto rispetto a questi ultimi, rendendo il bene alienato, o comunque oggetto di atti dispositivi, assoggettabile all'azione esecutiva, senza in alcun modo caducare, ad ogni altro effetto, l'avvenuta disposizione (*ex multis* Cass. n. 2154 del 1984; Cass. n. 8962 del 1997; Cass. n. 8419 del 2000; Cass. n. 17590 del 2005; Cass. n. 31277 del 4.12.2018).

Ne deriva che tale provvedimento giudiziale rientra nella previsione di cui alla citata lettera e), essendo assimilabile alle sentenze che dichiarano la nullità o pronunciano l'annullamento di un atto, ancorché portanti condanna alla restituzione di denaro o beni.

Nel caso di stipula di un atto transattivo che regoli la risoluzione con efficacia retroattiva del conferimento di ramo d'azienda, oggetto di causa, troverebbe applicazione l'imposta di registro, quella catastale e ipotecaria in misura proporzionale sul valore dei beni oggetto di retrocessione.

A tale proposito, il valore di stima degli immobili è di molto inferiore a quello indicato nell'atto di conferimento, in quanto il provvedimento di autorizzazione all'attività estrattiva è scaduto, per cui i terreni sono stati valutati secondo la loro originaria natura come agricoli.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In via preliminare, per quanto concerne il quesito relativo alla tassazione ai fini dell'imposta di registro della sentenza di accoglimento della domanda di revocatoria *ex* articoli 2901 del codice civile e 66 della legge fallimentare, occorrerebbe esaminare puntualmente il contenuto e le statuizioni della pronuncia che definisce il giudizio

promosso dall'istante con l'azione revocatoria.

In effetti, in virtù dell'ampia casistica che caratterizza le azioni revocatorie, ogni sentenza dovrebbe, per ciò che concerne i profili fiscali, essere considerata a sé stante.

Allo stato, non essendo stata emessa la sentenza relativa alla vicenda oggetto del quesito, per quanto concerne il trattamento fiscale della sentenza che accoglie la domanda di revocatoria ordinaria fallimentare, che, in termini generali, viene di seguito delineato, occorrerà tenere debitamente conto delle premesse di cui sopra.

Si osserva che in tema di azione revocatoria, la sentenza favorevole del giudice comporta l'inefficacia relativa dell'atto rispetto alla massa dei creditori, rendendo il bene trasferito assoggettabile all'esecuzione concorsuale.

In tal senso, la giurisprudenza di legittimità secondo cui *"il vittorioso esperimento dell'azione revocatoria (ordinaria o) fallimentare del negozio stipulato dal debitore, poi fallito, non determina alcun effetto restitutorio rispetto al patrimonio del disponente, né alcun effetto direttamente traslativo nei confronti dei creditori, bensì soltanto l'inefficacia dell'atto rispetto ai creditori procedenti, rendendo il bene alienato, o comunque oggetto di atti dispositivi, assoggettabile all'azione esecutiva, senza in alcun modo caducare, ad ogni altro effetto, l'avvenuta disposizione"* (cfr. Cass. n. 2154 del 1984; Cass. n. 8962 del 1997; Cass. n. 8419 del 2000; Cass. n. 17590 del 2005).

In altri termini, non riconducendosi di per sé effetti traslativi o restitutori alla statuizione del giudice che accoglie l'azione revocatoria, alla stessa trova applicazione l'imposta di registro in misura fissa.

Alla luce di quanto delineato, si ritiene che l'eventuale statuizione favorevole che accoglie la domanda di revocatoria esperita dal curatore fallimentare ai sensi dell'articolo 2901 del codice civile e dell'articolo 66 della legge fallimentare, trovi applicazione l'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lett. e), della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 (in seguito, anche TUR).

Con riferimento al secondo quesito, con cui si chiede di conoscere la tassazione dell'atto transattivo, con il quale le parti intendono risolvere con efficacia retroattiva l'atto di conferimento del ramo d'azienda, si osserva quanto segue.

*Ai sensi dell'articolo 1965 del codice civile «La transazione è il contratto col quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine a una lite già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro. Con le reciproche concessioni si possono creare, modificare o estinguere anche rapporti diversi da quello che ha formato oggetto della pretesa e della contestazione delle parti».*

Sotto il profilo fiscale, per quanto concerne la tassazione ai fini dell'imposta di registro, occorre fare riferimento all'articolo 29 del d.P.R. n. 131 del 1986, secondo cui *«Per le transazioni che non importano trasferimento di proprietà o trasferimento o costituzione di diritti reali l'imposta si applica in relazione agli obblighi di pagamento che ne derivano senza tenere conto degli obblighi di restituzione né di quelli estinti per effetto della transazione; se dalla transazione non derivano obblighi di pagamento l'imposta è dovuta in misura fissa».*

Dalla formulazione della norma da ultimo riportata deriva che l'imposta di registro trova applicazione in relazione alle disposizioni negoziali contenute nell'atto transattivo.

Tanto premesso, dall'esame della bozza di transazione (trasmessa dall'istante in sede di documentazione integrativa) e, in particolare, delle statuizioni contenute nell'articolo 1), le parti intendono definire la lite giudiziale nei seguenti termini:

- il fallimento Alfa S.p.A. e Beta S.r.l., a titolo di transazione, dichiarano di risolvere il contratto di conferimento di ramo d'azienda tra "Alfa S.p.A." e "Beta S.r.l.";
- la risoluzione ha efficacia retroattiva (conforme ai contratti a effetti reali: Cassazione n. 20445 del 6 ottobre 2011 e n. 18844 del 31 ottobre 2012);
- il fallimento dichiara di rinunciare ad ogni azione e pretesa ulteriore nei confronti di Beta S.r.l.

Ai fini della tassazione dell'atto di transazione non appare corretto il richiamo all'articolo 28 del TUR, il quale reca la disciplina fiscale degli eventi risolutivi del contratto, fattispecie differente da quella in esame.

A parere della scrivente, l'effetto giuridico prodotto dalla transazione, da assoggettare a tassazione, è il trasferimento del diritto di proprietà dei beni aziendali all'epoca trasferiti.

A tale proposito, occorre considerare la circostanza, rappresentata anche dallo stesso istante, secondo cui il complesso di beni oggetto dell'accordo transattivo ha smesso di svolgere l'attività d'impresa dal momento che la relativa autorizzazione, a suo tempo rilasciata ad "Alfa S.p.A.", e da quest'ultima conferita è cessata.

Pertanto, non potendosi configurare un ramo d'azienda, si è dell'avviso che l'accordo negoziale disciplina il trasferimento di terreni agricoli e di macchinari, come specificamente indicati nella bozza di atto

Per quanto concerne la tassazione, il trasferimento dei terreni agricoli è soggetto, ai fini dell'imposta di registro, all'aliquota del 15 per cento stabilita dall'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR, e ai fini delle imposte ipo-catastali, alle aliquote rispettivamente del 2 per cento e 1 per cento, ai sensi dell'articolo 1 della tariffa allegata al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347 e dell'articolo 10 del medesimo decreto legislativo.

Al trasferimento dei macchinari, l'imposta di registro è dovuta nella misura del 3 per cento, come previsto dall'articolo 2 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR.

Per le suesposte considerazioni, all'atto negoziale in parola non è applicabile il disposto dell'articolo 51, comma 4 del TUR, afferente gli atti che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse.

Infine, all'accordo negoziale, per quanto concerne il valore dei terreni, non trova, altresì, applicazione il regime di valutazione catastale di cui all'articolo 52, comma 4 del TUR. per i motivi che seguono.

Come è noto, ai sensi del predetto comma 4, gli uffici non possono rettificare il

valore o il corrispettivo degli immobili, nei casi in cui il valore sia dichiarato in misura non inferiore a quello catastale, moltiplicato per i coefficienti previsti dalla norma.

Il successivo comma *5-bis* dello stesso articolo 52, introdotto dal comma *23-ter* dell'articolo 35 del decreto legge n. 223 del 2006, inserito dalla legge di conversione n. 248 del 2006, ha previsto che *«Le disposizioni dei commi 4 e 5 non si applicano relativamente alle cessioni di immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall'art. 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, e successive modificazioni»*.

A seguito delle modifiche operate dal citato d.l. n. 223 del 2006, il limite al potere di accertamento di valore trova applicazione solo alle cessioni di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze che si realizzano tra privati, cioè tra persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, a condizione che la parte acquirente richieda al notaio rogante l'identificazione della base imponibile con il valore catastale, indipendentemente dal corrispettivo pattuito.

In conclusione, ad eccezione degli immobili abitativi e alle condizioni sopra indicate, ai sensi degli artt. 43 e 51 del TUR, per gli atti che hanno ad oggetto beni immobili e diritti reali immobiliari, la base imponibile è costituita dal valore venale in comune commercio alla data dell'atto o, se superiore, dal corrispettivo pattuito.

Il presente parere viene reso sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi esaminati, assunti acriticamente così come esposti nell'istanza di interpello.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**