



*Alma Mater Studiorum – Università di Bologna*  
Facoltà di Giurisprudenza  
SCUOLA EUROPEA DI ALTI STUDI TRIBUTARI

**CORSO DI ALTA FORMAZIONE  
PER GIUDICI E PROFESSIONISTI TRIBUTARI**  
*V Edizione*

*I GRANDI ORIENTAMENTI DELLA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA*

**L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO  
profili nazionali e comunitari**

**LA CESSIONE DI BENI**

## LA CESSIONE DI BENI IN AMBITO I.V.A.\*

### 1. Ambito di applicazione

La giurisprudenza (Cass. n. 10966/2009 e Cass. n. 15570/2006) ritiene che vada assoggettata ad IVA (con imposta di registro in misura fissa) anche l'ipotesi di vendita in esecuzione forzata, in quanto la normativa (art. 2, DPR n. 633/1972) definisce come cessioni di beni soggette ad Iva gli atti a titolo oneroso che importano il trasferimento di proprietà adottati nell'esercizio d'impresa, senza distinzione tra la natura volontaria o coattiva del trasferimento.

### 2. Fattispecie discusse

#### 2.1. Cessioni di terreni

Non sono assoggettate ad IVA **"le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni"** (art. 2, comma 3, lettera c), DPR n. 633/1972).

Fino all'intervento delle S.U., nella giurisprudenza della Corte vi era un contrasto interpretativo sui **criteri in base ai quali un'area doveva essere definita fabbricabile ai fini fiscali**.

Infatti, secondo un primo indirizzo, definito "sostanzialistico" (in quanto, realisticamente, valorizzava le immediate ricadute economiche di qualunque variazione che faccia sorgere o consolidi una aspettativa di diritto), era sufficiente che un'area fosse utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici, ancorché le relative procedure non fossero state perfezionate (Cass. n. 4120/2002, n. 4341/2002, n. 17513/2002, n. 13817/2003, n. 16751/2004 e n. 19750/2004).

Secondo altro e diverso orientamento, definito "formale-legalistico", la qualifica di area fabbricabile, anche ai fini fiscali, presupponeva che le procedure per l'approvazione degli strumenti urbanistici fossero perfezionate (Cass. n. 10406/1994, n. 15320/2000, n. 13296/2001, n. 2416/2002, n. 14024/2002, n. 2316/2003, n. 5433/2003, n. 21573/2004 e n. 21644/2004).

Le S.U. della Cassazione (Sent. n. 25506/2006) hanno così affermato che i criteri per stabilire se un suolo debba qualificarsi come area fabbricabile o come terreno agricolo, sono indicati nelle lettere b) e c) dell'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n.

---

\* Rassegna a cura di Leonardo Silvestri, Dottorando in Diritto Tributario Europeo dell'Università di Bologna

504/1992, in base al quale "per **terreno agricolo** si intende il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 del codice civile" (coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali ed attività connesse); per **area fabbricabile**, invece, "si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi". Dal momento in cui un terreno agricolo è utilizzabile a scopo edificatorio in base ad uno strumento urbanistico generale, prevale quest'ultima qualificazione. A meno che non si tratti di "terreni posseduti e condotti dai soggetti indicati nel comma 1 dell'art. 9, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla selvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali" [art. 2. comma 1, lettera b), secondo alinea].

Nelle more del giudizio, sono però intervenuti due provvedimenti legislativi, a carattere interpretativo, che hanno inciso sulla normativa di riferimento.

Il primo, ha riguardato specificamente l'Ici, ed ha stabilito che "Ai fini dell'applicazione del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, la disposizione prevista dall'articolo 2, comma 1, lettera b), dello stesso decreto si interpreta nel senso che un'area è da considerare comunque fabbricabile se è utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale, indipendentemente dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo". La norma impone di ritenere edificabili le aree utilizzabili a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico, anche se manchino gli strumenti attuativi.

Il secondo intervento. (l'art. 36, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, in L. 4 agosto 2006, n. 248), ha chiarito che "Ai fini dell'applicazione del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo".

Quest'ultima norma ha accolto la predetta tesi sostanzialistica, secondo la quale "non occorre che lo strumento urbanistico, adottato dal comune, abbia perfezionato il proprio iter di formazione mediante l'approvazione da parte della regione, atteso che l'adozione dello strumento urbanistico, con inserimento di un terreno con destinazione edificatoria, imprime al bene una qualità che è recepita dalla generalità dei consociati

come qualcosa di già esistente e di difficile reversibilità " (Cass. n. 17513/2002, n. 4381/2002, n. 4120/2202, n. 17762/2002 e n. 3817/2003).

In altri termini, "il legislatore ha inteso riservare un diverso trattamento fiscale, con la previsione di una base imponibile sul valore reale, per quelle aree la cui utilizzazione a scopo edificatorio è attuale e non rinviata alla adozione e successiva approvazione regionale degli strumenti urbanistici attuativi e, quindi, per quei terreni per i quali il rilascio della concessione edilizia è previsto da provvedimenti definitivi e non in fieri." (Cass. S.U. n. 25506/2006, cit.).

L'art. 36, comma 2, citato, ha così fornito una chiave interpretativa che, per espressa volontà del legislatore, le S.U. ritengono deve essere utilizzata nell'applicazione delle disposizioni relative all'Iva (D.P.R. n. 633/1972), al Tuir (D.P.R. n. 917/1986), all'Ici (D.Lgs. n. 504/1992) e all'imposta di registro (D.P.R. n. 131/1986).

Le successive pronunce della Cassazione si sono adeguate a quanto hanno affermato le S.U., così per Cass. n. 20097/2009 esiste nell'ordinamento fiscale una tendenza a ricomprendere nella categoria di "terreno edificabile", tutte le aree la cui destinazione edificatoria è prevista dallo strumento urbanistico generale approvato dal Comune, a prescindere dall'adozione dei previsti atti di controllo (approvazione regionale) e dall'esistenza di strumenti attuativi. In definitiva, prosegue la sentenza, non interessa, ai fini fiscali, che il suolo sia immediatamente ed incondizionatamente edificabile, essenziale è soltanto che sia stata conclusa una fase rilevante del procedimento per attribuire all'area la natura edificatoria o per modificare le precedenti previsioni che escludevano tale destinazione. Conclude la Cassazione, ritenendo, in definitiva, che "la possibilità di rilascio immediato di provvedimenti che consentono l'utilizzazione edilizia del terreno (oltre tutto in seguito adottati dai competenti organi del Comune) fa sì che l'area deve considerarsi edificabile, sia pure con riferimento ad interventi di natura particolare (impianti di distribuzione carburanti), ai fini dell'art.2, comma 3, lett. c) del d.P.R. 633/72. Pertanto la sua cessione è soggetta ad i.v.a. e, conseguentemente, non soggetta ad imposta proporzionale di registro, ai sensi dell'art.40, del d.P.R. n. 131/86".

In un'altra sentenza (Cass. n. 10713/2009) la Corte di Cassazione ha affermato che la locuzione "utilizzazione edificatoria" di cui alla disposizione dell'art. 2 DPR n. 633/1972 va raccordata con la nozione di edificabilità propria delle leggi e degli strumenti urbanistici e quindi considerata, anche in ragione del significato letterale da attribuire ai due termini, come possibilità per il privato di esercitare il proprio diritto ad edificare, di sfruttare cioè il bene a fini edilizi, eseguendo su di esso, sia pure

nell'ambito dei limiti consentiti dal piano, costruzioni ed altre opere di urbanizzazione destinate ad abitazioni ed uffici ed alle strutture ad essi collegate. Ne deriva, per la Corte, che la presenza di un vincolo di destinazione di una zona ad attività sportiva, con attribuzione di un limite di edificabilità minimo funzionale alla realizzazione di strutture collegate a tale destinazione, impedisce la qualificazione di tale area come "susceptibile di utilizzazione edificatoria", dal momento che proprio la sussistenza di tale vincolo preclude al privato tutte quelle forme di trasformazione del suolo che sono riconducibili alla nozione tecnica di edificazione.

Conferma di questa conclusione si rinviene in altre decisioni della Corte che, sia pure, con riferimento a disposizioni diverse da quella di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 3, lett. c), hanno interpretato la nozione di "terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria", volendo così attribuire a tale locuzione un significato unitario. In particolare con la sentenza n. 19668/2008 la Cassazione, con riferimento alla disposizione del TUIR che qualifica redditi diversi le plusvalenze "realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazioni edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti", ha precisato che un'area destinata dallo strumento urbanistico vigente a verde pubblico, pur essendo inserita nel piano regolatore generale in zona di completamento residenziale, non può considerarsi "susceptibile di utilizzazione edificatoria" anche nel caso in cui sia prevista una edificabilità residua, finalizzata all'attrezzatura del verde pubblico. Alla luce di tali considerazioni la Cassazione ha ritenuto sottratta all'IVA e quindi sottoposta ad imposta di registro in misura proporzionale la cessione di un terreno destinato, sulla base del piano regolatore comunale, a centro sportivo, considerando irrilevante la presenza di un limitato indice di edificabilità, in quanto rispondente a finalità meramente pertinenziali ed accessorie a detta destinazione.

La giurisprudenza è intervenuta sulla qualificazione fiscale della **cessione di un terreno strumentale ad una azienda agricola, ma suscettibile di "utilizzazione edificatoria"**, ritenendo che tale cessione vada assoggettata ad IVA e non ad imposta proporzionale di registro (Cass. n. 3987/2000). La tesi dell'Amministrazione, secondo cui la cessione di un bene dell'impresa, sia esso strumentale o patrimoniale, non può costituire atto di esercizio dell'impresa, ai sensi degli articoli 1 e 4, comma primo, del D.P.R. n. 633/1972, non è condivisa dalla Corte, la quale, nella sentenza n. 10943/1999, ha affermato i seguenti principi:

a) la cessione di un bene strumentale non rappresenta un atto di consumo del bene stesso, avente carattere occasionale, e ciò anche quando si tratti di un terreno

che possieda vocazione edificatoria e sia, pertanto, destinato a tale utilizzazione dal soggetto cessionario;

b) l'inerenza dei beni strumentali all'impresa deriva dal sistema del codice civile, il quale considera pertinenti all'azienda i «beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa» (art. 2555) ed è riconosciuta in diverse leggi d'imposta. Ad esempio, nel TUIR vengono definiti come «relativi all'impresa» i beni diversi da quelli oggetto dell'attività produttiva, e cioè i beni strumentali, tanto che vengono considerate come reddito d'impresa le plusvalenze realizzate dalla loro cessione a titolo oneroso. Invece, gli immobili «che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa» sono soggetti al regime del reddito fondiario, e non a quello del reddito d'impresa;

c) la nozione di esercizio dell'impresa limitata alla produzione o scambio di beni, con esclusione di quelli che non sono oggetto dell'attività produttiva non può essere accolta in quanto riduttiva. La vendita di un bene immobile strumentale non può, infatti, essere diversamente considerata - ai fini dell'assoggettamento ad IVA - dalle periodiche cessioni di beni strumentali, le quali costituiscono un evento fisiologico del ciclo produttivo (si pensi alle vendite o permutate di macchinari, necessarie per la sostituzione di quelli usurati o tecnicamente sorpassati).

L'assoggettamento ad imposta proporzionale di registro non potrebbe, invece, escludersi per quei beni immobili che, pur essendo appartenenti all'impresa, sono estranei all'attività della stessa, mentre la cessione di un terreno edificatorio non è esclusa dal regime IVA (art. 2, comma secondo, lett. c, del D.P.R. n. 633/1972), pur essendo tale bene appartenente ad impresa agricola e di fatto destinato alla produzione agricola.

Anche l'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione del 20/03/2008 n. 106, ha affermato che la cessione di terreno edificabile e' assoggettata ad IVA anche se effettuata nell'esercizio di una attività d'impresa agricola svolta in via accessoria da una Fondazione. Le operazioni di cessione in questione, pertanto sulla base delle disposizioni di carattere generale che disciplinano l'imposta sul valore aggiunto devono essere assoggettate ad Iva semprechè effettuate da un soggetto passivo d'imposta nell'esercizio della propria attività d'impresa o professione. In particolare, per quanto concerne la Fondazione, si fa presente che l'articolo 4, quarto comma del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, prevede che gli enti pubblici e privati che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole acquistano comunque la soggettività di imposta per le cessioni di beni o prestazioni di servizio

fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole. Ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto occorre verificare, pertanto, se l'operazione viene effettuata nel quadro dell'attività istituzionale o nell'esercizio dell'attività accessoria di impresa agricola, e se il terreno oggetto della vendita venga utilizzato nell'attività istituzionale della Fondazione o, se diversamente, venga di fatto utilizzato nell'esercizio dell'attività di impresa agricola. Qualora il terreno oggetto della cessione venga effettivamente utilizzato nell'esercizio dell'attività di impresa agricola svolta in via accessoria dalla Fondazione, risulta realizzato anche il presupposto soggettivo per l'applicazione dell'imposta di cui all'art. 4, comma 4, del DPR n. 633 del 1972.

## **2.2. Attribuzione beni ai soci**

Con la Risoluzione n. 191/E del 23 luglio 2009, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che agli effetti delle imposte indirette, l'assegnazione dei beni ai soci è esclusa da Iva, ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 6), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, se "a monte" non è stata detratta l'imposta.

Sono, infatti, assimilate alle cessioni "in senso stretto", di cui al comma 1 dell'art. 2 del D.P.R. n. 633/1972 le assegnazioni ai soci fatte a qualunque titolo da società di ogni tipo ed 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. Salvo i casi di assegnazione di denaro (o crediti in denaro) o di azienda (o ramo d'azienda), le assegnazioni di beni fatte, "a qualunque titolo", ai soci, associati e partecipanti da società di ogni tipo ed oggetto e da enti (pubblici e privati) costituiscono sempre cessioni di beni (ad esempio, distribuzione di utili, liquidazione del patrimonio sociale, rimborso a seguito di recesso, liquidazione della quota del socio defunto agli eredi, eccetera). La base imponibile deve essere determinata ricorrendo al "valore normale" dei beni assegnati. Laddove, invece, l'assegnazione riguardi atti rientranti nella categoria delle "prestazioni di servizi" (ad esempio, contratto di locazione), la base imponibile è costituita dall'ammontare delle spese sostenute per l'esecuzione dei servizi. L'assimilazione delle assegnazioni ai soci alle operazioni imponibili implica, pertanto, che le stesse siano escluse da Iva quando riguardano: beni oggettivamente esclusi da Iva (Comm. trib. centr. 27 giugno 1994, n. 2923); beni per i quali l'Iva "a monte" non è stata detratta (ris. n. 194/E del 17 giugno 2002). In particolare, si afferma che la detrazione, quale condizione per l'imponibilità dell'operazione, non si evince dalla norma interna, bensì da quella comunitaria di riferimento (art. 16 della Dir. n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006), così

come interpretata dalla Corte di Giustizia (sent. 17 maggio 2001, cause riunite C-322/99 e C-323/99), secondo cui i beni d'impresa, utilizzati per fini privati dell'imprenditore o destinati a finalità estranee all'impresa, sono tassati solo se non hanno consentito la detrazione in fase di acquisto.

### **2.3. Cessioni e conferimenti di aziende**

La giurisprudenza è in questa ipotesi intervenuta per **definire quando si ha una cessione o conferimento d'azienda**.

In linea di principio, per la Cassazione (Sent. n. 10966/2009) non basta l'esistenza di una molteplicità di beni perché possa ipotizzarsi anche l'esistenza di una azienda, occorrendo, invece, che si tratti di beni organizzati.

Infatti, il carattere precipuo dell'azienda, secondo la nozione civilistica dell'istituto, e' dato dall'"organizzazione dei beni finalizzata all'esercizio dell'impresa" intesa come opera unificatrice dell'imprenditore funzionale alla realizzazione di un rapporto di complementarietà strumentale tra beni destinati alla produzione (Cass. n. 4319/1998), per cui e' legittima la configurazione della fattispecie della cessione di azienda tutte le volte in cui la relativa convenzione negoziale abbia avuto ad oggetto il trasferimento di beni organizzati in un contesto produttivo (anche solo potenziale) dall'imprenditore per l'attività d'impresa. Di conseguenza, ove sussista una cessione di beni strumentali, atti, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio di impresa, si deve ravvisare una cessione di azienda soggetta ad imposta di registro, mentre la cessione di singoli beni, inidonei di per se' ad integrare la potenzialità produttiva propria dell'impresa, deve essere assoggettata ad Iva (Cass. n. 897/2002).

Ai fini dell'assoggettamento all'imposta di registro, poi, non si richiede che l'esercizio dell'impresa sia attuale, essendo sufficiente l'attitudine potenziale all'utilizzo per un'attività d'impresa (Cass. n. 17613/2008), ne e' esclusa la cessione d'azienda per il fatto che non risultino cedute anche le relazioni finanziarie, commerciali e personali (Cass. n. 11457/2005, ha affermato che ai fini dell'individuazione dell'operazione di cessione di azienda e' irrilevante la circostanza che nel complesso dei beni ceduti siano esclusi i beni immateriali, quando la parte di impresa trasferita sia idonea allo svolgimento di un'attività economica autonoma).

In una particolare fattispecie la Corte (Sentenza n. 4452/2003) ha sostenuto che in caso di **trasferimento del marchio di impresa con l'azienda** si deve procedere ad una distinta tassazione, cioè all'imposta di registro per la tassazione della cessione dell'azienda o di un suo ramo e all'IVA per il trasferimento del marchio (il quale, a

norma dell'art. 3 comma 2 del D.P.R. 633/1972 costituisce prestazione di servizi), se effettuate verso corrispettivo. Infatti, sia nel caso di cessione dell'azienda o di un suo ramo congiuntamente con quella del marchio, sia in caso di trasferimento del marchio separatamente dall'azienda, la normativa sul piano tributario e' rimasta quella originaria alla modifica dell'art.2573 c.c., secondo cui la cessione di azienda e' soggetta all'imposta di registro e il trasferimento del marchio all'IVA, indipendentemente dalla contestualita' o meno delle due operazioni.

### **3. Efficacia della cessione ed effetti delle clausole particolari**

- Per la giurisprudenza il pagamento di somme di denaro (o la dazione di cose fungibili), effettuato a titolo di **caparra confirmatoria** di un contratto di compravendita di bene immobile, è soggetto ad Iva ed all'obbligo di fatturazione solo nella misura in cui tali somme (o cose fungibili) siano destinate ad **anticipazione del prezzo** per l'acquisto del bene, per volontà delle parti, accertabile dal giudice di merito in base ad elementi intrinseci ed estrinseci al contratto (Cass. n. 7348/2003, Cass. n. 1320/2007).

Più in particolare, con riferimento all'Iva nell'ipotesi di cessione di immobili, bisogna considerare che il presupposto impositivo si verifica, ai sensi dell'art. 6, commi 1 e 4, del D.P.R. n. 633/1972, al momento del passaggio di proprietà degli stessi; e, qualora venga versato un anticipo del prezzo in previsione degli effetti reali, alla data del pagamento di questo e limitatamente all'importo destinato a tal fine (Cass. n. 7348/2003, n. 14532/2000, n. 7056/1992).

Anche laddove sia concluso un contratto preliminare di compravendita di immobili, l'operazione posta in essere è rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto nella misura in cui sia stato corrisposto parte del prezzo - in forma di anticipo o di accollo di debito - con conseguente legittimità della detrazione dell'imposta ora per allora fruita (Cass. n. 12192/2008).

Partendo dal presupposto che nell'ipotesi di cessione di immobili, l'obbligo, per il venditore, di procedere a fatturazione ai fini Iva sorge ai sensi dell'art. 6, commi 1 e 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, al momento del passaggio di proprietà dei beni (e, qualora venga versato, in previsione degli effetti reali, un anticipo del prezzo, l'operazione si considera effettuata alla data del pagamento, ma solo limitatamente all'importo pagato), la Cassazione (Sent. n. 6487/2007) ha affermato che in caso di contratto preliminare di compravendita immobiliare, **il rilascio di cambiali a copertura del corrispettivo** determina l'obbligo di fatturazione solo nella parte in cui l'obbligo di

pagamento sia attuale, non anche per la parte dell'importo in relazione alla quale il debitore abbia semplicemente promesso il pagamento (ossia per quella relativa alle cambiali non ancora scadute). Il quesito giuridico che ha valutato la Corte è consistito nello stabilire se, ai fini Iva, la consegna di pagherò cambiari, che contengono una promessa di pagare una certa somma ad una data scadenza, potesse essere considerata pagamento. Ai fini della risposta a tale quesito è irrilevante che la cambiale possa o no circolare in quanto ciò che è decisiva è la circostanza che il rilascio della stessa possa essere equiparato al pagamento e non già l'eventuale possibilità che alle stesse conseguenze pratiche il prenditore possa addivenire cedendo ad altri il titolo. La Corte ha ritenuto che così impostata la questione, deve ritenersi che il rilascio di pagherò cambiario possa essere equiparato al pagamento ai fini Iva unicamente nell'ipotesi in cui l'obbligazione di pagare sia già scaduta in quanto solo in tale caso può ritenersi intervenuto un evento giuridicamente rilevante equiparabile al pagamento per la sostanziale identità, ai fini pratici, dei due fenomeni. Diversamente, se la cambiale non è ancora scaduta, il solo rilascio non autorizza alcuna equiparazione al pagamento, posto che la sua natura di mera obbligazione di un futuro pagamento ne impedisce l'assimilazione alla consegna di denaro immediatamente spendibile. (**Cass. n. 7348/2003**).

Anche l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 197 del 01/08/2007, ha sostenuto che la previsione nel preliminare del versamento di una somma di denaro "mediante imputazione al prezzo a titolo di caparra confirmatoria e acconto prezzo" attribuisce alla caparra anche la funzione di anticipazione del corrispettivo in aggiunta a quella di liquidazione anticipata del danno da inadempimento.

Afferma l'Agenzia che, **a differenza dell'acconto, la caparra confirmatoria**, definita sotto il profilo civilistico dall'art.1385 c.c., non rappresenta un anticipo del prezzo pattuito, rivestendo natura risarcitoria in caso di inadempimento contrattuale. La stessa rappresenta, infatti, la liquidazione convenzionale anticipata del danno in caso di inadempimento di una delle parti. Secondo la giurisprudenza di legittimità, la dazione anticipata di una somma di danaro, effettuata al momento della conclusione del contratto, costituisce caparra confirmatoria qualora risulti espressamente che le parti abbiano inteso attribuire al versamento anticipato non solo la funzione di anticipazione della prestazione, ma anche quella di rafforzamento e garanzia dell'esecuzione dell'obbligazione contrattuale, assumendo così la caparra confirmatoria, la funzione di liquidazione convenzionale del danno da inadempimento (Cass. n. 28697/2005, Cass. n. 4047/2007).

Pertanto, anche nel caso in cui l'operazione di trasferimento immobiliare è soggetta ad IVA, il trattamento fiscale del preliminare sarà differente a seconda che preveda il versamento di una somma a titolo di acconto o di caparra confirmatoria. Il versamento di un acconto, rappresentando l'anticipazione del corrispettivo pattuito, assume rilevanza ai fini IVA con il conseguente obbligo, per il cedente o prestatore, di emettere la relativa fattura, con addebito dell'imposta; l'aliquota applicabile è quella vigente al momento del pagamento dell'acconto. La caparra confirmatoria, anche se prevista da un'apposita clausola contrattuale, non costituisce, invece, il corrispettivo di una prestazione di servizi o di una cessione di beni, in quanto assolve - come precisato in precedenza - una funzione risarcitoria. La stessa non è, quindi, soggetta a IVA per mancanza del presupposto oggettivo di cui agli articoli 2 e 3 del DPR 633/1972.

Conforme a tale interpretazione è la prassi amministrativa: le somme versate a titolo di caparra confirmatoria, non costituendo un parziale pagamento anticipato del prezzo, non rientrano nell'ambito applicativo dell'IVA (cfr. risoluzione dell'Amministrazione finanziaria del 19 maggio 1977, n. 411673). In proposito è stato specificato che "(...) La caparra confirmatoria versata da una delle parti di un atto di compravendita in sede di stipula di un contratto preliminare è soggetta all'imposta (di registro) in misura proporzionale. In tal senso, non rileva la circostanza che tale somma, versata a titolo di caparra, al momento della conclusione del contratto per atto pubblico divenga parte del corrispettivo soggetto ad Iva, in quanto, al fine del contratto preliminare la somma in questione deve essere considerata caparra e non acconto sul prezzo di futura cessione (...)" (Risoluzione del 3 gennaio 1985, n. 251127). Affinché la somma versata a titolo di caparra confirmatoria rilevi anche come anticipazione del corrispettivo pattuito, soggetta a IVA al momento del pagamento alla controparte, è necessario che le parti attribuiscono espressamente alla predetta somma, in aggiunta alla funzione di liquidazione anticipata del danno da inadempimento, anche quella, rilevante a seguito dell'esecuzione, di anticipazione del corrispettivo. La previsione nel preliminare del versamento di una somma di denaro "mediante imputazione al prezzo a titolo di caparra confirmatoria e acconto prezzo" attribuisce alla caparra questa ulteriore funzione. Secondo l'orientamento della Suprema Corte, ove sia dubbia l'effettiva intenzione delle parti, le somme versate anteriormente alla formale stipulazione di un contratto a prestazioni corrispettive (ed in particolare di un contratto di compravendita) devono ritenersi corrisposte a titolo di anticipo (o di acconto) sulla prestazione dovuta in base all'obbligazione principale, e non già a titolo di caparra, non potendosi ritenere che le parti si siano tacitamente assoggettate ad una "pena civile", ravvisabile nella

funzione risarcitoria della caparra confirmatoria (Cass. n. 3833/1977)

- Con la Sent. n. 11254/2001, la Cassazione ha affermato che in base al disposto degli artt. 2 e 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nel testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 1 del D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24, rientrano nell'ambito di applicazione dell'Iva **le assegnazioni in proprietà di alloggi di edilizia economica e popolare con patto di futura vendita poste in essere da una società commerciale.**

È stato in particolare rilevato (cfr. Cass. n. 3555/1997) che nelle locazioni con patto di futura vendita il trasferimento della proprietà avviene per effetto del contratto di compravendita dell'alloggio (per tutte: Cass. 12 maggio 1990, n.4099). Essendo poi normale che l'atto di assegnazione viene in genere posto in essere da una società commerciale, avuto riguardo al rapporto di alternatività fra l'imposta di registro e l'Iva di cui all' art. 40 del D.P.R. n. 131 del 1986, è dovuto il secondo tributo e non l'imposta proporzionale di registro (quest'ultima applicabile solo in misura fissa).

- Con la Risoluzione n. 205 del 06/08/2009, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che in caso di **transazione che preveda la retrocessione a titolo gratuito di beni alla curatela di una società fallita**, l'operazione deve essere assoggettata ad Iva (art. 2, secondo comma, n. 4, del d.P.R. n. 633 del 1972), e la base imponibile e' costituita dal valore normale dei beni trasferiti. Qualora sia esercitata la rivalsa (che non e' obbligatoria ai sensi dell'art. 18 del d.P.R. n. 633 del 1972, trattandosi di cessione gratuita), la curatela del fallimento avrebbe il diritto di computare in detrazione l'importo pagato in relazione all'operazione.

- Con la sentenza n. 11267/2001, la Corte di Cassazione, ha affermato che nel sistema dell'IVA, che considera il mandatario senza rappresentanza operatore in proprio (artt. 3, terzo comma, e 13, secondo comma, lett. b, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), la **cessione di valori mobiliari fiduciariamente intestati** - inquadrabile, pur nella sua peculiarità, nello schema dell'interposizione gestoria - deve essere imputata alla società fiduciaria.

E' certo esatto che, nell'ipotesi considerata, "effettivi proprietari" dei beni affidati alla società fiduciaria sono i fiducianti (art. 1, ultimo comma, r.d. 29 marzo 1942, n. 239) e che, pertanto, l'intestazione del titolo al nome della società fiduciaria, pur non potendo dirsi "fittizia" (perché effettivamente voluta) ha carattere "formale",

estrinsecandosi nell'attribuzione della legittimazione all'esercizio di diritti altrui (Cass. 10 dicembre 1984, n. 6478; 21 maggio 1999, n. 4943; 14 ottobre 1997, n. 10031). Va tuttavia rilevato che l'applicazione delle norme in tema di IVA e' legata a presupposti di carattere formale, che non consentono di distinguere tra le due posizioni appena delineate, come e' evidenziato dall'art. 2, secondo comma, n. 3, e dall'art. 13, secondo comma, lett. b), DPR n. 633/1972, che, ricomprendendo tra le operazioni imponibili anche "i passaggi dei beni dal committente al commissionario o dal commissionario al committente", escludono che le vendite e gli acquisti effettuati in esecuzione di contratti di commissione possano essere imputati direttamente al committente. Tale principio non opera solo nei rapporti tra committente e commissionario, ma si estende ad ogni ipotesi in cui il soggetto passivo agisce in nome proprio ma nell'interesse di altro soggetto, come si desume dagli artt. 3, terzo comma, e dall'art. 13, terzo comma lett. b), dello stesso decreto che, in linea con quanto stabilito dal legislatore comunitario (art. 6, quarto paragrafo, direttiva CEE 77/388 del 17 maggio 1977) considerano il mandatario senza rappresentanza quale "operatore in proprio". Ed e' quindi applicabile anche alle operazioni effettuate dal fiduciario nell'interesse del fiduciante, posto che anche tali atti, pur nella loro peculiarita', debbono essere inquadrati nel piu' ampio schema della interposizione gestoria (Cass. 23 giugno 1998, n. 6246). Non vi e' dubbio, pertanto, che la cessione dei titoli fiduciariamente intestati debba, ai fini dell'IVA, essere imputata alla societa' fiduciaria. Non vale osservare, in contrario, che detta operazione, dal punto di vista civilistico, e' direttamente efficace per il fiduciante, dal momento che, anche in assenza di un mandato fiduciario, gli atti compiuti dall'interposto non sono privi di un qualche effetto diretto per il gerito (arg ex artt. 1705, secondo comma, 1706, primo comma, 1707, c.c.) e che, per quel che riguarda piu' specificamente le alienazioni, si e' ormai chiarito che tali atti possono essere validamente ed efficacemente effettuati in nome proprio dal mandatario sulla base dell'investitura ricevuta dal mandante, senza necessita' di un previo trasferimento del bene in suo favore ad altro titolo (Cass. 7 dicembre 1994, n. 10522).

- Con la sent. n. 12044/2009, la Corte, ha ritenuto che il **contratto di lease-back** presenta autonomia strutturale e funzionale (Cass. n. 10805/95, n. 4612/98) quale contratto d' impresa, atto a realizzare un'alienazione a scopo di garanzia (il lease-back è un contratto atipico rientrante nell'autonomia delle parti ex art. 1322 c.c., composto sostanzialmente da due contratti - uno di vendita e uno di leasing - locazione finanziaria), con la quale l'utilizzatore finale vuole ottenere una somma di danaro non a

titolo di mutuo (per ciò basterebbe ottenere in prestito la somma richiesta dando una garanzia ipotecaria sul bene), ma mantenere la disponibilità di un bene di cui cede la titolarità, per poi riacquistarla.

Il sostanziale disconoscimento, da parte degli uffici finanziari (almeno per un certo periodo) di tale complesso negozio, che consente all'impresa liquidità immediata attraverso l'alienazione di un bene strumentale di cui conserva l'uso con facoltà di riacquistarne la proprietà, ha comportato, nello stesso periodo, la convinzione per gli stessi Uffici, che tale contratto dovesse essere visto unitariamente come contratto di mero finanziamento, esente da IVA, o comunque con IVA non detraibile.