

FISCO E SENTENZE

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

Compravendite. Sulla registrazione del contratto si applica l'imposta per la vendita dei beni immateriali e non degli immobili

Volumetria, fisco soft sulle cessioni

Il trasferimento della capacità edificatoria va tassato con l'aliquota del 3% anziché del 9%

Angelo Busani

Il contratto con cui un soggetto che non agisce nell'esercizio di un'impresa effettua una cessione di volumetria è da registrare con l'applicazione dell'imposta del 3% (cioè l'aliquota propria delle cessioni a titolo oneroso di beni diversi dagli immobili e di diritti diversi dai diritti reali immobiliari) e non con l'aliquota propria delle cessioni a titolo oneroso di beni immobiliari (attualmente l'aliquota del 9% e, antecedentemente, dell'8%). È quanto deciso dalla Commissione tributaria regionale del Piemonte, sezione 31, con sentenza n. 721 dell'8 giugno 2016 (presidente Pisanu, relatore Borgna).

La volumetria (o cubatura) è la capacità edificatoria di un fondo, derivante dalle previsio-

ni contenute negli strumenti urbanistici di pianificazione del territorio. Tali strumenti urbanistici talora consentono di "staccare" la volumetria che sarebbe realizzabile su un dato fondo (impedendone o limitandone dunque l'edificabilità) per imprimerla su un altro fondo, al fine di dotare quest'ultimo di una capacità edificatoria maggiore rispetto a quella che gli apparterebbe di per sé.

La questione della natura mobiliare o immobiliare della volumetria (e le conseguenti implicazioni di questa discussione, non solo di carattere tributario) per decenni ha affaticato studiosi e addetti ai lavori. Si tratta però di una tematica che negli ultimi tempi ha avuto una decisa svolta, non solo perché la Cassazione (sentenza 20623/2009) ha decisamente qualificato la volu-

metria come "bene mobile", ma anche perché nel Codice civile è stato introdotto l'articolo 2643, n. 2-bis (ad opera del Dl 70/2011, convertito dalla legge 106/2011), il quale ha reso possibile la trascrizione nei registri immobiliari dei contratti che trasferiscono, costituiscono o modificano diritti edificatori. Con ciò, lo scenario è radicalmente cambiato, principalmente perché:

■ se è vero che il diritto edificatorio necessariamente "decolla" da un fondo e, infine, "atterra" su un altro fondo, nel quale viene materialmente sfruttato, è pure vero che la volumetria può stare a lungo "in volo", completamente staccata dal fondo di decollo e dal fondo di atterraggio; e che il diritto edificatorio può essere oggetto di una catena di successive cessioni, da un precedente avente causa a un

nuovo avente causa, senza nessuna connessione con alcun fondo; insomma, un insieme di situazioni che nulla hanno a che fare con un vero e proprio diritto reale, perché non presentano nessuno di quei caratteri di immediatezza e di inerenza che sono i tratti identificativi di qualsiasi diritto reale;

■ più in generale, il distacco del diritto edificatorio da un fondo in vista della sua futura allocazione su altro fondo, sono solo una parte dell'iter da compiere per poter concretamente imprimere la volumetria sul fondo di atterraggio: la cessione del diritto volumetrico è un mero presupposto del procedimento amministrativo che va svolto presso il Comune competente per ottenere un titolo edilizio che consenta il prelievo della volumetria da un fondo e la sua



Cessione di volumetria

● È il contratto con il quale viene ceduta la capacità edificatoria di un fondo, a patto che gli strumenti urbanistici consentano di spostare la cubatura da un fondo ad altro, con il risultato che il fondo di decollo diventa in edificabile o capace di ospitare costruzioni di volumetria inferiore a quella ante cessione e che, sul fondo "di atterraggio" è realizzabile una volumetria maggiore di quella che sarebbe stata realizzabile senza l'acquisto in questione.

allocazione su un altro.

Non si è dunque lontano dal vero se da quest'ultimo rilievo si derivi che, quando la volumetria viene ceduta dal titolare del fondo dal quale essa è prelevata, essa è una sorta di bene immateriale: bene perché si tratta di un'entità che è possibile oggetto di diritti, immateriale perché non è un'entità concreta, ma una creazione dell'intelletto umano. Tutto, insomma, meno che un diritto reale di natura immobiliare, anche se indubbiamente origina da una proprietà immobiliare e da un atto dispositivo del titolare di un diritto di proprietà immobiliare.

IN ESCLUSIVA PER GLI ABBONATI

Le sentenze commentate in pagina
www.quotidianofisco.ilssole24ore.com**Accertamento.** Il regime in vigore dal 2 ottobre 2003

Amministratore di fatto escluso dalle sanzioni a carico della società

Fabrizio Cancelliere
Gabriele Ferito

L'amministratore di fatto non risponde delle sanzioni per le violazioni fiscali commesse dalla società, in quanto la responsabilità ricade unicamente su quest'ultima. Lo ha affermato la Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, con sentenza 152/67/2016, depositata il 15 marzo scorso (presidente eretore Montanari).

La vicenda trae origine da un atto di contestazione emesso dalla Direzione provinciale di Bergamo, con il quale vengono irrogate ingenti sanzioni amministrative per gli anni 2006-2009 nei confronti di una persona fisica ritenuta amministratore di fatto di una società partecipante di un articolato sistema di frode fiscale.

Il contribuente impugna il provvedimento lamentando di non essere mai stato amministratore - nemmeno di fatto - della società e che, comunque, non può sussistere alcuna sua responsabilità amministrativa ai sensi dell'articolo 7, Dl 269/2003, entrato in vigore il 2 ottobre 2003.

I giudici di primo grado confermano la pretesa sanzionatoria del fisco, ma la commissione tributaria regionale accoglie l'appello del contribuente e ribalta il verdetto, annullando integralmente l'atto impositivo e condannando l'agenzia delle Entrate alla rifusione delle spese di entrambi i giudici.

I giudici di secondo grado, richiamando anche numerose sentenze della Corte di cassazione (4775/2016, 13730/2015 e 9122/2014), ricordano che l'articolo 7 del Dl 269/2003, ha introdotto il principio per cui la re-

sponsabilità per le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società ed enti con personalità giuridica è posta esclusivamente a carico della persona giuridica.

Pertanto, con l'entrata in vigore di questa norma non sono più applicabili le regole originariamente introdotte dalla riforma del sistema sanzionatorio realizzata con il Dlgs 472/1997, che, accogliendo il modello affittivo tipico delle sanzioni penali basate sulla personalizzazione della sanzione, aveva optato per l'applicabilità della sanzione in capo all'autore materiale dell'illecito.

In particolare, l'articolo 11 del Dlgs 472/1997 prevedeva una forma di responsabilità solidale della persona fisica (autore dell'illecito) con la società per il pagamento della sanzione, pertanto il fisco poteva rivolgersi ad entrambi i soggetti per il pagamento delle relative somme, non esalva poi l'azione di regresso della società nei confronti della persona fisica responsabile principale ed esclusiva. Per effetto della norma transitoria introdotta dal Dl 269/2003, la vecchia disciplina può trovare applicazione solamente nelle ipotesi in cui le violazioni siano contestate o le sanzioni irrogate prima della data di entrata in vigore del medesimo decreto legge, avvenuta il 2 ottobre 2003.

Pertanto, considerato che nel caso di specie l'atto di contestazione era stato notificato all'amministratore di fatto in data 26 agosto 2014, la commissione conclude che il provvedimento è illegittimo e va annullato, non potendo l'amministratore essere chiamato a rispondere delle sanzioni relative al rapporto fiscale proprio della società.

Procedimento. Il contribuente ha diritto a una risposta se l'istanza non è palesemente infondata e non c'è già stata una pronuncia irrevocabile

Autotutela, silenzio-rifiuto a maglie strette

Antonio Porracciolo

Il silenzio tenuto dall'amministrazione finanziaria sulla richiesta di riesame avanzata dal contribuente è illegittimo quando l'istanza non è palesemente infondata e la questione non è stata decisa con pronuncia irrevocabile. È quanto emerge dalla sentenza 1765/1/2016 della Ctr Lazio (presidente Terrinoni, relatore Bersani) del 5 aprile.

La vicenda scaturisce da un'intimazione di pagamento, con cui l'agenzia delle Entrate aveva chiesto a una donna il versamento dell'imposta dovuta dal suo coniuge deceduto per la compravendita di

un immobile. L'erede aveva impugnato l'atto, chiedendo l'estensione del giudicato di una sentenza con cui gli altri coobbligati del marito avevano ottenuto l'annullamento della pretesa, e arrivando fino in Cassazione. La Suprema corte aveva, però, escluso che ricorressero i presupposti per beneficiare di tale estensione. Così le Entrate avevano emesso una cartella con cui chiedevano alla donna il pagamento di 248 mila euro.

Nel 2013 l'interessata, essendo coerede insieme al figlio, aveva domandato all'Agenzia di limitare la pretesa al 50% di quanto richiesto, sostenendo che in mate-

ria tributaria gli eredi non sono responsabili in via solidale. L'amministrazione non aveva risposto, sicché sull'istanza si era formato il silenzio-rifiuto.

La donna ha quindi impugnato il diniego, chiedendo alla Ctp di dichiarare l'illegittimità dell'omessa risposta e di limitare il diritto del fisco al pagamento di metà della somma. La Ctp aveva respinto il ricorso «per effetto dell'esistenza del giudicato»; aveva, inoltre, escluso la possibilità di ridurre gli importi richiesti dall'ufficio, tenuto conto della «natura solidale dell'obbligazione» e della «definitività del titolo che la riguarda».

La ricorrente ha allora presentato appello, ribadendo, fra l'altro, le ragioni esposte in primo grado.

Con la sentenza in esame, la Ctr afferma che, in materia di istanze contro il diniego di annullamento in autotutela, il ricorso è ammissibile solo per contestare la legittimità del rifiuto e non per porre in discussione la pretesa tributaria.

La Commissione aggiunge quindi che, in base all'articolo 2 del Dm 37/1997, l'amministrazione può annullare l'atto nei casi di illegittimità dell'imposizione, dovuta anche a errore sul presupposto dell'imposta. Ipotesi, questa, in cui rientra l'erronea valutazione

del presupposto d'imposta per l'erede, giacché il tributo è dovuto in misura proporzionale alla quota ereditaria e non costituisce un'obbligazione solidale.

L'istanza dell'appellante era dunque compresa «di diritto tra quelle per le quali l'amministrazione aveva il dovere di compiere un vaglio, non essendo palesemente infondata». Inoltre, sulla questione della solidarietà non era stata pronunciata una decisione irrevocabile; di conseguenza, non si rientrava nell'ipotesi del comma 2 dello stesso articolo 2, che impedisce l'annullamento d'ufficio «per motivi sui quali sia

interventuta sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria».

Così la Ctr dichiara l'illegittimità del silenzio-rifiuto e «rimette la decisione all'autorità amministrativa».

La Ctr riconosce quindi alla ricorrente il diritto (con il correlativo obbligo dell'amministrazione) di ottenere una risposta della Pa, e di ottenerla in conformità alla normativa sull'imposizione agli eredi. Se la Pa non provvede, la ricorrente (se e quando la sentenza passerà in giudicato in senso favorevole a quest'ultima) potrà quindi rivolgersi nuovamente al giudice tributario con il giudizio di ottemperanza (articolo 70 Dlgs 546/1992).

Processo. Se l'impugnazione è parziale il ricorso al giudice di secondo grado è inammissibile

Stop all'appello se per un vizio non si contestano tutti i capi

Ferruccio Bogetti
Gianni Rota

Impugnazione e acquiescenza parziali rendono inammissibile l'appello. E questo anche quando la motivazione di un singolo vizio è articolata in più capi decisionali.

È l'applicazione data dalla Ctr Lombardia (sentenza 2206/42/2016, presidente De Ruggiero, relatore Rota) dei due principi generali secondo cui l'impugnazione parziale può comportare l'acquiescenza espressa alla pronuncia, mentre l'acquiescenza parziale può determinare la rinuncia tacita all'impugnazione.

Il caso riguarda un'impresa creditrice di una società fallita che chiede di insinuarsi nel passivo, ma vede la propria domanda bocciata dal tribunale. L'impresa si oppone e, questa

volta, il tribunale ammette il credito per oltre 105 mila euro. Dopo di che, l'amministrazione richiede alla curatela il registro nella misura del 3 per cento.

La curatela ricorre contro la tassazione sostenendo che: ■ il decreto di ammissione allo stato passivo emesso dal tribunale è un atto endoprocedimentale che ha ad oggetto un credito e stabilisce il diritto del creditore al concorso nella ripartizione della massa attiva; ■ il credito ammesso allo stato passivo riguarda operazioni già assoggettate a Iva e quindi la sua eventuale tassazione violerebbe il principio di alternatività Iva-registro.

Entrambe le lamentele vengono accolte dalla Ctr, secondo la quale il decreto di ammissione allo stato passi-

vo ha natura endoprocedimentale e il credito ammesso allo stato passivo non può essere tassato due volte.

L'amministrazione appellata contestando però solo la prima questione. La Ctr se ne accorge e dichiara inammissibile l'impugnazione per due motivi: ■ impugnazione parziale della sentenza e acquiescenza espressa all'impugnazione. Per il secondo comma dell'articolo 329 del Codice di procedura civile (applicabile anche al processo tributario) l'impugnazione parziale comporta acquiescenza espressa al capo della sentenza non impugnato. Questo comportamento attivo genera il primo profilo di inammissibilità.

■ acquiescenza parziale alla sentenza e rinuncia tacita al-

l'impugnazione. Per il primo comma dell'articolo 329 del Codice di procedura civile l'acquiescenza parziale comporta una rinuncia tacita all'impugnazione del capo della sentenza sfavorevole. Questo comportamento passivo genera il secondo profilo di inammissibilità.

Se nel ricorso introduttivo è stato dedotto il vizio e la sentenza lo ha accolto con più capi decisionali autonomi, l'appellante deve impugnarli tutti con riferimento a ogni singolo vizio. Altrimenti, si ha l'acquiescenza al capo non impugnato e la rinuncia all'impugnazione dell'intero vizio.

Di conseguenza, per più vizi dedotti e con più capi di accoglimento per ciascun vizio, la mancata impugnazione del capo comporta l'inammissibilità parziale dell'appello per quello specifico vizio, che, se ha effetto assorbente sugli altri vizi (ad esempio, difetto di motivazione) genera a cascata l'inammissibilità totale dell'appello.

Riscossione. L'agente deve specificare le ragioni anche se la dilazione si interrompe d'ufficio

Decadenza dalle rate: va motivata l'intimazione per l'intero debito

Marco Nesi
Roberto Torelli

L'agente della riscossione deve sempre motivare l'intimazione di pagamento determinata dalla decadenza dalla rateazione, anche se si tratta di un'ipotesi prevista per legge. Un obbligo che, a maggior ragione, sussiste nel caso in cui, nel corso della rateazione, il contribuente abbia chiesto e ottenuto una proroga della dilazione. Il rapporto tra il contribuente e l'agente della riscossione deve infatti rispettare i principi della collaborazione reciproca, della buona fede e della trasparenza degli atti.

Questo è il principio che è stato affermato dalla Ctr di Bari, nella sentenza 1388/11/2016 (presidente Attimonelli, relatore Napoliello) depositata il 15 aprile 2016.

La controversia riguardava

l'impugnazione di un'intimazione di pagamento emessa ai sensi dell'articolo 50 del Dpr 602/73, mediante la quale l'agente della riscossione intimava il pagamento integrale in un'unica soluzione di somme relative a cartelle di pagamento già notificate in relazione alle quali il contribuente aveva chiesto ed ottenuto la rateazione del relativo pagamento (ex articolo 19 del Dpr 602/73).

In particolare l'atto di intimazione emesso da Equitalia non specificava i motivi sottostanti alla richiesta di pagamento in unica soluzione di somme per le quali, in precedenza, lo stesso agente della riscossione aveva concesso la dilazione di pagamento.

Contro tale atto il contribuente ricorreva dinanzi alla commissione tributaria provinciale

competente deducendo l'inesistenza della notifica (in quanto effettuata a mezzo Pec), la mancata instaurazione del contraddittorio preventivo alla richiesta di pagamento e il difetto di motivazione dell'atto.

I giudici di primo grado, dopo avere osservato che nel caso di specie al contribuente era stata concessa la dilazione di pagamento e che nell'atto di intimazione l'agente della riscossione non aveva dedotto né specificato se il contribuente fosse o meno decaduto dal beneficio della dilazione, ha accolto il ricorso dichiarando l'illegittimità dell'atto di intimazione impugnato per difetto di motivazione.

In particolare, i giudici hanno chiarito che, anche nel caso in cui la decadenza dalla dilazione dovesse operare d'ufficio, è co-

munque onere dell'agente della riscossione che intende avvalersi di tale decadenza specificare per quali motivi la stessa si sia avverata, così da consentire al contribuente di esercitare il proprio diritto di difesa.

Infatti, anche il rapporto tra il contribuente e l'agente della riscossione deve essere ispirato al rispetto del principio della collaborazione reciproca, della buona fede e della trasparenza degli atti posti in essere, i quali devono essere portati a conoscenza delle parti con i mezzi previsti dalla legge, al fine di consentire alle stesse parti di conoscere i motivi che li sorreggono.

In questo caso, pertanto, era onere dell'agente della riscossione indicare le ragioni della notifica dell'atto di intimazione di pagamento in presenza di una rateazione regolarmente concessa e non contestata, ed esporre le ragioni dell'avvenuta decadenza dal beneficio della dilazione di pagamento delle somme precedentemente iscritte a ruolo.

www.bs.ilssole24ore.com/summerschool

SUMMER SCHOOL 2016

INTENSIVE INTERNATIONAL PROGRAM

LUXURY GOODS MANAGEMENT

Milan, July 18th to 29th 2016

English Program

With the contribution of: **Moda²⁴**

Customer Service:
Tel. +39 02 (06) 3022.3857/3960
business.school@ilssole24ore.com

Il Sole 24 ORE Business School ed Eventi
Mudez Academy - via Tortona, 56 - Milan, Italy
Piazza dell'Indipendenza, 23 b/c - Rome, Italy
Organizzazione con sistemi di qualità certificati ISO 9001:2008

REGIONE SICILIANA
**AZIENDA DI RILIEVO NAZIONALE
E DI ALTA SPECIALIZZAZIONE
OSPEDALI CIVICO, G. DI CRISTINA
E BENFRATELLI**
AVVISO DI GARA n. 6459086
CIG 6736384FE8
È indetta procedura aperta per l'affidamento annuale, con eventuale rinnovo di un anno, del servizio di cassa. La partecipazione alla gara è riservata agli Istituti di Credito autorizzati ex D.lgs. n. 385/193. Il servizio dovrà essere svolto presso sportelli bancari ubicati nel territorio di Palermo.
L'incanto sarà disciplinato dal codice degli appalti e il criterio di aggiudicazione è quello del prezzo più basso (art. 95, comma 4, del D.lgs. 50/2016). **L'offerta dovrà esporre gli elementi specificati nel bando integrale a cui si fa espresso rinvio.** La celebrazione dell'asta è fissata per il 13.09.2016, ore 10,00 ed il termine ultimo di presentazione delle offerte è per le ore 09.00 del medesimo giorno. Il bando integrale e il capitolato speciale d'appalto che regoleranno il rapporto, sono visionabili e scaricabili presso il sito internet www.ama.sicvico.it.
IL DIRETTORE GENERALE
Dr. Giovanni Migliore

**AZIENDA TRASPORTI VERONA
SRL (ATV SRL)**
AVVISO DI OFFERTA AL PUBBLICO
ATV (Azienda Trasporti Verona) SRL, Lungadige Galtarossa n. 5, 37133 Verona, tel. 045.8057811, fax 045.8057800 rende noto che intende indire una procedura concorsuale per l'affidamento della fornitura di dispositivi elettronici atti al rinnovo e controllo di titoli di viaggio (biglietti e abbonamenti, entrambi contact-less), alla vendita di titoli di viaggio (contact-less e cartacei), unitamente al servizio di assistenza all'installazione e manutenzione quinquennale.
Valore indicativo del contratto di fornitura e manutenzione accessoria: euro 250.000,00.
Per eventuali informazioni, è possibile rivolgersi all'Ufficio Acquisti - tel.: 045.8057859.
Gli operatori economici interessati, che abbiano già esperienza nella fornitura di terminali di bigliettazione elettronica, devono far pervenire la propria manifestazione di interesse, in forma libera, tramite PEC all'indirizzo protocollo.atv@pec.it entro le ore 13,00 del 5 agosto 2016.
IL DIRETTORE GENERALE DI ATV SRL (dott. Stefano Zaninelli)

SYSTEM 24
COMUNICAZIONE PUBBLICITARIA
Per la pubblicità legale su Il Sole 24 Ore
Via Monte Rosa, 91 - 20149 Milano
Tel. 02 3022 3594-3257-3126
Fax. 02 3022 3259
email: legale@ilssole24ore.com
GRUPPO 24 ORE