

DOMANI SULLLE PAGINE DEL SOLE 24 ORE

CONTENZIOSO
Fair play da Equitalia sulla mediazione
 ▶ in Norme e tributi

1/E
 La circolare 2014 delle Entrate sulla mediazione tributaria

REDDITO D'IMPRESA
Il calcolo dello sgravio Ires comincia dall'Irap versata
 ▶ in Norme e tributi

L'ESPERTO RISPONDE
Locazioni, Fisco pesante se l'inquilino è moroso
 ▶ in allegato

Trasferimenti immobiliari. La circolare 2/E di venerdì 21 febbraio permette di fare il quadro definitivo della tassazione

Registro, stretta sulle agevolazioni

Le Entrate «salvano» conciliazione, divorzio-separazione e apporti a fondi

Angelo Busani

La legge riordina, riducendole, le agevolazioni sull'imposta di registro. Ma le Entrate salvano dalla stretta conciliazione, divorzio e separazione, nonché apporti a fondi. Chiarendo finalmente il significato dell'espressione contenuta nell'articolo 10, comma 4, del decreto legislativo 23/2011 («sono soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie»), la circolare delle Entrate 2/E del 21 febbraio 2014 permette così di fare il quadro definitivo delle fattispecie che attualmente hanno un trattamento migliore di quello «ordinario» e di quelle che, invece, non hanno più il trattamento agevolato goduto prima del 1° gennaio 2014.

Sono dunque attualmente oggetto d'imposizione agevolata:

a) gli atti relativi al procedimento di mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili, commerciali, che (articolo 17 Dlgs 28/2010)

Penalizzati Perdonano la norma di favore le cessioni di fabbricati esenti da Iva ceduti a società immobiliari di compravendita e i beni situati all'estero

sono esenti da imposte, fatta eccezione per il verbale di accordo che è esente dall'imposta di registro entro il limite di valore di 50mila euro, essendo dovuta invece l'imposta per la parte eccedente;

b) gli atti relativi ai procedimenti di separazione e divorzio che, ai sensi dell'articolo 19, legge 74/1987, sono esenti da imposizione;

c) i verbali di conciliazione giudiziale che, ai sensi dell'articolo 9, comma 9, legge 488/1999, sono esenti da imposta di registro se di valore non superiore a euro 51.645,69;

d) gli atti di trasferimento di terreni agricoli a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale, che pagano le imposte di registro e ipotecaria in misura fissa e l'imposta catastale dell'1% (articolo 2, comma 4-bis dell'194/2009);

e) gli atti di riorganizzazione di enti di natura politica, sindacale, di categoria, religiosa, assistenziale o culturale, che soppesano imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa (articolo 1, comma 737, legge di stabilità 2014);

f) gli atti di apporto a fondi

immobiliari chiusi, se costituiti da una pluralità di immobili prevalentemente locati al momento dell'apporto che pure scontano tutte le imposte in misura fissa (articolo 8, comma 1-bis, Dl 351/2001);

g) gli atti relativi all'organizzazione di Expo 2015 (articolo 19, comma 6, dell'accordo tra Italia e il Bureau international des expositions l'1 luglio 2012).

D'altro canto, perdono il trattamento di favore (e divengono soggetti alle normali aliquote dell'imposta di registro del 2,9 o 12%) principalmente:

a) i trasferimenti di immobili di interesse storico, artistico e archeologico (già beneficiario con il registro al 3%);

b) i trasferimenti di fabbricati esenti da Iva ceduti a società immobiliari di compravendita (già beneficiati con il registro all'1%);

c) i trasferimenti immobiliari a favore dello Stato, degli enti pubblici territoriali o dei consorzi costituiti esclusivamente tra gli stessi o a favore di comunità montane (già beneficiati con l'imposta di registro fissa);

d) i trasferimenti di immobili situati all'estero (già beneficiati con l'imposta di registro fissa);

e) i trasferimenti in favore delle istituzioni riordinate in aziende di servizi o in Onlus (già beneficiati con l'imposta di registro fissa);

f) i trasferimenti di beni immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati (già beneficiati con il registro all'1 per cento);

g) i trasferimenti di immobili compresi in piani di recupero (già beneficiati con l'imposta di registro fissa);

h) i trasferimenti di terreni agricoli a favore di coltivatori diretti e di imprenditori agricoli professionali finalizzati a costituire un compendio unico (i quali erano esenti da imposizione);

i) i trasferimenti a favore di giovani agricoltori (beneficiari con la riduzione di un quarto dell'imposta di registro);

l) gli acquisti di fondi rustici da parte di cooperative e società forestali (già beneficiati con l'imposta di registro fissa);

m) i trasferimenti di aree destinate ad insediamenti produttivi oppure nell'ambito di programmi pubblici di edilizia residenziale (già beneficiati con l'imposta di registro fissa);

n) i trasferimenti posti nell'ambito di convenzioni di lottizzazione o di urbanizzazione (già beneficiati con l'imposta di registro fissa).

Tre esempi di applicazione delle imposte

| CASO 1 | CASO 2 | CASO 3 |
|----------------------------|-----------------|-----------------|
| IMPOSTA DI REGISTRO | | |
| 900 | 4% | 200 euro |
| IMPOSTA IPOTECARIA | | |
| 50 euro | 2% | 3% |
| IMPOSTA CATASTALE | | |
| 50 euro | 1% | 1% |
| IMPOSTA DI BOLLO | | |
| - | 300 euro | 300 euro |

Cessione a titolo oneroso di fabbricato abitativo per il quale **non ricorrono le condizioni «prima casa»** di valore pari a 10mila euro: in caso di trasferimento a titolo oneroso di un fabbricato abitativo per il quale non ricorrono le condizioni «prima casa» in base alle nuove disposizioni l'imposta dovuta è pari a 1.100 euro: 50 euro di imposta catastale 50 di quella ipotecaria più mille euro di imposta di registro minima (invece di 10mila per 9% = 900 euro)

Atti di conferimento del diritto di proprietà o del diritto reale di godimento su **fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali** e non suscettibili di altra destinazione senza una radicale trasformazione, nonché su aree destinate a essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati o come loro pertinenze, sempreché i fabbricati siano ultimati entro cinque anni dal conferimento e presentino le indicate caratteristiche

Atti di conferimento di **beni strumentali soggetti a Iva** (articolo 10, comma 1, n. 8-ter del Dpr 633/1972) sia in regime di esenzione che di imponibilità, si applica l'imposta di registro nella misura fissa di 200 euro e le imposte ipotecarie e catastali nella misura proporzionale del 3% (articolo 1-bis della Tariffa allegata al Tuic) e dell'1% (articolo 10, comma 1 del Tuic). Sono inoltre dovuti l'imposta di bollo, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali

FISCO E COSTITUZIONE

Abuso del diritto, la Cassazione supera i limiti

di Enrico De Mita

Con l'ordinanza 24739/2013 la Sezione tributaria della Corte di cassazione ha sollevato d'ufficio la questione di legittimità costituzionale, per contrasto con gli articoli 3 e 53 della Costituzione, dell'articolo 37-bis, comma quarto del Dpr 600/1973. Il punto controverso è quello nel quale si sanziona con la nullità l'avviso di accertamento che non sia stato preceduto dalla richiesta di chiarimento nella forma e nei tempi previsti.

Con questa imprevedibile decisione, la Cassazione è andata oltre la richiesta altrettanto assurda fatta dall'amministrazione di ritenere irrilevante la nullità prevista dall'articolo 37 bis citato, prevalendo la necessità di reprimere l'elusione e comunque l'abuso.

Ed ecco la motivazione dell'ordinanza. La nullità stabilita dall'articolo 37-bis è «disonica» rispetto al diritto vivente e creatrice di disparità di trattamento.

C'è subito da osservare che il diritto vivente non può essere vincolante quando è caratterizzato da incertezze e approssimazioni logiche nelle quali la giurisprudenza fa più politica che diritto o si fa amministrazione finanziaria.

Ma questa affermazione è solo la spia delle ragioni politiche che hanno indotto la Corte a sollevare la questione di costituzionalità. In effetti, la Cassazione non accetta che l'abuso del diritto debba essere rilevato dall'amministrazione e ha elaborato tutta una giurisprudenza che si regge sui seguenti punti.

Il divieto di abuso del diritto si fonda sull'articolo 53 della Costituzione; nell'interpretazione della legge, il giudice deve - anche d'ufficio, quando ritenga sussistenti gli elementi della fattispecie elusiva - fare applicazione delle riprese antielusive. La nullità per irregolarità della forma di che trattasi risultano irragionevolmente stabilite solo nella residuale ipotesi di cui all'articolo 37-bis. Il contraddittorio, dice ancora la Corte, deve avere carattere sostanziale e non formalistico.

Quando il difetto di forma è particolarmente lieve perché l'avviso è stato notificato poco prima dello spirare del termine, l'invalidazione dell'atto diventa irragionevole. Difatti, esistono altre norme relative a negozi elusivi senza che vi sia una analogia previsione di nullità per difetto di motivazione.

Come abbiamo ripetutamente rilevato in dottrina, l'articolo 53 della Costituzione ha una funzione più ampia e non diretta rispetto alla vicenda dell'abuso del diritto. Non è detto in che senso il principio di capacità contributiva, come dovere di concorrere alle pubbliche spese, possa fondare il divieto di abuso del diritto. Esso appare qui superfluo da una parte e insufficiente dall'altra. Il riferimento ad altre fattispecie elusive non conduce a un'interpretazione restrittiva dell'articolo 37-bis come norma speciale.

L'articolo 37-bis è espressione di un principio. Il nostro ordinamento non ha leggi generali, sicché può avvenire che una norma di carattere generale sia scritta in

qualche disposizione particolare. In tale caso, la migliore dottrina e la stessa giurisprudenza hanno sostenuto che diventano incostituzionali invece le disposizioni che non stabiliscono la norma di carattere generale.

Orbene, se l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di motivare gli accertamenti viene collegato al principio di legalità dell'azione amministrativa e alla funzione di giustizia della finanza - che non può essere diversa a seconda del tributo di cui si tratti - se si collega alla tutela del contribuente (provocato ad opponendum), non consegue che tale obbligo non può atteggiarsi in modo diverso nei singoli tributi.

Ripetutamente la Cassazione cita a sostegno della propria tesi l'articolo 20 del

IL FATTO
 La Corte ha sottoposto alla Consulta la nullità dell'avviso se prima non c'è la richiesta di chiarimenti

IL COMMENTO
 La decisione è politica: non tiene conto che l'articolo 37-bis del Dpr 600/73 esprime un principio

la legge di registro come norma antielusiva nella quale non è prevista la nullità per difetto di motivazione. Ma questo articolo è solo il superamento della legge del 1923, per precisare che gli effetti degli atti sottoposti a registrazione sono esclusivamente quelli giuridici e non quelli economici (Cassazione 4994/1991; 6026/1991; 2633/1983), sicché la norma non ha niente a che fare con l'abuso del diritto, come elaborato dalla giurisprudenza. L'interpretazione del diritto richiede la conoscenza storica di esso, che la nostra giurisprudenza mostra di non avere.

Ma, se si vuole cogliere l'obiettivo «politico» dell'ordinanza, basta leggere la nuova disposizione in materia scritta nella legge delega che sta per essere approvata dal Parlamento. All'articolo 5, lettera e) di questa legge è scritto: «Prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità». Vedremo che cosa si inventerà la Cassazione di fronte a tale testo per non sentirsi le mani legate, nella rivendicazione assurda di un potere amministrativo che non le compete.

La pretesa di rilevare d'ufficio i profili dell'abuso del diritto è rivendicazione di un potere non proprio e alterazione delle regole del processo tributario che nasce da un ricorso contro un atto dell'amministrazione finanziaria che va motivato a pena di nullità. La crisi del diritto in Italia oggi è anche confusione di ruoli fra poteri, come la Corte costituzionale ben sa! C'è la tentazione di certi giudici di fare i legislatori o gli amministratori. È una concezione distorta dei poteri costituzionali.

il Sole 24 ORE.com



QUOTIDIANO DELLA CASA
Misure antisismiche ai raggi X e dismissioni del Comune di Roma

Nel numero di domani in primo piano le agevolazioni sulle misure antisismiche con articoli di Donato Antonucci e Marco Zandonà. Per il mercato immobiliare servizio sulla dismissione di 600 immobili da parte del Comune di Roma

www.caseterritorio.ilsole24ore.com



QUOTIDIANO DEL DIRITTO
Imposte sulle casa: le analisi, il testo, il riepilogo degli esempi

È online il testo della circolare 2/E sulla nuova tassazione immobiliare con le analisi di Angelo Busani e un comodo file con i 13 esempi presenti sul testo delle Entrate. Domani focus sui trasferimenti di proprietà a seguito di divorzi o atti giudiziari.

www.quotidianodiritto.ilsole24ore.com



DOMANI CON IL SOLE 24 ORE
La guida «Dal lavoro alla pensione»: i percorsi per avvicinarsi al ritiro

Domani alla guida «Dal lavoro alla pensione» è abbinato un forum online: è possibile inviare domande fino alle 18 sul riscatto; opzione donna; il cumulo dei contributi; totalizzazione e ricongiunzione. Le prime risposte saranno pubblicate sul Sole 24 Ore di martedì.

www.ilsole24ore.com/pensione2014



MERCOLEDÌ CON IL SOLE 24 ORE
«Destinazione Italia», focus di 16 pagine con tutte le misure

Mercoledì con «Il Sole 24 Ore» il focus «Il decreto sugli incentivi» di 16 pagine su «Destinazione Italia», normativa ricca di misure potenzialmente significative per attrarre investimenti esteri e favorire la competitività delle imprese italiane, a partire dal credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo

www.ilsole24ore.com/pensione2014

Codice deontologico. Per i legali scatta l'obbligo di controllo

L'avvocato «verifica» i soldi del cliente

Alessandro Galimberti
 MILANO

Il Codice deontologico forense - approvato dal Cnf in esecuzione della legge di riforma professionale dello scorso dicembre - disegna una figura di difensore con forti connotati pubblicistici. Ribaditi i fondamenti dell'esercizio dell'attività di difesa e di rappresentanza dei diritti (ciò che, in sostanza, continua a giustificare il trattamento differenziale delle toghe rispetto al mercato), nei 73 articoli del bravo avvocato trova spazio, e relative sanzioni, anche la proiezione pubblica del legale.

A cominciare dai doveri di

adempimento fiscale, previdenziale, assicurativo e contributivo (articolo 16 del Codice), ulteriormente specificati nei momenti nevralgici del rapporto con il cliente. Dalle modalità di pagamento all'analisi preventiva del denaro ricevuto. Se sul primo versante il difensore - secondo l'articolo 29 - «deve emettere il prescritto documento fiscale per ogni pagamento ricevuto» (diventando di fatto il primo baluardo nella lotta al nero), nella gestione di denaro altrui «deve rifiutare di ricevere o gestire fondi che non siano riferibili ad un cliente» (articolo 30). Nel tenore di quest'ultimo pas-

saggio è evidente la duplice valenza della vigilanza del legale. Sia sotto il profilo fiscale sia, soprattutto, nella prospettiva dell'anticiclaggio.

Interessanti anche le disposizioni circa la proiezione esterna dell'attività forense, in particolare nei rapporti pubblici e privati con la magistratura e in quelli strumentali e/o confi-

73

Gli articoli
 Totale degli articoli che compongono il Codice deontologico forense

denziali con la stampa.

La dinamica di interlocuzione con i giudici è talmente perfetta nell'enunciazione («i rapporti devono essere improntati a dignità e reciproco rispetto»), «l'avvocato non deve approfittare di rapporti di amicizia, familiarità o confidenza con i magistrati... né ostentare l'esistenza di tali rapporti», articolo 53) da rendere quasi incredibile ciò che è regolarmente avvenuto negli ultimi lustri in ogni contesto di informazione o presunta tale, dai massimi fori a quelli più periferici. In ogni caso, la sanzione prevista dal Codice per le condotte poco etiche è la censura, mentre

chiudere un occhio sulla provenienza del denaro ricevuto da un cliente può costare anche la sospensione da sei mesi a un anno (la dimenticanza della fattura, invece, non va oltre la censura).

Sempre in tema di pubbliche relazioni, il regolamento deontologico affronta in modo articolato il rapporto con la stampa. Il divieto di indire conferenze stampa (articolo 57) - più volte aggirato nell'ultimo decennio in forma diretta o larvata, come è esperienza di ogni cronista giudiziario - non impedisce di esercitare la difesa «pubblicistica» dei diritti del cliente, con la sola avvertenza di non fornire notizie coperte dal segreto di indagine (cioè atti non ancora depositati, non escludendo pertanto copie di atti nella legittima disponibili-

tà delle parti processuali, ndr). Ciò che invece l'avvocato non può in alcun caso fare è «spendere il nome dei propri clienti, enfatizzare le proprie capacità professionali, sollecitare articoli o interviste».

Altro tema non infrequente nelle interazioni tra magistratura e avvocatura, specialmente nei tribunali minori, sono i «rapporti di parentela, coniugio, affinità e convivenza», aspetti della cui sussistenza l'avvocato deve dare comunicazione al Consiglio dell'Ordine di appartenenza all'atto dell'iscrizione. Un obbligo che «sussiste anche in riferimento a sopravvenute variazioni». Pena delle dimenticanze, spesso foriera di tensioni all'interno della stessa categoria, è il semplice avvertimento.

© RIPRODUZIONE RISERVATA