

FISCO E SENTENZE

Accertamento. Le modifiche all'articolo 20 del Tur vanno lette insieme con l'articolo 10 bis della legge 212

Nuovo Registro in linea con lo Statuto

Molte operazioni non potranno più essere riclassificate dal Fisco

Angelo Busani

La sentenza di Cassazione 2007/18, che dichiara non retroattiva la modifica dell'articolo 20 del testo unico dell'imposta di registro, Dpr 131/1986 (si veda il Sole 24 Ore di ieri), dovrebbe implicitamente significare che, con l'articolo 20 modificato, non dovremmo più avere decisioni come quella contenuta nella sentenza 2007, salvo che non si ravvisi un caso di abuso del diritto e, quindi, un comportamento del contribuente giudicato come preordinato al conseguimento di «vantaggi fiscali indebiti», secondo l'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente.

Il caso è quello dell'accollo di un debito a una società conferitaria, in connessione con il conferimento in società di un asset di valore positivo: il caso classico è quello del conferimento di un immobile e del contemporaneo accollo alla società conferitaria di un debito contratto dal soggetto conferente.

È un'operazione che la legge stessa ammette: l'articolo 50 della legge di registro consente che, nel caso del conferimento di immobili, «la base imponibile è costituita dal valore dei beni o diritti conferiti al netto delle passività e degli oneri accollati alle società».

Nonostante che il legislatore abbia previsto questo caso in modo assai chiaro, l'amministrazione finanziaria e la giurisprudenza hanno sistematicamente disapplicato questa norma (Cassazione 536/01, 16768/02, 9541/13, 9580/13, 3444/14, 23234/15, 23239/15, 475/18, 2007/18) adducendo, volta per volta:

● la motivazione secondo cui la "causa reale" dell'operazione di conferimento è in effetti una compravendita dell'immobile (ritenendo il ricavato dal finanziamento come il prezzo percepito dal conferente), con la conseguenza della tassazione di una doppia compravendita: l'una, con la quale il conferente compra l'immobile e l'altra, con la quale il conferente cede l'immobile alla società conferitaria, quest'ultima con valore imponibile non riducibile dalla passività accollata;

● la motivazione secondo

IL PASSATO
La Cassazione ha riqualificato, secondo la vecchia legge, l'accollo del debito a una società a cui era stato conferito un immobile

Sul «Sole» di ieri



La sentenza
La Cassazione non recede sull'utilizzo dell'articolo 20 del Testo unico del registro (Dpr 131/1986) nella versione vigente fino al 31 dicembre 2017 per riqualificare gli atti sottoposti alla registrazione a seconda del loro significato economico

cui la passività accollata non sarebbe "inerente" all'immobile e, come tale, non sarebbe deducibile.

Su quest'ultimo rilievo è persino elementare rispondere che nessuna passività può essere inerente a un "oggetto", poiché, per definizione, le passività sono situazioni giuridiche proprie dei "soggetti". Immaginare una passività inerente a un bene è un palese non-senso.

Sul primo rilievo, quello della "causa reale", è altrettanto chiaro che se un ragionamento del genere era già assai discutibile in passato (infatti, un conto è compravendere un immobile, altro conto è conferirlo in società), esso è d'ora innanzi bandito dal nuovo testo dell'articolo 20, Dpr 131/86.

Non si potrà più leggere in una sentenza, come si legge nella pronuncia 2007/18, che il contribuente avrebbe dovuto (anziché comprare l'immobile e conferirlo) costituire la società, far finanziare la società e comprare l'immobile direttamente con la società: e ciò in quanto non solo non si può essere costretti a compiere il percorso più oneroso, quando non è possibile uno meno costoso, ma anche perché l'articolo 10-bis dello Statuto ora dice che quello meno costoso è plausibile se non reca «vantaggi indebiti».

Comportamento "indebiti" significa che sarebbe vietato se il legislatore lo prendesse in considerazione. Nel caso in esame, il legislatore l'ha bensì preso in considerazione (nel predetto articolo 50, Dpr 131/86), ma per sancirne una serena e non contestabile praticabilità.

Prima e dopo



IL CASO

- Tizio compra un immobile per il prezzo di 1.400 euro
- Tizio finanzia l'acquisto stipulando un mutuo per 1.200 euro con la banca Beta
- Caio e Tizio costituiscono la società Alfa: Caio conferisce 200 euro in denaro, Tizio conferisce l'immobile (+ 1.400) e accolla il debito (- 1.200) alla società Alfa e effettua un conferimento del valore netto di 200 euro
- Alfa è divenuta proprietaria dell'immobile, è debitrice della banca Beta per 1.200, ed è partecipata da Caio e Tizio per il 50% ciascuna

LA NORMA

- L'articolo 50 del Dpr 131/1986 consente che, nel caso del conferimento di immobili, «la base imponibile è costituita dal valore dei beni o diritti conferiti al netto delle passività e degli oneri accollati alle società»
- Dopo aver scontato l'imposizione ordinaria della compravendita, il conferimento dell'immobile in società è effettuato con base imponibile (1.400 - 1.200) = 200

LE ENTRATE E LA CASSAZIONE

- Tizio ha in sostanza venduto l'immobile alla società Alfa
- Tizio avrebbe dovuto conferire 200 euro in denaro in Alfa.
- Alfa avrebbe dovuto indebitarsi con la banca Beta e andare a comprare l'immobile
- Pertanto, il conferimento dell'immobile non è tassato con valore imponibile 200 ma con valore imponibile 1.400

Aree edificabili. Per la Cassazione la perizia deve indicare anche gli atti usati per la comparazione con altri immobili

La stima Ute non basta per la rettifica

Laura Ambrosi

È illegittimo l'atto di rettifica del valore dell'area edificabile fondato sulla stima Ute (Ufficio tecnico erariale) che non indichi dettagliatamente gli estremi utilizzati per il confronto con altri immobili. Inoltre può essere irrilevante anche il valore Ici utilizzato dal Comune, così come l'iscrizione ipotecaria a garanzia del mutuo. Si tratta di elementi che, se smentiti dal contribuente, non sono prova certa della correttezza del maggior valore attribuito dall'ufficio. A fornire l'importante chiarimento è la Corte di Cassazione con sentenza n. 2246 depositata ieri.

La vicenda trae origine dalla

rettifica del valore di un'area edificabile dichiarato in una compravendita. L'ufficio aveva elevato l'imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, da poche migliaia di euro, indicate in atto, a qualche milione. Successivamente, però, il valore era stato ridotto, con un'autotutela parziale, rimanendo tuttavia, ben oltre il prezzo indicato

GLI ALTRI PALETTI
Possono essere irrilevanti anche il valore Ici utilizzato dal Comune e l'iscrizione ipotecaria posta a garanzia del mutuo

nel rogito sottoscritto dalle parti. Il provvedimento veniva impugnato dal contribuente lamentando che il valore determinato dall'ufficio non era motivato. Entrambi i giudici di merito respingevano il gravame. Il contribuente proponeva ricorso in Cassazione per difetto di motivazione.

La Suprema Corte ha ricordato che l'edificabilità di un'area va desunta dalla qualificazione attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi. Per il valore la Cassazione ha rilevato che nonostante le contestazioni del contribuente,

mancava la motivazione della quantificazione.

La stima Ute, oltre a non riportare allegati gli atti utilizzati per la comparazione, è una semplice perizia di parte. Il giudice può fondare il proprio convincimento sulla perizia Ute, ma è tenuto a indicare una adeguata motivazione delle proprie ragioni. La sentenza, richiamando un progresso orientamento, precisa che in tema di imposta di registro per determinare il valore venale non possono essere utilizzati i criteri Ici. Per quest'ultima imposta, infatti, la valutazione è al primo giorno di ciascun anno, diversamente da come accade per l'imposta di registro.

Infine, la Cassazione ha rilevato che nemmeno l'iscrizione ipotecaria è «prova certa» del valore venale del bene. Si tratta, infatti, di una mera supposizione basata su ciò che normalmente accade, ossia che l'iscrizione è del doppio del mutuo concesso.

La decisione richiama l'attenzione del giudice tributario a una valutazione concreta dell'area e degli elementi probatori sui quali si fonda la quantificazione dell'imponibile. L'imposta di registro va calcolata non sul prezzo concordato dalle parti, ma sul valore venale in comune commercio del bene compravenduto. Da ciò consegue però che la valutazione deve tenere conto di tutti quegli elementi che consentono di attribuire maggior o minor valore al bene.

Edilizia. La particolare tenuità e la non abitualità devono ricorrere congiuntamente e non alternativamente

Assoluzione per chi ha rimediato al reato

Rosanna Acierno

Non è punibile, per la particolare tenuità del fatto, colui che ha proseguito i lavori edilizi dopo la revoca del permesso di costruire e successivamente ha provveduto a demolire e rimuovere le opere abusive. In tal caso, infatti, il reato è di particolare tenuità, essendo per esso prevista una pena detentiva fino a due anni e il comportamento risulta non abituale, avendo l'imputato provveduto alla regolarizzazione delle condotte contestate.

Così la terza sezione penale della Corte di Cassazione, con la sentenza 4123 del 29 gennaio 2018, ha confermato l'assoluzione, secondo l'articolo 131-bis del codice penale, di un proprietario di un immobile a cui erano state contestate violazioni in materia di prosecuzione dei lavori edilizi, nonostante la revoca del permesso di costruire.

L'articolo 131-bis del Codice penale, introdotto dal no-

stro ordinamento dal Dlgs 28/2015, stabilisce infatti che, per i reati per i quali è prevista una pena detentiva non superiore ai cinque anni (ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena) è esclusa la punibilità quando, per le modalità della condotta e per l'esiguità del

LA VICENDA
L'imputato aveva proseguito i lavori edilizi dopo la revoca del permesso di costruire ma poi aveva demolito il tutto

danno o del pericolo, valutata in base all'articolo 133, comma 1 del codice penale, l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale.

Il giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Pordenone dichiarava l'imputato non punibile per la

particolare tenuità dei fatti commessi, evidenziando l'esiguità del danno derivante dalla modesta entità dei lavori e, soprattutto, la non abitualità del comportamento, a fronte della successiva demolizione delle opere eseguite in assenza di permesso.

Tuttavia, il procuratore della Repubblica proponeva ricorso per la cassazione della sentenza del Giudice di merito, contestando l'abitudine del comportamento dell'imputato per aver proseguito i lavori in assenza di permesso e dunque essere incorso, prima della rimozione, in violazioni ripetute della stessa indole (cosiddetta "recidiva").

Dichiarando inammissibile il ricorso della Procura della Repubblica per la genericità e infondatezza dei motivi addotti, la Corte suprema ha confermato la sentenza di assoluzione pronunciata dal Tribunale, precisando che, al fine di escludere la punibilità di un reato, il giudice, oltre a

I punti

01 | LA PARTICOLARE TENUITÀ

Per i reati per i quali è prevista una pena detentiva non superiore ai 5 anni è esclusa la punibilità quando, per le modalità della condotta e per l'esiguità del danno o del pericolo, l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale (articolo 131-bis Cp)

02 | COSÌ PER LA CASSAZIONE

La recidiva non preclude la non punibilità del reato per particolare tenuità. La nozione di comportamento abituale, che ricorre quando l'autore ha commesso almeno altri due illeciti oltre a quello preso in esame, si distingue, infatti, da quella della recidiva, che invece ricorre quando l'autore ha commesso più violazioni della stessa indole prima del reato per cui si procede

ravvisare la tenuità dell'illecito, è sempre chiamato a valutare il comportamento successivo all'accertamento del fatto di reato e non (soltanto) quello antecedente.

In particolare, ai fini dell'esclusione della punibilità ai sensi dell'articolo 131-bis del Codice penale, oltre al limite edittale della pena, è necessario appurare che le due condizioni della particolare tenuità e della non abitualità ricorrano congiuntamente e non alternativamente, senza tener conto dell'eventuale recidiva. Pertanto, alla luce dei predetti criteri, i giudici della Corte Suprema hanno ritenuto corretta l'assoluzione basata, oltreché sulla modesta entità dei lavori eseguiti senza permesso e, dunque, sulla tenuità del danno arrecato, anche sul comportamento dell'imputato successivo all'accertamento del fatto di reato ossia sulla successiva demolizione.



I prossimi eventi in programma

L'obbligo di fatturazione elettronica tra imprese nella Legge di Bilancio 2018

Milano, 7 febbraio 2018
Grand Hotel et de Milan

Roma, 22 febbraio 2018
Hotel Bernini Bristol

Ing. Gerardo De Caro* Agenzia delle Entrate, Dott. Pier Paolo Del Franco* Agenzia delle Entrate, Dott. Marco Denaro* Agenzia delle Entrate, Dott. Rosario Farina Enel, Avv. Alessandro Mastromatteo Studio Legale Tributario Santacroce & Associati, Prof. Avv. Benedetto Santacroce Università Telematica Niccolò Cusano di Roma, Ing. Salvatore Stanziale* Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dott. Umberto Zanini School of Management Politecnico di Milano

*La relazione è presentata a titolo personale e non impegna l'Amministrazione di appartenenza.

Il "biotestamento"

Milano, 15 febbraio 2018
Baglioni Hotel Carlton

Prof. Franco Bobbio Pallavicini A.O. Università S. Martino - Genova, Prof.ssa Maria Novella Bugetti Università Statale di Milano, Notaio Vera Tagliiferi Notaio in Cremona

I processi di dematerializzazione

Le nuove regole su domicilio, identità e sottoscrizione digitale nelle modifiche al CAD

Milano, 21 febbraio 2018

La dematerializzazione e la "digital transformation" in ambito bancario e finanziario

Milano, 22 febbraio 2018

Baglioni Hotel Carlton

Dott. Stefano Arbia* Agenzia per l'Italia Digitale, Prof. Toni Atrigna Università di Brescia, Dott.ssa Isadora Bombonali UBI Banca, Avv. Fabio Coco Ziffelio Associati Studio Legale, Avv. Marco Dalla Vedova Dalla Vedova Studio Legale - Associazione Professionale, Avv. Enrico De Giovanni Avvocato dello Stato, Prof. Avv. Alessandro Del Ninno LUISS Guido Carli di Roma, Prof. Avv. Giuseppina Finocchiaro Università di Bologna, Dott. Edoardo Guffanti Studio Legale 5Lex, Avv. Rosario Imperiali Gruppo Imperiali - DCL Data Competence Lab, Ing. Giovanni Manca Esperto di Dematerializzazione - ANORC

*La relazione è presentata a titolo personale e non impegna l'Amministrazione di appartenenza.

Appalti di servizi a carattere intellettuale e incarichi professionali

Roma, 26 febbraio 2018
Marriott Grand Hotel Flora

Cons. Claudio Contessa Consiglio di Stato, Avv. Daniela Anselmi Anselmi & Associati Law Lab, Prof. Avv. Marco Macchia Università di Roma Tor Vergata, Avv. Fabio Valerini Studio Legale Valerini

Il servizio di distribuzione del gas naturale

Milano, 7 e 8 marzo 2018
Baglioni Hotel Carlton

Avv. Simone Ambrogio Legance Avvocati Associati, Avv. Daniela Anselmi Anselmi & Associati Law Lab, Dott. Carlo Bardini Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato, Avv. Alessandro Concordati Todarelli & Partners Studio Legale, Avv. Enrico Maria Curti Perno & Cremonese | Radice & Cereda Studi Legali Associati, Avv. Emilio De Giorgi Allen & Overy Studio Legale, Avv. Luca Guffanti Studio Legale SZA, Avv. Giorgio Lezzi Lipani Catricalà & Partners, Avv. Alessandro Paone LabLaw Studio Legale, Prof. Avv. Mariano Proto Università di Torino, Avv. Danilo Tassan Mazzocco Studio Legale SZA, Avv. Fabio Todarelli Todarelli & Partners Studio Legale

Videoconferenza
Alcuni eventi saranno trasmessi anche in videoconferenza e potranno essere seguiti da qualsiasi personal computer o tablet con connessione internet.

Optime
Un brand di Paradigma SpA Tel. 011.0204111 • www.optime.it • info@optime.it