

NORME & TRIBUTI

Il Sole **24 ORE**

24 ORE BUSINESS SCHOOL
MILANO, DALL'8 MARZO 2018 - 2° ED.
MASTER PART TIME con possibilità di stage
7 mesi di formazione in aula (21 giornate)
con sessioni in distance learning

24 ORE BUSINESS SCHOOL
MAESTRO EUROPROGETTAZIONE PER
L'ACCESSO AI FINANZIAMENTI
COMUNITARI

Domenica
21 Gennaio 2018

IL GIORNALE DEI PROFESSIONISTI

www.ilsolo24ore.com
@24NormeTributi

**DOMANI
SUL SOLE 24 ORE**



L'ESPERTO RISPONDE
Spese scolastiche,
l'elenco degli sconti

**MERCOLEDÌ
SUL SOLE 24 ORE**



IL FOCUS
Tutti gli incentivi
per le imprese

Immobiliare. Sentenza della Cassazione sulla cessione da parte di un costruttore di un parcheggio non pertinenziale a un fabbricato

Iva al 22% per i posteggi privati

Non sono stati considerati opere di urbanizzazione con beneficio dell'aliquota al 10%

Angelo Busani
Elisabetta Smaniotti

La cessione, da parte dell'impresa costruttrice, di un'area di parcheggio privata, non pertinenziale a un fabbricato, è soggetta all'aliquota Iva ordinaria (22%) perché non si tratta della cessione di un'opera di urbanizzazione (in tal caso sarebbe applicabile l'aliquota del 10%; art. 127-quinquies, tabella A parte III Dpr 633/1972) né si rende applicabile l'aliquota del 4%, la quale è specificamente dettata per il caso della cessione dei cosiddetti parcheggi "Tognoli", vale a dire quelli realizzati in base alla legge 122/1989.

Lo decide la Cassazione nella sentenza 446 dell'11 gennaio 2018.

La Cassazione argomenta la sua decisione in base alla particolarità dei parcheggi "Tognoli". Essi sono quelli contemplati nella legge 122/1989 e consistono in: ● parcheggi realizzati in sottosuolo o al piano terreno di edifici oppure nel sottosuolo di aree esterne agli edifici ad opera dei proprietari degli edificati (articolo 9, comma 1, legge 122); ● parcheggi realizzati in aree comunali o nel sottosuolo delle stesse da privati o imprese di co-

struzione cui il Comune conceda, con apposita convenzione, un diritto di superficie, di durata non superiore a 90 anni, in esecuzione del quale il concessionario possa appunto realizzare il parcheggio (articolo 9, comma 4, legge 122). In entrambi i casi si tratta di parcheggi che devono essere destinati a pertinenza di singole unità immobiliari.

La proprietà dei parcheggi realizza-

L'ESCLUSIONE

I parcheggi «Tognoli» fruiscono del 4% perché la caratteristica della pertinenza giustifica il particolare regime

lizzati a norma del comma 1 può essere trasferita solo con contestuale destinazione del parcheggio trasferito a pertinenza di altra unità immobiliare ubicata nello stesso Comune.

I parcheggi realizzati ai sensi del comma 4 non possono essere ceduti separatamente dall'unità immobiliare di cui costituiscono pertinenza; l'infrazione di questo divieto comporta la nullità del-

l'atto di cessione, fatta eccezione per il caso che vi sia una diversa prescrizione nella convenzione stipulata con il Comune oppure per il caso che il Comune abbia autorizzato l'atto di cessione.

La legge 122, all'articolo 11, dispone altresì il regime fiscale dei parcheggi "Tognoli":

● l'aliquota del 2% (oggi divenuta 4%) prevista per i «trasferimenti degli immobili o di porzioni degli stessi anche in diritto di superficie» (è, dunque, questa l'aliquota applicabile al soggetto Iva che ceda il parcheggio in regime di improprietà, ad esempio perché si tratta dell'impresa costruttrice); ● l'imposta di registro in misura fissa per «l'atto di cessione del diritto di superficie» (è questa, ad esempio, la tassazione della cessione dal Comune al soggetto che costruisce il parcheggio).

Il tema che, dunque, si pone nella sentenza 446/2018 è se alla cessione del parcheggio privato "non Tognoli" si applichi, o meno, la disciplina Iva dei parcheggi "Tognoli".

La risposta della Cassazione è negativa, essenzialmente perché i parcheggi "Tognoli" hanno la peculiare caratteristica della pertinenza, che ne contraddi-

stingue (e ne giustifica) il particolare regime.

Pertanto, dato che ai parcheggi privati non è riconoscibile nemmeno la natura di «opere di urbanizzazione» (in quanto gli «spazi di sosta o di parcheggio» menzionati nell'articolo 4, legge 847/1964, richiamato dal 127-quinquies tabella A parte III Dpr 633/1972, sono evidentemente quelli a destinazione pubblica), il che provocherebbe l'applicazione dell'aliquota Iva del 10%, è giocoforza ritenere applicabile alla cessione dei parcheggi privati non pertinenziali, se improprietà a Iva, l'aliquota ordinaria del 22 per cento.

La pertinenza del parcheggio a un'abitazione permette invece di applicare al relativo atto di cessione l'aliquota propria del bene "principale": e, quindi, l'aliquota del 10% oppure, in caso di agevolazione "prima casa", l'aliquota del 4 per cento.

Se però la pertinenza è quella dei parcheggi "Tognoli", secondo la sentenza 446/2018, si applica sempre l'aliquota "speciale" del 4% disposta dall'articolo 11, legge 122/1989, anche se non si tratta di "prima casa".

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Le bussola

L'Iva in base alla tipologia di parcheggio

Tipo	Iva	Norma
Parcheggio "Tognoli"	4%	Art. 11 legge 122/1989
Parcheggio "non Tognoli" pertinenza di un'abitazione (con agevolazione prima casa)	4%	N. 21 Tab. A Parte II, dpr 633/1972
Parcheggio "non Tognoli" pertinenza di un'abitazione (senza agevolazione prima casa)	10%	N. 127-undecies Tab. A Parte III, dpr 633/1972
Parcheggio "non Tognoli" pertinenza di un fabbricato non abitativo	10% (se ceduto da costruttore in edificio "Tupini") o 22% negli altri casi	N. 127-undecies Tab. A Parte III, dpr 633/1972 (regime Tupini) Art. 16 Dpr 633/1972 (regime ordinario)
Parcheggio "non Tognoli" non pertinenziale	22%	Art. 16 Dpr 633/1972

DIRITTO E IMPRESA

Osservatorio Fondazione Bruno Visentini - Ceradi
A cura di Valeria Panzoni

Sulle intercettazioni penalizzate difesa e informazione

di **Giovanna De Minico**

Il decreto delegato sulle intercettazioni muoverà i suoi primi passi nel 2018.

Può essere considerato parte di una più ampia politica penalistica da tempo orientata verso il diritto penale d'autore: cioè quello che descrive il fatto criminoso in ragione delle caratteristiche del reato e non in forza del fatto materiale di reato.

L'involuzione verso la punibilità dell'intenzione delittuosa probabilmente concorre a espiegare un ricorso troppo ampio e quindi abusivo alle intercettazioni. Ne può infatti venire che siano disposte dai giudici non più come strumenti probatori di ultima istanza, ma come rimedi ordinari utili per offrire ulteriori elementi di prova a

comporre la fisionomia criminale, da porre a fondamento della punizione unitamente alla - e magari in luogo della - materialità della condotta. È una filosofia di dubbia costituzionalità, perché contraddice il principio della materialità del fatto di reato. Da essa non si affranca il decreto, che nel tentativo di porre argini - probabilmente poco efficaci - all'abuso dello strumento incorre anzi in una seconda incostituzionalità. Il decreto distingue opportunamente ciò che è penalmente irrilevante da ciò che non lo è, affidando questo delicato compito alla coppia pubblico ministero-giudice per le indagini preliminari.

Solo dopo la cernita sarà compilato l'elenco, visionabile anche dalla difesa per eventuale contestazione, in un tempi molto ristretti e con forti limitazioni. Quindi per evitare che anche l'irrilevante penale sia riversato nell'originaria udienza stralcio, che si prestava alle facili fughe di notizie, esso viene chiuso in un armadio, le cui chiavi sono custodite dal pubblico ministero.

Ebbene, questa fase non vede Pm e imputato operare su un piano di parità. Il Pm ha il vantaggio della prima mossa su cui il difensore interviene solo in secondo momento, in una dialettica processuale non ossessiva dei principi di cui agli articoli 27 e 11 della Costituzione: presunzione di innocenza e parità delle parti.

Andiamo poi alla fase dell'ordinanza cautelare, in cui il Gip porta a conoscenza delle parti e dei giornalisti le intercettazioni

penalmente rilevanti.

Si riconosce così effettivamente a ogni giornalista il pari diritto di accedere al materiale giudiziario, e si rende influente il fatto che solo taluni dispongono di canali personali e privilegiati. Ma rimane ancora un punto oscuro: che fine fa il materiale valutato dal Pm come penalmente irrilevante?

A esso è precluso l'accesso perché chiuso nella cassaforte del giudice, che con una valutazione unica ha deciso la sua inutilità penale ma indirettamente anche la sua inutilità sociale come notizia.

Se il disegno normativo sulle intercettazioni è censurabile quanto al profilo penalistico per le incostituzionalità prima denunciate, ancor meno saranno apprezzabili i suoi effetti sulla relazione informativa.

Infatti, il giornalista interessato a narrare fatti di pubblica utilità non potrà farlo se quei fatti sono stati valutati dal giudice

LA CRITICA AL DECRETO

La disciplina non rispetta gli articoli 27 e 11 della Costituzione su presunzione di innocenza e parità delle parti

penalmente insignificanti, perché sono divenuti anche irrilevanti ai fini informativi.

Questa automatica coincidenza suggerisce un'ultima riflessione: quale valore ha fatto retrocedere il nostro diritto di essere informati? La riservatezza? Ma se così fosse, perché sottrarre proprio all'Autorità ad hoc la valutazione sull'utilità sociale del fatto di cronaca? La riservatezza va dunque esclusa.

Il danno all'informazione può rivelarsi grave, come è messo in evidenza dalla fortuita coincidenza del decreto con l'avvio della campagna elettorale.

Si sottolinea infatti come la politica possa temere fughe di notizie che portino a conoscenza degli elettori fatti o comportamenti che si preferirebbe fossero ignorati.

Ma in una democrazia il sommo bene da difendere non è il diritto al voto consapevole? E può mai essere utile celebrare anniversari e difendere a parole la Costituzione se poi si calpesta con gli atti normativi?

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Pagamenti. Per il gioco dei sabati e della pausa estiva si ripropone il rischio del 2017

Per le Entrate la tentazione della doppia rata in agosto

di **Salvina Morina**
e **Tonino Morina**

I pagamenti del saldo Iva o delle imposte sui redditi e Irap del 2017, in un'unica soluzione o a rate, possono beneficiare di più spostamenti se il termine cade di sabato, in giorno festivo o nel periodo dal 1° al 20 agosto. Al riguardo, valgono i chiarimenti forniti dalle Entrate, con la risoluzione 128/E del 6 giugno 2007, nel punto in cui si precisa che «le eventuali proroghe del termine per il primo versamento - che si rendano necessarie perché lo stesso cade durante un giorno festivo - determinano lo spostamento in avanti del giorno da cui decorre il termine per il versamento con la maggiorazione, con conseguente proroga dello stesso». Questa regola vale anche per i termini per regolarizzare, tramite ravvedimento, gli omissi o carenti versamenti delle imposte. Le regole sui versamenti da calendario per differenti e ravvedimenti vanno applicate anche ai versamenti rateali del saldo annuale Iva o del saldo e primo acconto delle imposte

annuali dei redditi e dell'Irap, che si devono eseguire entro il 30 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione stessa.

Per quest'anno, la scadenza del 30 giugno scade il 2 luglio, e i 30 giorni successivi, con lo 0,40% in più, scadono il 1° agosto e dal 1° al 16 settembre. Chi paga a rate, a partire dalla seconda rata, deve pagare gli interessi del 4% annuo, che decorrono dal 1° giorno successivo alla scadenza della prima rata.

Le rate successive alla prima devono essere pagate entro il 16 di ciascun mese di scadenza per i titolari di partita, ed entro la fine di ciascun mese per gli altri contribuenti non titolari di partita Iva. Questo significa che:

● per i titolari di partita Iva, che pagano la prima rata entro i 30 giorni successivi al 2 luglio, che scade il 1° agosto e che, a loro volta, slittano al 20 agosto 2018, la seconda rata scade il 31 agosto (gli interessi dovuti sono pari allo 0,1%, per i 10 giorni dal 21 al 30 agosto);

● per i titolari di partita Iva, che pagano la prima rata entro i 30 giorni successivi al 2 luglio, che

scadono il 1° agosto e che, a loro volta, slittano al 20 agosto 2018, la seconda rata scade il 16 settembre, che, essendo domenica, scade il 17 settembre (gli interessi dovuti sono pari allo 0,29%, per i 26 giorni dal 21 al 30 agosto e dal 1° al 16 settembre).

Per chi paga a rate, si può sperare che l'agenzia delle Entrate non ripeta l'errore dello scorso anno con la richiesta di due rate nello stesso giorno. L'interpretazione fornita con la circolare 8/E del 2017, al paragrafo 11.2, che prevede il pagamento di due rate nello stesso giorno, non si fonda su alcun ragionamento logico e non ha alcun fondamento giuridico. Per di più, contrasta con le indicazioni fornite con la risoluzione 69/E del 2012 e con i precedenti documenti di prassi (circolare 102 del 1998, circolare 50/E del 2002 e risoluzione 128/E del 2007). Peraltro, la scadenza fissata nel 2012 per il modello Unico 2012, con il termine "allungato" al 20 agosto, è uguale a quella che si dovrebbe rispettare per i Redditi di quest'anno.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Conti pubblici. Indagine di Ca' Foscari sul sito dell'Ufficio valutazione impatto del Senato

Evasione fiscale a 124 miliardi Sulle locazioni arriva al 44%

Saverio Fossati

Chi mente evade. Non si tratta di un'affermazione lapalissiana, perché va rapportata al focus realizzato dall'Università Ca' Foscari e pubblicato dall'Ufficio valutazione impatto (Uvi) del Senato, che mette in relazione la forte propensione a mentire (soprattutto sugli affitti) riguardo al proprio reddito effettivo nel corso delle indagini statistiche nelle dichiarazioni ufficiali.

Applicando il metodo "under reporting" che fa emergere quanto i contribuenti sottraggono al loro vero reddito quando vengono interpellati nel corso di indagini statistiche, per poi realizzare un ulteriore confronto con le dichiarazioni ufficiali dei redditi, la ricerca arriva a definire in un range tra 124,5 e 132,1 miliardi (a seconda della simulazione adottata, con o senza under reporting) l'evasione fiscale sui redditi, commisurata al 14,4% della base imponibile. Le precedenti stime si attestavano sul 7,5%. «Di fatto», spiega Michele Bernasconi, uno dei docenti della Ca' Foscari che ha realizzato il documento - ap-

picando l'under reporting ai dati statistici derivanti da indagini sulle famiglie si arriva molto vicino alle valutazioni del Mef 2016 riferite al 2010.

La ricerca supporta quindi l'ipotesi che la propensione delle persone a sottovalutare i propri redditi nelle rilevazioni statistiche (cioè a mentire) sia coerente con l'inclinazione a occultarli anche nelle dichiarazioni fiscali.

La diversità dei metodi statistici impiegati (quello di Ca' Foscari è fortemente innovativo) non è comunque tale da limitare l'orizzonte delle preoccupazioni: anche trascurando la pur cospicua evasione contributiva e persino quella Iva (che si aggira sui 24 miliardi nel rapporto Mef 2017) e l'enorme progresso (si recupera circa il 10% di quanto evaso), se da

LA BASE IMPONIBILE

Secondo l'analisi resta nascosto il 14,5% di quanto dovrebbe essere assoggettato a tassazione

oggi in poi l'evasione delle imposte venisse azzerata, il nostro ledgerario debito pubblico scomparirebbe letteralmente in soli 18 anni. Considerando che abbiamo attualmente impiegato 47 anni ad accumularlo (era di 236 miliardi di euro attualizzati nel 1970), il risultato sarebbe brillantissimo. Ma le speranze sono poche.

Dall'indagine emergono anche altri dati importanti: anzitutto che l'evasione fiscale dei lavoratori dipendenti si attesta sul 3,5% dei redditi, mentre per i redditi da lavoro autonomo e da impresa è il 37% per cento.

Ma è sugli affitti che si arriva alla percentuale del 44 per cento, nonostante l'introduzione della cedolare secca del 21%, che evidentemente ha mitigato ma non certo cancellato l'evasione. Il dato va letto, infatti, con il rapporto evasione 2017 del Mef tra il 2010 ed il 2015 il tax gap sugli affitti sarebbe passato da 2,311 miliardi di euro, mentre la propensione al gap avrebbe avuto una discesa dal 25,3% al 15,3%. E qui la trama della statistica mostra qualche buco.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Liberalizzazioni. Il monitoraggio della Commissione sulle attività regolamentate

Voto Ue sulle professioni: «Discreto»

Laura Cavestri
Federica Micardi

L'Italia ha un discreto livello di liberalizzazione nelle professioni regolamentate, anche se per le guide turistiche, per esempio, c'è ancora molto da fare. Bene invece gli avvocati, professionisti che in Italia viene trattata in modo piuttosto liberale. Il nostro Paese, però, difetta nel riconoscere la formazione conseguita all'estero.

È quanto emerge da un'indagine presentata in questi giorni alla Commissione europea che, dopo dieci anni, fa il punto sullo

stato delle liberalizzazioni delle professioni regolamentate. Si considera "regolamentato" il 22% della forza lavoro europea, ossia oltre 47 milioni di cittadini; con percentuale variabile all'interno della Ue, dove si va dal 14% della forza lavoro in Danimarca al 33% in Germania; in Italia è circa il 19 per cento. Nel corso di questa indagine, svolta su richiesta della Commissione europea, per consentire uno studio mirato è stato ideato un indicatore del carattere restrittivo della regolamentazione delle professioni per supporta-

re un'analisi qualitativa delle barriere. Le restrizioni monitorate sono:

● l'approccio regolamentare;
● i requisiti relativi alle qualifiche;
● altri requisiti d'ingresso;
● i requisiti per l'esercizio della professione.

Attraverso questo indicatore sono stati messi a confronto i 28 paesi dell'Unione (l'indagine ha monitorato il 2016 e quindi è pre Brexit) sulle seguenti professioni: architetti, ingegneri civili, contabili e consulenti fiscali, avvocati, agenti immobiliari, consulenti in proprietà immobiliare,

guide turistiche. Vediamo nel dettaglio le professioni ordinarie. Nel caso degli architetti l'indice restrittivo maggiore si registra in Lussemburgo (oltre 3,4) il più basso in Danimarca (zero); l'Italia è al 16esimo con 2,6; altri fattori considerati sono i tempi per la formazione (in media sette anni); l'obbligo assicurativo, previsto in 17 Paesi e la formazione continua.

Per gli ingegneri civili l'indice restrittivo maggiore è in Austria (3,1) il più basso nei Paesi Bassi (zero); l'Italia è al 24esimo con 3. All'Italia, insieme ad altri Paesi,

Non ordinistici

01 | CONSULENTI IN PROPRIETÀ INDUSTRIALE
L'indice restrittivo maggiore è in Grecia (3,8) il più basso in Danimarca, Lettonia e Malta (0) l'Italia è al 21esimo posto con 2,6

02 | AGENTI IMMOBILIARI
L'indice restrittivo maggiore è in Slovenia (3,05) è pari a zero in 13 paesi. L'Italia è al 24esimo con 2,5

03 | GUIDE TURISTICHE
L'indice restrittivo maggiore è in Bulgaria (2,6), è pari a zero in 12 paesi. L'Italia è al 21esimo posto con 1,6; da noi - come in Croazia e Spagna - un problema è la necessità di licenze diverse a seconda della Regione

viene chiesto di riconsiderare l'ampia portata delle riserve.

Per i contabili e consulenti fiscali - tra cui rientrano i nostri commercialisti - l'indice restrittivo maggiore è in Polonia (3,2) il più basso (zero) in cinque Paesi. L'Italia è al 22esimo con 2,5 e la relazione rileva che nel nostro Paese la riserva alcune attività piuttosto semplici di gestione del libro paga ai contabili comporta un onere aggiuntivo per le piccole imprese. Per tutte le professioni considerate l'Italia si trova sempre dopo la ventesima posizione - ma non è mai la "peggiore" - con un'unica eccezione: gli avvocati dove l'Italia è settima con un indice restrittivo pari a 3,2; il Paese meno liberale è la Croazia (con 4,3) il più "aperto" la Lituania (con 2,8).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

IN EDICOLA

Instant book

PENSIONI 2018

Le novità e le regole per la previdenza

È disponibile sul sito del Sole 24 Ore il pdf di "Pensioni 2018", l'Instant book che illustra le novità previdenziali 2018 e le regole principali del sistema pensionistico. Con l'ultima legge di Bilancio sono state migliorate le tutele per le persone più in difficoltà e dato spazio a strumenti di flessibilità, a partire dalla revisione dei requisiti per l'Ape sociale e per i lavoratori precoci, regole più semplici



per la Rita e l'estensione in via sperimentale fino a 7 anni di durata dell'isopensione.