

FISCO

www.quotidianofisco.ilsole24ore.com

Registro/1. La Ctp di Roma riconosce per la prima volta natura ordinaria al trattamento «agevolato» Apporti da terzi in misura fissa Il principio per i trasferimenti di immobili in fondi immobiliari

Angelo Busani

La tassazione con l'imposta di registro in misura fissa dell'apporto di beni immobili a un fondo immobiliare non è un'agevolazione, ma è il regime fiscale ordinario di questa tipologia di negozi. Pertanto, la normativa in materia non è compresa nel perimetro applicativo dell'articolo 10 del Dlg 23/2011, che ha soppresso «tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie» relativi agli atti traslativi di beni immobili vigenti alla data del 1° gennaio 2014. Lo ha deciso la Ctp di Roma (sezione 28), nella sentenza n. 1699 del 18 gennaio 2018, priva di precedenti.

L'apporto a un fondo immobiliare è l'atto con cui il soggetto apportante attribuisce al fondo la proprietà di un immobile ricevendo in cambio una o più quote di partecipazione al fondo. L'imposta di registro sui conferimenti di immobili in fondi immobiliari è regolata dal Dl 351/2001 (convertito nella legge 410/2001).

L'articolo 9, comma 1, del Dl 351/2001 dispone che ai fondi immobiliari si applica l'articolo 7 della Tabella degli atti esenti da registrazione, allegata al testo unico dell'imposta di registro (il Dpr 131/1986). L'articolo 7 dispone l'esenzione da registro per gli «atti relativi alla istituzione di fondi comuni di investimento mobiliare» e «alla sottoscrizione... delle quote».

Dalla combinazione di queste norme deriva che gli atti di apporto di immobili a favore di fondi immobiliari (di per sé esenti da registrazione), trattandosi di atti necessariamente stipulati in forma dell'atto pubblico o in scrittura privata autentica (in ragione della pubblicità immobiliare che deve essere effettuata), sono soggetti a imposta di registro in «misura fissa» (di 200 euro):
■ se l'apportante non è un soggetto Iva, ma il soggetto Iva, ma l'apporto è fuori campo Iva; ad esempio, si tratta di un terreno non edificabile; i sensi dell'articolo 7 della Tabella allegata al Dpr 131/1986;
■ se l'apportante è un soggetto Iva, e l'apporto è un'operazione imponibile a Iva esente da Iva, ai

sensi dell'articolo 40, comma 1, Dpr 131/1986, e dell'articolo 11.

Se, dunque, si ritenesse abrogato tutto questo costruito normativo, se ne avrebbe che l'apporto del terreno non edificabile andrebbe tassato con l'imposta di registro al 15% e, soprattutto, l'apporto di abitazioni da parte di un soggetto Iva, non costruito o ristrutturato dall'apportante (oppure costruito o ristrutturato da più di cinque anni), andrebbe tassato con l'aliquota del 9 per cento; avendo, in entrambi i casi, come base imponibile, il valore venale del bene apportato (in somma, numeri tali da far generalmente «saltare» il conto economico di una operazione di questo tipo).

Ora, è vero che il circolare n. 2/E del 21 febbraio 2018 (paragrafo 9.6) non affronta esplicitamente la questione in esame, limitandosi a dichiarare la non abrogazione del trattamento fiscale di favore per l'apporto a un fondo immobiliare di una «pluralità di immobili prevalentemente locati al momento dell'apporto» nonché del trattamento di favore per le imposte ipotecaria e catastale (dovute in misura ridotta alla metà) nel caso di apporto a fondo di immobili strumentali (su questi argomenti si veda l'articolo qui a fianco).

Ma è anche vero che può, con un certo fondamento, ritenersi che il silenzio di detta circolare n. 2/E non valga quale conferma di una intervenuta abrogazione, quanto possa essere inteso come un

caso in cui i giuristi spiegano affidandosi all'espressione latina *minus dixit quam voluit* (e cioè che è stato detto meno di quanto voluto); infatti, l'articolo 7 della Tabella allegata al Dpr 131, non recita tecnicamente un'agevolazione, ma (come si sostiene nella sentenza della Ctp di Roma) dispone uno specifico e peculiare regime fiscale per l'operatività dei fondi comuni, mobiliari e immobiliari. Ne discende che esso è perciò da ritenere insensibile alla ventata abrogativa che l'articolo 10 del Dlg 23/2011 ha riservato alle agevolazioni vigenti a inizio 2014 relativamente ai trasferimenti immobiliari a titolo oneroso.

quadro

Soggetto apportante	Imposta di registro se la normativa sui fondi è vigente	Imposta di registro se la normativa sui fondi fosse abrogata		
		Terreno agricolo	Fabbricato Strumentale	Fabbricato abitativo
Soggetto Iva	Fuori campo Iva	Euro 200	15%	-
	Imponibile	Euro 200	-	Euro 200
	Esente	Euro 200	-	Euro 200
Soggetto non Iva		Euro 200	15%	9%

Registro/2. Imposta fissa anche per il conferimento di più unità prevalentemente affittate

Regime speciale per immobili locati

Uno specifico trattamento tributario è disposto nel particolare caso dell'apporto a fondo immobiliare di una «pluralità di immobili prevalentemente locati».

Peraltro, dato che l'articolo 8, comma 1-bis del Dl 351/2001 esordisce facendo riferimento all'apporto di un soggetto Iva, potrebbe sorgere, in effetti, il dubbio che la norma non sia applicabile ai conferimenti effettuati da apportanti che non abbiano la veste di soggetti Iva (con la conseguenza che le imposte ipotecaria e catastale sarebbero da applicare in misura proporzionale e non fissa). Tuttavia, l'argomento testuale è povero: da un lato, c'è da osservare che il conferimento di azienda in una qualsiasi società è sempre tassato con imposta di registro fissa, chiunque sia il conferente.

D'altro lato, la legge stessa, nell'analogo caso del conferimento di una «pluralità di immobili prevalentemente locati» in una società di investimento immobiliare, quotata o non (Siiq o Siinq), precisa che, «da chiunque» il conferimento sia effettuato, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono sempre dovute in misura fissa (articolo 1, comma 138, legge 296/2006). Implausibile sarebbe dunque che il conferimento della pluralità di immobili locati fosse trattato in un modo quando l'apporto è in fondo e in altro modo quando l'apporto è in una Siinq o un una Siinq.

La circolare 2/E, prendendola espressamente in considerazione, ha posto fine pure a qualsiasi discussione relativa all'attuale applicabilità della normativa che riduce alla metà le imposte ipotecaria (e, quindi, all'1,5 per cento) e catastale (allo 0,5 per cento) per l'apporto a fondo immobiliare di fabbricato strumentale effettuato da un soggetto Iva (è l'articolo 35, comma 10-ter, del 223/2006, convertito in legge 248/2006).

disposta dall'articolo 10 del Dlg 23/2011, in quanto detta vigenza è stata esplicitamente affermata dalla circolare n. 2/E del 2014.

Peraltro, dato che l'articolo 8, comma 1-bis del Dl 351/2001 esordisce facendo riferimento all'apporto di un soggetto Iva, potrebbe sorgere, in effetti, il dubbio che la norma non sia applicabile ai conferimenti effettuati da apportanti che non abbiano la veste di soggetti Iva (con la conseguenza che le imposte ipotecaria e catastale sarebbero da applicare in misura proporzionale e non fissa). Tuttavia, l'argomento testuale è povero: da un lato, c'è da osservare che il conferimento di azienda in una qualsiasi società è sempre tassato con imposta di registro fissa, chiunque sia il conferente.

D'altro lato, la legge stessa, nell'analogo caso del conferimento di una «pluralità di immobili prevalentemente locati» in una società di investimento immobiliare, quotata o non (Siiq o Siinq), precisa che, «da chiunque» il conferimento sia effettuato, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono sempre dovute in misura fissa (articolo 1, comma 138, legge 296/2006). Implausibile sarebbe dunque che il conferimento della pluralità di immobili locati fosse trattato in un modo quando l'apporto è in fondo e in altro modo quando l'apporto è in una Siinq o un una Siinq.

La circolare 2/E, prendendola espressamente in considerazione, ha posto fine pure a qualsiasi discussione relativa all'attuale applicabilità della normativa che riduce alla metà le imposte ipotecaria (e, quindi, all'1,5 per cento) e catastale (allo 0,5 per cento) per l'apporto a fondo immobiliare di fabbricato strumentale effettuato da un soggetto Iva (è l'articolo 35, comma 10-ter, del 223/2006, convertito in legge 248/2006).

A. Bu.

di immobili prevalentemente locati» in una società di investimento immobiliare, quotata o non (Siiq o Siinq), precisa che, «da chiunque» il conferimento sia effettuato, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono sempre dovute in misura fissa (articolo 1, comma 138, legge 296/2006). Implausibile sarebbe dunque che il conferimento della pluralità di immobili locati fosse trattato in un modo quando l'apporto è in fondo e in altro modo quando l'apporto è in una Siinq o un una Siinq.

La circolare 2/E, prendendola espressamente in considerazione, ha posto fine pure a qualsiasi discussione relativa all'attuale applicabilità della normativa che riduce alla metà le imposte ipotecaria (e, quindi, all'1,5 per cento) e catastale (allo 0,5 per cento) per l'apporto a fondo immobiliare di fabbricato strumentale effettuato da un soggetto Iva (è l'articolo 35, comma 10-ter, del 223/2006, convertito in legge 248/2006).

A. Bu.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Consulta. Chi acquista immobili da costruire non ha diritto alla fideiussione dell'impresa

Meno tutele per chi compra «su carta»

Angelo Busani

Se un costruttore vende un immobile «in corso di costruzione», deve rilasciare all'acquirente, a pena di nullità del contratto, una fideiussione a garanzia dei pagamenti ricevuti ante rogito (articolo 2, Dlg 122/2005); analoga norma non vi è se il contratto ha per oggetto una vendita «sulla carta».

La differente disciplina legislativa di questi due casi non è però contraria al principio di parità di trattamento, di cui all'articolo 3 della Costituzione, poiché è giustificata dalla oggettiva diversità tra le situazioni osservate. Lo ha deciso la Corte costituzionale nella sentenza n. 32 del 19 febbraio 2018.

Il rilascio della fideiussione all'acquirente è prescritto dalla legge solo per i contratti aventi a oggetto i cosiddetti «immobili da costruire» e cioè gli edifici per i quali sia stato richiesto il permesso di costruiri-

re e che siano ancora da edificare o la cui costruzione non sia ancora ultimata. Al di fuori di questa normativa stanno invece i contratti di compravendita di immobili, per i quali non sia stata ancora depositata la domanda di rilascio del titolo edilizio occorrente per eseguire la costruzione.

Ne consegue che, in ipotesi di inadempimento da parte del venditore, nel primo caso l'acquirente è tutelato dalla fideiussione per la restituzione degli importi corrisposti al venditore/costruttore, mentre nel secondo caso l'acquirente non beneficia di garanzie prescritte dalla legge.

Secondo la Corte costituzionale, questa diversità di trattamento è dunque giustificata per la ragione che, mentre nel caso dell'edificio «da costruire», il fatto dell'avvenuto rilascio del titolo edilizio sollecita nell'acquirente l'idea della legittimità del-

l'opera del costruttore e della sua effettività, nel caso invece dell'edificio comprato «sulla carta» l'acquirente ha la percezione di trovarsi in una situazione che «si connota come operazione economica maggiormente rischiosa», cioè di cui egli «non può non essere consapevole».

Pertanto, è giustificato che la legge protegga la prima situazione, nella quale l'acquirente confida nel completamento della sua iniziativa imprenditoriale, e non protegga invece la seconda, nella quale l'acquirente è da sé in grado di percepire che il risultato auspicato (e cioè il conseguimento della proprietà di un'abitazione) è lungi dal realizzarsi, in quanto non vi è solo una costruzione ancora da realizzare, ma manca addirittura il permesso di costruirla.

Anche se, in punto di diritto, il ragionamento della Consulta non fa una grinza, in linea di

La norma tutela la lente

Le garanzie

Il Dlg 122/2005 dispone il rilascio di una fideiussione in favore degli acquirenti persone fisiche di «immobile da costruire», per tale intendendosi:
- un edificio per la cui costruzione sia stato richiesto il permesso di costruire e che sia ancora da edificare;
- un edificio la cui costruzione sia in corso ma non sia ancora ultimata.
La fideiussione deve garantire all'acquirente, nel caso in cui il costruttore incorra in una situazione di crisi (ad esempio, una procedura concorsuale), la restituzione delle somme pagate al venditore e dei relativi interessi legali maturati fino al momento in cui la situazione di crisi si è verificata

A. Bu.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

fatto le esigenze di tutela degli acquirenti appaiono meritevoli di identica protezione in entrambe le situazioni osservate. Anzi, il dare soldi in mano a chi nemmeno ha il permesso di costruire appare essere un caso in cui, se possibile, il compratore va protetto a maggior ragione, rispetto a chi invece compra quando l'edificio è pressoché ultimato.

Ritenere legittima la disparità di trattamento normativo perché la rischiosità della situazione sarebbe percepibile a chi compra «sulla carta» e meno percepibile a chi compra quando il titolo edilizio esiste, sebbene i lavori di costruzione non siano iniziati, significa svolgere un ragionamento perfetto in un laboratorio dove si discute di analisi economica del diritto, che però ha un qualche cedimento ove si pensi alla capacità delle persone (che possono essere, se non assai sprovvedute, non competenti a valutare le diverse situazioni) di sapersi orientare quando vengono a trovarsi nell'uno o nell'altro caso.

A. Bu.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Mini condono. Per chi si era fidato della semplificazione del 2014-2016 poi abrogata

Accatastamenti sanabili entro febbraio

Antonio Iovine

Pochi giorni per «sanare» i mancati accatastamenti del periodo 2014-2016.

La vicenda è complessa e nasce dal decreto sblocca Italia (Dl 133/2014), che aveva introdotto una semplificazione in materia di accatastamento delle variazioni relative ad interventi minori, quali le opere di ordinaria o straordinaria manutenzione. In pratica (articolo 17 comma 1, lettera c, punto 3) prevedeva in tali casi che la comunica-

zione di inizio lavori inoltrata al Comune fosse valida anche ai fini dell'aggiornamento catastale. Contestualmente, però, la stessa norma aveva ricompreso tra gli interventi di manutenzione straordinaria convenzionali (che spesso erano ininfluenti ai fini catastali) anche il frazionamento o l'accorpamento delle unità immobiliari.

In questi ultimi casi è evidente come non potesse bastare la segnalazione comunale all'ufficio catastale ma si rendesse neces-

saria una dichiarazione specifica prodotta con la procedura Docfa. Per cui gli aggiornamenti catastali, di fatto, non sono avvenuti in automatico ma nei soli casi in cui i cittadini abbiano provveduto spontaneamente.

Poiché l'iniziativa sul piano operativo si rivelò impraticabile, con l'articolo 3 del Dlg 222/2016 (Scia 2) tale disposizione fu abrogata. Sono rimaste però molte pratiche riguardanti immobili oggetto di interventi edilizi le cui risultanze non sono

state dichiarate in catasto.

Il «Ddl concorrenza» (legge 124/2017, articolo unico, comma 173), per recuperare gli accatastamenti non presentati in detto periodo, ha dato la possibilità al possessore di provvedere, alle variazioni catastali per gli interventi edilizi attivati prima della data di entrata in vigore della legge (29 agosto 2017). La dichiarazione catastale deve però essere presentata entro sei mesi dalla suddetta data con termine, quindi entro il 28 febbraio 2018. De-

corso tale termine sarà soggetta a sanzione da un minimo di 1.032 a un massimo di 8.264 euro (importi fissati con il Dlg 23/2011).

Resta ferma la possibilità del ricorso al ravvedimento operoso per la riduzione della sanzione, quando ricorrano le condizioni. Inoltre, qualora la proprietà non provvedesse, è attivabile il procedimento di cui all'articolo 1, comma 336, della legge 31/2004 (notifica comunale per l'adempimento spontaneo entro 90 giorni, e in caso di inottemperanza accertamento d'ufficio, con spese a carico dell'interessato, a cura delle Entrate, salvo, in ogni caso, l'applicazione della sanzione).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

La prossima eventi in programma

La riforma della legge fallimentare

Roma, 8 e 9 marzo 2018
Marriott Grand Hotel Flora

Dot.ssa Stefania Chiaruttini Chiaruttini & Associati - Componente della Commissione Ministeriale di Riforma - (ddl delega), **Dot. Bruno Conca** Tribunale di Torino, **Dot. Roberto Fontana** Tribunale di Milano - Componente della Commissione Ministeriale di Riforma, **Prof. Andrea Giacomelli** Università Ca' Foscari di Venezia, **Dot. Marco Gianoglio** Tribunale di Torino, **Dot. Maurizio Gilli** Studio Maurizio Gilli, **Avv. Alessandra Giovetti** Pedersoli e Associati Studio Legale, **Cons. Valentino Le Noci** Corte d'Appello di Bari, **Avv. Emanuele Mattei** Studio MB Mattei & Bonanni e Associati, **Pres. Luciano Panzani** Corte di Appello di Roma - Componente della Commissione Ministeriale di Riforma, **Prof. Avv. Renato Santagiata** Università Parthenope di Napoli, **Pres. Vittorio Zanichelli** Tribunale di Modena - Componente della Commissione Ministeriale di Riforma

Trasparenza, accesso civico e privacy nelle PA e nelle società pubbliche

Roma, 16 marzo 2018
Marriott Grand Hotel Flora

Milano, 22 marzo 2018
Baglioni Hotel Carlton

Cons. Massimiliano Atelli Corte dei Conti, **Prof. Avv. Gaetano Caputi** Scuola Nazionale dell'Amministrazione, **Avv. Mariastefania De Rosa** già Ufficio Precontenzioso e Affari Giuridici ANAC - Avvocato e Dottore di Ricerca in Diritto Amministrativo, **Prof. Avv. Sergio Foà** Università di Torino, **Avv. Rocco Panetta** Panetta & Associati, **Cons. Massimo Santini** TAR Lazio

Il nuovo governo societario e la gestione integrata dei rischi delle imprese di assicurazioni

Milano, 20 marzo 2018
Grand Hotel et de Milan

Prof. Filippo Annunziata Università Luigi Bocconi di Milano, **Dot. Giuseppe Lentisco** PwC, **Prof. Avv. Pierpaolo Marano** Università Cattolica del Sacro Cuore sede di Milano, **Avv. Andrea Polizzi** D'Argenio Polizzi e Associati Studio Legale, **Dot. Pietro Ranieri** Unipol Gruppo, **Avv. Cristina Rustignoli** Generali Italia, **Dot. Valerio Scacco** PwC, **Prof. Avv. Michele Siri** Università di Genova

Frodi, sottrazioni dati e ulteriori illeciti di dipendenti e collaboratori

Milano, 20 marzo 2018
Baglioni Hotel Carlton

Avv. Antonio Bana Studio Legale Bana, **Avv. Immacolata Ciarletta** FieldFisher - Studio Associato Servizi Professionali Integrati, **Dot. Enrico Cimpanelli** Grant Thornton Financial Advisory Services, **Prof. Ing. Giulio Di Gravio** Sapienza Università di Roma, **Dot. Angelo Jannone** Italiaonline, **Dot. Fabrizio Santolola** EY, **Avv. Giuseppe Vacigiago** R&P Legal

Gestione dei fenomeni di eccessiva morbilità e abuso dei permessi ex Legge n. 104/1992

Milano, 23 marzo 2018
Baglioni Hotel Carlton

Avv. Enrico Barraco Studio Legale Barraco, **Avv. Aldo Bottini** Studio Toffoletto De Luca Tamajo e Soci, **Avv. Alessandro Paone** LabLaw Studio Legale, **Prof. Avv. Giampiero Proia** Università Roma Tre, **Avv. Annalisa Reale** Chiomenti, **Prof. Avv. Francesco Rotondi** Università LIUC Carlo Cattaneo, **Avv. Andrea Soliani** Losengo Soliani - Studio Legale Associato

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

PARADIGMA SpA
Tel. 011.538686 • www.paradigma.it • info@paradigma.it