

RISARCIMENTO DEL DANNO: LA GUIDA CHE STA DALLA VOSTRA PARTE.

GRUPPO 24 ORE

NORME E TRIBUTI

Domenica 5 Gennaio 2014

Il Sole **24 ORE**

www.ilssole24ore.com • @24NormeTributi



DOMANI SULLE PAGINE DEL SOLE 24 ORE

CAPITALI ALL'ESTERO
Quadro RW, si amplia la platea dei destinatari
► in Norme e tributi

LAVORO
Distacco da motivare con la distanza
► in Norme e tributi

50
1 chilometro a partire dai quali va motivato il distacco

L'ESPERTO RISPONDE
Le risposte ai quesiti inviati dai lettori
► in allegato

Compravendite. Con la circolare 36/E, in caso di cessione a termine, l'Agenzia nega l'assimilazione alle plusvalenze

Diritto di superficie, si paga l'Irpef

Per le Entrate c'è «assunzione di obblighi di fare, non fare, permettere»

Giorgio Gavelli
Gian Paolo Tosoni

Brutte notizie per i proprietari di immobili e, più in generale, per chi costruisce beni sul suolo altrui, come accade per le società che realizzano impianti fotovoltaici. Con la circolare 36/E del 19 dicembre, l'Agenzia delle Entrate ha espresso una interpretazione del trattamento fiscale del diritto di superficie poco condivisibile, lasciando presagire un ampio contenzioso.

Con il diritto di superficie (articolo 952 del Codice civile) il proprietario del fondo può concedere a terzi di realizzare o mantenere (meno frequentemente di acquisire) una costruzione sul suolo divenendone il proprietario. Una caratteristica di questo diritto reale di godimento, quando è costituito per un tempo determinato, è che alla sua estinzione il proprietario del suolo diviene (per accessione) anche proprietario della costruzione (articolo 953 del Codice).

L'Agenzia, correttamente, richiama il comma 5 dell'articolo 9 Tuir, laddove si stabilisce che, ai fini delle imposte sui redditi, le di-

67, tra cui citiamo il diritto costituito sul terreno agricolo ereditato ovvero dopo cinque anni da quando è stato acquistato il fondo e il diritto costituito sul lastrico solare dell'abitazione principale o sull'immobile acquistato o costruito da almeno cinque anni. Inoltre, poiché è la stessa Agenzia a ricordare che le uniche spese deducibili sono quelle «specificamente inerenti alla sua produzione», l'imponibile Irpef è praticamente sempre costituito dall'intero corrispettivo, proprio perché non esiste alcun costo specifico di acquisto (altrimenti si ricadrebbe nella lettera b).

L'Agenzia fornisce una capziosa interpretazione sul concetto di costituzione del diritto di superficie che non potrebbe essere incredibilmente assimilato alla cessione di immobili (articolo 67, lettera b) quando l'articolo 9 del Tuir lo prevede perfettamente; tale interpretazione ha il sapore più di ricerca di gettito, piuttosto che di contributo giuridico interpretativo.

Per avere una opinione differente basta leggere la norma di comportamento Adc 183/2012, che non solo considera applicabile la lettera b), ma fornisce anche una formula con cui determinare il costo del diritto di superficie nell'ambito del più generale costo di acquisto della piena proprietà, secondo un criterio più volte utilizzato dalla stessa Agenzia (risoluzioni 233/E/2009 e 379/E/2008). Va aggiunto che la motivazione che viene fornita dalle Entrate mette in allarme altre operazioni su cui, fino a oggi, non sussisteva alcun dubbio. L'inapplicabilità delle norme sulla plusvalenza da cessione deriverebbe, infatti, dal fatto che «la costituzione a favore di terzi di un diritto reale di godimento (quale il diritto di superficie) non determina alcun effetto estintivo della titolarità del diritto di proprietà in capo all'originario proprietario, e, pertanto, non estingue ulteriori (seppure, naturalmente, eventuali) vicende speculative sul bene». Poiché ciò si verifica per tutti i diritti reali costituiti «a termine», sono oggi potenzialmente a rischio anche operazioni comuni come la costituzione o la cessione del diritto di usufrutto. Si tratta, infatti, di operazioni che fino a oggi venivano inquadrate nell'ambito dell'articolo 67, comma 1, lettera b) del Tuir e che, stando a quanto dice l'Agenzia, potrebbero invece ricadere nella lettera l), con un onere maggiore per i cedenti.

Le regole sul diritto di superficie



01 | PER I PRIVATI

La circolare n. 36/E l'agenzia delle Entrate stabilisce che le disposizioni relative alle cessioni valgono solo nei casi in cui il diritto di superficie, prima di essere ceduto, è stato acquistato a titolo oneroso "in quanto tale" e non nell'ambito del diritto di piena proprietà. In caso contrario, sono assoggettati a tassazione i redditi derivanti «dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere». In conseguenza di quanto stabilito dalle Entrate con la circolare 36/E, il corrispettivo per la cessione del diritto di superficie diviene imponibile anche in tutti i casi in cui non lo sarebbe applicando le regole sulle plusvalenze da cessione di beni immobili

02 | PER LE IMPRESE

Per le imprese, dal punto di vista delle imposte sui redditi il

corrispettivo riconosciuto al concedente della superficie concorre alla formazione del suo reddito d'impresa unicamente nell'esercizio di competenza. Laddove si tratti di un immobile diverso dai beni "merce", il provento si qualifica come plusvalenza che, in presenza dei requisiti previsti dall'articolo 86, comma 4, del Tuir, può essere rateizzata in cinque quote. Tale regime fiscale genera un disallineamento rispetto a quello contabile che, invece, ripartisce il corrispettivo lungo la durata del diritto di godimento; ne deriva che il concedente deve operare una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di costituzione del diritto di superficie e delle variazioni in diminuzione di importo complessivamente equivalente negli esercizi successivi

LE CONSEGUENZE

Cancellate le esenzioni di imposta - Non consentita la deduzione dei costi se in precedenza è stata acquistata la piena proprietà

sposizioni relative alle cessioni valgono anche per gli atti a titolo oneroso che comportano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento. Da cui consegue l'applicazione dell'articolo 67, comma 1, lettera b) del Tuir, che disciplina le plusvalenze da cessione di beni immobili. E qui interviene il "colpo di scena". Secondo l'Agenzia questa disposizione si applicherebbe solo nei casi (praticamente inesistenti) in cui il diritto di superficie, prima di essere ceduto, è stato acquistato a titolo oneroso "in quanto tale" e non nell'ambito del diritto di piena proprietà. In caso contrario, si applicherebbe l'articolo 67, comma 1, lettera l) del Tuir, ossia la disposizione che assoggetta a tassazione i redditi derivanti «dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere». Quali sono le conseguenze di questa tesi interpretativa? In primo luogo, il corrispettivo diviene imponibile anche in tutti i casi in cui non lo sarebbe applicando la lettera b) dell'articolo

Trasparenza. La certezza sui rogiti di immobili e aziende

Trascritto l'atto, il venditore incassa

Angelo Busani

Il prezzo pagato in occasione della firma di un contratto di compravendita di immobili o di aziende non sarà più corrisposto direttamente dall'acquirente al venditore: l'acquirente depositerà il prezzo nelle mani del notaio rogante e il notaio lo trasmetterà al venditore una volta che il contratto sia stato sottoposto alla prescrizione pubblica nei Registri immobiliari o nel Registro delle imprese.

Lo prescrive l'articolo 1, commi 63 e seguenti, della legge di Stabilità per il 2014: si tratta di una significativa svolta nel segno della certezza del diritto e di una maggiore civiltà giuridica del nostro ordinamento, anche in linea con quanto già si pratica in altri Paesi.

Questa normativa, imponendo la consegna del denaro al venditore non al momento della firma del contratto, ma solo una volta che il contratto sia introdotto nei pubblici registri, è importante perché se è vero che la firma del contratto provoca il passaggio della proprietà dell'immobili-

le dal venditore all'acquirente, è pure vero che l'acquirente consegue la sicurezza del suo acquisto solo con l'esecuzione delle formalità pubblicitarie.

Il motivo è che il nostro Codice civile dispone che se Tizio mette in atto una truffa vendendo lo stesso immobile a Caio prima e a Sempronio, poi tra Caio e Sempronio prevale non chi ab-

LA NOVITÀ

L'acquirente deve versare il prezzo pattuito su un conto «dedicato» del notaio. Lo storno alla registrazione del contratto

bia comprato per primo, ma chi abbia per primo trascritto il contratto nei registri immobiliari. Per il vero, l'acquirente che soccombe dovrebbe vedersi restituito il prezzo (e pure risarcito il danno subito) ma, in realtà, in questi casi accade che il venditore si rende irreperibile o, comunque, nullatenente.

Ancora, se Tizio vende un immobile a Caio il 15 gennaio e questa compravendita venga trascritta il 19 gennaio nei registri immobiliari, ma il 17 gennaio Mevio (creditore di Tizio, ad esempio una banca) abbia iscritto - a tutela del suo credito - una ipoteca giudiziale a carico del venditore Tizio, l'acquirente Caio (che ha pagato il prezzo a Tizio) si trova ad aver comprato un bene ipotecato, anche se, il 15 gennaio, al momento del rogito, nessuna ipoteca gravava sul bene da lui acquistato.

La normativa in questione tuttavia non è immediatamente operativa, poiché, per l'entrata in vigore c'è bisogno dell'emanazione di un regolamento attuativo (che dovrebbe avvenire entro 120 giorni). Comunque, la legge di Stabilità già fissa alcuni importanti "paletti":

- il notaio dovrà tenere un "conto corrente dedicato" e quindi un "recipiente" atto a non accogliere movimentazioni diverse da quelle per le quali il conto deve essere tenuto;
- gli importi depositati in questo conto "dedicato" costituiranno un "patrimonio separato" e quindi un'entità sottratta alle vicende personali del titolare del conto; ad esempio:
 - se il notaio muore, le somme di questo conto non fanno parte della sua massa ereditaria;
 - se il notaio è coniugato in regime di comunione dei beni, le somme in questione restano estranee al regime patrimoniale del matrimonio del notaio;
 - se il notaio ha creditori personali, le ragioni di costoro non possono essere soddisfatte con l'utilizzo di queste somme, che sono «assolutamente impignorabili».

DIRITTO E IMPRESA

Osservatorio Fondazione Bruno Visentini - Ceradi
A cura di Valeria Panzironi

Privacy-sicurezza, serve il principio di precauzione

di Giovanna De Minico

Quali diritti ci porterà il nuovo anno? Guarderò solo al diritto alla riservatezza e a ciò che è rimasto dopo Datagate. Riepilogo: rivelazioni di Snowden, pesca astrascico della Nsa dei dati estrinseci di americani e non anche se non sospettati di terrorismo, estensione delle intercettazioni ai capi di Stato delle potenze alleate, le loro indignazioni per essere stati trattati come terroristi infedeli.

Quali aspettative ha il cittadino? Un cittadino si aspetta due cose.

Che la privacy sia trattata da questione Politica, e come tale sottratta alle regole da cortile privato, perché il conflitto tra sicurezza e riservatezza rimanda alla più ampia querelle tra gestione dell'emergenza e difesa delle libertà fondamentali. Ne consegue che in uno stato di diritto la lesione dei diritti è accettabile solo se necessaria per la difesa di un valore più grande concretamente esposto a minaccia di aggressione. Questo che in diritto si chiama principio precauzionale è saltato nella vicenda Usa perché i dati sono stati acquisiti dalla Nsa senza la prova che la persona cui si riferivano erasospettito. Ora anche una recentissima sentenza della Court of District of Columbia (case Klayman v.s. Obama-16 dicembre 2013) ci dice che un potere di investigazione se distratto dal concreto sospetto lede il IV emendamento della Costituzione americana, cioè «The right of the people to be secure in their persons, houses... against unreasonable searches and seizures, shall not be violated, and no warrants shall issue, but upon probable cause».

Il punto non è tanto cosa sia scritto nel Patriot Act, il quale, incostituzionalmente a parte, in qualche misura lega i poteri della Nsa a un evento di pericolo concreto da evitare, quanto piuttosto come quei poteri siano stati effettivamente esercitati. Ebbene la risposta del governo di Obama alla prima attesa del cittadino è stata insufficiente; infatti, dalla relazione "Liberty and security in a changing word" (12 dicembre 2013)

del "Review group of intelligence" il condizionamento dei poteri della Nsa al principio precauzionale e la sua soggezione a un severo scrutinio giudiziario attendono ancora una adeguata definizione.

La seconda attesa del cittadino è che alla querelle stato di necessità/libertà si risponda in sede sovranazionale, in quanto per fronteggiare un fenomeno senza confini, il terrorismo, e per regolare strumenti di comunicazione territoriali, Internet, l'equilibrata mediazione tra diritto e sicurezza deve essere corale.

I capi di Stato riuniti in sede Onu hanno parlorio dopo faticosa gestazione una risoluzione «The right to privacy in the digital age» (25 novembre 2013) che, valore giuridico a parte, non vola alto neanche nei propositi e pure poteva farlo, trattandosi di un mero omaggio verbale.

Parimenti deludente è stata la risposta dell'Europa, che, nel riscrivere il regolamento sulla privacy, non ha detto quanto avrebbe potuto dire in tema di trasferimento dei dati all'estero, cioè non ha sottoposto tale trasferimento almeno alla stringente condizione dell'equivalenza tra stato cedente e cessionario.

In una rappresentazione scenica di veri o presunti indignati, chi ne esce meglio è proprio il nostro Stato, che nelle parole del presidente del Consiglio ha dichiarato di credere alle rassicurazioni del governo americano di non averci spiato, costruendoci così il suo alibi per cancellare il problema dall'agenda politica.

Torniamo al nostro punto di avvio: quali promesse concrete i nostri governanti ci riservano per il 2014?

Un impegno politico sincero di trattare la riservatezza come una questione di policy in obbedienza al principio di precauzionalità e di discuterla in un consesso internazionale; diversamente le promesse assomigliano agli impegni di un innamorato, consapevoli di non credere alle parole che pronuncia alla sua amata.

TRA I MALI SCEGLIERE IL MINORE.

Cicerone

SCOPRI COME VIVERE MEGLIO IL PRESENTE CON I GRANDI MAESTRI DEL PASSATO.

Classici compact:
15 semplici e preziosi volumi, selezionati per voi dalla Domenica con la curatela di Armando Massarenti, che rappresentano il meglio del grande catalogo UTET dedicato alla filosofia antica.

Una collana piacevole da leggere e tutta da collezionare, che arricchirà il tuo spirito.

www.ilssole24ore.com/classiccompactfilosofia

All'interno di ogni volume il codice per scaricare l'e-book della versione integrale dell'opera originale «Classici UTET».

UTET

FILOSOFIA ANTICA PER SPIRITI MODERNI. DAL 31 DICEMBRE L'OTTAVA USCITA A 6,90€* CON IL SOLE 24 ORE.