

Registro/1. La Ctp di Roma riconosce per la prima volta natura ordinaria al trattamento «agevolato»

Apporti da tassare 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 Dlgs 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 persé esenti da registrazione), trattandosi di atti necessariamente stipulati nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata (in ragione della pubblicità immobiliare che deve essere effettuata), sono soggetti a imposta di registro in «termine fisso» e in misura fissa (di 200 euro):

- se l'apportante non è un soggetto Iva (oppure è un soggetto Iva, ma l'apporto è fuori campo Iva: ad esempio, si tratta di un terreno non edificabile), ai sensi dell'articolo 11, Tariffa Parte I allegata al Dpr 131/1986;
- se l'apportante è un soggetto Iva, e l'apporto è un'operazione imponibile a Iva o 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, che l'apporto di abitazioni da parte di un soggetto Iva, non costruite o ristrutturate dall'apportante (oppure costruite o ristrutturate 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. Insomma, numeri tali da far letteralmente «saltare» il conto economico di una operazione di questo tipo.

Ora, è vero che la circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014 (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 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 tutta fondatezza, ritenersi che il silenzio di detta circolare n. 2/E non tanto valga quale conferma di una intervenuta abrogazione, quanto possa essere invece inteso come uno dei casi 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 reca 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 Dlgs 23/2011 ha riservato alle agevolazioni vigenti a inizio 2014 relativamente ai trasferimenti immobiliari a titolo oneroso.

Il 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	Euro 200
	Esente	Euro 200	-	Euro 200	9%
Soggetto non Iva		Euro 200	15%	9%	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», e cioè la situazione che si ha quando il valore (e non il numero) delle unità locatate oggetto di apporto sia superiore a quello delle unità non locatate (circolare 22/E del 2006): l'articolo 8, comma 1-bis del Dl 351/2001 dispone che questa fattispecie deve essere trattata come se si fosse in presenza di un conferimento d'azienda in società. E quindi:

- se il conferente sia un soggetto Iva, l'operazione è fuori campo Iva;
- si applicano in misura fissa le imposte di registro, ipotecaria e catastale.

In questo caso, non c'è problema sulla perdurante vigenza della normativa di favore, al cospetto dell'abrogazione delle agevolazioni

disposta dall'articolo 10 del Dlgs 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 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, dl 223/2006, convertito in legge 248/2006).

A. Bu.