

Imposta di registro in misura fissa per l'atto di apporto di immobili al fondo immobiliare

CTP Roma – Sentenza n. 1699/2018 del 18/01/2018

Gianluca Sica*

La CTP – Roma ha chiarito che l'imposta di registro in misura fissa in relazione agli atti di apporto di immobili al fondo immobiliare non costituisce un'agevolazione, bensì rappresenta il regime ordinario.

Rileva preliminarmente osservare che l'apporto a un fondo immobiliare è l'atto attraverso il quale il soggetto apportante attribuisce al fondo la proprietà di un immobile a fronte del rilascio di una o più quote di partecipazione al fondo.

La disciplina dell'imposta di registro relativa a tali atti è rinvenibile nell'art. 9, comma 1, del D.L. n. 351/2001, il quale estende ai fondi immobiliari le disposizioni enunciate dall'art. 7 della Tabella allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro (D.P.R. n. 131/1986), che elenca gli atti per i quali non vi è l'obbligo di registrazione, tra cui sono compresi, *inter alia*, gli “atti relativi alla istituzione di fondi comuni di investimento mobiliare (...), alla sottoscrizione e al rimborso delle quote (...) e alla emissione ed estinzione dei relativi certificati (...)”.

La Sentenza in commento (n. 1699/2018) segue l'impugnazione di avvisi di irrogazione dell'imposta e delle sanzioni emessi dall'Agenzia delle Entrate in relazione all'imposta di registro relativa ad atti di conferimento di alcune unità immobiliari ad un fondo immobiliare.

Suddetti avvisi pongono a fondamento della relativa pretesa tributaria la considerazione per la quale la disciplina prevista dall'art. 9, comma 1, del D.L. n. 351/2001 (che stabilisce la tassazione in misura fissa della registrazione degli atti in commento), dando luogo a una esenzione tributaria, abbia carattere agevolativo e, pertanto, da considerarsi abrogata dall'art. 10, comma 4, del D.lgs. n. 23/2011, secondo cui in relazione agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere, “sono soppresse le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali”.

Per effetto della suddetta considerazione, l'Agenzia delle Entrate richiedeva il versamento dell'imposta di registro in misura proporzionale del 9%, oltre alle sanzioni.

A *contrariis*, la ricorrente ha sostenuto l'insussistenza dei presupposti per fare riferimento al dettato normativo richiamato dall'Agenzia delle Entrate (i.e. art. 10,

comma 4, del D.lgs. n. 23/2011) in quanto: (i) il regime di cui all'art. 9, comma 1, del D.L. n. 351/2001 non ha carattere agevolativo, ma rappresenta il regime ordinario previsto per i fondi immobiliari; (ii) l'art. 10, comma 4, del D.lgs. n. 23/2011 si applica soltanto agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili (atti tra i quali non rientrano quelli di apporto a fondi immobiliari).

Con riferimento al punto *sub(i)* sollevato dalla ricorrente, la Commissione ha confermato che “*non vi sono (...) i presupposti per l'applicazione dell'art. 10, comma 4, del D.lgs. n. 23/2011, in quanto il regime di cui all'art. 9, comma 1, del D.L. n. 351/2001 – il quale stabilisce che “l'articolo 7 della tabella allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, (...) deve intendersi applicabile anche ai fondi d'investimento immobiliare (...)” – non ha carattere agevolativo in favore dei fondi immobiliari, ma rappresenta invece il regime ordinario previsto per gli stessi*” (non rientra, pertanto, nell'alveo delle “esenzioni” e “agevolazioni tributarie” soppresse dall'art. 10, comma 4, del D.lgs. n. 23/2011).

Con riferimento al punto *sub(ii)*, invece, la Commissione ha osservato come gli atti di apporto di immobili al fondo immobiliare, “*non interrompono (...) il rapporto esistente tra soggetto cedente e bene oggetto del trasferimento*”, non configurando, pertanto, la fattispecie di traslazione a titolo oneroso della proprietà dei beni immobili.

Ne deriva pertanto che, dal combinato disposto dell'art. 9, comma 1, del D.L. n. 351/2001 e dell'art. 7, della Tabella allegata al D.P.R. n. 131/1986, l'atto di apporto di immobili in favore di un fondo immobiliare, dovendo necessariamente attuarsi nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata (in ragione della pubblicità immobiliare da rendere), è da assoggettare all'imposta di registro in termine fisso e in misura fissa (attualmente Euro 200): (i) se l'apportante non è un soggetto IVA (o comunque in caso di operazione fuori campo IVA); (ii) se l'apportante è un soggetto IVA e l'apporto è un'operazione imponibile IVA, anche in regime di esenzione, ai sensi dell'art. 40 del D.P.R. n. 131/1986¹.

* Pr. Dottore commercialista

¹ Come commentato da Angelo Busani, “*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%; avendo, in entrambi i casi, come base imponibile, il valore venale del bene apportato. (Cfr. “Apporti da tassare in misura fissa” ne “Il Sole24Ore” del 21 febbraio 2018).



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI ROMA

SEZIONE 28

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|-----------------|---------------------------|-------------------|
| <input type="checkbox"/> | <u>ZUCHELLI</u> | <u>CLAUDIO</u> | <u>Presidente</u> |
| <input type="checkbox"/> | <u>SCIASCIA</u> | <u>TOMMASO SEBASTIANO</u> | <u>Relatore</u> |
| <input type="checkbox"/> | <u>PLASTINA</u> | <u>NADIA</u> | <u>Giudice</u> |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso
depositato

- avverso AVVISO DI LIQUIDAZIONE n°
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE ROMA 1

proposto dai ricorrenti:

difeso da:

difeso da:

difeso da:

- sul ricorso n°
depositato

- avverso AVVISO DI LIQUIDAZIONE n°
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE ROMA 1

31STRO 2016

SEZIONE

N° 28

REG.GENERALE

N° 5638/2017 (riunificato)

UDIENZA DEL

07/12/2017 ore 09:30

N°

1699/2017

PRONUNCIATA IL:

07 DIC. 2017

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

18 GEN. 2018

Il Segretario





COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI ROMA

FATTO

Con due distinti atti di opposizione depositati entrambi in data 21/4/17, la Soc.

quale gestore di fondo immobiliare
ha impugnato gli avvisi di irrogazione di imposta ed
irrogazione sanzioni n. e n.
per rispettivi Euro ed Euro
notificati nei suoi confronti in data 1 e 9/2/17, relativi ad
imposta di registro dovuta in relazione a due atti stipulati in data
17/6/15 e 29/9/15, con i quali sono state conferite alcune unità
immobiliari al suddetto fondo.

La società ricorrente ha in particolare sostenuto:

1. che in sede di stipula è stato espressamente richiamato il regime fiscale di cui all'art. 9, comma 1, DL n. 351/01, conv. in legge n. 410/01, secondo cui l'articolo 7 della tabella allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 - che elenca gli atti per i quali non vi è obbligo di registrazione (tra i quali sono compresi quelli relativi alla istituzione di fondi comuni di investimento mobiliare autorizzati, alla sottoscrizione e al rimborso delle quote, anche in sede di liquidazione, e alla emissione ed estinzione dei relativi certificati, compresi le quote ed i certificati di analoghi fondi esteri autorizzati al collocamento nel territorio dello Stato) - deve intendersi applicabile anche ai fondi d'investimento immobiliare disciplinati dall'articolo 37 del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, e dall'articolo 14-bis della legge 25 gennaio 1994, n. 86;
2. che l'ente impositore ha erroneamente ritenuto che la normativa in questione, dando luogo ad una esenzione tributaria, abbia carattere agevolativo, ed ha richiamato dunque l'art. 10, comma 4, D.lgs. n. 23/11 (secondo cui in relazione agli atti di cui ai commi 1 e 2 - e dunque agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere ... - sono soppresse le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi

Dott. Tommaso S. Sciascia

- speciali*), applicando quindi l'imposta di registro nella misura dovuta (aliquota del 9%);
3. che non vi sono invece i presupposti per fare riferimento al cit. art. 10 (considerato che: **A.** il regime di cui all'art. 9, comma 1, DL n. 351/01 non ha carattere agevolativo e rappresenta il regime ordinario previsto per i fondi immobiliari; **B.** la norma in questione si applica solo agli atti di cui ai commi 1 e 2 e dunque, come già si è detto, solo a quelli *traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili*, atti tra i quali non rientrano invece quelli di apporto a fondi immobiliari;
 4. che tale interpretazione risulta confermata anche dalla natura degli atti stessi, posto che questi ultimi non realizzano un vero e proprio trasferimento, bensì il conferimento del bene al fondo comune, giustificando in tal modo il diverso trattamento fiscale ad essi assegnato;
 5. che analoga conferma si ricava anche dal precedente regime di cui all'art. 15, comma 8, legge n. 86/94, che già prevedeva l'applicabilità dell'art. 7 del T.U.I.R.;
 6. che è infine nello stesso senso l'avviso espresso dalla stessa Agenzia convenuta nella Circ. 2/E del 15/2/12.

L'Ufficio (Agenzia delle Entrate) si è costituito in giudizio, confermando la legittimità del proprio operato e contestando i motivi di ricorso.

In particolare, ha rilevato:

1. che la Circ. 2/E del 15/2/12 si riferisce al regime fiscale anteriore alle modifiche di cui all'art. 10, comma 4, D.lgs. n. 23/11;
2. che la disciplina in esame, introducendo un beneficio di imposta rispetto al regime ordinario, ha sicuramente carattere agevolativo;
3. che tra gli *atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento*, di cui all'art. 10, comma 1 e 4, D.lgs. n. 23/11, sono compresi anche quelli di apporto a fondi immobiliari;
4. che l'interpretazione esposta risulta confermata anche dal fatto che le recenti modifiche di cui all'art. 1, comma 47, legge n. 232/16, nell'integrare il cit. art. 10, prevedono una serie di eccezioni, tra le quali non è prevista quella di specie.

In data 22/9/17, la società istante ha presentato istanza di sospensione dei provvedimenti impugnati.

In data 24/11/17 ha depositato memoria illustrativa, ribadendo le proprie originarie deduzioni e richieste.

Dott. Tommaso S. Scudiscia



Su tali basi, all'udienza odierna, disposta la riunione dei procedimenti connessi, la causa è stata deliberata come da dispositivo che segue.

DIRITTO

1. - Si ritiene in via preliminare che i procedimenti in oggetto debbano essere riuniti ai sensi dell'art. 29 del D.Lgs. 546/92, stante l'evidente connessione soggettiva ed oggettiva.

2. - Ciò detto, i ricorsi riuniti risultano fondati e meritano quindi accoglimento.

Ha sostenuto la società opponente - impugnando gli avvisi di irrogazione di imposta ed irrogazione sanzioni n. _____, che le sono stati notificati in data 1 e 9/2/17 - che in sede di stipula degli atti di apporto immobiliare di cui trattasi, è stato espressamente richiamato il regime di cui all'art. 9, comma 1, DL n. 351/01, conv. in legge n. 410/01, il quale prevede che l'articolo 7 della tabella allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 deve intendersi applicabile anche ai fondi d'investimento immobiliare disciplinati dall'articolo 37 del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, e dall'articolo 14-bis della legge 25 gennaio 1994, n. 86.

L'ente impositore avrebbe erroneamente richiesto l'imposta di registro nella misura del 9%, attribuendo alla normativa carattere agevolativo ed applicando pertanto l'art. 10, comma 4, D.lgs. n. 23/11 (che sopprime le esenzioni ed agevolazioni tributarie previste per *gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili*).

Secondo la istante, non vi sono i presupposti per applicare l'art. 10 cit., tenuto conto che il regime di cui all'art. 9, comma 1, DL n. 351/01 non ha il carattere esposto e rappresenta invece il regime ordinario previsto per i fondi immobiliari e considerato inoltre che la norma si applica solo agli atti di cui ai commi 1 e 2 e dunque, solo a quelli *traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni*, tra i quali non rientrano invece quelli di apporto a fondi immobiliari.

Tale interpretazione appare anche confermata dalla natura di tali atti, posto che gli stessi non danno luogo ad un vero e proprio trasferimento, bensì al conferimento del bene in fondo comune, giustificando in tal modo il diverso trattamento fiscale ad essi assegnato.

E una ulteriore conferma nel senso esposto deriverebbe dal precedente regime di cui all'art. 15, comma 8, legge n. 86/94, che già prevedeva all'epoca l'applicabilità dell'art. 7 del T.U.I.R.

Dott. Tommaso S. Sciascia



3. - I rilievi formulati dalla istante devono avere seguito.

Come ha esattamente rilevato la opponente, non vi sono anzitutto nella specie i presupposti per l'applicazione dell'art. 10 comma 4, D.lgs. n. 23/11, in quanto il regime di cui all'art. 9, comma 1, DL n. 351/01 (e dunque il richiamo fatto dalla norma all'art. 7 del T.U.I.R.) non ha carattere agevolativo in favore dei fondi immobiliari, ma rappresenta invece il regime ordinario previsto per gli stessi, non rientrando quindi nella previsione del richiamato art. 10, che invece contempla testualmente *tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie*.

La circostanza risulta del resto confermata anche dalla disciplina stabilita in precedenza (ex art. 15, comma 8, legge n. 86/94), che già all'epoca prevedeva l'applicabilità dell'art. 7 T.U.I.R.

D'altra parte, la disposizione di cui al cit. art. 10 si applica solo agli atti di cui ai commi 1 e 2 e dunque, solo a quelli *traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni*, tra i quali non rientrano invece quelli di *apporto a fondi immobiliari*.

Questi ultimi non interrompono infatti il rapporto esistente tra soggetto cedente e bene oggetto del trasferimento, e richiedono quindi una diversa regolamentazione, soprattutto sotto il profilo tributario, che tenga conto di tale specificità.

L'interpretazione esposta appare del resto confermata anche dall'avviso espresso dalla stessa Agenzia convenuta nella Circ. 2/E del 15/2/12, che, pur riferendosi al regime anteriore, offre ulteriore riscontro della specificità in questione.

Né risulta smentita dal fatto che le recenti modifiche apportate all'art. 10 cit. dall'art. 1, comma 47, legge n. 232/16, pur prevedendo una serie variamente articolata di esenzioni, nulla dicono in relazione all'ipotesi di specie. Il fatto che nulla si dice al riguardo va visto invero come ulteriore conferma dell'inapplicabilità della norma stessa al caso in esame.

4. - Sulla base delle considerazioni che precedono, ritiene pertanto la Commissione che le domande riunite debbano essere accolte.

Le incertezze e le oscurità normative della fattispecie, nonché la mancanza di riferimenti giurisprudenziali sui temi in contestazione costituiscono giusto motivo per la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

la Commissione accoglie i ricorsi riuniti e compensa le spese.

Roma, 7 dicembre 2017

IL RELATORE
(Tommaso S. SCIASCIA)

IL PRESIDENTE
(Claudio ZUCHELLI)