

La corte di cassazione chiarisce il trattamento tributario per gli apporti ai Fia

Fondi immobiliari a tassa fissa

La disciplina speciale non è agevolazione tributaria

LUCA D'INZUO
E GERARDO SUEGLIA*

Apporti di immobili in sede di istituzione dei fondi di immobiliari con imposta di registro fissa. La Cassazione stabilisce che la disciplina speciale dei fondi non costituisce agevolazione tributaria e, quindi, continua ad applicarsi per le operazioni di apporto.

La Corte di cassazione conferma la vigenza della norma che prevede l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa agli atti di istituzione e sottoscrizione di quote di fondi immobiliari e di emissione o estinzione dei relativi certificati.

È questo, in sintesi, il principio che emerge dalla sentenza n. 3218/2024 del 5 febbraio 2024.

La questione trae origine dall'art. 10, dlgs. 14 marzo 2011, n. 23, che aveva genericamente abrogato le norme agevolative dell'imposta di registro relative agli atti traslativi a titolo oneroso di proprietà di beni immobili e traslativi costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento (art. 1, commi 1 e 2, Tariffa, Parte prima, dpr. 131/1986), senza tuttavia individuare esattamente – qui risiedendo il dubbio interpretativo – quali norme cessassero di avere efficacia, lasciando quindi all'interprete l'onere di stabilire di volta in volta se una data norma costituisca o meno agevolazione ai fini del tributo d'atto e, pertanto, se quella data regola fosse abrogata o meno.

Tra le norme su cui si dibatteva in dottrina era l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa (€ 200 sugli atti di istituzione di fondi d'investimento immobiliari e atti relativi alla sotto-

scrizione o rimborso delle quote, anche in sede di liquidazione, di cui al combinato disposto dell'art. 9, comma 1, dl. 351/2001, dell'art. 7, Tabella allegata al dpr. 131/1986 e dell'art. 11, Tariffa parte prima allegata al medesimo dpr. La Circolare 47/E/2003, par. 6, aveva chiarito che tale regime d'imposizione fissa ricomprendeva anche il caso dell'apporto d'immobili in sede di istituzione del fondo, fatte salve le ordinarie imposte ipotecarie e catastale.

Per vero, la prassi dell'Agenzia delle entrate – a esito della norma del 2011 che genericamente abrogava tutte le agevolazioni previste ai fini dell'imposta di registro – aveva confermato la vigenza della disciplina che prevede l'imposizione in misura fissa (anche per le ipotecarie e catastale) in caso di apporto di immobili prevalentemente locati di cui all'art. 8, comma 1-bis, dl. 351/2001 (Circolare 2/E/2014, par. 9.6). E ciò sul presupposto che la norma in questione non costituisce "agevolazione", ma il regime naturale dell'operazione (assimilata a un conferimento d'azienda per scelta legislativa).

Diversamente con riguardo all'imposizione fissa in caso di apporto eseguito in occasione dell'istituzione del fondo (art. 9, comma 1, dl. 351/2001), l'Agenzia delle entrate si era pronunciata con risposta a interpello n. 451-A/09/2015 (non pubblicata ma resa nota da Assoprevidenza con Circolare 16/2018), concludendo – diremmo, non coerentemente – per l'abrogazione della disciplina perché considerata di natura "agevolativa".

Nella giurisprudenza (di merito), era stata confermata la vigenza della norma, sul presupposto che questa costituisca regi-

me fiscale ordinario e non agevolativo (CTP Roma, sentenza 18 gennaio 2018, n. 1699/28/18). In senso contrario, invece, la CTR Lazio, sentenza del 23 aprile 2021, n. 2143/6/21, poi cassata dalla recente sentenza di Cassazione n. 3218/2024, in commento.

Senonché, la Cassazione ha chiarito che la disciplina per gli atti di apporto a FIA immobiliari in sede d'istituzione del fondo medesimo sia tutt'ora vigente, non rientrando nell'ambito applicativo delle abrogazioni dei regimi agevolativi di cui all'art.

10, dlgs. 23/2011, perché – anzitutto – l'art. 9, dl. 351/2001, costituisce disciplina ordinaria dei fondi e non "agevolativa", essendo altresì collocata in una fonte che regola ogni aspetto fondamentale rilevante dei fondi immobiliari. Vale a dire che il dl. 351/2001 disciplina lo status fiscale ordinario dei fondi immobiliari, senza prevedere un'agevolazione *strictu sensu*, trattandosi di disciplina sistematica che risponde all'intento del legislatore di sviluppare gli OICR immobiliari quali strumento d'investimento.

Inoltre, gli apporti al fondo su sottoscrizione di quote non possono essere assimilati agli atti di trasferimento di diritti reali immobiliari previsti dall'art. 1, Tariffa, parte prima, dpr. 131/1986, giacché l'operazione di apporto risponde alla finalità di attribuire a un dato fondo autonomo di una disponibilità strumentale rispetto alla destinazione impressa ai beni sotto il vincolo gestorio della Società di gestione del risparmio.

*AndPartners Tax and Law Firm

— [► Riproduzione riservata](#) —

PROMOSSE DAL FORUM SULLE PRATICHE FISCALI DANNOSE

Ocse, sì zone franche negli Emirati

DI MATTEO RIZZI

Il regime fiscale degli Emirati Arabi Uniti offerto per le "zone franche" non è dannoso e rispetta gli standard del Forum sulle le pratiche fiscali dannose (Ftpt). Lo stesso Ocse che ieri ha pubblicato un report di aggiornamento su quattro regimi fiscali, nel contesto del processo di attuazione dello standard minimo del Beps Azione 5 sulle pratiche fiscali dannose. Con l'aggiornamento appena pubblicato, il numero totale di regimi esaminati dal Forum dal 1998 ha raggiunto quota 322, di cui oltre il 40% è stato (o è in procinto di essere) abolito.

Novità non solo sul regime degli Emirati. L'Ocse ha fatto sapere che non è un regime fiscale dannoso anche quello di Hong Kong offerto sugli utili dei family office di gestione patrimoniale. Ad essere aboliti, invece, sono stati i regimi precedentemente considerati dannosi di Albania e Armenia. Nel primo caso il regime riguardava incentivi alle industrie (produzione/ sviluppo software) e il secondo per lo sviluppo di progetti IT.

Nell'ambito dello standard sui requisiti relativi alle attività sostanziali nei paradisi fiscali a tassazione zero per le imprese, dal 2021 il Forum valuta annualmente se, nella

pratica, lo standard dell'Azione 5 funziona in maniera efficace. Sono state formulate raccomandazioni per miglioramenti sostanziali per Anguilla e in quattro giurisdizioni (Anguilla, Bahamas, Barbados e Isole Turks e Caicos) sono state individuate aree in cui è identificata la necessità di un monitoraggio mirato. Non sono stati individuati problemi per Bahrein, Bermuda, Isole Vergini britanniche, Isle Cayman, Guernsey, Isola di Man e Jersey. Il Forum ha inoltre concluso che, dall'introduzione in giugno 2023 dell'aliquota fiscale sul reddito delle società del 9%, gli Emirati Arabi Uniti non fanno più parte del gruppo dei "paradisi" sotto osservazione.

Si ricorda che il Forum sulle pratiche fiscali dannose e il gruppo che aveva richiesto la cancellazione del cosiddetto Patent box italiano per i marchi d'impresa introdotta nel 2015 è poi abolito nel 2017. Lo scopo era quello di incentivare la ricollocazione in Italia dei marchi che venivano detenuti all'estero da imprese italiane o straniere. Ulteriore obiettivo, inoltre, era il mantenimento degli stessi nel territorio italiano al fine di evitare la ricollocazione e favorire l'investimento in attività di ricerca.

— [► Riproduzione riservata](#) —

DUE ORDINANZE GEMELLE SUL TRATTAMENTO DEI NEGOZI

Imposta di registro si applica agli atti del decreto ingiuntivo

DI ALBERTO RENDA
E GIANLUCA STANCATI

Il decreto ingiuntivo, o idoneo ad identificare soggettivamente ed oggettivamente il rapporto negoziale sottostante, rappresenta una fattispecie di enunciazione ai fini dell'imposta di registro. Per l'effetto in sede di registrazione del primo (decreto ingiuntivo), pur non verificandosi un caso d'uso, si renderà comunque dovuta l'imposta applicabile al secondo (negozio relativo). Qualora il credito azionato si riferisca ad un'operazione soggetta ad Iva, la tassazione dell'atto enunciato è dovuta in misura fissa.

In questi termini si è espressa la Corte di Cassazione con due ordi-

nanze "gemelle", n. 2296 e 2443, depositate, rispettivamente, il 23 e 25 gennaio 2024.

Nei comuni fatti di causa, una società aveva impugnato distinti avvisi di liquidazione dell'imposta di registro relativamente a due decreti ingiuntivi emessi a suo favore per crediti vantati nei confronti di terzi. La tesi della ricorrente circa l'inapplicabilità del tributo sul contratto sottostante veniva respinta dal giudice di appello, in un caso in riforma della decisione di prime cure, nell'altro confermandola.

I giudici di legittimità ricordano che l'art. 22 del Tnr pone il principio in forza del quale, ricorrendo a certi presupposti, ed anche nel caso in cui l'atto enunciante promani dall'Autorità giudiziaria, la registra-

zione dell'atto enunciante (cosiddetta "tassa di sentenza"), comporta la tassazione dell'atto enunciato (cosiddetta "tassa di titolo").

In altri termini, il rilievo fiscale sulla condotta contenuta nel titolo esecutivo ottenuto dalla parte creditrice per il soddisfacimento del proprio diritto non esclude la tassabilità dell'atto enunciato (da riferire, nella specie, al contratto di fornitura d'opera), o esso di per sé integri atto da registrare (Cass. n. 325/16/2019).

L'enunciazione dell'atto richiamato è di per sé sufficiente alla sua tassazione, in quanto la sola enunciazione determina l'obbligo di versamento dell'imposta a prescindere dall'uso. Non è quindi necessario depositare un atto presso le cancellerie giudiziarie perché

sorga il presupposto dell'imposta di registro.

Rientrano, dunque, nell'espressione – atti scritti o contratti verbali non registrati – gli atti (non ancora) registrati, perché da registrare solo in "caso d'uso", laddove siano oggetto di enunciazione in altro atto registrato.

In questo contesto, il principio di alternatività impone che l'imposta di registro sia applicabile in misura proporzionale per le sole operazioni non soggette ad Iva, mentre in misura fissa nelle restanti ipotesi.

10

Il testo della decisione su www.italiaggi.it/documenti-italiaggi.

— [► Riproduzione riservata](#) —