

Norme & Tributi

Prima casa acquistata all'asta, la volontà dichiarata per tempo

IMMOBILI E FISCO

La richiesta va formulata prima della registrazione dell'atto giudiziario

Le Entrate: un documento a parte per le dichiarazioni di chi acquista

Angelo Busani

Se l'immobile è acquistato in un'asta giudiziaria, la richiesta di applicazione dello sconto prima casa va fatta prima della registrazione dell'atto. Pena la nullità della domanda stessa e l'impossibilità di riparare in un secondo momento. Lo ribadisce l'agenzia delle Entrate in una direttiva diramata a uso interno per la gestione del cospicuo contenzioso in materia.

L'agevolazione prima casa si scontra con gli acquisti con atti giudiziari (a differenza di quanto di solito accade, e cioè che l'acquisto prima casa si effettua con un contratto). Si pensi: ● all'acquisto con decreto a seguito di un'asta giudiziaria, ad esempio in esito a una procedura esecutiva; ● al caso, meno frequente, dell'acquisto a seguito di sentenza di esecuzione in forma specifica dell'obbligo di contrarre, in base all'articolo 2932 del Codice civile. È l'ipotesi dell'inadempimento di un preliminare (in sostanza, il venditore non si rende disponibile a stipulare il rogito) e della conseguente azione promossa in giudizio dal contraente che subisce l'altrui inadempimento affinché il giudice proclami con sentenza il trasferimento della proprietà.

Ora, la legge sull'agevolazione prima casa (l'articolo 1 della Tariffa Parte Prima allegata al Testo unico del registro, Dpr 131/1986) impone che se si vuole ottenere il beneficio fiscale occorre che «nell'atto di acquisto», il contribuente effettui alcune dichiarazioni (mancando le quali il trattamento agevolato non può essere concesso). Precisamente, si tratta delle seguenti dichiarazioni dell'acquirente:

a) la dichiarazione di voler stabilire «entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza» nel Comune in cui è ubicato l'immobile acquistato, qualora egli già non vi risieda;

b) la dichiarazione «di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge del diritto di proprietà o di altro diritto reale (ad esempio, l'usufrutto) su un'altra abitazione nel territorio del medesimo Comune in cui è situata la casa oggetto di acquisto (in alternativa, il contribuente può obbligarli ad alienare la casa pre-possedu-

ta entro un anno dal nuovo acquisto); c) la dichiarazione di «non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale» del diritto di proprietà, piena o nuda, o di diritti reali su altra casa di abitazione, ovunque ubicata in tutto il territorio nazionale, acquistata con l'agevolazione prima casa (da qualunque normativa sia disciplinata, a partire dalla legge 168/1982, che per prima ha introdotto l'agevolazione).

Ebbene, se il rilascio delle dichiarazioni nel contesto di un rogito non presenta problemi (poiché il contribuente presenza alla stipula del contratto ed è partecipe della sua formazione), nel caso dell'acquisto mediante atto giudiziario vi sono obiettive difficoltà per la formulazione di queste dichiarazioni e per il loro recepimento nel provvedimento emanato dal giudice: l'atto giudiziario è il frutto di una attività individuale del giudice, alla quale il contribuente non partecipa, né è possibile al contribuente rilasciare dichiarazioni che il giudice debba poi recepire; semmai, il contribuente può aver partecipato al procedimento giurisdizionale nel corso del suo svolgimento (ad esempio, assistendo alle udienze), ma con la formazione del provvedimento che chiude il procedimento il contribuente non ha nulla a che fare. Inoltre, nel corso di un giudizio, il contribuente è spesso interediato da un avvocato, ciò che lo rende assai distante dagli eventi che compongono l'iter.

Infine, mentre la registrazione di una compravendita è curata dal notaio che la stipula (nell'interesse del suo cliente), l'atto giudiziario è registrato a cura dell'ufficio giudiziario e, quindi, è immaginabile che, in un tale contesto, vi possa essere talora una maggior freddezza per il trattamento fiscale dell'atto giudiziario rispetto alla particolare cura che a tali aspetti viene sviluppata in uno studio notarile.

Da tutto questo insieme di fattori scaturisce che, per ottenere l'agevolazione "prima casa" nel contesto di un acquisto con atto giudiziario, dato che il provvedimento del giudice non si presta a ospitare le dichiarazioni del contribuente, occorre che esse siano contenute in un documento a parte, il quale sia reso disponibile a chi cura la registrazione dell'atto giudiziario, affinché nella tassazione di quest'ultimo si possa applicare l'agevolazione. Ma se tutto ciò non funziona è possibile rimediare con una richiesta "tardiva" dell'agevolazione? Il Fisco e la Cassazione forniscono al quesito una risposta decisamente negativa, da ultimo ribadita dall'agenzia delle Entrate con una direttiva interna del 27 giugno emanata per istruire gli Uffici nel contenzioso in materia.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

I passaggi chiave

1

L'ACQUISTO DAL GIUDICE I due casi

L'acquisto di immobile con procedimento giudiziario può verificarsi in due ipotesi:

- 1) con un decreto dopo un'asta giudiziaria (è ad esempio il caso in cui l'immobile finisce all'asta in esito a una procedura esecutiva);
- 2) con sentenza di esecuzione in caso di inadempimento di un contratto preliminare (è la sentenza che si pronuncia alla fine del procedimento giudiziario instaurato dall'acquirente contro il venditore che non si rende disponibile a stipulare il rogito dopo il preliminare)

2

LA CASSAZIONE

Gli orientamenti recenti

Secondo la sentenza 11907/2018 «le manifestazioni di volontà (relative al godimento dei benefici prima casa, ndr) vanno rese, qualora l'acquisto sia avvenuto a seguito di sentenza, prima della registrazione di quest'ultima (...) dovendosi escludere che le stesse possano effettuarsi in un momento successivo». Con sentenza 9569/2013, la Suprema corte aveva già affermato che «le manifestazioni di volontà vanno rese (...) prima della registrazione dei decreti di trasferimento del giudice dell'esecuzione»

3

LE ENTRATE

La direttiva interna

Con una direttiva a uso interno le Entrate hanno sostanzialmente sposato la tesi della Cassazione. Una scelta basata anche sulla circolare 90/2014 in virtù della quale «i contribuenti interessati potranno comunque beneficiare delle agevolazioni mediante integrazione dell'atto giudiziario, con dichiarazione autenticata nelle firme, da autorità anche diversa da quella che aveva redatto il provvedimento giudiziario, da allegare al provvedimento stesso al momento della registrazione»

RAPPORTO CON I CONTRIBUENTI

Escludere l'integrazione postuma è una scelta contraria allo Statuto

Linea dura della Cassazione sulla manifestazione della scelta per il bonus

Se si ragionasse alla luce dell'imperativo in base al quale i «rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede» (articolo 10, legge 212/2000, lo «statuto del contribuente») non dovrebbe esservi dubbio che, quando un'agevolazione sostanzialmente compete, non dovrebbero esserci ostacoli di forma che tengano.

Quindi, se si registra un atto giudiziario non recante le dichiarazioni prescritte dalla legge per la concessione di un beneficio fiscale, parrebbe che non dovrebbero porsi problemi per consentire al contribuente di confezionare un atto integrativo "postumo" e di esibirlo all'Agenzia. Senonché, invece, la Cassazione, con la sentenza 11907/2018 (e con le precedenti 9569/2013 e 2261/2014) ha deciso che l'esecuzione della registra-

zione rappresenta una linea di confine oltrepassata la quale non è più consentito fare quel che doveva essere fatto anteriormente.

Questo atteggiamento pare essere eccessivamente restrittivo, perché, come detto, erge una barriera formale in situazioni in cui effettivamente sussistono, invece, i presupposti per l'avvalimento del beneficio fiscale. Né è testimonianza la pluralità di documenti in cui nei quali si è riconosciuta al contribuente di potersi giovare di atti integrativi "postumi" (contenenti cioè le dichiarazioni in precedenza omesse) rispetto alla registrazione dell'atto poi fatto oggetto di integrazione.

Ad esempio, nella circolare 38/E/2005 l'Amministrazione ha affermato che «ciò che conta per l'applicazione del beneficio fiscale... è che la dichiarazione di sussistenza dei presupposti soggettivi e oggettivi al momento della stipula dell'atto di trasferimento sia resa in atto integrativo redatto secondo le medesime formalità giuridiche» (identico concetto è stato ripetuto più volte: risoluzioni

— A. Bu.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Bilancio

La distribuzione utili 2018 contro le priorità consolidate

Deliberare di distribuire l'utile realizzato nel 2018 anche se in bilancio sono presenti riserve di utili pregresse è contrario alle priorità consolidate.

Giorgio Gavelli — a pag. 22

Fisco e imprese

Pmi innovative, incentivi Irpef e Ires per chi investe

Publicato il decreto attuativo degli incentivi fiscali con detrazioni fino al 30% destinati ai soggetti Irpef e Ires che investono nelle cosiddette Pmi innovative.

Andrea Mantellini — a pag. 21

ONLINE

L'INIZIATIVA DEL SOLE 24 ORE

Dichiarazioni24, domani un nuovo videoforum

Dichiarazioni24 torna domani con un convegno (in diretta dalle 10 ma visibile anche in differita) dedicato ai versamenti in proroga e con maggiorazioni e rateazioni. Con le relazioni degli esperti del Sole 24 Ore Matteo Balzanelli e Tonino Morina. Il calendario di Dichiarazioni24 è stato inoltre arricchito di nuovi appuntamenti speciali dedicati agli Isa, senza maggiorazioni di prezzo per chi è già abbonato. Il primo, con Gian Paolo Ranocchi e Lorenzo Pegorin sarà visibile anche gratuitamente online dal sito del Sole 24 Ore, giovedì 18 luglio. Questi, invece, i tre appuntamenti successivi (riservati agli abbonati):

- 22 luglio, la gestione dei risultati degli Isa e il confronto con i clienti;
- 12 settembre, le verifiche sugli indici prima dell'invio;
- 19 settembre, gli adeguamenti per migliorare gli Isa e le annotazioni.

L'introduzione delle puntate speciali sugli Isa ha portato a una rimodulazione del calendario che, per gli appuntamenti successivi, verrà perfezionato nei prossimi giorni.

Dichiarazioni24 è il percorso di informazione professionale del Sole 24 Ore dedicato alle dichiarazioni dei redditi delle società e delle partite Iva. Collegandosi all'indirizzo internet

dichiarazioni24.ilssole24ore.com è possibile visionare i precedenti videoforum. Dichiarazioni24 è in vendita online dal sito dedicato e comprende:

- la possibilità di vedere in diretta streaming (o in differita) tutti i convegni, accedendo alla banca dati;
- la possibilità di inviare quesiti e osservazioni agli esperti, che affronteranno i temi nelle puntate successive;
- la possibilità di accedere ai contenuti della banca dati; gli articoli di commento tratti dai fascicoli in edicola e da Settimana Fiscale; la documentazione ufficiale (normativa e prassi); i quesiti derivanti dall'Esperto risponde e dagli archivi delle banche dati; le notizie tratte dal Quotidiano del Fisco; tool/fogli di calcolo e simulazioni.

Tutti gli abbonati a Plusplus24 FiscoAi e Plusplus24 FiscoPro hanno contenuti di Dichiarazioni24 all'interno del proprio prodotto.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

IL QUOTIDIANO DEL FISCO

Registro fisso per la trasformazione

Imposta di registro in misura fissa e neutralità fiscale per le trasformazioni di enti non profit che svolgono attività commerciali.

L'agenzia delle Entrate, con la risoluzione 63/E/2019, fa il punto sul trattamento fiscale di un'operazione straordinaria di un ente non profit avente natura commerciale fornendo una soluzione interpretativa che dà spazio a importanti spunti di riflessione. In particolare, l'amministrazione finanziaria risponde a due quesiti posti da un'associazione senza fine di lucro avente la qualifica di ente commerciale, che intende trasformarsi in fondazione.

Viene dunque richiesto se, in caso di trasformazione, un ente non profit di natura commerciale possa applicare per l'operazione in questione l'imposta di registro in misura fissa (200 euro) e beneficiare del regime di neutralità fiscale previsto dall'articolo 170, comma 1, del Tuir. L'amministrazione, sul punto, accoglie l'impostazione fornita dall'ente, sciogliendo preliminarmente ogni dubbio sulla legittimità dell'operazione che si intende eseguire.

A consentire la trasformazione diretta da associazione (riconosciuta e non) in fondazione, e viceversa, è l'articolo 42-bis del Codice civile, introdotto dall'articolo 98 del Codice del Terzo settore (Cts), che dà il via libera a reciproche scissioni, fusioni e trasformazioni a meno che statuto o atto costitutivo non lo vietino. Sotto il profilo dell'applicazione dell'imposta di registro, l'agenzia delle Entrate fornisce una risposta affermativa sulla base dell'interpretazione sistematica della norma di riferimento (articolo 4, comma 1, lettera c della tariffa del Dpr 131/1986) che consente di poter applicare l'imposta fissa anche in caso di trasformazioni di enti, società e organizzazioni aventi «per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale».

L'operazione che intende effettuare l'associazione rientra proprio in questa casistica: a seguito della trasformazione viene mantenuta la qualifica di ente commerciale (in quanto si esercita in prevalenza attività di impresa) e tale circostanza non contrasta con il concetto di non lucratività, che non implica la mancanza di utili ma solo il divieto di ripartire gli stessi, con espressa previsione statutaria in tal senso.

— Martina Manfredonia e Gabriele Esposito

© RIPRODUZIONE RISERVATA

La versione integrale dell'articolo

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

Raccolta giocate, l'esenzione Iva resta circoscritta

RISPOSTA A INTERPELLO

Non scatta il trattamento agevolato per i servizi forniti da terzi al gestore

Anna Abagnale
Benedetto Santacroce

L'esenzione dall'Iva per l'attività di raccolta delle somme di gioco non si estende ai terzi che non hanno alcun rapporto con il titolare del nulla-osta per gli apparecchi (concessionario di Stato).

La risposta delle Entrate a interpellato 226/2019 di ieri ritorna sul tema

del trattamento Iva dei rapporti tra i soggetti che gestiscono le somme raccolte dalle giocate. In effetti, l'Amministrazione finanziaria aveva già fornito importanti chiarimenti sul tema. In particolare con la circolare 21/E del 13 maggio 2005, che aveva commentato le modifiche apportate dalla Finanziaria 2005, era stato chiarito che, quanto all'ambito applicativo dell'esenzione Iva della raccolta delle somme ritratte dalle slot machine all'articolo 10, comma 6, del Dpr 633/1972, vi rientrano, senza dubbio, i rapporti contrattuali in cui una delle parti è necessariamente il concessionario della rete di gestione telematica, titolare del nulla osta per l'installazione e la messa in esercizio degli ap-

parecchi. Di conseguenza il regime di vantaggio si applica ai rapporti tra concessionario e gestore, solitamente possessore degli apparecchi da gioco, e tra concessionario ed esercente, titolare del pubblico esercizio dove gli apparecchi sono messi a disposizione del pubblico e dove avvengono materialmente le giocate. Ciò in quanto entrambi i soggetti, gestore ed esercente, provvedono per incarico del concessionario alla raccolta delle giocate. Diversamente sono assoggettati ad Iva, con aliquota ordinaria, i rapporti con i terzi che, in quanto a loro, non sono in essere nell'ambito dei rapporti instaurati tra esercente e gestore.

Ma cosa succede se il gestore, nello svolgimento della sua attività ricorre

ai servizi resi da un terzo? È questo il caso pratico presentato alle Entrate con apposita istanza di interpello. Il contribuente istante, avendo sottoscritto un contratto di collaborazione con il gestore al fine di coadiuvarlo nella gestione dell'attività di raccolta delle somme di denaro giocate mediante apparecchi da divertimento ed intrattenimento, chiedeva se al corrispettivo ricevuto potesse estendersi la disciplina dell'esenzione Iva prevista a favore del gestore suo committente.

La risposta dell'Amministrazione è negativa. Non coinvolgendo il rapporto tra l'istante e il gestore direttamente il concessionario, non c'è spazio per l'applicazione della

norma dell'articolo 10, comma 6, del Dpr 633/1972 e l'Iva è dovuta in misura piena.

Del resto la ratio dell'esenzione in questione è dettata dalla necessità di eliminare la doppia imposizione fiscale di tipo indiretto. L'attività di gioco lecito, infatti, già sconta un'imposizione indiretta a titolo di prelievo erariale unico (Preu), di cui risponde il concessionario. Sicché richiedere l'Iva sulle operazioni che lo coinvolgono significherebbe tassare l'operazione due volte. La stessa esigenza non è avvertita in riferimento ai rapporti, come quello in commento, di cui tale soggetto non è parte. Da qui deriva la tassazione piena ai fini Iva.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

