

FISCO E SENTENZE

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

Azioni esecutive. La Ctr Piemonte richiama la sentenza della Cassazione che consente la pignorabilità e la vendita forzata del bene

Ipoteca anche con diritto d'abitazione

Per i giudici l'assegnazione della casa all'ex coniuge non blocca l'agente della riscossione

Fabrizio Cancelliere
Gabriele Ferlito

È legittima l'iscrizione di ipoteca eseguita sull'immobile di cui il debitore sia comproprietario unitamente all'ex coniuge, anche nell'ipotesi in cui sull'immobile risulti costituito diritto di abitazione in favore dell'altro coniuge in seguito alla cessazione degli effetti civili del matrimonio. È quanto affermato dalla Commissione tributaria regionale del Piemonte con la sentenza 494/6/2018 (presidente Tirone, relatore Festa).

A seguito della notifica di una cartella di pagamento recante l'iscrizione a ruolo di tributi e accessori per gli anni 2003-2005, l'agente per la riscossione notificava al contribuente una comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria, riguardante un immobile

di cui il contribuente era comproprietario al 50% insieme all'ex coniuge e che era stato segnato a quest'ultimo dopo la cessazione degli effetti civili del matrimonio. Il contribuente impugnava l'atto invocando l'illegittimità sulla base del fatto che il diritto di abitazione vantato dall'ex coniuge assegnatario impedirebbe l'iscrizione ipotecaria in favore dell'articolo 1024 del Codice civile; sempre secondo lui, il provvedimento di assegnazione costituirebbe atto avente data certa

OPPONIBILITÀ PERZI
L'acquirente è vincolato solo se la trascrizione dell'atto costitutivo è precedente all'iscrizione ipotecaria

opponibile ai terzi sensi dell'articolo 2643 del Codice civile. Sia i giudici di primo grado sia la Ctr danno ragione all'agente della riscossione, affermando che il contribuente non può opporsi all'iscrizione ipotecaria sull'immobile, anche se adibito a prima casa, purché il debito per il quale si procede superi l'importo di 20 mila euro e l'agente della riscossione stesso abbia rispettato i termini previsti dalla legge: 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento e 30 giorni dalla notifica del preavviso di iscrizione ipotecaria, previsti rispettivamente dall'articolo 50, comma 1, e dall'articolo 77, comma 2-bis, del Dpr 602/1973.

A supporto della propria tesi, la Ctr richiama la sentenza della Corte di cassazione 15885/2014 che ammette anche la pignora-

bilità e la successiva vendita forzata della casa assegnata dal giudice all'ex coniuge. Seguendo un ragionamento per cui, se sono consentiti il pignoramento e la vendita forzata della casa coniugale assegnata dal giudice all'ex coniuge, a maggior ragione lo è la sola misura cautelare dell'iscrizione di ipoteca sull'immobile in questione.

Un tema diverso, per quanto collegato a quello oggetto della sentenza citata, riguarda invece la possibilità per il coniuge assegnatario della casa familiare di mantenere il proprio diritto di abitazione anche successivamente alla vendita forzata dell'immobile. Sull'opponibilità del diritto di abitazione al creditore ipotecario e, quindi, all'acquirente della successiva vendita forzata, si è espressa la Suprema corte con la sentenza

LA PAROLA CHIAVE
Assegnazione

● Il provvedimento di assegnazione della casa coniugale può essere adottato dal giudice in caso di separazione o di divorzio dei due coniugi. Il suo scopo naturale è quello di assicurare al residuo nucleo familiare - nucleo formato dai figli e dal coniuge presso cui sono collocati - la conservazione dello stesso ambiente di vita domestica di cui ha potuto beneficiare in costanza di matrimonio.

7776/2016, dando rilevanza al sistema delle trascrizioni nei pubblici registri immobiliari previsto dall'articolo 2643 del Codice civile. In breve, il provvedimento di assegnazione della casa coniugale è opponibile o inopponibile al creditore ipotecario (che appunto abbia iscritto ipoteca in data anteriore al pignoramento) a seconda che la trascrizione dell'atto costitutivo del diritto di abitazione sia o meno anteriore all'iscrizione di ipoteca. Nel primo caso, il creditore dovrà vendere il bene gravato del diritto di abitazione; nel secondo caso potrà farlo libero da vincoli.

IN ESCLUSIVA PER GLI ABBONATI
Le sentenze commentate in pagina
www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

Accertamento. I redditi aggiuntivi vanno provati

Dipendente con Cud: il redditometro non allunga i termini

Luca Benigni
Ferruccio Bogetti

Nel caso di un lavoratore dipendente che non ha presentato la dichiarazione dei redditi, e al quale il Fisco contesta con il redditometro la presenza di somme non dichiarate, non è applicabile il maggior termine d'accertamento previsto per l'omessa dichiarazione. Questo perché il carattere presuntivo del redditometro impedisce di considerare omessa la dichiarazione del contribuente esonerato in quanto manca la certezza della presenza effettiva di redditi ulteriori oltre a quelli comunicati dal sostituto d'imposta. Così la Ctr Lombardia con sentenza 515/14/2018 (presidente e relatore Izzi).

La vicenda

Nel 2013 l'amministrazione accertò un lavoratore dipendente e rideterminò sinteticamente per il 2007 un reddito di oltre 14 mila euro. Da una parte, il contribuente ha conseguito un reddito di lavoro dipendente per oltre 8 mila euro; dall'altra, ha comprato insieme al fratello un immobile per 346 mila euro e un'auto per 100 euro a fronte di un prezzo di listino di quasi 9 mila euro.

Tra i vari motivi del ricorso introduttivo, si contesta che l'accertamento è tardivo perché notificato il 22 novembre 2013, cioè oltre il 31 dicembre 2012, ultimo giorno del quarto anno successivo a quello in cui andava presentata la dichiarazione (2008). Per il contribuente, i redditi da lavoro dipendente percepiti tramite Cud per il 2007 sono stati regolarmente dichiarati dal sostituto d'imposta e dunque non è applicabile l'anno aggiuntivo

previsto per chi non ha presentato la dichiarazione.

L'amministrazione resiste sostenendo che il contribuente non ha presentato la dichiarazione nonostante fosse obbligato perché in possesso di altri redditi oltre a quelli di lavoro dipendente. Ma i giudici di merito danno ragione al ricorrente in entrambi i gradi di giudizio. Se il contribuente è esonerato dall'obbligo di presentazione della dichiarazione fiscale non c'è l'omessa dichiarazione che fa scattare l'applicazione del termine lungo di decadenza dall'azione accertativa. E ciò perché secondo la circolare 10/E/2014 il termine lungo può operare nei confronti del contribuente esonerato dall'obbligo di presentazione purché sia provato che non l'ha presentata per errore pur in possesso di redditi ulteriori oltre a quelli di lavoro dipendente.

La motivazione

Il termine breve si applica al contribuente in possesso di certificazione Cud anche se viene accertato un maggior reddito in via presuntiva. È il redditometro stesso a escludere che si configuri l'omessa dichiarazione del contribuente esonerato, senza che ci sia la certezza dell'effettiva presenza di redditi ulteriori oltre a quelli comunicati dal sostituto d'imposta. Nel caso di omessa dichiarazione infatti il termine decadenza lungo intende favorire la più complessa attività istruttoria dell'amministrazione ma nel caso di redditometro la capacità contributiva conseguente all'acquisto di un immobile o di un'automobile deve sempre ritenersi comunque nota.

Imposta di registro. La Ctr di Cuneo individua l'obbligo di versamento solo se è previsto un corrispettivo

Niente prelievo sulla donazione risolta «gratis»

Angelo Busani

Il contratto con il quale viene risolta una precedente donazione - con l'effetto del ritorno in capo al donante della titolarità dei diritti donati - è soggetto a imposta di registro solo se per la risoluzione stessa sia previsto il pagamento di un corrispettivo, a carico dell'originario donante e a favore dell'originario donatario.

Lo ha deciso la Commissione tributaria provinciale di Cuneo nella sentenza 295/1/2017 (presidente Lanza, relatore Molineris), che pe-

raltro non specifica espressamente quale sia la tassazione applicabile al contratto risolutivo della donazione senza la previsione di un corrispettivo. Ma, dato che la pronuncia conferma la tassazione dell'atto risolutivo per il quale l'agenzia delle Entrate aveva notificato un avviso di liquidazione di imposta proporzionale di registro, è da credere che la Ctr Cuneo abbia ritenuto tassabile il contratto risolutivo senza corrispettivo con l'imposta di donazione (nella fattispecie pari

a zero, in quanto il valore imponible dell'immobile "ritrasferito" al donante era inferiore alla franchigia di un milione di euro della quale beneficiano le donazioni tra parenti in linea retta).

Il caso esaminato dalla Ctr di Cuneo riguardava un contratto risolutivo (altrimenti detto «mutuo dissenso» o «mutuo consenso risolutivo») di una donazione tra un genitore e un figlio, tassato con l'imposta ipotecaria con l'aliquota del 2% (applicata al valore catastale dell'immobi-

le), l'imposta catastale con l'aliquota dell'1% (sempre sul valore catastale) e nessun'altra imposta. L'agenzia delle Entrate aveva invece notificato un avviso di liquidazione pretendendo di applicare al contratto risolutivo l'imposta di registro in misura proporzionale, vale a dire con l'aliquota propria dei trasferimenti del diritto di proprietà di beni immobili.

Nella giurisprudenza di merito si è finora registrata l'opinione della Ctr Massa Carrara (sentenza 392/2011)

che ha deciso per l'applicabilità dell'imposta di donazione al mutuo dissenso risolutivo di una donazione, in contrasto con la giurisprudenza maggioritaria (Ctp Macerata, 15 luglio 2013; Ctr Toscana, 10 novembre 2014, n. 2154; Ctr Lombardia, 22 dicembre 2014, n. 7124; Ctr Novara, 30 marzo 2016) secondo cui l'atto risolutivo di donazione sconta l'imposta fissa di registro.

Nella prassi amministrativa vanno ricordate invece sia la risoluzione 329/E/2007, che ha ritenuto applicabile

l'imposta proporzionale di registro nonché le imposte ipotecaria e catastale pure in misura proporzionale, partendo dall'erroneo presupposto che il contratto risolutivo stipulato tra il donante e gli eredi del donatario (e cioè la fattispecie osservata in quel caso) sarebbe da tassare diversamente rispetto al contratto risolutivo stipulato tra il donante e il donatario; sia la risoluzione 20/E/2014 (stranamente non menzionata da Ctr Cuneo) secondo cui, invece, al mutuo dissenso risolutivo di una donazione sarebbero da applicare le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

Dichiarazioni. La presentazione dopo l'avviso

L'integrativa a sfavore può ridurre la pretesa

Marco Nesi
Roberto Torelli

La dichiarazione dei redditi, in quanto mera esternazione di scienza, non ha valore confessorio e, pertanto, non costituisce fonte dell'obbligazione tributaria, ma è sempre emendabile per rettificare l'errata esposizione degli importi dovuti in corrispondenza dei righe del modello dichiarativo. È questo il principio affermato dalla Ctr di Milano nella sentenza 3374/19/2017 (presidente Cusumano, relatore Rota).

Nel caso in esame, a seguito di controllo formale ex articolo 36-ter del Dpr 600/73,

dito d'imposta era quantificato in misura pari a 148.793 euro (anziché 156.801,31), con conseguente minor credito Ires pari a 8.009 euro.

A seguito del ricorso della società, i giudici di primo grado confermavano la legittimità della pretesa erariale, rilevando l'assenza dei presupposti per il riconoscimento del credito d'imposta estero. In particolare, veniva evidenziata l'impossibilità di classificare gli importi ripresi a tassazione quali versamenti effettuati a titolo di ritenute d'acconto, e l'assenza di un pagamento effettuato a titolo definitivo intervenuto entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'annualità verificata.

In sede d'appello la società ribadiva le proprie ragioni, evidenziando che l'ufficio avrebbe dovuto riprendere a tassazione la sola imposta che risultava dovuta dopo la fruizione del credito d'imposta estero quantificato ai sensi dell'articolo 165 del Tuir.

In parziale accoglimento dell'appello, la Ctr ha prima evidenziato che, nel caso specifico, al di là della sua errata esposizione in dichiarazione, la pretesa impositiva avanzata non riguardava l'indicazione di un credito d'imposta considerato inesistente, dato che quest'ultimo era stato considerato come indebitamente esposto nella dichiarazione dei redditi 2009. Pertanto, considerato che la dichiarazione dei redditi, in quanto mera esternazione di scienza, non assume valore confessorio e che, nel frattempo, la società aveva già provveduto a rettificare il proprio comportamento mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa a sfavore, la sola somma accertabile doveva essere quantificata in 8.009 euro, corrispondente al minor credito Ires esposto in questa dichiarazione integrativa.

LA MOTIVAZIONE

Il modello trasmesso non costituisce l'unica fonte dell'obbligazione tributaria e può essere rettificato

l'agenzia delle Entrate notificava a una società una cartella di pagamento contestando l'errata esposizione nella dichiarazione dei redditi delle ritenute d'imposta relative all'anno 2009 e, di conseguenza, recuperando a tassazione una maggiore imposta Ires per 157.239 euro, oltre a sanzioni e interessi per oltre 246 mila euro. Contro quest'atto, la società presentava istanza di autotutela e, in questa sede, evidenziava che gli importi derivavano da un contratto di c/c di corrispondenza sottoscritto con la controllante negli Usa, avrebbero dovuto transitare in corrispondenza del rigo RN13 quali crediti per imposte pagate all'estero per redditi ivi prodotti. Contestualmente, la società provvedeva a correggere il modello Unico 2010 presentando la dichiarazione integrativa a sfavore con il quadro CE correttamente compilato. In particolare, per effetto di questa rettifica, in corrispondenza del rigo RN13 il cre-

Il Sole **24 ORE**

MODELLI ORGANIZZATIVI 231

La Guida, anche attraverso la predisposizione di appositi strumenti operativi utili per temperare correttamente alle disposizioni del **Dlgs 231/2001**, offre la panoramica completa ed estremamente operativa della disciplina, aggiornata con i più recenti orientamenti giurisprudenziali e - soprattutto - con le significative e particolari novità introdotte dalle disposizioni sul whistleblowing e sulla nuova Privacy europea alla quale, entro il 25 maggio 2018, tutti i soggetti 231 dovranno adeguarsi.

IN EDICOLA DAL 17 APRILE CON IL SOLE 24 ORE A 9,90 €*
Offerta valida in Italia fino al 17 maggio 2018
OPPURE ONLINE: offerte.ilssole24ore.com/231
*Oltre il prezzo del quotidiano

La Guida, anche attraverso la predisposizione di appositi strumenti operativi utili per temperare correttamente alle disposizioni del **Dlgs 231/2001**, offre la panoramica completa ed estremamente operativa della disciplina, aggiornata con i più recenti orientamenti giurisprudenziali e - soprattutto - con le significative e particolari novità introdotte dalle disposizioni sul whistleblowing e sulla nuova Privacy europea alla quale, entro il 25 maggio 2018, tutti i soggetti 231 dovranno adeguarsi.

Contenuti del libro:
- Significativi del reato e responsabilità d'ufficio
- Importo preavviso e sistema sanzionatorio
- Adempimenti del Modello Organizzativo, della responsabilità
- Obblighi di trasparenza

Strumenti operativi:
- Modello 231
- Codice etico di comportamento
- Regolamento dell'organismo di vigilanza
- Verbali

Whistleblowing: il sistema interno di segnalazione delle irregolarità
- Organismo di vigilanza
- Attribuzioni, poteri, obblighi
- Esito del collegio sindacale

Aprile 2018 € 9,90

Srl. La presunzione non vale per gli oneri sconosciuti

Base ristretta, stop ai costi indeducibili

Saverio Cinieri

È legittima l'attribuzione presuntiva ai soci di società di capitali a ristretta base azionaria di maggiori ricavi accertati, ma la stessa presunzione non opera per la parte di rettifica riferita a costi sconosciuti anche dalla dottrina, la presunzione è giustificata dal fatto che, nelle società a ristretta base azionaria, si determina, tra i soci, un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo, tale da determinare una sorta di "complicità" tra gli stessi. Si ha, di fatto, una equiparazione rispetto alle società di persone ove opera la presunzione (legale) dell'imputazione pro

Il ricorso trae origine da un avviso di accertamento ai fini Irpef, emesso dall'agenzia delle Entrate per l'anno d'imposta 2011 nei confronti di una persona fisica, socio, con altri di una Srl.

In capo alla società era stato accertato un maggior reddito d'impresa riferito però a costi ritenuti relativi a fatture per operazioni inesistenti. Da qui, l'ufficio aveva accertato un maggior reddito in capo ai soci, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione.

In particolare, l'Agenzia aveva applicato il principio, più volte affermato dalla giurisprudenza di legittimità (dal ultimo Cassazione 27778/2017), secondo cui, per le società a ristretta base partecipativa, vige la presunzione di attribuzione ai soci degli utili extracontabili accertati in capo alle stesse.

Avverso l'avviso di accertamento, il contribuente proponeva ricorso contestando la legittimità: oltre a lamentare la mancata definizione del provvedimento della società, ancorché in altra Ctp, contestava l'applicazione della presunzione, poiché mancava la prova di aver realmente incassato utili extracontabili.

La Ctp ha ritenuto fondato il ricorso. Il collegio, innanzitutto, seguendo il principio di diritto affermato dalla Cassazione (ordinanza 19013/2016), ha confermato l'indipendenza dei due giudizi (il primo in capo alla Srl e il secondo in capo al socio) con la conseguenza che non era

necessario attendere la definizione del primo contenzioso per definire il secondo.

Nel merito la Ctp ha condiviso l'orientamento della Suprema corte, precisando tuttavia, che, come evidenziato anche dalla dottrina, la presunzione è giustificata dal fatto che, nelle società a ristretta base azionaria, si determina, tra i soci, un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo, tale da determinare una sorta di "complicità" tra gli stessi. Si ha, di fatto, una equiparazione rispetto alle società di persone ove opera la presunzione (legale) dell'imputazione pro

IL PRINCIPIO

Affinché l'automatismo sia applicabile l'utile deve derivare da ricavi e non da uscite che il Fisco non riconosce

quota attraverso il principio di trasparenza, senza, però, che in questo caso ci sia alcun valido riferimento normativo a supporto. Dinanzi a tale presunzione, il contribuente può offrire prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati distribuiti, ma accantonati o reinvestiti.

La Ctp, così, ha rilevato che affinché la presunzione sia applicabile occorre che l'utile extracontabile derivi da «maggiori ricavi imponibili», visto che solo da questi i soci possono trarre la provvista per dividersi l'utile.

Nel caso oggetto di ricorso, invece, l'utile derivava da minori costi deducibili i quali non potevano certo creare una provvista finanziaria.

Il collegio emiliano, quindi, ha accolto il ricorso perché era lo stesso avviso di accertamento ad escludere la sussistenza di maggiori ricavi, dato che rettificava solo la deducibilità di alcuni costi.