NORME E TRIBUTI

a pag. 18 | **FISCO E PREVIDENZA.** I provvedimenti e le novità di fine febbraio

a pag. 19 | **CONTABILITÀ.** Con l'arrivo degli Ias più spazio all'utilizzo del quadro Ec

a pag. 19 | **IVA.** Entro domani l'invio online della comunicazione annuale dei dati

ABITAZIONI ■ In caso di ampliamenti e fusioni l'agevolazione può essere replicata - Ecco i requisiti per usufruirne

Prima casa, lo sconto offre il bis

Nelle compravendite scende il costo delle imposte di Registro e trascrizione - La svolta spinta dalla giurisprudenza

Diritto di replica per le agevolazioni prima casa, nel caso in cui si voglia acquistare un immobile, o una porzione, per ampliare l'abitazione già comprata utilizzando lo sconto. L'agenzia delle Entrate, con la risoluzione 25/E del 25 febbraio 2005 (si veda «Il Sole-24 Ore» di ieri), adotta una soluzione favorevole ai contribuenti e compone, così, un dissidio interpretativo. Il filo conduttore della presa di posizione delle Entrate è la necessità di accordare uguale trattamento rispetto a situazioni "analoghe" in cui i benefici sono riconosciuti per legge o per prassi condivisa.

Occorrono sempre la residenza e non avere altri immobili

Il caso. Il nuovo orientamento dell'amministrazione finanziaria prende le mosse da un interpello di un contribuente sulla possibilità di avvalersi delle agevolazioni "prima casa" per l'acquisto di una porzione (di 17 metri quadrati) di un'unità immobiliare adiacente, così da ampliare l'abitazione, a suo tempo comprata fruendo degli sconti "prima casa".

Il problema. Per le agevolazioni sono necessari alcuni requisiti. In particolare, occorre che:

- si tratti dell'acquisto di un'unità immobiliare "non di lusso" (per esempio, è di lusso l'appartamento in un condominio di superficie superiore a 240 metri quadrati);
- l'acquirente risieda o lavori nel Comune ove è ubicata l'abitazione da acquistare (oppure, in alternativa, dichiari di trasferire la propria residenza nel Comune entro 18 mesi dal rogito);
- l'acquirente non possieda in quel Comune la piena e intera proprietà di un'altra abitazione;
- l'acquirente non abbia, nell'intero territorio nazionale, la titolarità di alcun diritto reale immobiliare acquistato con agevolazioni.

Pertanto, l'acquisto della porzione adiacente per ampliare l'abitazione si "scontra" con il fatto che, nel patrimonio dell'acquirente, già esiste un diritto reale immobiliare (la casa da ingrandire) acquisito con agevolazioni. Quindi non vi sarebbe uno dei presupposti per fruire, di nuovo, delle agevolazioni.

La soluzione del problema. Se, da un lato, è vero che non può avvalersi delle agevolazioni colui che già abbia la titolarità di un bene per il cui acquisto ha beneficiato dello sconto, è pur vero che questo principio subisce pacificamente una notevole serie di "attenuazioni".

Innanzitutto, è la stessa legge agevolativa che consente di acquistare, con atto "separato", le pertinenze dell'abitazione scontando, in questi successivi acquisti, non il carico tributario ordinario ma quello ridotto.

Se le agevolazioni "prima casa" competono, dunque, quando si acquistano contemporaneamente (cioè con un solo rogito) l'appartamento, la cantina, il garage e il posto auto, i benefici si applicano anche quando si acquistano le pertinenze con atti successivi (e così, se nel 1992 è stato comprato l'appartamento con le agevolazioni, le stesse sono applicabili al rogito con il quale oggi viene comprata l'autorimessa. Inoltre, si potrà usufruire dei benefici quando, l'anno prossimo, si acquisirà anche la proprietà di una cantina). Insomma, l'aver fruito delle agevolazioni in passato, non è di ostacolo a "replicarle" anche ad atti successivi, relativi a beni qualificabili come "pertinenza" dell'acquisto del bene principale effettuato precedentemente.

Inoltre, per costante e non controversa prassi applicativa, le agevolazioni "prima casa" sono ordinariamente applicate anche a colui che, con successivi acquisti, tenda a comporre in capo a sé la piena e intera proprietà di una data abitazione.

Per esempio, se due fratelli comprano un appartamento in comunione avvalendosi delle agevolazioni, e poi uno dei due acquisisce dall'altro la quota di comproprietà, l'ultimo atto d'acquisto beneficia senza problemi delle agevolazioni (l'acquirente del secondo rogito, in altri termini, non soffre limitazioni all'applicazione del beneficio fiscale dal fatto che, in sede di acquisto della sua originaria quota di comproprietà, egli si avvalse del beneficio).

Lo stesso discorso vale per l'usufruttuario che acquisisca la nuda proprietà, per il nudo proprietario che acquisisca l'usufrutto e così via.

Con la risoluzione 25/E, l'agenzia delle Entrate altro non fa che equiparare l'acquisto destinato ad ampliamento a queste situazioni ammesse dalla legge o accettate pacificamente nella prassi. Pena una disparità di trattamento, poiché i presupposti sono simili.

L'acquisto contemporaneo di due unità immobiliari. Se Tizio acquista da Caio due appartamenti contigui (la cui somma non determina la creazione di una unità "di lusso") non si pone il problema delle agevolazioni "prima casa": basta infatti "fondere" catastalmente le due unità prima del rogito.

Il beneficio può essere replicato per i rogiti successivi

Problematico, invece, è sempre stato (perché oggetto di difformi orientamenti) il caso dell'acquisto contemporaneo di due unità immobiliari (destinate a essere accorpate dall'acquirente) appartenenti a diversi proprietari e perciò non suscettibili di "fusione" catastale prima del rogito.

Nella risoluzione 25/E l'agenzia delle Entrate non tratta esplicitamente questo caso, in quanto la risposta è finalizzata al quesito circa l'acquisto della porzione di un appartamento adiacente.

Peraltro, per giustificare l'orientamento "liberale" rispetto all'ampliamento dell'abitazione, l'amministrazione finanziaria mostra evidente favore per le conclusioni raggiunte dalla Cassazione nella sentenza 22 gennaio 1998, n. 563. La pronuncia della Corte non solo ora viene vista come un episodio importante «in un'ottica volta a favorire l'acquisto della prima casa» ma è anche indicata come un evento che ha «superato un consolidato e restrittivo orientamento ministeriale». Si tratta di una pronuncia da cui non si può prescindere e che manda in soffitta ogni diversa interpretazione.

In quella sentenza, che l'agenzia delle Entrate mostra di condividere, si dice che le agevolazioni "prima casa" vanno applicate anche all'acquisto di alloggi «risultanti dalla riunione di più unità immobiliari che siano destinati dagli acquirenti, nel loro insieme, a costituire un'unica unità abitativa; sicché il contemporaneo acquisto di due appartamenti non è di per sé ostativo alla fruizione di tali benefici, purché l'alloggio così complessivamente realizzato rientri, per la superficie, per il numero dei vani e per le altre caratteristiche nella tipologia degli alloggi non di lusso».

ANGELO BUSANI

Vecchia e nuova tassazione a confronto

Come il nuovo orientamento dell'agenzia delle Entrate sulle agevolazioni cambia il peso del Fisco

COSÌ L'AMPLIAMENTO...

Il signor Mario Rossi ha acquistato, nel 1998, un appartamento in un condominio avvalendosi delle agevolazioni "prima casa". Il suo vicino, Giovanni Bianchi, rimasto vedovo e con i figli residenti all'estero, ha un appartamento divenuto troppo grande per le sue esigenze. Sapendo che il signor Rossi avrebbe bisogno di uno spazio maggiore (dopo il primo figlio, gli sono nati due gemelli), il signor Bianchi sarebbe disposto a cedere al signor Rossi la proprietà di un paio di stanze.

Può il signor Rossi avvalersi nuovamente delle agevolazioni "prima casa", intendendo ampliare la sua abitazione?

In passato, su questo problema era stato spesso seguito un atteggiamento formalistico: si riteneva che l'aver già fruito delle agevolazioni "prima casa" impedisse di avvalersene nuovamente. Cosicché, ipotizzando in 40mila euro il prezzo pattuito, la tassazione era la seguente:

- imposta di registro (7%), 2.800 euro;
- imposta ipotecaria (2%), 800 euro;
- imposta catastale (1%), 400 euro.

In totale 4mila euro.

Con la nuova interpretazione delle Entrate, invece, ci si può avvalere del trattamento fiscale agevolato, e tassare così il prezzo di 40mila euro:

- imposta di registro (3%), 1.200 euro;
- imposta ipotecaria (fissa), 168 euro;
- imposta catastale (fissa), 168 euro.

In totale 1.536 euro.

Dunque, un risparmio di 2.464 euro rispetto a prima.

... E COSÌ L'APPARTAMENTO CON IL DOPPIO ACQUISTO

Il signor Tizio intende comperare due unità immobiliari adiacenti (un monolocale e un bilocale, l'uno di proprietà di Mevio, l'altro di proprietà di Sempronio) al fine di accorparli e di ricavarne un'unica unità immobiliare.

Il signor Tizio non ha proprietà immobiliari e ha tutti i requisiti per potersi avvalere dell'agevolazione "prima casa". Dato che i due acquisti sono destinati a realizzare un'unica unità immobiliare, si può applicare per entrambi la tassazione agevolata?

Secondo un atteggiamento restrittivo, assai diffuso in passato, l'agevolazione veniva concessa a uno solo dei due acquisti: compiendo il secondo acquisto (anche se contemporaneo al primo), infatti, l'acquirente non potrebbe dire di non essere proprietario di un'altra abitazione nello stesso Comune (dichiarazione che è uno dei presupposti per l'applicazione dell'agevolazione "prima casa"). Cosicché, ipotizzando in 70mila euro il prezzo del monolocale e in 110mila euro il prezzo del bilocale, si aveva la seguente tassazione.

Acquisto del bilocale (con agevolazioni):

- imposta di registro (3%), 3.300 euro;
- imposta ipotecaria (fissa), 168 euro;
- imposta catastale (fissa), 168 euro.

In totale 3.636 euro.

Acquisto del monolocale (senza agevolazioni):

- imposta di registro (7%), 4.900 euro;
- imposta ipotecaria (2%), 1.400 euro;
- imposta catastale (1%), 700 euro.

In totale 7.000 euro.

La spesa fiscale complessiva era dunque di 10.636 euro.

La svolta

Con la nuova interpretazione delle Entrate si possono acquistare con agevolazioni entrambi gli appartamenti, cosicché il costo fiscale per il monolocale è il seguente:

- imposta di registro (3%), 2.100 euro;
- imposta ipotecaria (fissa), 168 euro;
- imposta catastale (fissa), 168 euro.

In totale 2.436 euro.

La spesa fiscale complessiva scende dunque da 10.636 a 6.072 euro.

Ma sull'uso contano i sì di Comune e condominio

Il beneficio fiscale di un'imposta ridotta spetta a condizione che sussista la regolarità urbanistica dell'operazione di accorpamento. In dettaglio, questi i casi di annessione che si possono verificare.

1 Una o più stanze residenziali accorpate a un'altra unità immobiliare, di modo che si formi un'unità di maggiore superficie. Sotto l'aspetto edilizio, non è necessario un permesso di costruire. Infatti, il provvedimento è necessario quando si aumentano le unità immobiliari, non quando il numero è inalterato o diminuito (articolo 10 del Dpr 380/01).

Difficile accorpare quando ci sono due numeri civici

2 Vani con diversa destinazione. Ad esempio, si annette il vano di un ufficio o di un'unità produttiva (al piano terra): in questo caso è necessario il permesso di costruire e occorre verificare la necessità di pagare gli oneri di concessione. L'eventuale intervento senza titolo edilizio provoca la perdita del beneficio fiscale (articolo 49 del Dpr 380/01).

3 Sottotetto o lavanderia (non residenziale): in questo caso occorre un permesso di costruire, se l'ampliamento genera nuova superficie utile residenziale. In mancanza del titolo si perde il beneficio fiscale.

L'unico intervento che non provoca problemi, sotto l'aspetto edilizio, è l'accorpamento di uno o più vani con destinazione residenziale già acquisita.

Ipotesi frequente è quella dell'annessione avvenuta senza alcun titolo edilizio, tra destinazioni diverse (casi 2 e 3 illustrati in precedenza), ma in presenza di condono edilizio: se si ottiene il provvedimento di sanatoria (che andava chiesto al Comune entro il 10 dicembre 2004) o se si ottiene un "accertamento di conformità" (sempre possibile, se il piano regolatore comunale lo consente), il beneficio fiscale è garantito. Se invece è accertato un abuso edilizio con mutamento di destinazione (da non residenziale a residenziale) per entità superiori al 2% (limite di tolleranza posto dall'articolo 49 del Dpr 380/01), si perde il beneficio fiscale sull'acquisito della nuova superficie. Particolare attenzione va riservata ai rapporti con altri proprietari.

I problemi possono sorgere qualora l'annessione di uno o più vani avviene a cavallo tra due adiacenti condomini: infatti, non è consentito collegare due condomini senza l'unanime consenso di tutti i proprietari. Ciò perché occorre evitare servitù reciproche tra i complessi immobiliari. Si è in presenza di una servitù anche quando il vano annesso è privo di accesso dal civico dell'altro condominio. Infine, non va trascurato il problema dei millesimi condominiali, che il frazionamento può alterare. In genere, nell'atto di compravendita è stabilita l'incidenza di ognuna delle due nuove unità, con pattuizione che ha valore contrattuale.

GUGLIELMO SAPORITO

FISCO E COSTITUZIONE

Sanzioni penali, non basta il ruolo per la sanatoria

DI ENRICO DE MITA

Anche se iscritte a ruolo, le sanzioni penali pecuniarie non possono essere, per la loro natura, oggetto di condono, e produrre pertanto l'estinzione del processo penale.

Lo impedisce l'articolo 79 della Costituzione, secondo il quale l'estinzione della pena può essere disposta solo con legge deliberata a maggioranza dei due terzi dei componenti di ciascuna Camera, in ogni suo articolo e nella votazione finale.

Lo ha deciso la Corte costituzionale (ordinanza n. 433/2004), dichiarando manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, sollevata dal giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Padova, dell'articolo 12 della legge n. 289/2002 (la Finanziaria per il 2003, che introdusse varie tipologie di condono fiscale e definizione agevolata delle imposte).

La vicenda nasce con la condanna, per decreto penale divenuto esecutivo, di un soggetto al pagamento di una pena pecuniaria; il concessionario del servizio di riscossione emana un avviso indicante la somma dovuta e, contestualmente, la possibilità di estinguere il debito versando un importo ridotto ai sensi dell'articolo 12 citato. Il condannato aderisce a tale opzione, pagando la somma indicata e avanzando al giudice richiesta di dichiarare estinta la pena pecuniaria residua. Di qui la questione di legittimità costituzionale della norma, sollevata appunto dal Gip di Padova.

È pur vero, dice la Corte, che l'articolo 12 della legge n. 289/2002 si presta anche all'interpretazione che consentirebbe il condono, in quanto parla di sanzioni iscritte a ruolo senza alcuna distinzione: per «i carichi inclusi in ruoli emessi da uffici statali e affidati ai concessionari del servizio nazionale della riscossione fino al 31 dicembre 2000, i debitori possono estinguere il debito (…) con il pagamento: a) di una somma pari al 25 per cento dell'importo iscritto a ruolo; b) delle somme dovute al concessionario a titolo di rimborso per le spese sostenute»; ma fra più interpretazioni consentite dalla legge, l'interpretazione costituzionalmente orientata dell'articolo 12 «costituisce generale canone esegetico» (44/2004, 198 e 107/2003), sicché il giudice per le indagini preliminari chiamato a dichiarare estinto il processo per intervenuto condono avrebbe dovuto risolvere il problema in sede interpretativa, senza fermarsi a constatare l'assenza di eccezioni fra le somme iscritte a ruolo.

Con la cartella la somma iscritta non si trasforma in un tributo

L'articolo 12 impugnato, dunque, non può avere a oggetto anche le pene pecuniarie, così come era stato ritenuto, invece, dal giudice a quo, e pertanto la questione di legittimità costituzionale è manifestamente infondata.

L'interesse dell'ordinanza n. 433/2004 della Corte sta non solo nel ribadire solennemente il principio dell'interpretazione adeguatrice, ma anche nel sottolineare la mera funzione di riscossione del ruolo, che non ha la capacità di trasformare in tributaria ogni somma in esso iscritta. Ora, la natura delle somme iscritte a ruolo va dedotta dalle leggi e dall'individuazione dei poteri che da esse derivano.

C'è da chiedersi, però, da dove derivi questa funzione assorbente dell'iscrizione a ruolo, che ha condotto alla formulazione dell'articolo 12 della legge di condono, all'automatismo del concessionario del servizio della riscossione, che ha informato l'interessato della possibilità di estinguere il debito versando un importo pari al 25% ai sensi dell'articolo 12, all'atteggiamento, infine, del giudice che si è fermato all'interpretazione letterale della legge, sollevando una questione di legittimità costituzionale della quale non c'era bisogno.

Tutto ciò trova origine in una concezione antica, che ravvisa nell'iscrizione a ruolo un atto d'imposizione assorbente, fino al punto che, trovandosi di fronte a una prestazione di origine incerta, la Cassazione, in passato, dovendo risolvere un problema di giurisdizione e di termini di decadenza, si era fondata principalmente sull'iscrizione a ruolo per postulare la natura tributaria di essa.

L'ordinanza è pertanto interessante anche per le questioni dottrinali in tema di iscrizione a ruolo che non cessano mai.

LEGGE COMUNITARIA ■ Anche agli eredi il «droit de suite» sugli incrementi di valore delle opere

All'asta l'artista incassa il diritto d'autore

Entro un anno e mezzo potrà essere introdotto anche in Italia il "diritto di seguito" (*droit de suite*), cioè un particolare diritto d'autore sulle opere d'arte, come i quadri e le sculture. Così, qualunque transazione attraverso professionisti o case d'asta dovrà comportare una maggiorazione per compensare gli autori delle opere o i loro eredi fino a 70 anni dopo la morte dell'artista.

Questa forma di tutela non è nuova. Per quanto riguarda l'Italia, nel 1941 fu adottata la legge 633 che disciplina la protezione del diritto d'autore. Peraltro, la tutela esiste solo sulla carta, poiché non sono mai state varate le disposizioni di attuazione. Ma ora, il recepimento della direttiva sull'armonizzazione del diritto di seguito (con la Comunitaria 2001) è stato riproposto nella Comunitaria 2004 (in corso di approvazione). È prevista, infatti, la delega al Governo per adottare un decreto legislativo entro 18 mesi dall'entrata in vigore della legge.

Il diritto di seguito condiziona il mercato dell'arte moderna e contemporanea: è quanto risulta da uno studio di Kusin & Company Art Economics, una società di Dallas specializzata in ricerche sul mercato dell'arte, su commissione di Tefaf Maastricht, fiera d'arte antica e moderna tra le più importanti del mondo. Sarà presentato il 4 marzo, all'inaugurazione dell'edizione 2005 della mostra mercato olandese ed è più che mai attuale in quanto analizza anche il contenuto della direttiva 2001/84/Ce che, volta ad armonizzare le disparità tra le normative applicate nella maggior parte degli Stati Ue, dovrà essere recepita entro il 1° gennaio 2006.

Sì al pagamento fino a 70 anni dopo la morte

L'origine del *droit de suite* risale al 20 maggio 1920 quando in Francia fu emanata una legge che prevedeva il diritto dell'autore, o dei suoi eredi, a percepire una quota del maggior valore realizzato in ogni vendita successiva alla prima. La necessità del provvedimento era stata dettata dall'ondata emotiva suscitata dal fatto che la vedova e la figlioletta di Jean François Millet, tra l'altro autore del celebre «Angelus», vivevano in miseria, mentre le opere dell'artista, rivendute all'asta, venivano pagate cifre considerevoli.

La ricerca di Tefaf Maastricht, nella quale sono state prese in considerazione 146.753 transazioni avvenute in 47 Paesi, tra il gennaio 2000 e il giugno 2004, e rilevate dalla banca dati dell'Art Sales Index riguardo alle vendite di 1.259 case d'asta, evidenzia come i professionisti del mercato dell'arte abbiano espresso il timore che l'applicazione del diritto di seguito, con il conseguente aumento dei costi, possa determinare l'esodo di molte opere dal mercato della Ue verso quello di Paesi, come gli Usa, dove, ad eccezione della California, non vige questo diritto.

Dal rapporto emerge che a beneficiarne sono gli eredi degli artisti piuttosto che gli artisti viventi: ad esempio, viene rilevato che per le vendite effettuate nel 2003 nella Ue, gli eredi avrebbero ricevuto l'81% dei profitti, contro il 19% attribuito agli artisti viventi. Nello stesso modo si è appurato che, relativamente ai prezzi più alti, le vendite si sono concentrate nei Paesi in cui il diritto di seguito non esiste. Nel 2003, a New York, ha avuto luogo il 60% delle aggiudicazioni di valore superiore a 200mila euro; la Gran Bretagna si è attestata sul 27%, mentre i sei Paesi europei (Belgio, Danimarca, Finlandia, Francia, Germania, Svezia) che lo applicano hanno realizzato solo il 7,8% delle vendite mondiali.

Inoltre, viene sostenuto che i vantaggi economici per gli artisti sono discutibili e che il mercato dell'arte nell'ambito della Ue sarà influenzato negativamente: i meccanismi della concorrenza non saranno alleggeriti; al contrario, si favoriranno i mercati internazionali. Sarà tuttavia solo l'esperienza a dimostrare gli eventuali effetti negativi a livello europeo della direttiva di armonizzazione.

Quali opere saranno tutelate? Gli originali delle opere delle arti figurative, come i quadri, i collages, i dipinti, i disegni, le incisioni, le stampe, le litografie, le sculture, gli arazzi, le ceramiche, le opere in vetro e le fotografie, purché si tratti di creazioni eseguite dall'artista stesso o di esemplari considerati come opere d'arte e originali. Le copie di opere d'arte, prodotte in numero limitato dall'artista o sotto la sua autorità, sono considerate come originali, a condizione che siano numerate, firmate o autorizzate dall'artista.

È previsto che l'autore di un'opera d'arte abbia il diritto, inalienabile e irrinunciabile, a ricevere una percentuale dell'incremento di valore delle proprie opere per ogni vendita successiva alla prima. Nei 70 anni post mortem dell'artista è esteso agli eredi e si applica a tutte le transazioni che comportano l'intervento di professionisti del mercato dell'arte, come le case d'asta, le gallerie o qualsiasi commerciante del settore, mentre sono escluse quelle che avvengono tra privati. Sarà il venditore a farsi carico dei compensi, ma ciascuno Stato Ue potrà disporre che una delle persone fisiche o giuridiche, diverse dal venditore, sia con lui obbligata in via esclusiva o solidale a effettuare i pagamenti.

I diritti sono scaglionati: diminuiscono parallelamente all'aumento del prezzo. Si passa dal 4% applicato a transazioni fino a 50mila euro, per scendere allo 0,25% per vendite superiori a 500mila euro. In ogni caso, l'importo massimo da corrispondere non può superare 12.500 euro. Gli artisti che non sono cittadini comunitari possono beneficiare del *droit de suite* quando il loro Paese d'origine lo riconosce agli artisti dell'Unione Europea.

I Paesi Ue sono tenuti a trasporre la direttiva nei rispettivi ordinamenti giuridici entro il 1° gennaio 2006. Tuttavia, quelli che al 13 ottobre 2001 (data di pubblicazione della direttiva sulla «Gazzetta Ufficiale» della Ue) non applicavano il diritto di seguito, hanno la facoltà di procrastinare, non oltre il 1° gennaio 2010, l'applicazione del diritto a favore degli eredi dell'artista. Inoltre, in caso di necessità, potranno disporre di altri due anni per l'applicazione della normativa.

LAURA TORRETTA

Il regime dei compensi

Secondo la direttiva 2001/84/Ce

Percentuale dei compensi	Prezzo di vendita in euro (al netto dell'imposta)
0	Vendite effettuate direttamente tra privati senza la partecipazione di un professionista del mercato dell'arte
4%	Sino a 50.000; gli Stati membri possono in alternativa applicare una percentuale del 5%
3%	Da 50.000,01 e 200.000
1%	Da 200.000,01 e 350.000
0,5%	Da 350.000,01 e 500.000
0,25%	Superiore a 500.000

L'importo totale dei compensi non può essere superiore a 12.500 euro