

Tariffe agevolate. La Cassazione cambia orientamento e ammette l'utilizzo del beneficio

Sconti prima casa all'usucapione

Ma la riduzione non va applicata a imposte ipotecarie e catastali

Antonio Criscione
ROMA

I benefici prima casa si adeguano a favore dei contribuenti. E sull'acquisto per usucapione la giurisprudenza della Corte di Cassazione si orienta in senso favorevole a coloro che in questo modo acquistano la proprietà dell'abitazione. La sentenza 29371 del 2008 (depositata ieri in cancelleria) della Corte di legittimità stabilisce infatti che in materia di imposta di registro e di Invm (ma non per le imposte ipotecarie e catastali) i benefici prima casa si applicano anche per usucapione.

La Corte in un primo tempo si era orientata in senso negativo

sull'applicabilità dei benefici per la prima casa all'acquisto dell'abitazione per usucapione. Per il no si era pronunciata infatti la sentenza 10889 del 2003, richiamata nella sentenza 29371.

In tempi più recenti lo stesso orientamento è stato però anche affermato dalla sentenza 5447 del 2008 (si veda «Il Sole 24 Ore» del 25 marzo 2008), che ha negato anch'essa la concessione dei benefici sull'usucapione. Peraltro anche nella vicenda concreta affrontata dalla Corte, la commissione tributaria aveva dato torto al contribuente, con una decisione che è ora stata cassata e rinviata alla Ctr del Friuli-Venezia Giulia.

La questione si pone per l'interpretazione da dare alla formula contenuta nell'articolo 8, nota II bis del Dpr 131 del 1986, in base alla quale «i provvedimenti che accertano l'acquisto per usucapione della proprietà dei beni immobili o di diritti reali di godimento sui medesimi beni sono soggetti all'imposta secondo le disposizioni dell'articolo 1 della tariffa». L'articolo 1 della tariffa è quello che prevede l'aliquota del registro al 3 per cento per l'acquisto della prima casa.

La questione, però, è se il richiamo valesse solo per la regola generale del trasferimento a titolo oneroso o anche per l'"eccezione" costituita dai benefici pri-

ma casa. La sentenza 5447/2008 (che a sua volta richiamava ancora la recente 23900 del 19 novembre 2007) stabiliva che la nota II bis dell'articolo 8 che «parifica la tassazione delle sentenze di usucapione a quella degli atti di trasferimento, non consente l'estensione agli atti giudiziari accertativi dell'usucapione di qualunque norma, anche a carattere generale, agevolatrice degli atti di trasferimento a titolo oneroso».

La sentenza depositata ieri stabilisce invece che il richiamo all'articolo 1 della tariffa opera anche la tassazione ridotta dell'acquisto a titolo di prima casa dell'immobile. Anzi, ag-

giunge: «poiché la sentenza dichiarativa dell'usucapione viene equiparata per legge ai trasferimenti di cui all'articolo 1 non si vede per quale ragione non si debbano applicare le agevolazioni che a tale articolo fanno riferimento».

Inoltre, sempre secondo la sentenza 29371 del 2008, l'aliquota ridotta in tema di registro (che peraltro ha visto variazioni nel corso del tempo) va applicata ai trasferimenti per usucapione a partire dall'entrata in vigore del Dl 69 del 1989 (che ha inserito la nota II bis all'articolo 8) e non del Dl 155 del 1993, che ha modificato l'articolo 1 della tabella.

Nell'opposizione allo stato passivo

Fallimenti, sentenza con registro ordinario

Angelo Busani

La sentenza che decide sull'opposizione allo stato passivo di un fallimento sconta l'imposta di registro con l'aliquota dell'1%, da applicare alla base imponibile rappresentata dall'intero importo del credito ammesso al passivo. La soluzione non cambia se il credito deriva da un finanziamento a medio-lungo termine concesso da una banca alla società poi fallita con un contratto che è stato sottoposto all'applicazione dell'imposta sostitutiva prevista dal Dpr 601/1973. È quanto sancito dall'agenzia delle Entrate nella risoluzione 479/E del 17 dicembre 2008.

Ai sensi dell'articolo 15 del Dpr 601/73, tutte le operazioni relative ai finanziamenti a me-

dio e lungo termine e «tutti i provvedimenti, atti, contratti e formalità inerenti alle operazioni medesime» effettuate da banche sono esenti dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecarie e catastali, in luogo delle quali viene scontata appunto un'imposta sostitutiva (dello 0,25% nel caso di finanziamenti a imprese). Lo stesso articolo 15, al comma 2, dispone peraltro che «gli atti giudiziari relativi alle operazioni» sopra elencate «sono soggetti alle suddette imposte secondo il regime ordinario», cosicché non è pretendibile che la sentenza che pronuncia su un'opposizione allo stato passivo di un fallimento possa essere assoggettata al regime dell'imposta sostitutiva.

Per la tassazione di queste sentenze ci si deve pertanto riferire alla normativa della legge di registro riferita agli atti dell'autorità giudiziaria e quindi all'articolo 37 del Dpr 131/86, secondo cui sono soggetti a imposta di registro gli «atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio». Queste sentenze sono dunque registrate (ai sensi dell'articolo 8 della Tariffa, parte prima, allegata al Dpr 131/86): con lo stesso trattamento fiscale dei contratti traslativi se recano trasferimento o costituzione di diritti reali immobiliari o trasferimento di beni diversi dagli immobili; con l'aliquota del 3%, se recano condanna al pagamento di somme o valori, condanna ad altre prestazioni o condanna alla consegna di beni di qualsiasi natura; con l'aliquota dell'1%, se recano accertamento di diritti a contenuto patrimoniale. La sentenza che interviene sull'opposizione a uno stato passivo rientra in quest'ultimo perimetro.

Reddito d'impresa. Le indicazioni dell'Associazione dottori commercialisti per la tassazione delle distribuzioni dopo la riduzione dell'Ires al 27,5%

Riserve di utili, passaggio graduale alla nuova aliquota

Marco Peverelli
Marco Piazza

La norma di comportamento 173 dell'Associazione italiana dottori commercialisti, riportata qui accanto, esamina alcuni effetti del taglio Ires dal 33% al 27,5% e della conseguente elevazione dal 40% al 49,72% dell'imponibilità dei dividendi da partecipazioni qualificate, conseguiti da persone fisiche non imprenditori e da società di persone.

Secondo il Dm 2 aprile 2008, la nuova percentuale di imponibilità si applica a dividendi originati da utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007; inoltre, a partire dalle distribuzioni successive a quelle aventi a oggetto l'utile dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2007, per tassare il soggetto partecipante, i dividendi distribuiti si considerano prioritariamente formati con utili prodotti dalla società o ente partecipante fino a tale esercizio.

La norma 173 precisa che: - la presunzione di favore dell'articolo 2, comma 1, si applica non solo alla distribuzione di «riserve», ma anche alla distribuzione di «utili» prodotti negli esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2007. Di conseguenza, gli utili 2008 e seguenti potranno essere tassati al 40% fino a concorrenza delle riserve pregresse, formate da utili (da determinare

«per masse») prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 e, solo per l'eventuale eccedenza, al 49,72 per cento; - se le riserve di utili sono utilizzate, a partire dall'esercizio successivo a quello in corso a fine 2007, per finalità diverse dalla distribuzione ai soci (ad esempio per coprire le perdite) vanno considerate utilizzate in via prioritaria, e fino a loro concorrenza, quelle formate con utili prodotti negli esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2007 (che, se distribuiti, concorrerebbero a formare il reddito complessivo del beneficiario nella misura del 49,72% del relativo importo), indipendentemente dal fatto che siano soggette a vincoli di distribuitività per obblighi di legge o limiti statutari;

- nel distribuire «riserve di capitale» di cui all'articolo 47, comma 5 Tuir, si considerano prioritariamente distribuiti utili dell'esercizio e riserve di utili. Tali utili o riserve concorrono a formare il reddito imponibile del socio al 40% fino a concorrenza delle riserve di utili prodotte fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 e, solo per eventuale eccedenza, nella misura del 49,72 per cento; - lo stesso vale per le riserve in sospensione d'imposta, ma per esse non vale la presunzione che siano distribuite in luogo delle riserve di capitale.

Il testo della Norma Adc

La nota integrativa illustra le scelte

Pubblichiamo la Norma di comportamento n. 173, elaborata dalla Commissione Norme di comportamento e di comune interpretazione in materia tributaria dell'Associazione italiana dottori commercialisti, in materia di «regime transitorio degli utili distribuiti da soggetti Ires. Presunzione riguardo all'utilizzo di riserve di utili per scopi diversi dalla distribuzione».

MASSIMA

Gli utili e le riserve distribuiti - comprese le riserve in sospensione d'imposta in capo alla società - concorrono a formare il reddito dei soci beneficiari - diversi dai soggetti Ires e da quelli assoggettati a tassazione alla fonte a titolo d'imposta - nella misura del 40%, fino a concorrenza delle riserve formate con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 e nella misura del 49,72% per l'eccedenza. A partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, le riserve di utili utilizzate per finalità diverse dalla distribuzione ai soci devono essere decimate dando priorità, e fino a loro concorrenza, a quelle formate con utili prodotti negli esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2007. In caso di fusione o scissione, le riserve di utili della società scissa o incorporata che si considerano ricostituite nel patrimonio della beneficiaria o incorporante si presumono provenienti prioritariamente dalle riserve di utili prodotti, dalla società scissa o incorporata, fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007.

Il decreto ministeriale 2 aprile 2008 («Decreto»), in seguito alla diminuzione dell'aliquota Ires al 27,5%, disposta dall'articolo 1, comma 33 della legge 244/07, ha elevato dal 40% al 49,72% la base

imponibile prevista dagli articoli 47 e 59 del Testo unico, per gli utili da partecipazione di cui all'articolo 44, comma 1, lettera e) (1). La nuova percentuale di imponibilità si applica ai dividendi originati da utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. L'articolo 1, comma 2, del decreto 2 aprile 2008 introduce una presunzione secondo cui, a partire dalle distribuzioni successive a quelle aventi a oggetto l'utile dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2007, agli effetti della tassazione del soggetto partecipante, i dividendi distribuiti si considerano prioritariamente formati con utili prodotti dalla società o ente partecipante fino a tale esercizio.

A tal fine, il comma 3 dell'articolo 1 del decreto prevede: - l'obbligo di indicare, nel «Prospetto del capitale e delle riserve» contenuto nel quadro RF del modello di dichiarazione dei redditi delle società di capitali partecipate, l'ammontare complessivo delle riserve formate con utili prodotti dalla società o ente fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 (che in caso di distribuzione concorrono a formare il reddito complessivo del percipiente, ai sensi dei citati articoli 47 e 59 del Tuir, in misura pari al 40% del loro importo) e i decrementi (2) di tale ammontare complessivo conseguenti alle deliberazioni di distribuzione;

- l'obbligo di dare separata indicazione, nella «Certificazione utili corrisposti e proventi equiparati» da rilasciare al percettore, degli utili che concorrono a formare il reddito complessivo nella misura del 40% e degli utili e proventi equiparati che concorrono a formare il reddito complessivo nella misura del 49,72 per cento.

La presunzione di favore contenuta nell'articolo 2, comma 1 del decreto si applica non soltanto in caso di distribuzione di «riserve», ma anche nei casi di distribu-

zione degli «utili» prodotti negli esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2007. Lo si desume sia dal tenore letterale della norma - che si riferisce genericamente ai «dividendi» senza specificare se originino da utili dell'esercizio o da riserve di utili - sia dalla sua finalità - quella di tutelare il principio di affidamento, evitando di dare applicazione retroattiva all'elevazione della percentuale di imponibilità dei dividendi. Di conseguenza, anche gli utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, se distribuiti, concorreranno a formare il reddito dei soci - diversi dai soggetti Ires e da quelli tassati alla fonte a titolo d'imposta - nella misura del 40% fino a concorrenza dell'ammontare complessivo delle riserve formate con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 (3) e, solo per l'eventuale eccedenza, nella misura del 49,72 per cento. Nel caso in cui le riserve di utili siano utilizzate, a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, per finalità diverse dalla distribuzione ai soci, devono considerarsi utilizzate in via prioritaria, e fino a loro concorrenza, quelle formate con utili prodotti negli esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2007 (che, se distribuiti, concorrerebbero alla formazione del reddito complessivo del beneficiario nella misura del 49,72% del relativo importo), indipendentemente dalla circostanza che siano soggette a vincoli di distribuitività per obblighi di legge o limiti statutari.

Deve, infatti, applicarsi il «principio di copertura» (4), secondo cui il socio non deve subire aggravii impositivi fintantoché i dividendi percepiti corrispondano nel quantum a utili tassati in capo alla società partecipata con un'aliquota d'imposta più elevata (5). Il principio trova, ad esempio, applicazione in caso di utilizzo delle riserve di utili (6):

- per la copertura di perdite;
- per l'annullamento di azioni proprie;
- per la ricostituzione delle riserve di capitale e di utili a seguito di operazioni di fusione o scissione;
- in contropartita di variazioni delle attività e passività, per effetto dei principi contabili internazionali.

L'articolo 1, comma 2 del decreto deve essere inoltre coordinato con l'articolo 47, comma del Testo unico, il quale dispone che «indipendentemente dalla delibera assembleare, si presumono prioritariamente distribuiti l'utile dell'esercizio e le riserve diverse da quelle del comma 5 per la quota di esse non accantonata in sospensione d'imposta».

Pertanto, in caso di distribuzione di «riserve di capitale» di cui all'articolo 47, comma 5 del Testo unico, si considerano prioritariamente distribuiti l'utile dell'esercizio e le riserve di utili. Tali utili o riserve concorrono a formare il reddito imponibile del socio nella misura del 40% fino a concorrenza delle riserve di utili prodotte fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 e, solo per l'eventuale eccedenza, nella misura del 49,72 per cento.

La presunzione di cui all'articolo 47, comma 1 non opera per le riserve in sospensione d'imposta, il che significa che la distribuzione di riserve di capitale, in presenza di riserve in sospensione d'imposta, non comporta che queste ultime si considerino distribuite al posto delle prime. Come ha osservato l'Assonime (7), si è, con ciò, inteso evitare che, per realizzare l'imposizione del dividendo presso il socio, venga a essere penalizzata anche la società, con la perdita del beneficio della sospensione d'imposta. Ai fini del coordinamento con l'articolo 1, comma 2 del decreto, si deve intendere che solo quando l'assemblea deciderà di distribuire specifiche riserve in

sospensione d'imposta, esse concorreranno a formare il reddito della società (soggetto all'Ires del 27,5%) e del socio. Per quest'ultimo - in applicazione dell'articolo 1, comma 2 del decreto - il provento concorrerà a formare il reddito imponibile nella misura del 40% fino a concorrenza delle riserve di utili formate con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 e, solo per l'eventuale eccedenza, nella misura del 49,72 per cento.

È utile - ma non obbligatorio (8) - segnalare nel prospetto di cui all'articolo 2429, secondo comma, numero 7-bis), contenuto nella nota integrativa, l'ammontare residuo complessivo delle riserve che, se distribuite, concorrono a formare il reddito dei soci - diversi dai soggetti Ires e da quelli soggetti a tassazione alla fonte a titolo d'imposta - nella misura del 40 per cento. Con specifico riferimento alla ricostituzione delle riserve di capitale e di utili a seguito di operazioni di fusione o scissione si dovrà procedere per fasi successive, come segue:

- Fase 1:** prioritaria ricostituzione delle riserve in sospensione d'imposta secondo le regole di cui all'articolo 172, comma 5.
- Fase 2:** in caso di avanzo eccedente, ricostituzione delle riserve di capitale e di utili, con il criterio proporzionale di cui all'articolo 172, comma 6.
- Fase 3:** determinato l'ammontare complessivo di riserve di utili ricostituite, imputazione delle stesse con priorità a quelle formate dalla società fusa o scissa con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007, in conformità al citato articolo 1, comma 2 del decreto (9).

Note

(1) L'elevazione della percentuale di imponibilità riguarda anche le remunerazioni derivanti da contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b) e i proventi degli strumenti finanziari assimilati alle azioni, di cui all'ar-

ticolo 44, comma 2, lettera a) del Testo unico. (2) Per motivi sistematici, i decrementi della massa di riserve tassabili in capo al socio nella misura del 40% devono essere effettuati, indipendentemente dalla circostanza che il beneficiario degli utili sia o meno un soggetto obbligato a includere nel reddito complessivo l'utile percepito in base agli articoli 47 e 59 del Testo unico (si veda, in relazione a una analoga circostanza, la circolare 26/E del 22 gennaio 1998, paragrafo 2.3).

(3) Si veda, indirettamente, anche la circolare Assonime n. 37 del 30 maggio 2008, pagina 12. (4) Si veda Assonime, circolare n. 50 del 10 maggio 1984, pagina 33, riferita all'abrogata «maggiorazione di conguaglio», secondo cui «l'ordine di priorità fissato dalla norma per le distribuzioni risulta chiaramente preordinato in funzione di una diversa considerazione della ricchezza che la società devolve all'esterno rispetto a quella che consolida nel patrimonio sociale il che induce a ritenere che per gli utilizzi a copertura delle perdite, i quali comportano un consolidamento irreversibile delle risorse impiegate, debba assumersi un ordine di priorità (...) esattamente inverso a quello stabilito per le distribuzioni».

(5) Le preventivi disposizioni del Tuir prevedevano l'aliquota del 36% sino al 31 dicembre 2000, del 34% sino al 31 dicembre 2002 e del 33% sino al 31 dicembre 2007. (6) Si veda Assonime, circolare 30 maggio 2008, n. 37, pagina 12. (7) Si veda Assonime, circolare 14 luglio 2004, n. 32, pagina 56. (8) Si veda Oic, Principio contabile n. 28, paragrafo IV. (9) Non avrebbe senso adottare, nella Fase 3, un criterio proporzionale, in quanto i soci della società le quali avessero distribuito le riserve prima di essere incorporate (beneficiario della presunzione di cui all'articolo 1, comma 2 del decreto ministeriale) sarebbero trattati più favorevolmente di quelli delle società che non avessero operato in tal modo.

DIGITALPal
LA SOLUZIONE INFORMATICA PER I COMUNI
PER ELIMINARE LA CARTA
(D.L. N.112/2008)

Sistema Gestionale
Servizi Amministrativi
Servizio Econ. Finanziario
Servizi Demografici
Servizio Tributi - Ufficio Tecnico
Polizia Municipale
Personale - Commercio
Cimitero

Portale WEB
Cittadino
Operatori dell'Ente
Aziende

Sistema Territoriale
Toponomastica
Archivio Immobiliare
Cartografia Territorio
P.R.G.C.
Strutture

Sistema Documentale Digitale
Scrittura Digitale
Archivio Documentale
Workflow
Protocollo
Procedimenti
Conservazione

UNIVOCITÀ DEL DATO - INTERFACE UENTE STANDARD

Per ulteriori informazioni visitate il sito
www.siscom.eu

SISCOM
Assunta 4 - telefonata ISO 9001:2008

SISCOM SOFTWARE HOUSE
Telefono 0172-6168
Carovita (CN) - Via Roma 1