

FISCO E SENTENZE

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

Agevolazioni. La Ctr Lombardia giustifica con la causa di forza maggiore la violazione dei 18 mesi

Prima casa occupata, bonus salvo

Non punibile il mancato trasferimento della residenza nell'abitazione

Angelo Busani

Non decade dall'agevolazione "prima casa" chi compra un'abitazione e la ritrova occupata abusivamente (e, quindi, non riesce a trasferirvi la sua residenza), per il fatto che si tratta di un caso di forza maggiore: così decide la Ctr Lombardia nella sentenza n. 2220/13/2016 (presidente Barbaini, relatore Gaudino) del 14 aprile scorso.

Continua dunque il batti e ribatti sul punto se il ricorrere di una situazione di forza maggiore, che impedisca il trasferimento di residenza, esima il contribuente dall'onere di trasferire la sua residenza, entro 18 mesi dal rogito d'acquisto, nel Comune

IL PRESUPPOSTO

I comproprietari avevano presentato denuncia alle autorità prima della scadenza del termine di legge

ove è ubicata la casa oggetto di acquisto agevolato.

Nel caso esaminato dai giudici lombardi, i due comproprietari avevano prodotto in giudizio la denuncia all'autorità giudiziaria - presentata prima dello scadere dei 18 mesi - dalla quale risultava che il loro appartamento era stato occupato da cittadini extracomunitari. Inoltre, avevano già avviato le azioni per lo sgombero, comportamento che per la Ctr «esclude qualsivoglia addebito di colpa nei loro confronti».

La normativa sull'agevolazione per l'acquisto della prima casa consente al contribuente che non abbia residenza nel Comune ove è ubicata l'abitazione oggetto di acquisto agevolato di trasferire la propria residenza entro 18 mesi

dalla data in cui stipula il contratto di acquisto. L'infruttuoso decorso del diciottesimo mese genera la conseguenza del recupero dell'imposta "ordinaria" e l'applicazione della sanzione pari al 30% della differenza tra l'imposta ordinaria e l'imposta agevolata (risoluzione 105/E del 2011; Cassazione, pronunce 10807/2012, 18378/2012 e 15959/2013).

Si è dunque posto spesso il tema se il contribuente potesse esimersi dall'irrogazione della sanzione (Cassazione 2552/2003) o dal recupero dell'imposta ordinaria (risoluzione 35/E del 2002) al ricorrere di un evento di forza maggiore che impedisca il trasferimento della residenza: nel caso del terremoto in Umbria l'amministrazione riconobbe la presenza dell'evento per il fatto che il contribuente non riuscì a trasferire la propria residenza nel Comune terremotato a causa del danneggiamento di una grande quantità di edifici (risoluzione 35/E del 2002). Anche successivamente l'agenzia delle Entrate si è dimostrata disponibile a valutare la ricorrenza della forza maggiore (risoluzione 140/E del 2008) in presenza di un evento, successivo al contratto di acquisto, imprevedibile per il contribuente e non dipendente dal suo comportamento.

La giurisprudenza di merito e legittimità, e in particolare la Cassazione (si veda la tabella a fianco), hanno ammesso in numerose occasioni la presenza della giustificazione derivante dalla forza maggiore, teorizzandolo come un evento:

- sopravvenuto al contratto;
- non fronteggiabile dal contribuente;
- imprevedibile;
- inevitabile;
- non imputabile al contribuente stesso.

I precedenti

Gli orientamenti dei giudici di legittimità e di merito

QUANDO NON C'È FORZA MAGGIORE

- Sciatalgia del contribuente (Ct Bolzano 39/2006)
- Acquisto di un immobile in corso di costruzione, da parte di contribuente rimasto privo di risorse finanziarie per completare i lavori (Ct Abruzzo 44/2008)
- Contribuente privato della libertà personale perché arrestato (Ct Savona 105/2011)
- Acquisto di una quota di comproprietà (Cassazione 16082/2014)
- Separazione coniugale (Cassazione 8620/2014)
- Pendenza di procedura di sanatoria per abusi edilizi (Cassazione 20066/2005)

GIURISPRUDENZA CONTRASTANTE

- Ritardo del Comune nel rilascio delle autorizzazioni edilizie e del certificato di abitabilità (Si alla forza maggiore: Ct centrale 3241/1995; No alla forza maggiore: Cassazione 4800/2015)
- Stato locativo o di occupazione abusiva dell'immobile acquistato (Si: Ct centrale 1497/1996; No: Cassazione 4714/2003, 7764/2014 e 13177/2014)
- Lavori in corso nell'edificio oggetto di acquisto agevolato (Si: Ct Roma 368/2007; No: Ct Sicilia 45/2011, Ctr Lombardia 556/2014, Cassazione 5015/2015 e 17249/2013)

QUANDO C'È FORZA MAGGIORE

- Morte del contribuente (Rm 260369/1991 e Cassazione 797/2000)
- Grave stato di salute del contribuente (Ct Puglia, 21 ottobre 2015)
- Malattia del figlio del contribuente (Ct Lombardia 44/2013)
- Infiltrazioni d'acqua (Ris. 140/E/2008 e Ctr Lazio 168/2007)
- Vizi di costruzione scoperti dopo l'acquisto (Ct Verbania 4/2009)
- Smontamenti nel sedime del fabbricato (Cassazione 19247/2014)
- Impedimento derivante dal luogo di svolgimento del proprio lavoro da parte dell'acquirente (Ct Salerno 49/1998)
- Ritardo del Comune nel rilascio del certificato di residenza (Ct Umbria 92/2010)
- Acquisto di un diritto (quale la nuda proprietà) che non attribuisce la facoltà di adibire il bene acquistato ad abitazione dell'acquirente (Cassazione 797/2000)
- Ritrovamento reperti archeologici (Cassazione 14399/2013)

Senonché, con la sentenza 2616/2016 (commentata dal Sole 24 Ore l'11 febbraio 2016), la Cassazione ha inteso evidentemente mettere la pietra tombale sulla riconoscibilità della forza maggiore, dettando il seguente principio di diritto: qualora l'acquirente domandi l'agevolazione prima casa, impegnandosi a stabilire la propria residenza nel territorio del Comune dove si trova l'immobile acquistato nei 18 mesi successivi all'acquisto, «il trasferimento è onere che conforma un potere dell'acquirente e che va esercitato nel suindicato termine pena di decadenza, sul decorso della quale nessuna rilevanza va riconosciuta ad impedimenti sopravvenuti, anche se non imputabili all'acquirente». In altre parole, la Cassazione ha sostenuto che se il legislatore avesse voluto dar rilievo a eventi di interruzione o di sospensione del termine di 18 mesi, l'avrebbe espressamente sancito.

Tuttavia, con la sentenza 2777/2016 (commentata dal Sole 24 Ore il 12 febbraio 2016) la Cassazione è tornata sui suoi passi. Pur non accogliendo le ragioni del contribuente (perché ritenute prive di prova), i giudici di legittimità con questa pronuncia sono tornati nuovamente a riconoscere la rilevanza della forza maggiore quale situazione che esime il contribuente dal trasferimento della residenza.

La fattispecie decisa dalla Ctr Lombardia costituisce dunque un ulteriore capitolo di questa contrastata questione e segna un altro punto a favore del riconoscimento della forza maggiore.

Le sentenze commentate in pagina

IN ESCLUSIVA PER GLI ABBONATI

Le sentenze commentate in pagina www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

Indirette. Tra Cassazione e Dlgs 158/2015

Per l'Iva di gruppo senza garanzia scatta la sanzione

Massimo Sirri
Riccardo Zavatta

La compensazione delle eccedenze di credito con i saldi a debito nella liquidazione Iva di gruppo (articolo 73, Dpr 633/1972) configura una forma di rimborso accelerato dei crediti d'imposta. Di qui l'obbligo di prestare la garanzia da parte delle società il cui credito venga estinto in compensazione con il debito di altre società del gruppo, come previsto dall'articolo 6 del Dm 13 dicembre 1979 (salva l'applicazione degli esoneri introdotti dal Dlgs 175/2014).

La sentenza 305/25/16 della Ctr Venezia (relatore Schiesaro) conferma tale principio, precisando che, quando la garanzia non è prestata in sede di dichiarazione annuale, l'ufficio non può più recuperare l'imposta, se il credito non è rettificabile per decorrenza dei termini d'accertamento. Resta però dovuta la sanzione del 30% per omesso versamento.

Secondo il più recente orientamento della Cassazione (sentenza 15060/2014), non presentata la garanzia - e non eseguire il versamento delle eccedenze - impedisce la compensazione e l'imposta non può dirsi versata. La sanzione è quindi collegata alla violazione dell'obbligo di versamento e non al mancato rilascio della garanzia (Cassazione 5724/2016), con l'effetto che essa risulta dovuta anche se le posizioni di debito/credito si sono consolidate per l'intervento decadenza del potere accertativo. Tale sanzione è individuata nell'articolo 13 del Dlgs 471/97 e quindi, secondo la Ctr, non occorre alcuna estensione analogica del precetto normativo, operazione - questa - che sarebbe in contrasto con il prin-

cipio di legalità proprio del sistema sanzionatorio tributario (articolo 3, Dlgs 472/97).

Sul punto, tuttavia, la questione potrebbe riaprirsi. In effetti, con la revisione delle sanzioni (Dlgs 158/2015), della violazione in esame si occupano ora espressamente due norme. In base all'articolo 11, comma 7 bis, Dlgs 471/97, la prestazione della garanzia con un ritardo fino a 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione si considera violazione formale ed è punita con la sanzione fissa da mille a 4 mila euro. Il successivo articolo 13, al comma 6, invece, punisce la prestazione della garanzia oltre tale termine (e, si ritiene, la sua mancata presentazione) con la sanzione del 30%, prevista in caso di omesso versamento.

Siccome la relazione illustrativa al Dlgs 158/2015 qualifica entrambe le disposizioni come "nuove" e poiché essa conferma che la previsione del comma 6 dell'articolo 13 configura l'introduzione di «una sanzione ad hoc» per la specifica fattispecie (in precedenza punita in applicazione delle regole generali sui versamenti), potrebbe esservi spazio, in relazione a violazioni commesse prima dell'entrata in vigore delle nuove regole (cioè prima del 2016), per sostenere che l'omissione non poteva essere sanzionata in mancanza di una previsione normativa in tal senso.

Accettando l'interpretazione giurisprudenziale, invece, resterebbe solo il favor rei (con sanzione fissa) per chi, in passato, ha prestato la garanzia con un ritardo non superiore a 90 giorni dalla scadenza.

Le sentenze commentate in pagina

Dopo la successione

Plusvalenza da cessione: la divisione non rileva

Luca Benigni
Gianni Rota

In caso di cessione di terreni edificabili acquisiti per successione, la plusvalenza si calcola sottraendo dall'incasso della vendita il valore dichiarato nella successione. E questo anche in caso di divisione dell'eredità a cavallo tra data di successione e data di vendita. La ragione è che la determinazione del costo storico di ciascun bene comprende tutti i costi conteggiati a ritroso fino al momento di apertura della successione e non conta il valore dichiarato nella divisione ereditaria. Infatti, a seguito dello scioglimento della comunione ereditaria ogni coerede non muta il proprio titolo originario di acquisto che resta quello che aveva generato la comproprietà iniziale. Queste le conclusioni della Ctr Lombardia, sentenza 3309/44/2016 (presidente e relatore D'Agostino).

Nel 1995 due fratelli ereditano dal padre un terreno edificabile dichiarando un valore di 496 mila euro. Nel 2004 scioglono la comunione e nella divisione ne dichiarano 310 mila. Nel 2009 i due fratelli vendono le due porzioni di 288 e 307 mila euro rispettivamente. Dichiarano poi rispettivamente una plusvalenza di 40 e 59 mila, per un totale di 99 mila euro, ottenuta sottraendo al corrispettivo globale di 595 mila il valore del 1995.

Per l'amministrazione, invece, il calcolo della plusvalenza va effettuato non sottraendo il 496 mila euro del 1995, ma il valore di divisione pari a 310 mila euro del 2004, con successiva rivalutazione. Quindi il accerta in capo ai due una maggior plusvalenza complessiva di 186 mila euro.

I fratelli si oppongono in Ctp sostenendo che il "sottraendo" da considerare è quello dichiarato nella successione del 1995, in quanto l'erede è proprietario dei beni assegnatigli fin dal momento dell'apertura della successione e con effetto retroattivo verso i terzi.

L'amministrazione resiste sottolineando il fatto che le parti, nell'atto di divisione, hanno dichiarato un valore di 310 mila euro (155 mila a testa) e che anche sommando la rivalutazione monetaria non si arriva al valore di 496 mila (248 mila a testa).

La tesi dell'amministrazione è fatta propria dalla Ctr, ma non dalla Ctr investita dall'appello. Secondo la Ctr il sottraendo - costo "storico" dei terreni caduti in comunione ereditaria - si calcola sulla base di tutti i costi sostenuti anche se subentra la divisione ereditaria. Ogni costo inerente va infatti conteggiato sempre a ritroso fino al momento di apertura della successione, sebbene prima della vendita ci sia stata una divisione ereditaria.

Questo perché: ■ in caso di scioglimento della comunione ereditaria ogni coerede diventa unico e immediato successore nei beni componenti la sua quota in quanto non è possibile attribuire separatamente autonomia alla divisione patrimoniale; ■ i coeredi attraverso la sostituzione di diritti comuni con diritti esclusivi sui beni caduti in successione acquisiscono la titolarità di beni singoli specificamente individuati e il loro titolo di acquisto è riconducibile all'originaria situazione di comproprietà ereditaria.

Per l'articolo 34 del Tuir la divisione ha natura dichiarativa quando l'assegnazione ai singoli eredi corrisponde alla quota che ciascuno vanta sulla massa divisionale e grazie a essa ogni erede fiscalmente in comunione è fin dall'origine titolare esclusivo dei beni assegnati in piena proprietà (Cassazione 6959/2000; 20645/2005; 14398/2010).

Seguendo la tesi dell'Erario, con un valore di divisione maggiore di quello ereditario, converrebbe dichiarare il primo e viceversa.

Le sentenze commentate in pagina

LE PROPOSTE DEL SOLE**FISCO****Quando scatta l'abuso del diritto**

Con l'ausilio di molti casi pratici, il fascicolo esamina le ricadute applicative della "nuova" nozione di abuso del diritto, con particolare riferimento alle operazioni di Merger leveraged buy out (Mlbo), al conferimento d'azienda, alla scissione e cessione di quote, alla fusione e alla liquidazione. Vengono affrontati, inoltre, i possibili risvolti abusivi del dividendo washing, del riporto delle perdite nel Consolidato nazionale e le disposizioni antielusive ai fini Ace.

Da martedì 26 luglio, a 9,90 euro più il prezzo del quotidiano.

ATTIVITÀ SPORTIVE
Le associazioni dilettantistiche

Destinata a tutti coloro che si occupano di associazioni e società sportive dilettantistiche, questa guida è un valido strumento per risolvere i problemi derivanti dalla complessa normativa civilistica e fiscale. Il testo mette in luce in maniera chiara la distinzione tra associazioni e società e le rispettive modalità di gestione. Particolare attenzione è dedicata all'inquadramento fiscale e alle regole di registrazione delle attività commerciali. Da mercoledì 20 luglio, a 9,90 euro più il prezzo del quotidiano.

APPROFONDIMENTO ONLINE
Pubblicazioni, corsi e convegni
www.shopping24.ilssole24ore.com

Il Sole **24 ORE**

E-LEARNING 24 - SPECIALE ESTATE

Aggiorna le tue competenze dove e quando vuoi tu.

Sconti fino al 20% entro il 12 settembre

170 corsi on line
20 aree tematiche
60 corsi con crediti formativi professionali
Test e attestato di frequenza on line

Sconto 20%

24 ORE MY MASTER ON LINE
Il primo master online personalizzabile con diploma.
mymaster24.com

Sconto 10%

11 Master on line con attestato di frequenza
6 per area tematica
5 per ruolo aziendale
100% formazione on line

Sconto 20%

9 Master on line con Diploma
90% formazione on line
Project Work coordinati dai docenti
3 sessioni d'aula

Sconto 10%*

* L'offerta è cumulabile con advanced booking

Scopri di più su: bs.ilssole24ore.com/elearning

segui su: [f](#) [in](#) [t](#)

Servizio Clienti
Tel. 02 (06) 3022.3811/6372/6379
Fax. 02 (06) 3022.4462/2059/6280
business.school@ilssole24ore.com

GRUPPO 24 ORE

Il Sole 24 ORE Business School ed Eventi
Milano - Via Monte Rosa, 91
Milano - Via Tortona, 56 - Mudet Academy
Roma - piazza dell'Indipendenza, 23 b/c

Organization with certified quality system according to ISO 9001:2008