FISCO www.quotidianofisco.ilsole24ore.com

Legge di Stabilità. Determinante il momento in cui si «valuta» il fabbricato al centro dell'operazione

Immobili (quasi) tutti agevolati

Niente bonus per l'assegnazione ai soci di beni strumentali per destinazione

Primo Ceppellini
Roberto Lugano

In tema di **assegnazione agevolata**, dopo avere esaminato gli aspetti critici relativi ai soci (si veda Il Sole 24 Ore di ieri) analizziamo alcuni temi che riguardano **i beni** per poi evidenziare le specificità dell'operazione di cessione. Rientrano tra i beni agevolabili tutti gli immobili, eccetto quelli strumentali per destinazione, per cui dovrebbero continuare a essere validi i chiarimenti forniti dal ministero delle Finanze con la circolare n. 112 del 21 maggio 1999, con la quale si evidenziava che l'assegnazione o la cessione agevolata poteva interessare gli immobili strumentali per natura, gli immobili "merce" e anche gli "immobili patrimonio". Diventa però importante il momento in cui valutare queste caratteristiche dell'immobile. Secondo la circolare 112/1999 «deve essere individuato

L'ALTRA POSSIBILITÀ

Le regole per la cessione agevolata possono essere estese a negozi giuridici quali permuta, datio in solutum e conferimento in

in quello in cui l'atto d'assegnazione viene effettuato e non in quello della delibera che dispone l'assegnazione medesima».

Se si tratta di immobili strumentali per natura delle società immobiliari di gestione, la Cassazione li ha ritenuti non strumentali per destinazione nel caso di detenzione per la locazione; nessun problema nel caso di immobili patrimonio, e cioè di abitazioni incluse tra le immobilizzazioni e destinate alla locazione, in quanto il dato normativo non lascia dubbi circa la loro inclusione tra quelli agevolabili.

Alcuni dubbi riguardano le società che svolgono attività tipo "gallerie commerciali" o "case albergo vacanze": occorre capire se i loro immobili siano da assimilare a quelli detenuti dalle immobiliari di gestione ovvero se si debba dare rilevanza alle modalità concrete di svolgimento dell'attività. In questa seconda ipotesi un criterio ragionevole da adottare potrebbe essere quello indicato dall'agenzia delle Entrate nel paragrafo 4 della circolare 7/E del 2013 sulla definizione di svolgimento di una attività commerciale ai fini Pex. In sostanza resterebbero beni immobili non strumentali per destinazione, e quindi assegnabili, quelli posseduti dalle società la cui attività appare caratterizzata in maniera essenziale e determinante dalla mera locazione degli immobili e dalla percezione dei relativi canoni. Si dovrebbe però prestare attenzione ai casi in cui, accanto a un'attività di gestione passiva che si manifesta con la mera percezione di canoni di locazione relativi a diversi immobili, la società svolge una serie di servizi complementari e funzionali alla utilizzazione unitaria del complesso immobiliare (villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali). Se tali servizi risultassero essenziali e determinanti, dal punto di vista qualitativo e quantitativo, gli immobili sarebbero considerati quali beni «utilizzati direttamente nell'esercizio dell'impresa» e quindi non assegnabili. In caso di cessione valgono le medesime regole previste per l'assegnazione in termini di aliquote e l'imposta sostitutiva, mentre ai fini della determinazione della base imponibile viene previsto che il corrispettivo della cessione, se inferiore al valore normale del bene, è assunto in misura non inferiore ad esso.

Le regole previste per la cessione agevolata possono essere estese ad altri negozi giuridici quali permuta, datio in solutum, conferimento in società (circolare 112/E del 1999). Con la cessione agevolata non vi saranno effetti particolari in capo ai soci acquirenti: il loro costo della partecipazione resterà immutato e quello fiscale del bene oggetto di acquisto sarà pari al corrispettivo pattuito (il costo sostenuto). Nella circolare 40/E del 2002 era stato specificato che «il costo fiscalmente riconosciuto in capo al socio del bene ceduto è costituito dal maggiore tra il corrispettivo pattuito per la cessione e il valore normale eventualmente utilizzato dalla società cedente ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva. La previsione consente di mantenere l'agevolazione in capo al socio per il quale, di norma, il costo fiscalmente riconosciuto del bene ceduto dovrebbe essere pari al corrispettivo. Nella cessione agevolata tale costo sarà pari al valore normale, se superiore al corrispettivo. In tal modo, anche in capo al socio, rileverà il valore fiscale che il bene aveva presso la società maggiorato della plusvalenza assoggettata ad imposta sostitutiva».

© RIPRODUZIONE RISERVATA

I casi pratici

ASSEGNATARIO CHE CEDE IL BENE

Nel caso di assegnazione agevolata di immobile acquistato da società da oltre 10 anni il socio assegnatario può immediatamente cedere il bene con esclusione da tassazione perché posseduto da un periodo superiore a 5 anni?

Essendo l'assegnazione un [illegible] con il quale avviene un passaggio di proprietà il quinquennio ricomincierà a decorrere nuovamente dalla data di assegnazione. In questo senso la circolare 112 del 1999 aveva precisato che «ai fini dell'applicazione della disposizione del Tuir, che prevede l'imponibilità delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquisiti da non più di cinque anni, essendo l'assegnazione un negozio giuridico di trasferimento della proprietà, la stessa interrompe il termine di decorrenza del quinquennio»

USUFRUTTO E IMMOBILE STRUMENTALE PER NATURA

Società con immobile strumentale per natura, in affitto a terzi: possibile procedere con assegnazione agevolazione usufrutto del bene a un socio e della nuda proprietà all'altro?

Questo tipo di operazione non sembra possibile alla luce della prassi ministeriale. Infatti la circolare 112 del 1999 aveva precisato che «non rientrano tra i beni assegnabili in modo agevolato i singoli diritti reali afferenti i beni medesimi (per esempio, usufrutto e nuda proprietà)»

ASSEGNAZIONI E IMPOSTA SOSTITUTIVA

Una società di capitali possiede un bene immobile strumentale per natura il cui costo fiscalmente riconosciuto è pari a 100, il valore normale del bene (ex art. 9 Tu) è omogeneo al costo, nella migliore delle ipotesi. È possibile assegnare il bene con la norma dell'assegnazione agevolata senza pagare l'imposta sostitutiva avendo una base imponibile della stessa pari a zero?

La riposta è positiva alla luce dei chiarimenti del passato. Nella circolare 40/E del 2002 era stato infatti chiarito che la mancanza di base imponibile non preclude la possibilità di fruire del beneficio perché in tali casi il valore dei beni da assegnare ha già concorso alla formazione del reddito d'impresa secondo le regole ordinarie. La circolare ha inoltre evidenziato che, anche se non vi è base imponibile da assoggettare a tassazione, potrebbe esserci un interesse ad applicare la norma agevolativa: viene fatta l'ipotesi dei beni immobili per cui il socio assegnatario potrebbe ottenere l'attribuzione degli stessi sulla base del valore catastale anziché con il valore normale ai sensi dell'articolo 9 del testo unico

BENEFICI E RECESSO

Tre soci possiedono ciascuno un terzo delle quote. Un socio vorrebbe uscire dalla società e usufruire dell'assegnazione agevolata. È possibile utilizzare la norma anche in caso di recesso?

I benefici della normativa si verificano anche nel caso di recesso, liquidazione o riduzione di capitale esuberante. Il punto è già stato confermato, in passato, dalla circolare 40/E del 2002. Anche nell'ipotesi di recesso, quindi, l'imponibile del socio dovrà essere determinato scomputando l'imponibile assoggettato a imposta sostitutiva in capo alla società

SOCIETÀ DI CAPITALI TRA PADRE E FIGLIO

Una società di capitali è suddivisa tra padre (50%) e figlio (50%). Si vorrebbe assegnare al figlio un bene immobile in carico al costo di 100 e del valore normale 200 al valore catastale di 120 e al padre corrispondere 120 in denaro. È possibile, utilizzando la disciplina dell'assegnazione agevolata?

La normativa in esame assume rilevanza esclusivamente ai fini fiscali e in questo ambito solo con riferimento agli aspetti tributari specifici delle operazioni poste in essere. Restano in vigore tutte le norme civilistiche che prevedono una ripartizione degli utili sulla base delle quote di partecipazione possedute. In questo caso il socio padre verrebbe penalizzato in quanto, a parità di quote sociali, otterrebbe un importo inferiore a quello ricevuto dal figlio. Anche qualora il socio padre accettasse questa disparità di trattamento, dal punto di vista fiscale si potrebbe ravvisare una sorta di donazione indiretta da assoggettare a tassazione, qualora vi siano i presupposti, con le regole dell'imposta di successione e donazione

Cassazione. Cambio di linea della Corte sull'esimente della forza maggiore

Prima casa, perentorio il termine per la residenza

Angelo Busani

Inversione della giurisprudenza di legittimità sull'onere del compratore di **trasferire la sua residenza**, entro **18 mesi dal rogito**, nel Comune in cui è ubicata l'abitazione acquistata con l'agevolazione **"prima casa"**: secondo la sentenza della Cassazione 2616 del 10 febbraio 2016, il contribuente che non sia riuscito a trasferire la sua residenza non può in alcun caso scusarsi adducendo ragioni di **"forza maggiore"**. In passato, invece, in una pluralità di occasioni, sia l'amministrazione che la giurisprudenza, di merito e di legittimità, avevano riconosciuto la "forza maggiore" come esimente rispetto alla decadenza dal beneficio fiscale per mancato trasferimento della residenza del contribuente acquirente.

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 sua residenza entro 18 mesi dalla data in cui stipula il contratto di acquisto. L'infruttuoso decorso del diciottesimo mese genera recupero dell'imposta ordinaria e applicazione della sanzione pari al 30% della differenza tra l'imposta ordinaria e l'imposta agevolata (risoluzione 105/E del 2011; Cassazione 10807/2012, 18378/2012, 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 impedisce il trasferimento della residenza: nel caso del terremoto in Umbria l'amministrazione riconobbe la ricorrenza della "forza maggiore" per il fatto che il contribuente non riuscì a trasferire la propria residenza nel Comune terremotato a causa del lesionamento di una grande quantità di edifici (risoluzione 35/E del 2002); e 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 hanno ritenuto in numerose occasioni la ricorrenza del caso di "forza maggiore", teorizzandolo come l'evento sopravvenuto al contratto, non fronteggiabile dal contribuente, imprevedibile, inevitabile e non imputabile al contribuente stesso.

Con la sentenza 2616/2016, invece, la Cassazione intende 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 su indicato termine a 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 sostiene che se il legislatore avesse voluto dar rilievo a eventi di interruzione o di sospensione del termine di 18 mesi, l'avrebbe espressamente sancito.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

I precedenti

Le principaili decisioni su prima casa e forza maggiore

Documento	Evento	Forza maggiore
Rm 260369 1991 Cass. 797/2000	Morte del contribuente	Sì
Ctr Puglia, 21/10/2015	Malattia del contribuente	Sì
Ctr Lombardia 44/2013	Malattia del figlio	Sì
Ctr Abruzzo. 44/2008	Mancanza di risorse finanziarie per completare i lavori	No
Cass. 8620/2014	Separazione coniugale	No
Risoluzione 140/E/2008 Ctr Lazio 168/2007	Infiltrazioni di acqua	Sì
Comm. Trib. Centr. 3241/1995 Cass. 4800/2015	Ritardo del Comune nel rilascio delle autorizzazioni e dell' abitabilità	Sì
Ctr Toscana 144/2003		No
Ctr Umbria 92/2010	Ritardo del Comune nel rilascio del certificato di residenza	Sì
Ctp Verbania 4/2009	Vizi di costruzione scoperti dopo	Sì
Cass. 20066/2005	Pendenza di procedura di sanatoria per abusi edilizi	No
Comm. Trib. Centr. 1497/1996, Ctr Toscana 3/9/2015	Stato locativo o di occupazione abusiva dell'immobile acquistato	Sì
Cass. 4714/2003 Cass. 7764/2014 Cass. 13177/2014		No
Ctp Salerno 49/1998	Impedimento derivante dal luogo di svolgimento del lavoro da parte dell'acquirente	Sì
Cass. 797/2000	Acquisto di un diritto (quale la nuda proprietà) che non attribuisce la facoltà di adibire il bene acquistato ad abitazione dell'acquirente	Sì
Ctp Roma 368/2007	Lavori in corso nell'edificio oggetto di acquisto agevolato	Sì
Ctr Sicilia 45/2011, Cass. 17249/2013, Ctr Lombardia 556/2014, Cass. n. 5015/2015		No
Cass. n. 14399/2013	Ritrovamento reperti archeologici	Si
Cass. 19247/2014	Smottamenti nel sedime del fabbricato	Sì

TV A CURA DI LUIGI PAINI

Virus

21.15 | **RAIDUE**
con Nicola Porro (*nella foto*)

DA NON PERDERE

19.50 | **RAI 5**
Il Barbiere di Siviglia.
L'opera di Gioachino Rossini, diretta da Donato Renzetti, va in scena al Teatro dell'Opera di Roma: fra gli interpreti Edgardo Rocha, Florian Sempey, Chiara Amarù e Simone Del Savio.

21.05 | **RAITRE**
Mud,
di Jeff Nichols, con Matthew McConaughey, Reese Witherspoon, Usa 2012 (130'). Ma chi è quello strano tipo che si nasconde su un'isoletta al centro del fiume? Due ragazzini lo incontrano per caso e restano affascinati dal suo modo di comportarsi assolutamente fuori dall'ordinario.

21.10 | **SKY ARTE**
Una notte al museo.
Visita al Museo d'Israele di Gerusalemme, che possiede la più grande collezione di opere della Terrasanta; segue un filmato sul Museo Egizio del Cairo.

ATTUALITÀ

13.10 | **RAITRE**
Il tempo e la storia.
Hannah Arendt e i suoi studi sui totalitarismi della Germania hitleriana e dell'Urss staliniana: ne parla il professor Emilio Gentile.

21.35 | **RAI STORIA**
a.C.d.C.
Antietam e Gettysburg, nomi che rievocano le battaglie più cruente di quel vero e proprio bagno di sangue che fu la Guerra di Secessione americana, al centro della ricostruzione dello storico Alessandro Barbero.

22.00 | **BBC KNOWLEDGE**
Animali truffatori.
Gli animali "furbi" sono tantissimi e insospettabili: le seppie fanno il "doppio gioco", gli oranghi sono disonesti, i delfini infidi e gli scoiattoli addirittura... loschi!

SPETTACOLO

20.30 | **RAIUNO**
66° Festival della Canzone italiana.
Dal Teatro Ariston di Sanremo: per la terza serata salgono sul palco i 20 "Campioni", chiamati a interpretare celebri canzoni del passato.

20.55 | **IRIS**
Grindhouse: a prova di morte,
di Quentin Tarantino, con Kurt Russell, Rosario Dawson, Usa 2007 (122'). Quando il serial killer da cacciatore diventa preda. Tarantino, come sempre, va sopra le righe.

21.15 | **PREMIUM CINEMA**
Jurassic World,
di Colin Trevorrow, con Chris Patt, Bryce Dallas Howard, Usa 2015 (124'). Serata tutta per i dinosauri: segue alle 23.25 il capostipite «Jurassic Park».

21.15 | **RAIMOVIE**
The company men,
di John Wells, con Ben Affleck, Kevin Costner, Usa 2010 (109'). Arriva la crisi e, con la crisi, i licenziamenti anche dei manager più in vista. Una volta a spasso, che si fa?

RADIO 24

Più sicurezza per Napoli

8.15 | **24 MATTINO, ATTENTI A NOI DUE**
Oscar Giannino e Alessandro Milan ospitano Luigi De Magistris (*foto*) sindaco di Napoli

Frequenze: **800-080408**
Per intervenire alle trasmissioni:
800-240024 SMS **349-2386666**
I Gr possono essere ascoltati anche su:
www.radio24.it

6.15 | **America 24**
di Mario Platero

6.30 | **24 mattino - L'Italia si desta**
di Alessandro Milan

7.00 | **Gr 24**
7.20 | **In primo piano**

8.15 | **24 mattino - Attenti a noi due**
con Oscar Giannino e Alessandro Milan

9.05 | **Mix 24**
di Giovanni Minoli, con Pietrangelo Buttafuoco e Mario Sechi

9.05 | **La notizia in 3d**

9.30 | **Storie di star**

9.30 Mix 24 Storie di star

BEPPE GRILLO, STORIA DI UN COMICO
Con lo spettacolo «Grillo contro Grillo» è tornato alla comicità. Ma chi è il vero Grillo? Qual è la sua vera anima? Giovanni Minoli traccia un ritratto di Giuseppe Piero Grillo (*foto*), dagli esordi fino alla satira politica e alla contro informazione, e alla fondazione del Movimento 5 Stelle, passando per gli spettacoli, il blog, i "Vday"

10.30 | **Cuore e denari**
di Nicoletta Carbone e Debora Rosciani

12.05 | **Melog, cronache meridiane**
di Gianluca Nicoletti

13.00 | **Effetto giorno, le notizie in 60 minuti**
di Simone Spetia

13.45 | **America 24**
di Mario Platero

14.05 | **Tutti convocati**
di Carlo Genta e Pierluigi Pardo

15.30 | **Il falco e il gabbiano**
di Enrico Ruggeri

16.30 | **La versione di Oscar**
di Oscar Giannino

17.05 | **Focus economia**
di Sebastiano Barisoni

18.30 | **La zanzara**
di Giuseppe Cruciani

20.55 | **Smart city**
di Maurizio Melis

21.00 | **Effetto notte, le notizie in 60 minuti**

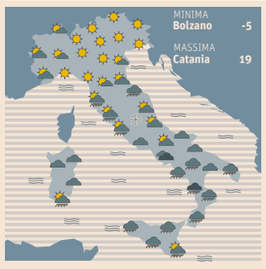
GR 24: all'ora
STRADE IN DIRETTA: ai 15' e ai 45'
BORSE IN DIRETTA: alla mezz'ora

IL TEMPO www.ilsole24ore.com/meteo

Oggi

3Bmeteo.com

ALBA E TRAMONTO: Milano ▲ 07:30 ▼ 17:44 | Roma ▲ 07:11 ▼ 17:37



Nord:
bel tempo quasi ovunque salvo acquazzoni sulla Romagna. In serata molte nubi e qualche pioggia su Levante ligure. Temperature in flessione, massime tra 8 e 12.

Centro e Sardegna:
instabilità con piogge sparse su Sardegna e versante tirrenico. Altrove soleggiato, con peggioramento solo dalla sera. Temperature stazionarie, massime tra 11 e 15.

Sud e Sicilia:
nuvoloso con piogge sparse, anche forti su Campania e Calabria, in cessazione su Puglia e Lucania; ai margini la bassa Sicilia. Temperature in calo, massime tra 11 e 16.

Domani

ALBA E TRAMONTO: Milano ▲ 07:29 ▼ 17:45 | Roma ▲ 07:09 ▼ 17:38

Nord:
avvio di giornata soleggiato, nubi in rapido aumento dal pomeriggio con piogge su Liguria, Emilia Romagna e Triveneto. Temperature in calo, massime tra 5 e 10.

Centro e Sardegna:
molto instabile sul versante tirrenico, con piogge più insistenti su Toscana, Umbria e Sardegna. Meglio sul versante adriatico. Temperature stabili, massime tra 12 e 16.

Sud e Sicilia:
tempo instabile su Sicilia, Calabria e bassa Campania, più soleggiato altrove. La sera peggiora da Campania e Molise. Temperature in rialzo, massime tra 11 e 16.

Temperature

Italia	OGGI	DOMANI
Ancona	8 12	7 12
Bari	9 13	10 15
Bologna	1 11	0 9
Cagliari	8 16	7 16
Firenze	4 13	4 12
Genova	8 12	7 9
Milano	2 11	2 7
Napoli	9 13	10 14
Roma	12 18	13 16
Palermo	6 13	9 13
Torino	0 10	-0 4
Venezia	0 10	1 9

Europa	OGGI	DOMANI
Atene	10 19	11 17
Berlino	3 6	0 6
Bruxelles	2 7	2 7
Bucarest	4 11	2 11
Copenaghen	3 5	2 5
Dublino	-2 7	0 7
Francoforte	1 7	1 7
Istanbul	6 16	7 13
Lisbona	14 17	13 16
Londra	2 8	2 9
Madrid	8 17	5 15
Mosca	-2 -0	0 1

Parigi	1 8	1 7
Stoccolma	-0 2	-1 0
Tirana	10 12	11 16
Vienna	2 6	1 6
Zurigo	-3 5	-2 6

Mondo	OGGI	DOMANI
Hong Kong	14 20	16 22
Los Angeles	15 29	14 28
New Delhi	10 24	8 22
New York	-6 -1	-10 -1
Rio de Janeiro	23 32	20 29
Singapore	25 26	26 28
Tokyo	-1 8	2 13

Sole | Poco nuvoloso | Nuvoloso | Coperto | Var Pioggia | Pioggia | Temporali | Neve | Nebbia | Debole | Moderato | Forte | Calmo | Mosso | Agitato