



## FISCO INTERNAZIONALE L'anti-elusione allarga il tiro

Stefano Carrer ▶ pagina 18



## LA SETTIMANA DI NORME & TRIBUTI

LUNEDÌ: Edilizia e ambiente, Il merito, Autonomie locali e Pa  
MARTEDÌ: Condominio  
MERCOLEDÌ: Diritto dell'economia  
GIOVEDÌ: Giurisprudenza / Il merito  
VENERDÌ: Incentivi e agevolazioni

**Reddito d'impresa.** Da valutare i costi e i benefici dell'operazione prima di avvalersi delle assegnazioni e delle trasformazioni agevolate

# Beni ai soci, convenienza in sei test

Dai controlli sull'operatività della società alle conseguenze fiscali delle cessioni successive

Luca Gaiani

Sei test preventivi per la decisione sulle assegnazioni agevolate. Con la chiusura delle imposte 2015 le società che intendono avvalersi delle agevolazioni di detrazione delle imposte previste dalla legge 208/2015, devono verificare fattibilità, costi e benefici dell'operazione, svolgendo diverse analisi sia sui beni assegnabili che sulla posizione dei soci assegnatari.

### Requisiti per l'assegnazione

Il termine per le assegnazioni agevolate di immobili non strumentali e mobili registrati appare ancora lontano, ma in realtà, per effetto della tradizionale sospensione delle attività ad agosto, restano poco più di due mesi per chiudere l'operazione (salvo proroghe). È dunque opportuno che, già nei prossimi giorni, le società interessate, tenendo conto delle istruzioni emanate con la circolare 26/E del 1° giugno, diano l'avvio al percorso finalizzato ad assumere la scelta per poi procedere, al rientro dalle ferie, alla fase esecutiva.

Il primo passaggio da svolgere è la verifica delle operatività della società nel triennio 2013-2015. Chi è risultato di comodo (non operativo o in perdita sistematica) in almeno due dei tre esercizi dovrà infatti applicare l'imposta sostitutiva maggiorata al 10,5%, che potrebbe rendere poco conveniente l'assegnazione. Nella individuazione di questa particolare condizione dovrà tenersi conto dell'esistenza, negli anni interessati, di cause di esclusione o di disapplicazione (anziché con attenzione il periodo in cui devono essersi verificate), compresa, per il 2015, la nuova ipotesi di "autodisapplicazione" in dichiarazione introdotta dal Dlgs 156/2015. Ad esempio, chi è di comodo nel 2014 e nel 2015 (ma non nel 2013) potrebbe, se sussistono situazioni oggettive che hanno giustificato il mancato superamento dei parametri di legge, autodisapplicare la disposizione nel modello Unico 2016 evitando anche la sovra imposta sostitutiva.

### Calcoli a tre livelli

I controlli successivi devono riguardare la sussistenza dei requisiti oggettivi (beni) e soggettivi (soci assegnatari). La circolare 26/E/2016 ha opportunamente chiarito che la condizione di "non strumentalità per destinazione" del bene deve essere verificata alla data di assegnazione. È dunque possibile e legittimo assegnare un

immobile che attualmente è utilizzato direttamente se, entro il 30 settembre, lo stesso viene dato in locazione o in comodato a terzi.

Il passaggio più complesso dell'intero percorso riguarda la quantificazione del costo dell'operazione. Esso si struttura in realtà in tre step differenti: imposta sostitutiva sulla società, imposte sui redditi dei soci e Iva e altre imposte sul trasferimento del bene.

L'Agenzia ha confermato l'impostazione di precedenti norme agevolative secondo cui la tassazione della società esaurisce, limitatamente all'importo dichiarato, ogni ulteriore onere impositivo anche per i soci. L'assegnazione, pertanto, interesserà la posizione del socio (dividendo o riduzione del costo della partecipazione) solo per l'eventuale eccedenza tra il valore del bene assegnato (valore normale o catastale a seconda di ciò che ha scelto la società) e plusvalenza assoggettata all'imposta dell'8 o del 10,5 per cento. Il costo della operazione sui soci, che spesso sarà la componente più rilevante, deve tener conto della tipologia di riserve impiegate per far uscire i beni. La circolare 26/E non ha chiarito l'impatto, sugli assegnatari, dell'utilizzo di riserve in sospensione che vengono tassate al 13% dalla società, ma è da ritenere, per lo stesso principio sopra richiamato, che questa tassazione impedisca ulteriori imputazioni sui soci.

### Dopo l'assegnazione

Non devono infine essere trascurate le conseguenze dell'assegnazione sulla fiscalità dei successivi soci della società. Per questo, l'ultima, occorre avere certezza che, a seguito della vendita dei beni, si torni o si mantenga una situazione di operatività ai fini della disciplina della società di comodo. Diversamente, potrebbe valere la pena di scegliere la società estromettere anche i residui beni, oppure di adottare la trasformazione in società semplice. Se i soci possono di cedere a breve i beni ricevuti, occorre tener conto che per cinque anni, le plusvalenze saranno imponibili, dovendosi valutare l'opportunità di sospendere all'operazione la società di comodo. Le plusvalenze latenti acquisite in questo caso, di formare la società (senza interruzione del possesso ai fini del quinquennio).

Dal test di operatività alle imposte dei soci: passo per passo il percorso verso l'assegnazione

<h3>1 TEST DI OPERATIVITÀ</h3> <p><b>Verificare se la società è operativa, o meno, società di comodo ai fini della applicazione dell'imposta sostitutiva maggiorata al 10,5%. L'imposta maggiorata scatta se la società:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>non ha superato il test di operatività (ricavi minimi) in almeno due periodi del triennio 2013-2015 e dunque è in una delle seguenti coppie di anni: (i) 2013-2014, 2014-2015, 2013-2015, salva l'esistenza di cause di esclusione o disapplicazione (compresa autodisapplicazione per il 2015); e/o</li> <li>è risultata in perdita sistematica con riferimento ad almeno due dei seguenti tre periodi di osservazione: (i) 2010-2011-2012 (tre esercizi in perdita o due in perdita e uno con reddito inferiore al minimo); (ii) 2009-2010-2011-2012-2013 (cinque esercizi in perdita o quattro in perdita e uno con reddito inferiore al minimo); (iii) 2010-2011-2012-2013-2014 (cinque esercizi in perdita o quattro in perdita e uno con reddito inferiore al minimo). Salva l'esistenza in alcuno di tali esercizi di osservazione di cause di disapplicazione, ovvero l'esistenza di cause di esclusione legale negli esercizi: (i) 2013, (ii) 2014, (iii) 2015</li> </ul>	<h3>2 BENI ASSEGNABILI E SOCI ASSEGNATARI</h3> <p><b>Stabilire se gli immobili sono assegnabili:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Immobili non utilizzati direttamente alla data della assegnazione e dunque: (i) immobili strumentali per natura concessi in locazione, comodato o inutilizzati, (ii) immobili merce, (iii) immobili patrimonio (abitazioni locate o date in comodato). Esclusi i terreni coltivati direttamente e gli immobili locati con fornitura di servizi complementari e funzionali qualitativamente e quantitativamente prevalenti sulla locazione. Assegnabili anche diritti parziali posseduti (nuda proprietà o usufrutto) su tali immobili</li> <li>Beni mobili registrati diversi da quelli utilizzati come beni strumentali nella attività propria dell'impresa</li> </ul> <p><b>Individuare quali soci possono risultare assegnatari</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Assegnazione solo a soci che erano tali già al 30 settembre 2015 anche se al momento della assegnazione posseggono percentuali differenti da tale data</li> <li>Sono irrilevanti i subentri avvenuti dopo il 30 settembre 2015 per successione</li> </ul>	<h3>3 PLUSVALENZA E TASSAZIONE DELLA SOCIETÀ</h3> <p><b>Calcolare la plusvalenza: (valore di assegnazione - costo fiscalmente riconosciuto)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Individuare il valore di assegnazione che può essere scelto per ogni singolo immobile tra: (i) valore normale; oppure (ii) valore catastale; oppure (iii) valore intermedio tra (i) e (ii). Per l'assegnazione di beni mobili registrati si assume solo il valore normale.</li> <li>Individuare il costo fiscalmente riconosciuto del bene che corrisponde al costo fiscale al netto degli ammortamenti dedotti. Il costo fiscale va aumentato di eventuali ammortamenti stanziati in bilancio ma non dedotti in quanto riferiti al costo del terreno (per i beni riscattati da leasing considerare anche la quota dei canoni indeducibile perché riferita all'area)</li> </ul> <p><b>Calcolare l'imposta sostitutiva</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>8% della plusvalenza (10,5% per le società di comodo come da punto 1)</li> </ul> <p><b>Minusvalenza</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Se il costo fiscalmente riconosciuto supera il valore di assegnazione non vi è imposta da versare, ma l'assegnazione può comunque effettuarsi con gli altri benefici di legge</li> </ul> <p><b>Riserve in sospensione</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Se si utilizzano riserve in sospensione di imposta per assegnare i beni la società deve versare un'ulteriore imposta sostitutiva del 13% sull'importo di tali riserve annullato</li> </ul>
<h3>4 ASSEGNAZIONE E TASSAZIONE DEI SOCI</h3> <p><b>Verificare se l'assegnazione è soggetta a Iva</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>L'assegnazione è esclusa da Iva se all'atto dell'acquisto non è stata operata la detrazione dell'imposta: (i) beni acquistati presso un privato; (ii) beni acquistati prima dell'introduzione dell'Ia; (iii) beni acquistati con Iva indebitabile</li> </ul> <p><b>L'assegnazione è soggetta a Iva negli altri casi</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Immobili abitativi: operazione esente tranne che per fabbricati assegnati dal costruttore (o da chi li ha ristrutturati) entro 5 anni dalla fine lavori o anche successivamente su opzione. Immobili strumentali: assegnazione imponibile per fabbricati assegnati dal costruttore o da chi li ha ristrutturati) entro 5 anni dalla fine lavori; assegnazione esente (salvo opzione) negli altri casi</li> </ul> <p><b>Determinare l'imponibile</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>La base imponibile è costituita dal prezzo di acquisto aumentato delle spese sostenute (con Iva detratta) per riparare e completare il bene, tenendo conto, in diminuzione, del deprezzamento subito nel tempo</li> </ul> <p><b>Verificare la eventuale rettifica della detrazione</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Se l'assegnazione avviene senza Iva e riguarda beni immobili con Iva detratta (o beni con spese di manutenzione o recupero ad Iva detratta), occorre rettificare (art. 19-bis2) la detrazione se non sono ancora decorsi 10 anni dall'acquisto (o dal riscatto in caso di beni acquisiti da leasing)</li> </ul> <p><b>Imposta di registro</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>L'imposta di registro proporzionale sugli atti di assegnazione è ridotta alla metà e le imposte ipotecarie e catastali sono applicate in misura fissa</li> </ul>	<h3>5 TASSAZIONE AI FINI IVA E REGISTRO</h3> <p><b>Verificare se l'assegnazione è soggetta a Iva</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>L'assegnazione è esclusa da Iva se all'atto dell'acquisto non è stata operata la detrazione dell'imposta: (i) beni acquistati presso un privato; (ii) beni acquistati prima dell'introduzione dell'Ia; (iii) beni acquistati con Iva indebitabile</li> </ul> <p><b>L'assegnazione è soggetta a Iva negli altri casi</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Immobili abitativi: operazione esente tranne che per fabbricati assegnati dal costruttore (o da chi li ha ristrutturati) entro 5 anni dalla fine lavori o anche successivamente su opzione. Immobili strumentali: assegnazione imponibile per fabbricati assegnati dal costruttore o da chi li ha ristrutturati) entro 5 anni dalla fine lavori; assegnazione esente (salvo opzione) negli altri casi</li> </ul> <p><b>Determinare l'imponibile</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>La base imponibile è costituita dal prezzo di acquisto aumentato delle spese sostenute (con Iva detratta) per riparare e completare il bene, tenendo conto, in diminuzione, del deprezzamento subito nel tempo</li> </ul> <p><b>Verificare la eventuale rettifica della detrazione</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Se l'assegnazione avviene senza Iva e riguarda beni immobili con Iva detratta (o beni con spese di manutenzione o recupero ad Iva detratta), occorre rettificare (art. 19-bis2) la detrazione se non sono ancora decorsi 10 anni dall'acquisto (o dal riscatto in caso di beni acquisiti da leasing)</li> </ul> <p><b>Imposta di registro</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>L'imposta di registro proporzionale sugli atti di assegnazione è ridotta alla metà e le imposte ipotecarie e catastali sono applicate in misura fissa</li> </ul>	<h3>6 REGIME DELLE SUCCESSIVE Cessioni E SORTE DELLA SOCIETÀ</h3> <p><b>Verificare il periodo di applicazione delle plusvalenze sui soci</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>In caso di assegnazione di immobili (diversi da aree fabbricabili) il socio assegnatario sarà soggetto alla disciplina dei redditi diversi (articolo 67, lettera a, Tuir) per cinque anni dalla data di assegnazione. Oltre tale periodo, la cessione dell'immobile non genererà plusvalenze imponibili</li> </ul> <p><b>Verificare il costo fiscale ai fini del calcolo delle plusvalenze</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Il costo fiscale del bene in capo al socio per la determinazione di eventuali successive plusvalenze (vendite entro 5 anni dalla assegnazione, o anche oltre per aree fabbricabili) corrisponde al valore di assegnazione di cui al precedente punto 3</li> </ul> <p><b>Rifare il test di operatività post assegnazione</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Verificare se a seguito della assegnazione, la società riesce a superare il test di operatività per assumere adeguate decisioni circa la eventuale (auto)disapplicazione sul 2015 e/o il versamento degli acconti 2016 o ancora in merito alla opportunità di liquidare la società contestualmente alla assegnazione</li> </ul>

### Enti territoriali

## In Piemonte disavanzo del 2015 a 7,3 miliardi

di Gianni Trovati

Euro 7.258.726.834,62. Merita di essere citato per intero, fino all'ultimo centesimo, il disavanzo calcolato dalla Corte dei conti nel consuntivo 2015 della Regione Piemonte, certificato nel giudizio di parifica reso ieri a Torino dalla sezione regionale della magistratura contabile. Lo merita per il suo valore assoluto, perché 7,25 miliardi è una cifra da manovra nazionale e non da bilancio regionale, e lo merita per la sua storia, che può essere riassunta in un paradosso: il disavanzo è vecchio, perché nasce in larga parte dall'effetto trascinamento di scelte compiute in Regione dalle vecchie amministrazioni, ma è sempre giovane, perché la riforma dei bilanci locali continua a far emergere nuovo rosso. In questo senso, la storia travagliata dei conti piemontesi assume un valore che va ben oltre il Ticino, e parla a molti bilanci territoriali.

Per capirlo basta ripercorrere l'intervento pronunciato ieri dal procuratore regionale della Corte dei conti, Giancarlo Astegiano, presentando il giudizio di parifica. «Per molti anni - ha detto - la Regione ha speso molto più di quanto avrebbe potuto in base alle sue entrate», aggiungendo robuste quote di azzardo ai difetti delle regole contabili pre-riforma, e oggi, con meno fondi del passato a causa dei tagli nazionali, deve «destinare elevate risorse al pagamento dei debiti pregressi anziché destinarle al sostegno di chi versa in stato di bisogno, al potenziamento delle infrastrutture e dei servizi sociali, allo sviluppo dell'economia locale». Chiarissimo. Il tutto, poi, avverrà a lungo, perché molto di questo passivo, prodotto dalle anticipazioni sbloccate e debiti utilizzati per migliorare i conti invece che per pagare i fornitori e dalla cancellazione di entrate scritte in bilancio ma impossibili da incassare, impiegherà 30 anni a essere smaltito, grazie alle regole nazionali che hanno allungato i tempi di rientro.

Anche se il macigno è figlio del passato, i magistrati non trascurano un paio di bacchette all'amministrazione Chiamparino, «sfidata» a manifestare una volontà di risanamento effettivo. Per dimostrarla, occorrerebbe prima di tutto colmare il buco normativo che in Regione vede mancare le regole sul riconoscimento dei debiti fuori bilancio e a disciplinare la resa del conto giudiziale delle varie strutture regionali. Due passaggi che Torino deve ancora compiere.

**Cassazione.** Se entro un anno dalla vendita viene edificata un'abitazione non c'è decadenza dallo sconto fiscale

## Prima casa, non perde il bonus chi costruisce un immobile

Angelo Busani

Non decade dall'agevolazione "prima casa" il contribuente che, prima del decorso di cinque anni dall'acquisto, venda la casa acquistata con il beneficio fiscale e che, nell'anno successivo alla vendita, si costruisca una nuova "prima casa". Questo quanto deciso dalla Corte di cassazione nella sentenza n. 13550 depositata ieri, 1° luglio.

La legge sull'agevolazione "prima casa" prescrive che la revoca dell'agevolazione a causa di alienazione infratrinquennale si evita se l'acquirente della "prima casa",

«entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici... proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale» (nota II-bis, comma 4, all'articolo 1, Tariffa parte prima allegata al Dpr 131/1986, Testo unico dell'imposta di registro).

### IL VINCOLO

Il nuovo alloggio deve essere pronto per essere abitato nei dodici mesi successivi all'alienazione

L'amministrazione finanziaria da tempo (risoluzione n. 44/E del 16 marzo 2004) consente di ricomprendere, nel concetto di "acquisto" che evita la revoca dell'agevolazione "prima casa", pure l'ipotesi della costruzione di una "abitazione principale" su un'area di proprietà del soggetto che abbia alienato nel quinquennio la casa acquistata con agevolazione.

Con la sentenza in esame (in scia con quanto la Corte di cassazione aveva già sancito con la sentenza n. 24253/2015) questa interpretazione oltremodo estensiva ri-

leva, dunque, anche l'avallo della giurisprudenza di legittimità: la tesi si giustifica per l'intento di non voler creare disparità di trattamento tra il caso di chi effettua il reinvestimento del ricavato dalla vendita di una abitazione acquistando la titolarità di un'altra "abitazione principale" mediante un'attività negoziale e il caso di chi invece vi provvede direttamente mediante un'attività "materiale", cioè costruendo la casa su terreno di sua proprietà (non rileva che l'area sia acquistata prima o dopo la vendita né rileva che si tratti di un acquisto

a titolo oneroso o di un acquisto a titolo gratuito). Dato, dunque, che il "riacquisto" con effetto esimente dalla revoca dell'agevolazione non deve necessariamente beneficiare dell'agevolazione "prima casa" (essendo infatti deve essere caratterizzato "solo" dalla peculiarità di avere a oggetto una casa da destinare ad "abitazione principale"), è plausibile ritenere che, quando il riacquisto è concretizzato non da un'attività negoziale ma da un'attività "materiale" (e cioè dall'esecuzione di lavori edili finalizzati alla costruzione dell'abitazione

principale del contribuente in questione), esso possa consistere in un qualsiasi dei seguenti eventi: a) nell'affidamento in appalto delle opere occorrenti; b) nell'esecuzione in economia dei lavori occorrenti; c) in interventi di nuova costruzione o di "recupero" di un manufatto preesistente.

Quanto alla durata di tali lavori, visto che si deve comunque trattare di un "riacquisto" (entro un anno) dall'alienazione infratrinquennale della casa acquistata con l'agevolazione "prima casa", l'amministrazione finanzia-

ria ritiene che entro un anno dalla alienazione della casa acquistata con l'agevolazione "prima casa" la nuova casa debba essere, se non proprio completamente "ultimata", almeno giunta a quello stadio di realizzazione che consenta di ritenerla «venuta ad esistenza».

Ma non v'è chi non veda come questa pretesa di realizzazione, entro un solo anno, di un tale "rustico", sia oltremodo eccessiva, in quanto è ben difficile che, in così poco tempo, una nuova costruzione possa trovarsi in uno stato talmente avanzato di realizzazione da essere appunto considerabile in termini di sua «venuta ad esistenza».