

FISCO

Fisco e immobili. Non imponibilità per i contribuenti Irpef in caso di vendita a soggetti che provvederanno alla demolizione

# Fabbricati ceduti senza plusvalenza

## Due ordinanze di Cassazione confermano la non equiparabilità alle aree edificabili

Giorgio Gavelli

Si rafforza l'orientamento della Corte di cassazione favorevole ai contribuenti Irpef sulla non imponibilità della plusvalenza relativa alla cessione di fabbricati (costituiti in abitazione principale, ereditati o posseduti da oltre cinque anni) a soggetti che provvedono alla loro demolizione.

In questi ultimi mesi, due ordinanze della Corte (n. 15920, depositata lo scorso 26 giugno, e n. 4361, depositata il 20 febbraio) ribadiscono che quando un immobile è edificato non può, anche ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera b), del Tuir, "regredire" ad area edificabile, anche se le parti ne hanno previsto la demolizione successiva alla cessione, non potendo peraltro la potenzialità edificatoria dipendere da elementi la cui realizzazione è futura ed eventuale, rimessa ad un soggetto diverso da quello interessato all'imposizione.

Con la Risoluzione n. 395/E/2008, a seguito di una istanza di interpello riguardante la cessione di fabbricati rientranti in un'area soggetta ad un piano di recupero già approvato dal Comune, l'agenzia delle Entrate ha ritenuto di considerare oggetto della compravendita non più i singoli fabbricati, ma l'area edificabile su cui gli edifici insistevano (diversamente da quanto sostenuto ai fini Iva: Circolare n. 28/E/2011). Con la conseguenza che, anche se il fabbricato è pervenuto per successione o donazione, ovvero è stato acquistato da oltre cinque anni, per la maggior parte del periodo intercorrente tra l'acquisto e la cessione, ha costretto all'abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, non attribuendo l'irrelevanza ai fini dell'articolo 67, comma 1, dell'articolo 67, comma 1, del Tuir e il reddito andrebbe dichiarato

to a quadro RM. Gli Uffici hanno esteso la portata della citata Risoluzione sino a comprendere tutte le ipotesi in cui il edificio, dopo l'acquisto, è stato abbattuto, indipendentemente dalla presenza o meno di un "piano di recupero". In prima, importante, censura a questa tesi è arrivata dalla Cassazione con sentenza n. 15920/2014, secondo la quale non possono essere «riqualificate» come imponibili «le porzioni aventi ad oggetto non un terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria ma un terreno su

### SECONDI GIUDICI

La potenzialità edificatoria non può essere fatta dipendere dalle valutazioni di un soggetto diverso da quello interessato dall'imposizione

quali sorge un fabbricato, e che quindi è da ritenersi già edificato».

A ora più significative sono le successive sentenze n. 15601/15630 e 15631 del 2014, nei quali la Cassazione ha ritenuto puntualmente la ratio sottostante all'articolo 67 del Tuir (e al precedente articolo 81 del Tuir) affermando che «ciò che rileva, dunque ai fini dell'applicabilità della norma in esame, è la destinazione edificatoria originaria che, anche se il fabbricato è pervenuto per successione o donazione, ovvero è stato acquistato da oltre cinque anni, per la maggior parte del periodo intercorrente tra l'acquisto e la cessione, ha costretto all'abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, non attribuendo l'irrelevanza ai fini dell'articolo 67, comma 1, del Tuir e il reddito andrebbe dichiarato

Elenco che la Cassazione ha preso successivamente, con sentenza n. 1553/2016 e poi con le citate ordinanze n. 4361/2017 e n. 15920/2017, da cui si ritraggono

i seguenti concetti:

● un "terreno già edificato" non può essere considerato alla stregua di un'area "vergine" a cui la pianificazione urbanistica imprime una destinazione edificatoria, anche perché, diversamente opinando, come sostenuto dalla Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna (decisione n. 933/16/2015), «non esisterebbero più cessioni di fabbricati ma solamente cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria». E senza considerare che si tende a dimenticare che "regredendo" dal fabbricato non si incontra l'area meramente edificabile ma l'area "lottizzata" che la lettera a) del comma 1 dell'articolo 67 disciplina in modo autonomo;

● in quest'ambito, elementi presuntivi di tipo soggettivo la cui realizzazione è futura, eventuale e rimessa al potere discrezionale di un soggetto (l'acquirente) diverso da quello interessato all'imposizione fiscale, non possono assumere alcun rilievo.

I suddetti principi vengono costantemente ripresi dai giudici di merito (da ultimo: Ctr Lombardia, decisioni n. 2049/17/2017 e n. 1164/8/2017).

Poiché in sede di risposta ad interrogazione parlamentare (prot. 5-03220 del 31 luglio 2014), il rappresentante del Mef ha affermato che il Ministero «si riserva di seguire i futuri sviluppi giurisprudenziali, monitorandone attentamente l'andamento», è presumibile che il consolidarsi dell'orientamento sopra ricordato (oramai gestito dalla Cassazione a livello di sintetiche ordinanze) porti ad impartire istruzioni agli Uffici circa l'abbandono delle molte litte in corso presso i vari gradi di giudizio, evitando inutili spese a tutte le parti in causa.

Quotidiano del Fisco

### LE PAROLE DEL NON PROFIT

#### Terzo settore, piccoli enti senza obbligo di scritture contabili

di Nicola Forte e Gabriele Sepio

Il Codice del terzo settore (Dlgs 117/2017) introduce una gradualità degli adempimenti contabili in base alla dimensione dell'ente. Gli enti di minori dimensioni sono esonerati dall'obbligo di tenuta delle scritture contabili. In particolare le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che non hanno superato il limite di 130 mila euro di ricavi annui, sono tenuti alla sola conservazione dei documenti emessi e ricevuti. Una semplificazione sussiste anche per gli enti del terzo set-



to (Ets) che, esercitando le attività agli articoli 5 e 6 (di interesse generale e attività diverse), non hanno conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a 50 mila euro. Per questi ultimi gli obblighi contabili si considerano assolti con la mera redazione del rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese complessive (articolo 10, comma 2).

### CORTE UE

#### Il differimento dell'exit tax convive con il credito d'imposta fittizio

di Riccardo Michelutti e Mario Tenore

Per i conferimenti di stabili organizzati in società non residenti (conferimenti in uscita), il regime fiscale comune contenuto all'articolo 10 della direttiva 2009/133/EC va integrato con il meccanismo della sospensione della riscossione dei plusvalori latenti. Sono queste le principali indicazioni offerte alla Corte di giustizia

dall'avvocato generale Kokott nelle conclusioni presentate in data 13 luglio 2017 nella causa C-292/16 (A Oy).

Le conclusioni sollevano spunti di interesse anche ai fini dell'interpretazione della disciplina italiana.

I suddetti conferimenti hanno carattere realizzativo, in deroga al generale regime di neutralità iscritto alle operazioni straordinarie disciplinate dalla direttiva fusioni.

La versione integrale degli articoli si può trovare all'indirizzo: [quotidianofisco.ilsole24ore.com](http://quotidianofisco.ilsole24ore.com)

Bilanci. Il documento del Cndcec sul decreto Mef

# Irap, la correlazione «supera» l'addio all'area straordinaria

Luca Gaiani

Il principio di correlazione riduce l'impatto dell'abolizione dell'area straordinaria del conto economico sulla base imponibile Irap. Le voci ora riclassificate nel valore e nei costi della produzione erano infatti generalmente rilevanti per il tributo regionale anche in passato. La considerazione giunge dal documento di ricerca sulla fiscalità delle imprese Oic adopter, diffuso ieri dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti.

Il documento dei commercialisti analizza le principali novità nella redazione del bilancio d'esercizio introdotte dal Dlgs 139/2015 e le relative ricadute fiscali alla luce dell'articolo 13-bis del Dl 244/2016 e del decreto 3 agosto 2017 emanato dal ministero dell'Economia.

Uno degli effetti più rilevanti delle nuove norme è l'estensione alle imprese Oic adopter del cosiddetto principio di derivazione rafforzata. Il nuovo articolo 83 del Tuir prevede infatti, che per i soggetti, diversi dalle micro-imprese, che redigono il bilancio secondo il codice civile «valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili». Al riguardo, il documento si sofferma sul regime delle operazioni che intercorrono tra soggetti che applicano il principio di derivazione e soggetti che non lo applicano. In base al Dm 3 agosto 2017, nel caso di operazioni tra soggetti Oic adopter e soggetti non Oic adopter come le micro-imprese, la rilevazione ed il trattamento fiscale di tali operazioni sono determinati distintamente in base alla corretta applicazione dei principi contabili di ciascun soggetto.

Con riferimento alle ricadute fiscali derivanti dall'eliminazione dell'area straordinaria del conto economico, il documento affronta in particolare gli impatti ai fini del tributo regionale. Si osserva che l'imponibile derivante da tale eliminazione e dalla conseguente riclassificazione dei componenti reddituali in differenti aree contabili è fortemente attenuato dal cosiddetto principio di correlazione (articolo 5, comma 4, del Dlgs 446/1997) secondo il quale, già in passato, concorrevano alla formazione della base imponibile Irap le componenti classificabili in voci diverse da quelle rilevanti, se

correlate a componenti tassabili o deducibili di esercizi precedenti o successivi. L'interpretazione delle Entrate aveva poi esteso questo principio anche a componenti straordinarie iscritte nel medesimo esercizio di rilevazione dei costi e dei ricavi ricompresi nel valore della produzione, sicché risultano assai limitati i casi di modifica della base imponibile regionale generati dal nuovo conto economico.

### LE DIFFERENZE

Rilevazione e trattamento di operazioni tra soggetti Oic e microimprese sono determinati in base ai rispettivi principi contabili

Restano però talune componenti positive e negative «extraordinarie» che, non essendo correlate ad altri costi od oneri, diventano rilevanti ai fini Irap a seguito del trasferimento in voci del valore o dei costi della produzione, come ad esempio gli oneri per eventi naturali o accidentali, ora imputati alla voce B14) e dunque deducibili ai fini Irap.

Cassazione. In un procedimento tributario

# Corruzione anche per un parere non vincolante

Giovanni Negri

MILANO

Anche un "semplice" parere non vincolante può essere oggetto del reato di corruzione. Lo chiarisce la Corte di cassazione con la sentenza n. 39020 della Sesta sezione penale depositata ieri. La pronuncia conferma in questo senso la fondatezza della contestazione di corruzione per atti contrari a quelli d'ufficio (pena massima 10 anni) e non, come sostenuto dagli avvocati difensori, per la meno grave ipotesi di corruzione per atti contrari alla funzione (pena massima 6 anni), nell'inchiesta che ad aprile ha portato all'arresto dell'ex direttore provinciale dell'agenzia delle Entrate di Genova e di alcuni professionisti consulenti della Securpol, commercialisti e avvocati, per tangenti in cambio di una transazione fiscale molto "agevolata" che si sarebbe dovuta chiudere con il pagamento di soli due milioni di euro a fronte di una richiesta di 26 milioni. Accolto, però, il ricorso nella parte che metteva in evidenza l'inesistenza dei presupposti per la custodia cautelare in termini di rischi di inquinamento del quadro probatorio.

### LE INDICAZIONI

Basta che abbia un valore determinante nel procedimento influenzando comunque l'atto conclusivo

avere precisato il venire meno dell'imparzialità nella valutazione discrezionale, ricorda che «il delitto di corruzione per atto contrario ai doveri di ufficio può essere integrato anche mediante il rilascio di un parere non vincolante, allorché esso assuma rilevanza decisiva nella concatenazione degli atti che compongono la complessa procedura amministrativa e, quindi, incida sul contenuto dell'atto finale».

La pronuncia conferma poi che la sola prova della dazione di denaro non basta per attestare la gravità degli indizi a carico. La dazione indebita di un'utilità a favore del pubblico ufficiale, dal corruttore al corrotto, deve avere come obiettivo la realizzazione oppure l'avvenuta realizzazione di un atto contrario ai doveri di ufficio.

Edilizia agevolata. In vigore il decreto che disciplina l'acquisizione della proprietà dell'immobile da parte degli assegnatari

# Alloggi sociali, riscatto dopo almeno sette anni

Angelo Busani

Elisabetta Smaniotto

La disciplina dell'acquisizione della proprietà (il "riscatto") dei cosiddetti "alloggi sociali" da parte dei rispettivi assegnatari, dopo il decorso di un periodo durante il quale costoro ne abbiano beneficiato a titolo di locazione, è stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 183 del 7 agosto 2017 in quanto contenuta nel decreto dato il 21 giugno 2017 emanato dal Mef in concerto con il Mise.

Il decreto definisce i contratti in questione come «contratti di locazione e futuro riscatto»: si tratta, in sostanza, di una sorta di rent to buy ipotizzata per permettere l'acquisizione della proprietà immobiliare alle persone svantaggiate che, trovandosi in situazioni di disagio abitativo e non essendo in grado di stipulare contratti di locazione a condizioni di mercato, abbiano ottenuto l'assegnazione in locazione di un alloggio costruito o ristrutturato per quote finalitate e che, dopo un periodo di permanenza nell'alloggio a titolo di locazione a canone calmierato, intendano appunto acquisire la proprietà dell'alloggio stesso imputando "in con-

to prezzo" una quota parte dei canoni versati.

L'alloggio che serve a soddisfare le predette esigenze è stato definito come "alloggio sociale" già nel decreto Mit 22 aprile 2008 e, identicamente, nell'articolo 10, comma 3, dl 47/2014, convertito in legge 80/2014; l'articolo 8 del medesimo dl 47/2014 reca la previsione secondo cui le conven-

### GLI ALTRI VINCOLI

Locazione trascritta nei Registri immobiliari - Niente acquisto se la famiglia ha già un'altra casa adeguata - Stop alla rivendita per cinque anni

zioni (stipulate tra i Comuni e i soggetti pubblici e privati che si rendono attuatori di interventi di edilizia sociale e che forniscono l'occorrente approvvigionamento di alloggi sociali) possono appunto contenere una clausola di riscatto delle unità immobiliari in questione da parte del conduttore e le relative condizioni economiche (vale a dire l'ammontare dei canoni periodici e del prezzo

del riscatto, determinati in dipendenza dei criteri guida dettati dalle singole Regioni); in tal caso: ● la clausola che prevede la riscattabilità dell'alloggio non può comunque consentire il riscatto prima di sette anni dall'inizio della locazione;

● il diritto al riscatto può essere esercitato solo dai conduttori nel cui nucleo familiare non vi sia (con riguardo al territorio regionale) la proprietà di altra abitazione di proprietà adeguata alle esigenze del nucleo familiare stesso;

● il riscattante non può rivendere l'immobile prima di cinque anni dalla data del riscatto.

Il decreto Mit del 21 giugno 2017 contiene dunque la normativa di dettaglio di questa materia. Viene anzitutto previsto che il diritto di riscatto si esercita (entro dieci anni dalla data di inizio della locazione) mediante trasmissione al locatore di una apposita dichiarazione, mediante raccomandata con avviso di ricevimento o posta elettronica certificata; e che il relativo atto di trasferimento deve essere stipulato entro 120 giorni dal ricevimento della dichiarazione di riscatto. In correlazione

con il periodo decennale entro il quale il riscatto deve essere esercitato, decorre un identico periodo decennale di efficacia della trascrizione nei Registri Immobiliari che il decreto Mit dispone sia da effettuare in dipendenza della stipula di questo contratto di «locazione e futuro riscatto», a evidente cautela dei conduttori che periodicamente sborsano, sotto forma di canone, una parte di prezzo per l'acquisizione in proprietà dell'alloggio nel frattempo condotto in locazione.

Con riguardo al corrispettivo dovuto per il riscatto, il decreto Mit stabilisce che, nel contratto di locazione, occorre prevedere quanta parte del canone di locazione debba essere imputata a prezzo per il riscatto nel caso di esercizio di questo diritto, con il limite che «in conto prezzo» deve essere destinata una quota non inferiore al 20% del canone.

Sempre nel contesto del contratto di locazione devono essere riportati gli eventuali vincoli che la convenzione comunale impone di imprimere sulla circolazione degli alloggi sociali una volta che essi siano riscattati: si immagini, ad esempio, la definizione di

un prezzo massimo per la loro rivendita o di un canone massimo per la loro locazione oppure la concessione di diritto di prelazione spettante a parità di condizioni nell'acquisto a favore di determinati soggetti pubblici o privati. Ancora, nel contratto di locazione può essere previsto che tutti tali vincoli si possano estinguere mediante il pagamento di una data somma da parte del riscattante dal suo status regolamentare di "alloggio sociale" e torna ad essere un possibile oggetto di contrattazione nel "libero mercato".

Occorre infine notare che il decreto Mit prevede la possibilità, per i casi di locazione di alloggi sociali stipulati senza la previsione del riscatto, che tra soggetto proprietario dell'alloggio e soggetto conduttore venga stipulato un contratto preliminare (pure da trascrivere nei Registri Immobiliari) con il quale essi si obbligano a pattuire il passaggio di proprietà dell'alloggio, non prima però di sette anni dalla data di inizio della locazione.

Lo studio del Notariato. Le legge 74/1987 si applica anche alle unioni civili ma non alle convivenze di fatto

# Esentasse separazioni e divorzi gay

L'esenzione da imposte e tasse che la legge n. 74/1987 dispone per gli atti e i documenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi e di divorzio si estende senz'altro alle unioni civili tra omosessuali, per il fatto che esse sono del tutto parificate dalla legge Cirinnà al matrimonio "ordinario", non può estendersi invece allo scioglimento delle convivenze "di fatto", seppur registrate all'anagrafe e contrattualizzate con una pattuizione stipulata dai conviventi. Il beneficio fiscale do-

rebbe poter essere applicato, ove si ne ammetta la stipulabilità, anche agli accordi che siano stipulati dai coniugi in previsione della futura separazione o del futuro divorzio, nonché agli accordi anteriori, coevi o successivi alla separazione consensuale omologata.

Queste sono le principali affermazioni contenute nello Studio n. 31-2017/T, elaborato dal Consiglio nazionale del notariato, con il quale non solo si è voluto analizzare la portata della legge 74/1987 al cospetto della legge sulle unioni civili

e alle convivenze di fatto, ma anche si è voluto fare il punto della situazione con riferimento al percorso evolutivo che la legislazione e la giurisprudenza hanno compiuto in ordine alla crisi del matrimonio: ● la legge (il Dl 132/2014) non solo ha introdotto nel sistema la negoziazione assistita da avvocati, ma ha anche consentito che la negoziazione sia conclusa innanzi al sindaco senza più il coinvolgimento dell'autorità giudiziaria;

● la giurisprudenza ha affermato la natura contrattuale degli accordi di separazione e divorzio (Cassazione, n. 2111/2016 e 2110/2016) e quindi ha smantellato il dogma secondo il quale, nei procedimenti di separazione e divorzio, vi sarebbe un'area (quella della cessazione della convivenza, del mantenimento del coniuge "debole" e dei figli) regolamentata da indisponibili principi di ordine pubblico, come l'area di interessi privatistici, e un'altra liberamente negoziabile dai coniugi, relativa alle sistemazioni patrimoniali non inerenti la vita personale dei co-

niugi separati e il mantenimento del coniuge e dei figli.

L'intuizione, contenuta nelle due sentenze del 2016, circola naturalmente complessivamente contrattuale degli accordi di cui gli ex coniugi addivengono quando si separano e quando decidono di divorziare, consente di desumere che l'esone da fiscalità non è più relativo ai soli accordi di separazione propriamente detti ma si rende estensibile alle sistemazioni patrimoniali che siano pattuite in vista o in relazione ad un accordo finalizzato a dar corso a una separazione coniugale o a un divorzio.

A.Bu.

N.T.