

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

Newsletter **FNC**

Newsletter #34

15 giugno 2016

[Scarica la versione pdf](#)

[Vedi tutte le newsletter](#)

1. In primo piano
2. Ricerca
3. Osservatori
4. Strumenti di lavoro
5. Eventi
6. Formazione
7. Newsletter precedente



IN PRIMO PIANO

Convegno a Roma

Il giorno 5 luglio si terrà a Roma la presentazione di due importanti ricerche della FNC: "Il Commercialista di Base" ed il "Rapporto 2016".

Sui temi interverranno autorevoli oratori.

L'evento sarà trasmesso in diretta streaming da il Sole 24 Ore.

Giovanni Castellani - 15 giugno 2016. [Comunicazione agli Ordini](#)

seguimi su twitter [@gcastellani54](#)

RICERCA

Documenti

La fiscalità delle locazioni turistiche

La vocazione turistica del nostro Paese rende la locazione di case, stanze e appartamenti per vacanze, un'attività che crea un rilevante effetto di volano economico. In questi anni, attraversati dalla crisi economica, l'apertura di case vacanze,

affittacamere, bed and breakfast, etc., ha concorso alla creazione di ricchezza nell'intero territorio dello Stato, anche in zone geografiche che maggiormente hanno risentito della crisi economico-finanziaria, ove è conseguita una significativa contrazione del mercato del lavoro. Proprio per questo motivo, anche in vista dell'approssimarsi del periodo estivo, nel corso del quale di solito si registra il maggior sviluppo di queste tipologie di attività, si è ritenuto opportuno svolgere alcuni approfondimenti in ordine ai modelli impositivi applicabili alle diverse fattispecie esistenti di locazione turistica.

Viviana Capozzi e Antonio Frediani - 15 giugno 2016. [Leggi il documento](#)

Le Verifiche di Cassa dell'organo di revisione negli Enti locali

Il Capo V del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, recante "Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali", prescrive, tra l'altro, all'organo di revisione economico-finanziaria dell'ente di effettuare la verifica ordinaria di cassa con cadenza trimestrale.

Il documento, di ausilio ai colleghi che si occupano della materia, pone particolare attenzione agli agenti contabili, quali soggetti deputati alle riscossioni ed al versamento degli introiti secondo la cadenza stabilita dal regolamento di contabilità dell'ente.

Laura Pascarella e Manuela Sodini - 15 giugno 2016. [Leggi il documento](#)

La falciatura del credito IVA tra concordato preventivo e transazione fiscale: cosa cambia dopo la sentenza della CGCE (7 aprile 2016 causa C-546/14)

Con la sentenza 7 aprile 2016, causa C-546/14, la Corte di Giustizia ha ritenuto compatibile con la normativa comunitaria in materia di IVA una proposta di concordato che prevede il pagamento parziale dell'imposta a condizione che un esperto indipendente attesti il trattamento peggiore di tale credito nell'alternativa fallimentare.

L'autorevole affermazione circa la mancanza di qualsiasi vincolo di matrice comunitaria al divieto di falciatura dell'IVA, oltre a sollecitare la modifica da parte del legislatore nazionale del testo dell'art. 182-ter l.f. attualmente in vigore, impone un'immediata attuazione di quanto statuito dalla CGCE nelle ipotesi di concordato preventivo in cui non sia stato attivato il procedimento di transazione fiscale

Paola Rossi - 15 giugno 2016. [Leggi il documento](#)

Prelazione agraria. Sussistenza e modalità di esercizio del diritto di prelazione

Il presente documento redatto a cura dei colleghi di Brescia, Ombretta Flippini e Marco Pasolini, affronta un tema che è ancora di estremo interesse in molte regioni del nostro Paese.

La prelazione agraria originariamente introdotta dalla legge 590/65 indica la posizione di precedenza o priorità nell'acquisizione di un terreno agricolo. Nel concetto di prelazione agraria si riassumono due tipologie di diritti di prelazione: la prelazione riconosciuta all'affittuario del fondo offerto in vendita e la prelazione del proprietario del fondo confinante con quello offerto in vendita.

Ciò che accomuna le due tipologie di prelazione è la figura soggettiva del Coltivatore Diretto.

Il lavoro approfondisce ogni aspetto dell'argomento e si presenta come un ottimo

strumento interpretativo per i commercialisti.

Giovanni Castellani - 15 giugno 2016. [Leggi il documento](#)

OSSERVATORI

Osservatorio Economico - Maggio 2016

Prosegue la crescita economica in Italia, ma si conferma il lento ritmo di espansione della domanda aggregata. Prosegue, invece, a ritmo sostenuto l'espansione del debito pubblico che raggiunge i 2.229 miliardi di euro ad aprile (+2% su aprile 2015) e la crescita delle entrate tributarie (+4,9% tra gennaio-aprile 2016). Sorprende, sempre ad aprile, il calo delle nuove aperture di partite Iva (-5% su aprile 2015) che per la prima volta coinvolge anche le società di capitali.

Area Economica-Statistica - 15 giugno 2016. [Leggi l'osservatorio](#)

STRUMENTI DI LAVORO

Check list

Ravvedimento acconto e dichiarazione IMU/TASI 2016. [scarica](#)

Portale "La Rete delle Conoscenze"

L'economia agroalimentare in Italia

Il numero delle aziende agricole e dei relativi addetti è in costante diminuzione, ma allo stesso tempo aumenta la dimensione media delle aziende e progressivamente alle ditte individuali e ai coltivatori diretti si sostituiscono imprese costituite in forma di società di capitali spesso rappresentate da un'impresoria nuova e giovane.

Il nostro è un paese straordinario che eccelle a livello mondiale in molti campi ed uno di questi è certamente la produzione agroalimentare. Un settore che non a caso ha sofferto meno degli altri della crisi economica in atto dal 2007 e che continua a mostrare buoni risultati in termini di esportazioni.

Il lavoro che qui presentiamo mostra i lineamenti di un pezzo fondamentale dell'economia italiana che ne rappresenta uno dei più importanti biglietti da visita nel mondo e che insieme all'arte e alla cultura è probabilmente l'espressione più profonda e autentica dell'italianità.

Si ricorda che per accedere al portale è richiesta una procedura di registrazione dell'utente, che può essere rapidamente eseguita attraverso il seguente sito:

www.retedelleconoscenzefnc.it

Giovanni Castellani - 15 giugno 2016.

seguimi su twitter [@gcastellani54](#)

EVENTI

L'ultima spiaggia: presupposti e limiti dell'intervento della Corte di Cassazione nelle controversie fiscali

Roma, 4 luglio 2016 - ore 15.00-18.00

Aula Magna Corte di Cassazione - Piazza Cavour - *Diretta streaming*

Il ricorso per cassazione è l'estremo rimedio cui le parti delle controversie tributarie si appigliano per tentare di spingere la vicenda processuale verso una conclusione loro favorevole.

Scopo di questo convegno è domandarci come i commercialisti debbano impostare e condurre il giudizio di merito avanti alle Commissioni Tributarie provinciali e regionali in modo da consentire al cassazionista di utilizzare nel modo più efficace la sua "tecnica della redazione del ricorso per cassazione" evitando l'inammissibilità di numerosi gravami oppure l'inammissibilità di una parte (spesso la più rilevante) dei motivi di impugnazione.

L'evento è gratuito e sarà possibile partecipare iscrivendosi direttamente sul sito dell'ODCEC di Roma (www.odcec.roma.it), per gli iscritti ad altri Ordini basterà inviare una mail a formazione@fncommercialisti.it.

Giovanni Castellani - 15 giugno 2016. [Vai al programma](#)

Rapporto Banca-PMI. L'impresa tra evoluzione delle regole e nuovo lessico bancario

21 giugno 2016 - ore 14.30-17.30

Centro Conferenze alla Stanga - Camera di Commercio di Padova - Piazza Zanellato, 21 Padova

Il 4 novembre 2014 ha preso avvio l'Unione Bancaria Europea, che prevede un sistema di vigilanza unico per le banche europee e richiede loro l'adozione e l'osservanza di specifiche norme che ne regolamentano l'operatività.

Dopo un periodo di applicazione e di esperienze, la Commissione Regionale ABI del Veneto e l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Padova, con la collaborazione della Camera di Commercio di Padova, ha inteso organizzare il convegno con lo scopo di stimolare un proficuo confronto tra Professionisti, Associazioni di Categoria, Confidi e quanti rappresentano il mondo delle imprese operanti sul territorio regionale, come occasione di reciproco scambio di informazioni e riflessioni sugli effetti che le nuove Regole dell'Unione Bancaria produrrà nel Rapporto Banca - Impresa.

Francesco Renne - 15 giugno 2016. [Scarica la locandina](#)

FORMAZIONE

Corsi e convegni

L'obiettivo dei corsi di formazione realizzati dalla Fondazione è quello di offrire ai partecipanti le più aggiornate conoscenze sia sulle tematiche tipiche dell'attività del Commercialista, sia su quelle più innovative per un ampliamento delle opportunità

professionali.

Offerte formative

I corsi frontali possono essere richiesti dal singolo Ordine locale e, se inseriti nel relativo programma formativo, consentono l'acquisizione dei crediti formativi. Ciascun lettore può, dunque, sensibilizzare il proprio Ordine locale, cui basterà semplicemente contattare i seguenti recapiti: formazione@fncommercialisti.it oppure tel. 06/47829026.

Nella Newsletter Precedente

Ricerca

Reddito, consumi e carico fiscale delle famiglie

Tommaso Di Nardo, Antonio Gigliotti, Fabrizio Muratore, Paola Samà - 31 maggio 2016.

[Leggi il documento](#)

Stati e territori a fiscalità privilegiata (cc.dd. paesi "black list") nel reddito d'impresa: il nuovo criterio di individuazione

Irene Giusti - 31 maggio 2016. [Leggi il documento](#)

La formazione del mediatore. Comprendere le ragioni dei conflitti per trovare le soluzioni

Maria Martello - 31 maggio 2016. [Leggi il documento](#)

Indagine sull'attività professionale del commercialista: le valutazioni

Tommaso Di Nardo, Matteo Pozzoli, Gianluca Scardocci - 31 maggio 2016.

[Leggi il documento](#)

Osservatori

Osservatorio Enti Locali - Maggio 2016

Laura Pascarella e Manuela Sodini - 31 maggio 2016. [Leggi l'osservatorio](#)

La Fondazione Nazionale dei Commercialisti, Fondazione di Partecipazione, il cui "Partecipante Istituzionale" è il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC), ha come scopo la valorizzazione della professione di Commercialista. La Fondazione ha sede in Roma, Piazza della Repubblica, 68.

Orario di apertura degli uffici: Lunedì-Venerdì 9.00 - 17.00;

Tel. 06/4782901; Fax: 06/4874756; Email: info@fncommercialisti.it (per informazioni generali) e formazione@fncommercialisti.it (per eventi formativi).

Sito web: www.fondazionenazionalecommercialisti.it



LA FISCALITÀ DELLE LOCAZIONI TURISTICHE

*Viviana Capozzi e Antonio Frediani**

Sommario: 1. Le diverse fattispecie. – 2. La verifica dei presupposti IVA: la disciplina comunitaria. – 3. Segue: la disciplina interna. – 3.1. Presupposto soggettivo. – 3.2. Presupposto oggettivo. – 3.3. La territorialità. – 3.4. Regime impositivo applicabile. – 4. Quando la locazione immobiliare diventa attività d'impresa: le imposte dirette. – 4.1. I proventi delle locazioni turistiche come reddito dei fabbricati. – 4.2. I proventi delle locazioni turistiche come redditi da attività commerciali. – 5. Il regime forfettario.

1. Le diverse fattispecie

La vocazione turistica del nostro Paese rende la locazione di case, stanze e appartamenti per vacanze una attività che crea un rilevante effetto di volano economico. Concorre alla creazione di ricchezza nell'intero territorio dello Stato, anche in zone geografiche che maggiormente hanno risentito della crisi economico-finanziaria, cui è conseguita una significativa contrazione del mercato del lavoro.

Nell'ambito della nozione di locazione turistica viene ricondotta un'attività ricettiva, consistente nella messa a disposizione totale o parziale di un immobile ad uso abitativo – quindi classificato in base alle categorie catastali A/1 (abitazioni di tipo signorile), A/2 (abitazioni di tipo civile), A/3 (abitazioni di tipo economico), A/4 (abitazioni di tipo popolare), A/5 (abitazioni di tipo ultrapopolare), A/7 (abitazioni in villini), A/8 (abitazioni in ville) e A/11 (abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi) - a favore, principalmente, di turisti interessati a soggiorni di breve durata.

Questa attività viene regolata in ambito amministrativo solo in parte con fonti normative statali (il c.d. Codice del turismo¹), essendo per lo più disciplinata a livello locale da leggi regionali e regolamenti comunali. Infatti la Corte Costituzionale, con sentenza 25 aprile 2012, n. 80, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di diversi articoli del Codice del turismo, riconfermando alle Regioni la potestà legislativa in materia di regolamentazione del settore turistico alberghiero ed extra alberghiero.

Considerata la complessità in questa sede di procedere ad una dettagliata analisi di tutta la diversa normativa regionale vigente in materia, a titolo meramente esemplificativo ed esclusivamente con l'obiettivo di individuare alcune fra le possibili fattispecie esistenti di locazioni turistiche, si è ritenuto utile fare comunque riferimento alle disposizioni recate dal Codice del turismo, seppure in parte dichiarate costituzionalmente illegittime. In proposito, tuttavia, si ribadisce che, sebbene le Regioni hanno per lo più adottato normative dai contenuti

¹ D.Lgs. 23 maggio 2011, n. 79, recante *il Codice della normativa statale in tema di ordinamento e mercato del turismo, a norma dell'articolo 14 della Legge 28 novembre 2015, n. 246, nonché attuazione della direttiva 2008/122/CE, relativa ai contratti di multiproprietà, contratti relativi ai prodotti per le vacanze di lungo termine, contratti di rivendita e scambio.*

analoghi a quelli riportati nel Codice del turismo, una esaustiva analisi delle singole fattispecie di locazione turistica può essere effettuata unicamente facendo riferimento alle diverse discipline territorialmente vigenti.

Stando a quanto riportato nel Codice del turismo, l'attività di locazione turistica può essere svolta con le seguenti diverse modalità:

- gli esercizi di affittacamere (che, ai sensi dell'art. 12, comma 2, vanno definiti come: *“strutture ricettive composte da camere ubicate in più appartamenti ammobiliati nello stesso stabile, nei quali sono forniti alloggio ed eventualmente servizi complementari”*);
- i *bed and breakfast*, (che, ai sensi dell'art. 12, comma 3, vanno definiti come: *“strutture ricettive a conduzione ed organizzazione familiare, gestite da privati in forma non imprenditoriale, che forniscono alloggio e prima colazione utilizzando parti della stessa unità immobiliare purché funzionalmente collegate e con spazi familiari condivisi”*);
- le unità abitative ammobiliate ad uso turistico, (che, ai sensi dell'art. 12, comma 5, vanno definite come: *“strutture case o appartamenti, arredati e dotati di servizi igienici e di cucina autonomi, dati in locazione ai turisti, nel corso di una o più stagioni, con contratti aventi validità non inferiore a sette giorni e non superiore a sei mesi consecutivi senza la prestazione di alcun servizio di tipo alberghiero.”* e possono essere gestite in forma imprenditoriale e non imprenditoriale).

Con riferimento alle modalità di gestione dei menzionati alloggi, il Codice del turismo specifica che i *bed and breakfast*, affinché continuino ad essere considerati strutture extra alberghiere, possono essere gestiti da privati unicamente in forma “non imprenditoriale” (art. 12, comma 3, del Codice del turismo), posto che qualora vengano organizzati in forma imprenditoriale e gestiti “in modo professionale” devono essere considerate “strutture alberghiere e para-alberghiere” (art. 9 del Codice del turismo). Invece, le unità abitative ammobiliate ad uso turistico possono essere gestite sia in forma imprenditoriale che in forma non imprenditoriale, rimanendo qualificate, in entrambe le ipotesi, come “strutture ricettive extra-alberghiere” (art. 12, comma 5, del Codice del turismo). Tuttavia, l'art. 12 del Codice del turismo chiarisce che la gestione va qualificata come “non imprenditoriale” esclusivamente qualora un medesimo soggetto disponga di un massimo di quattro unità abitative e le gestisca “senza organizzazione in forma di impresa”.

Le unità abitative ammobiliate ad uso turistico, inoltre, possono anche essere gestite in modo indiretto, vale a dire avvalendosi dell'intermediazione di agenzie immobiliari e società di

gestione immobiliare turistica, le quali possono intervenire nella locazione turistica o quali mandatarie (con o senza rappresentanza), ovvero quali sub-locatrici.

Queste le indicazioni fornite dal legislatore nazionale (disposizioni, come si è detto, in buona parte dichiarate costituzionalmente illegittime) che, a seguito della dichiarazione di illegittimità costituzionale di buona parte degli articoli recati dal Codice del turismo, sono confluite, attraverso diverse modifiche, nell'ambito della legislazione regionale e regolamentazione comunale.

In proposito, va immediatamente osservato che siffatto tessuto normativo e regolamentare è destinato a regolare unicamente i rapporti tra i locatori e le locali Autorità amministrative per il rilascio delle autorizzazioni e la gestione delle attività, senza assumere alcuna rilevanza specifica sotto il profilo fiscale.

Viceversa, accade che molti soggetti che operano nel settore delle locazioni turistiche tendono a ritenere (in quanto piccoli imprenditori privi di supporti professionali e specifiche competenze) che dalle disposizioni di natura amministrativa scaturiscano necessariamente anche dettati normativi aventi valenza in ambito fiscale. In particolare, tali soggetti per qualificare la propria attività come "imprenditoriale" o "non imprenditoriale", si uniformano alle indicazioni contenute nei regolamenti regionali, ritenendo che detta qualifica (avente invece natura meramente amministrativa) rilevi automaticamente anche nell'individuazione del regime impositivo applicabile all'attività esercitata.

Proprio per questo motivo, anche in vista dell'approssimarsi del periodo estivo (nel corso del quale di solito si registra il maggior sviluppo di queste tipologie di attività), è opportuno avviare una capillare campagna informativa in ordine ai modelli impositivi applicabili alle diverse fattispecie.

Passando quindi ad esaminare i profili fiscali delle locazioni turistiche, va immediatamente osservato che, in mancanza di una specifica normativa di riferimento, il rinvio va operato ai principi generali che regolano il nostro ordinamento e quello comunitario (soprattutto per quanto concerne l'IVA), così come interpretati dalla prassi e dalla giurisprudenza prevalenti. Solo attraverso questo tipo di analisi, pertanto, sarà possibile individuare gli elementi fattuali, al verificarsi dei quali una locazione turistica diviene un'attività d'impresa e comporta, fra l'altro, la necessaria apertura di una partita IVA.

2. La verifica dei presupposti IVA: la disciplina comunitaria

La presenza di un'attività economica (come, nel caso di specie, la fornitura di alloggio, dietro corrispettivo) è potenzialmente idonea a produrre effetti sia ai fini IVA che delle imposte dirette. Con riguardo all'IVA, trattandosi di un tributo armonizzato, è necessario prendere le mosse dalle disposizioni comunitarie che regolano la nozione di attività economica, nonché la soggettività passiva d'imposta, alla luce delle interpretazioni che delle medesime è stata data con le sentenze della Corte di Giustizia dell'Unione europea.

L'art. 9, paragrafo 1, della Direttiva 26 novembre 2006, n. 2006/112/CE (di refusione della Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, la Sesta Direttiva IVA) stabilisce che deve considerarsi soggetto passivo IVA chiunque esercita, "in modo indipendente e in qualsiasi luogo", un'attività economica, senza tener conto delle finalità perseguite e/o dei risultati raggiunti.

Ai sensi del medesimo paragrafo 1, alla nozione di attività economica deve essere ricondotto, fra l'altro, anche "lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità". In proposito, la Corte di Giustizia UE già in passato aveva chiarito che il mero esercizio del diritto di proprietà da parte del suo titolare non costituisce, di per sé, un'attività economica²; né l'ampiezza o il numero delle vendite immobiliari effettuate da un soggetto può rappresentare il criterio distintivo fra le attività di un investitore privato, che si collocano al di fuori del campo di applicazione dell'imposta e quelle di un investitore le cui operazioni costituiscono un'attività economica rilevante ai fini IVA³.

Secondo la Corte del Lussemburgo, è corretto ritenere che lo sfruttamento di un bene immobile diviene un'attività economica rilevante ai fini IVA quando l'operatore "*intraprende iniziative attive di commercializzazione*", utilizzando mezzi simili a quelli impiegati per attività di produzione, commercializzazione o prestazioni di servizi da soggetti esercenti un'attività d'impresa, arte o professione⁴.

Tale ultimo principio, peraltro, è stato recentemente posto a fondamento anche delle conclusioni raggiunte dalla D.G. Taxud con il *working paper* n. 878 del 22 settembre 2015⁵. In particolare, si legge nel cennato documento che lo scambio verso corrispettivo di beni e servizi, realizzato utilizzando piattaforme informatiche della *sharing economy*, implica una

² Corte di Giustizia 20 giugno 1996, causa C-155/94.

³ Corte di Giustizia 15 settembre 2011, cause C-180/10 e C-181/10.

⁴ Corte di Giustizia 15 settembre 2011, cause C-180/10 e C-181/10.

⁵ European Commission Directorate General Taxation and Customs Union, *Value added tax committee (art. 398 of Directive 2006/112/EC) working paper No 878, Question concerning the application of EU VAT provisions*, taxud.c.1(2015)4370160 del 22 settembre 2015.

certa “continuità” nelle operazioni realizzate, nonché rappresenta un’ipotesi di impiego di risorse simili a quelle utilizzate da imprenditori e professionisti. Proprio sulla base di queste considerazioni, la D.G. Taxud ha quindi concluso che il mero utilizzo di dette piattaforme informatiche, per la commercializzazione di beni e/o servizi da parte di privati, fa sorgere un obbligo di soggettività passiva IVA in capo a detti soggetti.

Tale ultima affermazione, tuttavia, non ci sembra del tutto condivisibile. Infatti, portando ad estreme conseguenze siffatto orientamento, si dovrebbe giungere alla non condivisibile conclusione che, ogni qual volta un individuo mette il proprio appartamento a disposizione per locazioni turistiche tramite una piattaforma informatica, il medesimo sta svolgendo un’attività economica rilevante ai fini IVA.

A nostro avviso, viceversa, il solo utilizzo di una piattaforma informatica (decontestualizzato da qualsivoglia ulteriore valutazione degli elementi di fatto che caratterizzano la singola fattispecie) non può essere considerato un esercizio abituale di un’attività economica. In via generale, infatti, non è possibile escludere a priori che un individuo possa scegliere di avvalersi di una piattaforma informatica anche soltanto per realizzare occasionalmente una singola locazione del proprio appartamento (attività economica occasionale, irrilevante ai fini IVA).

In sostanza, l’utilizzo di una piattaforma informatica non dovrebbe far prescindere da un attento esame dei diversi elementi che caratterizzano la fattispecie concreta, al fine di verificare la sussistenza o meno dei presupposti IVA. Senza contare che, in un esame congiunto con la normativa interna (come si vedrà fra breve), affinché una locazione turistica divenga attività d’impresa, è necessario verificare non solo il requisito della continuità nello svolgimento dell’attività economica, ma quello dell’adozione di un’organizzazione in forma d’impresa; requisito che, a nostro avviso, non può dirsi integrato in funzione del solo fatto che le piattaforme informatiche costituiscono una forma di organizzazione solitamente adottata da imprenditori e professionisti.

Del resto, in diverse occasioni, la stessa Corte di Giustizia⁶ nel verificare la riconducibilità dell’attività di locazione immobiliare alla nozione di attività commerciale fornita dalla Direttiva, ha più correttamente posto l’accento sul fatto che detta locazione deve essere effettuata con modalità tali da rendere evidente la finalità di ricavarne introiti con carattere di stabilità.

⁶ Corte di Giustizia 26 settembre 1996, causa n. C-230/94 e, in senso conforme: Corte di Giustizia 27 gennaio 2000, causa n. C-23/98.

Come evidenziato dai Giudici del Lussemburgo, infatti, la nozione di attività economica di cui all'art. 9 della Direttiva 2006/112/CE non riguarda attività esercitate occasionalmente. Di conseguenza, la locazione di un bene materiale costituisce sfruttamento di tale bene che deve essere qualificato come attività economica, unicamente quando viene effettuata per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità. *“Ne consegue che l'autorità amministrativa o giurisdizionale chiamata a pronunciarsi su tale problema deve valutare il complesso dei dati che caratterizzano un caso specifico per stabilire se l'attività considerata, nella fattispecie lo sfruttamento di un bene in forma di locazione, miri a realizzare introiti aventi un certo carattere di stabilità.”*.

Secondo la Corte di Giustizia, inoltre, sebbene dei criteri relativi ai risultati dell'attività considerata non possono consentire, di per sé stessi, di stabilire se l'attività è (o meno) esercitata allo scopo di realizzare introiti aventi un certo carattere di stabilità, la durata effettiva della locazione del bene, l'entità della clientela e l'importo degli introiti conseguiti sono elementi che, facendo parte dell'insieme dei dati del caso specifico, possono senz'altro essere presi in considerazione, insieme ad altri, all'atto di questa valutazione.

Alla luce delle indicazioni fornite nell'ambito dell'ordinamento comunitario, in ordine agli elementi di fatto che è opportuno verificare per riscontrare l'eventuale rilevanza IVA di una locazione turistica, è possibile ora passare ad analizzare le modalità in cui il nostro ordinamento ha recepito dette indicazioni.

3. Segue: la disciplina interna

Come noto, ai sensi dell'art. 1 del d.P.R. n. 633 del 1972, sono rilevanti IVA unicamente le prestazioni di servizi e le cessioni di beni effettuate (nel territorio dello Stato) da soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni. Pertanto, affinché una locazione turistica rientri nel campo di applicazione dell'imposta, è necessario che sussistano un requisito soggettivo (il soggetto effettui l'operazione nell'ambito dell'esercizio di un'attività d'impresa), un requisito oggettivo (la locazione sia riconducibile alla nozione di prestazione di servizi) e un requisito territoriale (la prestazione di servizi deve considerarsi effettuata nel territorio dello Stato).

Inoltre, una volta riscontrata la rilevanza IVA dell'operazione, sarà necessario determinare il regime impositivo applicabile alla fattispecie, verificando se l'attività commerciale eventualmente svolta integri i requisiti di un'attività di gestione immobiliare (con conseguente applicazione del regime IVA di esenzione, di cui all'art. 10, numero 8) del d.P.R. n. 633 del 1972), ovvero di una prestazione di servizi di tipo alberghiero (con conseguente applicazione

del regime IVA di imponibilità, scontando l'aliquota del 10% ai sensi del n. 120 della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972).

3.1. Presupposto soggettivo

Il comma 1 dell'art. 4 del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede che per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2135 e 2195 del C.c., anche se non organizzate in forma d'impresa. Viceversa, qualora si tratti di prestazioni di servizi non richiamate dalle cennate disposizioni civilistiche, la medesima deve essere esercitata mediante organizzazione in forma d'impresa per poter essere considerata un'attività commerciale.

La locazione turistica, come noto, non rientra fra le attività di cui agli artt. 2135 e 2195 del C.c., pertanto, per poterla qualificare come un'attività commerciale, è necessario che la medesima sia organizzata in forma d'impresa. In proposito, si osserva che per configurare un'organizzazione in forma d'impresa, è necessario che il soggetto agente non si limiti a prestare determinati servizi, ma svolga a proprio rischio un'attività di organizzazione di mezzi e persone finalizzata alla prestazione medesima. Solo in tal caso la prestazione di servizi integra un'attività commerciale.

In tale ottica, come anticipato, appaiono difficilmente condivisibili le conclusioni raggiunte dalla D.G. Taxud con il *working paper* n. 878 del 22 settembre 2015. Infatti l'utilizzo di piattaforme informatiche, ancorché in via continuativa, si ritiene non possa essere elemento discriminante per asserire l'esistenza del requisito "organizzazione". Si pensi, a mero titolo esemplificativo, alla attività di compravendita di azioni o obbligazioni che viene svolta direttamente *on line* dal titolare del conto corrente. Ebbene, nonostante il possibile utilizzo continuativo di una piattaforma informatica, non ci sembra si possa ipotizzare l'esercizio di un'attività imprenditoriale da parte del *trader*.

Si è visto, inoltre, che l'esercizio di un'attività commerciale, coerentemente con quanto previsto dalla Direttiva IVA, è un elemento necessario ma non sufficiente per il realizzo del presupposto soggettivo dell'esercizio d'impresa. L'art. 4 del d.P.R. n. 633 del 1972, infatti, nel definire l'esercizio d'impresa richiede altresì che l'attività commerciale sia svolta in modo abituale, cioè continuativo e professionale, ancorché non esclusivo. Pertanto, affinché una locazione turistica sia rilevante IVA è necessario che la medesima non rivesta il carattere dell'occasionalità.

La definizione dei requisiti dell'abitudine e/o dell'occasionalità è da sempre oggetto di copiosi interventi della prassi amministrativa e della giurisprudenza. In dette sedi è stato chiarito che l'abitudine dell'attività economica va intesa in senso relativo e non assoluto. In sostanza, un soggetto che svolge un'attività di una certa durata temporale, anche se finalizzata al compimento di un'unica operazione, può assumere la qualifica di imprenditore in funzione dell'organizzazione che la medesima ha richiesto⁷.

In generale, è quindi corretto sostenere che l'occasionalità di una prestazione è ravvisabile quando l'attività è realizzata in modo accidentale o sporadico, senza che sia stata predisposta alcuna specifica organizzazione per realizzarla. In sostanza, *“i requisiti, caratterizzanti la disposizione in esame, di “professionalità e abitudine” sussistono ogni qualvolta un soggetto ponga in essere con regolarità, sistematicità e ripetitività una pluralità di atti economici coordinati e finalizzati al conseguimento di uno scopo. In altri termini, i cennati presupposti non si realizzano solo nei casi in cui vengono posti in essere atti economici in via meramente occasionale”*⁸.

Con specifico riferimento all'attività di *bed & breakfast*, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che l'occasionalità della prestazione potrebbe emergere dall'obbligo di residenza dei proprietari nell'immobile locato. Tale dato, infatti, dovrebbe far presumere un utilizzo prevalente dell'immobile per scopi familiari e non commerciali⁹. Tuttavia, qualora le modalità di svolgimento dell'attività comunque lasciassero intravedere una certa organizzazione, l'attività medesima si qualificerebbe come abituale e quindi rientrerebbe nell'ambito di applicazione del tributo.

Infatti, *“il presupposto soggettivo di imponibilità all'Iva sussiste qualora le prestazioni di servizi siano non occasionali, cioè rientranti in un'attività esercitata per professione abituale, e (omissis) il carattere saltuario della attività di fornitura di “alloggio e prima colazione” si identifica con quello dell'occasionalità; ne consegue, in via generale, che l'esclusione dal campo di applicazione dell'Iva può affermarsi solo se l'attività viene esercitata non in modo sistematico o con carattere di stabilità e senza quella organizzazione di mezzi che è indice di professionalità dell'esercizio dell'attività stessa.”*¹⁰.

Alla luce delle considerazioni che precedono, è possibile concludere che sono rilevanti IVA tutte le locazioni turistiche svolte in via non occasionale e mediante adozione di una certa

⁷ In tal senso: Cass. 10 maggio 1996, n. 4407 e, più di recente, Cass. 5 settembre 2014, n. 18766.

⁸ Risoluzione 24 novembre 1988, n. 550326.

⁹ Risoluzione 14 dicembre 1998, n. 180/E-III-7-115454.

¹⁰ Risoluzione 13 ottobre 2000, n. 180/E-158584.

organizzazione di capitale e lavoro. Pertanto, se da un canto non dovrebbero ritenersi integrati entrambi questi requisiti esclusivamente in funzione dell'utilizzo di una piattaforma informatica, dall'altro non potrebbe negarsi rilevanza IVA all'operazione in presenza anche della creazione di un sito internet, di personale dipendente destinato all'organizzazione delle prenotazioni e/o al riassetto dei locali.

3.2. Presupposto oggettivo

Sotto il profilo oggettivo, come noto, le operazioni IVA si distinguono in cessioni di beni e prestazioni di servizi. Pertanto, la verifica del presupposto oggettivo consiste nel riscontrare se una locazione turistica possa o meno considerarsi una prestazione di servizi, ai sensi di quanto disposto dall'art. 3 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Tale indagine non sembra poter suscitare grosse difficoltà, dal momento che il chiaro tenore letterale della disposizione di riferimento non lascia alcun margine all'interpretazione. Infatti, il comma 2, n. 1) dell'art. 3 del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede espressamente che costituiscono prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo, “*le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili;*”.

3.3. La territorialità

Come noto, affinché una prestazione di servizi, posta in essere nell'esercizio di arti, professioni o attività d'impresa, sia rilevante IVA in Italia è necessario che la medesima risponda ai criteri di collegamento con il territorio dello Stato di cui agli articoli da 7 a 7-*septies* del d.P.R. n. 633 del 1972 (come modificati e/o introdotti dal D.Lgs. n. 18 del 2010, in recepimento della Direttiva 2008/8/CE). In particolare, nell'ambito della disciplina normativa nazionale, l'art. 7 del d.P.R. n. 633 del 1972 fissa definizioni, mentre l'art. 7-*ter* individua i principi generali della territorialità IVA delle prestazioni di servizi, stabilendo due criteri che operano in funzione della qualificazione soggettiva del committente, a cui fanno eccezione una serie limitata di fattispecie derogatorie, disciplinate dai successivi articoli da 7-*quater* a 7-*septies* del medesimo d.P.R. n. 633 del 1972.

Ai sensi del comma 1 dell'art. 7-*ter* del d.P.R. n. 633 del 1972, le prestazioni di servizi si considerano effettuate in Italia quando sono rese a soggetti passivi IVA, stabiliti nel territorio dello Stato (le c.d. operazioni *business to business* o B2B), ovvero quando sono rese a consumatori finali da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato (le c.d. operazioni *business to consumer* o B2C). Al di fuori delle descritte ipotesi (e, quindi, le prestazioni di

servizi che non si considerano effettuate in Italia), la prestazione di servizi risulta essere territorialmente irrilevante e quindi “fuori campo IVA”.

L’individuazione del luogo di tassazione delle prestazioni di servizi relative a beni immobili rientra fra le fattispecie derogatorie dei criteri generali di territorialità IVA ed è regolata dall’art. 7-*quater* del d.P.R. n. 633 del 1972 facendo esclusivo riferimento al luogo nel quale si trova l’immobile.

In proposito, la lett. a) dell’art. 7-*quater* richiamato prevede che le prestazioni di servizi relative a beni immobili, incluse le prestazioni di periti, di agenti immobiliari, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga (quali i campi di vacanza o i terreni attrezzati per il campeggio), la concessione di diritti di utilizzazione di un bene immobile e le prestazioni tendenti a preparare o a coordinare l’esecuzione di lavori edili (come, ad esempio, le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza), sono tassate in Italia solo qualora l’immobile sia ivi situato.

Per quanto qui ci occupa, è utile osservare che il dato testuale della disposizione vigente, a seguito delle modifiche apportate in occasione del recepimento della Direttiva 2008/8/CE, ha definitivamente reso esplicita l’applicabilità alle prestazioni di servizi di tipo alberghiero e dell’ospitalità più in generale, del criterio di territorialità previsto per le prestazioni di servizi relative a beni immobili.

Inoltre, in relazione al regime applicabile alle prestazioni di intermediazione immobiliare, eventualmente connesse con la locazione turistica, è utile ricordare quanto evidenziato dall’Agenzia delle Entrate con la circolare 29 luglio 2011, n. 37/E. In tale occasione, infatti, l’Amministrazione finanziaria ha chiarito che, trattandosi di una disposizione derogatoria dei principi generali di territorialità dell’IVA, l’art. 7-*quater* del d.P.R. n. 633 del 1972 deve essere oggetto di interpretazione restrittiva.

In quest’ottica, mentre l’attività degli agenti immobiliari rientra (per espressa previsione normativa) tra le prestazioni rilevanti nel luogo in cui è ubicato l’immobile, “*non sono invece da ritenere ricompresi nell’ambito applicativo della disposizione stessa le intermediazioni (rese dalle agenzie di viaggio o da altri soggetti) relative alla prenotazione di servizi alberghieri*” per le quali torneranno applicabili le regole generali della territorialità IVA.

Tuttavia, nel caso in cui l’intermediazione turistica sia resa (in nome e per conto del committente) nei confronti di un consumatore finale, ancora una volta si applica un regime derogatorio dei criteri generali. In tal caso, infatti, “*trova applicazione la disposizione di cui all’articolo 7-sexies, lettera a), assumendo rilievo il luogo in cui è effettuata la prestazione*

*alberghiera oggetto dell'intermediazione; le stesse sono pertanto rilevanti ai fini impositivi in Italia se la struttura ricettiva è situata in Italia e irrilevanti se la struttura ricettiva è situata in altro Stato (comunitario o non comunitario)."*¹¹.

Infine, per completezza espositiva, si segnala una specifica ipotesi di esclusione dal regime di territorialità di cui all'art. 7-*quater* del d.P.R. n. 633 del 1972 recentemente evidenziata dalla prassi amministrativa che, tuttavia, non sembra riscontrabile nelle fattispecie di locazione turistica che qui ci occupano.

In particolare, la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 1 giugno 2010, n. 48/E ha escluso l'applicabilità del regime derogatorio in esame ad una serie di prestazioni di servizi rese da una società italiana nei confronti di una committente spagnola (predisposizione di studi di mercato, valutazione dello standard di qualità della clientela, analisi degli standard dei prodotti della concorrenza, assistenza prestata ai clienti della società spagnola, assistenza ai clienti della stessa in caso di contestazioni generate da disservizi riscontrati negli appartamenti e ricerche di marketing). Secondo l'Agenzia, infatti, tali prestazioni di servizi *“ancorché legate all'utilizzo degli appartamenti siti in Roma, non sono caratterizzate dalla presenza di una relazione concreta ed effettiva con il bene immobile. Tale assenza di relazione non fa rientrare le prestazioni di servizi in questione tra quelle indicate alla lettera a), comma 1, dell'articolo 7-*quater* del DPR n. 633 del 1972.”*

Come anticipato, tuttavia, nelle locazioni turistiche (anche se integrate di prestazioni accessorie) non può ragionevolmente ritenersi assente una *“relazione concreta ed effettiva con il bene immobile”*. Pertanto, sotto il profilo territoriale, saranno rilevanti IVA in Italia unicamente le locazioni turistiche di immobili situati nel territorio dello Stato.

3.4. Regime impositivo applicabile

Come anticipato, al fine di determinare il regime IVA (di imponibilità o esenzione) applicabile all'operazione in esame, è necessario verificare se l'attività commerciale eventualmente svolta integri i requisiti di un'attività di gestione immobiliare, ovvero di una prestazione di servizi di tipo alberghiero. Nel primo caso, infatti, troverà applicazione il regime IVA di esenzione, di cui all'art. 10, numero 8) del d.P.R. n. 633 del 1972¹², nel secondo, l'operazione sconterà l'imposta all'aliquota del 10%, ai sensi di quanto disposto dal n. 120 della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

¹¹ Circolare 29 luglio 2011, n. 37/E, paragrafo 3.1.1.

¹² Sulla possibilità che anche la mera locazione di immobili costituisca esercizio di attività commerciale organizzata in forma d'impresa, si veda: circolare 8 maggio 1997, n. 128/E-III-7-353.

Secondo le indicazioni fornite dalla giurisprudenza di legittimità¹³, per l'applicazione dell'aliquota IVA al 10% (in luogo del regime di esenzione) occorre che si verifichino i seguenti due requisiti:

- che il cliente sia "alloggiato";
- che i servizi gli siano resi nell'ambito di una "azienda alberghiera", cioè di una struttura che fornisce alcuni servizi (quali, per esempio la pulizia, i cambi di biancheria, i pasti, etc.) non meramente accessori alla locazione.

In sostanza, l'elemento di discriminazione fra le operazioni locative *tout court* e le prestazioni "alberghiere" secondo la giurisprudenza deve essere individuato nella presenza o meno di forniture di servizi accessori alla mera locazione.

Del resto, con specifico riferimento all'attività di affitta camere, già in passato la Cassazione aveva evidenziato che detta attività "*costituisce esercizio di un'attività economica organizzata al fine dello scambio di beni e servizi, quindi l'affittacamere, con la locazione di camere e la prestazione di servizi accessori aggiuntivi, esercita un'impresa che differisce da quella alberghiera soltanto per le sue modeste dimensioni, ma non per la sua natura ed essenza, atteso che in entrambi i casi l'immobile non è preso in considerazione per se stesso, come oggetto di godimento a titolo locativo, bensì come uno dei beni costituenti l'azienda di natura alberghiera per la realizzazione del fine di lucro proposti dall'esercente.*"¹⁴.

La prassi amministrativa, dal suo canto, ha inizialmente condiviso gli orientamenti manifestati dalla giurisprudenza, assegnando prevalenza alla verifica della sussistenza o meno, nella fattispecie concreta, di servizi accessori alla mera locazione immobiliare¹⁵. Più di recente, tuttavia, sembra che l'Agenzia delle Entrate, nel tracciare la linea di demarcazione fra le attività meramente locative e quelle "alberghiere", preferisca fare rinvio alle disposizioni recate dalla normativa di settore.

Secondo i più recenti interventi di prassi, infatti, affinché le locazioni di immobili abitativi possano essere qualificate attività di tipo turistico-alberghiero e attratte nella specifica normativa IVA prevista per l'attività propria degli alberghi, motel, esercizi di affittacamere,

¹³ Cass. 15 giugno 2001, n. 8129 e, in senso analogo: Cass. 25 agosto 1997, n. 7957; Cass. 6 novembre 2013, n. 24934 e Cass. 20 marzo 2014, n. 6502.

¹⁴ Cass. 25 gennaio 1991, n. 755 e, in senso analogo: Cass. 18 maggio 1993, n. 5632; Cass. 3 dicembre 2002, n. 17167.

¹⁵ In tal senso: nota del Dir. TT.AA. n. 324457 del 4 gennaio 1986; risoluzione 18 aprile 1980, n. 381786; risoluzione 24 settembre 1980, n. 381691 e risoluzione 15 luglio 1977, n. 361700.

case ed appartamenti per vacanze, e simili, è necessario che ricorrano i requisiti a tal fine richiesti dalla normativa regionale di settore.

Infatti, *“l’attività di locazione di immobili ad uso turistico può essere qualificata come attività di prestazione di alloggio nel settore alberghiero se sia qualificabile come tale sulla base della normativa di settore. In tal caso è assoggettata ad Iva, con applicazione dell’aliquota del 10 per cento, ai sensi del n. 120) della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972”*¹⁶. Viceversa, tornerà applicabile il regime IVA di esenzione, riservato alle locazioni di immobili di civile abitazione, qualora dal combinato disposto delle norme regionali di settore e della normativa ordinaria emerga che le prestazioni di alloggio sono prive del carattere “alberghiero”.

La corretta individuazione del regime IVA (di esenzione o imponibilità) applicabile alla fattispecie rileva, inoltre, anche ai fini della deducibilità dell’imposta assoluta a monte, la quale compete esclusivamente nel caso in cui l’attività esercitata sia qualificabile come prestazione di servizi “alberghieri”, resi in regime IVA di imponibilità.

Al verificarsi delle descritte condizioni, la detrazione d’imposta compete, in deroga a quanto disposto dall’art. 19-bis1, lett. i), del d.P.R. n. 633 del 1972, anche con riferimento alle spese sostenute per l’acquisto e/o la manutenzione degli immobili abitativi adibiti all’attività d’impresa che devono considerarsi immobili strumentali (in tutto o in parte, in caso di uso promiscuo), a prescindere dalla loro classificazione catastale.

In proposito è utile ricordare che la Corte di Cassazione ha riconosciuto la detraibilità dell’IVA assoluta su fatture per lavori di ristrutturazione di porzione di immobile avente catastalmente destinazione abitativa (cat. A2), ma in concreto utilizzata per lo svolgimento dell’attività di “affittacamere e case per vacanze”.

Secondo la Corte, infatti, detti immobili andavano qualificati *“come bene strumentale, anche in forza del rilascio di apposita licenza da parte del Comune di San Gimignano, in ottemperanza alla L.R. n. 42 del 2000, come sottolineato dalla corte territoriale. Risulta invece errato il presupposto su cui si fonda il motivo di ricorso, nel senso che il diritto a detrazione sarebbe precluso in ragione della destinazione abitativa del bene, formalmente risultante dalla classificazione catastale, dovendo invece ritenersi decisiva la (pacifica) strumentalità dello stesso rispetto all’attività svolta dal contribuente”*¹⁷.

¹⁶ Circolare 1 marzo 2007, n. 12/E, paragrafo 9 e, in senso analogo, risoluzione 10 agosto 2004, n. 117/E.

¹⁷ Cass. 29 aprile 2015, n. 8628.

In senso analogo, anche la prassi amministrativa ha riconosciuto che gli immobili abitativi, utilizzati dal soggetto passivo nell'ambito di una attività di tipo ricettivo che comporti l'effettuazione di servizi IVA imponibili devono essere trattati alla stregua dei fabbricati strumentali per natura¹⁸.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, *“in conseguenza dell'imponibilità delle prestazioni di alloggio in esame, in coerenza con i principi generali dell'IVA, l'imposta sull'acquisto di beni o servizi afferenti dette tipologie di prestazioni risulta detraibile benché relativa ad unità che sotto l'aspetto catastale si presentano come abitative. Ai fini dell'applicazione dei principi sopra enunciati, occorre, pertanto, verificare, in linea di fatto, se l'immobile abitativo, nel momento in cui sono realizzati i lavori di manutenzione o ristrutturazione, sia già effettivamente utilizzato per lo svolgimento di attività ricettiva, ovvero se a tale utilizzazione risulti inequivocabilmente destinato.”*¹⁹.

4. Quando la locazione immobiliare diventa attività d'impresa: le imposte dirette

Come anticipato, la normativa fiscale non contiene alcuna definizione delle fattispecie negoziali tipicamente utilizzate nelle locazioni turistiche, ma prevede la classificazione dei redditi in virtù delle regole generali e in base a queste individua i criteri necessari alla loro determinazione. Di conseguenza, la corretta individuazione dei modelli impositivi applicabili alle diverse fattispecie di locazioni turistiche ai fini delle imposte dirette, non può prescindere dall'analisi delle caratteristiche dell'attività concretamente svolta, onde poterla inquadrare, sussistendone i presupposti, in una delle categorie reddituali di cui all'art. 6 del Tuir.

Nello specifico, detta indagine va in primo luogo indirizzata a verificare se l'attività svolta configura una pura e semplice locazione di beni immobili (con conseguente produzione di reddito fondiario, ex art. 36 del Tuir), ovvero un'attività commerciale (che, a seconda che sia o meno svolta in via abituale, produrrà reddito diverso, ex art. 67, comma 1, lett. i) del Tuir, o redditi d'impresa, ex art. 55 del Tuir).

4.1. I proventi delle locazioni turistiche come reddito dei fabbricati

Il corretto inquadramento della componente reddituale in esame deve necessariamente prendere le mosse dall'individuazione di quegli elementi concreti della fattispecie idonei a tracciare il confine fra l'esercizio di un'attività di mera locazione immobiliare e l'esercizio di una attività commerciale.

¹⁸ Risoluzione 31 luglio 2007, n. 196/E.

¹⁹ Risoluzione 22 febbraio 2012, n. 18/E.

A tal uopo, è utile ricordare che la risoluzione 31 dicembre 1986, n. 9/1916 ha considerato elemento di discriminazione per la qualificazione reddituale dei proventi derivanti dallo svolgimento di attività di affittacamere la fornitura o meno di “servizi accessori” (quali, per esempio, la consegna o il rinnovo della biancheria, o anche il riassetto dei locali dati in uso), in aggiunta alla locazione immobiliare.

In particolare, si legge nel citato documento di prassi che *“si ritiene che la fornitura, anche abituale, di appartamenti ammobiliati e camere mobiliate verso un determinato corrispettivo, non accompagnata dalla prestazione di servizi accessori, non è idonea ad integrare gli estremi necessari per la configurabilità di una attività imprenditoriale. In effetti in quest’ultima ipotesi la causa giuridico-economica del particolare rapporto che si viene a costituire tra l’affittacamere e il villeggiante è riconducibile alla fattispecie tipica del contratto di locazione con il quale il locatore si obbliga dietro corrispettivo a far godere al locatario ed a tempo determinato, un bene immobile, a nulla influenzando l’eventuale possesso da parte del primo dell’autorizzazione amministrativa prescritta in materia dell’art. 108 del testo unico della legge di pubblica sicurezza”*.

In linea con siffatto orientamento interpretativo, pertanto, qualora la locazione venga effettuata senza la fornitura di servizi accessori, i canoni d’affitto costituiscono un reddito da fabbricati e, di conseguenza, le imposte sui redditi vanno assolte mediante applicazione dei criteri di determinazione del reddito di cui all’art. 37 del Tuir²⁰.

In proposito, tuttavia, è utile sottolineare che affinché ai fini Irpef si configurino dei redditi da fabbricati e non dei redditi d’impresa è altresì necessario che la locazione turistica sia condotta senza organizzazione e professionalità. In caso contrario, infatti, si potrebbe riscontrare l’esistenza di un’impresa, seppure di mera gestione immobiliare e non di prestazioni di servizi “alberghieri”.

Nell’ipotesi in cui la locazione turistica (essendo fornita in assenza di ulteriori “servizi accessori”, nonché senza un’organizzazione in forma d’impresa) produce un reddito da fabbricati, detto reddito può essere assoggettato a tassazione o mediante applicazione del

²⁰ In via incidentale, sempre con riferimento al regime Irpef degli immobili in esame, si osserva che la risoluzione 28 gennaio 2008, n. 18/E ha chiarito che:

- se la locazione turistica produce un reddito fondiario, il proprietario dell’immobile ha diritto (al verificarsi dei presupposti di legge) di usufruire della detrazione Irpef del 36% (di cui all’art. 1 della legge n. 449 del 1997);
- se la locazione turistica integra i requisiti per essere considerata un’attività commerciale e l’immobile è integralmente destinato all’esercizio di detta attività, la detrazione Irpef del 36% non compete;
- se l’immobile viene utilizzato per metà come abitazione personale o familiare, mentre la restante metà viene adibita all’esercizio di attività commerciale, il diritto alla detrazione Irpef del 36% compete solo per il 50% del relativo ammontare.

regime ordinario Irpef, ovvero optando per il regime sostitutivo della cedolare secca, di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 23 del 2011.

La cedolare secca consiste in un regime facoltativo di tassazione, cui può accedere previa opzione il proprietario o il titolare di diritto reale di godimento di unità immobiliari locate ad uso abitativo (e al di fuori del regime d'impresa). In particolare, in applicazione di detto regime, il canone di locazione relativo ai contratti aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo può essere assoggettato, in base alla decisione del locatore, ad un'imposta operata nella forma della cedolare secca, sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione.

Il regime sostitutivo della cedolare secca può senz'altro trovare applicazione anche nei confronti delle locazioni turistiche, ovviamente fermo restando che dette locazioni presentino le caratteristiche necessarie a produrre redditi fondiari e non redditi da attività commerciali, nonché verificando la sussistenza degli altri requisiti soggettivi ed oggettivi per l'applicazione di detto regime sostitutivo.

Peraltro, la cedolare secca può essere invocata anche in presenza di un'attività di intermediazione svolta da agenzie immobiliari²¹, sebbene con modalità differenti a seconda che il rapporto di intermediazione sia un mandato con o senza rappresentanza.

In proposito, si legge nella risposta del Sottosegretario Zanetti a un interrogazione parlamentare²² che, nell'ipotesi di conferimento di mandato con rappresentanza, l'opzione per la cedolare secca può essere effettuata dal titolare dell'immobile, in quanto il contratto di locazione è concluso in nome e per conto del titolare medesimo, il quale assume direttamente obblighi e diritti nei confronti del conduttore. In tal caso, il regime sostitutivo comporta l'esclusione dell'applicazione dell'Irpef per i redditi fondiari derivanti dalla locazione e delle imposte di registro e di bollo dovute sul contratto di locazione.

L'opzione per il regime sostitutivo può essere esercitata anche nel caso in cui l'intermediazione immobiliare avvenga mediante conferimento di mandato senza rappresentanza. In tal caso è necessario *“che l'immobile ad uso abitativo sia locato dall'agenzia immobiliare per finalità abitative a soggetti che non esercitano attività d'impresa, o arti e professioni. Detti presupposti devono essere espressamente previsti nel contratto di mandato stipulato tra proprietario ed agenzia, quale vincolo per l'agenzia*

²¹ In merito alla possibilità di applicare il regime sostitutivo anche in presenza di intermediazione immobiliare, si veda: circolare 1° giugno 2011, n. 26/E.

²² Risposta del Sottosegretario Enrico Zanetti all'interrogazione parlamentare presentata da Daniele Capezzone n. 5-02262 del 12 marzo 2014.

*mandataria.*²³ La cedolare secca, tuttavia, non avrà effetto sostitutivo nei confronti dell'imposta di registro, dal momento che, nel caso di contratto di locazione stipulato dall'agenzia immobiliare in nome proprio, il proprietario dell'immobile non assume la qualifica di parte negoziale²⁴. L'opzione per la cedolare secca, inoltre, dovrà essere effettuata dal proprietario dell'immobile in sede di dichiarazione dei redditi.

Infine, il regime sostitutivo della cedolare secca non può trovare applicazione nel caso in cui il proprietario dell'immobile stipuli un contratto di locazione con l'agenzia immobiliare così che questa regoli i rapporti con i successivi acquirenti del servizio con contratti di sub locazione. In tale ultima ipotesi, infatti, mancherebbero i presupposti soggettivi necessari all'applicazione del regime sostitutivo, posto che il locatario dell'immobile sarebbe un soggetto esercente attività d'impresa.

4.2. I proventi delle locazioni turistiche come redditi da attività commerciali

Si è detto che la prestazione di servizi accessori, integrativi del mero contratto di locazione, costituisce, secondo la prassi amministrativa, l'elemento di discriminazione al fine di qualificare i relativi proventi non più come redditi di fabbricati ma come redditi derivanti da attività commerciali.

Di conseguenza, l'affitto di camere ammobiliate o appartamenti con prestazione di servizi accessori (quali, per esempio, la consegna e il cambio della biancheria e il riassetto del locale), configura un'attività commerciale. I proventi derivanti dall'esercizio di detta attività commerciale potranno a loro volta essere qualificati come redditi diversi (qualora l'attività risulti essere occasionale), ovvero come redditi d'impresa (qualora detta attività venga esercitata in via abituale e sia organizzata in forma d'impresa).

Le prestazioni di servizi "alberghieri", infatti, non rientrano fra le attività economiche elencate dall'art. 2195 del C.c., pertanto, ai sensi di quanto disposto dall'art. 55 del Tuir, affinché possa configurarsi un'attività d'impresa, è necessario riscontrare la sussistenza di un'organizzazione di capitale e lavoro di tipo imprenditoriale (art. 55 del Tuir).

Fermo restando quanto precede, con riferimento al requisito dell'abitudine, è utile ricordare i chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria con la risoluzione n. 9/1916 del 1986. In

²³ Risposta del Sottosegretario Enrico Zanetti all'interrogazione parlamentare presentata da Daniele Capezzone n. 5-02262 del 12 marzo 2014.

²⁴ In proposito, si rammenta che l'obbligo di registrazione in termine fisso non opera, ai sensi dell'art. 2-bis della Tariffa, parte II, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 per i contratti di locazione non formati per atto pubblico o scrittura privata autenticata di durata non superiore a 30 giorni complessivi nell'anno.

detta sede, infatti, è stato evidenziato che *“il requisito della professionalità abituale – il quale implica il compimento, sebbene discontinuo di una serie ripetuta di atti per la produzione o lo scambio di beni e di servizi - assume decisiva rilevanza agli effetti fiscali in quanto costituisce l'elemento distintivo tra i redditi derivanti da attività commerciali, la cui determinazione viene effettuata in base ai principi propri del reddito d'impresa di cui agli artt. 51 e seguenti del D.P.R. n. 597/1973 e quelli derivanti da attività occasionali regolati dall'art. 77 dello stesso decreto.”*²⁵.

Qualora l'attività commerciale venga svolta in modo occasionale, i proventi derivanti dalla locazione turistica (integrata con la prestazione di servizi accessori) costituiscono redditi diversi che vanno determinati come differenza fra l'ammontare dei corrispettivi delle prestazioni di alloggio percepiti e le spese inerenti la loro produzione (art. 67, comma 1, lett. i) e art. 71, comma 2, del Tuir). Viceversa, nel caso in cui l'attività commerciale di locazione turistica venga svolta con abitualità ed un'organizzazione in forma d'impresa, i proventi derivanti dalla locazione turistica integrano redditi d'impresa, che vanno determinati facendo corretta applicazione delle relative disposizioni recate dal Testo unico delle imposte sui redditi (articoli da 55 a 66 del Tuir).

A tale ultimo proposito, va osservato che, in via generale, gli immobili catastalmente classificati come “abitativi” (categorie da A/1 a A/11, escluso A/10) posseduti da imprese sono considerati immobili patrimoniali, con conseguente indeducibilità delle spese di gestione e funzionamento degli stessi (art. 90 del Tuir).

Il regime fiscale di detti immobili, tuttavia, cambia qualora i medesimi, seppur abitativi per natura, divengano strumentali per destinazione. Pertanto, gli immobili oggetto di locazioni turistiche organizzate in forma d'impresa, essendo strumentali per destinazione, concorrono a formare il reddito d'impresa in base a costi e ricavi²⁶.

5. Il regime forfetario

Qualora la locazione turistica integri l'esercizio di un'attività d'impresa, seppur di modeste dimensioni, potrebbe risultare una scelta efficiente quella per l'applicazione del c.d. “regime forfetario”, introdotto dall'art. 1, commi da 54 a 89, della l. n. 190 del 2014 (legge di stabilità 2015), con efficacia a partire dal 1° gennaio 2015, poi significativamente modificato dall'art. 1, commi da 111 a 113, della l. n. 208 del 2015 (legge di stabilità 2016).

²⁵ In senso analogo: risoluzione 15 luglio 1977, n. 361700, risoluzione 18 aprile 1980, n. 381786 e risoluzione 29 settembre 1980, n. 381691, circolare 16 giugno 1987, n. 13 e risoluzione 13 ottobre 2000, n. 155/E-158584.

²⁶ In senso analogo: risoluzione 26 febbraio 2002, n. 55/E.

Il regime forfetario è di fatto il regime “naturale” per quei soggetti che esercitano un’attività di impresa, arte o professione in forma individuale, che sono in possesso dei requisiti stabiliti dalla legge e non incorrono in una delle cause di esclusione. Peraltro, anche coloro che già svolgono un’attività economica possono scegliere di accedere a detto regime.

Tale regime, oltre a prevedere rilevanti semplificazioni ai fini IVA e contabili, consente la determinazione forfetaria del reddito da assoggettare a un’unica imposta in sostituzione di quelle ordinariamente previste, nonché di accedere ad un regime contributivo opzionale per le imprese.

Il reddito imponibile si determina applicando all’ammontare dei ricavi o dei compensi percepiti un coefficiente di redditività diversificato a seconda del codice ATECO di riferimento. Sul reddito così quantificato si applica un’unica imposta, nella misura del 15%, sostitutiva delle imposte sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell’IRAP. Inoltre, con l’intento di favorire ulteriormente le nuove iniziative economiche, il legislatore con la legge di stabilità per il 2016, ha stabilito che (a decorrere da tale esercizio) il reddito determinato con i criteri illustrati sia assoggettato ad un’imposta sostitutiva del 5% per i primi 5 anni di attività.

Ai fini IVA, coloro che applicano il regime forfetario non devono addebitare l’imposta in fattura ai propri clienti, al contempo, tuttavia, perdendo il diritto alla detrazione dell’imposta assolta sugli acquisti.

Oltre alle agevolazioni sostanziali brevemente richiamate, l’adozione del regime forfetario comporta una serie di semplificazioni in ordine agli adempimenti formali. In riferimento alle imposte dirette, i contribuenti che applicano il regime forfetario sono esonerati dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili, non sono assoggettati agli studi di settore o ai parametri e non operano le ritenute alla fonte. Sul fronte IVA, inoltre, sono esonerati dalla registrazione dei corrispettivi, delle fatture emesse e ricevute, non sono tenuti alla liquidazione e versamento dell’imposta, non sono obbligati a presentare la dichiarazione annuale e non devono comunicare all’Agenzia delle Entrate le operazioni rilevanti (il cd. “spesometro”), né quelle effettuate nei confronti di operatori economici stabiliti in Paesi *black list*.

Così brevemente riassunto il regime agevolativo in esame, è opportuno segnalare che, dall’analisi condotta in ordine alla prassi amministrativa e agli interventi giurisprudenziali resi in materia di locazioni turistiche è emersa una crescente attenzione al fenomeno in esame. In vero, sembrerebbe che l’Amministrazione finanziaria, per evidenti motivi di contenimento di

fenomeni legati ad un'evasione *tout court* da parte di alcuni operatori del settore, sia particolarmente attenta ad attrarre tali attività nel concetto di reddito di impresa, ricorrendone i relativi presupposti.

Tuttavia, posto che il discrimine fra una locazione turistica imprenditoriale ed una non imprenditoriale non sempre risulta di facile individuazione (essendo rimesso alla valutazione dei singoli elementi fattuali che caratterizzano la fattispecie e che possono essere soggetti a modifiche temporali), in caso di situazioni "di confine" senz'altro sarebbe preferibile esercitare in partenza una scelta di tipo imprenditoriale, adottando ai fini fiscali il descritto regime forfetario. In tal modo, ci si porrebbe al riparo da possibili contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, senza peraltro necessariamente dover subire un più elevato carico fiscale.

Infatti, dal confronto tra il carico fiscale complessivo dei soggetti "non imprenditori", che assoggettano i proventi della locazione turistica ad aliquota Irpef progressiva (come redditi da fabbricati o come redditi diversi) e quello dei soggetti imprenditori, aderenti al regime forfetario, si rileva come probabilmente come questi ultimi siano incisi dalle imposte in misura inferiore.

Basti, a tal proposito, riflettere sul fatto che l'allegato n. 4 all'art. 1, comma 54 lett. a), della legge di stabilità 2015 prevede per le "Attività dei servizi di alloggio e ristorazione" un coefficiente di redditività del 40% sui ricavi, da ritenersi più che congruo rispetto ai costi medi effettivamente sostenuti nel settore. Su tale imponibile, come si è detto, verrebbe applicata unicamente un'imposta sostitutiva ad aliquota del 15%, peraltro ridotta al 5% per i primi cinque annidi attività.

La scelta di tipo imprenditoriale, inoltre, non comporterebbe un aggravio dei costi neppure in capo agli utilizzatori dei servizi. La scelta del regime forfetario, infatti, comporta il non addebito l'IVA al consumatore finale, così come avviene per i soggetti "non imprenditori", equiparando il prezzo del servizio e quindi evitando alterazioni del mercato e della concorrenza su tale versante.

Infine, la scelta per l'esercizio della locazione turistica in forma imprenditoriale potrebbe consentire anche una più semplice gestione dell'attività anche sotto il profilo della regolamentazione amministrativa della stessa.

In proposito, si cita a mero titolo esemplificativo il Regolamento 7 agosto 2015 n. 8 adottato dalla Regione Lazio, il quale all'art. 3 demanda ai Comuni, limitatamente ai periodi di minor flusso turistico ed in considerazione del numero complessivo dei posti letto offerto dalle

strutture alberghiere ed extralberghiere insistenti in zone urbane ad alta concentrazione di strutture ricettive, la facoltà di prevedere specifici periodi di chiusura.

Ebbene, tale possibile limitazione temporale allo svolgimento dell'attività di locazione turistica non troverebbe applicazione nei confronti dei soggetti che hanno scelto il regime d'impresa. Infatti, la disposizione *de qua*, per espressa previsione normativa, si applica esclusivamente alle strutture che svolgono attività ricettiva in forma non imprenditoriale.



LE VERIFICHE TRIMESTRALI DI CASSA DELL'ORGANO DI REVISIONE NEGLI ENTI LOCALI

Laura Pascarella e Manuela Sodini

Sommario: 1. Introduzione. – 2. Gli agenti contabili. – 3. Le verifiche di cassa. – 4. L'anticipazione di tesoreria. – 5. La contabilizzazione dell'anticipazione di tesoreria. – 6. Il limite all'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria. Le interpretazioni della giurisprudenza contabile. – 7. Le entrate vincolate.

1. Introduzione

Il Capo V del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, recante “Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali”, nell'ambito degli adempimenti e delle verifiche contabili prescrive all'organo di revisione economico-finanziaria dell'ente:

- di effettuare la verifica ordinaria di cassa, del tesoriere e degli altri agenti contabili¹ con cadenza trimestrale (art. 223, comma 1);
- di intervenire alla verifica straordinaria di cassa, a seguito del mutamento della persona del sindaco, del presidente della provincia, del sindaco metropolitano e del presidente della comunità montana (art. 224).

In sede di verifica particolare attenzione deve essere posta in relazione agli agenti contabili, quali soggetti deputati alle riscossioni ed al versamento degli introiti secondo la cadenza stabilita dal regolamento di contabilità dell'ente². È, pertanto, di primaria importanza l'identificazione degli agenti contabili, siano essi interni o esterni, a denaro o a materia, di diritto o di fatto.

La verifica è tesa a riscontrare la correttezza nello svolgimento delle procedure contabili, in termini di regolarità dell'aggiornamento, di scritture eseguite, accertando la riconciliazione tra la giacenza di diritto (risultante dalle scritture annotate) con la giacenza di fatto (risultante dalla materiale conta fisica del denaro, dei valori e dei beni giacenti).

2. Gli agenti contabili

Agente contabile è colui che, nello svolgimento dell'attività, si trova ad essere coinvolto nel maneggio di denaro, beni e valori di pertinenza pubblica, può essere persona giuridica o fisica che, per contratto (agenti esterni, quale il tesoriere) o per compiti di servizio inerenti al rapporto di lavoro già in atto con l'ente (agenti interni, quale l'economista), è preposta allo svolgimento ed

¹ L'economista, il consegnatario di beni e ogni altro agente contabile che abbia maneggio di pubblico denaro o sia incaricato della gestione dei beni degli enti locali, nonché coloro che si ingeriscano negli incarichi attribuiti a detti agenti (artt. 233 e 93, c. 2, T.U.E.L.).

² Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, Allegato 4/2 D.Lgs n. 118/2011.

alla cura delle operazioni previste e regolate dalle speciali norme di contabilità dell'ente, sulla base dei principi generali della materia³, nonché incaricata della custodia di beni o valori (agenti a materia) o del maneggio di denaro (agenti a denaro) dell'ente locale stesso.

La nozione di agente contabile contenuta nel T.U.E.L. è integrata dai principi desumibili dalla normativa sulla contabilità dello Stato (R.D. n. 827/1924 e R.D. n. 440/1923), in particolare si richiama l'art. 178 del R.D. 23 maggio 1924, n. 827, recante il "Regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato", in forza del quale sotto la denominazione di agenti contabili dell'amministrazione si comprendono:

- a) gli agenti che con qualsiasi titolo sono incaricati, a norma delle disposizioni organiche di ciascuna amministrazione di riscuotere le varie entrate dello Stato e di versarne le somme nelle casse del tesoro;
- b) i tesorieri che ricevono nelle loro casse le somme dovute allo Stato, o le altre delle quali questo diventa debitore, eseguono i pagamenti delle spese per conto dello Stato, e disimpegnano tutti quegli altri servizi speciali che sono loro affidati dal ministro delle finanze o dal direttore generale del tesoro;
- c) tutti coloro che, individualmente ovvero collegialmente, come facenti parte di consigli di amministrazione per i servizi della guerra e della marina e simili, hanno maneggio qualsiasi di pubblico danaro, o sono consegnatari di generi, oggetti e materie appartenenti allo Stato;
- d) gli impiegati di qualsiasi amministrazione dello Stato cui sia dato speciale incarico di fare esazioni di entrate di qualunque natura e provenienza;
- e) tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, prendono ingerenza negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti e riscuotono somme di spettanza dello Stato.

In base agli artt. 610 e 611 del Regolamento il conto è reso alla Corte entro tre mesi successivi alla chiusura dell'esercizio.

L'art. 233 del T.U.E.L. dispone che *“entro il termine di 30 giorni dalla chiusura dell'esercizio finanziario, l'economista, il consegnatario di beni e gli altri soggetti di cui all'art. 93, comma 2, rendono il conto della propria gestione all'ente locale il quale lo trasmette alla competente sezione giurisdizionale della Corte dei conti entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto”*.

Stesse modalità e termini sono previsti dall'art. 226 T.U.E.L. per il Tesoriere.

³ Cfr. Lodovico Principato, *Corso di formazione per magistrati delle Sezioni Giurisdizionali e delle Procure Regionali*, marzo 2004.

Sull'argomento è recentemente intervenuta la Corte dei Conti, Sezione Giurisdizionale per la Toscana, con sentenza n. 117/2016, precisando che ai sensi dell'art. 6, comma 1, del D.P.R. n. 254/2001, recante "Regolamento concernente le gestioni dei consegnatari e dei cassieri delle amministrazioni dello Stato", *"gli agenti che ricevono in consegna i beni mobili dello Stato sono denominati consegnatari i quali, in relazione alle modalità di gestione e di rendicontazione ed alle conseguenziali responsabilità, assumono la veste, rispettivamente, di agenti amministrativi per debito di vigilanza e di agenti contabili per debito di custodia."*

Puntualizza in proposito il Collegio che *"mentre il debito di 'custodia' caratterizza, in linea di massima, il consegnatario incaricato di gestire un deposito o magazzino alimentato direttamente dalla produzione o dall'acquisizione in stock di beni mobili destinati a ricostituire le scorte operative delle varie articolazioni dell'amministrazione di appartenenza, il debito di 'vigilanza' invece connota l'azione del consegnatario, presso ciascuna articolazione funzionale dell'amministrazione, competente alla sorveglianza sul corretto impiego dei beni dati in uso agli utilizzatori nonché circa la gestione delle scorte operative di beni assegnati all'ufficio e destinati all'uso."*

La sentenza conclude affermando che nessun obbligo di rendicontazione è dovuto alla Sezione giurisdizionale regionale della Corte dei Conti dei beni assoggettati a debito di vigilanza.

Ai fini dell'attività di verifica attribuita dal T.U.E.L. all'organo di revisione economico-finanziaria in relazione agli agenti contabili, assume particolare rilievo la distinzione tra agenti cd. di diritto e agenti cd. di fatto.

Di norma, infatti, il conferimento della qualifica di agente contabile è attribuito mediante un atto formale (atto amministrativo o contratto)⁴, tuttavia non mancano ipotesi di soggetti che, pur in assenza di una formale investitura nelle funzioni contabili, prendano comunque ingerenza nella riscossione di somme di spettanza dell'erario. Alla stregua degli agenti di diritto, gli agenti contabili di fatto ricadono sotto la vigilanza dell'amministrazione comunale e sono sottoposti al controllo giurisdizionale della Corte dei Conti.

Sono agenti contabili di fatto, ad esempio, il concessionario della riscossione⁵ in caso di cessazione del contratto di concessione, qualora continui a riscuotere i tributi o, i gestori delle

⁴ Ai sensi dell'art. 233, c. 2, lett. a), T.U.E.L., l'agente contabile allega al conto annuale della gestione il relativo provvedimento di legittimazione alla gestione.

⁵ Sent. n. 272/2013, Corte dei Conti, Sezione giurisdizionale per la regione Sardegna.

strutture recettive⁶ normativamente preposti alla riscossione dell'imposta di soggiorno, di cui all'art. 4 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

Sono agenti contabili interni ad esempio l'economista, gli agenti di polizia municipale, gli uffici demografici, il responsabile del magazzino e gli altri consegnatari di beni mobili.

È da considerare agente contabile esterno il tesoriere.

Gli agenti contabili indipendenti dalla loro tipologia⁷:

- sono soggetti alle operazioni di parificazione e dunque al riscontro della corrispondenza tra il rendiconto dell'agente e le scritture dell'ente. L'operazione di "parificazione" consiste nella verifica dell'avvenuto rispetto delle norme previste dall'ordinamento e dal regolamento di contabilità dell'ente e nella corrispondenza delle risultanze del rendiconto con quelle della contabilità dell'ente⁸. Il Rendiconto del Tesoriere ha lo scopo di rendicontare la gestione di cassa evidenziando, distinti per residuo e competenza, gli incassi ed i pagamenti dallo stesso registrati;

- ai sensi degli artt. 226 e 233 T.U.E.L. sono tenuti a rendere il conto della propria gestione all'ente il quale provvede a trasmetterlo alla competente sezione giurisdizionale della Corte dei Conti entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto⁹.

Di seguito si riporta una possibile classificazione degli agenti contabili.

Tav. 1

Agenti contabili interni (es. economista, agenti della polizia municipale, ufficio anagrafe, ecc.)	- sono soggetti alle operazioni di parificazione e dunque al riscontro della corrispondenza tra il rendiconto dell'agente e le scritture dell'ente;
Agenti contabili esterni (es. tesoriere)	
Agenti contabili di diritto (per legittima investitura)	

⁶ Sul punto, cfr. Corte dei Conti, Sezione Regionale di Controllo per il Veneto, deliberazione n. 19/2013, "i gestori delle strutture ricettive, relativamente alla riscossione dell'imposta di soggiorno, possano essere considerati agenti contabili 'di fatto', stante che il maneggio e la custodia di denaro o di valori di pertinenza dell'erario pubblico, anche al di fuori di una legittima investitura, implica comunque l'assunzione della qualifica di agente contabile e l'assoggettamento alla relativa disciplina da parte di chi li svolge" e, anche, Trib. Firenze Pen., 2 febbraio 2016 n. 241, "la dottrina ha chiarito come l'albergatore debba essere considerato, riguardo alla riscossione dell'imposta di soggiorno, un agente della riscossione e non un sostituto d'imposta né un responsabile d'imposta. Da quanto precede deriva che in caso di mancato versamento dell'imposta riscossa, egli debba rispondere di peculato."

⁷ "Agli stessi obblighi sono sottoposti tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, si ingeriscono, di fatto, negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti". Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, Allegato 4/2 D.Lgs. n. 118/2011.

⁸ Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, Allegato 4/2 D.Lgs. n. 118/2011.

⁹ Ai sensi dell'art. 226 T.U.E.L. il conto del tesoriere è redatto su modello di cui all'allegato n. 17 al D.Lgs. 118/2011. Gli allegati 17/2 e 17/3 al D.Lgs. 118/2011 sono sostituiti, rispettivamente, dai prospetti di cui agli allegati C e D del Decreto del 20.05.2015

Agenti contabili di fatto (coloro che maneggiano denaro pubblico in assenza di un formale atto di investitura)	- ai sensi degli artt. 226 e 233 T.U.E.L. sono tenuti a rendere il conto della propria gestione all'ente il quale provvede a trasmetterlo alla competente sezione giurisdizionale della Corte dei Conti entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto.
Agenti contabili a denaro (che gestiscono moneta)	
Agenti contabili a materia (che gestiscono cose)	

3. Le verifiche di cassa

Le verifiche di cassa, ordinarie e straordinarie, sono finalizzate a riscontrare che i risultati dell'attività gestoria siano ricollegabili, in modo certo, chiaro e continuativo, con le scritture elementari e generali tenute dalla ragioneria dell'ente.¹⁰

Con circolare n. 5 del 21 gennaio 1997, la Ragioneria Generale dello Stato, consapevole dell'importanza che riveste il regolare andamento delle gestioni degli Enti pubblici anche ai fini del coordinamento della finanza pubblica, ha impartito ai revisori istruzioni dettagliate circa le modalità operative di esecuzione dell'attività di controllo amministrativo-contabile affidata all'organo di revisione economico-finanziaria.

In riferimento alle verifiche di cassa, la Ragioneria ha quindi, innanzitutto, individuato i requisiti che devono caratterizzare l'attività del revisore:

- istantaneità: la verifica deve essere riferita ad un determinato e preciso momento della gestione;
- collegialità: qualora la revisione sia affidata a un organo collegiale¹¹, eventuali attività di ispezione e controllo eseguite dal singolo revisore hanno, necessariamente, mera natura istruttoria e referente a quella collegiale;
- periodicità: gli accertamenti devono essere effettuati con cadenza trimestrale (art. 223 T.U.E.L.);
- universalità: la verifica deve riguardare la gestione delle disponibilità numerarie dovunque e comunque depositate e a qualunque titolo possedute;
- obiettività e veridicità: gli accertamenti devono scaturire da elementi e atti scritti (corredati delle formalità di garanzia) reperiti in loco o forniti da agenti esterni.

Quanto, poi, all'aspetto operativo, la verifica di cassa si sviluppa attraverso le seguenti fasi:

¹⁰ Cfr. Lodovico Principato, op. cit..

¹¹ Ai sensi dell'art. 234 del T.U.E.L., l'organo di revisione economico-finanziario si compone di tre membri, salvo nei comuni con popolazione inferiore a 15.000 abitanti, nei quali l'incarico è attribuito a un revisore unico.

- individuazione dei responsabili della gestione della 'cassa'¹²;
- acquisizione di un'attestazione (mappa) circa i c/c aperti presso il sistema bancario e postale e presso le Tesorerie dello Stato (numero, oggetto, agenti abilitati e sostituti, ecc.);
- esame delle convenzioni disciplinanti il servizio di cassa o di tesoreria e della loro regolare sussistenza;
- verifica delle modalità di acquisizione delle entrate e dell'erogazione delle uscite;
- verifica dei sistemi contabili in uso per la contabilizzazione delle entrate e delle uscite;
- riscontro delle risultanze contabili emergenti dalle scritture (giornale di cassa - situazione di diritto) con quelle fornite dal sistema bancario e postale e dalle Tesorerie dello Stato (situazione di fatto);
- accertamento della concordanza tra la situazione di diritto e quella di fatto attraverso la somma algebrica (c.d. riconciliazione) delle partite sospese (titoli di riscossione e di pagamento inestinti, riscossioni e pagamenti non contabilizzati, accreditamenti ed addebitamenti eseguiti dall'Istituto di credito cassiere e non contabilizzati nelle scritture dell'ente ecc.);
- formalizzazione della verifica di cassa (verbale).

L'azione di controllo dovrà, inoltre, essere estesa agli eventuali conti correnti postali di cui gli enti possono avvalersi per l'espletamento di particolari servizi.

4. L'anticipazione di tesoreria

Nell'ambito delle verifiche trimestrali prescritte dall'art. 223 del T.U.E.L. ricade anche quella relativa all'utilizzo da parte dell'ente dell'anticipazione di tesoreria, con il fine di controllare che la stessa sia assunta nei limiti di cui all'art. 222 del T.U.E.L..

La deliberazione n. 23 del 15 settembre 2014 della Corte dei Conti, Sezione delle Autonomie, ribadisce ed evidenzia il ruolo dell'organo di revisione nel controllo dell'anticipazione di tesoreria, che in sede di verifiche di cassa deve verificare il rispetto dei limiti ed in caso di superamento della soglia di legge provvedere alla segnalazione alla magistratura contabile.

L'anticipazione di tesoreria, in base all'art. 222 del T.U.E.L., viene concessa dall'istituto di credito al quale è affidato il servizio di tesoreria su richiesta dell'ente corredata dalla deliberazione di giunta. L'anticipazione non può superare il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate dei primi tre titoli risultanti dal rendiconto relativo al penultimo anno precedente.

¹² Tale attività preliminare consiste nell'identificare tutti gli agenti contabili, di diritto e di fatto, accertandone, altresì, la presenza nella relativa anagrafe detenuta dall'ente.

L'art. 1, comma 738, della Legge n. 208/2015 (L. Stabilità 2016) ha esteso fino al 31 dicembre 2016 l'innalzamento da tre a cinque dodicesimi del limite massimo concedibile agli enti locali. La proroga si pone sulla scia di altri provvedimenti legislativi, che al fine di contrastare i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, hanno di anno in anno, fin dal 2013, concesso agli enti locali di elevare il limite massimo di ricorso alle anticipazioni di tesoreria, portandolo a cinque dodicesimi delle entrate accertate dei primi tre titoli, contro i tre dodicesimi previsti dall'art. 222 del T.U.E.L.¹³

Il D.Lgs. n. 231/2002, recante l'attuazione della direttiva 2000/35/CE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, all'art. 4 stabilisce l'obbligo per il debitore di pagare entro trenta giorni dalla data di ricevimento della fattura o dalla data di ricevimento delle merci o dalla data di prestazione dei servizi.¹⁴

In linea al predetto decreto si pone il nuovo Codice dei Contratti Pubblici (D.Lgs. n. 50/2016) che all'art. 38 richiede espressamente il rispetto dei tempi per il pagamento di imprese e fornitori secondo la normativa vigente.

Come ben noto, la finanza pubblica si contraddistingue per cronici ritardi nei pagamenti, secondo la Relazione annuale di Banca d'Italia presentata lo scorso 31 maggio in relazione ai tempi medi di pagamento le amministrazioni pubbliche hanno impiegato mediamente nel 2015 circa 115 giorni, nel 2014 oltre 120 giorni, raggiungendo un picco di quasi 200 giorni nel 2010. La nuova contabilità armonizzata dovrebbe agevolare una corretta programmazione della spesa, evitando l'accrescimento di entrate di difficile esazione, il cui mancato incasso, negli anni, ha generato tensioni di cassa traducendosi in inevitabili ritardi nei pagamenti, incrementando la

¹³ Dall'analisi dei dati acquisiti fino al 31 dicembre 2015, risulta che hanno richiesto anticipazioni di liquidità, rispettivamente, 1.330 enti per il 2013 e 774 enti nel 2014. Gli importi richiesti sono stati, complessivamente, 2.975.557.554 euro per il 2013 e 2.257.992.790 euro per il 2014. Di rilievo risulta il fatto che gli enti della Campania hanno assorbito, da soli, nel 2013 il 38% delle risorse e, nel 2014, il 45,4%. Tra gli enti delle Regioni del Nord-Italia, quelli del Piemonte hanno drenato circa il 10% delle risorse, sia nel 2013, che nel 2014. Corte dei Conti, Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 8/2016, Relazione sulla gestione finanziaria degli Enti locali esercizio 2014.

¹⁴ Art. 4, co. 2, D.Lgs. n. 231/2002: *“Il periodo di pagamento non può superare i seguenti termini:*

a) trenta giorni dalla data di ricevimento da parte del debitore della fattura o di una richiesta di pagamento di contenuto equivalente. Non hanno effetto sulla decorrenza del termine le richieste di integrazione o modifica formali della fattura o di altra richiesta equivalente di pagamento;
b) trenta giorni dalla data di ricevimento delle merci o dalla data di prestazione dei servizi, quando non è certa la data di ricevimento della fattura o della richiesta equivalente di pagamento;
c) trenta giorni dalla data di ricevimento delle merci o dalla prestazione dei servizi, quando la data in cui il debitore riceve la fattura o la richiesta equivalente di pagamento è anteriore a quella del ricevimento delle merci o della prestazione dei servizi;
d) trenta giorni dalla data dell'accettazione o della verifica eventualmente previste dalla legge o dal contratto ai fini dell'accertamento della conformità della merce o dei servizi alle previsioni contrattuali, qualora il debitore riceva la fattura o la richiesta equivalente di pagamento in epoca non successiva a tale data.”.

mole dei residui passivi. Oltre a questo, l'abbandono del patto di stabilità interno con la sostituzione del pareggio di bilancio dovrebbe consentire lo sblocco dei pagamenti.¹⁵

È in questo quadro che devono essere lette le disposizioni normative che si sono succedute¹⁶ innalzando il tetto dell'anticipazione di tesoreria da tre a cinque dodicesimi al fine di agevolare gli enti a liberarsi dai propri debiti commerciali e rispettare i tempi di pagamento di cui al D.Lgs. n. 231/2002.

L'anticipazione di tesoreria prevista dall'art. 222 del T.U.E.L. che sembra derogare alla c.d. "golden rule" di cui all'art. 119, ultimo comma, della Costituzione, secondo cui Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni non possono ricorrere ad intermediari creditizi per il finanziamento della spesa corrente¹⁷, in realtà ha natura di anticipazione, non potendo rappresentare la fonte di finanziamento di nuove spese, ma soltanto la risorsa per il pagamento di debiti pregressi.

La corretta contabilizzazione dell'anticipazione di tesoreria¹⁸ assume un ruolo centrale, dovendo evitare che il suo utilizzo possa distrarre somme verso altre finalità con l'effetto non secondario di espandere la spesa. In sede di verifica di cassa, l'organo di revisione è chiamato ad esercitare un controllo puntuale ed efficace dell'anticipazione utilizzata dall'ente anche al fine di monitorare gli equilibri.

Ancora, una verifica in corso d'esercizio degli utilizzi e del rispetto del limite può prevenire controlli della Corte dei Conti su possibili irregolarità riscontrabili dai questionari di cui alla all'art. 1, commi 166 e segg., L. n. 266/2005 che dedicano una parte all'analisi dell'anticipazione di tesoreria.

5. La contabilizzazione dell'anticipazione di tesoreria

Il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, Allegato n. 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011, precisa che ai sensi dell'art. 3, comma 17, della L. n. 350/2003¹⁹, le anticipazioni

¹⁵ Per un maggiore approfondimento si veda Fondazione Nazionale Commercialisti, Osservatorio Enti Locali del 30 maggio 2016 "Il pareggio di bilancio in sostituzione del patto di stabilità".

¹⁶ Art. 1, co. 9, D.L. n. 35/2013; art. 1, co. 12, D.L. n. 133/2013; art. 2, co. 3-bis, D.L. n. 4/2014, convertito con modificazioni dalla L. n. 50/2014; art. 1, co. 542, L. n. 190/2014; art. 1, co. 738, L. n. 208/2015.

¹⁷ I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni "possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento".

¹⁸ Corte dei Conti, Sezione delle Autonomie, Audizione 22 ottobre 2015.

¹⁹ "Per gli enti di cui al comma 16" (le regioni a statuto ordinario, gli enti locali, le aziende e gli organismi di cui agli articoli 2, 29 e 172, comma 1, lettera b), del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, ad eccezione delle società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici), "costituiscono indebitamento, agli effetti dell'art. 119, sesto comma, della Costituzione, l'assunzione di mutui, l'emissione di prestiti obbligazionari, le cartolarizzazioni relative a flussi futuri di entrata, a crediti e ad attività finanziarie e non

di cassa erogate dal tesoriere non costituiscono debito dell'ente, *“in quanto destinate a fronteggiare temporanee esigenze di liquidità”*. Questo significa che l'anticipazione consente di far fronte a spese già finanziate, ma non può costituire il finanziamento di una nuova spesa. In base al principio contabile le anticipazioni sono destinate ad essere chiuse entro l'esercizio, infatti *“alla data del 31 dicembre, l'ammontare delle entrate accertate e riscosse derivanti da anticipazioni deve corrispondere all'ammontare delle spese impegnate e pagate per la chiusura delle stesse”*.

Le entrate che derivano dalle anticipazioni di tesoreria e le corrispondenti spese per il rimborso delle stesse sono contabilizzate nel rispetto del principio contabile generale n. 4 dell'integrità, secondo cui le entrate devono essere iscritte al lordo delle spese sostenute per la riscossione e, allo stesso modo, le spese devono essere iscritte al lordo delle correlate entrate, senza compensazioni di partite.

Per dare piena attuazione al principio dell'integrità e consentire la contabilizzazione al lordo, il principio contabile generale della competenza finanziaria n. 16 esclude dal rispetto del vincolo autorizzatorio i rimborsi per le anticipazioni di tesoreria. Infatti, le previsioni del bilancio non costituiscono un limite per i rimborsi delle anticipazioni di cassa.²⁰

In base al principio contabile applicato della contabilità finanziaria, l'anticipazione attivata può essere esposta al 31 dicembre nel rendiconto al netto dei relativi rimborsi.

Tenuto anche conto della possibilità di iscrivere nel rendiconto l'anticipazione al netto, l'organo di revisione deve verificare durante tutto l'esercizio gli utilizzi ed il rispetto del limite che per effetto dell'iscrizione al netto potrebbe essere di non immediata evidenza.²¹

finanziarie, l'eventuale somma incassata al momento del perfezionamento delle operazioni derivate di swap (cosiddetto upfront), le operazioni di leasing finanziario stipulate dal 1° gennaio 2015, il residuo debito garantito dall'ente a seguito della definitiva escussione della garanzia. Inoltre, costituisce indebitamento il residuo debito garantito a seguito dell'escussione della garanzia per tre annualità consecutive, fermo restando il diritto di rivalsa nei confronti del debitore originario. Dal 2015, gli enti di cui al comma 16 rilasciano garanzie solo a favore dei soggetti che possono essere destinatari di contributi agli investimenti finanziati da debito e per le finalità definite dal comma 18. Non costituiscono indebitamento, agli effetti del citato art. 119, le operazioni che non comportano risorse aggiuntive, ma consentono di superare, entro il limite massimo stabilito dalla normativa statale vigente, una momentanea carenza di liquidità e di effettuare spese per le quali è già prevista idonea copertura di bilancio”.

²⁰ Art. 164 T.U.E.L.: *“Il bilancio di previsione finanziario ha carattere autorizzatorio, costituendo limite, per ciascuno degli esercizi considerati:*

a) agli accertamenti e agli incassi riguardanti le accensioni di prestiti;

b) agli impegni e ai pagamenti di spesa. Non comportano limiti alla gestione le previsioni riguardanti i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria e le partite di giro.” Art. 185 T.U.E.L.: *“Gli ordinativi di pagamento sono disposti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di cassa, salvo i pagamenti riguardanti il rimborso delle anticipazioni di tesoreria”*

²¹ *“Nel rendiconto generale è possibile esporre il saldo al 31 dicembre dell'anticipazione attivata al netto dei relativi rimborsi. In allegato si dà conto di tutte le movimentazioni effettuate nel corso dell'esercizio sui capitoli di entrata e di spesa riguardanti l'anticipazione evidenziando l'utilizzo medio e l'utilizzo massimo*

Nella tavola di seguito riportata si sintetizzano le condizioni e le modalità di utilizzo dell'anticipazione di tesoreria.

Tav. 2

ANTICIPAZIONE DI TESORERIA	destinata a fronteggiare temporanee esigenze di liquidità dell'ente, non è possibile il suo utilizzo per nuove spese, ma solo per finanziare debiti pregressi
	non può superare il limite massimo dei tre dodicesimi (5/12 nel 2016) delle entrate dei primi tre titoli risultanti dal rendiconto relativo al penultimo anno precedente
	deve estinguersi entro la chiusura dell'esercizio
	è contabilizzata al lordo in base al principio contabile generale n. 4 dell'integrità
	nel rendiconto al 31.12 può essere esposta al netto
	non è sottoposta al vincolo autorizzatorio, le previsioni del bilancio non costituiscono un limite per i rimborsi delle anticipazioni, principio contabile generale n. 16 la competenza finanziaria

6. Il limite all'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria – le interpretazioni della giurisprudenza contabile

L'art. 222 T.U.E.L. stabilisce che gli enti possono fare ricorso all'anticipazione di tesoreria entro il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate dei primi tre titoli di entrata risultanti dal consuntivo relativo al penultimo anno precedente.

La Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti con la deliberazione n. 23 del 15 settembre 2014 si è pronunciata sulla modalità di computo del suddetto limite, essendo stata investita dalla Sezione della Campania della questione, e cioè se il limite vada applicato al totale delle anticipazioni richieste ed ottenute, per cassa, nel corso dell'esercizio finanziario, tenendo conto solo delle utilizzazioni e non dell'eventuale periodica, totale o parziale, ricostituzione del plafond, ovvero vada rapportato, in modo costante, al saldo tra anticipazioni e restituzioni, per cassa.

dell'anticipazione nel corso dell'anno. La conciliazione del consuntivo con il conto del tesoriere è effettuata tenendo conto delle risultanze del consuntivo e dell'allegato", Principio contabile applicato della contabilità finanziaria (Allegato n. 4/2 D.Lgs. n. 118/2011).

La Sezione delle Autonomie partendo dalla considerazione che l'autonomia finanziaria degli enti ha ormai raggiunto livelli significativi, dove il 70% circa di entrate correnti è rappresentato da entrate proprie, la reiterabilità delle richieste di anticipazione è fisiologica e può avvenire anche in modo non programmato e con intensità rilevante già in una prima fase temporale dell'esercizio, comportando un assorbimento pressoché integrale del limite.

Alla luce di questa osservazione, la Sezione delle Autonomie, facendo un parallelo con i contratti di fido bancario, non ravvede ragioni per legare l'utilizzo delle disponibilità liquide al numero delle prestazioni.

Lo scopo del limite è quello di proporzionare la richiesta di anticipazione e, quindi il debito, al livello di autosufficienza finanziaria accertata nel penultimo esercizio (tre dodicesimi delle entrate dei primi tre titoli), ancorandola a dati certi e conseguiti (dati del rendiconto).

Secondo la magistratura contabile non ci sono ragioni per limitare l'utilizzabilità dell'anticipazione, se l'ente, attraverso il rientro dal finanziamento già utilizzato, ricostituisce il plafond disponibile. Dunque, il limite di cui all'art. 222 del T.U.E.L. è da intendersi rispettato se rapportato, in modo costante, al saldo tra anticipazioni e restituzioni medio tempore intervenute.

Considerare il limite computando il totale delle utilizzazioni (vale a dire il totale delle richieste di anticipazione accordate), senza tenere conto delle eventuali intermedie restituzioni effettuate, non sarebbe in linea alla ratio dell'istituto, che è quella di assicurare per un determinato periodo (l'intero esercizio) risorse entro un tetto prestabilito a prescindere dal numero delle prestazioni. Tuttavia, il frequente ricorso alle anticipazioni di tesoreria per finanziarie spese correnti può rappresentare la spia di una possibile precarietà degli equilibri strutturali di bilancio, è per questo che l'organo di revisione deve verificarne gli utilizzi che potrebbero essere il sintomo di una criticità nella gestione finanziaria, solitamente nella riscossione delle entrate di competenza e dei residui attivi.²²

7. Le entrate vincolate

La riforma contabile prevista dal D.Lgs. n. 118/2011 non ha modificato la disciplina degli incassi vincolati degli enti locali, ma è intervenuta obbligando con decorrenza dall'1 gennaio 2015 alla contabilizzazione dei movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate di cui all'art. 180, co. 3, lett. d) del T.U.E.L..

²² Corte dei Conti, Sezione delle Autonomie, n. 23/2014 e n. 31/2015.

Infatti, con riferimento alle entrate vincolate, occorre distinguere tra:

- entrate vincolate a destinazione specifica, individuate dall'art. 180, comma 3, lett. d), T.U.E.L.²³ che alimentano la c.d. cassa vincolata;
- entrate vincolate ai sensi dell'art. 187, comma 3 ter, lett. d), T.U.E.L.;²⁴
- entrate con vincolo di destinazione generica.

Le prime sono state oggetto di una tipizzazione delle fattispecie²⁵ da parte del legislatore, che modificando l'art. 180 del T.U.E.L., contenente un generico riferimento a “*gli eventuali vincoli di destinazione*”, ha definito come entrate vincolate a destinazione specifica quelle derivanti da:

- legge;
- trasferimenti;
- o prestiti,

istituendone un obbligo di contabilizzazione in partite di giro.

Per tali entrate opera la disciplina di cui all'art. 195 del T.U.E.L. che consente di disporre l'utilizzo, in termini di cassa, per il finanziamento di spese correnti per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria, cioè entro il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente relative ai primi tre titoli di entrata del bilancio.

Nel corso della gestione, in base alla natura libera o vincolata degli incassi e pagamenti, indicata a cura dell'ente, nei titoli di incasso e di pagamento ai sensi degli articoli 180, comma 3, lett. d), e 185, comma 2, lett. i), del T.U.E.L., il tesoriere distingue la liquidità dell'ente in libera e vincolata.

In caso di insufficienza di risorse libere, nel rispetto dei limiti previsti dal combinato disposto degli artt. 195 e 222 del T.U.E.L., il tesoriere provvede automaticamente all'utilizzo delle risorse vincolate per il pagamento di spese correnti disposte dall'ente. A seguito dell'utilizzo degli incassi vincolati per il finanziamento delle spese correnti, tutte le risorse libere risultanti nel conto dell'ente alla fine di ogni giornata di lavoro devono essere destinate al reintegro dei fondi vincolati.²⁶

La Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti è intervenuta con la Deliberazione n. 31 del 9 novembre 2015 sul rapporto fra anticipazione di tesoreria ed entrate vincolate, precisando che l'utilizzo di entrate vincolate riduce di pari misura il ricorso alle anticipazioni di tesoreria, il

²³ Sono le entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti.

²⁴ Entrate accertate straordinarie, non aventi natura ricorrente, cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione.

²⁵ Corte dei Conti, Sezione delle Autonomie, n. 31/2015.

²⁶ Principio contabile applicato della contabilità finanziaria (Allegato n.4/2 D.Lgs. n. 118/2011).

limite è dunque da intendersi unico. Inoltre, dalla deliberazione si apprende che le entrate vincolate, se esistenti, sono da utilizzare prioritariamente rispetto all'anticipazione di tesoreria, questa preferenza, secondo la Sezione delle Autonomie, è da ricondurre ad esigenze sia di ordine pubblicistico, per evitare agli enti gli oneri (gli interessi) derivanti dall'anticipazione di tesoreria, sia al criterio della fungibilità dello strumento monetario. La Corte dei Conti rileva come limitare l'uso della liquidità sarebbe in contrasto con le norme che obbligano al rispetto dei tempi di pagamento come previste nel D.Lgs. n. 231/2002 ed oggi richiamate anche dal nuovo Codice dei Contratti Pubblici.

L'introduzione dell'obbligatorietà delle scritture contabili per registrare i movimenti delle entrate vincolate permette un controllo del loro utilizzo, nonché la corretta determinazione dell'avanzo vincolato.

Il ricorso costante alle entrate vincolate per il finanziamento di spese correnti, così come il reiterato ricorso all'anticipazione di tesoreria, deve essere attentamente monitorato dall'organo di revisione anche ai fini della verifica degli equilibri da effettuare in corso di esercizio.

Di seguito si sintetizzano le condizioni di utilizzo delle entrate vincolate e della anticipazione di tesoreria.

Tav. 3

Anticipazione di tesoreria	Obbligo di contabilizzazione	Limite 3/12 (5/12 nel 2016) delle entrate dei primi tre titoli risultanti dal rendiconto relativo al penultimo anno precedente. Limite unico per entrambe	Utilizzo prioritario delle entrate vincolate
Entrate vincolate (da legge, trasferimenti o prestiti)	Obbligo di contabilizzazione		



LA FALCIDIA DEL CREDITO IVA TRA CONCORDATO PREVENTIVO E TRANSAZIONE FISCALE: COSA CAMBIA DOPO LA SENTENZA DELLA CGCE (7 APRILE 2016 CAUSA C-546/14)

Paola Rossi

ABSTRACT

Con la sentenza 7 aprile 2016, causa C-546/14, la Corte di Giustizia ha ritenuto compatibile con la normativa comunitaria in materia di IVA una proposta di concordato preventivo che prevede il pagamento parziale dell'imposta a condizione che un esperto indipendente attesti il trattamento peggiore di tale credito nell'alternativa fallimentare.

L'autorevole affermazione circa la mancanza di qualsiasi vincolo di matrice comunitaria al divieto di falcidia dell'IVA, oltre a sollecitare la modifica da parte del legislatore nazionale del testo dell'art. 182-ter l.f. attualmente in vigore, impone un'immediata attuazione di quanto statuito dalla CGCE nelle ipotesi di concordato preventivo in cui non sia stato attivato il procedimento di transazione fiscale.

Sommario: 1. Premessa – 2. La falcidia dei crediti privilegiati nel concordato preventivo – 3. Il credito IVA nel concordato preventivo – 4. Il coordinamento tra le regole generali in materia di trattamento dei crediti privilegiati e il venir meno dell'obbligo dell'integrale pagamento del debito IVA.

1. Premessa

Il tema del trattamento (falcidiabilità o meno) del credito IVA nel concordato preventivo costituisce una delle questioni più dibattute tra quelle che la riforma della legge fallimentare ha aperto intorno a tale procedura.

L'art. 160, comma 2 l.f., così come modificato dal D.Lgs. n. 169/2007, consente, infatti, il pagamento parziale dei creditori privilegiati nel caso in cui i beni o i diritti su cui grava la prelazione non risultino, sulla base di una perizia estimativa, capienti per coprire l'intero importo del debito.

Tale disciplina, a seguito della recente pronuncia della CGCE¹ dovrebbe trovare applicazione anche nel caso del credito IVA, credito di cui - secondo l'insegnamento della Suprema Corte - l'art. 182-ter l.f. imporrebbe, invece, il pagamento integrale in quanto disciplinato “*da una norma sostanziale attinente il trattamento dei crediti nell'ambito dell'esecuzione concorsuale e dettata da motivazioni che attengono alla peculiarità del credito e che prescindono dalle particolari modalità con cui si svolge la procedura di crisi*”².

Anticipando quanto sarà esposto più ampiamente nel proseguito, l'indirizzo interpretativo inaugurato dalle sentenze “gemelle” del 2011, oltre ad esser stato confermato da diverse pronunzie successive, è stato fatto proprio anche dalla Corte costituzionale, secondo la quale la regola della intangibilità del credito IVA nel concordato deriverebbe dalla natura stessa

¹ Corte di giustizia UE, 7 aprile 2016, causa C-546/14, in Corr. trib., 2016, 1555 e ss. con nota di V. Ficari, *La Corte UE ammette la riduzione dell'IVA mediante transazione fiscale*.

² Così le due sentenze “gemelle” del 4 novembre 2011, nn. 22931 e 22932, in Riv. trim. dir. trib., 2012, 260 e ss. con nota di P. Mastellone, *La non falcidiabilità del credito IVA nel concordato preventivo prescinde dalla presenza della transazione fiscale*.

dell'imposta, risorsa propria dell'Unione Europea, da cui discendono precisi vincoli per gli Stati membri nella gestione e nella riscossione di tale tributo³.

Tanto premesso, e prima di verificare se la pronuncia della CGCE possa avere effetti immediati nell'ambito dei concordati (liquidatori e in continuità) in corso non assistiti da transazione fiscale, e, dunque, ritenersi superato il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità in merito all'infalciabilità del credito IVA, sembra utile preliminarmente fornire un breve quadro della questione oggetto del rinvio pregiudiziale ex art. 267 TFUE alla CGCE (ord. Tribunale di Udine del 28 novembre 2014).

2. La falcidia dei crediti privilegiati nel concordato preventivo

Come è noto, prima della riforma della legge fallimentare era pressochè pacifico che l'ammissibilità della proposta concordataria fosse subordinata al pagamento integrale dei crediti assistiti da cause di prelazione. L'art. 160 l.f., infatti, prevedeva che potesse essere ammesso alla procedura di concordato preventivo il debitore che si impegnasse a pagare almeno il 40 per cento dei crediti chirografari, con ciò sottintendendo, secondo la dottrina e la giurisprudenza consolidate, che i crediti privilegiati dovessero necessariamente essere pagati per intero, anche quando il valore del bene su cui insisteva la prelazione fosse incapiente⁴.

Il divieto di falciabilità dei crediti privilegiati nelle procedure concorsuali diverse dal fallimento è venuto meno con la riforma del 2006 (D.Lgs. n. 5/2006), che ha previsto il pagamento parziale di tale crediti nel concordato fallimentare (art. 124, comma 3 l.f.) e nel neointrodotta istituto della transazione fiscale (art. 182-ter l.f.), e con il c.d. decreto correttivo del 2007 (D.Lgs. n. 169/2007), che, con la modifica del secondo comma dell'art. 160 l.f., ha introdotto anche nell'ambito del concordato preventivo⁵ la possibilità di soddisfare parzialmente i creditori privilegiati.

Il piano concordatario può, quindi, prevedere la possibilità di stralcio del credito privilegiato⁶ con soddisfazione parziale dei creditori titolari di privilegio speciale purchè sia rispettata la duplice condizione che a questi ultimi non sia offerto il pagamento di una somma inferiore a quella che avrebbero ottenuto in caso di liquidazione fallimentare del bene sul quale insiste la prelazione e che, in ogni caso, non sia alterato l'ordine di graduazione delle cause legittime di prelazione⁷.

Come previsto sempre dal comma 2 dell'art. 160 l.f., lo stralcio è, altresì, subordinato al deposito, unitamente alla proposta e al piano di concordato, di una relazione estimativa

³ Corte cost., sent. 25 luglio 2014, n. 225, in *Corr. trib.*, 2014, 2795.

⁴ Oer tutti, G.B. Nardecchia, *Commento all'art. 160 l.fall.*, in *Commentario alla legge fallimentare* diretto da C. Cavallini, III, Milano, 2010, 400 e ss.; M. Fabiani, *Fallimento e concordato preventivo*, vol. II, *Il concordato preventivo*, in *Commentario Scialoja Branca Galgano*, Bologna, 2014, 249 e ss.

⁵ Riprendendo testualmente quanto previsto dall'art. 124, comma 3 l.f.

⁶ E degradazione al rango di chirografi della parte di credito non soddisfatta.

⁷ Tale condizione sarebbe rispettata anche nel caso in cui ai creditori di rango superiore sia offerto un trattamento migliore (quanto a misura e tempistica) rispetto a quelli di rango inferiore, ferma la possibilità di pagamento non integrale anche dei primi, in tal senso S. Ambrosini, *Il concordato preventivo*, in *Trattato di diritto fallimentare e delle altre procedure concorsuali*, diretto da F. Vassalli, F.P. Luiso, E. Gabrielli, vol. IV, 170 e ss.; F. Guerrera, *Le soluzioni negoziali*, in AA.VV., *Il diritto fallimentare, Manuale breve*, Milano, 2013, 154 e ss.

predisposta da un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, comma 3, lett. d), l.f. Tale relazione giurata serve a stimare il valore di realizzo, nell'ipotesi di liquidazione fallimentare, dei beni e dei diritti su cui insiste la prelazione dei creditori privilegiati (speciali e generali), valore riferito all'epoca del presunto realizzo secondo le modalità e i tempi prospettati dal piano concordatario⁸.

Tale stima è funzionale all'attestazione generale, di cui all'art. 161, comma 3 l.f.⁹, in cui sarà operato¹⁰ il confronto tra i prevedibili esiti del grado di soddisfacimento dei creditori falcidiati nelle due ipotesi alternative del concordato e della liquidazione fallimentare.

La relazione giurata deve essere presentata unitamente alla proposta concordataria accompagnando la relazione dell'attestatore e costituendo, ex art. 162 l.f., un presupposto di ammissibilità del concordato.

3. Il credito IVA nel concordato preventivo

Il credito dello Stato per l'imposta sul valore aggiunto è assistito da privilegio generale sui beni mobili del debitore ai sensi dell'art. 2752, comma 3, c.c., ed il successivo art. 2778 c.c. colloca detto credito al diciannovesimo grado nell'ordine dei privilegi su tali beni.

Nell'ambito del concordato preventivo, tuttavia, il trattamento di tale credito deve essere coordinato con un'altra norma, ovvero con il già citato art. 182-ter l.f., il quale, a seguito delle modifiche apportate con la novella del 2008 (D.L. n. 185/2008), prescrive che la proposta di transazione possa prevedere unicamente la dilazione del pagamento, ma non la falcidia del credito IVA.

Ma essendo tale divieto contenuto solo nella norma sulla transazione fiscale e non anche nell'art. 160 l.f., che – come anticipato – nell'ambito del concordato consente il pagamento parziale dei crediti privilegiati (tra cui è da ricomprendere anche quello per IVA), ci si chiesti se l'obbligo di integrale pagamento dell'IVA sussistesse solo nei casi di attivazione della procedura di transazione fiscale, ovvero in tutte le ipotesi di concordato a prescindere o meno dal ricorso a tale istituto.

La soluzione della problematica esposta richiedeva, tuttavia, la soluzione di una questione preliminare, ossia quella relativa alla facoltatività o meno del ricorso alla transazione fiscale da parte del debitore che, nell'ambito della procedura di concordato preventivo, intendesse pagare parzialmente i propri debiti tributari.

In base al disposto dell'art. 182-ter l.f., infatti, i crediti per IVA e ritenute devono essere soddisfatti per intero ogniqualvolta il debitore voglia definire i suoi rapporti con l'amministrazione finanziaria tramite transazione fiscale, ma ad una diversa soluzione poteva giungersi nel caso del concordato preventivo, in cui la definizione dei rapporti con

⁸ In particolare sull'oggetto della relazione estimativa e sui criteri utilizzabili dal professionista incaricato, cfr. *“La relazione giurata estimativa del professionista nel concordato preventivo e nel concordato fallimentare”*, documento della Commissione nazionale di studio *“Il diritto fallimentare dopo la riforma”* del CNDCEC del 23 febbraio 2009.

⁹ Ossia quella il cui il professionista designato dal debitore (attestatore) esprime il proprio giudizio in merito alla veridicità dei dati aziendali e alla fattibilità (sostenibilità prospettica) del piano.

¹⁰ Dallo stesso o da altro professionista purchè sia sempre chiaro il diverso oggetto delle due attestazioni.

l'amministrazione può aver luogo anche in assenza del ricorso ad uno strumento specifico, posto che in questo caso una procedura per consentire al debitore di definire i suoi rapporti con i creditori (ed anche senza l'adesione diretta di questi ultimi) è prevista dalla legge, grazie all'applicazione del principio maggioritario (art. 177 l.f.).

Con le due sentenze "gemelle" del 2011, la Suprema Corte ha affermato il *carattere facoltativo* della transazione fiscale, in quanto ex art. 184 l.f. il concordato omologato è obbligatorio per tutti i creditori anteriori al decreto di apertura senza distinzioni per i crediti erariali che non godono di un trattamento preferenziale nell'ambito delle procedure concorsuali, né sono esenti dalla *par condicio*, con l'unico limite del rispetto del grado di privilegio di competenza.

Indipendentemente dall'opzione del debitore per la transazione fiscale – prosegue la Corte – la regola contenuta nell'art. 182-ter l.f. con riguardo al trattamento dell'IVA e delle ritenute (intangibilità) troverebbe, tuttavia, sempre applicazione¹¹, perché trattasi non di norma processuale (come tale connessa allo specifico procedimento di transazione), ma di norma sostanziale "*in quanto attinente il trattamento dei crediti nell'ambito dell'esecuzione concorsuale e dettata da motivazioni che attengono alla peculiarità del credito e che prescindono dalle particolari modalità con cui si svolge la procedura di crisi*".

Quanto, poi, alla problematica convivenza tra l'art. 182-ter e l'art. 160, comma 2 l.f., la Cassazione afferma che, nell'ambito del concordato, la prima disposizione costituisce una generale deroga alla seconda, ed in quanto norma eccezionale, che attribuisce al credito IVA un trattamento del tutto peculiare, "la relativa disciplina non può essere estesa, per effetto dell'art. 160, comma 2, a tutti gli altri crediti muniti di una legittima causa di prelazione di grado poziore"¹².

Pur avendo incontrato resistenze da parte della giurisprudenza di merito¹³, l'indirizzo interpretativo inaugurato dalle sentenze del 2011 oltre ad essere stato confermato da diverse pronunzie successive¹⁴, è stato fatto proprio anche dalla Corte costituzionale, secondo la quale la regola della intangibilità del credito IVA nel concordato costituirebbe "*un'opzione del legislatore interno necessitata dalla peculiare disciplina dell'IVA derivante dalle regole comunitarie*" fermamente contrarie alla rinuncia incondizionata da parte degli Stati membri all'accertamento ed alla riscossione dei tributi armonizzati¹⁵.

¹¹ Quindi anche nel caso in cui la proposta di transazione fiscale non sia attivata e la proposta concordataria tratti il fisco come qualsiasi altro creditore.

¹² Secondo G. Andreani, *L'obbligo di pagamento dell'IVA e delle ritenute nel concordato preventivo con e senza transazione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, 1011, il tal modo il credito IVA sarebbe da considerare "quasi prededucibile"; nello stesso senso anche G. Bozza, *Il trattamento dei crediti privilegiati nel concordato preventivo*, in *il fallimento*, 2012, 380.

¹³ Per la falcidiabilità del credito IVA al di fuori della procedura di transazione fiscale si sono espressi Trib. Perugia, 16 luglio 2012; Trib. Varese, 30 giugno 2012; Trib. Como, 29 gennaio 2013; Trib. Cosenza, 29 maggio 2013; Trib. Campobasso, 31 luglio 2013; Trib., Sondrio, 12 ottobre 2013; Trib. La Spezia, 24 ottobre 2013; Corte di Appello di Venezia, 23 dicembre 2013; Trib. Ascoli Piceno, 14 marzo 2014; Trib. Benevento 23 aprile 2014.

¹⁴ Cass., n. 7667/2012; sez. pen., n. 44283/2013; n. 9541/2014; n. 14447/2014; ord. n. 2560/2016; n. sez. pen., n. 12912/2016.

¹⁵ Corte cost., sent. 25 luglio 2014, n. 225, in *Corr. trib.*, 2014, 2795 con commento di G. Andreani, *L'infalcidiabilità del credito IVA nel concordato preventivo senza transazione fiscale*. La Corte ha ribadito la sua posizione nella successiva ord. n. 232 dell'11 novembre 2015, nella quale ha nuovamente dichiarato

In presenza di voci critiche sia in dottrina¹⁶, che in giurisprudenza¹⁷, il Tribunale di Udine (in data 28 novembre 2014) ha emesso ordinanza di rinvio pregiudiziale ex art. 267 TFUE con la quale ha chiesto alla CGCE di accertare se i principi e le norme contenuti nell'art. 4, par. 3 TUE e nella direttiva 2006/112/CE del Consiglio debbano essere interpretati nel senso di rendere incompatibile una norma interna (artt. 162 e 182-ter l.f.) tale per cui sia ammissibile una proposta di concordato preventivo che preveda, con la liquidazione del patrimonio del debitore, il pagamento soltanto parziale del credito IVA, qualora non venga utilizzato lo strumento della transazione fiscale.

Con la sentenza 7 aprile 2016, causa C-546/14, la Corte di Giustizia, dopo aver ritenuto manifestamente ricevibile la domanda di pronuncia pregiudiziale, ed aver ricordato che l'obbligo di riscossione effettiva dell'IVA "non può essere assoluto" ed ammette deroghe specifiche e limitate, ha concluso ritenendo compatibile con il sistema comune dell'IVA una proposta di concordato liquidatorio che prevede il pagamento parziale dell'imposta a condizione che un esperto indipendente attesti il trattamento deteriore di tale credito nell'alternativa fallimentare.

A quanto affermato dalla CGCE, in ossequio al principio della *primauté* del diritto comunitario sul diritto interno¹⁸, deve esser riconosciuto "effetto diretto" nel nostro ordinamento, senza la necessità di un intervento del legislatore nazionale per attuarne il relativo contenuto.

Tale effetto diretto è possibile in quanto i principi affermati nelle sentenze interpretative della CGCE, al pari delle direttive (di tipo *self executing*), nel caso in cui abbiano un contenuto chiaro, preciso ed incondizionato ed esprimano precetti definiti ed univoci nel significato e nei contenuti¹⁹, si impongono sulla disciplina nazionale contrastante (e a chi deve dargli attuazione), attraverso il c.d. *effetto opposizione* che consente di privare di efficacia le norme interne incompatibili e di creare in capo ai singoli diritti ed obblighi di origine europea²⁰.

l'infondatezza della questione di legittimità costituzionale degli artt. 160 e 182-ter l.f. lamentando, altresì, l'assenza di profili o argomentazioni diverse rispetto a quelle già esaminate in relazione al ricorso del 2014.

¹⁶ M. Fabiani, *La falciabilità di tutti i crediti tributari e l'equivoco della lettura della Cassazione*, in *Il fallimento*, 2014, 262.

¹⁷ Trib. Benevento, 25 settembre 2014.

¹⁸ Sul principio della *primauté* nella sua evoluzione storica fino alla sua generalizzata affermazione, L. Albino, *Il sistema delle fonti fra ordinamento interno e ordinamento comunitario*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2001, 923 e ss.; M. Cartabia, J.H.H. Weiler, *L'Italia in Europa. Profili istituzionali e costituzionali*, Bologna, 2000, *passim*; M. Orlandi, *L'evoluzione del primato del diritto dell'Unione europea. Dalla contrapposizione tra sistemi giuridici al dialogo multilaterale*, Milano, 2012, 5 e ss.

¹⁹ Sulle modalità operative della *primauté*, A Celotto, *Coerenza dell'ordinamento e soluzione delle antinomie nell'applicazione giurisprudenziale*, in F. Modugno, *Appunti per una teoria generale del diritto*, Torino, 2000, 131 e ss.; A Ruggieri, *Fonti, norme, criteri ordinatori. Lezioni*, Torino, 2001, 162 e ss.

²⁰ L'espressione *effetto diretto* indica, in via generale, l'idoneità della disposizione comunitaria a creare diritti e obblighi in capo ai singoli, a prescindere dalla circostanza che la norma medesima sia o meno rivolta ad essi. Le disposizioni dotate di effetto diretto, infatti, non disciplinano analiticamente una materia (pur essendo chiare ed incondizionate) ma esprimono un effetto di opposizione rispetto alla norma nazionale contrastante, disapplicando quest'ultima e consentendo al proprio contenuto di essere direttamente efficace nell'ordinamento nazionale. Cfr. L. Daniele, *Diritto dell'Unione europea*, op. cit., 221 e ss.

4. Il coordinamento tra le regole generali in materia di trattamento dei crediti privilegiati e il venir meno dell'obbligo dell'integrale pagamento del debito IVA

Una volta chiarito che, in base a quanto affermato (e sino ad oggi mai smentito) dalla Suprema Corte, nel concordato preventivo il credito IVA vada in ogni caso assolto integralmente, occorre a questo punto verificare in che modo tale regola si coordina con quelle stabilite in generale con riguardo al trattamento dei crediti privilegiati.

Sino ad oggi i rapporti tra le due disposizioni (artt. 160, comma 2 e 182-ter l.f.) sono stati regolati secondo tre diverse modalità²¹, ossia

- quella del rapporto di “**concorrenza pieno**” delle due disposizioni, in ossequio al quale l'obbligo di integrale pagamento del debito IVA dovrebbe convivere con il rispetto di entrambe le condizioni stabilite dall'art. 160, comma 2, l.f., con conseguente obbligo di integrale pagamento di tutti i crediti privilegiati di grado posteriore all'IVA (tale tesi è stata, però, sin dalle sentenze “gemelle” respinta dalla Cassazione);
- quella della “**concorrenza parziale**” delle due disposizioni, secondo la quale l'art. 182-ter avrebbe introdotto una deroga solo ad una delle condizioni stabilite dall'art. 160, comma 2, l.f., ovvero quella che vieta di alterare l'ordine delle prelazioni, ma non a quella che impone di garantire ai creditori privilegiati una soddisfazione almeno pari a quella ritraibile dalla liquidazione del bene su cui insiste la prelazione²²;
- quella della “**specialità piena**”, secondo la quale l'art. 182-ter avrebbe introdotto una deroga ad entrambe le condizioni previste dall'art. 160, comma 2, l.f., con la conseguenza che il creditore privilegiato anteriore all'IVA riceverebbe un pagamento inferiore rispetto a quanto ritraibile dalla liquidazione fallimentare del bene in conseguenza dell'obbligo di pagare integralmente l'IVA previsto anche nell'ambito del concordato preventivo.

Il descritto effetto diretto di quanto affermato dalla CGCE, che rende i principi espressi dalla Corte direttamente efficaci nel nostro ordinamento (esplicando un effetto di opposizione immediato rispetto a quanto sinora affermato dalla Suprema Corte), porta a concludere che tra le due norme (artt. 160 e 182-ter) non esista più alcuna forma di concorrenza, trovando applicazione - nel caso in cui non si sia attivata la procedura di transazione fiscale - unicamente le norme generali disciplinate il concordato preventivo, e, in particolare, il più volte citato art. 160, comma 2, che prevede la possibilità di stralcio dei crediti privilegiati (speciali e generali), tra cui rientrano anche quelli per IVA e ritenute, con l'unico limite del rispetto del grado di privilegio di competenza.

²¹ Lo schema seguito è ripreso da S. Marzo, *La problematica convivenza tra l'obbligo di pagamento integrale del credito IVA e le regole generali sul trattamento dei crediti privilegiati nel concordato preventivo*, in *il fallimentarista* del 16 novembre 2015.

²² Seguendo tale impostazione, nell'ipotesi di insufficienza dell'attivo concordatario a garantire il pagamento del credito IVA in misura integrale e dei crediti privilegiati anteriori in misura pari a quanto stabilito dall'art. 160, comma 2, l.f., l'ammissibilità della proposta concordataria sarebbe subordinata all'apporto di finanza esterna in grado di coprire il fabbisogno finanziario minimo necessario a rispettare la concorrente applicazione degli artt. 160 e 182-ter l.f.

Il principio di non falciabilità dell'IVA e delle ritenute, pertanto, deve oramai esser confinato alla sola transazione fiscale, “*norma eccezionale e come tale insuscettibile di applicazione analogica e interpretazione estensiva per difetto di eadem ratio*”²³, e nei cui confronti non si esplica l'effetto diretto di quanto affermato dalla CGCE in quanto il trattamento differenziato riservato ai crediti per IVA e ritenute trova giustificazione nel “sinallagma” tra Erario e debitore proponente caratteristico di questo istituto²⁴.

²³ Fanno diretta applicazione delle conclusioni dell'Avvocato generale (Eleanor Sharpston del 14 gennaio 2016) e della CGCE del 7 aprile, causa C-546/14, Trib. Santa Maria Capua Vetere , 17 febbraio 2016; Trib. Livorno 13 aprile 2016 e Trib. Rovigo, 26 maggio 2016.

²⁴ In assenza di modifiche normative, resta infatti fermo che, in caso di attivazione dell'istituto della transazione fiscale, la relativa proposta deve necessariamente attenersi (per essere accolta dall'amministrazione finanziaria) alle tassative prescrizioni contenute nel comma 1 dell'art. 182-ter l.f. (dunque, alla mera dilazione dell'IVA e delle ritenute) in quanto, dal rispetto di tali condizioni, la norma fa discendere il consolidamento del debito tributario e la definizione delle liti fiscali pendenti, in tal senso G. Andreani, A. Tubelli, *Come rendere più efficace la transazione fiscale*, in *il fisco*, 2016, 1256 e ss.



SUSSISTENZA E MODALITÀ DI ESERCIZIO DEL DIRITTO DI PRELAZIONE AGRARIA

A cura di Ombretta Filippini e Marco Pasolini

**COMMISSIONE CONSULTIVA DI DIRITTO SOCIETARIO E COMMERCIALE
DELL'ODCEC DI BRESCIA**

Coordinatore: Luciano Aldo Ferrari **Delegato del Consiglio:** Marco Mattei

Membri: Astori Riccardo, Basorini Alessandro, De Toni Michele, Filippini Ombretta, Mai Palazzolo Davide, Pasolini Marco, Sardo Erica, Soardi Alberto, Vaianella Nicolò

Sommario: Cenni storici. Prelazione. – **Capitolo primo. Prelazione agraria.** – 1. La prelazione riconosciuta all'affittuario del fondo offerto in vendita (art. 8 legge 26 maggio 1965 n.590) c.d. prelazione agraria. – 1.1. Terreno agricolo. – 1.1.1. Terreno con destinazione diversa da agricola. – 1.2. Coltivatore diretto. – 1.2.1. Rapporto giuridico tra le parti. – 1.2.2. Oggetto del rapporto giuridico tra le parti. – 1.2.3. Famiglia coltivatrice. – 1.2.4. La prelazione dei partecipanti all'impresa familiare. – 1.2.5. La prelazione dei coeredi del venditore. – 1.2.6. Cooperative agricole. – 1.2.7. Società di persone agricole. – 1.3. Coltivazione biennale del fondo. – 1.4. Mancata alienazione di fondi nel biennio. – 2. La prelazione del proprietario del fondo confinante con quello offerto in vendita (art. 7 legge 14 agosto 1971 n. 817). – 2.1. La contiguità e la coltivazione dei fondi. – 2.1.1. Contiguità. – 2.1.2. Tipologia di coltivazione. – 2.2. Coltivatore diretto proprietario del fondo contiguo. – 2.3. Pluralità di confinanti. – 2.3.1. Criteri preferenziali. – **Capitolo secondo. Modalità di esercizio del diritto di prelazione agraria.** – **Capitolo terzo. Massimario delle sentenze. Prelazione agraria.**

Cenni storici - prelazione

Il *pactum prelationis* era conosciuto sin dai tempi più antichi. Nella Roma arcaica la proprietà era legata al nucleo familiare, successivamente tale regola si trasformò in una specie di prelazione prima a favore dei soli familiari e poi principio generale. Il *pactum prelationis*, aveva per oggetto l'obbligo di preferire nella vendita immobiliare una determinata persona e comportava un'obbligazione di non fare cioè di non preferire altri allo stipulante. In caso di omessa *denuntiatio* e successiva vendita a soggetto diverso dal preferito era stabilita un'azione per il risarcimento del danno.

Nel diritto germanico vigeva la proprietà gentilizia considerata inalienabile in quanto appartenente alla famiglia e perciò indisponibile per i singoli. L'indisponibilità veniva tutelata

attraverso lo *jure sanguinis*. Oltre alla prelazione *jure sanguinis* era prevista anche la prelazione *jure vicinitatis* o *contiguitatis*.

Il medioevo fu il periodo di maggior successo delle prelazioni e dei retratti per effetto dei quali in caso di mancato *denuntiatio* il consanguineo o il vicino avrebbero potuto esercitare il diritto di riscatto e annullare la vendita eseguita e ciò determinò un grave intralcio al commercio fondiario.

Alla fine de 1700 si registrò un'inversione di tendenza e in Italia si era creata l'opinione che la prelazione costituisse un rapporto di mera cortesia e non avesse rilevanza giuridica ma nel XX secolo l'istituto iniziò di nuovo ad avere sempre più rilevanza e oggi il patto di prelazione è presente nella maggior parte dei codici contemporanei . I diritti di prelazione hanno trovato rinnovato sviluppo nella legislazione postcodicistica a tutela e rafforzamento delle posizioni di categorie sociali utilizzatrici, a fini economici o abitativi, di beni immobili altrui. È soprattutto a livello di legislazione speciale che si nota un proliferare di nuove forme di prelazione caratterizzate da retratto ed opponibilità ai terzi. Tuttavia, la prelazione se assistita da Retratto, limita notevolmente la libertà dei cittadini in termini di scelta nelle transazioni commerciali e nel contempo determina un innalzamento dei costi transattivi e l'allungamento nel tempo delle trattative che può determinare anche depressione del mercato.

Una funzione positiva della prelazione *ex lege*, si giustifica in presenza di precise esigenze oggettive ed è il motivo che ha mosso la recente legislazione vincolistica agraria volta ad evitare di estranei nei contesti agrari e a favorire la coincidenza di titolarità del diritto ed esercizio dello stesso.

Capitolo primo

PRELAZIONE AGRARIA

La prelazione come originariamente introdotta dall'art. 8 della legge 26 maggio 1965 n.590 era un istituto focalizzato sulla figura del coltivatore diretto del fondo e sulla struttura dell'impresa familiare e della proprietà contadina. I principi che sono a fondamento dell'art. 8 della legge 590 si possono così riassumere:

- 1) Tutela del lavoro in senso generale (art. 42 della Costituzione).
- 2) Razionale sfruttamento del suolo e instaurazione di equi rapporti sociali (art. 44 della Costituzione).

L'art. 44 della Costituzione Italiana così recita:

Al fine di conseguire il razionale sfruttamento del suolo e di stabilire equi rapporti sociali, la legge impone obblighi e vincoli alla proprietà terriera privata, fissa limiti alla sua estensione secondo le regioni e le zone agrarie, promuove ed impone la bonifica delle terre, la trasformazione del latifondo e la ricostituzione delle unità produttive; aiuta la piccola e la media proprietà. La legge dispone provvedimenti a favore delle zone montane.

La disciplina del diritto di prelazione si è conservata pressoché intatta nel tempo dal 1965 fino ai provvedimenti più recenti:

art. 4 legge 441/1998

art. 7 d.lgs.228/2001

d.lgs 29 marzo 2004 n. 99

NATURA DELLA PRELAZIONE AGRARIA ED EFFETTI CONSEGUENTI

La prelazione, secondo il codice civile, indica la posizione di precedenza o priorità nell'acquisizione di un bene o di un diritto, in base ad una determinata norma di legge o a un atto di scelta discrezionale. La prelazione quindi può essere **CONVENZIONALE**, se concordata volontariamente tra le parti, o **LEGALE** se stabilita per legge. Gli effetti della prelazione convenzionale sono effetti obbligatori e il soggetto leso può richiedere il risarcimento del danno, mentre la prelazione legale ha effetti reali e l'alienante ha l'obbligo di informare l'avente diritto alla prelazione delle condizioni di vendita concordate con terzi,

affinché questo possa esercitare il suo diritto. Tuttavia all'interno di queste due tipologie di prelazioni esistono dei distinguo, e in riferimento alla prelazione agraria, che è una prelazione di tipo legale, se l'alienante non comunica al soggetto che ha il diritto di prelazione la sua volontà di vendere secondo le modalità stabilite dalla legge, l'avente diritto alla prelazione può entro un anno dalla trascrizione della vendita, riscattare il fondo dall'acquirente o da ogni suo avente causa. Il diritto di prelazione si configura come diritto potestativo dove l'opzionario ha facoltà di determinare la conclusione del contratto con la sua sola manifestazione di volontà.

Nel concetto di prelazione agraria si riassumono due tipologie di diritti di prelazione:

1. La prelazione riconosciuta all'affittuario del fondo offerto in vendita (art. 8 legge 26 maggio 1965 n.590).
2. La prelazione del proprietario del fondo confinante con quello offerto in vendita (art. 7 legge 14 agosto 1971 n.817).

Ciò che accumuna le due tipologie di prelazione è la figura soggettiva del COLTIVATORE DIRETTO, la prelazione agraria infatti non può essere applicata all'imprenditore agricolo professionale. Secondo l'articolo 2135 del Codice Civile *“è imprenditore agricolo colui che esercita una o più delle seguenti attività: coltivazione del fondo; selvicoltura; allevamento di animali; attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione del territorio”*, mentre la definizione di Coltivatore diretto è stabilita dall'art. 31 della legge 590/65: *“sono considerati coltivatori diretti coloro che direttamente ed abitualmente si dedicano alla coltivazione dei fondi all'allevamento e al governo del bestiame sempreché la complessiva forza lavorativa del nucleo familiare non sia inferiore a 1/3 di quella occorrente per la normale necessità del fondo e per l'allevamento ed il governo del bestiame”*.

1. La prelazione riconosciuta all'affittuario del fondo offerto in vendita (art. 8 legge 26 maggio 1965 n.590) c.d. prelazione agraria comune

Nella vendita di fondo agricolo ai fini del diritto di prelazione, le domande da porsi e a cui dare una risposta sono le seguenti:

- a) trattasi di terreno agricolo?
- b) sul fondo posto in vendita è insediato un coltivatore diretto?
- c) la durata della coltivazione del fondo
- d) la mancata vendita nel biennio precedente di altro fondo agricolo da parte del coltivatore.

1.1. Terreno agricolo

L'art.8 della Legge 590/65 parla genericamente di fondo, ma si ritiene che la prelazione possa esercitarsi solo per i fondi con destinazione agricola cioè di un terreno destinato all'agricoltura. Sono quindi esclusi gli edifici ed i fondi con destinazione diversa da quella agricola.

Necessità che il terreno sia accatastato come agricolo.

Casa colonica e fabbricato rurale: l'esistenza di un caseggiato nel fondo non esclude la prelazione, se esso è strumentale alla coltivazione del terreno. Caso tipico il fabbricato rurale o casa colonica, che comunque sono accatastati come terreni.

Qualora una costruzione insistente sul terreno agricolo venga accatastata al catasto edilizio, essa ha perso il suo connotato di fabbricato rurale e, come tale, la costruzione non rientra tra gli immobili a cui è applicabile la prelazione agraria.

Terreno circostante alla casa,

Il fondo perde la qualifica di fondo agricolo se le dimensioni sono così ridotte da potersi qualificare come bene assoggettato a vincolo pertinenziale rispetto alla casa. In tal caso il fondo è divenuto bene strumentale assoggettato alla stessa disciplina dell'immobile abitativo, e come tale, estraneo alla procedura della prelazione agraria. La soluzione di questo problema resta ancorato alla fattispecie concreta, nella quale si tratta di accertare se effettivamente il terreno abbia perso la sua natura di fondo agricolo, per avere acquisito in modo determinante natura di bene pertinenziale di alloggio abitativo (orto, giardino, cortile, parco ornamentale o di riposo, ecc.);

La ristrutturazione di casa colonica (o fabbricato rurale) in civile abitazione e della conseguente destinazione del terreno a servizio ed ornamento della stessa, come piazzale e giardino, non comporta, nel caso di vendita, l'insorgenza del diritto di prelazione del coltivatore-proprietario al fondo confinante, a condizione che resti accertata l'irreversibile perdita dell'attitudine del terreno alla coltivazione agricola.

Destinazione agrituristica del fondo: non fa venir meno il diritto di prelazione, perché non viene mutata la destinazione agricola del terreno, trattandosi di una forma di turismo nelle campagne volta a favorire lo sviluppo e il riequilibrio del territorio agricolo, agevolando la permanenza dei produttori agricoli sul territorio rurale;

Destinazione paesistica o a verde pubblico attribuita al terreno:

tale destinazione non si reputa ostativa alla prelazione agraria perché non appare incompatibile con la vocazione agricola del terreno.

In tema di fondo agricolo, in assenza di precisazioni legislative, la giurisprudenza ha inoltre precisato che:

- non ha alcun rilievo la dimensione del terreno, per cui rientrano nella casistica della prelazione agraria sia i piccoli appezzamenti di terreno agricolo che i fondi di grosse dimensioni;
non interessa il tipo di coltivazione, per cui qualunque terreno comunque coltivato dà luogo a prelazione;
- non importa che il fondo agricolo non sia attualmente coltivato, perché conta esclusivamente la sua suscettibilità ad essere anche in futuro coltivato;
- non è rilevante che il terreno sia coltivato a bosco, perché anche i boschi sono suscettibili di prelazione agricola.

1.1.1. Terreno con destinazione diversa da quella agricola

Il secondo comma dell'articolo 8 della legge n. 590 del 1965 stabilisce poi che “la prelazione non è consentita ... quando i terreni in base a piani regolatori, anche se non ancora approvati, siano destinati ad utilizzazione edilizia, industriale o turistica”.

Un fondo con destinazione diversa da quella agricola in virtù di uno strumento urbanistico pubblicato ma non approvato non ha diritto di prelazione.

Poiché l'art. 8 legge 590/1965, nell'escludere il diritto alla prelazione agraria a favore del coltivatore diretto nell'ipotesi in cui il trasferimento a titolo oneroso abbia ad oggetto un fondo con destinazione urbanistica diversa da quella agricola, si riferisce a qualsiasi strumento urbanistico di pianificazione del territorio, la norma trova applicazione anche in relazione alle previsioni dei piani territoriali regionali di coordinamento.

Per quanto sopra indicato nella fattispecie in cui un terreno sia parte con destinazione agricola e parte con destinazione edilizia, la prelazione ed il relativo retratto possono essere esercitati soltanto per la parte con destinazione agricola.

La giurisprudenza, nel chiarire che nel momento in cui sia l'esercizio del diritto di prelazione o il riscatto avviene a procedimento amministrativo già iniziato rivolto al cambiamento di destinazione urbanistica attraverso atti pubblici dell'amministrazione che incidono sull'assetto territoriale con scelte certe e conoscibili da terzi, ha precisato quanto segue:

- a) non basta un atto interno alla pubblica amministrazione inteso a creare il meccanismo dello strumento urbanistico, né basta evidentemente un atto privato, come la richiesta di variante da parte del proprietario del fondo agricolo (sentenza Cassaz. 21/1/2000 n. 673);
- b) occorre, invece, un procedimento amministrativo instaurato in modo formale e con scelte certe e conoscibili dai terzi (sentenza Cassaz. 21/01/2000 n. 673);
- c) il termine "piano regolatore" non deve essere inteso nel suo significato tecnico giuridico proprio della legislazione urbanistica, ma deve essere piuttosto riferito ad ogni strumento urbanistico pervenuto ad un grado di completezza e perfezione sufficiente per ritenere esistente una volontà precettiva della pubblica amministrazione volta a regolare l'assetto del territorio con quel carattere di stabilità, di determinatezza ed imperatività che caratterizza i provvedimenti "jure imperii" (giurisprudenza della Suprema Corte: v., con differenziate puntualizzazioni, Cass. 23 giugno 1999, n. 6401; Cass. 20 giugno 1998, n. 6161; Cass. 14 gennaio 1997, n. 306; Cass. 2 aprile 1996, n. 3028).

1.2. Coltivatore diretto

Il diritto di prelazione agraria spetta, in via preferenziale, al coltivatore diretto che conduce in affitto il terreno oggetto della compravendita da almeno due anni.

Qualificazione del soggetto coltivatore diretto:

per la l. n.590/1965 titolari del diritto di prelazione sono anzitutto gli affittuari (mezzadri, coloni e compartecipanti), coltivatori diretti del fondo offerto in vendita; sempre l'art. 8 l. n. 590/1965, al 3° comma, attribuisce un diritto di prelazione anche ai componenti la famiglia diretta coltivatrice, per il caso di vendita di quota del fondo da parte di uno fra loro.

A questi originari soggetti l'art. 7 l. n. 817/1971, ha aggiunto i coltivatori diretti proprietari di fondi a confine con quello offerto in vendita purché su quest'ultimo non siano insediati affittuari, mezzadri, coloni, compartecipanti o enfiteuti coltivatori diretti.

L'art. 16 l. n. 817/1971 ha poi esteso la prelazione, per entrambe le ipotesi di base, anche alle cooperative agricole di coltivatori diretti.

Infine, l'art. 2 d.lg. 29 marzo 2004, n. 99, attribuisce la prelazione anche alla società agricola di persone, qualora almeno la metà dei soci sia in possesso della qualifica di coltivatore diretto, come risultante dall'iscrizione nella sezione speciale del registro delle imprese.

La norma è congegnata in modo tale che l'esistenza sul fondo offerto in vendita di un coltivatore diretto non tanto attribuisce a quest'ultimo la preferenza sui proprietari confinanti, quanto esclude proprio il diritto di prelazione a favore di questi ultimi, anche se i coltivatori del fondo

non intendano esercitare il loro diritto di prelazione, quindi anche qualora il coltivatore diretto del fondo oggetto di vendita non eserciti il diritto di prelazione lo stesso diritto di prelazione non spetta ai proprietari confinanti.

1.2.1. Rapporto giuridico tra le parti

Prendendo le mosse dalla considerazione della prelazione accordata al conduttore del fondo, l'elencazione particolareggiata dei contratti che si rinviene al 1° co. dell'art. 8 l. n. 590/1965 è anzitutto indice della volontà legislativa di attribuire il diritto non a chi di fatto, in un modo o nell'altro, abbia la disponibilità del fondo su cui è costituita l'impresa coltivatrice diretta, ma unicamente a un insediamento qualificato da uno dei rapporti agrari specificati (ora, di regola, da un contratto di affitto agrario).

Il vincolo della prelazione potrà sussistere unicamente fra le parti del contratto medesimo con la conseguenza che la prelazione non compete:

- al comodatario (Cass., 31 ottobre 2008, n. 26286)
- al mero detentore che non abbia stipulato negozio alcuno;
- al conduttore il cui contratto sia nullo (Cass., 2 aprile 1984, n. 2157);
- al conduttore il cui contratto sia già scaduto e ciò anche se questi sia materialmente ancora presente sul fondo (Cass., 17 ottobre 1997, n. 10174);
- al subconcessionario, quantomeno prima del momento in cui, ai sensi dell'art. 21 l. 3 maggio 1982, n. 203, si sia verificata la sua sostituzione nel contratto stipulato dal proprietario con il primo concedente (e ciò anche nell'ipotesi, disciplinata dall'ult. co. di detta norma, in cui il locatore si sia opposto alla subconcessione).
- al concessionario del fondo (avente causa dall'usufruttuario) nei confronti del nudo proprietario (ne avrà diritto solo dopo la consolidazione).

Inadempimento dell'affittuario:

l'inadempimento dell'affittuario agli obblighi contrattuali non consente di paralizzare la pretesa prelazionale attraverso *l'exceptio inadimpleti*, non essendo la prelazione diritto discendente dal contratto, questo costituendo solo elemento della fattispecie da cui il diritto consegue ex lege (Cass., 19 settembre 1979, n. 4809). La sentenza passata in giudicato che pronuncia la risoluzione del contratto, poiché il suo effetto retroagisce, a norma dell'art. 1458 c.c., al momento dell'inadempimento, così ex tunc eliminando tale presupposto del diritto, esclude la pretesa dell'affittuario quando tragga origine da inadempienze di costui anteriori all'esercizio della prelazione/riscatto. (Cass., 12 marzo 1991, n. 2566 e Id., 10 dicembre 1996, n. 10985).

1.2.2. Oggetto del rapporto giuridico tra le parti

Data la definizione di Coltivatore diretto di cui all'art. 31 della legge 590/65 anche il contratto di affitto del fondo agricolo deve avere per oggetto fondi su cui si svolga attività di coltivazione, conformemente al requisito della coltivazione biennale posto dallo stesso 1° co. dell'art. 8 l. n. 590/1965, restando così esclusi, fra le altre ipotesi, l'affitto di terreno pascolativo e quello di terreni boschivi, nonché i contratti di vendita di erbe (contratto di pascipascolo). Non danno titolo per la prelazione neppure la locazione di strutture (stalle) senza terreno coltivabile, la locazione di vasche per itticultura, la soccida, anche nell'ipotesi di soccida con conferimento di pascolo (art.2186 c.c.), in quanto il contratto non ha per oggetto la coltivazione del fondo, ma solo l'allevamento e lo sfruttamento di bestiame e l'esercizio di attività connesse. La prelazione è stata ancora negata per i contratti di compartecipazione limitata a singole coltivazioni stagionali e per le concessioni per coltivazioni intercalari, in quanto si tratta di rapporti agrari non stabili, ma che si riferiscono a brevi cicli produttivi rispetto a quelli che caratterizzano la principale destinazione del terreno e che già l'art. 56 l. n. 203/1982 sottrae alla disciplina della legge medesima.

1.2.3. Famiglia coltivatrice

Riveste particolare interesse, in considerazione degli artt. 230 bis c.c. e 48 l. n. 203/1982, la questione se il diritto di prelazione debba attualmente ritenersi competere alla famiglia coltivatrice (o, secondo altra versione, ai singoli partecipi alla medesima), che è titolare del rapporto di affitto per effetto del predetto art. 48, o se invece il diritto spetti unicamente a chi assume una posizione maggiormente qualificata, per la sua posizione nell'ambito dell'impresa e della famiglia. A tale riguardo è utile ricordare che, anteriormente all'entrata in vigore della l. n. 203/1982 ma già nella vigenza dell'art. 230 bis c.c., la giurisprudenza della Cassazione era consolidata nel senso che il diritto in esame compete unicamente a chi coltivi direttamente il fondo quale titolare di uno dei contratti in parola e non già anche ad altri soggetti che non siano parte del contratto agrario, ancorché essi prestino la loro attività sul fondo in quanto legati al titolare del predetto contratto da altri rapporti, specificatamente dal vincolo della comunione tacita familiare o da quello di appartenenza allo stesso nucleo familiare. Successivamente alla l. n. 203/1982 si rinvengono ripetute pronunce che parimenti riaffermano la titolarità esclusiva del diritto di prelazione in capo a chi sia personalmente parte nel contratto agrario, ma ciò sulla base della – singolarissima – affermazione che l'art. 48 l. n. 203/1982 non potrebbe trovare applicazione per i rapporti di affitto costituiti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore, escludendosi che detta norma abbia comportato la novazione soggettiva ex lege di tutti i rapporti

di affitto in corso, con la sostituzione, in qualità di conduttori, delle imprese familiari coltivatrici ai singoli contraenti del contratto preesistente; se ne dovrebbe allora – si direbbe – trarre l'implicito riconoscimento che, quantomeno per i rapporti sorti successivamente alla l. n. 203/1982, la titolarità della prelazione risulti modificata a favore anche dei partecipi (in quali termini, è poi altra questione).

È però singolare che a tutt'oggi non si rintraccino decisioni della Suprema Corte che concretamente riconoscano la prelazione all'impresa familiare. Ma quella dell'estensione della prelazione all'impresa familiare è una prospettiva che riteniamo debba rigettarsi, a ragione del prevalente rilievo che, per un'interpretazione generalmente accolta, la regola dell'art. 230 bis non vale a modificare la titolarità dell'impresa e dell'azienda, così che la stessa qualifica di imprenditore compete ancora esclusivamente al “capofamiglia”, mentre la disciplina dei poteri rappresentativi e della corresponsabilità previsti dall'art. 48 l. n. 203/1982 operano limitatamente al rapporto agrario: se ne deve allora trarre la conseguenza che, anche quando ricorra la fattispecie dell'impresa familiare, titolare del diritto di prelazione sia ancora il solo titolare dell'impresa e non già anche i familiari collaboratori, poiché a questi ultimi manca la stessa qualità di coltivatore diretto, richiesta dall'art. 8, 1° co., l. n. 590/1965 e che l'art. 31 l. n. 590/1965 attribuisce al solo titolare dell'impresa e non anche ai componenti del nucleo familiare.

1.2.4. La prelazione dei partecipi all'impresa familiare

La prelazione che il 3° co. dell'art. 8 l. n. 590/1965, accorda ai partecipi all'impresa familiare concerne l'ipotesi di una famiglia coltivatrice, i cui membri siano contitolari del fondo in regime di comunione ereditaria o in altro tipo di comunione familiare e prevede, **per il caso di trasferimento a titolo oneroso da parte di uno dei partecipi della quota di sua spettanza**, un diritto di prelazione a favore degli altri componenti la famiglia, sempre che questi siano coltivatori manuali o continuino l'esercizio dell'impresa familiare in comune. Tale norma, che almeno dalla scarsità di riscontri giurisprudenziali non risulta avere avuto frequente applicazione, pone un problema di coordinamento con la disposizione dell'art. 230 bis c.c., il cui penultimo comma pure prevede un diritto di prelazione a favore dei partecipi all'impresa nell'ipotesi di trasferimento dell'azienda: riteniamo si debba seguire un criterio di specialità, per cui che nelle ipotesi previste dall'art. 8, 3° co., l. n. 590/1965, in cui cioè sussista una comunione familiare, prevalga la disciplina della prelazione agraria, mentre nei casi rientranti nella sola fattispecie dell'art. 230 bis si applichi la disciplina prevista da tale norma.

1.2.5. *La prelazione dei coeredi del venditore*

L'ultimo comma dell'art. 8, prevede che ai soggetti di cui al primo comma sono preferiti, se coltivatori diretti, i coeredi del venditore. La norma è di facile interpretazione, ma appare di pressoché impossibile applicazione, perché presuppone un concorso tra la prelazione del coerede, ex art. 732 c.c., con quella del coltivatore diretto, quando si tratta invece di due fattispecie assolutamente alternative: se invero, come proprio dell'ipotesi dell'art. 732, un coerede cede l'unica cosa che possa efficacemente - con efficacia traslativa - cedere, ovvero la sua quota ereditaria, è incontestabile che non sussiste alcun diritto di prelazione agraria; se si ipotizzasse invece la cessione da parte di un coerede di una quota di proprietà di un fondo ricadente nell'asse, tale contratto sarebbe privo di efficacia traslativa: le sentenze pertanto che affermano che nel caso di cessione di quota ereditaria "prevale" il diritto del coerede in parte dicono cosa ovvia (a prescindere dall'inesattezza del verbo, poiché non v'è in partenza un concorso da dirimere), mentre nella parte in cui affermano (ma, si noti, con meri *obiter dicta*) che qualora si trattasse invece di cessione di quota di proprietà del fondo "prevarrebbe" la prelazione agraria, dicono cosa inesatta, poiché il contratto è privo di idoneità a operare quel "trasferimento", che è assunto nella fattispecie astratta dell'art. 8, 1o co. l. n. 590/1965.

A fronte di tutto ciò, si può affermare che la norma in questione diviene applicabile al solo caso in cui il fondo esaurisca la consistenza dell'asse ereditario, presupponendosi che in questa ipotesi la cessione della quota del fondo possa conseguire effetti traslativi .

1.2.6. *Cooperative agricole*

La Legge n. 817 del 14 agosto 1971 ha esteso la prelazione ad un'altra categoria di soggetti: le cooperative agricole. In questo caso: almeno la metà (50%) dei soci deve essere coltivatore diretto e deve avere coltivato il fondo per almeno due anni consecutivi.

1.2.7. *Società di persone agricole*

Le società di persone, e le società cooperative possono essere qualificate come società agricole se:

- l'oggetto sociale prevede l'esercizio "esclusivo" delle attività finalizzate alla coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento di animali e attività connesse (articolo 2135 del codice civile)

- la ragione sociale (in caso di società di persone) o la denominazione sociale (in caso di società di capitali) contiene l'indicazione "società agricola".

Il requisito dell'esclusività è soddisfatto quando la previsione contenuta nell'oggetto sociale trova riscontro nell'attività effettivamente svolta. Non viene meno se la società svolge ulteriori attività strumentali a quella principale per il conseguimento dell'oggetto sociale (ad esempio, acquistare o prendere in affitto terreni per ampliare l'attività agricola oppure contrarre un finanziamento per acquistare un trattore necessario alla coltivazione del terreno). Non possono qualificarsi come agricole e, quindi, non possono accedere al regime di tassazione su base catastale, le società che, a prescindere dall'oggetto sociale, esercitano, per esempio, attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi, attività di trasporto, bancaria, assicurativa, di sfruttamento di miniere, cave, ecc.

Sul tema ha inciso il decreto legislativo n. 99 del 2004 che, oltre a introdurre la figura dell'imprenditore agricolo professionale, prevede che la società agricola possa rivestire qualsiasi forma (tipo) di società ma riserva il diritto di prelazione, di cui in esame, soltanto alle società agricole di persone.

1.3. Coltivazione biennale del fondo

Affinché il coltivatore diretto affittuario sul fondo possa esercitare la prelazione è necessario che egli coltivi il fondo da almeno due anni.

Giurisprudenza

la giurisprudenza ha avuto occasione di effettuare i seguenti chiarimenti interpretativi:

- il biennio va calcolato ad anno solare e non ad annata agraria e deve trattarsi di periodo interamente decorso;
- non occorre che il titolo che attribuisce il diritto di coltivare il fondo sia unico per tutto il biennio, potendo accadere che per un periodo si tratti di contratto di affitto e per un altro periodo di compartecipazione o di coltivazione del fondo a titolo di proprietà;
- occorre che la coltivazione sia basata su un titolo giuridico effettivo e pertanto non è sufficiente un contratto di comodato oppure un insediamento de facto sul fondo agricolo;
- il periodo biennale va calcolato con riferimento al momento della stipulazione del contratto preliminare di vendita del fondo dal proprietario al terzo.

1.4. Mancata alienazione di fondi nel biennio

Un altro importante requisito per l'esercizio della prelazione è l'esigenza che il coltivatore "non abbia venduto, nel biennio precedente, altri fondi rustici di imponibile fondiario superiore a lire mille, salvo il caso di cessione a scopo di ricomposizione fondiaria" (art. 8, primo comma della legge n. 590 del 1965).

2. La prelazione del proprietario del fondo confinante con quello offerto in vendita (art. 7 legge 14 agosto 1971 n.817).

L'art.7 della legge 14 agosto 1971, n. 817 stabilisce che il diritto di prelazione "*...spetta anche...al coltivatore diretto proprietario di terreni confinanti con fondi offerti in vendita, purché sugli stessi non siano insediati mezzadri, coloni, affittuari, compartecipanti od enfiteuti coltivatori diretti*".

Il diritto di prelazione del confinante trova la propria ispirazione nella volontà di favorire l'espansione di aziende già istituite su fondo in proprietà, perseguendo, attraverso l'accorpamento, la finalità di una ricomposizione fondiaria, che si realizza autonomamente nel momento della volontaria cessione di fondi.

Elementi da valutare ai fini di tale diritto di prelazione sono:

- a) che si tratti di terreno agricolo;
- b) che sul fondo posto in vendita non siano insediati, sulla base di un titolo giuridico valido, coltivatori diretti, mezzadri, coloni, affittuari, compartecipanti od enfiteuti coltivatori diretti";
- c) la contiguità e la coltivazione dei fondi (quello offerto in vendita e altro fondo contiguo);
- d) che sul fondo contiguo sia insediato un proprietario coltivatore diretto il quale coltivi il fondo dal almeno due anni e non abbia venduto, nel biennio precedente, altri fondi rustici di imponibile fondiario;
- e) pluralità di confinanti

Per quanto riguarda i punti a) e b) si rimanda a quanto già specificato con la precisazione che, pur in mancanza di espressa previsione nella specifica norma della l. n. 817/1971, si debba estendere al fondo del confinante il requisito della destinazione urbanistica agricola, posto dal 2° co. dell'art. 8 l. n. 590/1965 per il fondo oggetto di prelazione considerando che la logica dell'accorpamento conduce a riconoscere l'omogeneità delle condizioni obiettive dei due fondi

interessati alla vicenda (e pertanto il confinante deve dare la dimostrazione anche di tale qualità del proprio fondo).

2.1. La contiguità e la coltivazione dei fondi (quello offerto in vendita e altro fondo contiguo)

2.1.1. Contiguità

L'identificazione della fattispecie "fondo confinante" si è ormai consolidata sul requisito della **contiguità fisica e materiale**, per contatto reciproco lungo una comune linea di demarcazione (sia essa meramente ideale, ovvero esteriorizzata mediante muri, siepi, recinzioni o altri segnali), senza poter essere ampliato alla diversa ipotesi della c.d. "contiguità funzionale", ossia di fondi materialmente separati ma tuttavia idonei ad essere accorpati in un'unica azienda agraria.

La giurisprudenza prevede una lunga casistica di situazioni di fatto che escludono la contiguità, rendendo inagibile la prelazione del confinante.

Le situazioni che si sono presentate all'attenzione della casistica giudiziaria possono essere così riassunte:

- strada vicinale: il terreno che costituisce la sede di una strada vicinale non aperta al pubblico transito, ovvero di una strada privata agraria, può risultare dall'unione di porzioni distaccate dai fondi confinanti; in siffatta ipotesi queste porzioni non restano nella proprietà individuale di ciascuno dei conferenti, così da risultare soggette a servitù di passaggio a favore degli altri, ma danno luogo alla formazione di un nuovo bene, oggetto di comunione e goduto da tutti in base a un comune diritto di proprietà; ne consegue che i fondi posti ai suoi lati non possono essere considerati contigui tra loro, ma vanno considerati come fondi non confinanti ai fini dell'istituto della prelazione agraria (sentenza Cassaz. 08/01/1996 n. 58);
- strada pubblica: i terreni non sono confinanti se sono separati da una strada comunale (sentenza Cassaz. 09/02/1994 n. 1331);
- strada privata: vanno ritenuti non contigui i fondi posti ai lati di una strada privata agraria, non insistente né sul fondo di proprietà del retraente, né su quello di proprietà del retratto (sentenza Cassaz. 17/07/2002 n. 10337);
- fossi: la prelazione opera ancorché l'attività di coltivazione del vicino non sia estesa fino alla linea di confine per l'esistenza di un fosso entro il quale scorra la linea di confine tra i due fondi agricoli (sentenza Cassaz. 26/03/2003 n. 4486);

- acqua pubblica: non si ha fondo contiguo nell'ipotesi di fondi separati da un corso naturale d'acqua avente carattere pubblico, a nulla rilevando che detto corso sia a volte in secca e che lo stesso non sia incluso nell'elenco delle acque demaniali, stante il carattere dichiarativo e non costitutivo di detti elenchi (sentenza Cassaz. 20/2/2001 n.2471);

- acqua privata: debbono considerarsi confinanti due fondi anche se separati da un canale di scolo delle loro acque, ove, mancando una contraria prova, questo canale debba presumersi comune, ai sensi dell'art. 897 cod. civ., con la conseguente contiguità materiale dei fondi, che si estendono fino alla metà del canale fra essi interposto (sentenza Cassaz. 17/12/1991 n.13558);

- striscia di terreno del venditore: non è possibile creare artificiosi diaframmi al fine di eliminare il requisito della confinanza fisica tra i suoli onde precludere l'esercizio della prelazione - così il riservarsi una porzione di terreno allo scopo di precludere la prelazione - (sentenza Cassaz. 09/04/2003 n.5573);

- costruzione aderente: non integra la situazione che conferisce il diritto di prelazione l'essere proprietario di un immobile, confinante con il fondo oggetto di compravendita, la cui superficie risulta occupata per la maggior parte da una casa di civile abitazione, da un magazzino, da un piazzale e da una strada privata di accesso, cosicché resta a destinazione agricola una area così esigua da non poterle attribuire quella qualifica di terreno coltivato (sentenza Cassaz. 22/01/1987 n. 579);

- edificio rurale: qualora questo sia organizzato al servizio del contiguo terreno agricolo, col quale costituisce un complesso unitario, la prelazione opera (sentenza Cassaz. 10/09/1986 n.5538);

- terreno utilizzato a campeggio: non vi è diritto di prelazione se il terreno circostante è adibito a campeggio, oppure ad insediamento industriale o turistico (sentenza Cassaz. 15/01/1987 n. 267).

2.1.2. Tipologia di coltivazione

con il termine "terreni" l'art.7 della legge 14 agosto 1971, n. 817 si riferisce univocamente ad una superficie specificamente destinata a coltivazione.

La prelazione deve ritenersi pertanto esclusa quando:

- l'area a confine con il fondo posto in vendita, per la sua particolare configurazione, non sia oggetto di attività di coltivazione, ad es., perché abbia destinazione extragricola, e ciò anche se la parte immediatamente contigua al fondo posto in vendita faccia parte di un più vasto appezzamento per la rimanente parte agricolo (in quanto però la prima non sia ricollegata a quest'ultimo da vincolo pertinenziale).

- l'area a confine con il fondo posto in vendita sia esclusivamente boschiva. Compete invece se il bosco sia congiunto senza discontinuità a terreni a coltura e sussista un rapporto di complementarità con un'attività di coltivazione della terra: ciò come conseguenza dell'affermazione che di per sé la silvicoltura non soddisferebbe il requisito della coltivazione del fondo, nel senso inteso dall'art. 8 l. n. 590/1965, ma lo soddisferebbe se è attività connessa a quella di coltivazione.
- sul terreno confinante a quello posto in vendita inerisca una stalla per allevamento intensivo, non connesso a un'attività di coltivazione, o siano presenti vasche per l'itticoltura, o insista un edificio di abitazione che non abbia le caratteristiche funzionali della casa colonica, così che le parti poste a confine non possano ritenersi pertinenza del terreno agricolo.
- l'edificio insistente sull'area a confine con il terreno oggetto della pretesa prelazione abbia destinazione agricola e sia altresì in rapporto pertinenziale con il fondo a coltivazione (stalla, casa colonica, capannone per ricovero macchinari...), il diritto sussiste unicamente se la medesima sia posta in diretta continuazione con i terreni coltivati, dovendo cioè esistere una prosecuzione materiale tra la superficie edificata e questi ultimi, nel rispetto del principio della contiguità materiale e non meramente funzionale tra il fondo del confinante che vanta la prelazione e quello oggetto di tale diritto.

2.2. Coltivatore diretto proprietario sul fondo contiguo

Per effetto dell'art. 7 della legge n. 817 del 1971 il diritto di prelazione spetta al confinante purché egli sia contemporaneamente proprietario e coltivatore diretto del fondo confinante.

È stato chiarito che colui che è legittimato all'occupazione di terre del demanio civico non può ritenersi proprietario, ancorché occupatore legittimato, per cui nei suoi confronti non può operare la prelazione a favore del confinante (sentenza Cassaz. 18/01/1997 n.64).

I fondi confinanti con quello posto in vendita devono essere coltivati direttamente dal proprietario, in quanto solo in questo caso si attua, con l'accorpamento, lo scopo normativamente perseguito, ovvero la formazione di imprese dirette coltivatrici di più ampie dimensioni, più efficienti sotto il profilo tecnico ed economico

In capo al coltivatore diretto proprietario del terreno contiguo devono poi sussistere tutte le condizioni previste dall'art. 8 legge 26 maggio 1965 n. 590 per il coltivatore del fondo posto in vendita, cui il citato art. 7 rinvia ovvero:

- la coltivazione biennale dei terreni agricoli confinanti di sua proprietà;
- la mancata vendita di fondi rustici nel biennio precedente.

2.3. Pluralità di confinanti

La prelazione del confinante, allorquando più siano i fondi contigui, dà diritto a tutti i confinanti di esercitare il diritto di prelazione. Se uno solo la esercita, non si pone alcun problema. Se intendono esercitare il diritto di prelazione in più d'uno, si pone il problema di stabilire il criterio per attribuire la preferenza all'uno o all'altro.

L'art. 7 del decreto legislativo n. 228 del 2001 ha disposto testualmente: "Ai fini dell'esercizio del diritto di prelazione o di riscatto di cui rispettivamente all'articolo 8 della legge 26 maggio 1965, n. 590, e successive modificazioni, ed all'articolo 7 della legge 14 agosto 1971, n. 817, nel caso di più soggetti confinanti, si intendono, quali criteri preferenziali, nell'ordine, la presenza come partecipi nelle rispettive imprese di coltivatori diretti e imprenditori agricoli a titolo principale di età compresa tra i 18 e i 40 anni o in cooperative di conduzione associata dei terreni, il numero di essi nonché il possesso da parte degli stessi di conoscenze e competenze adeguate ai sensi dell'articolo 8 del regolamento (CE) n. 1257/99 del Consiglio, del 17 maggio 1999".

2.3.1. Criteri preferenziali

In questo modo la norma, volendo stabilire un criterio preferenziale, prevede un certo ordine di priorità, così individuato: a) al primo grado, coltivatori diretti o imprenditori agricoli di età compresa tra i 18 e i 40 anni, oppure, sembra nello stesso grado, anche se la dottrina afferma il contrario, il socio di cooperativa di conduzione associata dei terreni; b) in grado successivo, il numero dei coltivatori e degli imprenditori predetti, purché (sembra) siano in possesso di conoscenze e competenze adeguate ai sensi dell'art. 8 del Regolamento CE n. 1257/99 del Consiglio, emesso in data 17 maggio 1999.

Va anche osservato che la scala di preferenze è congegnata in modo tale da renderla operativa non soltanto se manca del tutto la condizione più favorita (ad esempio, il requisito di primo grado), ma anche se questa sia sussistente, allorquando peraltro essa non sia in grado di operare una soluzione: si pensi all'ipotesi di più fondi, in ognuno dei quali esista un coltivatore di età compresa tra i 18 e i 40 anni; è evidente che il requisito dell'età in tal caso non potrà recitare un ruolo decisivo ai fini della scelta e pertanto occorrerà ricorrere al secondo requisito (numero dei coltivatori), ed eventualmente anche al terzo requisito, allorquando neppure il secondo requisito sia determinante.

Va anche chiarito che mentre il numero dei coltivatori tiene conto di ogni unità in più per determinare il coltivatore favorito, non altrettanto accade per il requisito dell'età, giacché il legislatore mostra di considerare come dato da prendere in considerazione non l'effettiva età del singolo, ma allo stesso grado l'ampia fascia di età compresa tra i 18 e i 40 anni: pertanto il coltivatore di 18 anni ha identico titolo, quanto all'età, del coltivatore di 40 anni e lo stesso discorso vale per ogni età compresa tra i due valori limite.

Capitolo secondo

MODALITÀ DI ESERCIZIO DEL DIRITTO DI PRELAZIONE AGRARIA

L'art. 8 della legge 590/65 prescrive che l'obbligato debba "notificare con lettera raccomandata al coltivatore la proposta di alienazione trasmettendo il preliminare di compravendita", (cd. *denuntiatio*). Nella fattispecie normativa si rinviene una previsione di prelazione legale cui consegue un diritto di riscatto in capo ai soggetti identificati dalla legge, (generalmente coltivatori diretti con particolare rapporto con il fondo in vendita, cfr. Cass. civ., sez. III, 16/03/2005, n. 5682 in Guida al Diritto, 2005, 15, 85; Cass. 14307/2005, Guida al Diritto, n. 40/2005, 55; Cass. civ., 09/06/2004, n.10972 in Mass. Giur. It., 2004).

La legge 590 del 1965, infatti, attribuisce al titolare del diritto di prelazione agraria un diritto potestativo accessorio di riscatto al fine di potere agire nei confronti del terzo acquirente per ottenere la proprietà del bene alienato: tale diritto è soggetto al termine decadenziale di un anno dalla trascrizione dell'acquisto del terzo. La *ratio* è quella di consentire al titolare del diritto di prelazione di ottenere la proprietà del bene che - in difetto di *denuntiatio* - non abbia potuto acquisire esercitando tempestivamente il diritto di prelazione nei confronti dell'alienante, limitando tuttavia temporaneamente la possibilità di incidere nella sfera giuridica del terzo acquirente e armonizzando le ragioni del prelazionario pretermesso con il principio generale di tutela dell'affidamento dell'acquirente, che può vedersi privato del proprio diritto quantunque acquisito in buona fede, (così Trib. Bologna, sez. II, 20/10/2004 in Guida al Diritto, 2005, 23, 58).

Proprio al fine di legittimare sul piano legale il diritto di riscatto e, conseguentemente, valutarne i presupposti *ex lege*, particolare importanza assume la proposta di alienazione fatta dal venditore cui incombe l'onere di rispettare la prelazione: infatti, come già evidenziato qualora il proprietario – alienante non provveda alla notificazione ex art. 8 legge 26 maggio 1965 n. 590, "l'avente titolo al diritto di prelazione può, entro un anno dalla trascrizione del contratto di compravendita, riscattare il fondo dell'acquirente e da ogni altro successivo avente causa", (Cass. civ., sez. III, 22/01/2004, n.1103 in Arch. Civ., 2004, 1318). La *denuntiatio*, pertanto, rappresenta l'elemento di fatto più rilevante nel giudizio volto a risolvere i contrasti sorti tra il prelazionario pretermesso ed i terzi aventi causa dal venditore.

Riassumendo:

- 1) La *denuntiatio* da parte del venditore del fondo agricolo va fatta con una **raccomandata con ricevuta** di ritorno, in cui si dovranno indicare tutte le condizioni di vendita previste, questo

per far sì che il **coltivatore** possa esercitare il suo **diritto di prelazione**, cioè subentrare all'acquirente alle medesime condizioni, questo entro un termine di 30 giorni dal ricevimento della raccomandata.

2) Il coltivatore, per potere esercitare questo suo diritto di prelazione, dovrà inviare a sua volta al **proprietario del fondo** una raccomandata con ricevuta di ritorno in cui dichiarare la volontà di esercitare il proprio diritto di prelazione e procedendo al pagamento del prezzo stabilito.

Nell'ipotesi in cui il coltivatore non risponda, il proprietario sarà libero di procedere alla vendita.

Se è il proprietario del fondo a non inviare la comunicazione di vendita al coltivatore impedendogli di esercitare il suo diritto di prelazione, in quanto egli non era stato messo a conoscenza della vendita del fondo, il coltivatore potrà esercitare il cosiddetto "retrato", ovvero conseguire la **proprietà del fondo** pure contro l'acquirente.

Il **diritto di riscatto** deve essere esercitato entro un anno, a partire dalla trascrizione del contratto. Per esercitare il suo diritto di riscatto il coltivatore provvederà alla messa in mora sia del venditore che dell'acquirente, chiedendo il trasferimento della proprietà del fondo. In caso di riscatto il coltivatore dovrà versare il prezzo che il **primo acquirente** ha versato con la stipula del contratto di compravendita entro 3 mesi dall'esercizio del diritto di riscatto, trascorsi questi termini, se il coltivatore non provvede al pagamento perde ogni diritto, ed il fondo resterà di proprietà del primo acquirente .

Per quanto concerne la forma che la notifica ex art. 8 legge 590/65 debba rivestire, al fine di ritenere adempiuto l'obbligo previsto dalla legge a favore del coltivatore diretto, questo è stata oggetto di diverse interpretazioni.

L'orientamento giurisprudenziale risalente ha ritenuto, in modo costante, che la *denuntiatio* potesse ritenersi produttiva di effetti, (quindi anche ai fini del termine decadenziale previsto), solo qualora essa fosse stata resa in forma scritta, da ritenersi requisito di validità, (*ex multis*, Cass. civ. Sezione III, sentenza 5 ottobre 1991 n. 10429, n. 5568/1983, n. 8485/1987).

La proposta di vendita ex art. 8 l. cit. , pertanto, qualora effettuata solo verbalmente, dava luogo ad un negozio giuridico radicalmente nullo, se non giuridicamente inesistente.

La giurisprudenza più recente ha, tuttavia, invertito rotta e ritenuto di aderire al diverso orientamento per il quale “il diritto di prelazione agraria diventa attuale e concreto nel momento in cui il proprietario comunica ai soggetti interessati *anche verbalmente* la sua volontà di

alienare il fondo a titolo oneroso”, (Cass. civ., sez. II, 29/05/1998, n.5306 in Mass. Giur. It., 1998).

La Cassazione ha così ritenuto che “in tema di prelazione agraria, la norma che prevede le formalità della comunicazione, pur perseguendo finalità di interesse sociale, ha carattere dispositivo e non cogente e inderogabile, sicché è rimessa all’iniziativa delle parti l’adozione di forme alternative di comunicazione, purché idonee a consentire la piena conoscenza della proposta in funzione dell’esercizio della prelazione. E nell’ambito del principio generale di libertà delle forme è sufficiente anche la forma verbale, non derivando alcun ostacolo dalla disposizione di cui all’art. 1351 c.c., che per i contratti preliminari aventi forma scritta richiede “*ad substantiam*” la medesima forma, poiché la comunicazione non ha natura di proposta contrattuale”, (si tratta di Cass. civ., sez. III, 19/05/2003, n.7768 in Arch. Civ., 2004, 370).

SENTENZA CASSAZIONE CIVILE SEZ.III 30 NOVEMBRE 2005 N. 26079

Tuttavia la sentenza della Cassazione in esame, richiamati i precedenti in distonia, sconfessa l’indirizzo liberista optando, pertanto, per un ennesimo revirement, (non nel senso generale di mutamento ma in quello stretto di ripensamento), ed adduce a sostegno della decisione un diverso ordine di argomentazioni:

1. la *denuntiatio* è, quanto alla natura giuridica, una proposta contrattuale e, dunque, un atto di carattere negoziale essendo la lettera della legge inequivoca in tal senso;
2. il requisito della forma sotto pena di nullità non allude alla “forma in senso generale” ma a quella cd. speciale, imposta per taluni negozi, (art. 1350 c.c.);
3. la *denuntiatio* è un atto preparatorio di una fattispecie traslativa avente ad oggetto un bene immobile
4. funzione di garanzia della forma *de qua* dei diversi interessi coinvolti.

Quanto alla prima ragione addotta, il collegio precisa, infatti, che “la tesi invero della natura non negoziale della *denuntiatio*, seguita dal nuovo indirizzo giurisprudenziale, non è conciliabile con la lettera della legge, che non può essere del tutto trascurata, essa prevedendo, infatti, all’art. 8 comma 4°, espressamente a carico dell’alienante l’obbligo di notificare una “proposta”, intesa come proposta contrattuale, posto che l’incontro dei consensi del proprietario venditore e del coltivatore determina (come finisce, del resto, per ammettere lo stesso diverso indirizzo) la conclusione del contratto”.

Quanto alla seconda delle ragioni esposte, la Corte precisa che la configurazione della *denuntiatio* come proposta contrattuale ex art. 1326 c.c. si riflette, conseguentemente, sul piano

della forma, secondo una corretta lettura ermeneutica delle disposizioni di riferimento. Infatti, “come è stato evidenziato in dottrina, se è vero che nel nostro ordinamento vige il principio della libertà della forma come espressione dell’autonomia negoziale la quale consente al soggetto di emettere la dichiarazione di volontà secondo le modalità che preferisce, è ancor vero che il codice, nell’affermare che la forma è un requisito del negozio «quando risulta che è prescritta dalla legge sotto pena di nullità» (art. 1325 c.c.), si riferisce non alla forma in senso generale ma a quella forma per così dire speciale che la legge impone per alcuni negozi, quali «i contratti che trasferiscono la proprietà di beni immobili», per i quali l’art. 1350, comma 1°, n. 1, c.c. richiede l’atto pubblico o la scrittura privata “*ad substantiam*”.

Tale premessa fa da sfondo alla terza delle ragioni addotte, alla stregua della quale, la *denuntiatio* deve essere considerata “non solo come atto negoziale ma anche come atto preparatorio di una fattispecie traslativa avente ad oggetto un bene immobile, cioè il fondo”, cosicché “ne deriva che tale comunicazione deve necessariamente rivestire, in applicazione dell’art. 1350 c.c., la forma scritta *ad substantiam*, con inevitabili riflessi sul piano probatorio, non essendo, per questo, consentita la prova testimoniale, ex art. 2725 c.c. “.

Infine, il collegio ritiene che “la riconduzione della *denuntiatio* alla forma scritta, d’altronde, assolve, come sottolineatosi, ad esigenze di tutela e di certezza, nel senso che rende certa l’effettiva esistenza di un terzo acquirente, evitando che la prelazione possa essere utilizzata per fini speculativi in danno del titolare del diritto; assicura, a sua volta, al terzo acquirente, in caso di mancato esercizio della prelazione nello *spatium deliberandi* a disposizione del coltivatore, la certezza della compravendita stipulata con il proprietario, sottraendo l’acquirente al pericolo di essere assoggettato al recesso esercitato dal coltivatore pretermesso; garantisce infine il coltivatore in ordine alla sussistenza di condizioni della vendita più favorevoli stabilite dal proprietario promittente venditore e dal terzo promissario acquirente”.

L’orientamento così espresso dalla Suprema Corte merita di essere condiviso senza riserve anche se l’iter argomentativo seguito non si sottrae ad alcune censure.

La forza della motivazione a sostegno della tesi, infatti, risiede più che altro nella prima delle ragioni, sul piano formale, e nell’ultima delle ragioni addotte, sul piano sostanziale.

Innanzitutto, infatti, l’art. 8 l. cit. è assolutamente chiaro nel prendere posizione in ordine alla natura giuridica della *denuntiatio*, qualificata come proposta contrattuale, (1326 c.c.): tale dato non può essere tanto oggetto di interpretazione quanto piuttosto di una semplice opera di diagnosi ermeneutica che prenda atto della decisione a monte presa in sede legislativa.

Comunque, sul piano sostanziale, nella fattispecie viene in essere una precisa funzione perseguita dalla legge attraverso la *denuntiatio* che è quella di garantire un delicato equilibrio dei diritti coinvolti, assicurando la effettività della prelazione a tutela del soggetto debole (coltivatore diretto), garantendo la certezza dei traffici giuridici immobiliari e scongiurando trattative emulative o in frode al terzo.

Orbene, se queste motivazioni integrano il nucleo fondamentale della *ratio legis* è indubbio che l'unico *vestmentum* che possa farsene portavoce è quello della forma scritta, la sola idonea nel caso ad assolvere la funzione di responsabilizzazione e certezza dell'atto.

Tuttavia, nell'art. 8 l. 590/65 non si rinviene una espressa comminatoria di nullità ex art. 1325 n. 4 c.c., e, proprio per sopperire a tale omissione, la Corte veicola la soluzione attraverso la riqualificazione della *denuntiatio* come atto preparatorio attratto dalle prescrizioni ex art. 1350 c.c.

La scelta non è delle più felici ma, in sua vece, sarebbe stato necessario aderire ad una concezione funzionale della forma, teleologicamente orientata, sulla scorta della più autorevole dottrina in materia, per la quale ogni come del diritto ha un perché giuridicamente rilevante.

In conclusione, può precisarsi che, al di là della forma adottata, qualora il terzo acquirente e l'alienante abbiano dolosamente concertato l'elusione della prelazione legale a danno del prelazionario, l'eventuale contratto dovrebbe ritenersi nullo, sulla scorta della migliore dottrina, se non per causa illecita ai sensi dell'art. 1344 c.c. comunque perché integrante gli estremi del contratto a danno del terzo, non meritevole di tutela né altrimenti tollerabile in diritto

Capitolo terzo

MASSIMARIO DELLE SENTENZE – PRELAZIONE AGRARIA

In materia di prelazione agraria, la *denuntiatio* di cui alla L. n. 590 del 1965, deve essere effettuata con lettera raccomandata cui deve essere, necessariamente, allegato il contratto preliminare di vendita concluso con il terzo. Non sono ammesse forme di comunicazioni equipollenti, tanto che, laddove dovessero essere effettuate, si configurerebbe una nullità insanabile. Trib. Arezzo, 09/01/2013.

Il diritto di prelazione e riscatto del coltivatore diretto, proprietario del terreno confinante, previsto dall'art. 7 della legge 14 agosto 1971, n. 817, spetta, in generale, nel solo caso di fondi confinanti in senso giuridicamente proprio, cioè allorquando essi siano caratterizzati da contiguità fisica e materiale, per contatto reciproco lungo una linea comune di demarcazione. (Nell'enunciare l'anzidetto principio, la S.C. ha confermato la sentenza di merito che, in base a congrua e corretta motivazione, aveva negato la sussistenza delle condizioni per esercitare il diritto di riscatto, in quanto i fondi oggetto di controversia erano separati da una stradella sul confine, ancorché non di uso pubblico). (Rigetta, App. Lecce, sez. dist. di Taranto, 18/02/2009) Cass. civ., Sez. III, 27/09/2011, n. 19747.

In tema di prelazione agraria, la norma che prevede le formalità della comunicazione, pur perseguendo finalità di interesse sociale (creazione di imprese coltivatrici moderne ed efficienti con conseguente incremento della produttività agricola), ha carattere dispositivo e non cogente e inderogabile, sicché è rimessa all'iniziativa delle parti l'adozione di forme alternative di comunicazione, purché idonee a consentire la piena conoscenza della proposta in funzione dell'esercizio della prelazione. E nell'ambito del principio generale di libertà delle forme è sufficiente anche la forma verbale, non derivando alcun ostacolo dalla disposizione di cui all'art. 1351 c.c., che per i contratti preliminari aventi forma scritta richiede "*ad substantiam*" la medesima forma, poiché la comunicazione non ha natura di proposta contrattuale. App. Roma, Sez. IV, 21/09/2011.

L'onere probatorio imposto al confinante che intenda esercitare il diritto di prelazione agraria, riguardo al fatto di coltivare direttamente e personalmente, in modo abituale, il fondo adiacente a quello posto in vendita è talmente pregnante da non poter essere assolto mediante la produzione di certificazione rilasciata a fini prevalentemente assistenziali, dalla quale è possibile trarre solo dati empirici e formali, al più idonea a fornire elementi indiziari

inutilizzabili in assenza di altre esigenze probatorie. Al contrario, la prova deve essere fornita in concreto in relazione alle esigenze colturali del fondo. App. Roma, Sez. IV, 13/07/2011

Alla luce di un'interpretazione evolutiva del sistema - che tenga conto dei successivi e più recenti interventi legislativi, i quali in modo non equivoco tendono ad equiparare l'attività di coltivatore diretto a quella di chi eserciti la silvicoltura - il diritto di prelazione e riscatto agrario di cui all'art. 8 della legge 26 maggio 1965, n. 590, esteso dall'art. 7 della legge 14 agosto 1971, n. 817 al coltivatore diretto proprietario di terreno confinante, deve essere riconosciuto anche al silvicoltore che eserciti, in via esclusiva o principale, tale attività, con il solo limite - in riferimento alla prelazione del confinante - che i terreni da vendere e quello di proprietà del silvicoltore siano entrambi boschivi. (Principio enunciato in una fattispecie alla quale era applicabile, "*ratione temporis*", il testo dell'art. 2135 cod. civ. nella versione antecedente la sostituzione operata dall'art. 1 del d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228). (Cassa con rinvio, App. Genova, 04/03/2005) Cass. civ., Sez. Unite, 14/04/2011, n. 8486.

In tema di disciplina dei rapporti agrari, il diritto di prelazione non spetta a chi sia proprietario di una casa di civile abitazione con annessi aia, stalla e piccolo orto confinante col fondo oggetto di compravendita, trattandosi di immobile inidoneo a configurare un "terreno coltivato", caratteristica quest'ultima a cui la legge subordina il sorgere, a favore del confinante, del predetto diritto. (Rigetta, App. Torino, 27/10/2008) Cass. civ., Sez. III, 11/02/2011, n. 3455

In materia di contratti agrari, per la comunicazione ("notifica") al coltivatore o al confinante della proposta di alienazione del fondo, ai fini della prelazione di cui alla L. n. 590/1965, art. 8 e alla L. n. 817/1971, art. 7, da parte del proprietario venditore, è richiesta la forma scritta "*ad substantiam*", non essendo idonea allo scopo l'effettuazione della stessa verbalmente. Cass. civ., Sez. III, 25/01/2011, n. 1731.

In tema di riscatto agrario da parte del confinante, qualora in sede di vendita di fondo rustico l'alienante si riservi la proprietà di una striscia di terreno tale da interrompere la contiguità e continuità fisica tra i due fondi, ne deriva una condizione obiettiva di non confinanza sufficiente ad escludere il diritto di prelazione, a meno che la riserva sia stata fatta senza nessuna utilità economica, all'unico scopo di vanificare, sopprimendo il requisito della confinanza, il diritto di prelazione del confinante. L'accertamento della sussistenza di apprezzabili ragioni giustificative della suddetta riserva in relazione alle esigenze di coltivazione del fondo rientra nei compiti istituzionali del giudice di merito e non è censurabile in sede di legittimità se adeguatamente motivato. (Rigetta, App. Brescia, 06/09/2005) Cass. civ., Sez. III, 13/12/2010, n. 25135.

In materia di contratti agrari, la comunicazione ("notifica") al coltivatore o al confinante della proposta di alienazione del fondo, ai fini della prelazione di cui all'art. 8 della legge 26 maggio 1965, n. 590, e all'art. 7 della legge 14 agosto 1971, n. 817, da parte del proprietario venditore, richiede la forma scritta "*ad substantiam*", dovendo per legge avvenire attraverso la notifica con lettera raccomandata. La "*denuntiatio*", infatti, non è solo un atto a contenuto negoziale, ma una vera e propria proposta contrattuale idonea a dare corpo, con l'accettazione da parte del destinatario, alla conclusione del contratto; ne consegue che anche la procura finalizzata al compimento di tale "*denuntiatio*" richiede, ai sensi dell'art. 1392 cod. civ., la medesima forma scritta "*ad substantiam*". (Rigetta, App. Brescia, 17/05/2005) Cass. civ., Sez. III, 31/05/2010, n. 13211.

Ai fini dell'esercizio della prelazione agraria da parte del proprietario confinante, ai sensi dell'art. 7 della legge 14 agosto 1971, n. 817, è necessario non solo che egli rivesta la qualifica di coltivatore diretto, ma anche che coltivi direttamente il fondo adiacente a quello posto in vendita, non essendo sufficiente che egli eserciti altrove l'attività di agricoltore; ciò in quanto l'intento perseguito dal legislatore è l'ampliamento dell'impresa coltivatrice diretta finitima e non l'acquisto della proprietà della terra da parte di qualsiasi coltivatore diretto. Ai fini della prova, peraltro, la qualità di agricoltore non può desumersi da elementi formali quali gli elenchi redatti dal Servizio contributi agricoli unificati (SCAU), atteso che detta certificazione, rilasciata a fini essenzialmente assistenziali, è idonea soltanto a fornire elementi indiziari. (Rigetta, App. Sassari, 01/03/2005) Cass. civ., Sez. III, 27/01/2010, n. 1712.

In tema di prelazione agraria, l'esercizio del relativo diritto non incide sulla volontà del proprietario di alienare il proprio fondo né sulla formazione del relativo prezzo, ma individua solo il soggetto che ha diritto ad acquistarlo. Ne consegue che ove il proprietario di più fondi agricoli, tutti funzionali all'esercizio di un'azienda agricola unitaria, decida di alienarli congiuntamente, il proprietario coltivatore diretto, confinante con alcuni soltanto dei fondi messi in vendita, non può esercitare su essi alcun diritto di prelazione parziale, ove ciò ostacoli la cessione dell'intero compendio, ovvero determini che la cessione stessa avvenga ad un prezzo globale inferiore a quello pattuito tra il cedente ed il terzo. (Rigetta, App. Roma, 27/05/2004) Cass. civ., Sez. III, 10/11/2009, n. 23745.

In tema di prelazione agraria, assolve all'onere della "*denuntiatio*" di cui all'art. 8 della legge n. 590 del 1965 la comunicazione della proposta di vendita effettuata a mezzo raccomandata con allegato il contratto definitivo di compravendita stipulato in forma pubblica la cui efficacia sia stata sospensivamente condizionata al mancato esercizio della prelazione, poiché, in tal caso, risulta comunque realizzata la finalità di porre il destinatario nella condizione di decidere

sull'opportunità di esercitare la prelazione, fornendo la suddetta comunicazione i dati necessari integranti una proposta di alienazione. (Cassa con rinvio, App. Ancona, 21/06/2004) Cass. civ., Sez. III, 20/01/2009, n. 1348.

Per il disposto dell'art. 7 legge 14 agosto 1971 n. 817, al proprietario di un fondo agrario confinante con altro offerto in vendita compete il diritto di prelazione ovvero il succedaneo diritto di riscatto, se ricorrono nei suoi confronti tutte le condizioni previste dall'art. 8 legge 26 maggio 1965 n. 590, cui il citato art. 7 rinvia e, quindi, anche la coltivazione biennale dei terreni agricoli confinanti di sua proprietà, senza che assuma rilevanza, al fine di escludere questo elemento, l'uso nella norma del termine "terreno" in luogo del termine "fondo". Cass. civ., Sez. III, 16/06/2005, n. 12963.

Una mera attività di taglio dell'erba che spontaneamente cresce su un fondo non integra attività di coltivazione del fondo stesso (in quanto non implica alcuna pur minima attività volta a stimolare la produttività del fondo, circostanza questa indispensabile perché si abbia coltivazione). Deriva da quanto precede, pertanto, che non compete il diritto di prelazione (e di riscatto) al coltivatore diretto proprietario di un fondo confinante con quello in vendita, ove lo stesso si limiti, ogni anno, a falciare, sul terreno confinante a quello in vendita, l'erba che su questo cresce spontaneamente. Cass. civ., Sez. III, 16/03/2005, n. 5682.

La mancata vendita di fondi rustici nel biennio precedente costituisce, a norma dell'art. 8, 1° comma, L. n. 590 del 1965, condizione per l'insorgenza del diritto di prelazione in capo al coltivatore diretto proprietario del fondo confinante, ne consegue che la prova della sussistenza della condizione spetta a chi esercita il relativo diritto, tuttavia, trattandosi di provare un fatto negativo, l'onere relativo diviene attuale e concreto solo in quanto all'affermazione positiva di quel fatto faccia seguito una posizione della controparte di diniego del fatto stesso, sia pure sul piano meramente assertivo (in applicazione di tale principio di diritto la suprema corte ha cassato la sentenza del giudice di merito che aveva rigettato la domanda di riscatto del fondo rustico dell'attore, proprietario del fondo confinante, rilevando d'ufficio che questi non aveva fornito la prova del requisito consistente nel non aver effettuato vendite di fondi rustici nel biennio precedente). Cass. civ., Sez. III, 28/05/2003, n. 8501.

In applicazione del principio generale della libertà delle forme per la comunicazione degli atti giuridici e della manifestazione delle volontà negoziali, ove una determinata forma non sia prevista dalla legge "*ad substantiam*", la comunicazione ai fini della prelazione di cui all'art. 8 l. n. 590 del 1965 ed art. 8 l. n. 817 del 1971, al coltivatore o al confinante della proposta di alienazione del fondo a terzi, non essendo stata prevista da tale normativa a pena di nullità, può

essere validamente effettuata dal proprietario - alienante con le indicazioni richieste, anche verbalmente, non ostandovi il disposto dell'art. 1351 c.c. atteso che tale comunicazione non ha valore di proposta contrattuale sempre che di siffatta conoscenza della proposta da parte del coltivatore vi sia prova certa, orale o documentale. Il diritto di prelazione agraria, pertanto, diviene attuale e concreto nel momento in cui il proprietario comunica ai soggetti interessati la sua volontà di alienare il fondo a titolo oneroso, e dalla data di tale comunicazione, anche verbale, decorre il termine di 30 giorni entro il quale deve essere esercitato il diritto di prelazione o il soggetto preferito può rinunciare espressamente alla prelazione. Cass. civ., Sez. III, 17/01/2001, n. 577.



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili



OSSERVATORIO ECONOMICO

Roma, 15 giugno 2016

OSSERVATORIO ECONOMICO

MAGGIO 2016

Tommaso Di Nardo, Fabrizio Muratore, Paola Samà, Gianluca Scardocci



A cura della

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**



INDICE

Osservatorio Economico Maggio 2016	3
Quadro Macroeconomico e pil italia.....	7
Previsioni economiche	7
Clima di fiducia e congiuntura.....	9
Movimprese – Anno 2016.....	10
Partite iva – aperture mensili – Aprile	11
entrate tributarie mensili - Aprile	12
Statistiche contenzioso tributario iv trimestre 2015	13
Fabbisogno statale - Marzo	14
Debito pubblico - Marzo.....	15
prestiti bancari e sofferenze - Aprile.....	16



OSSERVATORIO ECONOMICO MAGGIO 2016

TROPPO LENTA LA RIPRESA DELL'ECONOMIA IN ITALIA

Nel primo trimestre 2016, a fronte del +0,8% del pil spagnolo, del +0,7% del pil tedesco e del +0,6% del pil francese, il pil italiano è cresciuto dello 0,3%. L'Istat ha corretto la propria previsione per il 2016 da +1,4% a +1,1%, mentre le previsioni Ocse per l'Italia si fermano a +1%. Il trend economico italiano si conferma in ripresa, grazie soprattutto al buon andamento dei consumi privati e degli investimenti, ma non decolla anche per via del commercio estero. In particolare, secondo l'Istat, la crescita delle esportazioni passerà dal +43% del 2015 al +1,7% del 2016 e il contributo alla crescita del Pil, da parte della domanda estera, resterà negativo. A marzo, il debito pubblico è salito a 2.229 miliardi di euro, 2% su marzo 2015. In particolare, il debito delle amministrazioni centrali è cresciuto del 3,1% a fronte di una variazione nulla per quello delle amministrazioni locali. Ad aprile, le nuove aperture di partite Iva sono state del 5% in meno rispetto ad aprile 2015 con un calo che ha coinvolto anche le società di capitali (-0,5%) e con una partita Iva su tre rappresentata da soggetti che hanno aderito agevolato forfetario. Le entrate tributarie proseguono, invece, la loro crescita inarrestabile. Nel periodo gennaio-aprile il gettito irpef è cresciuto del 3,9% rispetto allo stesso periodo 2015, mentre il gettito Iva, sempre nello stesso periodo, è cresciuto del 10,3%.

Quadro macroeconomico 2015. Secondo il Documento di Economia e Finanza (DEF) 2016, il PIL italiano crescerà dell'1,2% nel 2016 e nel 2017 dopo lo 0,8% fatto registrare nel 2015. Il debito pubblico resterà sostanzialmente stabile nel 2016 al 132,4% del PIL (132,7% nel 2015) e calerà di oltre 2 punti nel 2017 (130,3%). Il deficit pubblico sarà pari al 2,3% nel 2016 e calerà all'1,4% nel 2017. Nel DEF il governo ha programmato una maggiore crescita del PIL nel 2017 di 0,2 punti in seguito alle politiche di crescita programmate che porteranno il deficit 2017 all'1,8% e il debito pubblico 2017 al 130,9%. È prevista, dunque, una manovra sul 2017 pari a 0,4 punti in meno di avanzo primario nei conti pubblici. Nel 2016, le entrate totali delle Pubbliche Amministrazioni risulteranno in calo di 0,6 punti sul 2015 al 47,2% e in ulteriore calo nel 2017 di 0,3 punti al 46,9%. Le uscite totali, caleranno nel 2016 di 0,8 punti a 49,6% e nel 2017 di ulteriori 1,2 punti a 48,4%. La spesa per interessi cala di 0,2 punti nel 2016 e di ulteriori 0,2 punti nel 2017. La pressione fiscale pari al 43,5% nel 2015, secondo il DEF calerà al 42,8% nel 2016 e al 42,7% nel 2017.

Crescita congiunturale. Nel primo trimestre del 2016 il Prodotto Interno Lordo (PIL) corretto per gli effetti di calendario e destagionalizzato, è aumentato dello 0,3% rispetto al trimestre precedente e dell'1% nei confronti del primo trimestre del 2015. La variazione acquisita per il 2016 è pari a +0,6%. Rispetto al trimestre precedente, i principali aggregati della domanda interna (i consumi finali nazionali e gli investimenti lordi) sono aumentati entrambi dello 0,2%. Le importazioni sono diminuite dello 0,9%, le esportazioni dell'1,5%. Si registrano andamenti congiunturali positivi per il valore aggiunto dell'industria (0,9%) e dei servizi (0,2%) e negativi per l'agricoltura (-2,4%) e le costruzioni (-0,5%) rispetto al trimestre precedente. Negli altri paesi il PIL è aumentato in termini congiunturali dello 0,7% in Germania, dello 0,6% in Francia, dello 0,4% nel Regno Unito e dello 0,2% negli Stati Uniti. In termini tendenziali, si è registrato un aumento del 2% nel Regno Unito e negli Stati Uniti,



dell'1,6% in Germania e dell'1,4% in Francia. Il PIL dei paesi dell'area Euro, è aumentato dello 0,5% rispetto al trimestre precedente e dell'1,5% nel confronto con lo stesso trimestre 2015.

Previsioni economiche 2016-2017. Le previsioni del PIL da parte dell'ISTAT fissano la crescita all'1,1% nel 2016 (le previsioni ISTAT incorporano le misure descritte nel DEF 2016), un tasso di crescita superiore a quello registrato nel 2015 (0,8%). La domanda interna al netto delle scorte contribuirebbe positivamente alla crescita del PIL per 1,3 punti percentuali, mentre la domanda estera netta e la variazione delle scorte fornirebbero un contributo negativo pari a un decimo di punto percentuale ciascuna. Un rallentamento più deciso del commercio internazionale e l'eventuale riaccendersi di tensioni sui mercati finanziari costituiscono dei rischi al ribasso per l'attuale quadro previsivo. All'opposto una ripresa più accentuata del processo di accumulazione del capitale, legata allo sviluppo delle politiche nazionali ed europee, costituirebbe un ulteriore stimolo alla crescita economica. L'Ocse, invece, stima al ribasso la crescita del PIL 2016 (+1,0%) e prevede per il 2017 un tasso di crescita dell'1,4%. Infatti per l'Ocse l'economia globale è in uno stato di "crescita lenta" con diminuzione di produttività in diverse medie imprese. Un'azione collettiva in termini di riforme strutturali è necessaria per riavviare la produttività, i salari e l'uguaglianza.

Clima di fiducia. Nel mese di maggio si continua a registrare un calo nel clima di fiducia, -1,2 rispetto al mese precedente. In particolare, si registra una considerevole diminuzione congiunturale del clima di fiducia economico (-4,3) mentre il clima di fiducia corrente registra una diminuzione congiunturale di -0,2 mentre la variazione tendenziale si attesta a +8,8. Continua ad essere positivo il clima di fiducia delle imprese sia congiunturale (+0,7) che tendenziale (+1,7). In particolare, il clima di fiducia delle imprese delle costruzioni è in calo dello 0,8% su aprile.

Congiuntura. Il tasso di inflazione è in lieve diminuzione ad aprile rispetto al mese precedente (-0,1%) ed è diminuito dello 0,5% in termini tendenziali. In lieve aumento il tasso di disoccupazione rispetto a marzo (+0,1%) che si attesta all'11,7% (-0,4% rispetto a marzo 2015). In lieve aumento il tasso di disoccupazione giovanile che ad aprile si è fermato al 36,9% con un aumento di 0,2 punti su marzo e tendenzialmente si riduce di 4,5 punti se confrontato con il valore di aprile 2015. Stabile la produzione industriale dal punto di vista congiunturale, mentre la variazione tendenziale resta positiva (+0,5%).

Movimprese. Nel primo trimestre del 2016, il saldo demografico delle imprese è risultato negativo per 12.681 unità. Le nuove iscrizioni sono state 114.660 a fronte di 127.341 cancellazioni. Il tasso di crescita dello stock di imprese al 31 marzo 2016 è negativo (-0,2%) ed è leggermente migliore rispetto al tasso di crescita del primo trimestre 2015 (-0,3%). Le società di capitali continuano a crescere a ritmi più elevati rispetto alle altre forme giuridiche (+0,88% contro il -0,5% delle società di persone e il -0,65% delle ditte individuali). Nel primo trimestre, le nuove società di capitali sono state 30.382 contro 16.899 cancellazioni, mentre le nuove società di persone sono state 8.814 contro 14.127 cancellazioni. Lo stock complessivo di società di capitali al 31 marzo 2016 ha superato il milione e mezzo (1.552.886), mentre lo stock complessivo di imprese ha superato i 6 milioni (6.038.891).



Fallimenti. Nel primo trimestre 2016, il numero dei fallimenti è diminuito del 5,4% rispetto al 2015. Il numero complessivo di imprese fallite è stato pari a 3.396 contro le 3.588 del primo trimestre 2015, (-5,4%) e con un tasso di fallimento pari a 5,6. Gli andamenti regionali, rispetto al primo trimestre dell'anno precedente, sono molto differenziati: si va dal -31,5% dell'Abruzzo al -21,4% della Campania e della Basilicata, al +24,6% della Toscana e al +20,0% del Molise, mentre in Lombardia si registra -9,0% e in Umbria -10,7%.

Partite Iva. Nel mese di aprile, le nuove aperture di Partite Iva sono diminuite del 5,1% rispetto al corrispondente mese dell'anno precedente. Le società di persone, hanno fatto registrare un ulteriore calo nell'ultimo mese (-8,1%), mentre è molto meno marcato il trend negativo per le società di capitali (-0,5%). In base alla classificazione per settore produttivo, il commercio continua a registrare il maggior numero di aperture di partite Iva (21,7% del totale), seguito dalle attività professionali (13,7%) e dall'agricoltura (12,4%). I soggetti che hanno aderito al regime agevolato forfetario risultano 15.608, pari a circa il 34% del totale delle nuove aperture, con un aumento del 15,8% rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente.

Entrate tributarie. Le entrate tributarie, nel periodo gennaio-aprile 2016, sono aumentate dell'1,8% sullo stesso periodo 2015. A livello tendenziale nel periodo gennaio-aprile 2016 si registrano sensibili aumenti dell'Irpef (+3,9%) e dell'Iva (+10,3%), in particolare per l'Iva da scambi interni (+14,3%). Nel mese di aprile, il bollettino Mef riporta un calo del gettito dell'acconto 2016 dell'imposta di bollo determinata dalla diversa modalità di scomputo dell'acconto. Inoltre, va ricordato che il gettito relativo al canone televisivo è stato spostato più avanti quest'anno. Neutralizzando entrambi questi effetti, la crescita delle entrate tributarie risulta pari a +4,9%. Il totale delle entrate tributarie nel periodo gennaio-aprile 2016 si attesta su 129.871 milioni di euro.

Contenzioso tributario. Nel quarto trimestre 2015, sulla base dei dati diffusi dal Mef a marzo, i ricorsi pervenuti alle CTP sono diminuiti del 11,9% rispetto allo stesso trimestre del 2015, mentre gli appelli pervenuti alle CTR sono diminuiti del 4,9%. Nello stesso periodo i ricorsi definiti presso le CTP sono diminuiti del 10,0% e gli appelli definiti presso le CTR sono aumentati del 3%. Il saldo è dunque negativo per le CTP (-18.925), con le giacenze al 31 dicembre che si riducono del 16,7% e positivo, invece, per le CTR (+2.469), con le giacenze che salgono dell'11,1%. Nel complesso, sommando ricorsi e appelli le giacenze complessive si sono ridotte del 7,2%. Riguardo gli esiti dei procedimenti definiti, in generale, quelli a favore del contribuente sono stati pari al 33,9% del totale, rispetto al 32,8% fatto registrare nello stesso periodo del 2014 e al 32,1% del 2013. In particolare, gli esiti definiti presso le CTP a favore del contribuente sono stati pari al 32,8% in aumento di 0,6 rispetto allo stesso periodo del 2014, mentre quelli definiti presso le CTR sempre a favore del contribuente sono aumentati del 2,4% risultando pari a 40,8%. Nel periodo considerato sono in lieve aumento gli esiti favorevoli all'ufficio 44,8% contro il 44,1% dello stesso periodo del 2014. Sono, invece, sensibilmente aumentati gli esiti con giudizio intermedio (dall'8,4% a 11,2%).

Fabbisogno statale. Nel mese di marzo il fabbisogno statale è risultato pari a 351 milioni di euro. Le entrate totali sono aumentate del 17 % su febbraio 2015, mentre le spese totali sono diminuite del 7,4%. Il saldo del bilancio statale è stato pari a -1.383 milioni di euro.



Debito Pubblico. 2.228,7 miliardi il debito pubblico complessivo a marzo in aumento rispetto a febbraio dello 0,6%, +2,0% rispetto a marzo 2015) di cui 2.136 miliardi a carico delle Amministrazioni centrali (+2,4% su febbraio e +3,1% su marzo 2015) e 92 miliardi a carico delle Amministrazioni locali (in linea con febbraio e -7,1% su marzo 2015). Il debito delle Regioni a marzo è aumentato dello 0,4% su febbraio ed è diminuito del 10,5% su marzo 2015, quello dei Comuni è aumentato dello 0,6% su febbraio e del 3,9% su marzo 2015.

Prestiti bancari e sofferenze. I prestiti ad Aprile fanno registrare un calo dello 0,5% rispetto a marzo, mentre fanno registrare un +1,0% in termini tendenziali. In diminuzione i prestiti alle amministrazioni pubbliche (-0,7%) stabili i prestiti alle imprese. Ad Aprile, le sofferenze totali sono in lieve aumento (+0,7%) su base mensile, mentre risultano in aumento del 3,5% su base annuale. Il “tasso di sofferenza” ovvero il rapporto tra sofferenze e prestiti è in lieve aumento ad aprile, si porta a 8,5% rispetto all’8,4% di marzo e all’ 8,3% di aprile 2015. In particolare, il tasso risulta in lieve aumento e pari a 17,8% rispetto a marzo per le sofferenze verso le imprese ed in aumento rispetto ad Aprile 2015: +16,9%.



QUADRO MACROECONOMICO E PIL ITALIA

Quadro Macroeconomico 2015-2017

Valori in mld. di euro e in percentuale del pil

VOCE/ANNO	2015*		2016^		2017^	
PIL Tasso di crescita		0,80%		1,20%		1,20%
PIL	1.636	100,0%	1.672	100,0%	1.716	100,0%
Debito pubblico	2.172	132,7%	2.214	132,4%	2.236	130,3%
Entrate totali PA	784	47,9%	789	47,2%	805	46,9%
Uscite totali PA	826	50,5%	828	49,6%	830	48,4%
Deficit pubblico	-42	-2,6%	-39	-2,3%	-24	-1,4%
Spesa per interessi	68	4,2%	66	4,0%	65	3,8%
Pressione fiscale	712	43,5%	716	42,8%	733	42,7%

* Conti ed aggregati economici delle Amministrazioni Pubbliche pubblicato da ISTAT il 24 maggio 2016. Bollettino Economico n.2-2016 pubblicato da Banca d'Italia in aprile 2016. ^DEF pubblicato l'8 aprile 2016.

PIL – I Trimestre 2016

Valori concatenati, dati destagionalizzati e corretti per gli effetti del calendario
Milioni di euro – anno di riferimento 2010

AGGREGATI	Valori	Var. % su trim. prec.	Var. % su trim. anno prec.
Prodotto interno lordo	388.807	0,3%	1,0%
Consumi delle famiglie	234.804	0,3%	1,5%
Consumi delle PA	78.250	0,2%	0,8%
Investimenti in macch. eattr.	29.592	0,8%	1,5%
Investimenti in mezzi di trasp.	3.565	2,4%	15,0%
Investimenti in costruzioni	32.312	-0,5%	0,8%
Importazioni	107.362	-0,9%	1,2%
Esportazioni	116.403	-1,5%	-0,4%

Istat, 31 maggio 2016

Valore aggiunto – I Trimestre 2016

Valori concatenati, dati destagionalizzati e corretti per gli effetti del calendario
Milioni di euro – anno di riferimento 2010

AGGREGATI	Valori	Var. % su trim. prec.	Var. % su trim. anno prec.
Valore aggiunto totale	351.848	0,3%	0,9%
Agricoltura, silv. e pesca	7.216	2,4%	0,7%
Industria in senso stretto	66.290	1,2%	1,9%
Costruzioni	16.129	-0,5%	0,2%
Commercio, alberghi, trasp. ecom.	85.879	0,1%	0,2%
Credito, att.imm. serv. prof.li	99.619	0,1%	1,0%
Altre attività dei servizi	76.581	0,2%	0,3%

Istat, 31 maggio 2016



PREVISIONI ECONOMICHE

Congiuntura internazionale – Real GDP (PIL reale)

Outlook IMF April 2016

	2015	2016	2017	Rev. 2016 [^]	Rev. 2017 [^]
World Trade Volume	2,8	3,1	3,8	-0,3	-0,3
World Output*	3,1	3,2	3,5	-0,2	-0,1
Euro Area	1,6	1,5	1,6	-0,2	-0,1
Cina	6,9	6,5	6,2	0,2	0,2
India	7,3	7,5	7,5	0,0	0,0
Brasile	-3,8	-3,8	0	-0,3	0,0
US	2,4	2,4	2,5	-0,2	-0,1
Japan	0,5	0,5	-0,1	-0,5	-0,4
Germany	1,5	1,5	1,6	-0,2	-0,1
Italy	0,8	1	1,1	-0,3	-0,1

[^]Differenze su stime precedenti (WEO January 2016)

Previsioni PIL Italia 2015-2016-2017

Stime del tasso di crescita del Prodotto interno lordo

Data	FONTE	2015	2016	2017
18.03.15	OCSE	+0,6	+1,3	
10.04.15	MEF	+0,7	+1,3	
14.04.15	Fondo monetario internazionale	+0,5	+1,1	
07.05.15	ISTAT	+0,7	+1,2	
03.06.15	OCSE	+0,6	+1,5	
26.06.15	Centro studi Confindustria	+0,8	+1,4	
09.07.15	Fondo monetario internazionale	+0,7	+1,2	
16.09.15	OCSE	+0,6	+1,5	
30.09.15	MEF	+0,9	+1,3	
09.10.15	Fondo monetario internazionale	+0,8	+1,3	
05.11.15	ISTAT	+0,9	+1,4	
05.11.15	Unione europea	+0,9	+1,5	
09.11.15	OCSE	+0,8	+1,4	
16.12.15	Centro studi Confindustria	+0,8	+1,4	
16.01.16	Banca d'Italia	+0,8	+1,6	
19.01.16	Fondo Monetario Internazionale	+0,8	+1,3	
05.02.16	Unione europea	+0,8	+1,4	+1,3
18.02.16	OCSE	+0,6	+1,0	+1,4
08.04.16	MEF	+0,8	+1,2	+1,2
12.04.16	Fondo Monetario Internazionale	+0,8	+1,0	+1,1
17.05.16	ISTAT	+0,8	+1,1	
01.06.16	OCSE	+0,6	+1,0	+1,4



CLIMA DI FIDUCIA E CONGIUNTURA

Indicatori del Clima di Fiducia

Dati mensili ISTAT – Maggio 2016

Indicatore	Indice	Var. Cong.	Var. Tend.
Fiducia dei Consumatori	112,7	-1,4	6,4
Clima di Fiducia Economico	135,9	-4,3	5,0
Clima di Fiducia Personale	105,4	0,6	6,9
Clima di Fiducia Corrente	109,8	-0,2	8,8
Clima di Fiducia Futuro	117,8	-2,2	2,7
Fiducia delle Imprese	103,4	0,7	1,7
Imprese Manifatturiere	102,1	-0,6	-1,5
Imprese delle Costruzioni	120,4	-0,8	8,6
Imprese dei Servizi	107,9	-0,5	2,3
Imprese del Commercio	100,9	-1,0	-3,2

Istat, 27 Maggio 2016

Principali indicatori congiunturali

Dati mensili ISTAT

Dati mensili destagionalizzati, dati corretti per gli effetti di calendario o dati grezzi

Indicatore	Periodo	Indice/ Valore/Tasso	Var. Cong.	Var. Tend.
Tasso di inflazione (NIC)	Apr	99,5	-0,1	-0,5
Produzione industriale (indice)	Mar	92,7	0,0	0,5
Produzione Costruzioni (indice)	Mar	67	-0,5	-0,3
Commercio al dettaglio (indice)	Mar	94,8	-0,6	-0,1
Fatturato dell'industria	Mar	96	-1,6	-3,5
Ordinativi dell'industria	Mar	96,4	-3,3	0,4
Esportazioni Area Euro (valore)	Mar	18.763	-2,5	0,0
Esportazioni Extra UE (valore)	Apr	15.570	3,9	-1,0
Tasso di disoccupazione	Apr	11,7	0,1	-0,4
Tasso di disoccupazione (15-24)	Apr	36,9	0,2	-4,5

Istat, Maggio 2016



MOVIMPRESE – ANNO 2016

Natimortalità delle imprese per forma giuridica. I trimestre 2016

Forme giuridiche	Iscrizioni	Cessazioni	Saldo	Stock 31.03.2016	Tasso di crescita I tr. 2016	Tasso di crescita I tr. 2015
Società di capitali	30.382	16.899	13.483	1.552.886	0,9%	0,8%
Società di persone	8.814	14.127	-5.313	1.055.050	-0,5%	-0,5%
Ditte individuali	72.899	93.829	-20.930	3.220.687	-0,7%	-0,8%
Altre forme	2.565	2.486	79	210.268	0,0%	0,2%
TOTALE	114.660	127.341	-12.681	6.038.891	-0,2%	-0,3%

Fonte: Movimprese, 18 Aprile 2016

Procedure fallimentari aperte nel primo trimestre del 2016, per regione Variazioni % con lo stesso periodo del 2015

Regione	Procedure aperte		Tasso di fallimento*
	Num.	Var.% 16/15	
Abruzzo	61	-31,5%	4,1
Basilicata	11	-21,4%	1,9
Calabria	75	-12,8%	4,1
Campania	250	-21,4%	4,4
Emilia Romagna	269	8,0%	5,8
Friuli Venezia Giulia	64	14,3%	6,1
Lazio	393	-13,6%	6,2
Liguria	63	-20,3%	3,4
Lombardia	684	-9,0%	7,2
Marche	109	0,9%	6,3
Molise	18	20,0%	5,1
Piemonte	223	-0,4%	5,0
Puglia	174	9,4%	4,6
Sardegna	76	-2,6%	4,5
Sicilia	202	1,5%	4,4
Toscana	299	24,6%	7,2
Trentino Alto Adige	49	4,3%	4,5
Umbria	67	-10,7%	7,0
Valle d'Aosta	5	0,0%	3,8
Veneto	304	-10,6%	6,2
ITALIA	3.396	-5,4%	5,6

Fonte: Unioncamere-Infocamere, Movimprese, 18 Aprile 2016

*Numero di procedure fallimentari aperte ogni 1.000 imprese registrate



PARTITE IVA – APERTURE MENSILI – APRILE

Partite Iva – Nuove attività

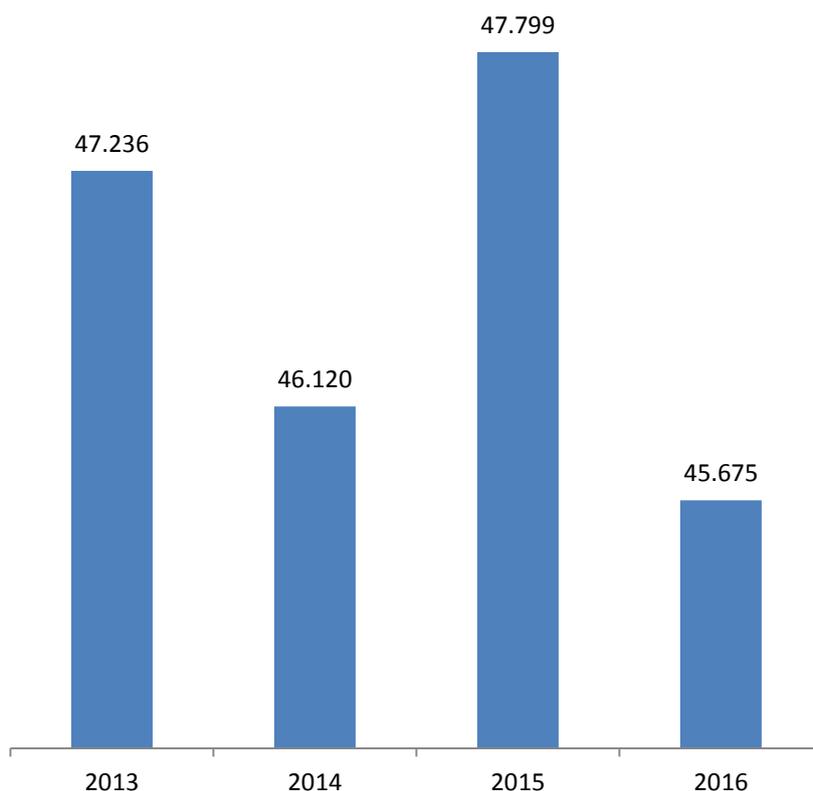
Dati mensili

ENTRATE	Aprile 2016	Var. % Cong.	Var. % Tend.
Persone fisiche	32.885	-10,5%	-6,0%
Società di persone	2.393	-12,2%	-8,1%
Società di capitali	10.062	-12,1%	-0,5%
Non residenti	180	1,1%	-3,2%
Altre forme giuridiche	155	-11,9%	-18,9%
Totale	45.675	-10,9%	-5,0%

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze 10 Giugno 2016

Andamento mensile delle Nuove attività Mese di Aprile.

Anni 2013-2016





ENTRATE TRIBUTARIE MENSILI - APRILE

Entrate Tributarie - Dati mensili MEF

Valori in milioni di euro

ENTRATE	Aprile 2016	Var. % Tend.	Gen-Apr. 2016	Var. %
Imposte dirette	13.865	0,2%	65.629	1,8%
Imposte indirette	15.788	-7,2%	56.165	1,6%
Tributi locali	2.246	0,4%	8.077	3,9%
Totale	31.899	-3,6%	129.871	1,8%

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze – 10 Giugno 2016

Dettaglio principali Entrate Tributarie

Valori in milioni di euro

Imposte dirette	Aprile 2016	Var. % Tend.	Gen-Apr. 2016	Var. %
IRPEF	12.158	2,3%	58.684	3,9%
di cui IRPEF - Ritenute dipendenti settore pubblico	5.190	-0,2%	25.220	-0,1%
di cui IRPEF - Ritenute dipendenti settore privato	5.751	5,4%	27.943	7,5%
di cui IRPEF - Ritenute lavoratori autonomi	985	-2,0%	4.260	0,7%
IRES	129	-18,9%	912	9,5%
Imposta di Registro	368	4,8%	1.552	11,1%
IVA	8.787	3,3%	32.021	10,3%
di cui Iva da scambi interni	7.890	6,5%	28.399	14,3%
BOLLO	1.394	-56,8%	2.427	-44,1%
Imposte sostitutive	1.080	-27,8%	3.405	-30,2%
Tasse e imposte ipotecarie	148	5,0%	510	6,5%
Concessioni governative	29	-67,0%	442	-24,7%
Tasse automobilistiche	30	130,8%	217	-1,4%
Successioni e donazioni	69	32,7%	229	10,6%
Diritti catastali e di scritturato	57	7,5%	211	7,1%
Accisa sui prodotti energetici	2.145	2,9%	7.224	2,4%
Imposta sull'energia elettrica e addizionali	221	45,4%	1.027	22,3%
Accisa sul gas naturale per combustione	244	123,9%	1.197	35,9%
Imposta sul consumo sui tabacchi	911	6,2%	2.495	4,0%
Addizionale regionale IRPEF	932	3,0%	2.695	11,2%
Addizionale comunale IRPEF	365	3,1%	890	11,3%
IRAP	891	-2,7%	4.136	0,3%
IRAP privati	129	-25,4%	733	-8,7%
IRAP PA	762	2,6%	3.403	2,4%

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze – 10 Giugno 2016



STATISTICHE CONTENZIOSO TRIBUTARIO IV TRIMESTRE 2015

Ricorsi CTP e Appelli CTR – IV trimestre 2015

Valori assoluti e variazioni percentuali rispetto al IV trimestre 2014

RICORSI/APPELLI	CTP		CTR		Totale	
	N.	Var.%	N.	Var.%	N.	Var.%
Ricorsi/Appelli pervenuti	45.705	-11,9%	18.311	4,9%	64.016	-7,7%
Ricorsi/Appelli definiti	64.630	-10,0%	15.842	3,0%	80.472	-7,7%
Saldo (pervenuti – definiti)	-18.925	-4,9%	2.469	19,2%	-16.456	-7,7%
Giacenze al 30-9-2015	386.990	-12,6%	143.854	11,1%	530.844	-7,2%

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze –31 Marzo 2016

Ricorsi CTP e Appelli CTR – Primi quattro trimestri anno 2015

Valori assoluti e variazioni percentuali rispetto ai primi quattro trimestri del 2014

RICORSI/APPELLI	CTP		CTR		Totale	
	N.	Var.%	N.	Var.%	N.	Var.%
Ricorsi/Appelli pervenuti	188.287	44,5%	68.614	60,2%	256.901	48,4%
Ricorsi/Appelli definiti	244.021	38,8%	54.292	39,2%	298.313	38,8%
Saldo (pervenuti – definiti)	-55.734	22,4%	14.322	273,9%	-41.412	-0,7%
Giacenze al 31.12.2014	386.990	-16,7%	143.854	12,9%	530.844	-10,3%

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze –31 Marzo 2016

Esiti dei Ricorsi CTP e degli Appelli CTR

Valori assoluti e composizione percentuale rispetto al totale

ESITI	CTP			CTR			Totale		
	IV-15	IV-14	IV-13	IV-15	IV-14	IV-13	IV-15	IV-14	IV-13
Favorevoli all'ufficio	44,8%	44,1%	45,2%	45,4%	46,2%	37,0%	44,9%	44,4%	45,0%
Giudizio intermedio	11,2%	10,2%	10,1%	8,4%	9,1%	10,9%	10,6%	10,0%	10,2%
Favorevoli al contr.	32,2%	31,6%	30,9%	40,8%	38,4%	44,8%	33,9%	32,8%	32,1%
Conciliazione	0,9%	1,0%	0,9%	0,0%	0,0%	0,0%	0,7%	0,9%	0,9%
Altri esiti	10,9%	13,1%	12,9%	5,4%	6,3%	7,3%	9,8%	11,9%	11,8%
Totale	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze –31 Marzo 2016



FABBISOGNO STATALE - MARZO

Fabbisogno Amministrazioni Centrali Marzo 2016

Valori in milioni di euro

Voci	Valori	Var. % stesso Mese anno prec.
Entrate tributarie	27.830	1,0%
Altre entrate	2.516	-51,7%
Totale entrate	30.346	-7,4%
Spese correnti	30.280	-48,2%
Spese in c/cap.	1.448	-76,6%
Totale spese	31.728	-50,9%
Saldo di bilancio	-1.383	-95,7%
Saldo di tesoreria	-20.115	-194,1%
Fabbisogno	351	-195,1%
Dismissioni	0	----
Fabbisogno netto	21.498	104,6%

Fonte: Banca d'Italia. Finanza pubblica, fabbisogno e debito – 15 Maggio 2016

Saldi mensili del Bilancio statale

Valori in milioni di euro

	Saldi		
	2014	2015	2016
Gen	13.589	14.537	23.761
Feb	-19.924	-26.994	-31.895
Mar	-10.661	-22.821	-1.383

Fonte: Banca d'Italia. Finanza pubblica, fabbisogno e debito – 15 Maggio 2016



DEBITO PUBBLICO - MARZO

Debito delle Amministrazioni Pubbliche Marzo 2016

Valori in milioni di euro

Voci	Valori	Var. %su mese prec.	Var. % stesso mese dell'anno prec.
Monete e depositi	176.601	-0,4%	2,9%
Titoli a breve termine	118.710	0,2%	-8,7%
Titoli a medio e lungo termine	1.761.607	0,8%	2,9%
Prestiti di IFM	128.807	0,5%	-1,1%
Altre passività	43.024	0,8%	2,6%
DEBITO A. P.	2.228.748	0,6%	2,0%
<i>di cui Amm. centrali</i>	2.136.101	2,4%	3,1%
<i>di cui Amm. locali</i>	92.019	0,0%	-7,1%
<i>di cui Enti di previdenza</i>	629	1,1%	349,3%

Fonte: Banca d'Italia. Finanza pubblica, fabbisogno e debito – 15 Maggio 2016

Debito delle amministrazioni locali Marzo 2016

Valori in milioni di euro

Voci	Valori	Var. %su mese prec.	Var. % stesso mese dell'anno prec.
Regioni	30.544	0,4%	-10,5%
Province	7.841	-0,1%	-1,4%
Comuni	42.661	0,6%	-3,9%
Altri enti	11.029	-3,5%	-8,5%
Totale	92.019	0,0%	-7,1%

Fonte: Banca d'Italia. Finanza pubblica, fabbisogno e debito – 15 Maggio 2016



PRESTITI BANCARI E SOFFERENZE - APRILE

Prestiti e sofferenze delle banche a residenti in Italia

Consistenze di fine periodo in milioni di euro e variazioni percentuali

Voci	Valori	Var. %su mese prec.	Var. % stesso Mese anno prec.
Prestiti totali	2.343.128	-0,5%	1,0%
<i>di cui ad amministrazioni pubbliche</i>	270.228	-0,7%	-0,3%
<i>di cui a società non finanziarie</i>	788.680	0,0%	-2,2%
<i>di cui a famiglie consumatrici</i>	519.415	0,2%	4,5%
<i>di cui credito al consumo</i>	82.783	0,7%	35,9%
<i>di cui prestiti per l'acquisto di abitazioni</i>	362.507	0,2%	1,1%
Sofferenze totali	198.359	0,7%	3,5%
<i>di cui al valore di realizzo</i>	83.961	0,4%	2,0%
<i>di cui a società non finanziarie</i>	140.772	0,9%	3,2%
<i>di cui a famiglie consumatrici</i>	37.419	0,1%	5,2%

Fonte: Moneta e banche, Banca d'Italia, 10 Giugno 2016

Sofferenze bancarie nei confronti dei residenti in Italia

Rapporti percentuali sofferenze/prestiti

Voci	Aprile 2016	Marzo 2016	Aprile 2015
Totale	8,5%	8,4%	8,3%
Amministrazioni pubbliche	0,2%	0,2%	0,2%
Società non finanziarie	17,8%	17,7%	16,9%
Famiglie consumatrici	7,2%	7,2%	7,2%

Fonte: Moneta e banche, Banca d'Italia, 10 Giugno 2016



FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI

Piazza della Repubblica – 00185 Roma

Tel. 06/4782901 – Fax 06/4874756 – www.fondazionenazionalecommercialisti.it



CHECK LIST – RAVVEDIMENTO ACCONTO E DICHIARAZIONE IMU/TASI 2016

LE ALIQUOTE DA UTILIZZARE PER L'ACCONTO 2016

Per via delle disposizioni contenute nella Legge di Stabilità 2016 (comma 26), i comuni non possono aumentare, per il 2016, le aliquote (IMU e TASI), rispetto a quelle deliberate per il 2015. Qualsiasi aumento deliberato sarebbe inefficace. I comuni possono, invece, aver deliberato per il 2016 riduzioni di aliquote.

Solo ed esclusivamente con riferimento alla TASI e limitatamente agli immobili non esentati dal tributo, i comuni possono mantenere per il 2016 l'eventuale maggiorazione (quella che i comuni poteva decidere fino alla misura massima dello 0,8%) già deliberata per il 2015, ma la conferma deve essere contenuta nell'apposita delibera 2016.

Per la liquidazione dell'acconto 2016, la regola dice che, occorre utilizzare le aliquote deliberate per il 2015 e per la liquidazione del saldo (o conguaglio) occorre utilizzare le aliquote deliberate per il 2016.

In merito alle aliquote 2016, i comuni erano chiamati a deliberare entro il 30 aprile scorso (termine di approvazione del bilancio previsionale per l'anno in corso) ed eventuali delibera adottate dopo questa data sono inefficaci (salvo eventuali future sanatorie)¹ così come sono inefficaci eventuali interventi modificativi

ALIQUOTE IMU E TASI 2016	<input type="checkbox"/> Delibera emanata entro il 30 aprile 2016 ² <input type="checkbox"/> Delibera emanata oltre il 30 aprile 2016 ³
MAGGIORAZIONE TASI 0,8% DELIBERATA NEL 2015	<input type="checkbox"/> Confermata con delibera emanata entro il 30/04/2016 <input type="checkbox"/> Non confermata con delibera emanata entro il 30/04/2016

¹ Nel caso in cui il comune abbia deliberato le aliquote 2016 entro il 30 aprile scorso, il contribuente potrebbe anche decidere di derogare alla regola generale e liquidare l'acconto già sulla base delle aliquote 2016.

² Volendo seguire la regola, il contribuente dovrebbe liquidare l'acconto sulla base delle aliquote 2015 e il saldo sulla base delle aliquote 2016. Egli, tuttavia, potrebbe derogare e liquidare l'acconto già sulla base delle aliquote 2016.

³ Liquidare l'acconto sulla base delle aliquote 2015.

IL VERSAMENTO DELL'ACCONTO ED IL RAVVEDIMENTO

L'IMU e la TASI si versano in acconto e saldo. L'acconto (pari al 50% dell'importo complessivamente calcolato) da versarsi entro il 16 giugno ed il saldo (o conguaglio) da versarsi entro il 16 dicembre.

Chi salta le predette scadenze può rimediare, ricorrendo al ravvedimento operoso. Il ravvedimento comporta l'applicazione delle seguenti sanzioni:

- 0,1% (cioè 1/10 dell'1%) per ogni giorno di ritardo, se la regolarizzazione è eseguita entro i primi 14 giorni dall'omissione (ravvedimento sprint);
- 1,5% (cioè 1/10 del 15%) se la regolarizzazione avviene oltre i 14 giorni ma entro i 30 giorni dalla violazione (ravvedimento breve);
- 1,67% (cioè 1/9 del 15%) se la regolarizzazione avviene oltre i 30 giorni ma entro i 90 giorni dalla violazione (ravvedimento intermedio);
- 3,75% (cioè 1/8 del 30%) se la regolarizzazione avviene oltre i 90 giorni ma entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo in cui è stata commessa la violazione (ravvedimento lungo).

Non sono ammesse le altre forme di ravvedimento, quali ravvedimento ultrannuale e ravvedimento lunghissimo (post PVC), poiché previste solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate.

Ne consegue che l'omesso o insufficiente versamento dell'acconto (o del saldo) IMU e TASI riferite al 2016 può essere ravveduto fino al 30 giugno 2017 (ossia entro il termine di presentazione della dichiarazione IMU/TASI riferita al 2016).

Alla sanzione dovuta, occorrerà aggiungere anche gli interessi al tasso annuo legale per ogni giorno di ritardo. Attualmente il predetto tasso di interesse è pari allo 0,2%.

MODALITÀ DI VERSAMENTO	<input type="checkbox"/> F24 ⁴ <input type="checkbox"/> Bollettino di c/c ⁵
------------------------	--

⁴ Alla luce dell'art. 11, comma 2, del decreto legge n. 66/2014 convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 89/2014, che introduce, dal 1° ottobre 2014, ulteriori obblighi di utilizzo dei sistemi telematici per la presentazione del modello F24, si ricorda che, oltre ai titolari di partita IVA (per i quali è in ogni caso fatto obbligo di eseguire i versamenti con F24 telematico anche se l'immobile non è strumentale all'attività), a decorrere dal 1° ottobre 2014, chi utilizza il modello F24 per eseguire i versamenti è obbligato all'utilizzo del modello telematico:

- se per effetto delle compensazioni effettuate, il saldo finale sia di importo pari a zero;
- nel caso in cui siano effettuate delle compensazioni e il saldo finale sia di importo positivo;
- nel caso in cui il saldo finale sia di importo superiore a 1.000 euro, indipendentemente da eventuali compensazioni.

Dunque, l'attuale normativa antiriciclaggio che ha innalzato il limite alla circolazione del contante da 1.000 a 3.000 euro non ha interessato le disposizioni previste dal legislatore riguardo l'F24 telematico, per il quale, quindi, l'importo di riferimento resta 1.000 euro.

Il modello F24 cartaceo (ordinario o semplificato) può continuare a essere usato qualora non si rientri in uno dei predetti tre casi. Inoltre, il modello F24 cartaceo può essere sempre utilizzato (anche se di importo superiore a 1.000) se precompilato dall'ente impositore (Agenzia delle Entrate, comuni, ecc.) a condizione che non riporti crediti in compensazione (Circolare 27/E del 19/09/2014).

È sempre prevista la possibilità di compensazione con eventuali crediti d'imposta inerente altri tributi (esempio credito Irpef).

⁵ Il bollettino può essere presentato presso qualsiasi ufficio postale e senza alcun limite per quanto riguarda il contante di 3.000 euro (previsto dall'attuale normativa antiriciclaggio). Occorre indicarvi gli estremi di c/c del comune destinatario del versamento, oltre ad indicare importo in lettere e cifre, causale di versamento (es. Acconto IMU 2016 e Acconto TASI 2016) e i dati del soggetto che esegue il versamento (soggetto passivo del tributo).

<p>DATA IN CUI SI È VERSATO L'ACCONTO</p>	<p><input type="checkbox"/> Entro il 16 giugno</p> <p><input type="checkbox"/> Oltre il 16 giugno (occorre ravvedersi)</p>
<p>OMESSO O INSUFFICIENTE VERSAMENTO ACCONTO⁶</p>	<p><input type="checkbox"/> regolarizzazione eseguita entro i primi 14 giorni dall'omissione (sanzione pari a 0,1% per ogni giorno di ritardo)⁷</p> <p><input type="checkbox"/> regolarizzazione oltre i 14 giorni ma entro i 30 giorni dalla violazione (sanzione pari a 1,5%)</p> <p><input type="checkbox"/> regolarizzazione oltre i 30 giorni ma entro i 90 giorni dalla violazione (sanzione pari a 1,67%)</p> <p><input type="checkbox"/> regolarizzazione oltre i 90 giorni ma entro il 30 giugno 2017 (sanzione pari a 3,75%)</p>

⁶ Sia per IMU sia per TASI, in caso di ravvedimento, la sanzione e gli interessi non hanno un codice tributo a parte, ma sono inclusi nel codice tributo relativo alla tipologia di immobile per il quale si sta eseguendo il versamento. A tal proposito si ricordano i predetti codici:

- Per l'IMU
 - 3912 - Abitazione principale e relative pertinenze
 - 3914 - Terreni
 - 3916 - Aree fabbricabili
 - 3918 - Altri fabbricati
 - 3925 - Immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D – STATO⁷;
 - 3930 - Immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D – INCREMENTO COMUNE
- Per la TASI
 - 3958 - Abitazione principale e relative pertinenze
 - 3959 - Fabbricati rurali a uso strumentale
 - 3960 - Aree fabbricabili
 - 3961 - Altri fabbricati

⁷ Sanzione massima applicabile parti a 1,4% (ravvedendosi il 14° giorno).

LA DICHIARAZIONE IMU 2016

L'obbligo di presentazione della dichiarazione IMU sorge solo nei casi in cui siano intervenute delle variazioni rispetto a quanto già è a conoscenza del comune. In particolare l'obbligo dichiarativo sorge in due casi ossia quando gli immobili oggetto dell'imposta godono di riduzione d'imposta oppure quando il comune non è in possesso delle informazioni utili per verificare il corretto adempimento tributario. La dichiarazione presentata ai fini IMU è valevole anche ai fini della TASI⁸ e, dunque, è possibile affermare che non occorrerà presentare alcuna dichiarazione TASI in tutti quei casi in cui i dati sono già a disposizione del comune (perché, ad esempio, è già stata presentata per quell'immobile la dichiarazione IMU, oppure perché il comune è già in possesso dei dati necessari poiché reperibili dalla banca dati catastale).

La dichiarazione va presentata al Comune (cartaceamente o tramite pec se il comune ne prevede la possibilità) entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento. Pertanto, entro il 30 giugno 2016 occorre presentare la dichiarazione IMU/TASI con riferimento al periodo d'imposta 2015⁹. La dichiarazione è da presentarsi con l'apposito Modello predisposto a norma dell'art. 9, comma 6, del D. Lgs. n. 23 del 2011.

Se, con riferimento ad una stessa casistica, la dichiarazione è già stata presentata in anni precedenti, una nuova dichiarazione si rende necessaria solo qualora siano nel frattempo intervenute variazioni al riguardo.

La Check che segue si riferisce, dunque, al periodo d'imposta 2015, in considerazione della disciplina IMU e TASI in vigore per tale anno.

<p>IMMOBILI OGGETTO DI VARIAZIONI D'IMPOSTA</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati¹⁰ <input type="checkbox"/> fabbricati di interesse storico o artistico¹¹ <input type="checkbox"/> immobili oggetto di riduzione d'imposta <input type="checkbox"/> beni merce¹² <input type="checkbox"/> terreni agricoli, nonché quelli non coltivati, posseduti e condotti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola (IAP)¹³
---	--

⁸ , Con l'art. 1, comma 687 della Legge n. 147/2013, il legislatore stabilisce che ai fini dell'obbligo dichiarativo TASI occorre far riferimento alle regole IMU. Inoltre il MEF, con la Circolare n. 2 del 3 giugno 2015 ha confermato che non è reso disponibile alcun modello ministeriale specifico per la TASI, evidenziando che è utilizzabile la stessa modulistica predisposta per l'IMU.

⁹ Se la dichiarazione non è presentata entro il 30/06/2016, è possibile presentare entro i 90 giorni successivi una dichiarazione tardiva effettuando un pagamento di Euro 5,00 in caso di tributo regolarmente assolto. Nel caso in cui il tributo non fosse stato assolto la sanzione è pari al 10% dell'imposta dovuta con un minimo di 5,00 euro. Pertanto, per le dichiarazioni che dovranno essere presentate entro il 30/06/2016 (riferite al periodo d'imposta 2015) il termine di presentazione della dichiarazione tardiva è il 28/09/2016. Il codice tributo da utilizzare è "3907".

¹⁰ La dichiarazione IMU va presentata solo nel caso in cui si perde il diritto all'agevolazione, poiché è in tale ipotesi che il comune non dispone delle informazioni necessarie per verificare il venir meno delle condizioni richieste dalla legge per la riduzione della base imponibile del 50% riconosciuta per tale tipologia di immobili.

¹¹ Nella dichiarazione IMU da presentarsi con riferimento al periodo d'imposta 2015, il soggetto passivo deve riportare quei fabbricati dichiarati di interesse storico o artistico in tale periodo o quei fabbricati che prima erano

<p>MANCANZA DI INFORMAZIONI DA PARTE DEL COMUNE</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> immobile che è stato oggetto di locazione finanziaria (leasing)¹⁴ <input type="checkbox"/> atto costitutivo, modificativo o traslativo del diritto con oggetto un'area edificabile¹⁵ <input type="checkbox"/> terreno agricolo divenuto edificabile <input type="checkbox"/> area divenuta edificabile in seguito alla demolizione di fabbricato <input type="checkbox"/> immobile assegnato al socio della cooperativa edilizia a proprietà divisa, in via provvisoria <input type="checkbox"/> immobile assegnato al socio della cooperativa edilizia a proprietà indivisa oppure è variata la destinazione ad abitazione principale dell'alloggio¹⁶ <input type="checkbox"/> immobile che è stato concesso in locazione dagli istituti autonomi per le case popolari (IACP) e dagli enti di edilizia residenziale pubblica aventi le stesse finalità, istituti in attuazione dell'art. 93 del D.P.R. n. 616/1977 <input type="checkbox"/> immobili esenti, ai sensi della lett. c) e della lett. i), comma 1, art. 7 del D.Lgs n. 504/1992
---	--

stati dichiarati di interesse storico o artistico (e quindi iscritti nell'apposito registro della Soprintendenza ai beni culturali) e che nel 2015 non sono più considerati tali (e quindi cancellati dal registro della Soprintendenza).

¹² Si ricorda che, l'art. 13, comma 9 bis, D.L. n. 201 del 2011, dispone, nella versione così riformata dall'art.2, comma 2, del D.L. 31 agosto 2013, n. 102, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 ottobre 2013, n. 124, che a decorrere dal 1° gennaio 2014 gli immobili merce sono esenti fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati. Condizione necessaria per l'ottenimento del beneficio fiscale in oggetto è l'obbligo dichiarativo previsto dal comma 5 bis art. 2, D.L. n. 102 del 2013. Si ricorda, che nel 2015, gli immobili merce potevano essere oggetto di riduzione TASI, e quindi in questa circostanza anche occorre presentare la dichiarazione, salvo che già sia stata presentata dichiarazione IMU in precedenza. La dichiarazione va presentata anche per gli immobili (merce), oggetto della riduzione TASI o dell'esenzione IMU, che non sono più tali.

¹³ Per tali terreni, fino al 2015, la disciplina IMU riservava determinate agevolazioni (moltiplicatore catastale ridotto, esenzione IMU con franchigia, ecc.). Dal 2016 sono esenti. La dichiarazione va presentata sia nel caso di acquisto sia nel caso di perdita del diritto alle agevolazioni. La dichiarazione IMU non va, invece, presentata quando il comune è già in possesso delle informazioni necessarie per la verifica del corretto adempimento degli obblighi tributari (è il caso di terreni ubicati nei comuni totalmente montani o ad esempio nel caso in cui la condizione soggettiva di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo iscritto alla previdenza agricola è già stata dichiarata al Comune).

¹⁴ Ai sensi del comma 1 dell'art. 9 del D.Lgs. n. 23/2011, è soggetto passivo IMU (e TASI), tra gli altri, il locatario per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione concessi in locazione finanziaria. Questi è soggetto passivo a decorrere dalla data di stipula del contratto e per tutta la durata dello stesso. Dalle istruzioni ministeriali al modello risulta che il locatario presenta la dichiarazione IMU entro 90 giorni dalla data di stipula del contratto. Nel caso di risoluzione anticipata o di mancato riscatto del bene al termine del contratto, la società di leasing torna ad essere il soggetto passivo IMU/TASI torna ad essere la società di leasing e l'onere di ripresentare la dichiarazione grava su entrambe le parti. In tal caso la dichiarazione va presentata entro 90 giorni dalla data di riconsegna del bene, comprovata dal verbale di consegna.

¹⁵ In tale ipotesi, nonostante il dato riguardante la variazione catastale sia fruibile dal comune, l'informazione concernente, il valore dell'area deve essere dichiarata dal contribuente, così come le variazioni del valore dell'area successivamente intervenute, poiché detti elementi non sono presenti nella banca dati catastale. Nel caso in cui il comune abbia predeterminato i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, la dichiarazione non deve essere presentata qualora il contribuente all'atto del versamento si è adeguato, per il calcolo dell'imposta, al valore venale dell'area predeterminato dal comune.

¹⁶ Ciò avviene, ad esempio, nell'ipotesi in cui l'alloggio in questione è rimasto inutilizzato o non è stato adibito ad abitazione principale per una parte dell'anno.

	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> fabbricati che erano esenti, ai sensi della lett. g), comma 1, art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992 e cioè quelli dichiarati inagibili o inabitabili e recuperati al fine di essere destinati alle attività assistenziali di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104 <input type="checkbox"/> fabbricato classificabile nel gruppo catastale D, non iscritto in catasto, ovvero iscritto, ma senza attribuzione di rendita, interamente posseduto da imprese e distintamente contabilizzato¹⁷ <input type="checkbox"/> riunione di usufrutto, non dichiarata in catasto <input type="checkbox"/> un'estinzione del diritto di abitazione, uso, enfiteusi o di superficie¹⁸ <input type="checkbox"/> parti comuni dell'edificio indicate nell'art. 1117, n. 2 del codice civile accatastate in via autonoma, come bene comune censibile¹⁹ <input type="checkbox"/> immobile oggetto di diritti di godimento a tempo parziale di cui al D. Lgs. 9 novembre 1998, n. 427 (multiproprietà)²⁰ <input type="checkbox"/> immobile che è posseduto, a titolo di proprietà o di altro diritto reale di godimento, da persone giuridiche interessate da fusione, incorporazione o scissione <input type="checkbox"/> componenti del nucleo familiare che hanno stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale²¹ <input type="checkbox"/> ex casa coniugale²² <input type="checkbox"/> cittadino italiano pensionato estero iscritto AIRE²³ <input type="checkbox"/> immobili posseduti dai cittadini italiani non residenti²⁴
--	---

¹⁷ La dichiarazione va presentata nel caso in cui siano stati sostenuti per l'immobile dei costi aggiuntivi a quelli di acquisizione, ovviamente, per costi aggiuntivi si intendono i costi ulteriori che possono essere sostenuti successivamente rispetto a quelli di acquisizione e che possono determinare una variazione, sia in aumento sia in diminuzione, del valore venale del bene.

¹⁸ La dichiarazione non va presentata se l'estinzione sia stata dichiarata in catasto o dipenda da atto per il quale sono state applicate le procedure telematiche del MUI.

¹⁹ Nel caso in cui venga costituito il condominio la dichiarazione deve essere presentata dall'amministratore del condominio per conto di tutti i condomini.

²⁰ L'amministratore del condominio o della comunione è obbligato a presentare la dichiarazione.

²¹ Nell'ambito dello stesso comune, l'abitazione principale per i componenti di uno stesso nucleo familiare dev'essere unica e la scelta di quale di esse deve essere considerata tale va fatta tramite dichiarazione IMU.

²² È considerata abitazione principale per il coniuge assegnatario. La dichiarazione deve essere presentata nel solo caso in cui il comune nel cui territorio è ubicato l'immobile assegnato non coincide né con quello di celebrazione del matrimonio né con quello di nascita dell'ex coniuge assegnatario.

²³ Gode dell'assimilazione ad abitazione principale dell'immobile posseduto in Italia ed è obbligato a presentare la dichiarazione IMU/TASI (Circolare 10/Df/2015)

²⁴ Deve essere presentata solo se nel 2015 il comune abbia deliberato che l'unità immobiliare posseduta da tali soggetti debba considerarsi direttamente adibita ad abitazione principale.



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti

L'ULTIMA SPIAGGIA: PRESUPPOSTI E LIMITI DELL'INTERVENTO DELLA CORTE DI CASSAZIONE NELLE CONTROVERSIE FISCALI

ROMA, 4 luglio 2016 - ore 15.00-18.00

AULA MAGNA CORTE DI CASSAZIONE

DIRETTA STREAMING SUL SITO DE "IL SOLE 24 ORE"

GRUPPO **24** ORE

PRESENTAZIONE

Il ricorso per cassazione è l'estremo rimedio cui le parti delle controversie tributarie si appigliano per tentare di spingere la vicenda processuale verso una conclusione loro favorevole, presentando circa 10.000 ricorsi l'anno che ingolfano la quinta sezione civile della Corte.

Il legislatore, giustamente preoccupato degli inconvenienti che determina un accesso così massiccio agli strumenti processuali di tutela dei contribuenti, specificamente al ricorso per cassazione, ha predisposto un insieme di "filtri" che tendono a ridurre le questioni su cui i giudici debbono pronunciarsi. Si è così elaborata una "tecnica della redazione del ricorso per cassazione", la cui violazione determina l'inammissibilità di numerosi gravami e in molti altri ricorsi l'inammissibilità di una parte (spesso la più rilevante) dei motivi di impugnazione.

Scopo di questo convegno non è però approfondire gli aspetti di questa "tecnica", bensì affrontare una tematica propedeutica, e che appare spesso trascurata.

Vogliamo cioè domandarci come debba essere impostato e condotto il giudizio di merito avanti alle Commissioni Tributarie provinciali e regionali in modo da consentire all'avvocato cassazionista di utilizzare nel modo più efficace la sua "tecnica della redazione del ricorso per cassazione".

Il contenzioso tributario di merito si esplica infatti in una molteplicità di passaggi o "filtri" procedurali che tendono a definire (e ridurre) la materia del contendere e le questioni che siano incappate in uno di questi "filtri" non possono più formare oggetto del ricorso per cassazione. Per cui tutta la "tecnica" dell'avvocato cassazionista è vana se il commercialista che ha curato il giudizio di merito, non ha predisposto gli agganci, le basi su cui il cassazionista può ancorare il suo atto di impugnazione.

INFORMAZIONI

Fondazione Nazionale dei Commercialisti
Segreteria 06/4782901 - info@fncommercialisti.it

PROGRAMMA

SALUTI DI INDIRIZZO

Giovanni Canzio

Primo Presidente della Corte di Cassazione

Gerardo Longobardi

Presidente Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

INTRODUZIONE DEI LAVORI

Carlo Piccininni

Presidente Sezione Tributaria della Corte di Cassazione

Giorgio Sganga

Presidente Fondazione Nazionale dei Commercialisti

MODERA

Giovanni Castellani

Direttore Scientifico Fondazione Nazionale dei Commercialisti

IL RICORSO INTRODUTTIVO

Massimiliano Giorgi

Commercialista - Professore di Diritto Tributario, Dipartimento Economia UniRoma La Sapienza

I MOTIVI AGGIUNTI

Alessandro Riccioni

Avvocato - Dottore di Ricerca in Diritto Processuale Tributario

I MOTIVI DI APPELLO

Giovanni Puoti

Avvocato - Professore di Diritto Tributario, Presidente della Facoltà di Giurisprudenza UniRoma Cusano

GIUDICATO INTERNO E GIUDICATO "IMPLICITO": FORMAZIONE E RILIEVO

Leo Piccininni

Avvocato - Ricercatore di Diritto Processuale Civile Dipartimento Giurisprudenza UniRoma Tre

ACCERTAMENTO DEI FATTI E SINDACATO DELLA CORTE DI CASSAZIONE

Mario Cicala

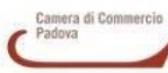
Già Presidente della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione - Componente del Comitato Scientifico della Fondazione Nazionale dei Commercialisti



Si segnala il convegno organizzato da ABI in collaborazione con L'ODCEC Padova, la CCIAA di Padova, con il supporto del Commercialista Veneto e con il coordinamento scientifico della Commissione di Studio Accesso al Credito Merito Creditizio ODCEC PD



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Padova



RAPPORTO BANCA - PMI:

L'IMPRESA TRA EVOLUZIONE DELLE REGOLE E NUOVO LESSICO BANCARIO

Centro Conferenze alla Stanga - Camera di Commercio di Padova Piazza Zanellato, 21 - Padova
Martedì 21 giugno 2016 - 14.30 - 17.30

ore 14.30 **Registrazione dei partecipanti**

ore 15.00 **Saluti e presentazioni**

- **Ilario Novella** Presidente della Commissione Regionale ABI del Veneto
- **Fernando Zilio** Presidente Camera Commercio di Padova
- **Dante Carolo** Presidente ODCEC - Ordine dei Commercialisti ed Esperti Contabili di Padova – Referente Commissione di lavoro Accesso al credito-Merito creditizio

ore 15.30 **Interventi programmati**

- **Stefano Francescon** Unione Bancaria: la nuova vigilanza e gli effetti sul sistema bancario...dal bail-out al bail-in
Responsabile Divisione Vigilanza - Banca d'Italia - Venezia
- **Andrea Nobili** Not Performing Loans e Forborne: il nuovo lessico nel rapporto banca-impresa
Responsabile Ufficio Tributario, Bilancio e Vigilanza ABI
- **Francesco Maria Renne** Il dialogo tra banca e impresa: opportunità per una nuova professione
Commercialista e Revisore contabile, Consigliere Fondazione Nazionale dei Commercialisti; Faculty member Fondazione CUOA

ore 17:30 **Conclusione dei lavori**

Il 4 novembre 2014 ha preso avvio l'Unione Bancaria Europea, che prevede un sistema di vigilanza unico per le banche europee e richiede loro l'adozione e l'osservanza di specifiche norme che ne regolamentano l'operatività. Dopo un periodo di applicazione e di esperienze, la Commissione Regionale ABI del Veneto e l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili di Padova, con la collaborazione della Camera di Commercio di Padova, ha inteso organizzare il convegno con lo scopo di stimolare un proficuo confronto tra Professionisti, Associazioni di Categoria, Confidi e quanti rappresentano il mondo delle imprese operanti sul territorio regionale, come occasione di reciproco scambio di informazioni e riflessioni sugli effetti che le nuove Regole dell'Unione Bancaria produrrà nel rapporto Banca - Impresa.

ISCRIZIONI

Il convegno è gratuito ed è valido ai fini della FPC dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. L'iscrizione è da effettuarsi esclusivamente sul portale della FPC (Iscriviti qui)
Per iscrizioni di non iscritti a ODCEC inviare mail a fondazione@odcecpadova.it o veneto@cr.abi.it