

## Edizione di giovedì 27 agosto 2015

### ACCERTAMENTO

[Legittima la curiosità del fisco sui conti correnti](#)

di Giovanni Valcarenghi

### AGEVOLAZIONI

[Detrazione recupero edilizio: quanto tempo per i controlli formali?](#)

di Cristoforo Florio

### ACCERTAMENTO

[La notifica degli atti: è valido anche l'indirizzo indicato nel modello Unico](#)

di Leonardo Pietrobon

### IVA

[Territorialità dei servizi Iva: qualità del committente](#)

di Sandro Cerato

### IMU E TRIBUTI LOCALI

[IMU e TASI: requisiti variabili per le agevolazioni del mondo agricolo](#)

di Fabio Garrini

## ACCERTAMENTO

---

### **Legittima la curiosità del fisco sui conti correnti**

di **Giovanni Valcarenghi**

Doppio approccio alle indagini finanziarie: da un lato, il Legislatore della Delega fiscale **depotenzia** le presunzioni legate ai prelevamenti (per gli imprenditori) ed ai depositi sui conti correnti (per i lavoratori autonomi) e, per altro verso, si conferma sempre più la libera possibilità dell'amministrazione di analizzare i contenuti e le movimentazioni dei conti correnti dei contribuenti.

Questa è la riflessione che pare possibile sviluppare in questi giorni, in particolar modo prendendo spunto dalla recente sentenza n. 15807 depositata lo scorso 27 luglio dalla Cassazione.

La vicenda riguarda il necessario rispetto di talune formalità da parte dei verificatori in occasione della richiesta di dati ed informazioni agli **istituti di credito** presso i quali il contribuente intrattiene rapporti di natura finanziaria. Così, era capitato che la CTR Lazio avesse accolto l'appello di una persona che lamentava la nullità dell'avviso di accertamento in quanto non recante la copia della autorizzazione della DRE e non menzionasse la motivazione delle avviate indagini finanziarie.

La Cassazione, invece, accogliendo il ricorso dell'Agenzia è stata lapidaria nell'affermare come sia ormai consolidato un orientamento palesemente contrario, fondato sui seguenti principi:

1. l'espletamento delle **indagini bancarie** risponde a finalità di mero controllo delle dichiarazioni e dei versamenti d'imposta e **non richiede alcuna motivazione**; pertanto, la mancata esibizione della stessa all'interessato non comporta l'illegittimità dell'avviso di accertamento fondato sulle risultanze delle movimentazioni bancarie acquisite dall'Ufficio o dalla Guardia di Finanza, potendo l'illegittimità essere dichiarata soltanto nel caso in cui dette movimentazioni siano state acquisite in materiale mancanza dell'**autorizzazione**, e sempre che tale mancanza abbia prodotto un concreto pregiudizio per il contribuente (Cassazione n.16874/2009);
2. in tema di accertamento delle imposte **l'autorizzazione** necessaria agli Uffici per l'espletamento di indagini bancarie non deve essere corredata dall'indicazione dei motivi, non solo perché in relazione ad essa la legge non dispone **alcun obbligo di motivazione**, a differenza di quanto invece stabilito per gli accessi e le perquisizioni domiciliari, ma anche perché la medesima, nonostante il "nomen iuris" adottato, esplicando una funzione organizzativa, incidente esclusivamente nei rapporti tra uffici e avendo natura di atto meramente preparatorio, inserito nella fase di iniziativa del procedimento amministrativo di accertamento, non è nemmeno qualificabile come

provvedimento o atto impositivo; tipologie di atti per i quali, rispettivamente, l'art. 3, comma primo, della legge 7 agosto 1990, n.241, e l'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212, prevedono l'obbligo di motivazione (Cassazione n.14026/2012 e 5849/2012);  
3. affinché l'erario possa utilizzare il risultato di accertamenti bancari effettuati nei confronti del contribuente è necessario che tali accertamenti siano stati debitamente autorizzati, ma non anche che il provvedimento di autorizzazione (la cui illegittimità può essere fatta valere dinanzi al giudice tributario soltanto quando venga ad inficiare il risultato fiscale del procedimento, e quindi l'accertamento tributario) venga **esibito** al contribuente (Cassazione 15 giugno 2007, n. 14023, 21 luglio 2009, n. 16874, 25317/14, 28039/2013, n.10675/2010, n.16874/2009, n. 14023/2007, n.20420/2014, n. 25771/2014 e n.25770/2014).

Quindi, possiamo certamente piantare una bandierina in modo ben saldo: **sperare di superare l'anomalia di eventuali operazioni transitate sui conti unicamente per difetti di forma pare un risultato davvero difficile da conseguire.**

E, peraltro, dobbiamo anche tentare di avanzare su una strada di massima trasparenza di ragionamento; infatti, se continuamo a sbandierare la necessità di alleggerimento delle presunzioni inserite nella vigente normativa (da quelle relative ai prelievi o ai versamenti, a quelle degli studi di settore e delle società di comodo, ecc.) non possiamo non avere la forza di affermare che il contribuente che risulti pizzicato con movimentazione strane sui conti correnti non possa pensare di farla franca per meri vizi di forma.

Non si vuole intendere, sia ben chiaro, che non vadano rispettati i procedimenti e le cautele imposte dall'ordinamento, ma ben più semplicemente che una strategia difensiva **meramente formalista** è destinata a manifestare tutta la propria debolezza nel lungo periodo.

Aggiungiamo anche che, oggi, l'amministrazione dispone di informazioni relative ai saldi iniziali e finali dei conti correnti, dai quali può facilmente emergere un differenziale di movimentazioni riferibili all'anno; sarà allora logico attendersi che movimentazioni anomale di tali valori determineranno, con tutta probabilità, l'attivazione di controlli sui soggetti interessati senza che vi sia la necessità di pretendere particolari motivazioni nei provvedimenti autorizzativi delle indagini finanziarie.

Pertanto, possiamo trarre una sorta di direzione di massima per il futuro in merito ai depositi bancari; i veli (o presunti tali) che si pensavano potessero sussistere nel passato sono ormai assolutamente trasparenti e non deve stupirci il fatto di poter essere chiamati a rendere conto di operazioni "non logiche".

Pensandoci bene, dovremmo tutti felicitarci di un tale cambiamento (se davvero verrà realizzato), per il sol fatto che è molto più semplice spiegare **transazioni reali** (o, in alcuni casi, arrendersi alla loro contestazione, se indifendibili) piuttosto che lottare contro strumenti impenetrabili (come gli studi di settore) o ormai arcaici (come le percentuali delle società di comodo). Se così dovesse essere, però, bisogna adottare un po' di sportività, accettando il fatto

che i formalismi non possono più costituire un valido riparo.

## AGEVOLAZIONI

---

### ***Detrazione recupero edilizio: quanto tempo per i controlli formali?***

di Cristoforo Florio

Ai sensi dell'**art. 36 ter del d.p.r. n. 600/73** l'Agenzia delle Entrate può procedere ad effettuare un **controllo c.d. "formale"** del modello UNICO o del Modello 730 presentato dal contribuente, richiedendo l'esibizione dei **documenti giustificativi degli oneri** portati in detrazione o in deduzione. Tale potere trova riscontro nell'abrogazione, a decorrere dal periodo d'imposta 1997, dell'obbligo di allegare qualsiasi documento alla dichiarazione dei redditi.

L'Amministrazione finanziaria può esperire tale verifica **entro il termine del 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione** (termine ordinatorio, come stabilito dall'art. 28 della L. n. 449/97).

Oggi ci concentreremo sulla richiesta di documentazione *ex art. 36 ter* relativa alle **detrazioni per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio**; in particolare, si analizzerà il profilo temporale entro cui deve svolgersi la predetta azione di verifica, in considerazione delle peculiari modalità di recupero delle sopra citate detrazioni le quali, come noto, sono **fiscalmente "rateizzate" su di un arco temporale di 10 anni** (per le spese effettuate entro il 31 dicembre 2011, i contribuenti di età non inferiore a 75 e 80 anni potevano ripartire la detrazione, rispettivamente, in cinque o tre rate annuali di pari importo. Questa diversa modalità di ripartizione non è tuttavia più prevista dal 1° gennaio 2012, con obbligo di ripartizione della detrazione in 10 anni).

Può, in sostanza, l'Agenzia delle Entrate disconoscere, ad esempio, la decima rata della detrazione per le ristrutturazioni, indicata dal contribuente nella dichiarazione dei redditi relativa al decimo anno successivo a quello in cui è stata sostenuta la spesa, oltrepassando il termine dei 4 anni successivi a quello di presentazione della dichiarazione previsto per l'accertamento ordinario?

Ai fini che qui interessano è opportuno premettere che l'attuale prassi amministrativa è quella di **recuperare la detrazione non spettante** attraverso il controllo formale della dichiarazione dei redditi *ex art. 36 ter prescindendo dall'anno di formazione della spesa* (anno della prima rata), limitandosi generalmente al disconoscimento della rata di detrazione dell'anno controllato, che, talvolta, può essere successivo anche di sei o sette anni rispetto al primo.

Lo spunto di riflessione sul tema ce lo fornisce una recente sentenza della **Commissione tributaria regionale di Milano** (**sentenza n. 2597 dell'11 giugno 2015**), con la quale i giudici di merito si sono pronunciati sul caso di un contribuente che aveva impugnato una cartella di pagamento emessa nel 2012 per il recupero dell'IRPEF 2007, in seguito al disconoscimento del diritto alle detrazioni fiscali per le spese di recupero edilizio da questi sostenute negli anni

2002 e 2003. Nel caso di specie, il contribuente evidenziava l'**avvenuta decadenza dell'azione di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria**, in considerazione del fatto che le spese in questione si riferivano ad anni ormai non più accertabili ai sensi dell'art. 43 del d.p.r. n. 600/73.

Sul punto il collegio milanese di secondo grado, confermando la sentenza della provinciale, ha sostenuto le ragioni del contribuente: l'elemento decisivo che ha determinato la conferma della precedente sentenza consiste nel fatto che **il disconoscimento della detrazione da parte del Fisco è avvenuto oltre il quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi** da parte del contribuente (dichiarazione relativa agli anni in cui le spese erano state sostenute).

Il Fisco, rileva la sentenza in discussione, avrebbe potuto disconoscere il diritto del contribuente di usufruire del beneficio fiscale in questione **entro e non oltre quattro anni dalla presentazione della dichiarazione dei redditi** e, quindi, entro il 31 dicembre 2007 per la dichiarazione dei redditi 2003 (spese del 2002) ed entro il 31 dicembre 2008 per le spese sostenute nel 2003 e dichiarate nel 2004.

La posizione della regionale di Milano non è l'unica sul tema; essa si inserisce, infatti, sulla scia di una precedente pronuncia (v. **sentenza 36/3/2013 Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia**), con la quale i giudici emiliani, proponendo una più rigida interpretazione, hanno stabilito che, qualora l'Agenzia delle Entrate intenda disconoscere la detrazione in esame, essa è tenuta ad utilizzare lo **strumento dell'avviso di accertamento**, potendo procedere soltanto con riferimento all'anno in cui i costi sono stati sostenuti e cioè sono sorti i presupposti che hanno determinato il diritto alla detrazione, la quale viene poi frazionata in più anni in base alla normativa al tempo vigente. Diversamente ragionando si verificherebbe un **ampliamento ingiustificato dei termini di decadenza del potere di accertamento** normativamente previsti, con conseguenti disparità di trattamento tra coloro che hanno ripartito gli oneri in 3, 5 o 10 anni.

Secondo il Collegio di merito, in sostanza, l'Ufficio non può accettare uno degli anni in cui si sviluppa il processo di rateazione della detrazione, dovendo accettare, invece, l'anno in cui le spese sono state sostenute e, quindi, sono state indicate per la prima volta nella dichiarazione dei redditi. L'Amministrazione finanziaria, pertanto, potrebbe **escludere la detrazione in oggetto soltanto effettuando l'accertamento entro il quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione** nella quale sono state inserite per la prima volta le spese in oggetto, non potendo disconoscere, invece, soltanto una delle rate annuali successive.

Il caso pratico trattato in tali sentenze è il seguente: contribuente che ha sostenuto spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio nel 2015, indicandole, per la prima volta, nella dichiarazione dei redditi presentata nel 2016. L'Ufficio, in tale ipotesi, ha tempo **sino al 31 dicembre 2020** per notificare la cartella con la quale viene recuperata la detrazione non spettante, anche se la rateazione perdura, di fatto, nelle dichiarazioni dei redditi successive (fino al periodo d'imposta 2025, da dichiararsi nel corso del 2026).

È presumibile ritenere che la questione, presto o tardi, approderà anche presso la Corte di Cassazione; nel mentre sarà comunque **prudente conservare la documentazione giustificativa della detrazione**, computando il termine con riferimento all'ultimo anno in cui è stata detratta la quota di spesa anche se, alla luce dei sopra riportati precedenti giurisprudenziali, sarà sempre possibile impostare una linea difensiva basata (anche) sul mancato rispetto dei termini di accertamento da parte del Fisco.

## ACCERTAMENTO

---

### **La notifica degli atti: è valido anche l'indirizzo indicato nel modello Unico**

di Leonardo Pietrobon

La **notificazione** è il meccanismo – le cui forme e modalità sono stabilite normativamente – che consente di **portare a conoscenza di uno o più soggetti il contenuto di un atto**, mediante consegna di una copia conforme all'originale. In altri termini, quindi, con la notificazione **si trasferisce un atto** dalla **sfera giuridica** di un soggetto a quella di un altro soggetto.

Con specifico riferimento alla notifica degli atti tributari, la disposizione normativa di riferimento è rappresentata dall'articolo 42, co. 1 D.P.R. n. 600/73, secondo cui “*gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato*”.

Stante l'importanza della procedura di notifica, l'aspetto procedurale è normativamente previsto con riguardo a tutte le categorie di atti tributari. Ad esempio:

- l'articolo 21 D.Lgs. n. 546/92 stabilisce che il **ricorso deve essere presentato entro 60 giorni dalla notifica dell'atto**, di conseguenza stabilire la corretta notifica, in base al citato art. 42 è fondamentale per rispettare al tempistica propedeutica alla proposizione del ricorso introduttivo;
- l'articolo 60 D.P.R. n. 600/73 stabilisce le regole per la **notifica riguardante gli accertamenti delle imposte sui redditi**;
- la disposizione speciale di cui all'articolo 3, comma 4 n. 261/1990 prevede che “*Gli avvisi di accertamento parziale di cui all'articolo 41 bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, possono essere notificati dall'ufficio delle imposte mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento*”;
- l'articolo 26 D.P.R. n. 602/73 riguarda, invece, in modo specifico la **notifica delle cartelle di pagamento**;
- in materia di **imposta sul valore aggiunto**, l'articolo 56 del D.P.R. n. 633/72, dispone che “*le rettifiche e gli accertamenti sono notificati ai contribuenti...*”;
- in materia di **imposta di registro**, l'articolo 52 del D.P.R. n. 131/86, recita: “*l'avviso è notificato*

*nei modi stabiliti per le notificazioni in materia di imposte sui redditi...”.*

Procedendo ad un coordinamento di quanto stabilito dall'articolo 60 D.P.R. n. 600/73 e le disposizioni del Codice di Procedura Civile, la notifica può avvenire:

1. nelle **mani proprie** del contribuente,
2. presso il suo **domicilio fiscale**,
3. presso il **domiciliatario eventualmente indicato**,
4. per mezzo del **servizio postale**.

Con riguardo alla modalità di notifica presso il domicilio fiscale il già citato **articolo 60 D.P.R. n. 600/73 alla lettera c)** afferma che “*salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario*”. In altri termini, quindi, viene messo in evidenza l'importanza del domicilio fiscale, quale luogo di destino corretto degli atti.

**L'articolo 58 D.P.R. n. 600/1973**, prevede che, agli effetti dell'applicazione delle imposte sui redditi, “*ogni soggetto si intende domiciliato in un comune dello Stato*”, stabilendo poi che il **domicilio fiscale** coincide:

- per le **persone fisiche residenti**, con il **Comune nella cui anagrafe sono iscritte**; per quelle **non residenti**, con il **Comune in cui è stato prodotto il reddito** o, se il reddito è prodotto in più Comuni, con il Comune in cui si è prodotto il reddito più elevato;
- per i **soggetti diversi dalle persone fisiche**, con il Comune in cui si trova la loro **sede legale** o, in mancanza, la loro **sede amministrativa**; mentre, ove anche questa manchi, con il Comune ove e? stabilita una **sede secondaria** o una **stabile organizzazione** e, in mancanza, con il **Comune** nel quale **esercitano prevalentemente la loro attività**.

Sulla questione della notifica presso il domicilio del contribuente è intervenuta recentemente ancora la **Corte di Cassazione con la sentenza del 21.7.2015, n. 15258** secondo cui è **valida la notifica** dell'atto di accertamento **effettuata presso il domicilio indicato nella dichiarazione dei redditi**, ancorché lo stesso sia **diverso dalla residenza**. In particolare, con la citata sentenza viene affermato che “*il disposto del terzo comma dell'articolo 60 D.P.R. n. 600/73 (alla cui stregua le variazioni e modificazioni di indirizzo risultanti dai registri anagrafici “hanno effetto” ai fini delle notifiche degli atti dell'Amministrazione finanziaria, ancorché soltanto del trentesimo giorno successivo alla variazione anagrafica) non autorizza la conclusione che – dovendo in ogni caso l'Ufficio, prima di notificare un atto al contribuente, controllare, mediante una verifica sui registri anagrafici, l'attualità dell'indicazione della residenza contenuta nella dichiarazione dei redditi – detta indicazione sia priva di effetti ai fini della notifica degli atti dell'Amministrazione finanziaria*”.

Tale interpretazione renderebbe del tutto **priva di scopo** l'indicazione della **residenza nella dichiarazione dei redditi**, prescritta nel quarto comma dell'articolo 58 D.P.R. n. 600/73 e contrasterebbe con il **consolidato indirizzo di questa Corte secondo cui l'indicazione**, nella

dichiarazione dei redditi, della propria residenza (o di un proprio domicilio in un indirizzo diverso da quello di residenza, ma nell'ambito del medesimo comune ove il contribuente è fiscalmente domiciliato) **va effettuata in buona fede**, nel rispetto del principio dell'affidamento che deve informare la condotta di entrambi i soggetti del rapporto tributario (sul punto si vedano le sentenze della Corte di Cassazione nn. 5358/06, 11170/13, 26715/13).

Sulla scorta di tali considerazioni, la **Corte di Cassazione** con la citata sentenza afferma e conclude che **altro è il caso di un cambio di residenza e altro è il caso di una originaria difformità** tra la residenza anagrafica e quella **indicata nella dichiarazione dei redditi**. In quest'ultimo caso, infatti, la notificazione che si sia **perfezionata** presso **l'indirizzo indicato nella dichiarazione dei redditi** (anche quando, come nella specie, il perfezionamento della notifica avvenga tramite il meccanismo della compiuta giacenza dell'atto in casa comunale) **deve considerarsi valida**, nonostante che tale indicazione sia difforme (non importa se per errore o per malizia) rispetto alle risultanze anagrafiche.

## IVA

---

### **Territorialità dei servizi Iva: qualità del committente**

di Sandro Cerato

La tematica relativa all'individuazione della **soggettività passiva ai fini Iva** per l'applicazione delle disposizioni territoriali, previste dall'art. 7-ter del DPR 633/72, costituisce senza dubbio uno degli aspetti "centrali" per l'applicazione delle nuove regole territoriali in materia. Il regolamento 282/2011 interviene fornendo dei criteri per distinguere il committente "business" (soggetto passivo) rispetto al committente "consumer" (privato). Tale indagine, infatti, è certamente decisiva per individuare correttamente il luogo di tassazione ai fini Iva delle prestazioni di servizi "generiche" di cui all'art. 7-ter del DPR 633/72 (artt. 44 e 45 della Direttiva 2006/112), per le quali, si ricorda brevemente:

1. il luogo di rilevanza territoriale è il Paese in cui è stabilito il committente (o destinatario del servizio), se quest'ultimo riveste la qualifica di soggetto passivo d'imposta in detto Stato;
2. il luogo di rilevanza territoriale coincide con il Paese in cui è stabilito il prestatore, se il committente della prestazione di servizi non riveste la qualifica di soggetto passivo d'imposta nel suo Paese.

Assume quindi fondamentale importanza, per il soggetto che pone in essere la prestazione di servizi, conoscere una serie di informazioni attinenti la controparte dell'operazione (committente o destinatario). A tale fine, il regolamento 282/2011, contiene interessanti precisazioni in merito:

1. allo "**status**" del committente, che costituisce la prima condizione essenziale per comprendere il luogo di rilevanza territoriale della prestazione di servizi posta in essere;
2. alla "**qualità**" del committente, poiché, pur in presenza di un destinatario del servizio che riveste la qualifica di soggetto passivo, è necessario verificare l'utilizzo del servizio stesso, ossia l'ineranza;
3. al "**luogo**" di stabilimento del committente, soprattutto considerando che vi possono essere differenti conseguenze in funzione dello stabilimento in un Paese Ue, piuttosto che in un Paese extra-Ue.

La non corretta individuazione dello status del committente, nonché della sua qualità o del suo luogo di stabilimento, può portare a facili errori nella determinazione del luogo di tassazione Iva del servizio. Come detto, infatti, l'art. 7-ter del DPR 633/72, offre due possibili soluzioni diametralmente opposte (tassazione "a destino" o "all'origine"), e ciò in funzione della qualifica del committente della prestazione.

## Le disposizioni comunitarie

Prima di entrare nel merito delle disposizioni regolamentari riguardanti la “qualità” del destinatario (se ne occupa l’art. 18 del predetto regolamento), è bene analizzare le disposizioni della direttiva 2006/112 che riguardano la soggettività passiva ai fini dell’applicazione delle regole concernenti la territorialità delle prestazioni di servizi. In particolare, l’art. 43 prevede due fattispecie:

1. il soggetto passivo che esercita parimenti attività o effettua operazioni non considerate cessioni di beni né prestazioni di servizi imponibili, deve considerarsi soggetto passivo riguardo a tutte le prestazioni che gli sono rese;
2. la persona giuridica che non è soggetto passivo identificata ai fini Iva, deve considerarsi soggetto passivo.

La prima delle due previsioni citate dall’art. 43 è conseguenza di una sentenza della Corte di Giustizia (6 novembre 2008, causa C-291/07), in cui i giudici europei hanno affermato testualmente che *“il destinatario di una prestazione di servizi di consulenza fornita da un soggetto stabilito in un altro Stato membro, il quale destinatario esercita allo stesso tempo attività economiche ed attività che esulano dall’ambito di applicazione di tali direttive, deve essere considerato avente la qualifica di soggetto passivo, anche se la detta prestazione viene utilizzata solo per il fabbisogno di queste ultime attività”*. Dal tenore letterale della sentenza riportata si potrebbe, non correttamente, concludere che un soggetto passivo, individuale o collettivo, deve essere considerato tale anche quando riceve servizi che sono utilizzati nella sfera privata del soggetto stesso. A tale proposito, infatti, il quarto considerando della direttiva 2006/112 precisa che lo status di soggetto passivo non può essere riconosciuto *“alle prestazioni di servizi ricevute da un soggetto passivo per il proprio uso personale o per quello dei suoi dipendenti”*.

## La norma nazionale

L’art. 43 della direttiva 2006/112 è stato trasfuso nell’art. 7-ter, co. 2, del DPR 633/72 (nella versione in vigore dal 2010). Tale disposizione, al fine di applicare la regola territoriale delle prestazioni di servizi di cui al precedente co. 1 (trattasi dei servizi cd. “generici”), dispone quando i soggetti (committenti delle prestazioni di servizi) si devono considerare “soggetti passivi” per le prestazioni ad essi rese. In particolare, il predetto co. 2 precisa che sono soggetti passivi:

1. gli **esercenti attività d’impresa, arti o professioni**: tuttavia, le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni di servizi ricevute nello svolgimento dell’attività d’impresa o di arte e professione;
2. gli **enti, le associazioni e le altre organizzazioni**, di cui all’art. 4, co. 4, del DPR 633/72, anche quando agiscono al di fuori dell’attività commerciale o agricola;
3. gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini

Iva.

In conformità all'art. 43 della direttiva 2006/112, la nozione di soggetto passivo prevista nell'art. 7-ter è piuttosto ampia, tale da ricoprire sia gli enti non commerciali, anche quando agiscono al di fuori dell'attività commerciale, nonché gli enti non commerciali, che non svolgono alcuna attività commerciale, ma che sono identificati ai fini Iva. Tali ultimi soggetti, è bene ricordarlo, sono enti identificati ai fini Iva, per obbligo o per scelta, per l'assolvimento dell'imposta sugli acquisti intracomunitari di beni, di cui all'art. 38, co. 6, del D.L.331/93, e per i quali è in ogni caso precluso il diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti.

Come si desume dal contenuto del co. 2 dell'art. 7-ter, che si riferisce come precisato alla soggettività passiva per i servizi resi, è necessario evidenziare due aspetti:

1. **enti, associazioni ed altre organizzazioni:** per tali soggetti, al fine di verificare lo status di soggetto passivo, è sufficiente il possesso della partita Iva, a differenza di quanto accadeva fino al 2009, in cui era necessario verificare l'effettivo utilizzo del servizio (se la prestazione era riferita alla sfera istituzionale, il committente si qualificava come privato, mentre se l'utilizzo del servizio era riferito alla sfera commerciale dell'ente, tale soggetto era considerato soggetto passivo);
2. **imprenditori individuali e professionisti:** per tali soggetti, rimane il "dualismo" tra l'utilizzo nella sfera privata del servizio (nel qual caso il committente non riveste la qualifica di soggetto passivo), e l'utilizzo del servizio stesso nella sfera imprenditoriale/professionale (in tal caso, invece, il committente è soggetto passivo Iva).

Le disposizioni nazionali sopra esaminate, con particolare riguardo all'art. 7-ter co. 2, non sono del tutto allineate alla normativa comunitaria prevista nella direttiva 2006/112. Più nel dettaglio, mentre l'art. 44 della predetta direttiva prevede la rilevanza territoriale dei servizi resi a soggetti passivi d'imposta in altro Stato membro (cd. "B2B") nel Paese del committente, solo se quest'ultimo agisce in quanto tale, e quindi nella sua veste di soggetto passivo, nell'art. 7-ter, come visto, la distinzione tra sfera imprenditoriale e sfera privata di utilizzo del servizio assume rilevanza solo laddove il committente della prestazione di servizi sia una persona fisica. In buona sostanza, salvo il caso, poc'anzi descritto, della persona fisica, per la normativa domestica in materia di territorialità delle prestazioni di servizi, deve considerarsi soggetto passivo il committente che agisce nell'esercizio di impresa o di arte o professione, a prescindere dalla destinazione del servizio. In altre parole, sussiste una sorta di presunzione di soggettività Iva in capo ai soggetti diversi dalle persone fisiche.

Come anticipato in premessa, il regolamento 282/2011 interviene nell'art. 19 sulla "qualità"

del destinatario della prestazione di servizi. Infatti, la verifica dello “status” del destinatario è condizione necessaria, ma non sufficiente, per poter individuare il criterio di tassazione delle prestazioni di servizi (B2B o B2C), in quanto è necessario altresì comprendere l’inerenza del servizio allo svolgimento dell’attività d’impresa esercitata dal destinatario. D’altro canto, come detto, l’art. 44 della direttiva 2006/112, ai fini del luogo di tassazione delle prestazioni di servizi, richiama il soggetto passivo “che agisce in quanto tale”, essendo quindi possibile, in linea di principio, che qualsiasi soggetto, che abbia lo status di soggetto passivo, possa agire, per la specifica prestazione di servizi, anche al di fuori dell’attività d’impresa, o di arte o professione.

L’art. 19 del regolamento prevede tre “situazioni”, due delle quali sono riferite alla sfera di utilizzo del servizio, mentre la terza si riferisce all’ipotesi in cui il destinatario del servizio abbia comunicato al prestatore il suo numero di identificazione ai fini Iva in relazione all’acquisto di un determinato servizio.

#### **Caso 1:** servizi destinati ad uso esclusivamente privato o dei dipendenti del soggetto passivo

Il co. 1 dell’art. 19 del regolamento precisa che un soggetto passivo non deve essere considerato tale quando riceve servizi destinati ad uso esclusivamente privato o dei suoi dipendenti. A tale proposito, è bene osservare che il concetto di “uso privato” non coincide necessariamente con quello di utilizzo del servizio per finalità estranee all’esercizio dell’impresa, altrimenti non avrebbe significato l’attribuzione della qualifica di soggetto Iva anche agli enti non commerciali identificati ai fini Iva soltanto al fine di applicare l’imposta sugli acquisti intracomunitari. Tali ultimi soggetti, come già precisato, non svolgono in alcun modo un’attività d’impresa.

Un esempio in tal senso potrebbe essere quello di acquisto, da parte del soggetto passivo, di un corso per l’apprendimento dell’inglese a favore dei suoi dipendenti. In tal caso, non vi sono dubbi che tale servizio non sia estraneo all’esercizio dell’attività d’impresa, ma la destinazione ad utilizzo dei dipendenti di tale prestazione potrebbe determinarne un’estraneità all’attività d’impresa.

#### **Caso 2:** servizi destinati promiscuamente ad uso sia personale che professionale

Il co. 3 dell’art. 19 del regolamento si occupa invece dell’ipotesi in cui il servizio sia utilizzato promiscuamente, sia per “uso privato” (compreso quello dei dipendenti), sia per “fini professionali”. In tal caso, precisa l’art. 19, la prestazione di servizi rientra nel campo di applicazione dell’art. 44 della direttiva 2006/112, nel senso che si rende applicabile, per l’intero corrispettivo il regime di individuazione del luogo di tassazione previsto per i servizi resi a soggetti passivi d’imposta (B2B), e quindi la tassazione nel Paese del committente.

Come opportunamente segnalato, la suddetta disposizione era già presente nella proposta di regolamento (Doc. Com. 672/2009), in cui si stabiliva, per motivi di semplificazione, l’attrazione alla sfera professionale del servizio utilizzato promiscuamente, nei modi anzidetti.

Tale regola di attrazione, tuttavia, se da un lato solleva il prestatore da difficili valutazioni riguardanti l'inerenza del servizio, dall'altro non esime il committente dalla valutazione della quota di servizio eventualmente destinata ad utilizzo extra professionale, per la quale non è possibile esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta (in sede di reverse charge), come stabilito dall'art. 168 della direttiva 2006/112.

**Caso 3:** il committente ha comunicato al prestatore il proprio numero di identificazione Iva

Il co. 2 dell'art. 19 del regolamento disciplina l'ipotesi in cui il destinatario del servizio abbia comunicato al prestatore il proprio numero di identificazione ai fini Iva. Anche in tal caso, per evidenti motivi di semplificazione, è stabilito che il prestatore, a meno che non disponga di informazioni contrarie, *“può considerare che i servizi sono destinati all’attività economica del destinatario”*. Tale “presunzione”, se da un lato, come detto, risponde a logiche semplificatrici, dall'altro non può ritenersi del tutto allineata alla normativa domestica (art. 7-ter, co. 2, del DPR 633/72), la quale, come segnalato in precedenza, prevede quanto segue:

1. committente soggetto diverso da una persona fisica (società ed enti): i servizi si considerano sempre inerenti all’attività d’impresa;
2. committente persona fisica: in tal caso, è necessario svolgere un’indagine sull’effettivo utilizzo del servizio da parte del committente, e ritenere inerente solamente il servizio effettivamente utilizzato nella sfera professionale.

Proprio in relazione a tale ultima fattispecie, quindi, la disposizione interna non sembra del tutto allineata alla disposizione regolamentare, la quale richiede, come elemento sufficiente per individuare l’inerenza del servizio all’attività d’impresa, la comunicazione della partita Iva da parte del committente. In tal caso, quindi, si può presumere che tale soggetto agisca nella sua qualifica di soggetto passivo.

## IMU E TRIBUTI LOCALI

# **IMU e TASI: requisiti variabili per le agevolazioni del mondo agricolo**

di Fabio Garrini

Gli **immobili impiegati in agricoltura** da sempre beneficiano di un **trattamento di favore** nell'ambito dei tributi locali; occorre però notare che non tutte le agevolazioni concesse poggiano sui medesimi presupposti. Nel presente contributo andremo a distinguere, in particolare:

1. la sussistenza dei requisiti (soggettivo ed oggettivo) per poter applicare le agevolazioni riservate ai **terreni condotti direttamente**,
2. da non confondersi con i requisiti richiesti dalla normativa inerente la **ruralità dei fabbricati**.

### **Terreni condotti direttamente**

A favore dei Coltivatori Diretti (CD) e degli Imprenditori Agricoli Professionali (IAP) che coltivano direttamente il fondo sono concesse due agevolazioni:

1. una prima che opera in **abbattimento della base imponibile relativa ai terreni agricoli** ai fini IMU, (ai fini TASI i terreni agricoli sono esenti);
2. una seconda, definita **“finzione di non edificabilità delle aree”** che riqualifica ai fini tributari le aree fabbricabili in terreni agricoli (quindi con un prelievo ben più ridotto ai fini IMU e un esonero ai fini TASI).

La finzione di non edificabilità delle aree prevista **a favore di CD e IAP** era già stabilità ai fini ICI dall'art. 2 del DL 504/92 e applicabile anche ai fini della determinazione dell'IMU e della TASI in forza dello specifico rinvio contenuto nell'art. 13 c. 2 del DL 201/11 e nella L. 147/13. In base al citato art. 2 non sono considerati fabbricabili i terreni posseduti e condotti da CD e IAP, **iscritti nella previdenza agricola**, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvio-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali (la cosiddetta *fictio iuris* di dequalificazione del terreno edificabile). Tale previsione pone l'accento su **due diversi requisiti che devono esistere contemporaneamente in capo al possessore del terreno** (anche per il tramite di una società semplice, come chiarito dalla circolare 3/DF/2012):

1. il requisito di coltivatore diretto (da verificarsi tramite l'iscrizione previdenziale, ex SCAU);

## 2. la materiale coltivazione del fondo.

Mentre il primo dei due è più agevole da verificare (l'iscrizione previdenziale è infatti riscontrabile in via documentale), **il secondo è certamente più arduo da analizzare**, proprio per il fatto che è richiesto il riscontro di una attività che deve essere effettuata su tale terreno. Peraltro, quest'ultimo requisito, si badi bene, va dimostrato ad opera del contribuente, come affermato dalla Cassazione nelle sentenze 21728 del 17.11.2004 e 24959 del 27.11.2009: è quindi una **incombenza del contribuente dare prova dell'effettiva utilizzatore agricola dei terreni per i quali intende fruire dell'agevolazione**. In assenza di una adeguata dimostrazione, l'agevolazione può essere disconosciuta.

Norma e prassi, nel corso del tempo, non hanno fornito indicazioni su quali debbano essere i supporti probatori che possano considerarsi soddisfacenti ed esaustivi a tal fine; una possibile soluzione pratica potrebbe essere quella di **fornire copia delle richieste per il riconoscimento dei contributi comunitari (PAC)**. Ciò detto, va evidenziato che questo non è l'unico mezzo di dimostrazione possibile: se il contribuente dovesse produrre altra documentazione altrettanto (o maggiormente) appagante per le finalità probatorie in commento, essa dovrebbe comunque essere accettata dal Comune.

## Fabbricati rurali

Ai fini IMU i **fabbricati impiegati quali strumentali nell'attività agricola** (ricoveri attrezzi, stalle, serre, ecc.) sono esentati da IMU e scontano TASI sulla base di un'aliquota ridotta (massimo 1 per mille). Dal 2012 non sono invece previste agevolazioni per i fabbricati rurali abitativi che vengono trattati al pari di qualunque altra abitazione (quindi, se destinati ad essere abitazione principale dell'agricoltore, saranno esenti da IMU e sconteranno la sola TASI, secondo quanto deliberato dal Comune).

Per poter fruire delle agevolazioni riservate a tali fabbricati occorre rispettare i requisiti di ruralità previsti **all'articolo 9, comma 3-bis del DL 557/1993**; le costruzioni strumentali all'attività agricola devono essere censite al Catasto unico dei Fabbricati autonomamente dal terreno su cui insistono. Esse normalmente saranno censite nella categoria a destinazione speciale "D/10 – fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole", ma come chiarito dalla circolare 3/DF/12, per la qualificazione di fabbricato rurale si prescinde dalla categoria catastale.

Ai sensi del citato c. 3-bis, ai fini fiscali deve riconoscere carattere di ruralità alle costruzioni strumentali **necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'articolo 2135 del codice civile** e in particolare destinate:

- a) alla protezione delle piante;
- b) alla conservazione dei prodotti agricoli;

- c) alla custodia delle macchine agricole, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione e l'allevamento;
- d) all'allevamento e al ricovero degli animali;
- e) all'agriturismo, in conformità a quanto previsto dalla L. 20 febbraio 2006, n.96;
- f) ad abitazione dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, assunti in conformità alla normativa vigente in materia di collocamento;
- g) alle persone addette all'attività di alpeggio in zona di montagna;
- h) ad uso di ufficio dell'azienda agricola;
- i) alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi di cui all'art.1, co.2, del D.Lgs. n.228 del 18.05.2001;
- l) all'esercizio dell'attività agricola in maso chiuso.

In altre parole, la qualifica di fabbricato rurale strumentale non è connesso ad una qualifica soggettiva del possessore ma ad una **destinazione che viene fatta di questo immobile**.