

Edizione di lunedì 4 aprile 2016

CONTROLLO

[I “richiami di informativa” nella nuova relazione del revisore](#)

di Fabio Landuzzi

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Liste di Paesi esteri in evoluzione per il monitoraggio fiscale](#)

di Nicola Fasano

BILANCIO

[Il rendiconto finanziario utile anche per le “imprese minori”](#)

di Fabrizio G. Poggiani

IVA

[Dal 2 maggio, reverse charge anche per tablet e pc portatili](#)

di Marco Peirolo

IMPOSTE INDIRETTE

[Il registro all'8% resiste all'affitto a terzi del terreno](#)

di Luigi Scappini

BACHECA

[Laboratorio professionale sul passaggio generazionale](#)

di Euroconference Centro Studi Tributari

CONTROLLO

I “richiami di informativa” nella nuova relazione del revisore

di Fabio Landuzzi

Il Principio di revisione Isa Italia 706 ha per oggetto i “richiami di informativa” ed i “paragrafi relativi ad altri aspetti”; si tratta di paragrafi aggiuntivi che possono essere inseriti, secondo il giudizio professionale del revisore, nella **relazione del revisore indipendente sul bilancio d'esercizio**. In particolare, si tratta rispettivamente delle seguenti fattispecie:

1. quando il revisore ritiene necessario **richiamare l'attenzione** del lettore del bilancio su **uno o più aspetti** che sono presentati, o comunque che sono oggetto di informativa, nel bilancio, ma che rivestono un'importanza tale da risultare **fondamentali per la comprensione del bilancio** stesso; e
2. quando il revisore intende **richiamare l'attenzione** del lettore su uno o più aspetti, diversi da quelli presentati o comunque oggetto di informativa nel bilancio, che sono ritenuti **rilevanti ai fini della comprensione** da parte del lettore della revisione contabile, della responsabilità del revisore o della relazione di revisione.

Il Principio di revisione Isa Italia 706, nel descrivere funzione e contenuti del **paragrafo dedicato al “richiamo di informativa”**, sottolinea che l'inserimento di tale comunicazione ulteriore da parte del revisore, nella propria relazione di revisione, è condizionato al fatto che, con riguardo all'aspetto che si vuole evidenziare in detto paragrafo, il revisore abbia assunto **elementi probativi sufficienti ed appropriati** per concludere che **tal aspetto non presenti errori significativi** incidenti sul bilancio in oggetto.

Il “richiamo di informativa” deve essere quindi utilizzato esclusivamente per riferirsi a **temi ed aspetti che sono presentati nel bilancio in modo corretto** e secondo un'adeguata informativa, e **non per evidenziare lacune**, omissioni o carenze di informativa del bilancio riguardanti l'aspetto ivi trattato.

Le circostanze che possono rendere necessario l'inserimento del paragrafo di “richiamo di informativa” nella relazione di revisione possono essere le più varie; alcune di esse sono esemplificate nelle **Linee guida del Principio Isa Italia 706** e si riferiscono alle seguenti:

- **un'incertezza relativa ad un evento futuro** riferito a contenziosi di natura eccezionale oppure ad azioni da parte dell'Autorità di vigilanza;
- **l'applicazione anticipata** rispetto alla data di entrata in vigore, ove consentito, di un **nuovo principio contabile** che abbia un effetto pervasivo sul bilancio;
- **una grave catastrofe** che abbia avuto o continui ad avere un effetto significativo sulla situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa.

Altri casi di prassi in cui il revisore può ritenere necessario fornire questa ulteriore comunicazione inserendo nella relazione un paragrafo di “richiamo di informativa” possono attenere ai seguenti: **cambiamenti** intervenuti nei **criteri di valutazione** o di contabilizzazione adottati nel bilancio e adeguatamente commentati nella Nota integrativa; **modifica della vita utile stimata** per determinati cespiti, adeguatamente gestita in accordo con i Principi contabili di riferimento e commentata nella Nota integrativa; effettuazione di **operazioni straordinarie** nel corso dell'esercizio aventi un impatto pervasivo sul bilancio d'esercizio; eccetera.

In ogni caso, l'utilizzo del “richiamo di informativa” deve essere compiuto con **estrema attenzione** da parte del revisore, in quanto, come evidenziato dalle Linee guida del Principio Isa Italia 706, un ampio utilizzo di questo paragrafo può **ridurre l'efficacia della comunicazione del revisore** riguardo agli aspetti che sono oggetto del paragrafo stesso.

Inoltre, il paragrafo in questione deve limitarsi a **commentare gli aspetti presentati** o che sono oggetto di informativa nel bilancio. Infatti, l'inserimento nel “richiamo di informativa” di maggiori informazioni rispetto a quelle presentate o oggetto di informativa nel bilancio, potrebbe far insorgere il **dubbio che l'aspetto in questione non sia stato adeguatamente commentato** e trattato nei documenti di bilancio.

In altri termini, il “richiamo di informativa” **non è, e non deve neppure apparire** come, una comunicazione volta ad evidenziare **un rilievo al bilancio** oppure a supplire ad una carenza di informativa del bilancio stesso.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Liste di Paesi esteri in evoluzione per il monitoraggio fiscale

di Nicola Fasano

Con la stagione dichiarativa oramai alle porte, torna alla ribalta il quadro RW e il **monitoraggio fiscale**. Un aspetto preliminare spesso dirimente in ordine alla corretta compilazione del quadro (e alla documentazione da acquisire) è quello relativo al **Paese estero in cui sono detenute le attività**.

Ciò in quanto sotto il profilo compilativo la detenzione degli investimenti in un Paese “non collaborativo” da parte, fra l’altro, di un soggetto che possa essere qualificato come **“titolare effettivo” di una società** (in linea di principio colui che detiene una partecipazione superiore al 25% da computarsi tenendo conto delle precisazioni dettate dalla C.M. 38/E/2013) fa scattare l’approccio del **“look through”** con l’obbligo di indicare non il valore nominale della partecipazione, ma il **valore degli assets sottostanti**.

Dal punto di vista **accertativo e sanzionatorio**, invece, scattano le misure penalizzanti (previste dall’art. 12 del D.L. 78/2009 e dall’art. 5, D.L. 167/1990) che prevedono il **raddoppio dei termini di accertamento** nonché delle **sanzioni applicabili**, qualora le attività siano detenute in Paesi inclusi nelle **“Black list”** del 1999 e del 2001.

In altre parole, mentre per valutare l’applicazione o meno del principio **“look through”** si deve fare un ragionamento per esclusione in quanto il principio si applica con riferimento alla **partecipazione in società detenute all'estero in Paesi diversi da quelli che accordano un effettivo scambio di informazioni** con l’Italia, in relazione agli aspetti sanzionatori si fa un **ragionamento “in positivo”**, nel senso che il raddoppio di termini di accertamento e sanzioni scatta nel momento in cui le attività sono detenute in Paesi inclusi nelle citate **Black list**.

Per individuare i Paesi “non collaborativi” (o “non **white list**”) cui applicare il meccanismo della “titolarità effettiva” una buona **base di partenza** è rappresentata **dall’elenco dettato dalla C.M. 38/E/2013** che in sostanza individua fra i Paesi “buoni”:

- tutti quelli inclusi nella **“white list” del D.M. 4.9.1996**, fra cui per esempio rientrano anche Lussemburgo e, dal 2014, San Marino alla luce della convenzione contro le doppie imposizioni stipulata con tale Paese;
- nonché gli **ulteriori Paesi con cui sono stipulati accordi internazionali** (Convenzioni contro le doppie imposizioni o accordi specifici per lo scambio di informazioni, c.d. **“Tax Information Exchange Agreement”**) che prevedano un effettivo scambio di informazioni secondo gli **standards Ocse** (come per esempio Arabia Saudita o Qatar).

In questo secondo gruppo di Stati rientrano, a regime, anche quegli Stati che negli ultimi anni hanno sottoscritto con l'Italia accordi per lo scambio di informazioni purché gli stessi siano **entrati in vigore e con riferimento al periodo di imposta a partire dal quale producono i relativi effetti.**

Gli accordi **più recenti** entrati in vigore riguardano i seguenti Paesi.

PAESE	TIPO ACCORDO	DATA FIRMA	DATA ENTRATA IN VIGORE
ISOLE CAYMAN	TIEA	03/12/2012	13/09/2015
GIBILTERRA	TIEA	02/10/2012	12/06/2015
GURNSEY	TIEA	05/09/2012	10/06/2015
ISOLA DI MAN	TIEA	17/09/2013	10/06/2016
ISOLE COOK	TIEA	17/05/2011	17/02/2015
JERSEY	TIEA	13/03/2012	26/01/2015
HONG KONG	DTC	14/01/2013	10/08/2015

I suddetti accordi, tuttavia, prevedono la loro efficacia, per quanto riguarda gli aspetti amministrativi, dal **primo periodo di imposta successivo alla data della loro entrata in vigore.** In linea di principio, pertanto, si tratterà del **periodo di imposta 2016.** Ciò vuol dire che tali Paesi, per quanto riguarda **Unico 2016 con riferimento al periodo di imposta 2015, sono ancora da considerarsi non collaborativi** e dunque, in caso di titolarità effettiva, obbligano alla compilazione “per trasparenza” del quadro RW.

Vi sono poi altri Paesi che hanno stipulato recentemente accordi con l'Italia che prevedono uno scambio di informazioni conforme agli *standards* Ocse ma che **non sono ancora entrati in vigore**, mancando le rispettive ratifiche. Tali Paesi, pertanto, **non possono ancora considerarsi collaborativi.** Di seguito si propone una tabella riassuntiva.

PAESE	TIPO ACCORDO	DATA FIRMA
CILE	DTC	23/10/2015
ANDORRA	TIEA	22/09/2015
BARBADOS	DTC	24/08/2015
STATO DEL VATICANO	TIEA	01/04/2015
MONACO	TIEA	02/03/2015
LIECHTENSTEIN	TIEA	26/02/2015
SVIZZERA	PROTOCOLLO DTC	23/02/2015

Per quanto riguarda il raddoppio di termini di accertamento e sanzioni invece deve farsi riferimento, come detto, alla c.d. **“black list persone fisiche”** (D.M. 4.5.1999) e **la “ex” black list CFC** (D.M. 21.11.2001) che resta ancora **attuale per quanto riguarda il quadro RW** (mentre risulta oramai “superata”, a seguito delle novità introdotte dalla Legge di Stabilità 2016, L. 208/2015, per la disciplina delle controllate estere di cui all'art. 167, Tuir a partire però dal periodo di imposta 2016) e in cui è opportuno ricordare che **non rientra più, fra l'altro, Lussemburgo**, eliminato dal D.M. 16.12.2014. Il **D.M. 30.03.2015**, peraltro, in attuazione delle disposizioni della Legge di Stabilità 2015 (L. 190/2014), ha eliminato dalla *Black list* CFC Malesia, Filippine e Singapore (Paesi però tutt'ora presenti nella *Black list* “persone fisiche”), e ha **abrogato l'art. 3** del D.M. 21.11.2001 che **reca(va) l'elenco dei paradisi fiscali limitatamente a certe tipologie di imprese**, in previsione dell'emanazione di un provvedimento con cui si sarebbero dovuti individuare i “regimi speciali” esteri passibili di scontare la disciplina CFC. Tale provvedimento, tuttavia, non è stato adottato e dunque se da un lato appare opportuno, in via prudenziale, ritenerne **l'art. 3 del D.M. del 2001 di fatto ancora operante nel periodo di imposta 2015 per quanto riguarda la disciplina CFC** (se non altro come “bussola” per individuare regimi fiscalmente privilegiati), dall'altro **ai fini accertativi e sanzionatori, dovrebbe ritenersi abrogato a tutti gli effetti** (fermo restando però che alcuni Paesi, come ad esempio la Svizzera, sono comunque tutt'ora inclusi nella *Black list* persone fisiche).

Forse, vista anche la funzione del monitoraggio fiscale, sarebbe ora, **anche ai fini dell'accertamento, considerare Paesi “cattivi” quelli non collaborativi** per cui vale il meccanismo del “*look through*” evitando equivoci di sorta, anche perché dal 2016 il D.M. 21.11.2001 finisce di fatto su **“un binario morto”**, stante la sua irrilevanza nell'ambito della disciplina CFC (che trova applicazione, fra l'altro, alle società controllate in Paesi che hanno un livello di tassazione nominale inferiore al 50% di quello italiano). Attendiamo fiduciosi una **presa di coscienza** da parte del legislatore.

BILANCIO

Il rendiconto finanziario utile anche per le “imprese minori”

di **Fabrizio G. Poggiani**

Nonostante il legislatore abbia obbligato la redazione del rendiconto finanziario a partire dal 1° gennaio 2016, l'OIC 10 (§ 1) ne consiglia la **redazione già a partire dal 2014 anche per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata**, di cui all'art. 2435-bis c.c., e per le micro-imprese, esonerate dalla presentazione della nota integrativa, previa indicazioni di alcune informazioni.

Infatti, il D.Lgs. 139/2015 ha recepito la Direttiva 34/2013/UE e il legislatore ha introdotto, con l'art. 6, comma 7, del citato provvedimento, l'art. 2425-ter il quale dispone, **a decorrere dal 1° gennaio 2016, l'obbligo di redazione del rendiconto finanziario per tutte le società che redigono il bilancio in forma ordinaria**, giacché l'art. 2435-bis c.c. esonera le società che lo redigono in forma abbreviata e l'art. 2435-ter c.c. esonera le micro-imprese.

Si evidenzia, però, che l'OIC 10, emanato nel 2014, già a partire dal detto periodo, tenendo conto delle informazioni in esso contenute, consiglia la **predisposizione a tutte le società, a prescindere dalla tipologia di bilancio cui le stesse sono obbligate**.

Infatti, il rendiconto è un documento che mette in evidenza l'informazione di **natura finanziaria**, rilevando l'entità delle **disponibilità liquidite** prodotte dalla società, giacché, il comma 2, dell'art. 2423 c.c. richiede che *“il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio”*.

In effetti, come si evince chiaramente dalle disposizioni contenute nell'art. 2425-ter c.c., il rendiconto deve evidenziare *“l'ammontare e la composizione delle disponibilità liquide, all'inizio e alla fine dell'esercizio, ed i flussi finanziari dell'esercizio derivanti dall'attività operativa, da quella di investimento, ivi comprese, con autonoma indicazione, le operazioni con i soci”*.

Il bilancio d'esercizio è un documento “statico” che fornisce, a una certa data (generalmente la data di chiusura dell'anno, per i cosiddetti “solari”), la situazione patrimoniale e il risultato economico (utile/perdita) dell'esercizio, ma non mette in chiara evidenza la creazione dei flussi che formano le disponibilità liquidite (denaro in cassa, assegni e depositi bancari e postali).

Pertanto, opportunamente, è stata abbandonata la rilevazione del **capitale circolante netto** – CCN (attività correnti – passività correnti), quale risultato del documento, sposando, quale grandezza di riferimento, le disponibilità liquide (si veda l'OIC 10, appendice “C”, § 2); in

coerenza con quanto indicato in OIC 14, è stata adottata una nozione restrittiva di liquidità, dovendo indicare nell'aggregato, come detto, i depositi bancari e postali, gli assegni ed il denaro in cassa, a prescindere che gli stessi siano espressi in valuta estera (voce C.IV dello Stato patrimoniale attivo).

Il primo rilievo che si deve porre in evidenza è che **si tratta di una nozione più restrittiva, rispetto a quella contenuta nello IAS 7**, con l'ulteriore evidenza che restano fuori i valori relativi alle banche passive a breve e non viene richiesta l'indicazione della posizione finanziaria netta (PFN).

Poste queste evidenze, però, come richiesto dal legislatore, **il documento, che può essere inserito all'interno della nota integrativa, fornisce l'ammontare e la composizione delle disponibilità liquide all'inizio e alla fine dell'esercizio**, nonché i flussi finanziari dell'esercizio, derivanti dall'attività operativa, da quella di investimento e da quella di finanziamento (sono presenti, infatti, tre macro aree all'interno delle quali classificare i flussi).

Inoltre, sono state individuate **due modalità di rappresentazione**, con riferimento ai flussi finanziari, ovverosia il cosiddetto **"metodo diretto"**, nel quale i flussi in entrata e in uscita sono direttamente correlati agli incassi dei crediti e ai pagamenti dei debiti, e il **"metodo indiretto"**, nel quale i flussi sono determinati a partire dal risultato dell'esercizio, su cui vengono eseguite le necessarie rettifiche; l'OIC 10 non indica, in tal caso, alcuna preferenza, mentre lo IAS 7 ritiene che il primo metodo sia quello da utilizzare preferibilmente.

Si ricorda che **il rendiconto dell'OIC 10 è già rispettoso delle prescrizioni legislative**; peraltro, il documento rappresenta sicuramente un **valido strumento** per l'analisi delle dinamiche finanziarie dell'azienda, estremamente apprezzato dagli **istituti di credito** e finanziari, giacché riesce a mettere in risalto il margine operativo lordo (MOL), il flusso finanziario prima e dopo le variazioni del capitale circolante netto (CCN), nonché le disponibilità liquide all'inizio e alla fine del periodo considerato e il *cash flow* operativo (Fondazione nazionale dei Commercialisti, documento 28/02/2015).

Pertanto, sebbene le disposizioni del D.lgs. 139/2015, entrate in vigore lo scorso 1° gennaio, prevedano l'obbligo esclusivamente per le società che non sono obbligate alla redazione del bilancio in forma abbreviata, lo stesso OIC 10, ma anche la dottrina più qualificata, ritiene **consigliabile la redazione del rendiconto anche alle società che predispongono il bilancio in forma abbreviata, di cui all'art. 2435-bis c.c., proprio per le ulteriori informazioni fornite**; tutto ciò a decorrere dal 2014, ma con l'ulteriore possibilità di predisporre il documento come documento correlato al bilancio 2015.

IVA

Dal 2 maggio, reverse charge anche per tablet e pc portatili

di Marco Peirolo

Dal 2 maggio 2016 entreranno in vigore le novità introdotte dal **D.Lgs. n. 24/2016**, il quale ha modificato l'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 al fine di recepire le disposizioni contenute nelle Direttive n. 2013/42/UE e 2013/43/UE che hanno, rispettivamente:

- introdotto una procedura particolarmente rapida (cd. **“meccanismo di reazione rapida”**) per consentire agli Stati membri che rilevano l'esistenza di frodi improvvise e massicce riguardo a specifiche operazioni di ottenere una misura speciale di deroga per poter applicare il *reverse charge*;
- **ampliato l'elenco delle operazioni** per le quali gli Stati membri possono, sino al 31 dicembre 2018, applicare il *reverse charge*.

Preliminarmente, è stata modificata la **rubrica** dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, posto che quella attuale (**“Soggetti passivi”**) è suscettibile di creare confusione dato che le categorie dei soggetti passivi IVA sono disciplinate essenzialmente dagli artt. 4 e 5 dello stesso decreto. La nuova rubrica è **“Debitore d'imposta”**, in quanto le previsioni dell'art. 17 sono dirette ad individuare più precisamente il soggetto passivo in capo al quale sorge il debito d'imposta.

Dal sesto comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 sono **eliminate**, siccome non autorizzate dai competenti organi comunitari:

- le cessioni dei **componenti ed accessori dei telefoni cellulari** (lett. b);
- le cessioni di **personal computer e dei loro componenti ed accessori** (lett. c);
- le cessioni di **materiali e prodotti lapidei direttamente provenienti da cave e miniere** (lett. d);
- le cessioni di beni effettuate nei confronti della **grande distribuzione organizzata** (lett. d-*quinquies*), vale a dire ipermercati (codice attività “47.11.1”), supermercati (codice attività “47.11.2”) e *discount* alimentari (codice attività “47.11.3”).

L'ambito applicativo del *reverse charge* è stato, invece, esteso alle **cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop** (lett. c), mentre la norma è stata allineata alla decisione del Consiglio UE 22 febbraio 2010, n. 2010/710/UE, che ha autorizzato l'inversione contabile per le **cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione**, ceduti prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale. Anche per le cessioni di console da gioco, *tablet PC* e *laptop* è da ritenerre che saranno soggette a *reverse charge* soltanto le **operazioni anteriori al commercio al dettaglio** (si veda la circolare dell'Agenzia delle Entrate 23 dicembre 2010, n. 59).

Nel riformulato settimo comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 viene riconfermato al **Ministero dell'Economia e delle Finanze**:

- il potere di individuare, con propri decreti di natura non regolamentare, **ulteriori operazioni da assoggettare ad inversione contabile** ed, in proposito, è stato previsto che le stesse devono essere incluse fra quelle elencate negli artt. 199 e 199-bis della Direttiva n. 2006/112/CE, disponendo che un analogo potere disciplinare è attribuito per le operazioni oggetto della procedura del meccanismo di reazione rapida di cui all'art. 199-ter della stessa Direttiva;
- il potere di individuare, con decreto di natura non regolamentare, ai sensi dell'art. 17, comma 3, della L. n. 400/1988, ulteriori operazioni da assoggettare ad inversione contabile, diverse da quelle di cui ai richiamati artt. 199, 199-bis e 199-ter della Direttiva n. 2006/112/CE, per le quali resta comunque necessario il rilascio di una misura speciale di deroga da parte degli organi comunitari.

Infine, in conformità all'art. 199-bis della Direttiva, **l'efficacia della disciplina in materia di reverse charge è prevista**, a titolo temporaneo, **sino al 31 dicembre 2018**, per le operazioni di cui alle lett. b), c), d-bis), d-ter) e d-quater) del sesto comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, riguardanti:

- le cessioni di telefoni cellulari;
- le cessioni di *console* da gioco, *tablet* PC e *laptop*, nonché di dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione ceduti prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale;
- i trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra;
- i trasferimenti di altre unità e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica;
- le cessioni di gas e di energia elettrica ad un "soggetto passivo-rivenditore".

Dal punto di vista sanzionatorio, il **comma 9-bis.1 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997** disciplina l'ipotesi dell'irregolare assolvimento dell'imposta, con applicazione di una sanzione in **misura fissa (da 250 a 10.000 euro)**, qualora l'imposta è stata applicata ordinariamente e versata dal cedente/prestatore in luogo dell'applicazione del *reverse charge*. La sanzione è irrogata al cessionario/committente, che è il vero debitore dell'imposta, con solidarietà del cedente/prestatore. È comunque fatto salvo il diritto alla **detrazione** ed è evitato l'obbligo di regolarizzazione dell'operazione in capo al cessionario/committente.

È, inoltre, prevista una sanzione più grave in capo al cessionario/committente quando l'applicazione dell'imposta in regime ordinario in luogo del *reverse charge* è determinata da **intenti fraudolenti**. In tal caso, la sanzione applicabile è quella base (**dal 90 al 180%**).

Parallelamente, il **comma 9-bis.2 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997** dispone l'applicazione della sanzione in misura fissa (**da 250 a 10.000 euro**) in capo al cedente/prestatore, salvaguardando il diritto alla detrazione del cessionario/committente, ma senza obbligo di regolarizzazione dell'operazione, per le ipotesi in cui l'imposta è stata erroneamente assolta

dal cessionario/committente con il meccanismo dell'inversione contabile in luogo del regime ordinario, per operazioni riconducibili alle ipotesi di *reverse charge* **senza che ricorrano tutte le condizioni per la sua applicazione**. Anche in tale ipotesi è prevista la solidarietà del cessionario/committente con il cedente/prestatore, vero debitore dell'imposta.

La sanzione più grave in capo al cedente/prestatore è irrogata nei casi in cui l'applicazione dell'imposta in *reverse charge* in luogo del regime ordinario è determinata da **intenti fraudolenti**. In tal caso, la sanzione si applica nella misura base (**dal 90 al 180%**).

IMPOSTE INDIRETTE

Il registro all'8% resiste all'affitto a terzi del terreno

di Luigi Scappini

Anteriormente al taglio lineare delle **agevolazioni** connesse all'imposta di **registro** applicabile alle transazioni immobiliari, il settore dell'**agricoltura**, senza timore di smentita, **rappresentava** quello per il quale tali **strumenti** erano **plurimi** e tutti di indubbio vantaggio.

Tra questi sicuramente il più conosciuto, e l'unico rimasto in vigore, è quello dell'agevolazione per la **piccola proprietà contadina**, di cui all'attuale L. 25/2010, di recente rivista per quanto attiene il perimetro soggettivo dalla L. 208/2015 (Stabilità per il 2016), e consistente nell'applicazione dell'imposta di **registro** in misura **fissa** (in ragione dell'attuale 15%) e dell'imposta **catastale** in misura pari all'**1%** (contro l'ordinaria misura fissa pari a 200 euro).

A tale forma agevolativa, **in passato**, si affiancava quella di cui all'**articolo 1, nota I** della **Tariffa**, parte I, allegata al **DPR 131/1986** (Tur), con cui era prevista l'applicazione dell'imposta di **registro** in misura ridotta pari all'**8%**.

Tali due **regimi** agevolativi si caratterizzavano per avere quali **destinatari i medesimi soggetti**, individuati in via prioritaria negli **imprenditori agricoli principali** (lap), figura precipua del mondo agricolo, a condizione dell'iscrizione alla relativa gestione previdenziale ed assistenziale.

Tuttavia, le due fattispecie **divergevano** e non di poco, per quanto attiene le cause di **decadenza**, infatti, se per la cd. **piccola proprietà contadina** esse, in ragione anche dell'indubbia agevolazione concessa, sono **stringenti**, così non è per l'agevolazione di cui all'articolo 1 richiamata.

Tra le cause di decadenza previste per la piccola proprietà contadina vi è la **cessazione diretta** della **coltivazione** del fondo da parte dell'acquirente **entro un quinquennio** (il termine era stato elevato a 10 anni dall'articolo 28 della Legge n. 590/1965, per poi essere ricondotto agli attuali 5 anni con l'articolo 11 del D.Lgs. n. 228/2001) dall'**acquisto**.

Al **contrario**, l'agevolazione di cui all'**articolo 1** richiamato prevede, quale **unica causa** di decadenza, la **destinazione** dei terreni, o delle relative pertinenze, a un uso **diverso** da quello **agricolo** nel termine di **10 anni dal trasferimento**. In tal caso il mutamento di destinazione deve essere comunicato entro 1 anno all'ufficio del registro competente. In caso di omessa denuncia si rende applicabile una soprattassa pari alla metà della maggior imposta dovuta in dipendenza del mutamento della destinazione.

E sul punto è intervenuta di recente la **CTR Firenze** che, con la **sentenza n.159/XXIX/2016**, ha **confermato** come **non** rappresenti una causa di **decadenza** dall'agevolazione di cui all'articolo 1 richiamato la **concessione in affitto** del terreno acquistato, a **condizione** che ne sia **mantenuta** la **destinazione agricola** richiesta dalla norma stessa (nel caso di specie i terreni erano stati concessi temporaneamente in locazione a soggetti terzi per la coltivazione dei girasoli, che per le loro intrinseche proprietà biologiche contribuiscono all'arricchimento del terreno, in ossequio al principio della **rotazione colturale**).

In altri termini i giudici toscani affermano che **non rileva chi coltivi** il terreno a condizione che non ne venga snaturato l'utilizzo agricolo e che la proprietà resti in capo all'acquirente originario.

Al contrario, l'agevolazione per la **piccola proprietà contadina**, come anticipato è una norma più stringente che richiede la **conduzione diretta** del terreno da parte dell'acquirente, sebbene per un periodo ridotto, essendo richiesto il possesso per un quinquennio.

In tal senso si è espressa di recente la Corte di Cassazione che, con la **sentenza n. 6688** del 21 marzo **2014** ha stabilito la **decadenza** nel caso di concessione in **affitto intercalare** dei terreni acquistati in via agevolata.

Infatti, **unica deroga** normativamente concessa è quella della concessione in **affitto** del terreno nei confronti del **coniuge** o dei **parenti** entro il terzo grado o degli affini entro il secondo che siano a loro volta imprenditori agricoli ai sensi dell'articolo 2135 codice civile.

Si ricorda come i contratti intercalari sono quelli inerenti a **colture stagionali** che si realizzano quando il concedente concede a soggetti terzi il godimento dei terreni lasciati liberi nel **periodo intercorrente** tra l'ultimo raccolto e la nuova semina o piantagione.

L'intercalarità, di fatto, esprime l'inframmettersi di una coltura di **breve ciclo** all'interno della realizzazione di un prodotto dello stesso genere di più lungo ciclo, a fronte della mera stagionalità. In pratica, la coltura di ciclo breve si inframmette tra il raccolto e l'impianto di altra produzione di ciclo più lungo, ragion per cui il relativo contratto è sintomatico della **cessazione della coltivazione diretta** da parte del proprietario" con conseguente decadenza dall'agevolazione.

BACHECA

Laboratorio professionale sul passaggio generazionale di Euroconference Centro Studi Tributari

La materia della pianificazione del passaggio generazionale delle aziende familiari rappresenta un'importante opportunità professionale che richiede una serie di competenze multidisciplinari. [Il laboratorio](#) è strutturato con l'obiettivo di fornire ai partecipanti strumenti concretamente utilizzabili nella progettazione del passaggio generazionale dei propri clienti, partendo dall'indispensabile conoscenza della materia successoria e dei limiti che questa pone ad ogni ipotesi di pianificazione.

PROGRAMMA

I incontro

I PRINCIPI FONDAMENTALI IN MATERIA SUCCESSORIA

Analisi di diversi casi operativi

II incontro

LA PIANIFICAZIONE DEL PASSAGGIO GENERAZIONALE

LA DONAZIONE D'AZIENDA E DELLE PARTECIPAZIONI SOCIETARIE

IL REGIME DI ESENZIONE PER FAVORIRE IL PASSAGGIO GENERAZIONALE

IL PATTO DI FAMIGLIA

Analisi di diversi casi operativi

III Incontro

L'UTILIZZO DEL TRUST PER IL PASSAGGIO GENERAZIONALE

Analisi di diversi casi operativi

CORPO DOCENTE

Emanuela Di Maggio – Notaio

Sergio Pellegrino – Dottore Commercialista, Amministratore Consulta Trust Company

Daniele Muritano – Notaio, Studio Muritano