



Edizione di giovedì 30 giugno 2016

IVA

[Illegittimo il pro rata “matematico” per beni non a utilizzo “misto”](#)

di Marco Peirolo, Paolo Centore

PENALE TRIBUTARIO

[Risponde il contribuente per l'omessa dichiarazione](#)

di Luigi Ferrajoli

IMPOSTE SUL REDDITO

[Locazioni brevi: codice del turismo “derogato” dalle Regioni](#)

di Luca Caramaschi

ACCERTAMENTO

[Non congruità agli studi di settore: cosa fare](#)

di Maurizio Tozzi

fisco-lavoro

[Per la lottizzazione è sufficiente l'autorizzazione](#)

di Luigi Scappini

SOLUZIONI TECNOLOGICHE

[Professionisti e LinkedIn: trasformare il profilo in un curriculum pdf](#)

di Stefano Maffei

IVA

Illegittimo il pro rata “matematico” per beni non a utilizzo “misto”

di Marco Peirolo, Paolo Centore

Nelle **conclusioni** presentate ieri – 29 giugno 2016 – in merito alla **causa C-378/15 (Mercedes Benz Italia)**, l'**Avvocato UE** ha affermato che il criterio di detrazione basato sul *pro rata* “matematico” è illegittimo sul piano unionale siccome applicabile per determinare l’IVA detraibile relativa a **tutti gli acquisti**, compresi quelli utilizzati per compiere esclusivamente operazioni imponibili o operazioni esenti, in spregio dunque al principio di destinazione previsto dall’art. 168 della Direttiva n. 2006/112/CE.

La questione, sollevata dalla **Commissione Tributaria Regionale di Roma (ordinanza 6 maggio 2015, n. 353/22/15)**, ha avuto origine dall'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio ha ridotto l'ammontare dell'IVA detraibile nel presupposto che le operazioni di finanziamento infragruppo effettuate dalla società dovessero conteggiarsi nel calcolo della percentuale di detrazione in considerazione del loro elevatissimo importo, pari al 71,64% del volume d'affari.

L'art. 19, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, così come interpretato dall'Amministrazione finanziaria, si riferisce ai soggetti passivi che pongono in essere sia operazioni imponibili che operazioni esenti, per i quali l'imposta ammessa in detrazione è calcolata assumendo, **in virtù di una presunzione assoluta**, che tutti i beni/servizi acquistati siano utilizzati per effettuare operazioni imponibili nella **percentuale corrispondente al pro rata**, dato dal rapporto tra le operazioni imponibili (numeratore) e le operazioni imponibili più quelle esenti (denominatore).

L'art. 173, par. 1, della Direttiva n. 2006/112/CE, riproponendo il contenuto dell'art. 17, par. 5, commi 1 e 2, dell'abrogata VI Direttiva, dispone che l'IVA detraibile relativa ai **beni/servizi ad utilizzo “misto”** si calcola con il descritto criterio del *pro rata*. Tuttavia, agli Stati membri è consentito di avvalersi delle deroghe previste dall'art. 173, par. 2, della Direttiva (corrispondente all'art. 17, par. 5, comma 3, della VI Direttiva), tra cui quella che nella legislazione italiana legittima l'applicazione generalizzata del *pro rata*, quand'anche, cioè, si tratti di acquisti destinati a generare operazioni soltanto imponibili o esenti. Nello specifico, è previsto che gli Stati membri possano autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la detrazione secondo il criterio del *pro rata* **“relativamente a tutti i beni e servizi utilizzati per tutte le operazioni ivi contemplate”**.

L'Avvocato generale è dell'avviso che la deroga in esame riguardi **unicamente i beni/servizi ad utilizzo “misto”**, richiamando a fondamento di questa conclusione la giurisprudenza della Corte di giustizia.

Nella sentenza Portugal Telecom (causa C-496/11 del 6 settembre 2012), confermata dalla

successiva sentenza Larentia + Minerva (cause riunite C-108/14 e C-109/14 del 16 luglio 2015), si afferma infatti che il *pro rata "standard"*, vale a dire quello disciplinato dall'art. 173, par. 1, della Direttiva, è applicabile esclusivamente per i beni/servizi utilizzati per effettuare, nel contempo, operazioni imponibili e operazioni esenti e che, del resto, gli Stati membri possono utilizzare i metodi di calcolo alternativi a quello *standard*, qual è quello adottato dallo Stato italiano, **solo per i beni/servizi ad uso "misto"**.

Peraltro, la stessa Corte di giustizia ha stabilito che i metodi alternativi di calcolo del *pro rata* si applicano solo in **situazioni specifiche**, in quanto finalizzati a determinare l'imposta detraibile **in modo più preciso** rispetto a quello che può essere ottenuto con il metodo *standard* (causa C-511/10 dell'8 novembre 2012, BLC Baumarkt, causa C-488/07 del 18 dicembre 2008, Royal Bank of Scotland, causa C-183/13 del 10 luglio 2014, Banco Mais).

La conclusione dell'Avvocato generale, ove fosse confermata dalla Corte, travolgerà anche l'art. 36, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972.

La norma, che consente al soggetto passivo di evitare gli effetti negativi del *pro rata* optando per la **separazione contabile delle attività**, è incompatibile con lo scopo della disciplina unionale di garantire l'armonizzazione delle regole in materia di IVA, in quanto *"un'opzione del genere, avente natura puramente facoltativa, fa dipendere la detrazione prevista dalla sesta direttiva da una scelta del soggetto passivo (...)"*.

In definitiva, assodato che la normativa italiana è illegittima laddove impone l'applicazione del *pro rata* anche per gli acquisti destinati esclusivamente a compiere operazioni imponibili o esenti, resta da stabilire quale sia la modalità di calcolo della detrazione prevista dagli Stati membri che, come l'Italia, si sono avvalsi della deroga prevista dall'art. 173, par. 2, lett. d), della Direttiva (corrispondente all'art. 17, par. 5, comma 3, lett. d), della VI Direttiva).

In proposito, per l'Avvocato generale, la detrazione deve essere ammessa nei limiti dell'utilizzo dei beni/servizi per effettuare operazioni imponibili, sicché può ritenersi – in perfetta aderenza alla tesi avanzata dalla società – che il **metodo del *pro rata* "fisico"** (di cui all'art. 19, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972), basandosi sulla **valutazione effettiva (e non percentuale)** della quota di acquisto destinato ad operazioni imponibili, sia idoneo a rispettare la normativa sovranazionale escludendo risultati incompatibili con il principio di neutralità dell'IVA.

Deve infine osservarsi che, ove la Corte dovesse seguire le indicazioni dell'Avvocato generale, l'esito avrebbe **effetto retroattivo**, considerato che la difesa erariale non ha chiesto, in via subordinata, la limitazione temporale degli effetti della sentenza.

PENALE TRIBUTARIO

Risponde il contribuente per l'omessa dichiarazione

di Luigi Ferrajoli

La recente **sentenza n. 18845/2016** emessa dalla Corte di Cassazione offre interessanti spunti di riflessione in merito all'ipotesi di **reato per omessa presentazione della dichiarazione** quale conseguenza della negligenza del professionista incaricato ad effettuare gli adempimenti fiscali.

La vicenda trae origine da un'ordinanza emessa dal Tribunale del Riesame di Vibo Valentia che, pronunciandosi nella qualità di giudice del rinvio in seguito all'annullamento di un'ordinanza del medesimo Tribunale, ha confermato il decreto di **sequestro preventivo** emesso nei confronti di un imprenditore indagato per il reato di omessa presentazione della dichiarazione *ex art.5, co.1, D.Lgs. n.74/00*.

Il contribuente ha quindi deciso di adire la Corte di Cassazione al fine di contestare l'infondatezza della misura cautelare per carenza del requisito del *fumus commissi delicti* ritenendo, in particolare, di non aver compiuto **alcun tipo di azione istigatoria** nei confronti del proprio commercialista e, pertanto, di non agire dolosamente.

Secondo la teoria difensiva, dalle dichiarazioni del professionista riportate nel processo verbale di constatazione sarebbero emersi elementi in grado di provare, contestualmente, **sia l'inconsapevolezza dell'imprenditore, sia la condotta fraudolenta del commercialista**. In altri termini, nel caso di specie non sarebbe rintracciabile il **dolo specifico di evasione**, ossia l'elemento psicologico che deve connotare la condotta criminosa del soggetto agente consistente, più nello specifico, **nell'intenzione preordinata di mettere in atto un determinato comportamento nella consapevolezza di evadere** le imposte per un ammontare superiore a quello di rilevanza penale. Viepiù che la buona fede sarebbe stata dimostrata dal fatto che il contribuente non aveva posto in essere alcun occultamento o alienazione dei beni a lui intestati, ma aveva invece incrementato il proprio patrimonio.

Ad ulteriore supporto delle proprie argomentazioni, il ricorrente ha sottolineato che, trattandosi nel caso di specie di **reato omissivo proprio**, quand'anche **l'affidamento a terzi non esoneri il contribuente** sul piano oggettivo dalla responsabilità penale, l'elemento soggettivo non può ritenersi integrato dalla pura violazione dell'obbligo di presentazione, né tantomeno può ricondursi "**ad una culpa in vigilando sull'operato del terzo**", ragione per cui il Tribunale del riesame avrebbe dovuto escludere la sussistenza del *fumus commissi delicti*.

La Suprema Corte, nel respingere la tesi difensiva del ricorrente, ha innanzitutto chiarito che il **ricorso per cassazione avverso le ordinanze emesse in materia di sequestro preventivo è**

consentito solo per violazione di legge, ovvero nell'ipotesi in cui la motivazione del provvedimento sia *“del tutto assente o meramente apparente”* e che, nel caso di specie, il provvedimento impugnato non presentava vizi di legittimità. I giudici di Piazza Cavour hanno ritenuto infatti che il Tribunale del riesame avesse offerto un'idonea motivazione dell'ordinanza, caratterizzata dai **requisiti di logicità e coerenza argomentativa**.

Chiariti in via del tutto preliminare i limiti di sindacato della Corte di legittimità, gli Ermellini si sono soffermati sul tema del *fumus commissi delicti* mettendo in luce che, in sede di riesame, al giudice cautelare compete rilevare la **mera ipotizzabilità della violazione**, senza compiere alcun tipo di apprezzamento sulla fondatezza dell'accusa. La semplice circostanza che il contribuente si avvalga dell'ausilio del professionista per la predisposizione e la trasmissione della dichiarazione *“non vale a trasferire su quest'ultimo l'obbligo dichiarativo che fa carico direttamente al contribuente”* il quale, del resto, resta comunque obbligato alla conservazione della copia cartacea della dichiarazione sottoscritta. Ove così non fosse, si finirebbe per commettere **l'errore di trasferire in capo a terzi gli obblighi fiscali** che, come è noto, possiedono carattere squisitamente personale.

Ricorda a tal uopo la Corte che **l'adempimento formale fa carico al contribuente** il quale *“deve essere a conoscenza delle relative scadenze”* anche allo scopo di poter beneficiare, ai fini penali, del termine di 90 giorni dalla scadenza per adempiere all'obbligo.

Per tale motivo, i giudici ritengono che *“la prova del dolo specifico di evasione non deriva dalla semplice violazione dell'obbligo dichiarativo né da una culpa in vigilando sull'operato del professionista che trasformerebbe il rimprovero per l'atteggiamento antidoveroso da doloso in colposo”*, motivo per cui **l'inadempimento del professionista** non può considerarsi, di per sé solo, in grado di giustificare la violazione dell'obbligo, **né tantomeno di escludere il coinvolgimento consapevole** del contribuente nella condotta perpetrata dal professionista.

IMPOSTE SUL REDDITO

Locazioni brevi: codice del turismo “derogato” dalle Regioni

di Luca Caramaschi

Il Codice del Turismo (Decreto Legislativo 23 maggio 2011 n. 79) unitamente alle modifiche apportate al Titolo V della parte seconda del dettato costituzionale, rappresentano i principali riferimenti normativi per le attività turistiche.

È tuttavia nel 2012, che la Corte Costituzionale, con la sentenza n.80 del 25 aprile 2012, in merito alla richiesta di giudizi di legittimità costituzionale avanzati dalle Regioni Toscana, Puglia, Umbria e Veneto, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'articolo 1, comma 1, del citato D.Lgs. n. 79/2011, nella parte in cui dispone l'approvazione dell'articolo 1, limitatamente alle parole *“necessarie all'esercizio unitario delle funzioni amministrative”* e *“ed altre norme in materia”*, nonché degli articoli 2, 3, 8, 9, 10, 11, comma 1, 12, 13, 14, 15, 16, 18, 20, comma 2, 21, 23, commi 1 e 2, 30, comma 1, 68 e 69 dell'allegato 1 del D.Lgs. n. 79/2011.

A seguito della predetta declaratoria di illegittimità, pertanto, viene riconfermata alle Regioni la potestà legislativa in materia di regolamentazione del settore turistico alberghiero ed extra alberghiero, che quindi ad oggi risulta per lo più disciplinata a livello locale da leggi regionali e regolamenti comunali.

Di recente, con un documento appositamente dedicato alla “Fiscalità delle locazioni turistiche” la Fondazione Nazionale dei Commercialisti (FNC), in data 15 giugno 2016, ha fornito utili indicazioni per un corretto inquadramento delle varie fattispecie che caratterizzano il fenomeno delle locazioni di breve durata. La citata circolare osserva come in considerazione della complessità 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, il documento rileva che sebbene le Regioni abbiano per lo più adottato normative dai contenuti 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.

Secondo quanto prevista dal richiamato Codice del Turismo, quindi, l'attività di locazione turistica può essere svolta con le seguenti diverse modalità:

- esercizio di affittacamere (che, ai sensi dell'articolo 12 comma 2 del citato codice, 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”);

- *bed and breakfast* (che, ai sensi del successivo comma 3 dell’articolo 12, vengono definite 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’articolo 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).

Relativamente alle modalità di gestione dei *bed and breakfast*, il Codice del Turismo specifica che affinché continuino ad essere considerati quale strutture extra-alberghiere, gli stessi possono essere gestiti da privati unicamente in forma “non imprenditoriale” (si veda il già citato articolo 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*” (articolo 9 del Codice del Turismo).

Al contrario, le unità abitative ammobiliate ad uso turistico possono essere gestite sia in forma imprenditoriale che in forma non imprenditoriale, rimanendo in ogni caso qualificate in entrambe le ipotesi come “*strutture ricettive extra-alberghiere*” (articolo 12 comma 5 del Codice del Turismo). Le stesse, tuttavia, vanno qualificate come “non imprenditoriali”, secondo il medesimo articolo 12 del Codice del Turismo, 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.

Sono queste le generali indicazioni che vengono fornite dal legislatore nazionale che, a seguito della dichiarazione di illegittimità costituzionale di buona parte degli articoli recati dal Codice del Turismo evidenziata in precedenza, sono confluite, attraverso diverse modifiche, nell’ambito della legislazione regionale e regolamentare comunale.

Uno dei condivisibili chiarimenti di rilievo contenuti nel documento della FNC del 15 giugno scorso attiene al rapporto esistente tra le disposizioni di natura amministrativa contenuto nelle citate norme e la conseguente disciplina fiscale applicabile. Nel documento viene, infatti osservato come il tessuto normativo e regolamentare sia destinato a regolare unicamente i rapporti tra i locatori e le Autorità amministrative locali per il rilascio delle autorizzazioni e la

gestione delle attività, senza assumere, tuttavia, alcuna rilevanza specifica sotto il profilo fiscale.

È assai frequente, infatti, che molti operatori che fanno parte del settore delle locazioni turistiche tendono a ritenere che dalle disposizioni di natura amministrativa scaturiscano necessariamente anche dettati normativi aventi valenza in ambito fiscale: in particolare, detti soggetti, al fine di 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 tale motivo, il documento citato ravvisa la necessità di esaminare i profili fiscali delle diverse tipologie di locazione turistica, osservando come, in mancanza di una specifica normativa di riferimento, debba essere operato un richiamo ai principi generali che regolano sia l’ordinamento interno che quello comunitario (soprattutto per attiene al comparto IVA), così come interpretati dalla prassi e dalla giurisprudenza prevalenti. È solo attraverso tale tipo di analisi che sarà possibile, quindi, individuare le condizioni affinché una locazione turistica integri lo svolgimento di una attività di natura imprenditoriale che in quanto tale comporta la necessaria apertura di una partita IVA. In successivi contributi andremo quindi ad analizzare le riflessioni che il citato documento opera sotto il profilo fiscale, tanto con riferimento al comparto IVA che a quello delle imposte dirette.

ACCERTAMENTO

Non congruità agli studi di settore: cosa fare

di Maurizio Tozzi

Nei periodi dichiarativi aleggia costante la preoccupazione della **eventuale mancata congruità agli studi di settore**. Senza spendere troppe parole circa l'evoluzione giurisprudenziale registrata su tale strumento accertativo, si ritiene anzitutto doveroso sottolineare che ormai "Gerico" ha assunto un **ruolo statistico e di "supporto" all'attività di selezione** dei soggetti meritevoli di maggiori controlli. È evidente, infatti, che anomalie marcate, come elevati livelli di scostamento rispetto alle medie del settore, o altrettanto elevati livelli di incoerenza (ad esempio, rotazioni del magazzino troppo rigide in settori che invece dovrebbero avere una rotazione importante in considerazione della deperibilità dei prodotti impiegati), consentono di concentrare l'attenzione per scorgere eventuali situazioni di evasione fiscale. Se i contribuenti in tal modo selezionati manifestano **ulteriori segnali di allarme**, come ad esempio l'antieconomicità dei risultati raggiunti o la non credibilità dei redditi dichiarati rispetto allo stile di vita, la richiesta di chiarimenti e approfondimenti sarà quasi certamente lo sbocco prioritario. Ciò in quanto è notorio che lo studio di settore autonomamente considerato non è in grado di reggere un avviso di accertamento quando il contribuente produce idonee motivazioni difensive, attesa la sua configurazione quale **presunzione semplice non qualificata**. Solo in caso di gravi manipolazioni, tali da configurare la falsità dello studio di settore prodotto, si apre la strada dell'accertamento induttivo puro, che invece consente di utilizzare anche presunzioni non qualificate (**in termini pratici è del tutto sconsigliato "forzare" gli studi di settore, considerate le conseguenti gravi implicazioni**).

Ecco dunque che in sede di dichiarazione, piuttosto che inseguire la chimera della congruità, è il caso di riflettere sulle reali implicazioni del mancato adeguamento e su ciò che **realmente serve**. In base alla consolidata posizione della Corte di Cassazione, a fronte di uno studio di settore veritiero l'*iter* accertativo in materia è il seguente.

- L'Amministrazione finanziaria invita al **contraddittorio** il contribuente, in modo da comprendere le relative ragioni difensive. Il contraddittorio è dunque **centrale** e fondamentale.
- Il contribuente **può o meno** partecipare a detto contraddittorio. La partecipazione è **consigliabile**, posto che a fronte delle memorie di parte si "appesantisce" l'onere probatorio dell'Amministrazione finanziaria, che nell'eventuale atto di accertamento deve esplicitare le ragioni del mancato accoglimento delle tesi di parte, nonché le ragioni dell'applicazione dello *standard* al caso concreto. Il contribuente può comunque difendersi anche direttamente in contenzioso.
- L'ufficio competente, in funzione del comportamento del contribuente, può decidere se emettere l'atto di accertamento o meno. In particolare, in presenza di adeguata

partecipazione al contraddittorio, l'ufficio potrà valutare come esaustive le motivazioni addotte e desistere dal controllo oppure, come precisato, dovrà **dare adeguata motivazione** del rifiuto delle tesi di parte. Ovviamente, se il contribuente non partecipa al contraddittorio o avanza tesi generiche, l'emissione dell'avviso di accertamento sarà direttamente fondato sulle risultanze degli studi di settore.

- In contenzioso sarà **l'organo giudicante ad apprezzare** l'applicazione dello *standard* al caso concreto. Il contribuente che non ha partecipato al contraddittorio non ha limitazioni difensive, ma evidentemente si accolla la responsabilità delle conseguenze dei suoi comportamenti, posto che le sue tesi potrebbero non essere accolte.

Tale assetto ha trovato costante conferma anche nel corso dell'ultimo anno, potendosi richiamare tra le altre le seguenti sentenze della Corte di Cassazione:

- la n. **24957 del 2015**, che specifica come sia compito dell'Ufficio "... (*specie ove sia appunto incontrovertibile che il contribuente abbia formulato rilievi e prospettato dati in contrasto con i presupposti dell'accertamento*) fornire la dimostrazione dell'applicabilità dello standard prescelto al caso concreto oggetto di accertamento";
- la n. **2452 del 2016**, secondo cui "(...) la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello "standard" prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente".

Ne discende, in definitiva, che l'eventuale non congruità **non deve** affatto creare agitazione, essendo invece indispensabile riflettere sulle **motivazioni sottostanti**, dalla crisi del settore alla malattia del dipendente, dalle procedure concorsuali della clientela ad eventuali ristrutturazioni dell'attività, transitando per la presenza di centri commerciali, l'esecuzione di importanti lavori che hanno impedito la frequenza della clientela e via dicendo. È questo il vero lavoro da svolgere, in modo da **predisporre l'adeguata memoria difensiva** da opporre in sede di contraddittorio. Fatto ciò, lo studio di settore è praticamente ridimensionato, spettando all'Amministrazione finanziaria provarne l'applicabilità nel caso concreto. È evidente però che in tal caso sarà molto importante **l'attendibilità complessiva del contribuente**: se ad esempio dovesse risultare paleamente antieconomico nei suoi comportamenti, oppure dovesse registrare gravi irregolarità contabili, la strada dell'accertamento sarà spianata. Ma è altrettanto chiaro che se ciò dovesse accadere non si tratta affatto di un problema da studi di settore, quanto di credibilità complessiva che richiede correzioni sostanziali nei comportamenti adottati nel corso dell'anno e non invece un patetico tentativo di manipolare le risultanze di Gerico.

fisco-lavoro

Per la lottizzazione è sufficiente l'autorizzazione

di Luigi Scappini

La **Corte di Cassazione**, con la recente **sentenza n. 11073 del 30 maggio 2016**, torna a occuparsi di plusvalenze derivanti dalla **lottizzazione di terreni** che, come noto, trovano il loro regime impositivo, nel momento in cui cedente sia una persona fisica, nell'articolo 67, comma 1, lettera a), Tuir.

Ben noto è l'indirizzo giurisprudenziale (vedasi sentenze n. 20681/2015, n. 22584/2012, n. 7800/2003 e n. 6836/2001) secondo cui, per potersi configurare una plusvalenza speculativa tassabile non è necessaria l'esistenza di una lottizzazione attuata con il procedimento previsto dall'articolo 8, L. n. 1150/1942, **essendo sufficiente che lalienante, prima della cessione del terreno, abbia posto in essere una qualche attività di tipo tecnico diretta al frazionamento del terreno o, comunque, a rendere possibile la sua utilizzazione a scopo edificatorio**. La plusvalenza da vendita immobiliare, compiuta previa lottizzazione o esecuzione di opere intese a rendere edificabili terreni inclusi in piani urbanistici, ai sensi dell'attuale articolo 67, comma 1, lettera a) Tuir, è assoggettata all'imposta, in quanto conseguita mediante operazioni poste in essere a **fini speculativi**, purché le indicate lottizzazioni od opere siano realizzate dall'alienante, e non da un terzo, difettando, in tal caso, la possibilità di definirle come strumento o mezzo (essendo, invece, mera occasione) per la fruizione di un più consistente corrispettivo rispetto al prezzo dell'originario acquisto.

Ed ancora, sempre la Suprema Corte, con la **sentenza n. 20277/2013** ha sottolineato come nel caso di lottizzazione di terreni, “*l'attitudine materiale del bene diviene anche una qualità giuridica dello stesso assumendo un rilievo impositivo non in sé – fuoriuscendo in generale da una tassazione in quanto tale – ma solo allorché il bene entra in circolazione e viene scambiato*”.

È solamente nel momento in cui il terreno diviene oggetto di un atto di compravendita e quindi entra in circolazione che tutte le operazioni e le attività che il proprietario ha messo in atto per poter ottenere l'approvazione del piano di lottizzazione che assumono significato e un **peso economico effettivo**.

In ragione di quanto detto, a differenza di quanto avviene per l'imponibilità delle cessioni dei terreni edificabili per i quali, come noto, è sufficiente l'accertamento dell'avvenuta destinazione edificatoria del terreno secondo i piani regolatori o i programmi di fabbricazione, nel caso della lottizzazione è necessario che sia riscontrabile una effettiva e soprattutto **attiva partecipazione del cedente** a rendere concreta l'astratta potenzialità edificatoria del terreno.

A tal fine, si ricorda come ormai sia risolta la diatriba su quale sia il momento, a decorrere dal

quale, il terreno possa considerarsi lottizzato, poiché sul tema l'Agenzia delle entrate, con la **risoluzione n.319/E/2008** ha precisato che **si ha lottizzazione al momento del rilascio, da parte del Comune, della relativa autorizzazione**. La giurisprudenza di legittimità si è allineata a tale interpretazione. Da ultimo vedasi la recente **sentenza n.13434/2014**, con cui è stato affermato come *"la lottizzazione (di un terreno n.d.A.) si realizza con l'emissione del provvedimento autorizzativo ... essendo evidente che il vantaggio economico da lottizzazione tassabile si realizza, infatti, nel momento in cui il privato trasferisce il terreno ad un prezzo maggiorato, per la possibilità di eseguirvi opere edilizie, e non nel successivo momento in cui l'acquirente le esegue, non acquisendo così alcuna plusvalenza, ma semplicemente avvalendosi di una facoltà di cui ha presumibilmente pagato il prezzo"*.

La sentenza in commento specifica ulteriormente come con il termine di lottizzazione "si faccia riferimento alla **comune nozione urbanistica**, che non consiste nella semplice attribuzione della qualità di frazionabilità al terreno, ma implica di necessità l'esecuzione di opere di frazionamento e di utilizzazione del suolo onde sia consentita la successiva realizzazione degli impianti edilizi concedibili, e perciò anche la realizzazione delle opere di urbanizzazione che ne sono l'imprescindibile presupposto".

L'individuazione del **dies a quo** da cui far decorrere la lottizzazione era ed è importante in quanto, il Legislatore, in ragione di un'effettiva attività supplementare rispetto a quella del contribuente che si ritrova in possesso di un terreno edificabile in ragione di un piano territoriale, prevede un **regime premiale** ai sensi del quale, per i terreni acquistati oltre 5 anni prima dell'inizio della lottizzazione o delle opere si assume come prezzo di acquisto il valore normale nel quinto anno anteriore.

E la dimostrazione della lottizzazione avvenuta è una **prova** di rilevante importanza se è vero, come nel caso di specie di cui alla sentenza in commento, che in assenza di una prova in tal senso, non si rende applicabile la previsione di cui all'articolo 68, comma 2, Tuir.

SOLUZIONI TECNOLOGICHE

Professionisti e LinkedIn: trasformare il profilo in un curriculum pdf

di Stefano Maffei

Siamo arrivati al quarto numero della mia rubrica di **consigli pratici per il vostro profilo LinkedIn** (un consiglio alla settimana fino alla fine dell'estate). **Se avete un profilo LinkedIn deve essere in ordine:** è una semplice questione di professionalità, oltre che un investimento sulla vostra *online identity*.

Fate però attenzione: tutte le modifiche e procedure di cui parlerò nella rubrica vanno effettuate accedendo al profilo *LinkedIn* dal PC (esatto, non da telefonino o *tablet*).

Il consiglio di oggi: Trasforma il tuo profilo *LinkedIn* in un CV formato “pdf”.

Realizzare questo consiglio richiede davvero pochi secondi, ma solo se siete in grado di destreggiarvi nelle innumerevoli opzioni del sistema *LinkedIn*. Molti di voi, infatti, non conoscono **un tastino di LinkedIn che è piuttosto nascosto** ma fa miracoli. Provate a localizzarlo.

Cliccate prima “Profilo” e poi cercate la **freccina direzionata verso il basso** che si trova proprio accanto al bottone blu “Visualizzazione del profilo”

Appoggiate il mouse **senza cliccare** su questa freccina e vi si apriranno varie opzioni tra cui, appunto, quella per “**salvare su PDF**”. Cliccando questa opzione, il vostro profilo *LinkedIn* si convertirà magicamente in un pdf che potrete usare a tutti gli effetti come un CV.

Del resto, anche il nuovo **curriculum formato europeo** (il c.d. EUROPASS), di cui avrete forse sentito parlare, replica tutto sommato la struttura di un profilo *LinkedIn* e non dovreste impiegare troppa fatica per passare da un formato all'altro, copiando le informazioni negli appositi campi.

La redazione del profilo LinkedIn in inglese, per voi e il vostro studio, è una delle attività del nuovo corso estivo di inglese commerciale e legale al Worcester College dell'Università di Oxford (27 agosto-3 settembre 2016): pre-iscrivetevi sul sito www.eflit.it