

Edizione di giovedì 20 luglio 2017

IMPOSTE SUL REDDITO

Contratti di locazione breve: adempimenti fiscali e dubbi applicativi
di Cristoforo Florio

REDDITO IMPRESA E IRAP

Sale and lease back: la tassazione opera in base alla durata del contratto
di Marco Bargagli

REDDITO IMPRESA E IRAP

Eliminazione dell'area straordinaria con effetti anche sulle comode
di Enrico Ferra

IMU E TRIBUTI LOCALI

Finzione non edificabilità aree: esenzione IMU al nodo pensionamento
di Fabio Garrini

CONTENZIOSO

La procedura di sospensione dell'atto impugnato
di Dottryna

IMPOSTE SUL REDDITO

Contratti di locazione breve: adempimenti fiscali e dubbi applicativi

di Cristoforo Florio

Con l'[articolo 4 del D.L. 50/2017](#), convertito dalla L. 96/2017, sono stati introdotti alcuni **nuovi adempimenti per gli intermediari immobiliari** (agenzie immobiliari o portali immobiliari *web*) che intervengono nella conclusione dei **contratti di locazione abitativa di durata non superiore a 30 giorni**.

La nuova normativa ha inoltre fornito alcuni primi **elementi di valutazione circa la sussistenza del requisito dell'attività d'impresa in capo alle persone fisiche** che percepiscono redditi derivanti **dall'attività di locazione breve di immobili**, oltre ad aver previsto la facoltà di applicare la cd. "cedolare secca" ad alcune tipologie di redditi non fondiari, quali quelli da sublocazione.

Nonostante le molte polemiche sorte intorno al citato provvedimento normativo, è importante chiarire da subito agli operatori del settore e ai proprietari di immobili che **non è stata prevista l'introduzione di alcuna nuova forma di imposizione sui redditi da locazione breve**; la cd. "**tassa AIR B&B**" altro non è, infatti, che un anticipo del prelievo fiscale sotto forma di ritenuta (a titolo di acconto o d'imposta), che scatta **solo in presenza di un intermediario che interviene nel pagamento del canone**. L'obbligo di dichiarare tale tipologia di redditi e di corrispondere le relative imposte su detti proventi sussisteva, infatti, già antecedentemente all'intervento operato con il D.L. 50/2017. Nulla cambia, dunque, per il proprietario che svolga in proprio, senza avvalersi di intermediari, l'attività di locazione breve di immobili; questi non sarà soggetto ad alcuna ritenuta, **fermo restando il suo obbligo di dichiarare i relativi redditi nella dichiarazione annuale**.

Il provvedimento in questione non è tuttavia nato senza problematiche applicative; basti pensare che la norma è entrata in vigore il 24 aprile, la conversione in legge è arrivata il 23 giugno e le modalità applicative delle nuove disposizioni sono giunte solo in data 12 luglio ([provvedimento n. 132395 del 12 luglio 2017](#)), precedute esclusivamente da una risoluzione con la quale l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato i codici tributo per il versamento in F24 della ritenuta sui canoni ([risoluzione AdE 88/E/2017](#)). Comprensibili dunque le difficoltà operative per gli intermediari che, in base alla norma, sono stati tenuti al primo versamento della ritenuta fiscale **già per il giorno 17 luglio 2017**, relativamente alle ritenute che dovevano essere operate nei mesi precedenti, durante i quali tuttavia nessun provvedimento attuativo era disponibile.

Anche relativamente alla **decorrenza dell'obbligo di applicazione della ritenuta vi sono molti dubbi**, alimentati da una stesura della norma poco chiara e dalla mancanza di indicazioni ufficiali sul punto. A ben vedere, infatti, la data del 1° giugno 2017 riguarda esclusivamente l'applicabilità, in via opzionale, della cedolare secca al 21% sui redditi in questione. Invece, relativamente all'obbligo di ritenuta non viene specificata alcuna decorrenza temporale e, pertanto, la stessa doveva trovare applicazione già dal 24 aprile 2017, senza che tuttavia vi fosse alcuna indicazione operativa sulle modalità di versamento della ritenuta stessa. Sarebbe dunque auspicabile che l'Agenzia delle Entrate confermasse, con riferimento ai comportamenti tenuti dai soggetti coinvolti dalla norma in esame sino alla data del 12 luglio 2017, **l'inapplicabilità di eventuali sanzioni, nel rispetto del principio di cui all'[articolo 6, comma 2, del D.Lgs. 472/1997](#).**

Difficoltà operative a parte occorre prestare particolare attenzione ai nuovi adempimenti introdotti, in quanto gli intermediari dei contratti di locazione breve sono passibili di **non trascurabili sanzioni in caso di inadempimento** rispetto alle prescrizioni delle disposizioni in questione.

Venendo ai contenuti della norma, le novità riguardano i **contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni**, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa (cd. "locazione breve"). Va ricordato che, ai fini del computo del numero di giorni, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che "(...) occorre far riferimento al rapporto di locazione e di affitto dell'immobile intercorso nell'anno con lo stesso locatario e affittuario (...)" ([C.M. 12/1998](#)).

Sono soggette alla nuova normativa esclusivamente le **locazioni brevi di immobili ad uso abitativo** (indipendentemente dal fatto che il contratto di locazione sia ad uso turistico o meno, secondo quanto disposto dalle normative regionali).

Sotto il profilo soggettivo, si deve trattare di **locazioni poste in essere tra persone fisiche che agiscono nella loro qualità di privati**, al di fuori dell'esercizio di un'attività d'impresa. In merito alla sussistenza dei requisiti dell'attività d'impresa va evidenziato che, in fase di conversione in legge, è stato previsto che **potranno essere individuati**, con apposito regolamento ministeriale da emanarsi entro il 19 settembre 2017, i criteri in base ai quali **l'attività di locazione breve può essere presuntivamente considerata esercitata in forma imprenditoriale**, avuto anche riguardo al numero delle unità immobiliari locate e alla durata delle locazioni in un anno solare. Resta invece confermato che, nell'ambito delle locazioni brevi, la fornitura dei soli servizi accessori di fornitura di biancheria pulita e/o di pulizia dei locali non è elemento sufficiente ad attrarre tale locazione nell'ambito del reddito d'impresa.

Con riguardo alla tassazione diretta dei redditi da locazioni brevi, la nuova norma prevede l'applicabilità, su opzione da parte del proprietario, della cd. "cedolare secca" ai redditi derivanti dai contratti stipulati a decorrere dal 1° giugno 2017, a conferma di quanto aveva già a suo tempo chiarito l'Agenzia delle Entrate. La vera novità consiste, invece, nella **possibilità di**

applicare il regime della cedolare secca anche ai corrispettivi lordi derivanti dalla **sublocazione dell'immobile** ad uso abitativo e dai **contratti a titolo oneroso conclusi dal comodatario** aventi ad oggetto il godimento dell'immobile a favore di terzi per uso abitativo, entrambi posti in essere dal sublocatore o dal comodatario per una durata non superiore a 30 giorni al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa. Fino al 31 maggio 2017, infatti, **tali redditi, costituendo "redditi diversi"**, non potevano essere assoggettati al regime della "cedolare secca", dovendo essere cumulati al totale dei redditi percepiti nell'anno, con applicazione delle aliquote Irpef progressive.

Passando al tema degli intermediari coinvolti va evidenziato che sono tenuti all'applicazione delle nuove disposizioni **non solo coloro che sono regolarmente abilitati all'esercizio dell'attività di mediazione immobiliare** ma anche tutti quei soggetti che, pur non essendo veri e propri intermediari immobiliari, forniscono – **mediante portali on line – un servizio che agevola l'incontro di domanda e offerta di locazione**. Per entrambi viene prevista l'introduzione di due nuovi adempimenti:

- l'obbligo di **comunicazione dei dati** dei contratti in esame e
- l'obbligo di **operare la ritenuta fiscale** sui canoni/corrispettivi relativi a tali contratti.

Il primo dei due obblighi scatta in caso di intermediazione delle suddette tipologie di contratti: l'intermediario che abbia "mediato" risulta dunque sempre obbligato a trasmettere all'Agenzia delle Entrate i dati (nome, cognome e codice fiscale del locatore, durata del contratto, importo del corrispettivo lordo e indirizzo dell'immobile). **La scadenza per la prima trasmissione è fissata per il 30 giugno 2018**. L'omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati è punita in capo all'intermediario immobiliare con una sanzione amministrativa da € 250,00 a € 2.000,00, con una riduzione al 50% se la trasmissione è effettuata o è corretta entro i 15 giorni successivi alla scadenza.

Il secondo dei due obblighi introdotti scatta, invece, solo nel caso in cui gli intermediari **incassino i canoni o i corrispettivi oppure intervengano nel pagamento dei canoni o dei corrispettivi delle tipologie di contratti in esame**: in questo caso essi diventano sostituti d'imposta e sono tenuti ad operare una ritenuta del 21% sull'ammontare dei suddetti canoni e corrispettivi. **Il momento di effettuazione della ritenuta va individuato non nel momento in cui il conduttore paga il canone/corrispettivo ma nella successiva fase in cui l'intermediario riversa o, comunque, consegna il canone al proprietario/sublocatore/comodatario**. Il versamento della ritenuta dovrà avvenire con l'F24, entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui è sorto l'obbligo di effettuazione della ritenuta, utilizzando il **codice tributo 1919**. Infine, l'intermediario/sostituto dovrà certificare annualmente, entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento, le somme corrisposte al beneficiario con il rilascio a quest'ultimo della CU (Certificazione Unica).

Alla luce del dato normativo, va osservato che l'obbligo di operare la ritenuta fiscale in capo all'intermediario immobiliare sorge in due ipotesi:

- nel caso in cui l'intermediario provveda all'incasso del canone/corrispettivo. Tale circostanza si verifica, normalmente, nell'ipotesi in cui l'intermediario abbia ricevuto **un apposito mandato da parte del proprietario**, provvedendo anche all'incasso del canone per conto di quest'ultimo, stornandogli successivamente l'importo ricevuto dal locatario al netto delle provvigioni di intermediazione;
- nel caso in cui l'intermediario **intervenga nel pagamento del canone/corrispettivo**. Tale previsione è stata aggiunta in fase di conversione in legge del decreto e, in assenza di chiarimenti ufficiali sul punto, lascia presagire una **volontà del legislatore di includere nell'obbligo di applicazione della ritenuta fiscale tutte le ipotesi in cui l'intermediario immobiliare assuma un ruolo attivo nel pagamento del canone/corrispettivo**.

Seminario di specializzazione

NOVITÀ FISCALI DELLA MANOVRA CORRETTIVA E DEL JOBS ACT

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

REDDITO IMPRESA E IRAP

Sale and lease back: la tassazione opera in base alla durata del contratto

di Marco Bargagli

Il contratto di ***"Sale and lease back"*** è un **negozio giuridico atipico** con il quale una parte cede un **determinato asset** di sua proprietà (es. immobile, terreno, fabbricato) nei confronti di un'impresa di **leasing** la quale, a sua volta, concede in **godimento il bene alla stessa impresa cedente**, con possibilità di **riscattare** lo stesso entro una **determinata data**.

L'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa, nella recente [risoluzione 77/E/2017](#), si è espressa circa il **trattamento fiscale** della **plusvalenza** derivante dalla **cessione del terreno edificabile** effettuata nei confronti di una **società di leasing**, nell'ambito di una più ampia **operazione finanziaria** così articolata:

- la società istante intende **finanziare la costruzione di un immobile industriale** posto al di sopra di un **determinato terreno**;
- sarà **sottoscritto un contratto** di **"Sale and lease back"**, che prevede la **cessione del terreno edificabile** nei confronti di una **società di leasing**, con lo scopo di **finanziare la costruzione del fabbricato**;
- successivamente, al **termine della costruzione dell'immobile**, la società stipulerà un contratto di **locazione finanziaria** con la società di **leasing**, assumendosi **l'obbligo di versamento dei canoni periodici** ivi compreso il **riscatto finale**.

In buona sostanza, lo **schema negoziale** in rassegna prevede la **vendita del terreno edificabile** nei confronti della società di **leasing** e, simmetricamente, la **stipula di un contratto di locazione finanziaria** avente ad oggetto il **terreno ceduto** ed il **fabbricato costruito** con il **finanziamento erogato** dalla società di **leasing**.

Al fine di **individuare correttamente il trattamento fiscale dell'operazione**, occorre considerare che:

- il contratto di locazione finanziaria **decorre dopo circa due anni dalla cessione del terreno**, lasso temporale necessario per la **costruzione del fabbricato**;
- dal **punto di vista giuridico**, il contratto di **"Sale and lease back"** viene qualificato come un **contratto complesso di durata** da cui **derivano corrispettivi periodici**, come peraltro confermato dalla stessa Agenzia delle Entrate con la [circolare 38/E/2010](#);
- a mente dell'[articolo 2425-bis, comma 4, del cod. civ.](#) "Le plusvalenze derivanti da **operazioni di compravendita con locazione finanziaria al venditore sono ripartite in**

funzione della durata del contratto di locazione”.

Quindi, sotto il **profilo contabile**, la **plusvalenza realizzata** dalla società a seguito della vendita del terreno edificabile, deve essere **imputata a conto economico** a partire dal momento in cui **decorre il contratto di locazione finanziaria** (nel caso di specie dopo **circa due anni** dalla cessione del terreno) e deve essere ripartita per la **durata del contratto** medesimo.

Prendendo le mosse da questi **preliminari concetti logico-giuridici**, l'Agenzia delle Entrate, nella citata [risoluzione 77/E](#), ha voluto dapprima **chiarire** se anche ai fini fiscali la plusvalenza realizzata dalla società a seguito della cessione del terreno **deve concorrere nel periodo d'imposta in cui è stata realizzata** ossia, di contro, **la tassazione** deve avvenire sulla base dell'imputazione temporale prevista **contabilmente**.

A tal fine, il recente documento di prassi richiama i chiarimenti intervenuti con la [circolare 38/E/2010](#), emanata a commento della **novella normativa** introdotta al [comma 4 dell'articolo 2425-bis](#) del codice civile, allorquando era stato chiarito che la **plusvalenza realizzata concorre integralmente** alla formazione del **reddito imponibile** nell'esercizio **in cui è realizzata** ovvero, qualora ricorrono i presupposti previsti dalla Legge, in **quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto**.

Tuttavia, l'[articolo 13-bis del D.L. 244/2016](#) ha recentemente modificato l'[articolo 83 del Tuir](#), prevedendo che “*per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali (...) e per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili*”.

La modifica all'[articolo 83 del Tuir](#) introduce, **per i soggetti che redigono il bilancio ai sensi del codice civile**, regole di **determinazione del reddito** coerenti con le nuove modalità di rappresentazione contabile, **estendendo**, ove compatibili, **le modalità di determinazione del reddito imponibile** previste per i **soggetti IAS/IFRS adopter**.

Quindi, sulla base della **nuova formulazione** dell'[articolo 83 del Tuir](#), l'imputazione temporale del provento prevista in **ambito civilistico** assume **piena rilevanza anche ai fini fiscali**.

In definitiva, la **plusvalenza realizzata dalla società** concorrerà alla **formazione del reddito** e dovrà essere ripartita in **funzione della durata del contratto** di locazione finanziaria, dal momento della **decorrenza del medesimo**.

Seminario di specializzazione

IL NUOVO BILANCIO D'ESERCIZIO E LE IMPLICAZIONI FISCALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

REDDITO IMPRESA E IRAP

Eliminazione dell'area straordinaria con effetti anche sulle comode

di Enrico Ferra

Nella **circolare n. 14/2017** Assonime dedica un'ampia parte della trattazione all'esame dell'impatto dei nuovi principi contabili nazionali sia sulle imposte sui redditi che sull'Irap.

Al riguardo, merita un particolare richiamo l'**eliminazione dell'area straordinaria** dallo schema di conto economico civilistico, per effetto della quale i componenti che prima confluivano nelle voci E20 e E21, a decorrere dal 2016, devono trovare una nuova collocazione nelle aree della **gestione operativa o finanziaria** in ragione della loro natura.

La modifica ha, naturalmente, importanti effetti dal punto di vista tributario, avendo richiesto peraltro il necessario coordinamento con le disposizioni in materia di imposte sui redditi e dell'Irap che richiamano puntualmente specifiche voci del conto economico. Sotto il primo profilo è stato, ad esempio, ricordato come, in tema di **deduzione degli interessi passivi netti**, non sia più possibile allocare altrove taluni componenti positivi e negativi che fino al 2015 trovavano sistemazione nelle citate voci E20 e E21; inoltre, per effetto delle modifiche apportate dal D.L. 244/2016, la nuova versione dell'[articolo 96 del Tuir](#) impone la sterilizzazione delle voci delle classi A) e B) del conto economico dei soli **"componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda"**.

Ricorda quindi Assonime che, ferma l'eliminazione dell'area straordinaria dal bilancio, è ammessa un'eccezione *"alla piena rilevanza dei costi/ricavi allocati in precedenza nell'area straordinaria"* nella parte dell'[articolo 96](#) in cui si impone di escludere i componenti straordinari da trasferimenti di azienda dal calcolo della differenza tra il valore e i costi della produzione; e, quanto ai componenti positivi e negativi di natura straordinaria, pare logico riferirsi *"a tutte le operazioni che hanno una natura realizzativa ai fini contabili"* idonee come tali a dar luogo a plus/minusvalenze, così come avviene nei casi di **cessione o conferimento d'azienda**.

Un ulteriore aspetto evidenziato nella circolare riguarda l'estensione della soluzione adottata nell'articolo 96 del Tuir anche ad altri regimi tributari che richiamano, ai fini applicativi, le voci del conto economico comprese nell'area caratteristica. Ciò in ragione della previsione di cui al [comma 4 dell'articolo 13-bis del D.L. 244/2016](#), secondo la quale *"il riferimento contenuto nelle norme vigenti di natura fiscale ai componenti positivi o negativi di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile va inteso come riferito ai medesimi componenti assunti al netto dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti"*

di azienda o di rami di azienda". Ciò vuol dire che in tutti i casi in cui si trovi un riferimento al valore e ai costi della produzione di cui all'[articolo 2425 cod. civ.](#), si richiede di sterilizzare il risultato per eliminare l'impatto delle plus/minusvalenze realizzate in occasione di operazioni di natura straordinaria.

Uno dei casi che viene opportunamente segnalato riguarda la corretta applicazione della disciplina delle **società di comodo** di cui all'[articolo 30 della L. 724/1994](#). Infatti, una delle **condizioni** che determinano la **presunzione di non operatività** delle società è che l'ammontare complessivo dei "ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico" sia inferiore alla somma degli importi risultanti dall'applicazione delle percentuali previste dalla norma a taluni valori dell'attivo dello stato patrimoniale. Di conseguenza, alla luce di quanto disposto dal [comma 4 dell'articolo 13-bis](#):

- il riferimento nell'articolo 30 ai proventi straordinari sarebbe privo di effetti;
- tra i ricavi e i proventi non si dovrà tenere conto dei componenti positivi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda.

Questa diversa accezione dei componenti positivi è da ritenersi valida, peraltro, anche ai fini della presentazione di eventuali **interpelli probatori** ai sensi dell'[articolo 11 della L. 212/2000](#) da presentare a partire dal 2016 in presenza di **oggettive situazioni** che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi.

In maniera analoga, non si potrà tenere conto dei componenti positivi di natura straordinaria per la verifica del limite di deducibilità delle **spese di rappresentanza** di cui all'[articolo 108, comma 2, del Tuir](#), laddove si richiede di commisurare l'ammontare delle spese di rappresentanza ai ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa, nonché in sede di calcolo del **test di vitalità nelle operazioni di fusione e scissione** nella parte in cui è previsto – ai fini del riporto delle perdite fiscali, degli interessi passivi e dell'ACE – un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.

Infine, viene chiarito come la **disciplina Irap** risulti di conseguenza modificata in modo da garantire il rispetto del principio di derivazione piena dal bilancio, ma con un **allineamento** alla disciplina Ires, in quanto anche il primo comma dell'[articolo 5 del D.Lgs. 446/1997](#), che disciplina le regole di determinazione del valore della produzione netta delle società di capitali e degli enti commerciali, prevede l'esclusione dalle voci A) e B) "dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio".

Seminario di specializzazione

IL NUOVO BILANCIO D'ESERCIZIO E LE IMPLICAZIONI FISCALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IMU E TRIBUTI LOCALI

Finzione non edificabilità aree: esenzione IMU al nodo pensionamento

di Fabio Garrini

La **Cassazione**, con una recente [sentenza \(n. 13745 del 31 maggio 2017\)](#), è intervenuta sul tema della **finzione di non edificabilità delle aree**, affermando che il **pensionamento** dell'imprenditore agricolo comporta automaticamente la perdita dell'esonero dai tributi comunali. Va segnalato come tale **pronuncia riguardi l'ICI**, ma non pare applicabile all'**IMU**, perlomeno in maniera piana, vista la mutata definizione dell'agevolazione in commento.

L'esenzione ai tempi dell'ICI

Nella definizione di area fabbricabile contenuta nella [lett. b\) dell'articolo 2 del D.Lgs. 504/1992](#), era previsto che “*Sono considerati, tuttavia, non fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai soggetti indicati nel comma 1 dell'articolo 9, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali*”.

L'articolo 9 citato fissa l'esenzione a favore dei coltivatori diretti e degli IAP. L'[articolo 58, comma 2, del D.Lgs. 446/1997](#) ha previsto che le agevolazioni ICI si dovevano applicare alle “*persone fisiche iscritte negli appositi elenchi comunali previsti dall'articolo 11 della legge 9 gennaio 1963, n. 9, e soggette al corrispondente obbligo dell'assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia [ex SCAU, n.d.a.]; la cancellazione dai predetti elenchi ha effetto a decorrere dal primo gennaio dell'anno successivo.*”

Si tratta della cosiddetta “**finzione di non edificabilità delle aree**”: l'area è urbanisticamente edificabile, ma ai fini del prelievo comunale **si considera terreno agricolo**, quindi tassabile sulla base del reddito dominicale a questo attribuito (rammentando che i terreni posseduti da tali soggetti, se direttamente condotti, **dal 2016 sono del tutto esenti**). Al fine di garantire il rispetto della *ratio* della norma, per accedere a tale rilevante beneficio è necessario che in capo al soggetto passivo siano contemporaneamente soddisfatti i seguenti due requisiti:

- **possesso**: è necessario che il possessore a norma dell'[articolo 3 del D.Lgs. 504/1992](#), quindi il soggetto passivo e perciò colui che è tenuto al versamento dell'imposta, risulti essere lo stesso coltivatore diretto;
- **utilizzazione agricola**: il fondo deve essere coltivato, ossia su di questo devono essere esercitate attività di coltivazione del fondo, silvicoltura, funghicoltura e allevamento, da parte del possessore.

Sul tema la Cassazione già si era espressa con le [sentenze n. 12565/2010](#) e [n. 9601/2012](#), affermando quanto segue: *"in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), il trattamento agevolato previsto dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 9, per i terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli a titolo principale, spetta solo a quanti traggono dal lavoro agricolo la loro esclusiva fonte di reddito e non va, quindi, riconosciuto, a chi sia titolare di pensione, avendo ottenuto la cancellazione dall'elenco dei coltivatori diretti".*

Quindi, la cessazione dell'attività per intervenuto pensionamento comportava la tassazione dell'area quale edificabile.

Di recente la Cassazione è tornata sul punto ([sentenza n. 13745 del 31 maggio 2017](#)), stabilendo **l'imponibilità del terreno anche nel caso in cui il pensionato decida di continuare a svolgere l'attività successivamente al pensionamento**: *"Il maturare del trattamento pensionistico esclude che il soggetto che ha fruito dell'agevolazione fino a quel momento possa essere ancora considerato coltivatore diretto, ostando lo status di pensionato al riconoscimento dell'agevolazione, indipendentemente dalla circostanza che la pensione si riferisca o meno all'attività lavorativa in agricoltura ed essendo irrilevante che il soggetto sia ancora iscritto negli elenchi e continui a versare i contributi volontari in costanza di trattamento pensionistico."*

Il rapporto con l'IMU

Il passaggio successivo che occorre compiere è invece quello di **interrogarsi** se tale posizione espressa per il precedente tributo comunale **possa oggi esplicare pieni effetti anche ai fini IMU (e quindi TASI)**.

La questione è tutt'altro che scontata visto che i parametri per applicare l'agevolazione sono mutati. In particolare, come affermato dalla [circolare 3/DF/2012](#), l'agevolazione si applica a CD e IAP iscritti nell'apposita previdenza. L'[articolo 13, comma 2, del D.L. 201/2011](#) prevede infatti che *"L'imposta municipale propria ha per presupposto il possesso di immobili; restano ferme le definizioni di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504. I soggetti richiamati dall'articolo 2, comma 1, lettera b), secondo periodo, del decreto legislativo n. 504 del 1992, sono individuati nei coltivatori diretti e negli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e successive modificazioni, iscritti nella previdenza agricola."*

Va comunque osservato come una constatazione proposta nella [sentenza n. 13745/2017](#) pare **ancora attuale** anche nel contesto IMU: *"la ratio della disposizione agevolativa è quella di incentivare la coltivazione della terra e di alleggerire del carico tributario quei soggetti che ritraggono dal lavoro della terra la loro esclusiva fonte di reddito".*

Quindi, indipendentemente dalla formulazione normativa, la ratio dell'agevolazione pare ancora la medesima. A parere di chi scrive, la diversa formulazione ha lo scopo di ricoprendere nell'agevolazione le società di cui al D.Lgs. 99/2004, soggetti che in precedenza, sulla base della lettera della norma, erano esclusi.

D'altro canto, lo stesso [articolo 1 del D.Lgs. 99/2004](#) individua quale IAP il soggetto che dedica alle attività agricole di cui all'[articolo 2135 del codice civile](#), direttamente o in qualità di socio di società, **almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo**. Occorre chiedersi se l'intervenuto pensionamento permette comunque di affermare che viene dedicata all'attività agricola la maggior parte del tempo.

Su questo punto **sarebbe utile un'interpretazione ufficiale**.



*La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



[richiedi la prova gratuita per 30 giorni >](#)

CONTENZIOSO

La procedura di sospensione dell'atto impugnato

di Dottryna

DOTTRYNA
Euroconference

Nell'ambito del processo tributario, l'articolo 47 D.Lgs. 546/1992 regola la sospensione dell'esecuzione di un atto impugnato subordinandola alla sussistenza del pericolo di un danno grave e irreparabile.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in *Dottryna*, nella sezione “Contenzioso”, una apposita *Scheda di studio*.

Il presente contributo analizza i profili procedurali dell'istituto.

Ai sensi [articolo 47, comma 1, D.Lgs. 546/1992](#), il ricorrente può chiedere la **sospensione dell'esecuzione** dell'atto impugnato qualora sussistano i seguenti **presupposti**:

- il **fumus boni iuris**, ovvero la **probabile fondatezza** o **verosimiglianza** della pretesa tributaria;
- il **periculum in mora**, ovvero il pericolo attuale di un **danno grave e irreparabile** conseguente all'esecuzione dell'atto impugnato.

In linea generale, il **procedimento cautelare**, che si innesta nell'ambito del processo di impugnazione dell'atto oggetto di sospensiva, si svolge secondo le seguenti **fasi**:

- **proposizione di un'istanza di sospensione dell'atto impugnato**, unitamente al **ricorso o con atto separato** da notificare alle altre parti e da depositare in segreteria, **dinanzi al giudice investito del merito della controversia**;
- **fissazione dell'udienza di sospensione** per la prima camera di consiglio utile;
- **discussione dell'istanza** proposta in presenza delle parti;
- **emanazione dell'ordinanza cautelare**;
- **fissazione dell'udienza di trattazione**, che deve svolgersi **non oltre 90 giorni** dalla pronuncia **in caso di sospensione** dell'atto impugnato.

Istanza di sospensione

L'istanza di sospensione **deve essere motivata**, ovvero deve contenere l'indicazione dei **motivi in fatto e in diritto** su cui si fonda, unitamente ai **documenti giustificativi del danno grave e irreparabile** che potrebbe derivarne.

Nella ipotesi in cui l'**istanza di sospensione** sia presentata mediante **atto separato**, la stessa deve essere **notificata** alle altre parti e **depositata in segreteria** nel rispetto delle forme previste dagli [articoli 16 e 22 D.Lgs. 546/1992](#).

Ne consegue che il **ricorrente già costituito in giudizio** dovrà provvedere al **deposito dell'istanza di sospensione entro 30 giorni dalla sua notifica alle altre parti** (cfr., [circolare AdE 38/E/2015](#)).

È stato affermato che l'**istanza di sospensione dell'esecuzione** dell'atto impugnato possa essere **presentata** anche in sede di **udienza di trattazione**, purché la **controparte sia presente**, verificandosi, in difetto di ciò, una **violazione del contraddittorio**.

Udienza di sospensione

Secondo l'[articolo 47, comma 2, D.Lgs. 546/1992](#) l'**udienza di sospensione** dell'esecuzione dell'atto impugnato deve essere **fissata dal presidente per la prima camera di consiglio utile con avviso** alle parti di tale data **almeno 10 giorni liberi prima**.

La **mancata osservanza** del termine previsto per la **comunicazione** della **data di discussione** dell'**istanza di sospensione** dovrebbe costituire **causa di improcedibilità**.

L'**udienza** è celebrata **in presenza delle parti**, che possono produrre anche documenti e memorie illustrative, **dinanzi al collegio**, il quale **decide entro 180 giorni dalla data di presentazione dell'istanza di sospensione** ex [articolo 47, comma 5-bis, D.Lgs. 546/1992](#).

Il **termine** per la decisione dell'istanza **non** dovrebbe essere **perentorio**, con la conseguenza che la sua **inosservanza** potrà causare solo la **responsabilità disciplinare** del giudice.

Procedimento d'urgenza

Ai sensi dell'[articolo 47, comma 3, D.Lgs. 546/1992](#), in caso di **eccezionale urgenza**, il **presidente**, previa **delibrazione del merito**, può disporre con **decreto motivato** la **provvisoria sospensione dell'esecuzione** fino alla pronuncia del collegio.

Il **provvedimento d'urgenza** può essere **emanato** unitamente al **decreto di fissazione dell'udienza** di sospensione.

Ordinanza cautelare

L'**ordinanza cautelare** può essere **di accoglimento, di rigetto o di rito**, quando si basa su una

questione procedurale (ad esempio, è il caso in cui l'istanza sia stata proposta senza la previa impugnazione dell'atto).

Ai sensi dell'[articolo 47, comma 4, D.Lgs. 546/1992](#) il **collegio**, sentite le parti in **camera di consiglio** e delibato il merito, provvede con **ordinanza motivata non impugnabile**. A partire dal 1° gennaio 2016, il **dispositivo** dell'ordinanza deve essere **immediatamente comunicato** alle parti **all'esito della udienza**.

Il successivo [comma 5](#) prevede che la **sospensione** può essere:

- **parziale**, quando il *fumus boni iuris* sussiste non in relazione alla totalità delle pretese, ma solo per alcune di esse;
- **condizionata alla prestazione di idonea garanzia** (ad esempio, la cauzione, la fideiussione bancaria o la fideiussione assicurativa).

Se l'ordinanza cautelare dispone la **sospensione dell'esecuzione** dell'atto impugnato, la **trattazione della controversia** deve essere fissata **non oltre 90 giorni** dalla pronuncia *ex articolo 47, comma 6, D.Lgs. 546/1992*.

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO 2.0
CON LUIGI FERRAJOLI

Scopri le sedi in programmazione >