

Edizione di martedì 4 dicembre 2018

DIRITTO SOCIETARIO

Società di persone: solo i soci possono essere amministratori
di Alessandro Bonuzzi

IVA

Auto in uso promiscuo ai dipendenti e detrazione Iva
di Luca Caramaschi

CONTROLLO

Calcolo e valore della “significatività” nella revisione – III° parte
di Francesco Rizzi

AGEVOLAZIONI

La perdita della qualifica di ruralità dei fabbricati
di Luigi Scappini

ACCERTAMENTO

Accertamento da studi di settore
di EVOLUTION

DIRITTO SOCIETARIO

Società di persone: solo i soci possono essere amministratori

di Alessandro Bonuzzi

In tutte le tipologie di società di persone possono essere nominati **amministratori** esclusivamente i **soci**. Lo ha stabilito il **Tribunale di Udine** con un **decreto del 29 aprile 2018**.

La decisione del giudice trae origine da un **ricorso** proposto dal **Conservatore del Registro delle imprese** con cui è stata segnalata, ai fini della **cancellazione d'ufficio**, la mancanza delle condizioni richieste dalla legge per l'iscrizione della **nomina come amministratore** di un **soggetto non socio della società semplice** Alfa.

Invero, in dottrina è **controversa** la possibilità di nominare amministratori soggetti diversi dai soci nella **società semplice** e nella **società in nome collettivo**.

Invece, per quanto riguarda la **società in accomandita semplice**, il divieto è **inequivocabilmente** sancito dalla legge; il riferimento è all'[articolo 2318, comma 2, cod. civ.](#), secondo cui “*L'amministrazione della società può essere conferita soltanto a soci accomandatar*”.

Ebbene, a detta del decreto in commento, il divieto opera anche per le altre due tipologie di società di persone, ancorché il codice civile **non** contenga alcuna specifica disposizione che lo preveda **esplicitamente**.

Il giudice fonda la sua conclusione sulle **seguenti motivazioni**.

1. Se il legislatore avesse voluto introdurre la possibilità di nominare amministratori non soci nelle società di persone, lo avrebbe fatto con una **norma ad hoc** così come stabilito per le società per azioni, all'[articolo 2380-bis, comma 2, cod. civ.](#). Tale ipotesi, quindi, deve considerarsi come **residuale**, in opposizione alla **regole generale** secondo cui solo i soci possono essere nominati amministratori.
2. Gli [articoli 2257 e 2258 cod. civ.](#), recanti le disposizioni sulla amministrazione disgiuntiva e congiuntiva nelle società di persone, fanno riferimento ai soli **soci**. *L'incipit* di cui all'[articolo 2257](#), che testualmente dispone “**Salvo diversa pattuizione**”, non va interpretato nel senso di ammettere la nomina di amministratori non soci, bensì di considerare quale sistema base quello dell'**amministrazione disgiuntiva**.
3. L'[articolo 2267 cod. civ.](#) presuppone che i soggetti deputati ad agire in nome e per conto della società siano i soci, i quali, di conseguenza, rispondono **personalmente** e **solidalmente** delle obbligazioni sociali. È, quindi, intrinseco nella natura delle società personali la “**immedesimazione organica**” tra amministrazione e società, sicché coloro che amministrano e rappresentano la società sono anche **responsabili** dei debiti sociali.

4. L'[articolo 2318, comma 2, cod. civ.](#) prevede l'obbligo di nominare come amministratori di una società in accomandita semplice **soltanto i soci accomandatari**; se il legislatore avesse voluto ammettere la nomina di **amministratori non soci**, avrebbe dovuto strutturare la disposizione in **senso negativo**, vietando ai **soli soci accomandanti** di assumere la qualifica di amministratore: in tal modo tutti i soggetti diversi dai soci accomandanti – soci accomandatari e non soci – avrebbero potuto ricoprire la carica di amministratore.

Per tutte queste ragioni, il decreto ha stabilito, con riferimento a tutte le tipologie di società di persone, il **divieto di nomina di amministratori non soci**.

Pertanto, per l'amministratore non socio della società semplice Alfa, è stata disposta la **cancellazione d'ufficio**.

Master di specializzazione

LA GESTIONE DELLA CRISI D'IMPRESA DOPO L'INTRODUZIONE DEL NUOVO CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Auto in uso promiscuo ai dipendenti e detrazione Iva

di Luca Caramaschi

Per le aziende i cui dipendenti svolgono **mansioni** al di fuori della **sede** di lavoro (ad esempio per recarsi da clienti sia attuali che potenziali), le scelte inerenti alla gestione del **parco auto aziendale** assumono un'importanza elevata, soprattutto ai fini fiscali.

Come è noto, infatti, nella maggior parte dei casi l'autovettura viene messa a disposizione del dipendente tanto per sue esigenze aziendali quanto per sue **esigenze personali** (il cosiddetto **"uso promiscuo"**), posto che detta configurazione assicura all'azienda un beneficio fiscale non trascurabile.

Sotto il **profilo reddituale** detta ipotesi viene espressamente disciplinata dall'[articolo 164, comma 1, lett. b-bis, Tuir](#) che, nella sua attuale formulazione, prevede una deducibilità nel limite del **70%** tanto dei **costi di acquisizione** (proprietà, noleggio o leasing, **senza tenere** ulteriormente **conto** della **soglia massima di deducibilità** come per i casi di pieno utilizzo aziendale), quanto dei **costi di impiego del veicolo** (manutenzioni, pedaggi, assicurazioni, bollo, ecc.).

A fronte di tale concessione, in capo al **dipendente** si genera un **fringe benefit** per l'utilizzo personale dell'autovettura, che viene determinato in maniera **forfettaria** ai sensi dell'[articolo 51 Tuir](#) con la possibilità per l'azienda di **addebitare** al dipendente una "tariffa" sulla base di specifici accordi tra le parti. In quest'ultimo caso, l'eventuale importo **addebitato** va a nettizzare il compenso in natura (**fringe benefit**) connesso a tale utilizzo personale potendosi quindi verificare tre diverse situazioni:

1. l'azienda attribuisce in busta paga al dipendente solo il **benefit convenzionale**;
2. l'azienda richiede al dipendente una somma per l'utilizzo dell'auto e **attribuisce in busta paga** al dipendente **la differenza tra il benefit convenzionale e quanto direttamente addebitato**;
3. l'azienda richiede al **dipendente** una somma per l'utilizzo dell'autovettura al dipendente che è pari al **benefit convenzionale**.

L'**utilizzo promiscuo** dell'auto da parte del dipendente, infine, deve essere dimostrato attraverso idonea documentazione (a tal fine la [circolare 48/E/1998](#) individua l'**integrazione del contratto di lavoro** attraverso una clausola apposita quale **soluzione idonea** a fornire tale prova), oltre al fatto che l'applicazione di tale fattispecie è subordinata al requisito dell'utilizzo del dipendente per la **maggior parte del periodo d'imposta**, essendo quindi necessario stabilire un **periodo minimo** di utilizzo del dipendente al fine di evitare concessioni

fittizie di ridotta durata.

Se tutto sommato la disciplina reddituale non presenta particolari criticità, più complessa appare la disciplina ai fini **dell'imposta sul valore aggiunto**, anche alla luce degli interventi operati dal legislatore con la Legge finanziaria per l'anno 2008 (**L. 244/2007**) e con la successiva **legge comunitaria 2008 (L. 88/2009)**.

Con tale ultimo provvedimento, per quanto ci interessa in questa sede, è stata modificata la disposizione contenuta nell'[articolo 14, comma 6, Decreto iva](#) (ora nuovo comma 3), relativamente alla determinazione del **valore normale** nei casi di messa a disposizione ai **dipendenti** dei veicoli stradali a motore.

Nella sua nuova formulazione tale norma non fa più riferimento al “conveniente” valore normale determinato a norma dell'[articolo 51, comma 4, lett. a\), Tuir](#) (criterio convenzionale determinato sulla base delle **tariffe ACI**), bensì la sua individuazione è rinviata ad un **decreto ministeriale** che in base all'[articolo 24, comma 6, L. 88/2009](#) doveva essere emanato entro il 25.11.2009, ovvero 120 giorni dall'entrata in vigore della legge comunitaria 2008, avvenuta il 29.7.2009.

Sempre per espressa previsione normativa, fino all'emanazione del citato decreto devono continuare ad applicarsi le regole precedenti che individuano il **valore normale** secondo le **regole convenzionali** previste dall'[articolo 51, comma 4, lett. a\), Tuir](#). Posto che ad oggi, a quasi dieci anni di distanza dalle richiamate modifiche, il decreto previsto dalla **L. 88/2009** non risulta essere ancora stato pubblicato, si deve continuare ancora a considerare il più favorevole parametro di riferimento convenzionale.

Se quindi, per ora, nessuna modifica ha interessato le regole di assoggettamento ad Iva del **benefit** concesso al dipendente, non così lineare appare la disciplina riguardante la **detrazione dell'Iva** relativa alle spese sia di acquisizione che di impiego di tali autovetture.

Si discuteva, nella sostanza, se il veicolo assegnato in **uso al dipendente** fosse da considerare **“utilizzato in via esclusiva”** o meno per lo svolgimento dell'attività professionale (di impresa o di lavoro autonomo).

Già in seguito all'emanazione della **Decisione del Consiglio UE del 18.6.2007, Assonime, con la circolare 51/2007**, affermò, al paragrafo 3, che *“dovrebbero considerarsi interamente utilizzati per l'esercizio dell'attività – consentendosi di conseguenza la detraibilità integrale dell'imposta a monte”* – oltre ai veicoli per i quali è escluso l'uso privato da parte dell'imprenditore o di altri soggetti (dipendenti, collaboratori ecc.) anche quelli per i quali *“l'uso privato da parte di tali soggetti è consentito, ma dietro pagamento di un corrispettivo (che sia beninteso effettivo e non meramente simbolico) assoggettato ad Iva. In tal caso, il veicolo è da ritenere utilizzato soltanto nell'esercizio dell'impresa in quanto, anche se il bene è utilizzato per altri fini (ad esempio, uso del veicolo da parte di un dipendente nell'interesse dell'impresa ed uso privato, verso corrispettivo, da parte dello stesso soggetto), si tratta pur sempre di destinazioni inerenti all'attività d'impresa”*.

A seguito delle modifiche introdotte con la Legge finanziaria 2008, **Assonime** è ritornata sulla questione con la **circolare 11/2008**, ribadendo al paragrafo 1.3, che *“anche questo genere di operazioni nei confronti del personale dipendente rientra nell'esercizio dell'impresa realizzando prestazioni di servizi imponibili, secondo la definizione della direttiva (obbligo di non fare o di permettere un atto o una situazione), che come tali legittimano la detraibilità dell'imposta sull'acquisto dei beni con i quali le stesse sono effettuate”*.

Le richiamate affermazioni di Assonime sono state poi ufficialmente confermate dall'Amministrazione finanziaria con la [risoluzione 6/DPF del 20.02.2008](#) con la quale il Dipartimento delle politiche fiscali ha precisato che nei casi di **veicoli a motore concessi in uso promiscuo ai dipendenti è consentita la detrazione integrale al 100% dell'imposta** (il veicolo si considera come utilizzato a fini esclusivamente professionali), qualora **l'impresa assolva l'Iva** su una base imponibile che, fino alla emanazione dello specifico decreto previsto dall'[articolo 14, comma 3, D.P.R. 633/1972](#) novellato dalla Legge comunitaria 2008, deve essere almeno pari a quella fissata dalle **tariffe ACI** in corrispondenza di una **percorrenza convenzionale** di 4.500 Km annui (15.000 km considerati al 30%).

Se le riportate affermazioni dell'Agenzia delle entrate riguardano esplicitamente i casi di effettivo addebito di un corrispettivo al dipendente per l'utilizzo dell'autovettura, non appare chiaro quale sia il trattamento da riservare alle **ipotesi “ibride”** in cui le aziende addebitano con fattura solo una parte del valore normale definito ancora oggi con modalità convenzionali (tariffe ACI), considerando come **benefit** in busta paga l'ulteriore quota.

Sempre la richiamata [risoluzione 6/DPF del 20.02.2008](#) sul punto afferma che *“ove sia pattuito un corrispettivo inferiore a tale importo, la base imponibile è quindi costituita – in luogo del corrispettivo – dall'importo medesimo, al lordo delle somme trattenute al dipendente e al netto dell'Iva nello stesso importo inclusa.”*

Da qui la necessità per l'impresa di assoggettare ad Iva non solo la parte di **corrispettivo fatturata al dipendente**, ma, se questo è inferiore al *fringe benefit* convenzionale, la necessità di assolvere l'imposta mediante **autofattura** anche su questo ultimo elemento.

E ciò al fine di guadagnare l'integrale **detrazione dell'iva** sui costi relativi all'autovettura.

Tuttavia, se l'Amministrazione finanziaria riconosce l'ipotesi di assolvimento dell'imposta a mezzo di **autofattura** da parte dell'impresa quale strumento di “integrazione” del corrispettivo addebitato al dipendente fino al raggiungimento dell'importo del **fringe benefit** (misura minima che, secondo il legislatore, giustifica l'utilizzo del mezzo aziendale anche ai fini personali), se ne deve dedurre che, anche in caso di **assenza di corrispettivo** richiesto al dipendente per l'**utilizzo promiscuo** del mezzo, detta giustificazione possa realizzarsi attraverso l'assolvimento mediante **autofattura** da parte dell'azienda dell'Iva determinata sull'intero importo del **fringe benefit** convenzionalmente determinato.

Se così non fosse, il richiamato documento di prassi non avrebbe certamente potuto

riconoscere la soluzione fornita in relazione alla **ipotesi "ibrida"** sopra descritta.

È quindi auspicabile che l'Agenzia intervenga per fornire una **esplicita conferma** in tal senso.

Seminario di specializzazione

IVA NEI RAPPORTI CON L'ESTERO TRA PECULIARITÀ, INTERROGATIVI ED OPPORTUNITÀ

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

CONTROLLO

Calcolo e valore della “significatività” nella revisione – III° parte

di Francesco Rizzi

Dopo aver chiarito, con il [precedente contributo](#), il **valore** della significatività per il revisore, e dopo aver fatto cenno alle diverse **metodologie di calcolo**, per completezza di trattazione è ora opportuno porre l'attenzione sulle seguenti ulteriori **considerazioni** di base:

- secondo il **principio di revisione internazionale ISA Italia 320** (cfr. par. 6), il “**valore numerico**” assunto dalla **significatività** (nelle sue **declinazioni** di “significatività per il bilancio”, “operativa” ed eventualmente “specifica”) fornisce al revisore “una **base** per:
 1. stabilire la **natura, la tempistica e l'estensione** delle **procedure di valutazione del rischio**;
 2. **identificare e valutare i rischi di errori significativi**;
 3. stabilire la **natura, la tempistica e l'estensione** delle **procedure di revisione consequenti**”.

Le **soglie** della significatività, sempre vagliate alla luce del proprio **giudizio professionale**, devono pertanto **guidare** il revisore nella **scelta** della **tipologia**, della **tempistica** e dell'ampiezza delle procedure di **valutazione** del rischio e di **risposta** al rischio, nonché devono guidarlo nell'**identificazione** e nella conseguente **valutazione** dei rischi di **errori significativi**;

- sebbene per ognuna delle predette “**soglie**” di significatività si perverrà ad un preciso **valore numerico**, tale **importo** sarà solo “**apparentemente**” **fisso**, in quanto il valore raggiunto dovrà **sempre** ritenersi come un riferimento “**non vincolante**”. Pertanto, secondo il proprio **giudizio professionale**, il revisore potrà anche, a seconda delle **circostanze**, discostarsi al di **sotto** oppure al di **sopra** di esso, **fornendo** opportunamente nelle proprie **carte di lavoro** la **motivazione** di tale scelta.

Con grande chiarezza, infatti, il predetto **principio di revisione** sottolinea, che “*la significatività determinata in sede di pianificazione della revisione non stabilisce necessariamente un importo al di sotto del quale gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, saranno sempre valutati come non significativi. Le circostanze relative ad alcuni errori possono indurre il revisore a valutarli come significativi sebbene essi siano al di sotto della significatività*”.

Con analoga efficacia anche il **Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili** afferma che “*La significatività non consiste, pertanto ed esclusivamente, in un valore puntuale. Essa è costituita, piuttosto, dall'area indefinita tra ciò che molto probabilmente non è significativo e ciò che molto probabilmente è significativo, cioè potrebbe anche consistere in un intervallo, più o meno ampio, di valori*” (cfr. CNDCEC, “**Approccio metodologico alla revisione legale**

affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni", par. 10.1);

- la valutazione della **significatività** è una stima **soggettiva**. Nella **determinazione** e nell'**interpretazione** delle **soglie di significatività**, il revisore dovrà **sempre** esercitare il proprio **giudizio professionale** avendo riguardo alle **esigenze** di **informativa finanziaria** degli **"utilizzatori"** del bilancio. Dovrà quindi aver ben chiaro **"chi"** sono gli utilizzatori del bilancio (soci, istituzioni finanziarie, Erario, finanziatori, dipendenti, ecc.), **"quali"** sono le loro **aspettative** di informazione finanziaria **ritraibile** dal bilancio e non di meno qual è la **"natura"** dell'impresa (ovvero dovrà tenere in considerazione il **settore**, il **contesto** economico in cui l'impresa opera e se si trova in un momento del proprio **ciclo di vita** espansivo o recessivo o stabile);
- come suggerito dalla **prassi** professionale (CNDCEC), le **soglie di significatività** determinate dal revisore **non** dovranno essere comunicate ai **responsabili** della **governance** o della **direzione** aziendale, in quanto potrebbero **compromettere** l'efficacia delle procedure di revisione, rendendo le verifiche in qualche misura **prevedibili**;
- il revisore **deve** fare **riferimento** alle soglie della **significatività**, ed in particolare alla soglia della **significatività operativa**, durante **tutto** il lavoro di revisione. Egli dovrà pertanto determinare la significatività degli **errori** sia in sede di **pianificazione** del lavoro (trattasi della cosiddetta **"significatività preliminare"**) che durante tutto lo **svolgimento della revisione**.

Di fatti, tanto nella fase **iniziale** della **pianificazione**, quanto nelle **successive** fasi della **valutazione** del **rischio**, della **risposta ai rischi** identificati e del **reporting**, il revisore dovrà **continuamente** valutare, man mano che **procede** nel suo lavoro di revisione, se devono essere modificati livelli di **"significatività preliminare"** (ovvero le **soglie** di significatività determinate nella fase **iniziale** della revisione).

Ovviamente, a eventuali **modifiche** delle soglie di significatività, **conseguiranno** dei **cambiamenti** nella **natura**, nelle **tempistiche** e nell'**estensione** delle **procedure** di revisione;

- in sede di **pianificazione** del lavoro di revisione, una volta determinato il livello di **"significatività preliminare"**, sarà opportuno, come indicato dal principio di revisione internazionale ISA Italia n. 450, definire anche gli **"errori chiaramente trascurabili"**, ovvero **quantificare quell'importo "al di sotto del quale gli errori siano chiaramente trascurabili e non necessitino di essere cumulati in quanto il revisore si attende che l'insieme di tali importi chiaramente non avrà un effetto significativo sul bilancio"**.

Detto principio, inoltre, specifica che **"... "chiaramente trascurabile" non è un'espressione equivalente a "non significativo" ..."**.

Nella prassi, infatti, la soglia di **"errore chiaramente trascurabile"** viene calcolata applicando alla **"significatività operativa"** una percentuale scelta, secondo il proprio **giudizio professionale**, tra il **5%** e il **15%**.

Da ultimo, per quel che concerne la **documentazione del lavoro**, ai fini della formalizzazione delle **carte di lavoro** relative al **calcolo** delle soglie di **significatività** mediante l'utilizzo del **metodo semplice**, può farsi riferimento al **facsimile** allegato al **capitolo 10** del documento di prassi denominato **“Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni”** pubblicato dal **CNDCEC** ad aprile di quest'anno.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Special Event
**L'IMPOSTAZIONE DELL'ATTIVITÀ DEL REVISORE LEGALE
ATTRaverso l'ANALISI DI UN CASO OPERATIVO**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

AGEVOLAZIONI

La perdita della qualifica di ruralità dei fabbricati

di Luigi Scappini

La Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 27857 del 31.10.2018](#) affronta il tema della **perdita** della qualifica di **ruralità** degli **immobili**, la quale comporta non poche ricadute da un punto di vista sia di imposizione diretta sia indiretta.

Preliminarmente è necessario precisare che la **ruralità** dei fabbricati **non** è determinata soltanto dall'accatastamento degli immobili nelle **categorie A/6 e D/10**, **bensì** da **requisiti** specifici, previsti dall'[articolo 9, commi 3 e 3-bis, D.L. 557/1993](#), che rappresentano il prerequisito ai fini dell'accatastamento nelle categorie di cui sopra, elemento imprescindibile ai fini dell'esenzione Ici, ed ora Imu, dei fabbricati.

Nella realtà, attualmente, unica categoria catastale operante è quella prevista per i **fabbricati strumentali agricoli** e quindi la **D/10**, mentre, per quanto concerne i **fabbricati abitativi**, non si procede più all'accatastamento in **A/6**, categoria ormai **vetusta** (basti pensare che essa **non** è più **contemplata** nella procedura **DOCFA**). La pratica operativa porta all'accatastamento dei fabbricati in una delle categorie da A1 ad A/7 e la **annotazione** di **ruralità** dell'immobile.

Come anticipato, è l'[articolo 9 D.L. 557/1993](#) a **individuare** quali sono i **requisiti richiesti** affinché un'immobile possa essere considerato **rurale**.

Ai sensi del [comma 3](#) si considerano tali gli **immobili abitativi**, anche se non insistenti sui terreni cui l'immobile è asservito, a condizione però che siano ubicati nello stesso Comune o in Comuni confinanti, che rispettano le seguenti condizioni:

- devono essere **utilizzati** quale **abitazione** alternativamente dal **titolare** del diritto di **proprietà** o di altro **diritto reale** sul terreno per esigenze connesse all'attività agricola svolta; dall'affittuario del terreno cui l'immobile è asservito; dai **familiari conviventi** a carico di tali soggetti; da **pensionati "agricoli"**; da uno dei **soci** o **amministratori** delle **società agricole**;
- i **soggetti** devono essere **imprenditori agricoli** regolarmente iscritti nella sezione speciale del Registro delle Imprese;
- il **terreno** cui il **fabbricato è asservito** deve avere superficie non inferiore a **1 ettaro**, ridotto a **3mila mq** nel caso di esercizio di coltivazioni intensive;
- il **volume di affari** derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare **superiore alla metà del suo reddito complessivo**.

L'allora **Agenzia del territorio**, con [circolare 7/T/2007](#) ha precisato che, nel caso di **terreno**

affittato a terzi, il requisito deve essere verificato in capo all'**affittuario**. Resta inteso che la conduzione del terreno da parte di soggetti terzi deve essere dimostrata con **contratto di affitto o di comodato**.

Nel caso in cui il **pensionato continui a esercitare direttamente** l'attività agricola sul fondo asservito, il requisito della **prevalenza** deve invece essere verificato **non tenendo conto** del **reddito da pensione percepito**. Se il pensionato **non esercita più** attività agricola e **non concede** a terzi il terreno per lo sfruttamento, l'abitazione non può **mai** essere considerata quale **rurale abitativa** (*contra: CTR Lazio, sentenza n. 180/2006*).

Non possono **mai** essere considerati quali **rurali** i fabbricati censiti nelle categorie **A/1** (abitazioni di tipo signorile), **A/8** (abitazioni in ville), e quelli che posseggono le caratteristiche di lusso di cui al **D.M. 02.08.1969**.

Il successivo [comma 3-bis](#), definisce i **fabbricati** rurali **strumentali** individuandoli **genericamente** in quelle **costruzioni strumentali necessarie** allo svolgimento dell'**attività agricola** di cui all'[articolo 2135 cod. civ.](#).

Sono tali, ad esempio, le **serre**, i **fabbricati** utilizzati per la **conservazione** dei prodotti e la **custodia** delle **attrezzature** agricole, le **stalle**, gli immobili utilizzati per le **attività connesse** di prodotto, quelli adibiti ad **agriturismo**, gli uffici dell'azienda agricola.

La **Corte di Cassazione**, con la richiamata [sentenza n. 27857/2018](#) interviene proprio su questo aspetto affermando che *“Qualora l'acquirente di un immobile rurale non eserciti un'attività agricola il bene perde le caratteristiche di ruralità nel momento in cui viene stipulata la vendita, per la mancanza delle condizioni soggettive dell'acquirente e, ai fini dell'imposta di registro, non può tenersi conto dell'originario carattere rurale del fabbricato. Ai fini dell'imposta di successione, difatti, i fabbricati rurali, come individuati ai sensi dell'**articolo 9, commi 3 e 3-bis del D.L. 557/1993**, devono essere dichiarati con indicazione della relativa rendita catastale; tuttavia, il valore imponibile da esporre è pari a zero”*.

In ragione di quanto detto è evidente che, nel momento in cui la **titolarità** dell'immobile **passa** in capo a un **soggetto non esercente attività agricola** *ex articolo 2135 cod. civ.*, lo stesso perde i requisiti richiesti per poter essere qualificato come rurale con obbligo di azionare una **procedura Docfa**.

Seminario di specializzazione

LA PACE FISCALE E LA ROTTAMAZIONE-TER

Scopri le sedi in programmazione >

ACCERTAMENTO

Accertamento da studi di settore di **EVOLUTION**

EVOLUTION Euroconference

L'accertamento da studi di settore è quella forma di accertamento caratterizzato dallo scostamento tra i ricavi o compensi stimati dallo studio di settore specifico per la tipologia di attività e quelli dichiarati dal contribuente.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in Evolution, nella sezione "Accertamento", una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo individua le peculiarità dell'istituto.

L'[articolo 10, primo comma, L. 146/1998](#) prevede che "gli accertamenti basati sugli studi di settore [...] sono effettuati nei confronti dei contribuenti con le modalità di cui al presente articolo qualora l'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati risulta inferiore all'ammontare dei ricavi o compensi determinabili sulla base degli studi stessi".

Tale disposizione deve essere interpretata alla luce di quanto previsto dall'[articolo 62 sexies, comma 3, D.L. 331/1993](#) in forza del quale "gli accertamenti di cui agli articoli 39, primo comma, lettera d), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'articolo 62-bis del presente decreto".

Alla luce delle disposizioni richiamate, lo scostamento tra i ricavi o compensi stimati dallo studio di settore e quelli dichiarati dal contribuente costituisce elemento idoneo a fondare un accertamento analitico-induttivo ex [articolo 39, primo comma, lettera d-ter\), D.P.R. 600/1973.](#)

Il quadro sopra delineato è stato profondamente modificato dalla Corte di Cassazione che, con le storiche "sentenze gemelle" a Sezioni Unite, **nn. 26635, 26636, 26637 e 26638 del 18 dicembre 2009**, è opportunamente intervenuta in tema di accertamento da studi settore per precisare come "la procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un **sistema di presunzioni semplici la cui gravità**,

precisione e concordanza non è “ex lege” determinata in relazione ai soli standards in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento con il contribuente. Sotto il profilo normativo, la posizione espressa dalla Suprema Corte si fonda sul disposto dell'[articolo 10, comma 3 bis, L. 146/1998](#) ai sensi del quale “nelle ipotesi di cui al comma 1 l'ufficio, prima della notifica dell'avviso di accertamento, invita il contribuente a comparire, ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218”.

Peraltro, che lo scostamento tra ricavi dichiarati e ricavi stimati dallo studio di settore non fosse di per sé stesso un elemento passibile di utilizzazione “automatica” in sede di controllo è stato evidenziato dalla stessa Amministrazione finanziaria la quale, in più occasioni, ha invitato gli uffici a valutare la posizione complessiva del contribuente, valorizzando adeguatamente gli ulteriori elementi, desumibili dalle banche dati a disposizione, che consentano di corroborare le presunzioni circa la non congruità dei ricavi dichiarati.

L'attività accertativa, pertanto, non può risolversi in un mero invito rivolto al contribuente affinché giustifichi lo scostamento rilevato dallo studio di settore, ma proprio da tale scostamento deve prendere le mosse per giungere ad individuare – attraverso l'adeguata valorizzazione di altri elementi informativi a disposizione dell'ufficio e grazie all'espletamento di ulteriore attività istruttoria (come, ad esempio, le indagini finanziarie, l'effettuazione di accessi, l'esecuzione di ricostruzioni analitico-induttive, ecc.) – l'eventuale materia imponibile sottratta a tassazione. In quest'ottica si è soliti sottolineare come gli studi di settore si siano radicalmente trasformati nel corso degli anni, **passando da strumenti di accertamento a strumenti di analisi e selezione delle posizioni da sottoporre a controllo.**

Nel processo istruttorio come sopra delineato un ruolo centrale è riservato al contraddittorio, nel corso del quale il contribuente avrà l'occasione di confutare le pretese avanzate dall'ufficio, producendo tutti gli elementi in proprio possesso che consentano di contrastare il quadro risultante dall'attività istruttoria espletata dall'ufficio.

