

RIVISTA PER LA CONSULENZA IN AGRICOLTURA

Mensile di aggiornamento ed approfondimento in materia societaria, fiscale e giuslavoristica

tre 2016
MENSILE

Da leggere

L'imprenditore agricolo e la procedura di sovraindebitamento: tra luci ed ombre

Compartecipazione agraria: profili civilistici e tributari

Il nuovo regime forfettario alle prese con i regimi fiscali speciali del settore agricoli

PAC e politiche nazionali per i giovani agricoltori: obiettivi, priorità e misure

Spesometro 2016: adempimento annuale anche per gli agricoltori esonerati



Societario

L'imprenditore agricolo e la procedura di sovraindebitamento: tra luci ed ombre

Con il D.L. 179/2012 (convertito con L. 221/2012), è stato inserito, nella L. 3/2012, l'articolo 7, il comma 2-bis, entrato in vigore solo il 18 gennaio 2013, in forza del quale l'imprenditore agricolo in stato di sovraindebitamento può proporre ai creditori un accordo di composizione della crisi. Dopo averne illustrato le caratteristiche peculiari e le linee essenziali della procedura, se ne evidenziano i limiti in rapporto alle dinamiche, alle esigenze e alla struttura di una moderna impresa agricola.

di Alberto Busi e Tommaso Stanghellini

4

Operatività

Il nuovo ravvedimento operoso

Come noto il ravvedimento operoso è l'istituto giuridico mediante il quale il contribuente che abbia omesso di versare le imposte o le abbia versate in maniera errata o insufficiente o abbia commesso una violazione inerente i modelli dichiarativi, può sanare le violazioni commesse versando, entro un determinato termine, il tributo non pagato maggiorato degli interessi, calcolati giorno per giorno al tasso legale e la sanzione calcolata in misura ridotta in base al ritardo nel versamento. Per effetto delle novità introdotte dalla L. 190/2014, articolo 13, D.Lgs. 472/1997, quale fonte normativa che disciplina proprio il ravvedimento operoso, "subisce" importanti modifiche che, in alcuni casi, risultano essere di estremo favore per i contribuenti. In estrema sintesi, le novità riguardanti il "nuovo" ravvedimento operoso sono sia di carattere procedurale sia di tipo sostanziale, in quanto, la Legge di Stabilità 2015 da un lato ha stabilito che lo stesso istituto – con riferimento al ravvedimento – non è più inibito dall'inizio di un controllo fiscale ma solo dalla notifica dell'atto impositivo, dall'altro lato, ha introdotto nuovi limiti temporali entro cui il ravvedimento può avvenire, con una riduzione del regime sanzionatorio decrescente all'aumentare del tempo entro cui la violazione viene sanata. Il chiaro obiettivo perseguito dal Legislatore è quindi quello di incrementare e di stimolare la cooperazione tra contribuente e Amministrazione finanziaria.

di Luigi Scappini

8

Fiscalità

Compartecipazione agraria: profili civilistici e tributari

Il contratto di compartecipazione agraria è un contratto agrario avente natura associativa, con il quale il concedente, che apporta la disponibilità del fondo ed effettua una o più operazioni colturali, e il partecipante, che coltiva il terreno e apporta gli altri fattori produttivi, quali sementi, concimi, e simili, si uniscono al fine di svolgere una coltivazione esclusivamente stagionale.

di Francesco Preziosi

15

La superficie catastale in visura

Dal 9 novembre 2015 sono disponibili, per le unità immobiliari a destinazione ordinaria appartenenti ai gruppi A, B e C, le informazioni riguardanti la superficie catastale. Consultando le visure catastali è possibile accertare, oltre ai dati identificativi dell'immobile (Comune, sezione urbana, foglio, particella, subalterno) e a quelli catastali (zona censuaria, categoria catastale, classe, consistenza dei vani, rendita), anche la relativa superficie catastale: sia quella lorda o commerciale (superficie totale) sia quella netta e dei muri, escluse le aree scoperte di pertinenza. Quest'ultima è quella da prendere "eventualmente" in considerazione per verificare il calcolo effettuato dal Comune ai fini della tassa rifiuti (Tari), fino a oggi determinata sulla base della superficie autocertificata dal proprietario. Restano esclusi gli immobili che presentano delle incongruenze e quelli privi di planimetria. L'aggiornamento riguarda anche i fabbricati rurali.

di Luigi Cenicola

19

Il nuovo regime forfettario alle prese con i regimi fiscali speciali del settore agricoli

La L. 190/2014 ha introdotto, per le persone fisiche esercenti attività d'impresa o di lavoro autonomo, che rispettano determinati requisiti, la disciplina del regime forfettario. La L. 208/2015 ha apportato delle modifiche al suddetto regime, rivisitando in primis i requisiti di accesso e di permanenza nel regime stesso. Il nuovo regime forfettario si può definire duplice in quanto, poste alcune condizioni di accesso comuni, prevede inoltre due differenti aliquote impositive: una generale del 15% e una, maggiormente agevolativa, del 5% applicabile per 5 anni dai soggetti che iniziano una nuova attività. A far data dal 1° gennaio 2016 gli unici regimi adottabili dalle persone fisiche che iniziano una nuova attività d'impresa o di lavoro autonomo sono rappresentati dal regime di determinazione forfettario e da quello di determinazione analitica del reddito

(contabilità ordinaria/semplificata). Dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2016 il regime forfettario, di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014, rappresenta il "nuovo" regime naturale, nel senso che i soggetti che intraprendono un'attività d'impresa, arte o professione vi entrano "automaticamente", a meno che il contribuente manifesti una condizione preclusiva per il regime forfettario o scelga per convenienza il regime analitico di determinazione del proprio reddito. Nel caso in cui il contribuente opti volontariamente per il regime analitico, quest'ultimo diviene obbligatorio per il primo triennio, mentre per le annualità successive la "possibilità" di scelta è rinnovabile di anno in anno.

di Massimo Bagnoli e Enrico Rapagnetta

23

Agevolazioni

PAC e politiche nazionali per i giovani agricoltori: obiettivi, priorità e misure

La politica agricola europea e quella italiana favoriscono, quale importante priorità, l'affermazione dei giovani in agricoltura. Non esiste, infatti, futuro senza una leva di imprenditori, ma anche di lavoratori, giovani e capaci: l'affermazione di una agricoltura che si rinnova, tecnicamente alla avanguardia, attenta alle inedite sollecitazioni della società che la collocano non solo in una funzione produttiva, ma anche di salvaguardia ambientale e di conservazione delle risorse naturali, stenterebbe a realizzarsi senza una diffusa presenza di giovani impegnati nel settore. Il tema, quello del ricambio generazionale in agricoltura, è complesso e meriterebbe una lunga analisi a fronte della constatazione di sicuri, pure se modesti, segnali di ripresa della occupazione giovanile in agricoltura: + 4,3 % 2014/2013 per giovani 18/34 anni (Inea 2014). In questa sede ci soffermiamo sulle iniziative legislative di sviluppo rurale che la programmazione in corso ha definito, non dimenticando che parallelamente anche il Governo ha adottato importanti iniziative al riguardo. Il quadro è obiettivamente ampio per quanto riguarda proposte e misure. L'auspicio è del migliore utilizzo delle opportunità offerte.

di Carlo Basilio Bonizzi

28

Lavoro & previdenza

Voucher in agricoltura: modalità e criteri di utilizzo

Nel settore dell'agricoltura in questi ultimi anni si è registrato un forte aumento del ricorso al lavoro accessorio dovuto principalmente al carattere prevalentemente stagionale delle attività agricole che ben si adatta all'utilizzo dei voucher e alla possibilità da parte dell'utilizzatore di poter beneficiare di prestazioni nella completa legalità, senza dover stipulare alcun tipo di contratto e senza dover effettuare la comunicazione preventiva al centro per l'impiego. Il D.Lgs. 81/2015, in vigore dal 25 giugno 2015, ha ridefinito il campo di applicazione e la disciplina del lavoro accessorio e, al fine di consentire un ricorso sempre più ampio alle prestazioni di lavoro accessorio, ha confermato il venir meno della caratteristica dell'occasionalità, già eliminata con il D.L. 76/2013, prevedendo la possibilità che esso possa essere usato per qualsiasi tipo di attività. In agricoltura sono presenti particolari eccezioni e restrizioni all'utilizzo rispetto a quanto stabilito per la generalità dei settori che andremo di seguito ad analizzare.

di Francesco Bosetti

32

Procedura

Spesometro 2016: adempimento annuale anche per gli agricoltori esonerati

Il c.d. spesometro è l'obbligo, introdotto dal D.L. 78/2010, di comunicare annualmente, tramite il "Modello di comunicazione polivalente", all'Agenzia delle entrate, le operazioni rilevanti Iva (cessioni/acquisti di beni e le prestazioni di servizi rese/ricevute). Il D.L. 179/2012 (c.d. Decreto «crescita-bis») ha esteso l'obbligo della comunicazione in questione anche ai produttori agricoli esonerati di cui all'articolo 34, comma 6, D.P.R. 633/1972, per il controllo della tracciabilità dei prodotti agricoli. Per l'anno 2015, l'invio telematico del Modello di comunicazione polivalente deve avvenire entro l'11 aprile 2016 (per i soggetti mensili) o 20 aprile 2016 per i trimestrali e per gli agricoltori esonerati.

di Eleonora Pallante

36

Il caso risolto

Soccida monetizzata senza diritto alla detrazione Iva

a cura del Centro studi tributari Euroconference

40

Osservatorio giurisprudenziale

42

L'imprenditore agricolo e la procedura di sovraindebitamento: tra luci ed ombre

di Alberto Busi - dottore commercialista
e Tommaso Stanghellini - avvocato

Con il D.L. 179/2012 (convertito con L. 221/2012), è stato inserito, nella L. 3/2012, l'articolo 7, il comma 2-bis, entrato in vigore solo il 18 gennaio 2013, in forza del quale l'imprenditore agricolo in stato di sovraindebitamento può proporre ai creditori un accordo di composizione della crisi. Dopo averne illustrato le caratteristiche peculiari e le linee essenziali della procedura, se ne evidenziano i limiti in rapporto alle dinamiche, alle esigenze e alla struttura di una moderna impresa agricola.

L'Italia è stato l'ultimo dei Paesi industrializzati, a varare la disciplina del sovraindebitamento dei soggetti non fallibili con la L. 3/2012; ma abbiamo dovuto addirittura attendere il 18 gennaio 2013 perché lo strumento fosse espressamente messo a disposizione dell'imprenditore agricolo¹. È opportuno notare che, fino a quel momento l'imprenditore agricolo non aveva strumenti per una soluzione della crisi fatta eccezione per l'accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis, L.F. che comunque risale al 2011².

La scelta dello strumento

Anche l'imprenditore agricolo ha ora a disposizione una procedura che consente il superamento della crisi attraverso un accordo con i creditori che disciplini l'inadempimento collettivo. È una procedura ancora allo stato embrionale ed è poco adatta all'imprenditore agricolo che svolge una attività che deve essere conservata, che ha un magazzino rapidamente deteriorabile e che necessita di interventi continui. Si deve precisare che la L. 3/2012 fornisce una definizione diversa rispetto all'elemento oggettivo preso in esame dalla L.F. (crisi/insolvenza).

Il sovraindebitamento è: *"la situazione di perdurante squilibrio tra le obbligazioni assunte e il patrimonio prontamente liquidabile per farvi fronte, che determina la rilevante difficoltà di adempiere le proprie obbligazioni, ovvero la definitiva incapacità di adempierle regolarmente"*. Si coglie in questa definizione

ne il riferimento a una dimensione essenzialmente patrimoniale dell'insolvenza civile. Si fa riferimento a uno squilibrio economico senza richiedere anche uno squilibrio finanziario. Si fa riferimento all'insufficienza patrimoniale considerata all'attualità, laddove nell'insolvenza commerciale si tiene conto anche di una valutazione prognostica della capacità del debitore di adempiere ai propri debiti. Esemplificando, si può ritenere che l'insolvenza civile presa in esame dalla legge sul sovraindebitamento sia "statica", mentre l'insolvenza commerciale sia "dinamica".

Queste differenze condizionano la predisposizione del piano di ristrutturazione. Vi è una dimensione dinamica dell'impresa. La capacità di adempimento dell'imprenditore è strettamente connessa allo svolgimento anche dell'attività produttiva. Questa differenza è alla base di molte problematiche quando parliamo di procedura di composizione della crisi.

In ogni momento si coglie la "staticità" dello strumento che appare strutturato per la risoluzione di una insolvenza civile e non per la gestione di una impresa che produce e vende prodotti "viventi" e che in molti casi ha un avviamento da conservare.

Il procedimento

Lo strumento previsto dalla L. 3/2012 ha inizio con la richiesta di nomina rivolta al Tribunale competente di un professionista che faccia le funzioni dell'Occ teoricamente, il professionista designato predispone un piano e un accordo da sottoporre ai creditori il quale presuppone un progetto. Si incassano o si cedono i crediti, si dismettono le attività, e si pagano secondo un programma i vari creditori ovviamente nel rispetto delle cause legittime di prelazione.

Il piano presuppone poi un controllo sui dati contabili dell'impresa, sulla veridicità delle scritture contabili. Debbono essere riferiti tutti i dati dell'attivo e del

¹ L'articolo 7, comma 2-bis, L. 3/2012 è stato inserito dal D.L. 179/2012, ma è entrato in vigore solo il 18 gennaio 2013 *"l'imprenditore agricolo in stato di sovraindebitamento può proporre ai creditori un accordo di composizione della crisi secondo le disposizioni della presente sezione"*.

² L'articolo 23, comma 43, D.L. 98/2011 così prevede: *"In attesa di una revisione complessiva della disciplina dell'imprenditore agricolo in crisi e del coordinamento delle disposizioni in materia, gli imprenditori agricoli in stato di crisi o di insolvenza possono accedere alle procedure di cui agli articoli 182-bis e 182-ter del regio decreto 267/1942, e successive modificazioni"*.

passivo dell'impresa, con i relativi privilegi, i contratti pendenti, contratti di lavoro, di consulenza, di *leasing*, di locazione, di comodato, contratti di noleggio. Vi è un recupero del requisito della meritevolezza in quanto debbono essere elencati anche tutti gli atti di dismissione compiuti negli ultimi 5 anni. Di qui la necessità di una condotta diligente e conservativa dei valori dell'impresa. Il giudice è infatti tenuto a controllare il rispetto delle regole di correttezza e di buona fede che costituiscono il presupposto per l'autoregolamentazione privata della crisi.

Non possiamo ovviamente entrare nel merito delle varie e multiformi forme della proposta di accordo o del piano che il debitore può presentare alla platea dei suoi creditori. Si segnala che vi sono creditori il cui pagamento non può essere in alcun modo falcidiato³. Se il piano è ritenuto fattibile sia in senso giuridico (nel senso di conformità al precetto legislativo, ad esempio non sarebbe fattibile un piano in cui non si pagano i creditori privilegiati, mentre si offre una percentuale ai chirografari), sia in senso economico (nel senso che il piano prevede una percentuale di soddisfazione ai creditori chirografari che, sia pure fondata su ipotesi ragionevoli, potrebbe essere poi smentita dai fatti), il piano, l'accordo e la relativa attestazione, con gli allegati e gli eventuali accordi con alcuni creditori, vengono presentati al Tribunale.

Il decreto ex articolo 10, L. 3/2012

Il Tribunale se ritiene la proposta con i relativi allegati meritevole di tutela emette il decreto di cui all'articolo 10 col quale "blocca" le azioni esecutive e cautelari, i creditori non possono iscriverne ipoteche, effettuare pignoramenti ed eseguire sequestri e fissa l'udienza per l'accertamento degli esiti delle votazioni da parte dei creditori.

Questo decreto non può essere "anticipato" nel senso che fintanto che non vi è la documentazione completa e la valutazione positiva di essa da parte del Tribunale l'imprenditore resta esposto a tutte le azioni dei creditori.

Con il decreto del Tribunale si ha la definitiva segregazione dei due patrimoni. Tutto quello che appartiene all'imprenditore è destinato alla soddisfazione dei creditori anteriori, gli eventuali beni che sopraggiungono sono sottratti alla loro soddisfazione. Corrispondentemente, gli eventuali creditori successivi al decreto (in caso ovviamente di omologa della procedura) non possono soddisfarsi sul patrimonio anteriore. Il decre-

³ Non vi è la possibilità di falcidiare l'Iva e gli altri creditori non pignorabili.

to determina anche un parziale spossessamento in quanto gli atti di straordinaria amministrazione debbono essere autorizzati dal giudice⁴.

Il decreto segna una cesura importantissima e definitiva. Se viene raggiunta la maggioranza dei creditori aventi diritto al voto, secondo il *quorum* del 60%, e se non vi sono opposizioni da parte di creditori od altri interessati il Tribunale omologa l'accordo sempre che lo ritenga meritevole di tutela nel senso di una sua non contrarietà alle disposizioni inderogabili e comunque "fattibile" il piano. In caso di opposizioni il Tribunale decide su di esse e omologa l'accordo "se ritiene che il credito possa essere soddisfatto dall'esecuzione del piano in misura non inferiore all'alternativa liquidatoria disciplinata dalla sezione seconda del presente capo" (articolo 12-bis, comma 4)⁵.

Si applica la regola della maggioranza nel senso che sotto il profilo del piano e delle modalità di soddisfazione l'accordo omologato è obbligatorio per tutti i creditori anteriori e anche per i dissenzienti. Qui sta la novità e la natura concorsuale dello strumento.

Con l'omologa il debitore può ottenere l'esdebitazione ovvero la liberazione dai debiti anteriori ancorché essi siano stati pagati soltanto in percentuale e non integralmente⁶.

Problematiche della procedura per l'imprenditore agricolo

A La posizione del professionista delegato Occ

Si è già accennato al ruolo di baricentro che la procedura affida all'Occ al quale il Legislatore ha affidato molteplici ruoli e funzioni. Ciò è avvenuto nell'ottica di un risparmio di spesa. Si osserva che in altre pro-

⁴ Le procedure concorsuali si caratterizzano per la presenza dei seguenti elementi: a) lo spossessamento del debitore, ovvero una privazione (totale o parziale) della disponibilità di amministrare il proprio patrimonio; b) il blocco delle azioni esecutive e cautelari individuali.

⁵ Segnaliamo un possibile difetto di coordinamento in quanto l'articolo 12-bis, comma 4 fa riferimento al piano di liquidazione che non è a disposizione dell'imprenditore agricolo ex articolo 7, comma 2-bis. Ma i principi sono sempre quelli che impongono di non disporre un trattamento peggiore rispetto a quello che l'opponente riceverebbe in una liquidazione ordinaria.

⁶ Segnaliamo le disposizioni più significative: articolo 6, comma 2 in tema di requisito oggettivo; articolo 7, comma 2-bis che estende lo strumento all'imprenditore agricolo; articolo 8, comma 3-bis in tema di prestazioni di garanzie e di contributi; articolo 8, comma 4 in tema di continuazione dell'attività; articolo 7, comma 2 e articolo 12, comma 5 in tema di prevalenza del fallimento; articolo 10, comma 2 in tema di sospensione delle azioni esecutive e cautelari; articolo 10, comma 3-bis in tema di autorizzazione al compimento di atti di straordinaria amministrazione; articolo 12, comma 3 in tema di regola della maggioranza ed obbligatorio dell'accordo omologato per i dissenzienti; articolo 12, comma 5 in tema di risoluzione dell'accordo per effetto del fallimento; articolo 12, comma 5 in tema di stabilità degli atti e di crediti prededucibili in caso di fallimento.

cedure tali funzioni vengono affidate a una pluralità di soggetti, ciascuno dotato di specifica professionalità e autonomia. Pensiamo alla predisposizione del piano o comunque all'aiuto nella predisposizione del piano, pensiamo alla attestazione della fattibilità del piano e della veridicità dei dati contenuti nella proposta con una criticabile sovrapposizione del ruolo di attestatore a quello di consulente, e di ausiliario del giudice. Oltre ad avere questo ruolo propulsivo, l'Occ provvederà, per conto del debitore, alle comunicazioni e alle pubblicazioni previste dalla legge e disposte dal Tribunale. Una volta omologato l'accordo, vigilerà sulla sua esecuzione e dunque sull'esatto adempimento comunicando ai creditori eventuali irregolarità. Tali ruoli, nelle procedure "ordinarie" dell'imprenditore commerciale sono svolti da 3 soggetti: *advisor*, attestatore e commissario giudiziale.

B Il ritardo nel blocco delle azioni esecutive

Altro problema grave è la mancanza di blocco delle azioni esecutive e cautelari ex articolo 168, L.F.. Con il deposito della domanda di concordato con riserva si ottiene immediatamente il blocco e la segregazione dei patrimoni ed è possibile dare inizio all'attività di predisposizione della proposta completa con una relativa "tranquillità". Nella procedura di sovraindebitamento il decreto di blocco interviene al termine dell'attività di predisposizione della proposta e solo quando vi è lo scrutinio positivo del Tribunale con l'emissione del decreto ex articolo 10, L. 3/2012. Vengono a mancare fra i 3 e i 4 mesi che appaiono essenziali. In questo lasso di tempo, i creditori possono iscriverne ipoteche, effettuare sequestri e pignoramenti. L'imprenditore può trovarsi senza una guida sicura. Il "silenzio" dell'imprenditore può dar luogo poi a revoche e/o a risoluzioni contrattuali che potrebbero pregiudicare la riuscita del piano.

C Mancanza delle fondamentali disposizioni in tema di "continuità"

Mancanza delle fondamentali disposizioni in tema di "continuità" che invece sono presenti nella procedura di concordato preventivo. Pensiamo alle disposizioni in tema di finanza ponte, di finanza prededucibile, di scioglimento dei contratti pendenti. L'imprenditore agricolo deve ad esempio tener conto dei contratti pendenti i quali sono destinati ad operare per il futuro comportando obbligazioni che sono sorte prima della procedura, ma che sono destinate a operare e spiegare effetti dopo la procedura (pensiamo a contratti non più strategici o che non interessano più,

ai contratti di consulenza, ai contratti preliminari, di *leasing* etc.). L'articolo 8, comma 4 in tema di continuità dell'impresa è totalmente inadeguato. Si può affermare ad esempio che con gli articoli 8, comma 3-bis, 12 comma 5 e 13, comma 4-bis sia stata prevista la finanza prededucibile? Probabilmente sì, ma quello che è certo è che non è stato previsto l'intervento del giudice che dia la certezza della prededucibilità⁷.

D La preferenza del Legislatore verso la procedura di fallimento

Ciò emerge dall'articolo 7, comma 2, L. 3/2012 che esclude che la procedura di sovraindebitamento possa essere promossa dal debitore nei cui confronti è stata promossa altra procedura⁸. La risposta potrebbe essere frettolosa: l'imprenditore agricolo non fallisce e quindi non vi è luogo a discutere di prevalenza fra l'istruttoria prefallimentare e la procedura di sovraindebitamento. Ma ricordiamo quella "zona grigia" che rende difficile nella pratica, la soluzione teorica. Nel campo dell'imprenditore commerciale, la Suprema Corte con una recente sentenza esemplare per chiarezza⁹ ha spiegato che in caso di contemporanea pendenza di una istanza di fallimento e di una domanda di concordato preventivo, il fallimento può essere dichiarato solo all'esito negativo della procedura di concordato¹⁰. Nel caso della domanda di sovraindebitamento, vi è il rischio del fallimento e tale rischio permane (proprio perché il soggetto non sarebbe teoricamente fallibile e se fallisce significa che non poteva accedere alla Procedura di composizione della crisi) per tutta la procedura, e addirittura anche dopo l'omologa della stessa. Non vi è dunque alcuna pregiudizialità circa la preventiva definizione dello strumento negoziale della regolazione della crisi da sovraindebitamento, ma addirittura una netta prefe-

⁷ La finanza prededucibile nella procedura di concordato richiede un provvedimento del Tribunale (decreto di apertura, provvedimento ex articolo 167, L.F.). Nella Procedura di composizione della crisi non vi è alcun vaglio circa la prededucibilità. L'articolo 12, comma 5 prevede solo che se l'accordo omologato viene risolto per effetto della dichiarazione di fallimento gli atti posti in esecuzione dell'accordo sono stabili e la finanza erogata è prededucibile. L'articolo 13, comma 4-bis è disposizione importante, ma insufficiente perché manca il controllo e l'autorizzazione del giudice.

⁸ L'articolo 7 viene a svolgere una funzione analoga a quella posta dall'articolo 196, L.F. che per le imprese assogettabili ad entrambe le procedure regola sulla base della priorità il rapporto fra fallimento e liquidazione coatta amministrativa.

⁹ Cassazione SS. UU. n. 9476/2015.

¹⁰ E quindi se la proposta viene dichiarata inammissibile ex articolo 162, L.F., se vi è un arresto nella procedura ex articolo 173, L.F., se non si raggiungono le maggioranze ex articolo 179, L.F., o se non viene omologata la proposta ex articolo 180, L.F..

renza della procedura fallimentare rispetto alla procedura minore. L'articolo 12, comma 5 dispone infatti che l'accordo raggiunto con i creditori si risolve a seguito dell'intervenuta dichiarazione di fallimento del debitore¹¹. Di qui la necessità di capire bene quale deve essere la difesa in ambito fallimentare.

E Problematiche di diritto del lavoro

I dipendenti possono beneficiare subito, una volta ammessi allo stato passivo del fallimento, dell'intervento del fondo di garanzia Inps, e ricevere le ultime 3 mensilità e il Tfr, laddove nella procedura di sovraindebitamento l'intervento del fondo di garanzia è certamente più problematico. Può essere segnalato il fatto che l'intervento del fondo è previsto dalla L. 297/1982 ed è ovvio che tale legge non contempli la L. 3/2012 che è del tutto innovativa e impensabile nel 1982. Da segnalare anche che vi è una recente circolare dell'Inps del 24 luglio 2015 la quale riconosce l'intervento del fondo anche nelle procedura di sovraindebitamento. Il problema non è però ancora completamente risolto in quanto:

- a) si ha un allungamento dei tempi in quanto l'intervento del fondo presuppone l'incapienza e quindi l'accordo di ristrutturazione non è detto che confermi tale incapienza;
- b) manca uno stato passivo in quanto l'elenco dei creditori con i relativi ranghi predisposto dall'Occ non fa stato al di fuori della procedura.

Sicura è la resistenza dei lavoratori e una loro spin-

ta verso soluzioni fallimentari. Sarebbe necessario riuscire a dimostrare che può risultare migliore l'utilità remota della conservazione del posto di lavoro, rispetto all'utilità immediata del pagamento del Tfr e delle ultime 3 mensilità, con perdita del posto di lavoro. Ma il sistema non aiuta l'imprenditore agricolo. Da un lato il Legislatore, con l'articolo 2135, cod. civ. così come riformato dal D.Lgs. 228/2001, ha consegnato al mondo economico e giuridico una definizione moderna di imprenditore agricolo, imprenditore che può avere anche grandi dimensioni e che è destinato a competere con la concorrenza di un mercato globale; dall'altro ha previsto uno strumento unico per una infinità di casi diversi¹².

Rimanendo nel piano dell'impresa agricola, si può dire che la procedura è strutturata per affrontare le problematiche di una piccola impresa, o di una impresa "statica". Assai meno quando siamo di fronte a un'impresa di medio-grandi dimensioni, con plurimi affidamenti, contratti pendenti e contratti di lavoro dipendente. Ecco le criticità a nostro avviso più evidenti che nascono da una visione "statica" di sovraindebitamento, quale insolvenza civile da risolversi sul piano patrimoniale. In definitiva si deve quindi segnalare la sostanziale inadeguatezza della L. 3/2012 a fornire strumenti adeguati alla risoluzione del sovraindebitamento dell'imprenditore agricolo che abbia una struttura organizzativa articolata e che svolga una attività "complessa".

¹¹ Va precisato che l'imprenditore non può accedere alla Procedura di composizione della crisi se pende istanza di fallimento. Non solo è prevista la risoluzione dell'accordo omologato per effetto del fallimento. Poiché il creditore "ante" subisce gli effetti dell'omologa, il caso sembra poter essere solo quello del socio illimitatamente responsabile di una società commerciale che fallisce in estensione. Per gli altri casi il creditore che subisce l'omologa non può depositare direttamente istanza di fallimento in quanto l'accordo è obbligatorio ex articolo 12-ter, comma 2. A parere di chi scrive, il creditore prima deve passare dalla risoluzione dell'accordo di sovraindebitamento e poi depositare istanza di fallimento.

¹² Consumatore, imprenditore agricolo, imprenditore "sotto soglia", piccolo imprenditore, fondazioni, *start up*, imprese pubbliche, imprenditore cessato da oltre un anno, associazioni professionali, soci illimitatamente responsabili di società di persone etc..

Il nuovo ravvedimento operoso

di Luigi Scappini - dottore commercialista e revisore contabile

Come noto il ravvedimento operoso è l'istituto giuridico mediante il quale il contribuente che abbia ommesso di versare le imposte o le abbia versate in maniera errata o insufficiente o abbia commesso una violazione inerente i modelli dichiarativi, può sanare le violazioni commesse versando, entro un determinato termine, il tributo non pagato maggiorato degli interessi, calcolati giorno per giorno al tasso legale e la sanzione calcolata in misura ridotta in base al ritardo nel versamento.

Per effetto delle novità introdotte dalla L. 190/2014, articolo 13, D.Lgs. 472/1997, quale fonte normativa che disciplina proprio il ravvedimento operoso, "subisce" importanti modifiche che, in alcuni casi, risultano essere di estremo favore per i contribuenti. In estrema sintesi, le novità riguardanti il "nuovo" ravvedimento operoso sono sia di carattere procedurale sia di tipo sostanziale, in quanto, la Legge di Stabilità 2015 da un lato ha stabilito che lo stesso istituto - con riferimento al ravvedimento - non è più inibito dall'inizio di un controllo fiscale ma solo dalla notifica dell'atto impositivo, dall'altro lato, ha introdotto nuovi limiti temporali entro cui il ravvedimento può avvenire, con una riduzione del regime sanzionatorio decrescente all'aumentare del tempo entro cui la violazione viene sanata.

Il chiaro obiettivo perseguito dal Legislatore è quindi quello di incrementare e di stimolare la cooperazione tra contribuente e Amministrazione finanziaria.

Il nuovo regime sanzionatorio del ravvedimento

Nella sostanza, con le previsioni introdotte dalla Legge di Stabilità 2015 applicabili esclusivamente alle violazioni concernenti i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, vengono eliminati i limiti temporali per l'utilizzo dell'istituto del ravvedimento operoso e si introducono nuove riduzioni delle sanzioni, da 1/9 a 1/6 del minimo edittale della pena, in funzione del momento in cui il contribuente provvede alla regolarizzazione della propria posizione con l'Amministrazione finanziaria: più rapido sarà il ravvedimento rispetto al momento di consumazione dell'illecito e minore sarà la sanzione irrogata per la violazione commessa.

In particolare, sotto il profilo sanzionatorio, la nuova formulazione dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, così come modificata dalla L. 190/2014, stabilisce che la sanzione è ridotta:

- limitatamente alle violazioni sui versamenti, a 1/10 del minimo se il ravvedimento avviene entro 30 giorni dalla scadenza, con ulteriore riduzione a 1/15 per giorno di ritardo (c.d. ravvedimento *sprint*) se questo non è superiore a 14 giorni (lettera a) combinata con l'articolo 13, D.Lgs. 471/1997);
- per tutte le violazioni sanabili, a 1/9 del minimo, se il ravvedimento avviene entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, da quando è stata commessa la violazione (lettera a-bis), introdotta dalla L. 190/2014);
- per tutte le violazioni, a 1/8 del minimo, se il ravvedimento avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la violazione è stata commessa o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, entro un anno dalla violazione (lettera b);
- solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate e per tutte le violazioni, a 1/7 del minimo, se il ravvedimento avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui la violazione è stata commessa, o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, entro 2 anni dalla violazione (lettera b-bis), introdotta dalla L. 190/2014);
- solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate e per tutte le violazioni, a 1/6 del minimo, se il ravvedimento avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui la violazione è stata commessa o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, oltre 2 anni dalla violazione (lettera b-ter), introdotta dalla L. 190/2014);
- solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate e per tutte le violazioni con l'eccezione di alcune fattispecie relative agli scontrini fiscali, a 1/5 del minimo se avviene dopo il "pvc" (lettera b-quater), introdotta dalla L. 190/2014);
- limitatamente all'omessa dichiarazione, a 1/10

OPERATIVITÀ

del minimo se avviene entro 90 giorni dal termine per la presentazione (lettera c).

Schematicamente la nuova formulazione dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997 risulta essere la seguente:

Riferimento normativo dell'articolo 13	Ambito temporale	Riduzione sanzioni	Ambito applicativo
lettera a)	entro 14 giorni dalla violazione	1/15 per giorno di ritardo	tutti i tributi
lettera a)	da 15 a 30 giorni dalla violazione	1/10	tutti i tributi
lettera a-bis)	da 31 a 90 giorni dalla violazione o dal termine di presentazione della dichiarazione	1/9	tutti i tributi
lettera b)	entro l'anno dalla violazione o entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione	1/8	tutti i tributi
lettera b-bis)	entro 2 anni dalla violazione o entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione	1/7	solo tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate
lettera b-ter)	oltre 2 anni dalla violazione oppure oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione	1/6	solo tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate
lettera b-quater)	se la sanatoria avviene dopo la constatazione della violazione nel "pvc"	1/5	solo tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate

L'istituto del ravvedimento operoso trova quindi applicazione nei casi di:

- omessa o tardiva presentazione del modello dichiarativo, in tal caso la violazione è come in passato ugualmente ravvedibile entro 90 giorni, con applicazione della sanzione a 1/10 del minimo;
- omesso o insufficiente versamento, per il quale trovano applicazione le nuove regole come sopra esposte;
- infedele dichiarazione, per la quale trovano applicazione le riduzioni di sanzioni pari a 1/8 (misura già in uso), a 1/7 o a 1/6 del minimo, a

secondo del momento di esecuzione del ravvedimento;

- consegna del pvc, con una riduzione delle sanzioni a 1/5 del minimo.

Esempio

Prendendo a riferimento la tabella di cui sopra, ipotizziamo che la scadenza per il versamento sia fissata per il 16 febbraio 2015, ma che la stessa sia stata "dimenticata". In tal caso le possibili ipotesi di ravvedimento, risultano essere le seguenti:

Scadenza	Termine di regolarizzazione	Importo della sanzione	Riferimento normativo
16 febbraio 2015	18 marzo 2015	1/10 minimo 3%	a) 1/10 del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di 30 giorni dalla data della sua commissione.
	29 dicembre 2015	1/9 minimo 3,33%	a-bis) 1/9 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro 90 giorni dall'omissione o dall'errore.

	30 settembre 2016	1/8 minimo 3,75%	b) 1/8 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore.
	30 settembre 2017	1/7 minimo 4,29%	b-bis) 1/7 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro 2 anni dall'omissione o dall'errore. Le disposizioni di cui al comma 1, lettere b-bis) e b-ter), si applicano ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.
	oltre	1/6 minimo 5%	b-ter) 1/6 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre 2 anni dall'omissione o dall'errore; le disposizioni di cui al comma 1, lettere b-bis) e b-ter), si applicano ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.
	dopo la constatazione della violazione	1/5 minimo 6%	b-quater) 1/5 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24, L. 4/1929, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3 o 11, comma 5, D.Lgs. 471/1997.

Il ravvedimento per l'omesso versamento

Nel caso di omesso versamento dell'imposta dovuta, in acconto o a saldo, in base al relativo modello dichiarativo, trova applicazione una sanzione pari al 30% dell'imposta non versata. Di seguito quindi si riportano le varie ipotesi di ravvedimento.

Ravvedimento dell'omesso versamento entro 14 giorni dalla scadenza

Secondo quanto stabilito dal comma 1, articolo 13 la sanzione su cui applicare la riduzione a 1/10 trova applicazione se il mancato o insufficiente pagamento del tributo avviene nel termine di 30 giorni dalla data della scadenza del termine originario. Tuttavia, secondo quanto stabilito dallo stesso comma 1 per i ritardi di pagamento non superiori a quindici giorni la sanzione è ulteriormente ridotta a un importo pari

a 1/15 per ciascun giorno di ritardo. Di fatto, quindi, per ogni giorno di ritardo si applica una sanzione del 2%.

Ravvedimento entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione

Come sopra argomentato la nuova lettera a-bis), comma 1, articolo 13 permette di regolarizzare un omesso o insufficiente versamento entro 90 giorni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione, con una riduzione della sanzione per a 1/9 del minimo (3,33%).

Esempio

Il Sig. Mario Rossi presenta la seguente situazione:

- I acconto Irpef 2015 da versare entro il 16 giugno 2015 per 23.000 euro (o 16 luglio 2015 con

OPERATIVITÀ

la maggiorazione dello 0,4% pari a 23.092 euro);

- l'acconto Irpef 2015 versato in data 16 luglio 2015 per 15.060 euro (15.000 euro a titolo di imposta e 60 euro a titolo di maggiorazione).

La presentazione del Modello unicoPF 2015 (dalla quale emerge l'acconto dovuto) scade il 30 settembre 2015, di conseguenza l'omesso versamento per fruire della sanzione ridotta del 3,33% deve avvenire entro il 29 dicembre 2015 (90 giorni dai termini di presentazione della dichiarazione).

Il Sig. Mario Rossi intende avvalersi del ravvedimento in data 5 dicembre 2015. La determinazione di quanto dovuto è così determinata:

Acconto Irpef dovuto	23.092 euro
Acconto Irpef versato	15.060 euro
Acconto ancora da versare	8.032 euro
Interessi 17 luglio 2015 – 5 dicembre 2015	15,62 euro
Sanzione del 3,33% su 8.032 euro	267,46 euro

Periodo	% interessi
2014	1
2015	0.5
2016	0.2

Le possibilità del Sig. Mario Rossi da un punto di vista temporale e di regime sanzionatorio risultano essere le seguenti:

	16 luglio 2015	16 agosto 2015	29 dicembre 2015	30 settembre 2016
Termine				
Riduzione sanzione	1/10 (3%)	1/9 (3,33%)	1/8 (3,75%) lettera b)	

Ravvedimento entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno della violazione

Secondo la nuova formulazione della lettera b), comma 1, articolo 13, un omesso o insufficiente versamento può essere sanato entro il maggior ter-

mine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui si verifica la violazione, beneficiando di una sanzione pari a 1/8 del minimo.

Schematicamente la situazione per accedere alla riduzione della sanzione a 1/8 è la seguente:

Anno di violazione	Termine presentazione dichiarazione dell'anno in cui è stata commessa la violazione	Termine ravvedimento con sanzione a 1/8
2014	30 settembre 2015	30 settembre 2015
2015	30 settembre 2016	30 settembre 2016
2016	30 settembre 2017	30 settembre 2017

Esempio

Il Sig. Giuseppe Verdi presenta la seguente situazione:

- l'acconto Irpef 2014 da versare entro il 7 luglio 2014 per 25.000 euro (o 20 agosto 2014 con la maggiorazione dello 0,4% pari a 25.100 euro);
- l'acconto Irpef 2014 versato in data 20 agosto 2014 per 20.080 euro (20.000 euro a titolo di imposta e 80 euro a titolo di maggiorazione).

La presentazione del Modello unicoPF 2015 – redditi 2014 scade il 30 settembre 2015.

Il Sig. Giuseppe Verdi intende avvalersi del ravvedimento in data 5 giugno 2015. La determinazione di quanto dovuto è così determinata:

Acconto Irpef dovuto	25.100 euro
Acconto Irpef versato	20.080 euro
Acconto ancora da versare	5.020 euro
Interessi 21 agosto 2014 – 5 giugno 2015 ¹	29,01 euro
Sanzione del 3,75% su 5.020 euro	188,25 euro

Ravvedimento entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello della violazione

Secondo la nuova lettera b-bis), articolo 13 è possibile applicare una sanzione in misura pari a 1/7 del minimo, è possibile ravvedersi:

- dopo la scadenza del termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione;

¹ Gli interessi per il 2014 sono pari a 18.29 euro, mentre quelli per il 2015 sono pari a 10.72 euro.

OPERATIVITÀ

- entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.

	16 luglio 2015 scadenza vers. imp.	16 agosto 2015	29 dicembre 2015	30 settembre 2016	30 settembre 2017	31 dicembre 2020
Termine						
Sanzione	1/10 (3%)	1/9 (3,33%)	1/8 (3,75%) lettera b)	1/7 (4,2857%) lettera b-bis)	1/6 (5%)	

È tuttavia opportuno ricordare che tale finestra temporale troverà scarsa applicazione nei casi di omesso o insufficiente versamento, tali inadempimenti,

Riprendendo il caso di cui sopra (pt. 2) quindi l'asse temporale e la relativa misura della sanzione risultano essere così rappresentate:

infatti, vengono normalmente rilevati dall'Agenzia delle entrate mediante i controlli automatici delle dichiarazioni ex articolo 36-bis, D.P.R. 600/1973.

Anno di violazione	Termine presentazione dichiarazione dell'anno successivo in cui è stata commessa la violazione	Termine ravvedimento con sanzione a 1/7
2014	30 settembre 2016	30 settembre 2016
2015	30 settembre 2017	30 settembre 2017
2016	30 settembre 2018	30 settembre 2018

Ravvedimento oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello della violazione

In base alla nuova lettera b-ter, articolo 13 il ravvedimento operoso è ammesso anche oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione. In tale caso, la riduzione della sanzione per omesso versamento è pari a 1/6 del minimo. In sostanza, quindi, la norma non introduce alcun limite di tempo per l'applicazione del ravvedimento.

Il ravvedimento per le violazioni sostanziali

Le violazioni sostanziali, si ricorda, sono quelle che incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo. Le ipotesi più comuni sono:

- gli errori e omissioni rilevabili in sede di liquidazione o di controllo formale delle imposte dovute;
- l'infedele dichiarazione, quali ad esempio l'omessa indicazione di redditi, l'errata indicazione di redditi, l'esposizione di indebite detrazioni o deduzioni.

Con riferimento all'infedele dichiarazione, si ricorda che secondo quanto stabilito dal D.Lgs. 471/1997 la presentazione di un tale modello dichiarativo comporta l'irrogazione di una sanzione dal 100% al 200% della maggiore imposta o del minor credito.

Naturalmente anche per tali violazioni (infedele dichiarazione) è possibile applicare l'istituto del rav-

vedimento operoso, con riduzione delle sanzioni da 1/9 a 1/6 del minimo (100% dell'imposta o del minor credito).

Le cause ostative del ravvedimento

Dalla lettura dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997 emerge che la riduzione della sanzione e quindi l'applicazione del ravvedimento presuppone che la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza.

Il riferimento alla constatazione da parte ufficio impositore presuppone che le violazioni non siano ancora state oggetto di notifica al contribuente.

Il nuovo comma 1-ter, articolo 13 stabilisce che per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo (la disposizione risulta essere la seguente "La sanzione è ridotta, semprechè la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza"), salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973 e 54-bis, D.P.R. 633/1972.

Atti ostativi al ravvedimento

- avvisi di accertamento
- atti di liquidazione
- avvisi bonari emessi a seguito di liquidazione automatica/controllo formale delle dichiarazioni, di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter*, D.P.R. 600/1973 e dell'articolo 54-*bis*, D.P.R. 633/1972.

L'entrata in vigore

In primo luogo si fa presente che le nuove regole del ravvedimento operoso hanno trovato applicazione a decorrere dal 1° gennaio 2015. Tale "conferma", di primo impulso tuttavia non permette di stabilire se le stesse regole possono essere applicate anche a violazioni antecedente a tale data. A tal proposito, al fine di non creare inutile confusione è necessario stabilire se il nuovo ravvedimento è applicabile rispettivamente a violazioni già oggetto di contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria.

A tal proposito, l'Agenzia delle entrate già in passato ha ritenuto applicabili retroattivamente le modifiche al ravvedimento. Con la [circolare n. 10/E/2009](#), infatti, l'Agenzia, a commento delle modifiche in materia di ravvedimento apportate dall'articolo 16, comma 5, D.L. 185/2008, che ridusse le sanzioni dovute in caso di ravvedimento, rendendo, dunque, analogamente alla Legge di Stabilità, più conveniente il ricorso a tale istituto, ha affermato l'applicabilità delle nuove norme (quelle introdotte con il D.L. 185/2008) a "tutte le fattispecie di regolarizzazione perfezionate a decorrere da tale data, anche se aventi a oggetto violazioni commesse in tempo anteriore".

Per analogia, quindi, anche le modifiche introdotte dalla L. 190/2014 possono essere applicate retroattivamente. A confermare tale orientamento sono giunti i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate, nel corso dei primi incontri con la stampa specializzata. Secondo l'Amministrazione, infatti, le nuove regole sul ravvedimento operoso, nel rispetto del principio di legalità di cui all'articolo 3, D.Lgs. 472/1997, trovano applicazione anche con riguardo alle violazioni che alla data del 1° gennaio 2015 siano già state constatate dall'ufficio ma non siano ancora state interessate da atti accertativi, liquidatori o da cartelle di pagamento.

Pertanto, in virtù del principio del *favor rei*, è possibile ravvedere le violazioni constatate prima del 1°

gennaio 2015, sempre che non si siano stati notificati atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter*, D.P.R. 600/1973 e 54-*bis*, D.P.R. 633/1972, relative alle violazioni oggetto di regolarizzazione.

Il ravvedimento e gli avvisi bonari

Il comma 1, articolo 13 stabilisce che il ravvedimento può essere applicato, "sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza".

Il nuovo comma 1-*ter* dello stesso articolo 13 - come modificato dalla Legge di Stabilità - prevede che "ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo" (salvo la formale notifica di un atto di liquidazione o accertamento e il ricevimento delle comunicazioni di irregolarità in materia di imposte sui redditi e di Iva).

Il coordinamento normativo delle sopra riportate norme permette di stabilire, richiamando anche quanto affermato dall'Agenzia delle entrate con la [circolare n. 18/E/2011](#), che il contribuente che riceve un avviso bonario o una comunicazione di irregolarità:

- non può ravvedere quanto contestato nell'avviso bonario o nella comunicazione di irregolarità circa l'omesso versamento;
- può, invece, ravvedere altre violazioni che non gli sono state contestate con tali procedure.

In altri termini, la preclusione al ravvedimento, in presenza di comunicazione degli esiti del controllo automatizzato e del controllo formale, opera solo con riferimento alle irregolarità riscontrabili nell'ambito di questi controlli.

Attività amministrazione	Ante Legge di Stabilità 2015	Post Legge di Stabilità 2015
Accessi, ispezioni, verifiche e altre attività amministrative	Ravvedimento non possibile	Ravvedimento possibile
Constatazione violazione	Ravvedimento non possibile	Ravvedimento possibile

Notifica atti di liquidazione	Ravvedimento non possibile
Notifica atto di accertamento	
Notifica esito di liquidazione articolo 36- <i>bis</i> , 36- <i>ter</i> , D.P.R. 600/1973 o 54- <i>bis</i> , D.P.R. 633/1972 con somme dovute	

Il ravvedimento e il pvc

Come sopra accennato, una delle novità che emergono dalla nuova formulazione dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997 consiste nella possibilità di regolarizzare anche i processi verbali di constatazione (pvc). In particolare, nel caso in cui il contribuente decida di accettare il contenuto del pvc, la sanzione è stabilita nella misura di 1/5 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione con pvc (articolo 24, L. 4/1929) salvo che la violazione non riguardi le violazioni di cui agli articoli 6, comma 3, e 11, comma 5, D.Lgs. 471/1997 e cioè quelle relative alla mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto o omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale (nuova lettera *b-quater*, articolo 13, D.Lgs. 472/1997).

La vera novità, seppur non esplicitata in modo diretto nella nuova formulazione dell'articolo 13, D.Lgs.

472/1997, risiede nella possibilità concessa al contribuente di ravvedere anche una sola parte dei rilievi indicati nel pvc. Tale "nuova" opportunità, che crea un evidente stacco rispetto al passato, è stata confermata ancora una volta dalla stessa Agenzia delle entrate, la quale ha stabilito che, anche alla luce delle nuove regole, non muta la natura e le finalità dell'istituto del ravvedimento operoso - che rimane un atto di regolarizzazione spontanea da parte del contribuente - nel senso che non lo trasforma in un atto di acquiescenza ai rilievi contenuti nel pvc.

In definitiva, il contribuente può sanare le medesime violazioni ravvedibili in base alla precedente formulazione della norma anche laddove (e qui interviene l'elemento di novità) gli sia stato consegnato un pvc (chiaramente in mancanza di notifiche degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter*, D.P.R. 600/1973 e 54-*bis*, D.P.R. 633/1972), ravvedendo il pvc solo in parte, comunicando agli uffici i distinti rilievi per i quali si intende prestare acquiescenza.

 **Euroconference**
Editoria



DISCIPLINA IVA IN EDILIZIA

di Sandro Cerato

[Visualizza l'indice >](#)

ACQUISTA ORA

Compartecipazione agraria: profili civilistici e tributari

di Francesco Preziosi - esperto fiscale

Il contratto di compartecipazione agraria è un contratto agrario avente natura associativa, con il quale il concedente, che apporta la disponibilità del fondo ed effettua una o più operazioni colturali, e il partecipante, che coltiva il terreno e apporta gli altri fattori produttivi, quali sementi, concimi, e simili, si uniscono al fine di svolgere una coltivazione esclusivamente stagionale.

Il contratto di compartecipazione agraria, la cui disciplina non è stata mai tipizzata, ha subito il medesimo processo di riconduzione all'affitto di fondo rustico – quale unico modello di contratto agrario considerato valido dal Legislatore per regolamentare la concessione del godimento di un fondo rustico a soggetti diversi dal proprietario – che ha riguardato gli altri contratti agrari di natura associativa (si pensi alla mezzadria e alla colonia).

Con tale contratto, che non configura in alcun modo una società, due soggetti impiegano i propri fattori produttivi al fine di svolgere una coltivazione stagionale.

Evoluzione normativa

Se già la L. 756/1964 (Norme in materia di contratti agrari) aveva posto dei limiti alla possibilità di ricorrere a forme contrattuali associative in agricoltura, al dichiarato fine di “consequire più equi rapporti sociali nell’esercizio dell’agricoltura, attraverso il superamento e la modificazione di forme contrattuali non adeguate o non rispondenti alle esigenze di armonico sviluppo dell’economia agricola del Paese”, con la L. 203/1982 (“Norme sui contratti agrari”) tale volontà legislativa si sostanziò nella scelta radicale di vietare la stipula di nuovi contratti agrari di natura associativa e di ricondurre automaticamente alla disciplina vincolistica del contratto di affitto tutti i contratti aventi ad oggetto la concessione di fondi rustici o tra le cui prestazioni vi sia il conferimento di fondi rustici (cfr. articolo 27, L. 203/1982).

L’articolo 45 della stessa L. 203/1982 dispone, più precisamente, il divieto di stipulare contratti di mezzadria, colonia parziaria, di compartecipazione agraria, esclusi quelli stagionali e quelli di soccida.

L. 203/1982

Norme sui contratti agrari

Articolo 45 – Efficacia degli accordi (comma 2)

È fatto comunque divieto di stipulare contratti di mezzadria, colonia parziaria, di compartecipazione agraria, esclusi quelli stagionali e quelli di soccida. È fatto altresì divieto di corrispondere somme per buona entrata.

Infine, il successivo articolo 56 specifica che le disposizioni contenute nella L. 203/1982 – e, quindi, in sostanza, la disciplina del contratto di affitto di fondi rustici – non si applicano ai contratti agrari di compartecipazione limitata a singole coltivazioni stagionali.

Articolo 56

Contratti per i quali è esclusa l’applicazione della presente legge

Le disposizioni della presente legge non si applicano ai contratti agrari di compartecipazione limitata a singole coltivazioni stagionali né alle concessioni per coltivazioni intercalari né alle vendite di erbe di durata inferiore ad un anno quando si tratta di terreni non destinati a pascolo permanente, ma soggetti a rotazione agraria.

Nel novero dei contratti agrari ancora ritenuti “ex lege” ammissibili, dunque, si fa riferimento specifico alle compartecipazioni stagionali, dove, tuttavia, la stagionalità riguarda il tipo di coltura da praticare sui terreni oggetto di conduzione associata e non la durata del rapporto.

Nell’unico precedente giurisprudenziale noto sull’argomento, formatosi successivamente all’entrata in

vigore della norma che vieta i contratti agrari associativi ma che fa salvo proprio il contratto di compartecipazione agraria purché stagionale, si afferma che non può qualificarsi contratto di compartecipazione stagionale un rapporto relativo a un vigneto specializzato, in quanto tale tipo di coltura necessita di particolari lavorazioni per tutto l'anno e non per un limitato periodo e, quindi, non consente l'avvicendamento di diverse colture negli altri periodi dell'anno sullo stesso terreno (Tribunale di Orvieto, 11 aprile 1985).

Da tale pronuncia si evince che il dato saliente al fine di considerare valido il contratto di compartecipazione è la stagionalità della coltura da praticare sul fondo cui si riferisce il rapporto associativo, senza che la durata di tale rapporto assuma, come già detto, rilevanza ostativa alla stipula di un tale tipo di contratto. Conseguenza evidente di tale affermazione è che la circostanza che le parti contraenti intendano vincolarsi per più anni con un contratto di compartecipazione stagionale, attraverso la previsione di un rinnovo tacito in caso di mancata disdetta da parte di una di esse entro un termine convenuto e antecedente alla prima scadenza pattuita, non assume rilievo ostativo al fine di ricorrere validamente a tale tipologia di contratto.

Tuttavia, è prassi diffusa quella di pattuire una durata ben definita del contratto, riservandosi le parti di concordare eventuali rinnovi previo ulteriori trattative, così evitando possibili contestazioni in ordine alla riconducibilità del contratto alla disciplina dell'affitto.

Occorre osservare che la compartecipazione si caratterizza per il fatto che il proprietario di un terreno (concedente) affida a un terzo soggetto (partecipante) la cura della produzione di una coltura, fornendogli il terreno e le attrezzature a ciò necessarie. Le parti sono libere di stabilire chi di esse curerà la commercializzazione del prodotto derivante dall'attività di coltivazione.

Al fine della qualificazione come compartecipazione è necessario, in ogni caso, che sia condiviso tra le parti il rischio relativo all'attività svolta in comune, ciò traducendosi, in termini pratici, in un rischio comune di mancato guadagno qualora l'attività di coltivazione non andasse, in parte o in tutto, a buon fine. È prassi diffusa, in occasione della stipula di tale tipologia di contratti, prevedere che le spese relative all'acquisto delle sementi, dei concimi, di tutti i pro-

dotti per i trattamenti fitosanitari, all'irrigazione, alla stipula di eventuali contratti assicurativi, all'impiego delle macchine per i lavori di raccolta, alla mano d'opera necessarie alla coltivazione e alla commercializzazione del prodotto, siano a carico del partecipante.

Invece, le spese inerenti l'aratura del terreno, la fresatura, la preparazione dello stesso alla semina sono pattuite a totale carico del proprietario del fondo.

Per quanto riguarda il corrispettivo dovuto per l'apporto del partecipante, le parti possono prevedere che a questi spetti una quota del prodotto ottenuto dalla coltivazione del fondo, ma nulla vieta che si stabilisca che al partecipante sia dovuta una somma in denaro, mentre l'intera produzione rimanga nella disponibilità del proprietario del fondo. Resta fermo, che il rischio del mancato raccolto è posto a carico di entrambe le parti contraenti con conseguenze, dunque, anche sull'ammontare del corrispettivo dovuto al soggetto partecipante.

Stante le predette osservazioni in ordine alle caratteristiche proprie del contratto di compartecipazione agraria stagionale, si può osservare che la ripartizione dei ricavi tra le parti contraenti non potrebbe essere pattuita con riferimento al momento del raccolto della coltura cui è destinato il terreno oggetto del contratto.

Infatti, trattandosi di un rapporto associativo di natura agraria finalizzato alla commercializzazione del prodotto derivante dalla coltivazione dei fondi, il momento del pagamento della quota dovuta al concedente va individuato con riguardo alla vendita dei prodotti e non in relazione alla raccolta degli stessi, altrimenti si lascerebbe intendere la volontà di riconoscere alla parte concedente una sorta di canone di affitto per il godimento del terreno concesso al partecipante.

Al contempo, per quanto riguarda gli obblighi da porre a carico della parte concedente, sarebbe opportuno, in un contratto di tal genere, prevedere che tale soggetto si faccia carico, come sopra evidenziato, di qualche attività colturale. In assenza di una previsione di tal genere, il rischio è che, laddove le parti contraenti pattuiscono che tutte le attività colturali facciano capo al partecipante, venga contestata la validità del contratto in sede di eventuale controllo, ad esempio, da parte

degli ispettori Inps, stante la natura residuale di tale tipologia di rapporti di natura associativa in agricoltura.

Il contratto

Anche se non è obbligatorio, è consigliabile, ai fini probatori, redigere il contratto in forma scritta.

Parimenti, non è obbligatoria la sua registrazione, ma è opportuna per dare una data certa all'inizio della compartecipazione.

La registrazione è, invece, necessaria quando si deve depositare il contratto presso un ufficio della P.A., ovvero quando la registrazione stessa è richiesta da una P.A. ai fini del riconoscimento di specifici benefici economici.

Ripartizione dei costi

Le parti possono liberamente stabilire quali spese e in che misura sono a carico di ciascuno dei partecipanti.

Tuttavia, come sopra evidenziato, il concedente, oltre all'apporto del terreno, deve effettuare le operazioni preliminari alla coltivazione, quali l'aratura e la concimazione, mentre il compartecipante deve sostenere le spese relative all'acquisto delle sementi, dei concimi, dei prodotti fitosanitari, nonché eseguire tutti i lavori colturali, personalmente o con l'ausilio di familiari e/o dipendenti che deve assumere direttamente.

Ripartizione del prodotto

Le modalità e le percentuali di ripartizione del prodotto possono essere determinate liberamente dalle parti.

Se il prodotto viene suddiviso, ciascuno provvederà alla vendita per proprio conto, tenendo presente che la quota di prodotto è acquisita a titolo originario.

Se, invece, il prodotto viene assegnato interamente a uno dei contraenti, questi provvederà in proprio alla vendita, riconoscendo all'altra parte il valore della sua quota di spettanza in denaro.

Questo sistema, analogo a quello esistente nei contratti di soccida, è molto diffuso in relazione ad alcuni prodotti, come il pomodoro.

Aspetti fiscali

Imposte dirette

Come già detto, il contratto di compartecipazione è un contratto di tipo associativo.

Di conseguenza, ai fini delle imposte dirette, si applica l'articolo 33, comma 2, Tuir, in base al quale il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo del soggetto per la quota di sua spettanza.

Pertanto, è opportuno che nel contratto di compartecipazione siano indicati sia il reddito agrario del terreno sul quale si svolge la coltivazione, sia le quote di spettanza delle parti contraenti; se queste ultime mancano, le quote si presumono uguali.

Imposta sul valore aggiunto

Per quanto concerne l'Iva, è necessario fare riferimento alle modalità di ripartizione del prodotto, tenendo presente che la quota attribuita si considera acquisita a titolo originario, per cui è possibile applicare il regime speciale di cui all'articolo 34, D.P.R. 633/1972, che prevede la detrazione forfettizzata in base alle percentuali di compensazione, salvo opzione per l'applicazione dell'imposta nel modo normale:

1 Ripartizione del prodotto

Se le parti convengono di ripartire il prodotto in base alle rispettive quote di spettanza, ciascuno provvederà in proprio a commercializzarlo, emettendo regolare fattura di vendita.

2 Assegnazione del prodotto ad un solo contraente

Se, invece, il prodotto viene rilevato integralmente da una delle parti, il prodotto sarà venduto dall'assegnatario, che poi provvederà a liquidare all'altra parte la quota di spettanza in danaro.

In tal caso, l'operazione in danaro è esclusa dal campo di applicazione dell'imposta.



CONTRATTO DI COMPARTICIPAZIONE AGRARIA

Con la presente scrittura privata, redatta in triplice copia, il Sig. (concedente), residente in, codice fiscale, partita Iva, e il Sig. (compartecipante), residente in, codice fiscale, partita Iva, convengono e stipulano il seguente contratto di compartecipazione stagionale.

Articolo 1

Il concedente concede al compartecipante, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 56, L. 203/1982, la superficie di complessivi Ha , distinti nel catasto terreni del Comune di al foglio , particella , perché ne assuma la conduzione limitatamente ed esclusivamente per la coltivazione e la produzione di (indicare i prodotti).

Articolo 2

Il compartecipante accetta di condurre i terreni indicati nell'articolo 1 e di destinarli esclusivamente alla coltivazione e alla produzione di (indicare i prodotti).

Articolo 3

Le spese relative all'acquisto di sementi, concimi, prodotti fitosanitari, nonché quelle sostenute per irrigazione, stipula di eventuali contratti assicurativi, impiego di macchine agricole, assunzione di mano d'opera, sono a totale carico del compartecipante, a eccezione di quelle inerenti l'aratura, la concimazione e la preparazione di terreno alla semina, che sono a totale carico del concedente.

Articolo 4

Sono a carico di ognuna delle parti i rischi inerenti l'attività da ciascuno prestata. Qualora il Compartecipante ritenesse di avvalersi, per la conduzione dei terreni oggetto del presente contratto, della prestazione lavorativa di soggetti terzi, se ne assumerà la responsabilità e i relativi costi.

Articolo 5

Le parti stabiliscono di ripartire il prodotto ottenuto nella misura del . . . % a favore del concedente, e nella misura del . . . % a favore del compartecipante. In luogo della ripartizione, le parti possono decidere che la vendita di tutto il prodotto sia effettuata dal concedente (ovvero dal compartecipante), il quale, a vendita effettuata, provvederà a liquidare in denaro la quota di prodotto spettante all'altra parte, previa consegna del relativo rendiconto.

Articolo 6

Il presente contratto avrà inizio alla data del e terminerà entro e non oltre il , senza possibilità di proroghe, in quanto, ai sensi dell'articolo 56, L. 203/1982, lo stesso non è riconducibile all'affitto. Eventuali successivi contratti di compartecipazione stagionale per i terreni indicati nel presente contratto devono essere stipulati indipendentemente da quello pregresso, senza che siano intesi come prosecuzione o proroga dello stesso.

Articolo 7

Le spese di registrazione del presente contratto sono a carico dei contraenti in parti uguali.

Articolo 8

Per qualsiasi controversia in merito alla interpretazione e/o alla esecuzione del presente contratto è competente il foro di

Letto, confermato e sottoscritto

..... li

Il concedente

Il compartecipante

La superficie catastale in visura

di Luigi Cenicola - esperto fiscale

Dal 9 novembre 2015 sono disponibili, per le unità immobiliari a destinazione ordinaria appartenenti ai gruppi A, B e C, le informazioni riguardanti la superficie catastale. Consultando le visure catastali è possibile accertare, oltre ai dati identificativi dell'immobile (Comune, sezione urbana, foglio, particella, subalterno) e a quelli catastali (zona censuaria, categoria catastale, classe, consistenza dei vani, rendita), anche la relativa superficie catastale: sia quella lorda o commerciale (superficie totale) sia quella netta e dei muri, escluse le aree scoperte di pertinenza.

Quest'ultima è quella da prendere "eventualmente" in considerazione per verificare il calcolo effettuato dal Comune ai fini della tassa rifiuti (Tari), fino a oggi determinata sulla base della superficie autocertificata dal proprietario. Restano esclusi gli immobili che presentano delle incongruenze e quelli privi di planimetria. L'aggiornamento riguarda anche i fabbricati rurali.

Nuova visura catastale

Dopo un periodo di sperimentazione che ha riguardato gli uffici Provinciali-Territorio di Brindisi, Foggia e Ravenna, con un comunicato del 9 novembre 2015 l'Agenzia delle entrate ha reso noto che dalla stessa data sono disponibili, per 57 milioni di unità immobiliari a destinazione ordinaria dei gruppi A, B e C (su un patrimonio immobiliare complessivo di 61 milioni), le informazioni riguardanti la superficie catastale, desumibili dalla visura catastale.

La superficie catastale, ai sensi del D.P.R. 138/1998, è composta da:

- a) vani principale e accessori diretti (camere, bagni, ingressi, disimpegni etc.);
- superfici dei vani principali e vani accessori diretti quali: bagno, ripostigli, ingresso etc.. In tale superficie vengono considerati anche i muri interni e perimetrali per uno spessore massimo fino a 50 cm. La superficie viene conteggiata per quella effettiva al 100%;
- b) vani e accessori indiretti (cantine, soffitte e simili) vanno distinti in comunicanti con i vani principali (lettera A) e non comunicanti. Nel caso siano comunicanti vengono computati nella misura del 50% della superficie reale. Se invece non sono comunicanti si computano per il 25%;
- c) vani accessori indiretti (balconi, terrazzi e simili) anche in questo caso è necessario distinguere se trattasi di balconi/terrazzi comunicanti o meno con i locali principali di cui alla lettera "A".

Nel caso che siano comunicanti vengono computati nella misura del 30% sino ad una superficie di 25 mq. Oltre la quota eccedente i 25 mq si computa il 10%.

Nel caso che non siano comunicanti vengono com-

putati nella misura del 15% sino ad una superficie di 25 mq.

Oltre la quota eccedente i 25 mq si computa il 5%.

- d) superfici scoperte (cortile di pertinenza) anche il cortile contribuisce alla formazione della superficie catastale. Più precisamente nel seguente modo:
 - fino alla stessa superficie dei vani principali e accessori diretti di cui alla lettera "A" viene computato nella misura del 10%;
 - oltre la superficie precedente si computa per il 2%.

Consultando, quindi, le visure catastali è possibile accertare, oltre ai dati identificativi dell'immobile (Comune, sezione urbana, foglio, particella, subalterno) e a quelli catastali (zona censuaria, categoria catastale, classe, consistenza dei vani, rendita), anche la relativa superficie catastale: sia quella lorda o commerciale (superficie totale), sia quella netta e dei muri, escluse le aree scoperte di pertinenza.

Non si tratta di una novità quanto piuttosto l'attuazione dell'articolo 3, D.P.R. 138/1998 il quale prevede che l'unità di consistenza delle unità immobiliari a destinazione ordinaria è il "metro quadrato" di superficie catastale.

Per gli immobili del gruppo C (ad esempio, box, cantine, stalle, tettoie, etc.), la consistenza catastale è già espressa in metri quadrati, per cui si deve ritenere che la "novità" riguardi essenzialmente le unità a uso abitativo, quelle cioè del gruppo A, atteso, fra l'altro, che per quelle del gruppo B (uffici pubblici, ospedali, scuole etc.) la consistenza è calcolata in metri cubi.

Come anticipato, l'attività di aggiornamento delle informazioni catastali, operata dall'Amministrazione finanziaria, non ha riguardato l'intero patrimonio

edilizio urbano ma solo le unità immobiliari che risultano censite in catasto e, quindi, dotate di planimetria e relativa rendita.

Per quelle che presentano incongruenze, occorrerà attendere l'esito delle verifiche nell'ambito delle attività di allineamento delle banche dati, mentre per quelle del tutto prive di planimetria e, quindi, mancanti anche del dato relativo alla superficie, i titolari potranno presentare una dichiarazione di aggiornamento catastale mediante la procedura Docfa.

In particolare, trattasi dei fabbricati risalenti alla prima fase di costituzione del catasto edilizio urbano, per i quali le norme catastali dell'epoca non richiedevano il deposito della planimetria e che sono prevalentemente ubicati nei centri storici dei Comuni e inquadrati in categorie (A/3, A/4, A/5) non più rispondenti alla tipologia tipica del contesto urbano "di pregio".

Nel caso di vendita dell'immobile, l'aggiornamento catastale è comunque obbligatorio in quanto il proprietario deve attestare, davanti al notaio, *"la conformità allo stato di fatto dei dati catastali e delle planimetrie"*, così come previsto dall'articolo 19, comma 14, D.L. 78/2010. In tal modo sarà possibile adeguare la categoria catastale del fabbricato attribuendogli una rendita commisurata al suo valore commerciale. La L. 122/2010, di conversione del D.L. 78/2010, ha apportato modificazioni al comma 14, articolo 19, con riferimento agli adempimenti da porre in essere in sede di stipula di atti pubblici e di scritture private autenticate tra vivi, aventi ad oggetto il trasferimento, la costituzione o lo scioglimento di comunione di diritti reali su fabbricati. Le novità si innestano nell'intervento normativo che ha introdotto il comma 1-bis, articolo 29, L. 52/1985, sul cui ambito applicativo valgono le indicazioni di carattere generale già fornite con la [circolare n. 2/E/2010](#). Per effetto della novella, la nuova formulazione del comma 1-bis, articolo 29, L. 52/1985, e la seguente: *"1-bis. Gli atti pubblici e le scritture private autenticate tra vivi aventi ad oggetto il trasferimento, la costituzione o lo scioglimento di comunione di diritti reali su fabbricati già esistenti, ad esclusione dei diritti reali di garanzia, devono contenere, per le unità immobiliari urbane, a pena di nullità, oltre all'identificazione catastale, il riferimento alle planimetrie depositate in catasto e la dichiarazione, resa in atti dagli intestatari, della conformità allo stato di fatto dei dati catastali e delle planimetrie sulla base delle disposizioni vigenti in materia catastale. La predetta dichiarazione può essere sostituita da un'attestazione di conformità rilasciata da un tecnico abilitato alla presen-*

tazione degli atti di aggiornamento catastale. Prima della stipula dei predetti atti il notaio individua gli intestatari catastali e verifica la loro conformità con le risultanze dei registri immobiliari."

Tari - Superficie catastale o calpestabile

La superficie catastale riportata in visura consente di accertare, come già accennato, sia la superficie complessiva dell'immobile, sia quella netta e dei muri. Quest'ultima è quella da prendere "eventualmente" in considerazione per verificare il calcolo effettuato dal Comune ai fini della tassa rifiuti (Tari), fino a oggi determinata sulla base della superficie autocertificata dal proprietario.

Vigente la Tarsu, l'articolo 70, comma 3, D.Lgs. 507/1993 prevedeva, infatti, che la superficie di riferimento delle unità immobiliari a destinazione ordinaria, iscritte o iscrivibili al Catasto edilizio urbano, non poteva essere inferiore all'80% di quella catastale determinata secondo quanto previsto dal D.P.R. 138/1998.

Pertanto, se dalle informazioni in possesso del Comune, acquisite grazie ai flussi di interscambio dei dati con l'Agenzia delle entrate, la superficie dichiarata risultava inferiore alla citata percentuale, l'ente locale provvedeva d'ufficio all'adeguamento, dando comunicazione al titolare dell'immobile.

Una procedura spesso contestata dai contribuenti e oggetto di contenzioso con i Comuni.

La Tarsu è stata sostituita dalla Tares e poi dalla Tari. Sebbene la normativa sia stata rivista e il tributo abbia assunto, nel corso degli anni, altre denominazioni, il criterio della superficie minima tassabile non ha subito modifiche per cui le dichiarazioni presentate su base catastale, ai fini della Tarsu, continuano a essere utilizzate per il calcolo della tassa rifiuti.

Sta di fatto che l'articolo 1, comma 645, L. 147/2013, istitutivo della Tari, nell'ambito dell'Imposta unica comunale (Iuc), prevede che fino a quando non saranno allineati i dati del catasto con quelli dei Comuni riguardanti la toponomastica e la numerazione civica interne ed esterne delle unità immobiliari a destinazione ordinaria (categorie catastali A, B e C), iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano, al fine di addivenire alla determinazione della superficie assoggettabile al tributo, la superficie tassabile è quella "calpestabile" dei locali e delle aree suscettibili di produrre rifiuti.

La superficie calpestabile, a differenza di quella catastale, è calcolata al netto delle murature e comprende i soli vani dell'unità immobiliare.

Poiché le “nuove” visure consentono di accertare la base imponibile utilizzata dai Comuni ai fini della Tari, si pone il problema se la superficie catastale “netta”, alla quale si deve fare riferimento, sia “coincidente” con quella calpestable, prevista dalla L. 147/2013, che riguarda i soli locali produttivi di rifiuti.

La disponibilità del dato inerente la superficie catastale, finora visibile solo nelle applicazioni degli uffici, consente comunque al contribuente di segnalare all’Agenzia delle entrate eventuali incoerenze tra la rappresentazione planimetrica e la superficie calcolata ai fini del tributo.

Giurisprudenza

Di recente, la CTR del Molise, sezione di Campobasso, con sentenza n. 73/3/2015 del 18 marzo 2015, ha dichiarato illegittimo un avviso di accertamento, notificato dal Comune al titolare di una casa di abitazione, con il quale era rettificata la dichiarazione Tarsu a seguito di una incongruenza rilevata fra la superficie denunciata dal contribuente e quella risultante dai dati catastali.

Per inciso, la citata sentenza assume particolare rilievo in quanto estende a un tributo locale (Tarsu) la possibilità di avvalersi del “contraddittorio”.

Il motivo del contendere riguardava l’inidoneità di alcune aree accertate a produrre rifiuti. Premesso che in entrambi i gradi di giudizio il contribuente vedeva accolte le sue richieste di rigetto dell’accertamento, la CTR, rilevava che per fugare ogni ombra di dubbio sulle discordanze rilevate tra le risultanze catastali e quelle dichiarate dai proprietari – anche perseguendo lo spirito collaborativo imposto dall’articolo 10, L. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) – i verificatori del Comune avrebbero dovuto, secondo i criteri dettati dal comma 2, articolo 73, D.Lgs. 507/1993, accedere ai locali dei ricorrenti e accertare, in contraddittorio, non solo l’entità delle superfici disponibili, bensì anche la destinazione d’uso dei vari ambienti, atteso che parte di essi, per la specifica finalità voluta dalla norma, non concorrono alla formazione dell’imponibile per essere scervi dalla produzione di rifiuti.

In particolare “Pur condividendone la portata dell’articolo 70, comma 3, D.Lgs. 507/1993 che impone ai contribuenti la denuncia dei locali, la mancata verifica sui luoghi da parte del personale comunale non consente di appurare se nei 286 mq di superficie globale, accertata attraverso dati forniti dall’Agenzia del territorio, rientrano o meno – oltre i 160 mq dichiarati dai titolari – anche quelle non imponibili secondo i criteri statuiti dal Legislatore”.

Per i giudici tributari, l’accertamento condotto “a tavolino”, oltre a non garantire la bontà dei risultati ottenuti, comporta rilevanti conseguenze negative per il contribuente, fra le quali la sottrazione dei canonici 60 giorni per la presentazione delle proprie memorie difensive (che l’ufficio è tenuto a valutare ai sensi dell’articolo 12, comma 4, L. 212/2000) dalla consegna del processo verbale di constatazione, disattendendo il diritto al contraddittorio.

Rendita catastale e revisione del catasto

L’integrazione dei dati presenti nella visura catastale, segnatamente quello della superficie catastale, rappresenta un timido passo in avanti verso la riforma del catasto prevista dalla Legge “delega” 23/2014, con la finalità di attribuire a ciascuna unità immobiliare il relativo valore patrimoniale e la rendita: rendita che al momento non è stata oggetto di revisione. Pertanto, per gli immobili già censiti in catasto, in possesso della planimetria catastale, il calcolo degli altri tributi (Imu, Tasi e imposte sui trasferimenti) è effettuato con le rendite attuali, computate sui vani anziché sui metri quadri.

Più volte annunciata e mai attuata, la revisione dei valori immobiliari si prefigge lo scopo di correggere le sperequazioni determinate dall’attuale sistema di attribuzione delle rendite, le quali risultano essere spesso disomogenee fra loro relativamente a immobili della stessa categoria catastale, ubicati in aree diverse del territorio comunale.

Il caso più frequente è quello, già evidenziato, dei fabbricati presenti nei centri storici delle città i cui valori catastali risultano essere nettamente inferiori rispetto a quelli propri di analoghe unità immobiliari situate in periferia e di minor pregio.

L’articolo 1, commi da 335 a 339, L. 311/2004 già consente ai Comuni di poter richiedere all’Agenzia delle entrate, previa delibera del consiglio comunale, la revisione parziale del classamento delle unità immobiliari urbane di proprietà privata, ubicate nelle microzone comunali caratterizzate da un anomalo scostamento fra il valore medio di mercato e il valore medio catastale degli immobili.

Poiché la revisione degli estimi dei fabbricati si basa essenzialmente sulla sostituzione dell’unità di consistenza (dal “vano” al “metro quadrato”) con la sua attuazione sarà possibile attribuire, a ciascuna unità immobiliare urbana, la rendita effettiva, parametrata al reale valore di mercato di ciascun immobile.

Le indicazioni della delega sono, appunto, quelle di definire gli ambiti territoriali del mercato e di quan-

tificare il valore degli immobili sulla base della nuova unità di consistenza, tenendo anche conto delle condizioni socio economiche e dell'ampiezza e composizione del nucleo familiare.

Rivedere il classamento degli immobili significa prevedere nuove categorie, classi, e rendite catastali.

Si tratta di un lavoro lungo e complesso, che richiede un impegno considerevole, da parte degli uffici provinciali – territorio, dei professionisti e anche dei Comuni.

Già l'articolo 9, comma 11, D.L. 557/1993 aveva previsto che le rendite delle unità immobiliari urbane dovevano essere determinate con riferimento al "metro quadrato" di superficie catastale, a testimonianza della necessità avvertita dall'allora Amministrazione del catasto di riformare un sistema (risalente al periodo 1937/39) non più ritenuto adeguato ai tempi correnti.

Necessità ribadita dall'articolo 3, D.P.R. 138/1998 e confermata dalla Legge delega 23/2014.

Abitazioni rurali

Anche le abitazioni a uso agricolo rientrano nel novero dei fabbricati a destinazione ordinaria, per i quali è possibile conoscere la superficie catastale, riportata in visura. Questo, in quanto sono (ormai) censiti al catasto edilizio urbano con attribuzione di rendita.

Tuttavia, per tali immobili sussiste, ai fini del riconoscimento della stessa ruralità, il rispetto del requisito previsto dall'articolo 9, comma 3, lettera e), D.L. 557/1993 in base al quale la superficie catastale non può eccedere il limite di 240 mq (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale posto macchine). Superando tale vincolo sorge l'obbligo dell'accatastamento in una delle categorie (A/1, A/8 o A/9) tipiche delle "case di lusso".

Va comunque detto che la "ruralità" è annotata negli atti del catasto (quindi, nelle visure) per cui la verifica della superficie può tornare utile in tutti quei casi in cui l'ufficio provinciale-territorio dell'Agenzia delle entrate abbia contestato, con provvedimento moti-

vato del Direttore, il riconoscimento della ruralità a seguito della domanda presentata ai sensi del D.M. 26 luglio 2012.

Analogamente, per gli immobili "datati", come le abitazioni facenti parte di complessi edilizi (casali, cascine, stazzi, masserie, case coloniche etc.) risalenti ai primi anni del "Novecento", i titolari, qualora non abbiano provveduto a presentare, entro il 30 novembre 2012, la richiesta di riconoscimento della ruralità, possono presentare una dichiarazione Docfa con annessa planimetria.

Più che una facoltà, è un obbligo in quanto il mancato adempimento comporta, oltre alla diniego della ruralità, l'iscrizione d'ufficio al catasto edilizio urbano dell'immobile o degli immobili.

Ai fini della Tari il settore agricolo non gode di particolari privilegi in quanto vale il principio di carattere generale che "chi inquina paga"¹.

Per le abitazioni rurali la normativa di riferimento consente ai Comuni di riconoscere eventualmente, con apposito regolamento, una riduzione tariffaria (non superiore al 30%) non legata alla superficie.

La superficie catastale "netta" o "calpestabile" dichiarata ai fini del tributo rimane, quindi, il dato sul quale è calcolata la base imponibile alla quale ci si può appellare se dal riscontro fra la superficie così calcolata e la planimetria risultano palesi incongruenze.

Per le eventuali contestazioni, non va trascurata la citata sentenza n. 73/3/2015 della CTR del Molise la quale costituisce un punto favore del contribuente in tutti i casi in cui l'accertamento della base imponibile della Tari (e, quindi, della superficie calpestabile) sia stato condotto a tavolino disattendendo il diritto al contraddittorio.

¹ Articolo 62. D.Lgs. 507/1993 (Tarsu), confermato dall'articolo 14, D.L. 201/2011, ai fini della Tares (Tassa rifiuti e servizi), e ribadito dall'articolo 1, comma 641, L. 147/2013, istitutiva della Tari (Tariffa rifiuti).

Il nuovo regime forfettario alle prese con i regimi fiscali speciali del settore agricoli

di Massimo Bagnoli - dottore commercialista e revisore legale
e Enrico Rapagnetta - commercialista

La L. 190/2014 ha introdotto, per le persone fisiche esercenti attività d'impresa o di lavoro autonomo, che rispettano determinati requisiti, la disciplina del regime forfettario. La L. 208/2015 ha apportato delle modifiche al suddetto regime, rivisitando in primis i requisiti di accesso e di permanenza nel regime stesso.

Il nuovo regime forfettario si può definire duplice in quanto, poste alcune condizioni di accesso comuni, prevede inoltre due differenti aliquote impositive: una generale del 15% e una, maggiormente agevolativa, del 5% applicabile per 5 anni dai soggetti che iniziano una nuova attività.

A far data dal 1° gennaio 2016 gli unici regimi adottabili dalle persone fisiche che iniziano una nuova attività d'impresa o di lavoro autonomo sono rappresentati dal regime di determinazione forfettario e da quello di determinazione analitica del reddito (contabilità ordinaria/semplificata).

Dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2016 il regime forfettario, di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014, rappresenta il "nuovo" regime naturale, nel senso che i soggetti che intraprendono un'attività d'impresa, arte o professione vi entrano "automaticamente", a meno che il contribuente manifesti una condizione preclusiva per il regime forfettario o scelga per convenienza il regime analitico di determinazione del proprio reddito.

Nel caso in cui il contribuente opti volontariamente per il regime analitico, quest'ultimo diviene obbligatorio per il primo triennio, mentre per le annualità successive la "possibilità" di scelta è rinnovabile di anno in anno.

Requisiti accesso regime forfettario

A decorrere dal 1° gennaio 2016 possono accedere al regime forfettario le persone fisiche esercenti attività d'impresa/lavoro autonomo che nell'anno precedente presentano i seguenti requisiti:

- hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori ai limiti indicati in apposita tabella, diversi a seconda del codice Ateco che contraddistingue l'attività esercitata (limite compreso tra 30.000 e 50.000 euro in luogo del precedente compreso tra 15.000 e 40.000 euro). Ai fini dell'individuazione del limite dei ricavi e dei compensi per l'accesso al regime non rilevano i ricavi e i compensi derivanti dall'adeguamento agli studi di settore e ai parametri e nel caso di esercizio contemporaneo di attività contraddistinte da differenti codici Ateco, si assume il limite più elevato dei ricavi e dei compensi relativi alle diverse attività esercitate;
- hanno sostenuto spese per l'impiego di lavoratori non superiori a 5.000 euro lordi annui a titolo di lavoro dipendente, co.co.pro., lavoro accessorio, associazione in partecipazione, lavoro prestato dai familiari dell'imprenditore ex articolo 60, Tuir;

- costo complessivo dei beni strumentali al 31 dicembre, al lordo dell'ammortamento, non superiore a 20.000 euro. Ai fini del computo del valore dei beni strumentali non si considerano quelli di costo pari o inferiore a 516,46 euro mentre si considerano al 50% quelli a uso promiscuo (autovettura, telefono cellulare, altri beni utilizzati promiscuamente). Per i beni in locazione/comodato si considera il valore normale. Per i beni in *leasing* rileva il costo sostenuto dalla società concedente. I beni immobili non hanno comunque rilevanza, qualsiasi sia il titolo di possesso.

La verifica dei requisiti di accesso va effettuata avendo riguardo all'anno precedente a quello di riferimento. Per il 2016, le condizioni di accesso vanno verificate con riguardo al 2015 e andranno successivamente provate anno per anno.

In caso di inizio dell'attività si ritiene possibile utilizzare il regime forfettario a prescindere dai ricavi/compensi percepiti nell'anno di inizio. Difatti, le persone fisiche che decidono di intraprendere l'esercizio di imprese, arti o professioni possono avvalersi del regime forfettario comunicando, nella dichiarazione di inizio di attività di cui all'articolo 35, D.P.R.

633/1972, e successive modificazioni, di presumere la sussistenza dei requisiti.

È utile precisare che per aderire al regime è irrilevante l'età del contribuente e non è previsto alcun limite di durata.

Cause ostative all'adozione del regime forfettario

Il regime forfettario non può essere adottato dai soggetti:

- che si avvalgono di regimi speciali ai fini Iva o di regimi forfettari ai fini della determinazione del reddito (cessione di generi di monopolio, vendita di beni usati, agriturismo, etc...);
- non residenti; il regime è comunque applicabile dai soggetti residenti in uno Stato UE/aderente allo SEE qualora producano in Italia almeno il 75% del reddito;
- che, in via esclusiva o prevalente, effettuano cessioni di fabbricati/porzioni di fabbricato, di terreni edificabili ex articolo 10, comma 1, n. 8, D.P.R. 633/1972 ovvero di mezzi di trasporto nuovi nei confronti di soggetti UE;
- che, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, partecipano a società di persone o associazioni di cui all'articolo 5, Tuir ovvero a Srl in regime di trasparenza di cui all'articolo 116, Tuir;
- che abbiano conseguito, nell'anno antecedente a quello in cui intendono avvalersi del regime agevolato, redditi di lavoro dipendente, comprese le pensioni, o assimilato, eccedenti la soglia di 30.000 euro. Il rispetto di tale limite non rileva se il rapporto di lavoro dipendente o assimilato risulti cessato. Un soggetto che ha cessato il rapporto di lavoro dipendente nel 2015, se nel 2016 intende adottare il regime forfettario non deve verificare la condizione in esame. Diversamente, se il rapporto di lavoro è cessato nel 2016, sembrerebbe che, dal tenore letterale della disposizione, la condizione debba essere verificata. Sul punto è auspicabile un chiarimento dell'Agenzia delle entrate.

Va evidenziato che è stata eliminata la precedente previsione in base alla quale il reddito d'impresa/lavoro autonomo doveva risultare prevalente rispetto a quello di lavoro dipendente/assimilato.

Tutte le cause di esclusione, tranne quella riferita al lavoro dipendente, vanno verificate nell'anno di applicazione del regime e non in quello precedente. Quindi, ad esempio: se un soggetto applicava nel corso del 2015 un regime speciale Iva o era socio di una Srl trasparente potrà comunque avvalersi del nuovo regime

forfettario dal 2016 purché, dal 1° gennaio 2016, non applichi più il regime speciale Iva o abbia ceduto, entro il 31 dicembre 2015, la partecipazione.

Esercizio di attività agricole

Le imprese agricole, costituite da persone fisiche, la cui attività rientra nei limiti di agrarietà posti dall'articolo 32, Tuir, non si avvalgono (non possono) del regime forfettario previsto per le persone fisiche che producono reddito d'impresa e di lavoro autonomo entro i parametri e nel rispetto dei criteri previsti dalla norma: è la natura del reddito che lo impedisce.

Per la stessa ragione l'esercizio di attività agricole rientranti nei limiti del reddito agrario, indipendentemente dal regime Iva adottato (speciale – di esonero – di determinazione ordinaria – etc.) non impedisce al contribuente di avvalersi del regime forfettario per le altre attività d'impresa o di lavoro autonomo; si realizza una condizione di estraneità da parte dell'una (la prima, quella agricola) nei confronti delle altre. Lo confermano le stesse indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate attraverso apposite circolari, nello specifico la [n. 7/E/2008](#) e la [n. 13/E/2008](#), da cui emerge con chiarezza che è la natura del reddito prodotto (in questo caso fondiario) a determinare l'impatto o meno con il regime forfettario.

Estranee al regime fiscale forfettario ai fini Irpef non sono comunque tutte le attività agricole, ma solo quelle che rientrano, appunto, nei limiti previsti dall'articolo 32, D.P.R. 917/1986, mentre le altre attività agricole, connesse o eccedenti rispetto al reddito agrario, in quanto produttive di reddito d'impresa sono, di loro, interessate da questo regime di determinazione forfettaria del reddito e, nel caso l'imprenditore eserciti anche altre attività d'impresa o di lavoro autonomo, ne influenzano la sua generale adozione.

L'alternatività del regime di determinazione forfettaria del reddito *de quo* con gli altri regimi speciali e forfettari ai fini Irpef e Iva, fa sì che l'imprenditore agricolo che volesse adottare il regime forfettario in commento per le attività agricole connesse produttive di reddito d'impresa (agriturismo, attività connesse di produzione di beni e fornitura di servizi, etc.) deve rinunciare ai regimi forfettari previsti per queste specifiche attività, sia ai fini Iva, sia ai fini Irpef.

Analoga procedura deve essere seguita se a queste attività agricole connesse a reddito d'impresa con determinazione forfettaria si aggiungono altre attività d'impresa (reddito) o di lavoro autonomo; la rinuncia al regime forfettario per le prime fa sì che tutte le attività, se complessivamente permangono

entro lo steccato delle condizioni poste dalla vigente disciplina, rientrano nel coacervo delle attività a determinazione forfettaria del reddito.

Se, invece, il contribuente sceglie di non applicare il regime forfettario, ma per le attività agricole connesse e/o eccedenti continua a determinare il reddito secondo le regole dettate dall'articolo 56, comma 5, e 56-bis, Tuir, tale scelta esclude dal regime forfettario anche le ulteriori attività di impresa, arte o professione esercitate.

Soggetti con inizio attività 2016

Nel caso di inizio attività, dovrà essere comunicata la scelta per il nuovo regime mediante l'utilizzo del modello di cui all'articolo 35, D.P.R. 633/1972, per le persone fisiche, modello AA9/12.

Tale modello deve essere presentato entro 30 giorni dalla data di inizio attività, indicando nella sezione "regimi fiscali agevolati" del quadro B il codice 2 per manifestare l'adesione al "regime forfettario dei contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni" se si ritiene di essere in possesso dei requisiti che comportano l'applicazione del regime agevolato previsto dall'articolo 1, comma 54, L. 190/2014.

Nel caso invece il contribuente, pur nel rispetto dei requisiti posti dalla norma, valuti la non convenienza nell'adozione del nuovo regime forfettario, ai fini dell'applicazione dell'Iva e delle imposte sul reddito si avvarrà dei regimi di determinazione ordinaria dell'imposta e del reddito imponibile.

Determinante ai fini della validità dell'opzione sarà il comportamento concludente del contribuente, il quale dovrà impostare un sistema contabile (ordinario o semplificato), emettere fatture con applicazione dell'Iva, effettuare le liquidazioni periodiche, etc.. L'opzione, che sarà vincolante per almeno un triennio, dovrà essere comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata (ad esempio nel caso di opzione a partire dal periodo d'imposta 2016, la scelta deve essere comunicata con il modello Iva 2016). Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime ordinario, l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

Soggetti con inizio attività antecedente al 2016

La L. 190/2014, introducendo il regime forfettario dal 1° gennaio 2015, ha abrogato dalla stessa data tutti i regimi agevolati esistenti. Nello specifico si

tratta dei:

- regimi forfettari per le nuove iniziative produttive (articolo 13, L. 388/2000);
- regimi fiscali di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità, i nuovi minimi (D.L. 98/2011);
- regimi contabili agevolati per i contribuenti ex minimi (D.L. 98/2011).

Tuttavia, la nuova disciplina ha previsto che, in via transitoria, il regime dei minimi potesse essere applicato fino a scadenza naturale da coloro che già ne usufruivano nel 2014 (ovvero fino alla decorrenza dei 5 anni dall'inizio dell'attività e/o fino al compimento del trentacinquesimo anno di età), fermo restando la possibilità per tali soggetti di applicare il nuovo regime forfettario.

Inoltre con il decreto Milleproroghe (D.L. 192/2014) il Legislatore ha previsto che per tutto il 2015 chi intendeva iniziare un'attività poteva ancora decidere di adottare il regime dei minimi.

La Legge di Stabilità 2016 ha rivisto il regime forfettario, ha confermato le deroghe previste dalla L. 190/2014, consentendo, a chi adottava al 31 dicembre 2014 il regime dei minimi, di continuare ad applicarlo fino alla scadenza naturale e ha stabilito per i contribuenti che hanno iniziato l'attività negli anni precedenti applicando il regime dei contribuenti minimi la possibilità di transitare nel regime forfettario con l'assicurazione di poter usufruire per gli anni mancanti al quinquennio dell'imposta sostitutiva del 5%.

Questa possibilità va colta pienamente in quanto offre ai contribuenti il vantaggio di determinare il reddito applicando all'ammontare dei ricavi un coefficiente di redditività che sostituisce la deduzione analitica dei costi, consente la riduzione dei contributi previdenziali del 35% e si applica per l'intero anno anche in caso di superamento del limite di ricavi nel corso del periodo di imposta.

Possono invece avere interesse a rimanere nel regime dei minimi i contribuenti giovani, in quanto possono avvalersene fino al trentacinquesimo anno di età.

Contribuenti che hanno applicato il regime ordinario per opzione nel 2015

Come ha chiarito l'Agenzia delle entrate nel corso di Telefisco 2016, quanti nel 2015, pur essendo naturalmente nel regime forfettario, hanno optato per il regime di determinazione analitica del reddito,

possono revocare l'opzione e dal 1° gennaio 2016 accedere al regime forfettario, sempre che rispettino i requisiti per accedervi. Questo anche se, in via generale, l'opzione vincola il contribuente alla sua concreta applicazione per almeno un triennio.

L'apertura dell'Agenzia delle entrate è giustificata dalle significative modifiche introdotte dalla Legge di Stabilità 2016.

Il chiarimento rimette quindi in gioco tutti i contribuenti che nel 2015 avevano deciso di adottare il regime normale se, alla luce delle novità introdotte dalla L. 208/2015, avessero l'interesse a passare a quello forfettario.

Semplificazioni regime forfettario

I soggetti che adottano il regime forfettario beneficiano delle seguenti semplificazioni:

- esonero dalla tenuta delle scritture contabili, ai fini sia Iva sia reddituali;
- non assoggettamento a Iva delle operazioni attive e indetraibilità dell'Iva sugli acquisti;
- esonero dalle liquidazioni/versamenti periodici Iva, dalla dichiarazione annuale, dalla comunicazione clienti e fornitori e *black-list*;
- non assoggettamento a ritenuta alla fonte sui ricavi/compensi percepiti. Tale condizione deve essere dichiarata in fattura;
- non assunzione della qualifica di sostituto d'imposta: il soggetto forfettario non opera ritenute alla fonte. In dichiarazione dei redditi è obbligatorio indicare il codice fiscale del percettore delle somme non assoggettate a ritenuta;
- esclusione da Irap;
- esclusione dall'applicazione degli studi di settore/parametri;
- esonero dalla certificazione dei corrispettivi qualora svolgano le attività previste dall'articolo 2, D.P.R. 696/1996 (cessione di tabacchi, giornali, carburanti).

Adempimenti regime forfettario

I contribuenti che operano all'interno del nuovo regime forfettario (dei minimi) dovranno:

1. numerare e conservare le fatture d'acquisto e le bollette doganali;
2. certificare i corrispettivi.

In merito alla certificazione dei corrispettivi rimane obbligatoria l'emissione (e la conservazione) della fattura (senza addebito dell'Iva a titolo di rivalsa) o, per i soggetti esonerati, il rilascio dello scontrino o della ricevuta fiscale (salvo i casi prima indicati di

esonero dalla certificazione dei corrispettivi qualora svolgano le attività previste dall'articolo 2, D.P.R. 696/1996 (cessione di tabacchi, giornali, carburanti). Fermo restando poi l'impossibilità di esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva sulle relative fatture, (come del resto già avveniva nel regime dei minimi), occorre porre particolare attenzione ad alcune operazioni per le quali anche i contribuenti in regime forfettario assumono la qualifica di debitori d'imposta con obbligo di assolvimento dell'Iva, quali:

- acquisti intracomunitari: entro la soglia di 10.000 euro saranno assoggettati a imposta nel Paese di provenienza; in caso di superamento della soglia di 10.000 euro il contribuente forfettario dovrà assolvere l'Iva integrando la fattura emessa dall'operatore comunitario con l'indicazione dell'aliquota e dell'imposta e versando l'Iva entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (oltre che presentare l'Intrastat);
- prestazioni di servizi "generiche" di cui all'articolo 7-ter, D.P.R. 633/1972 ricevute da soggetti esteri (Ue o extra-Ue) il contribuente forfettario dovrà assolvere l'Iva integrando la fattura emessa dall'operatore comunitario con l'indicazione dell'aliquota e dell'imposta e versando l'Iva entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;
- in generale, in tutti i casi in cui il contribuente forfettario deve assolvere l'imposta mediante il meccanismo del *reverse charge*.

Regime forfettario e fatturazione

La fattura deve contenere tutti i dati indicati all'articolo 21, D.P.R. 633/1972, a esclusione dell'Iva che non va esposta, in quanto operazione non soggetta. Nella fattura del contribuente forfettario va riportata un'apposita dicitura, che serve a indicare che chi ha emesso o ricevuto la fattura, cedente o prestatore, rientra nel regime forfettario. Un esempio di dicitura da indicare in fattura potrebbe essere il seguente: *"Operazione effettuata ai sensi dell'articolo 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014 così come modificato dalla L. 208/2015"*. Nel caso si tratti di professionisti bisogna aggiungere anche la dicitura:

"Il compenso non è soggetto a ritenute d'acconto ai sensi della L. 190/2014, articolo 1, comma 67".

Per i contribuenti che si collocano nel nuovo regime forfettario è dovuta l'imposta di bollo sulla fattura se di importo superiore a 77,47 euro. L'imposta di

bollo che va assolta acquistando un contrassegno telematico, *ex marca da bollo*, da 2 euro o attraverso il bollo virtuale su fattura elettronica, è obbligatoria in quanto dette operazioni non sono soggette a Iva (circolare n. 7/E/2008); sono, invece, esenti da imposta di bollo, le fatture che riguardano gli acquisti intracomunitari e quelle in cui il forfettario risulta debitore Iva come, ad esempio nel meccanismo di inversione contabile.

Il contribuente forfettario italiano che effettua cessioni in *reverse charge* c.d. interno nel quale rientrano ad esempio le prestazioni di servizi di costruzione, riparazione, pulizia, manutenzione, rottami, edilizia etc., deve emettere la fattura, indicando che il cessionario soggetto passivo Iva non è tenuto ad applicare l'Iva. Tale chiarimento è, infatti, arrivato con la [circolare n. 14/E/2015](#) dell'Agenzia delle entrate che ha appunto chiarito che il meccanismo della inversione contabile non si applica a determinati regimi fiscali agevolati, esonerati dagli adempimenti Iva e dalla registrazione delle fatture di acquisto e di vendita, tra questi soggetti; rientrano appunto i forfettari (e i contribuenti nel regime dei minimi [circolare n. 37/E/2006](#)).

Nel caso in cui, sia il forfettario italiano ad acquistare beni o servizi in regime di *reverse charge*, questi sarà tenuto ad assolvere l'imposta secondo il meccanismo di inversione contabile e, non potendo esercitare il diritto alla detrazione Iva, dovrà effettuare il versamento dell'imposta a debito.

Calcolo del reddito

Ai fini delle imposte dirette, il reddito imponibile si ottiene applicando ai ricavi/compensi, determinati secondo il principio di cassa, un coefficiente di redditività differenziato a seconda del codice Ateco che contraddistingue l'attività esercitata, senza tener conto delle spese sostenute nell'anno.

Questa è la principale novità del regime, in quanto diversamente da quanto avveniva con gli altri, il reddito non è più calcolato come differenza tra componenti positivi e negativi.

Una volta determinato il reddito imponibile, occorre dedurre i contributi previdenziali versati in base alla legge. L'eventuale eccedenza che non ha trovato capienza nel reddito dell'attività assoggettata al regime forfettario può essere portata in diminuzione dal reddito complessivo come onere deducibile.

Il reddito così determinato è soggetto a un'imposta pari al 15%, sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali, nonché dell'Irap.

Per favorire l'avvio di nuove iniziative produttive, l'aliquota sostitutiva del regime agevolato viene ridotta dal 15 al 5% per i primi 5 anni di attività; potranno avvantaggiarsi di questa condizione non solo coloro che avviano una nuova attività nel 2016, ma anche coloro che l'hanno iniziata nel 2015.

In quest'ultimo caso l'agevolazione sarà limitata alle ultime 4 annualità (dal 2016 al 2019).

Per beneficiare dell'aliquota ridotta è necessario il verificarsi dei seguenti requisiti:

- il contribuente non ha esercitato, nei 3 anni precedenti, attività artistica, professionale o d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- l'attività da esercitare non costituisce, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui la stessa costituisca un periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio dell'arte o professione;
- qualora l'attività sia il proseguimento di un'attività esercitata da un altro soggetto, l'ammontare dei ricavi/compensi del periodo d'imposta precedente non sia superiore ai limiti di ricavi/compensi previsti per il regime forfettario.

PAC e politiche nazionali per i giovani agricoltori: obiettivi, priorità e misure

di Carlo Basilio Bonizzi - giornalista agricolo

La politica agricola europea e quella italiana favoriscono, quale importante priorità, l'affermazione dei giovani in agricoltura.

Non esiste, infatti, futuro senza una leva di imprenditori, ma anche di lavoratori, giovani e capaci: l'affermazione di una agricoltura che si rinnova, tecnicamente alla avanguardia, attenta alle inedite sollecitazioni della società che la collocano non solo in una funzione produttiva, ma anche di salvaguardia ambientale e di conservazione delle risorse naturali, stenterebbe a realizzarsi senza una diffusa presenza di giovani impegnati nel settore.

Il tema, quello del ricambio generazionale in agricoltura, è complesso e meriterebbe una lunga analisi a fronte della constatazione di sicuri, pure se modesti, segnali di ripresa della occupazione giovanile in agricoltura: + 4,3 % 2014/2013 per giovani 18/34 anni (Inea 2014).

In questa sede ci soffermiamo sulle iniziative legislative di sviluppo rurale che la programmazione in corso ha definito, non dimenticando che parallelamente anche il Governo ha adottato importanti iniziative al riguardo.

Il quadro è obiettivamente ampio per quanto riguarda proposte e misure. L'auspicio è del migliore utilizzo delle opportunità offerte.

Definizione di giovane agricoltore

Innanzitutto occorre definire chi è giovane agricoltore. Considerato che i Regolamenti comunitari che prevedono sostegni a favore dei giovani sono 2,

1. quello sugli aiuti diretti che prevede la possibilità di introdurre un premio supplementare per i giovani
2. e quello sullo sviluppo rurale che prevede una specifica misura per il primo insediamento, oltre alla costituzione di priorità per la misura di investimenti aziendali e la possibilità di introdurre misure specifiche tematiche,

la definizione di giovane agricoltore non è certo questione irrilevante.

La novità è la presenza di una doppia definizione di giovane agricoltore:

1. la prima riguarda le condizioni per l'accesso al primo insediamento previsto nella sottomisura 6.1 del nuovo PSR (articolo 19 del regolamento 1305/2013);
2. la seconda specifica i requisiti per beneficiare del supplemento specifico dei pagamenti diretti e dell'accesso alla riserva nazionale (articolo 50 del regolamento 1307/2013).

La definizione contenuta nel Regolamento dello sviluppo rurale è più restrittiva dell'altra, ovviamente senza contrapposizioni.

Per l'ammissione al premio di primo insediamento è

necessario:

- avere un'età non superiore a 40 anni al momento della presentazione della domanda;
- soddisfare il requisito della professionalità, con adeguate qualifiche e competenze professionali;
- assicurare il requisito del primo insediamento cioè deve essere la prima volta che il soggetto si insedia in un'azienda agricola;
- soddisfare il requisito della responsabilità gestionale cioè l'insediamento deve avvenire in qualità di capo dell'azienda.

Per il pagamento supplementare erogato ai giovani agricoltori e per l'accesso alla riserva nazionale le condizioni da soddisfare sono le seguenti:

- diritto ad accedere al regime per il pagamento di base cioè possedere i requisiti minimi che in Italia sono almeno 5.000 metri quadrati e 300 euro di pagamenti diretti a regime nel 2017;
- essere persona fisica che si insedia per la prima volta in un'azienda agricola in qualità di capo dell'azienda;
- età inferiore a 40 anni.

In sostanza, un giovane agricoltore ammesso al regime di aiuto di primo insediamento nello Sviluppo Rurale è beneficiario anche del supplemento al pagamento di base e dell'accesso alla riserva nazionale di primo pilastro. Per contro, un giovane agricoltore destinatario delle agevolazioni di primo pilastro po-

AGEVOLAZIONI

trebbe essere escluso dal premio di primo insediamento. In questa situazione si trovano, di fatto, i giovani agricoltori già insediati.

In termini generali, le Regioni hanno individuato soluzioni interessanti e adeguate per favorire l'imprenditoria agricola giovanile nell'ambito dei rispettivi programmi di sviluppo rurale, con l'attivazione di più misure concorrenti a sostenere l'attività agricola e con netta priorità.

Ruolo di rilievo è attribuito, infatti, alla misura 6 "Sviluppo agricolo e aziendale" con circa il 7% delle risorse complessive.

La sottomisura 6.1 "Aiuti all'avviamento aziendale per giovani agricoltori" prevede la concessione del premio unico di primo insediamento per i giovani di età compresa fra 18 e 40 anni che per la prima volta si insediano in azienda. A questa misura sono assegnati ben 851 milioni, il 26 % in più rispetto alla precedente programmazione per misure analoghe. Alla misura 6.1 sono assegnati il 55 % dei fondi totali assegnati all'insieme della misura 6, pari a 1.530.000 di euro (planetaps 2016).

Il premio va da un minimo di 15.000 euro a un massimo di 70.000 euro. In alcuni PSR tali premi sono differenziati a seconda delle situazioni locali, in particolare per quanto riguarda il disagio socio economico, o i vincoli ambientali.

In linea generale, il premio è concesso nella massima misura. L'erogazione è prevista per 5 anni in modo decrescente. La concessione (questo dato rappresenta un elemento molto qualificante per la spesa pubblica) è condizionata dalla presentazione di un piano di sviluppo aziendale la cui attuazione deve iniziare entro 9 mesi dalla data di concessione dell'aiuto. Inoltre, l'impresa deve garantire da un minimo di 10.000 – 18.000 euro di produzione a un massimo di 200.000 – 250.000 euro a seconda della tipologia di area in cui la stessa azienda è collocata

Tale condizionamento è istituito al fine di collocare il sostegno dentro una logica produttiva riconoscibile, non a esclusivo beneficio di una condizione anagrafica presente in azienda.

In tutti i PSR è previsto il perseguimento dell'incremento di competitività secondo la logica del Pacchetto Giovani che è lo strumento che consente al giovane imprenditore di ottenere sostegno per l'avvio dell'attività accedendo a più misure contemporaneamente:

- misura 1 "Trasferimento delle conoscenze ed azioni di informazione";

- misura 2 "Servizi di consulenza, di gestione aziendale e di servizi di supporto alle aziende";
- misura 4 "Investimenti di immobilizzazioni materiali";
- sottomisura 6.4 "Investimenti per la creazione e lo sviluppo di attività non agricole";
- misura 16 "Cooperazione".

Per il pagamento disaccoppiato supplementare per giovani agricoltori di primo pilastro è stato assegnato l'1% del massimale nazionale pari a circa 40 milioni di euro, distribuito in modo decrescente.

Il pagamento è limitato ai primi 90 ha di superficie aziendale per i primi 5 anni: trattasi, infatti, di primo insediamento e non può trasferirsi al regime del premio disaccoppiato "normale", assegnato a tutti gli aventi diritto.

L'importo del supplemento da erogare è pari al 25 % del valore medio dei diritti all'aiuto.

Infine, occorre considerare anche la priorità assegnata per l'accesso alla riserva dei titoli di primo pilastro.

Ancora sul premio di primo insediamento

La misura centrale per il sostegno all'imprenditoria giovanile in agricoltura è, obiettivamente, il premio di primo insediamento.

Non solo per il valore in sé e anche per il carattere di prosecuzione di un'iniziativa normativa e di sostegno ben nota da anni nel mondo agricolo, ma anche per le innovazioni che si propongono in questa programmazione.

Oltre a requisiti sopra richiamati sono state introdotte, infatti, specifiche inedite che condizionano l'accesso al premio.

Segnatamente, occorre richiamare l'attenzione sulla presentazione da parte del giovane agricoltore di un piano aziendale che deve iniziare entro i 9 mesi successivi alla decisione regionale di ammissione.

Inoltre, il giovane deve soddisfare il requisito di agricoltore attivo entro i 18 mesi dalla data di insediamento.

Infine, l'insediamento deve avvenire in un'azienda agricola la cui dimensione risulti superiore a una soglia minima e inferiore a una soglia massima individuata dalla Regione.

Il premio, di importo massimo di 70.000 euro, è erogato in due rate nell'arco di 5 anni e il saldo può essere liquidato solo dopo che sia stata accertata la corretta attuazione del piano aziendale.

L'importo effettivo del premio è determinato dalle Regioni sulla base della situazione socioeconomica della zona interessata e dalla capacità produttiva dell'azienda.

AGEVOLAZIONI

Nel caso il giovane non possieda adeguate competenze professionali, è possibile concedere un periodo di adattamento non superiore a 36 mesi dalla data di approvazione della domanda, nel corso del quale le condizioni di professionalità devono essere raggiunte.

Il piano aziendale ha l'obbligo di ospitare un *business plan*.

Tale condizione è novità di assoluto rilievo e di positiva funzione.

Al riguardo, è opportuno che la norma sia gestita in modo intelligente senza appesantimenti burocratici, ma con la massima professionalità sia del richiedente che della P.A..

Il premio di primo insediamento può essere assegnato anche con la modalità dell'approccio integrato, di cui sopra, e cioè con l'accesso simultaneo a diverse misure del PSR (investimenti materiali, assistenza tecnica, formazione).

A tale riguardo, alcune Regioni italiane hanno confermato lo strumento del Pacchetto Giovani (approccio integrato), altre hanno invece scelto di tenere separate le diverse misure.

Infine, occorre segnalare come la misura che finanzia i progetti di investimento per lo sviluppo e l'ammodernamento è definita nella logica della priorità assegnata ai giovani oltre che in quella specifica del Pacchetto Giovani: trattasi della misura 4 (sottomisura 4.1), la quale prevede un trattamento privilegiato per i giovani agricoltori.

In particolare, la normativa concede la possibilità di aumentare l'aliquota del sostegno per i giovani oltre l'importo massimo previsto del 40% per le aree ordinarie e del 50% per quelle meno sviluppate.

È possibile riconoscere un'aliquota supplementare massima del 20%, portando così l'entità del sostegno pubblico per gli investimenti realizzati dai giovani agricoltori di primo insediamento a un livello tale da coprire fino al 60% o fino al 70% della spesa sostenuta.

Obiettivamente un notevole sostegno, che non ha eguali in altri settori produttivi e che testimonia del carattere fondativo della scelta che si intende attuare a favore del ricambio generazionale.

Chiarimenti successivi della Commissione in ordine alla individuazione della categoria giovane in agricoltura hanno stabilito che una Regione ha la possibilità di aumentare fino al 20% l'aliquota del sostegno pubblico per un progetto di investimento presentato

anche dagli agricoltori che hanno superato la soglia dei 40 anni al momento della presentazione della domanda, ma che sono insediati da meno di 5 anni (Comegna 2015).

In genere le Regioni italiane si sono avvalse della possibilità di riconoscere un aiuto aggiuntivo per i giovani, ma solo per quelli di primo insediamento.

Una seconda agevolazione riservata ai neo insediati prevede l'estensione delle spese ammissibili agli investimenti effettuati per rispettare le normative comunitarie obbligatorie sulla produzione agricola e sulla sicurezza del lavoro. Tale concessione è accordata per un periodo massimo di 24 mesi dalla data di insediamento.

In tal modo investimenti non ammissibili in condizioni di ordinarietà del richiedente sono considerati invece finanziabili se compresi in un piano di investimenti presentato da un giovane agricoltore di primo insediamento.

Si tratta ora di attendere le prime verifiche in ordine a bandi, richieste e realizzazioni.

Le politiche nazionali

Il 25 febbraio scorso è stato annunciato il pacchetto di misure "*Generazione Campolibero*". Un'ampia informazione da parte del Mipaaf è stata data alla iniziativa.

Trattasi di un pacchetto di misure con mutui a tasso zero, credito per i giovani, fondi per *start up* in attività *agrifood*, innovazione con credito di imposta per *e-commerce* di prodotti agroalimentari che riprende in modo coerente, aggiornando procedure e rinnovando risorse dedicate, iniziative da tempo conosciute al mondo agricolo.

Un piano da 160 milioni tra risorse interne Mipaaf e fondi Ismea-Bei.

In modo coerente alla impostazione di Campolibero, il 17 febbraio 2016 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il Decreto del Mef sulle misure per l'autoimprenditorialità in agricoltura.

In pratica l'intervento, conosciuto dagli addetti ai lavori con il termine di subentro dei giovani, è gestito da anni da Ismea.

La novità è che scompare la componente di aiuto a fondo perduto e rimane il mutuo a tasso agevolato, erogato per consentire al richiedente di eseguire il piano di investimento per la competitività e l'ammodernamento aziendale.

I mutui saranno concessi a tasso zero, con un importo massimo finanziabile per progetto di 1,5 milioni di euro. Risorse disponibili pari a 30 milioni di fondi

AGEVOLAZIONI

nazionali, cui si aggiungono 50 milioni dall'accordo BEI – ISMEA.

I fondi non sono rilevanti, ma sono concessi ai beneficiari per essere restituiti con un effetto rotativo che consente di rimettere in circolazione le risorse.

L'auspicio è che si giunga a una semplificazione delle procedure che nel passato ha reso l'iniziativa non particolarmente attrattiva.

In secondo luogo si segnala il sostegno al primo insediamento: un intervento di tipo fondiario (acquisto del fondo rustico), con concessione di mutuo a tasso agevolato per 30 anni. Il sostegno è riservato ai giovani che si insediano per la prima volta in coerenza con le misure di sviluppo rurale.

Le risorse dedicate sono pari a 60 milioni di euro per il 2016.

Anche questa misura, come il subentro, è già da anni in funzione e utilizzata dai giovani agricoltori italiani che si insediano attraverso l'acquisto di un fondo, ed è gestita da Ismea.

I criteri per l'attuazione del regime di aiuto sono già stati definiti il 30 novembre scorso e si innestano su una situazione regolamentare che è stata avviata dal 1998 e molte volte modificata: agevolazioni per interventi minimo di 250 mila euro e massimo di 2 milioni euro.

La terza misura riguarda il fondo da 20 milioni di euro per le *start up*, con l'approccio del *Private Equity*, finalizzato a sostenere nascita e sviluppo di *start up* attraverso interventi diretti sul capitale di impresa.

L'importo massimo finanziabile per progetto è di 4,5

milioni e le risorse finanziarie disponibili ammontano a 20 milioni.

L'intervento rappresenta una novità a favore del ricambio generazionale in agricoltura, probabilmente attuabile solo in casi limitati considerato che le aziende agricole italiane sono per lo più individuali o società semplici.

Qualche ultima notazione per la quale il Mipaaf ha diffuso informazioni in occasione dell'annuncio del pacchetto di Campolibero: il già citato aumento di occupati agricoli all'interno del quale la componente giovane si distingue (+ 12,7 % pari a 19.860 occupati giovani) a testimonianza di un interesse autentico per il lavoro agricolo.

Va comunque sempre ricordato che il dato di censimento segnala 1,6 milioni aziende agricole, di cui 870.000 iscritte alle Camere di Commercio e di un milione di lavoratori di cui 180.000 fissi.

C'è ancora molta strada da fare!

Il Mipaaf, infine, ha reso noti i dati sulle iscrizioni nelle scuole secondarie ad indirizzo agrario (anno scolastico 2015-2016): aumento di 61 mila iscritti, di cui 46 mila nei settori enogastronomia e alberghieri e 15 mila alle prime classi degli Istituti tecnici e professionali agrari, con un aumento del 44% rispetto all'anno precedente.

Obiettivo dichiarato del Governo è quello di aumentare le imprese gestite da *under 40* dal 5% del totale di oggi, contro una media europea dell'8%, al fine di raggiungere quel dato.

Voucher in agricoltura: modalità e criteri di utilizzo

di Francesco Bosetti – consulente del lavoro

Nel settore dell'agricoltura in questi ultimi anni si è registrato un forte aumento del ricorso al lavoro accessorio dovuto principalmente al carattere prevalentemente stagionale delle attività agricole che ben si adatta all'utilizzo dei voucher e alla possibilità da parte dell'utilizzatore di poter beneficiare di prestazioni nella completa legalità, senza dover stipulare alcun tipo di contratto e senza dover effettuare la comunicazione preventiva al centro per l'impiego.

Il D.Lgs. 81/2015, in vigore dal 25 giugno 2015, ha ridefinito il campo di applicazione e la disciplina del lavoro accessorio e, al fine di consentire un ricorso sempre più ampio alle prestazioni di lavoro accessorio, ha confermato il venir meno della caratteristica dell'occasionalità, già eliminata con il D.L. 76/2013, prevedendo la possibilità che esso possa essere usato per qualsiasi tipo di attività.

In agricoltura sono presenti particolari eccezioni e restrizioni all'utilizzo rispetto a quanto stabilito per la generalità dei settori che andremo di seguito ad analizzare.

Il lavoro accessorio

Il lavoro accessorio, disciplinato dagli articoli 48, 49 e 50, D.Lgs. 81/2015, è una particolare modalità di prestazione lavorativa non riconducibile alle tipologie contrattuali tipiche del lavoro subordinato o di quello autonomo, ma caratterizzata dal pagamento della prestazione lavorativa attraverso i "buoni lavoro" (c.d. *voucher*).

Esso consente al committente, ovvero colui che impiega prestatori di lavoro accessorio, di beneficiare di prestazioni nella completa legalità, con copertura previdenziale Inps e assicurativa Inail per eventuali incidenti sul lavoro, senza dover stipulare alcun contratto di lavoro.

Il prestatore di lavoro, ovvero il soggetto che svolge l'attività di lavoro accessorio, ha il vantaggio di integrare le proprie entrate economiche attraverso prestazioni il cui compenso è esente da ogni imposizione fiscale, cumulabile con i trattamenti pensionistici e compatibile con lo stato di disoccupazione.

Gli unici adempimenti a carico del committente sono:

- l'acquisto del *voucher* che, a decorrere dal 25 giugno 2015, è esclusivamente in modalità telematica;
- l'effettuazione della dichiarazione preventiva di inizio prestazione da effettuare all'Inps;
- l'adempimento agli obblighi previsti dal D.Lgs. 81/2008 in materia di salute e sicurezza sul lavoro nell'utilizzo di tale tipologia di lavoratore.

Il valore del buono

Per la generalità dei settori il valore nominale del buono è di 10 euro, di cui 7,50 euro è l'importo netto percepito dal lavoratore per ogni ora di lavoro.

Il valore nominale è comprensivo:

- della contribuzione (pari al 13%) a favore della gestione separata Inps, che viene accreditata sulla posizione individuale;
- della contribuzione per l'assicurazione presso l'Inail (7%);
- di un compenso al concessionario (Inps) per la gestione del servizio, pari al 5%.

Nel settore agricolo il valore del buono è pari all'importo della retribuzione oraria delle prestazioni di natura subordinata individuata dal contratto collettivo stipulato dalle associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale.

Questo regime speciale per il settore agricolo è stato disposto dall'articolo 49, comma 2, D.Lgs. 81/2015 e dalla [circolare Inps n. 149/2015](#).

Nell'ambito dell'agricoltura, come previsto dal Ccnl di settore, la retribuzione è composta dal salario contrattuale definito dai contratti provinciali per singole figure o per gruppi di figure, a cui eventualmente aggiungere il terzo elemento per gli operai a tempo determinato; i contratti provinciali non possono comunque definire salari contrattuali, per le singole aree professionali, inferiori ai minimi di area stabiliti dal contratto nazionale.

Pertanto, il valore orario del *voucher* ha la caratteristica di essere differenziato a seconda della Provincia dove la prestazione del lavoratore è resa e a seconda della

LAVORO & PREVIDENZA

mansione specificatamente svolta dal prestatore.

Al fine di avere un'omogenea determinazione del valore del *voucher* nel settore agricolo su tutto il territorio, è prevedibile un intervento dell'Inps che stabilisca un importo medio orario dei buoni lavoro, prendendo a riferimento la rilevazione delle retribuzioni medie provinciali dei lavoratori agricoli, determinate annualmente con Decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

Campo di applicazione del lavoro accessorio

La possibilità di utilizzo del lavoro accessorio è stata estesa a tutti i settori produttivi e senza restrizioni in merito alle tipologie di lavoratori di cui avvalersi; il settore agricolo costituisce un'eccezione, in quanto i soggetti che possono svolgere il lavoro accessorio variano a seconda delle dimensioni delle aziende agricole utilizzatrici.

Generalità dei settori	Campo di applicazione voucher
	Tutti i settori produttivi e tutte le tipologie di soggetti
	Limite economico Il ricorso al lavoro accessorio è ammesso nel limite, per l'anno 2016, di 7.000 euro netti (9.333 euro lordi) per ogni prestatore di lavoro, con riferimento alla totalità dei committenti nel corso di un anno civile (1 gennaio - 31 dicembre). Le prestazioni rese nei confronti di imprenditori commerciali o professionisti, fermo restando il limite dei 7.000 euro, non possono comunque superare i 2.000 euro netti (2.666 euro lordi) per ciascun committente. I lavoratori percettori di prestazioni integrative del salario o di sostegno al reddito possono effettuare lavoro accessorio rispettando il limite di 3.000 euro netti (4.000 euro lordi) di compenso per anno civile.
Settore agricolo	Campo di applicazione voucher
	Aziende agricole con volume d'affari superiore a 7.000,00 euro Il lavoro accessorio è ammesso solo per lo svolgimento di attività agricole di carattere stagionale e tramite l'utilizzo delle seguenti specifiche figure di lavoratori: <ul style="list-style-type: none">• pensionati;• giovani con meno di 25 anni regolarmente iscritti a un ciclo di studi presso un istituto scolastico di qualsiasi ordine e grado, compatibilmente con gli impegni scolastici, ovvero in qualunque periodo dell'anno se regolarmente iscritti a un ciclo di studi presso l'Università. I giovani devono aver compiuto almeno i 16 anni d'età e, se minorenni, devono possedere l'autorizzazione alla prestazione di lavoro da parte del genitore o di chi ne esercita la potestà genitoriale;• percettori di prestazioni integrative del salario o sostegno al reddito.
	Il regime esonero Iva Il lavoro accessorio è ammesso per lo svolgimento di qualunque attività (anche non stagionale) e tramite l'utilizzo di qualsiasi tipologia di soggetto, a eccezione dei prestatori di lavoro iscritti l'anno precedente negli elenchi anagrafici dei lavoratori agricoli.
	Limite economico Il ricorso al lavoro accessorio è ammesso, nel limite per l'anno 2016, di 7.000 euro netti (9.333 euro lordi) per ogni prestatore di lavoro, con riferimento alla totalità dei committenti nel corso di un anno civile (1° gennaio - 31 dicembre). I lavoratori percettori di prestazioni integrative del salario o di sostegno al reddito possono effettuare lavoro accessorio rispettando il limite di 3.000 euro netti (4.000 euro lordi) di compenso per anno civile.

Modalità di acquisto

L'articolo 49, D.Lgs. 81/2015 prevede che i committenti imprenditori, compresi gli imprenditori agricoli, e i liberi professionisti hanno obbligo di acquistare i buoni lavoro esclusivamente telematicamente attraverso:

a) la procedura telematica Inps (c.d. *voucher* tele-

matico);

b) tabaccai che aderiscono alla convenzione Inps-FIT e tramite servizio *internet banking* Intesa Sanpaolo;

c) banche popolari abilitate.

A decorrere dal 25 giugno 2015 anche per gli im-

prenditori agricoli non è più possibile l'acquisto dei *voucher* presso gli uffici postali del territorio nazionale; tale modalità di acquisto rimane valida solo per i committenti non imprenditori.

a Procedura telematica Inps

L'utilizzo della procedura telematica Inps per l'acquisto dei *voucher* prevede la registrazione sia del committente sia del prestatore di lavoro presso l'Inps attraverso le seguenti modalità alternative:

- sportelli Inps;
- sito *internet* www.inps.it, nella Sezione Servizi *online*/per il cittadino/lavoro accessorio (se già in possesso del *pin*, in caso contrario è necessario richiederlo);
- *contact center* Inps/Inail (numero gratuito da telefono fisso 803.164 oppure da cellulare numero 06164164 con tariffazione a carico dell'utenza chiamante).

Il prestatore di lavoro entro 2-3 giorni dalla registrazione riceve da Poste Italiane la carta (*Inps card*) sulla quale è possibile accreditare gli importi delle prestazioni eseguite; l'accREDITAMENTO del compenso sulla carta richiede l'attivazione presso qualunque ufficio postale con un caricamento minimo di 5 euro. Nel caso in cui il lavoratore non attivi la carta, il pagamento avviene automaticamente attraverso bonifico domiciliato riscuotibile presso tutti gli uffici postali.

Versamento del corrispettivo dei *voucher*

Effettuato l'accREDITAMENTO, il committente deve versare, prima dell'inizio della prestazione, il valore complessivo dei buoni che verranno utilizzati, con una delle seguenti modalità:

- tramite modello F24 indicando nella sezione Inps del modello, oltre al codice sede e a quello fiscale, la causale LACC;
- con versamento su c/c postale 89778229 intestato a Inps dg lavoro accessorio, da registrare presso la sede Inps provinciale, il cui importo deve necessariamente essere un multiplo di 10;
- direttamente *online* collegandosi al sito www.inps.it, nella sezione Servizi *online*/portale dei pagamenti/accedi al portale/lavoro accessorio.

Tabaccai che aderiscono alla convenzione Inps-FIT e tramite servizio *internet banking*

b Intesa Sanpaolo

I committenti, prima dell'acquisto dei buoni lavoro presso i tabaccai, devono presentare una richie-

sta, compilando il modulo SC53 (scaricabile dal sito www.inps.it) alla sede Inps competente che procederà all'acquisizione della delega.

A seguito dell'abbinamento della delega, il delegato potrà acquistare i *voucher* per la società delegante presentando al tabaccaio abilitato la propria tessera sanitaria definitiva oppure il tesserino del codice fiscale rilasciato dall'Agenzia delle entrate o la carta d'identità elettronica.

È possibile acquistare in una sola operazione fino a 1.000 euro di buoni lavoro e i *voucher* sono disponibili con il valore di 10 euro o in formato "multiplo" fino a un valore di 500 euro.

I *voucher* si possono acquistare tramite il servizio *internet banking* delle banche del gruppo Intesa Sanpaolo; tale servizio consente al datore di lavoro di acquistare il numero dei buoni di cui ha bisogno, di qualsiasi importo fino a 500 euro, di addebitare il costo sul conto corrente e di effettuare direttamente la stampa dei *voucher*.

c Banche popolari abilitate

Anche per la modalità d'acquisto presso le banche popolari abilitate il committente deve presentare il modulo SC53 e il successivo acquisto dei *voucher* avviene tramite presentazione presso lo sportello bancario della propria tessera sanitaria definitiva oppure del tesserino del codice fiscale rilasciato dall'Agenzia delle entrate o della carta d'identità elettronica.

È possibile acquistare in una sola operazione fino a 5.000 euro di buoni lavoro e i *voucher* sono disponibili con il valore di 10 euro o in formato "multiplo" fino a un valore di 500 euro.

Dichiarazione preventiva di inizio attività da parte del committente

Prima dell'inizio della prestazione di lavoro (anche il giorno stesso purché prima dell'inizio dell'attività lavorativa), il committente deve effettuare all'Inps una comunicazione obbligatoria di inizio attività del prestatore di lavoro, qualunque sia il canale di acquisto dei *voucher*, tramite l'utilizzo dei seguenti canali:

- sito www.inps.it e attivare la connessione alla pagina Lavoro Accessorio;
- *contact center* Inps/Inail n. 803.164 gratuito da rete fissa o al numero 06.164164 da rete mobile a pagamento secondo la tariffa del proprio gestore telefonico;
- sede Inps competente.

Il committente, accedendo con il proprio codice fiscale e con *password* il codice di controllo indicato

LAVORO & PREVIDENZA

sulla matrice dei buoni lavoro acquistati ha l'obbligo di comunicare:

- codice fiscale del lavoratore;
- data inizio e fine della prestazione (devono essere indicati i giorni di effettiva prestazione e non l'arco temporale in cui le prestazioni si collocano);
- luogo di lavoro della prestazione;
- importo lordo presunto dei *voucher* utilizzati nella giornata;
- tipologia dell'impresa e attività merceologica.

La mancata dichiarazione di inizio attività all'Inps da parte del committente prevede l'applicazione della "maxisanzione" ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera a), L. 183/2010, come indicato nella [circolare Inps n. 157/2010](#).

Modalità d'acquisto	Riscossione
Procedura telematica Inps (c.d. <i>voucher</i> telematico)	presso gli uffici postali
Tabaccai che aderiscono alla convenzione Inps-FIT	presso circuito tabaccai abilitati
Banche popolari abilitate	presso banche popolari abilitate

il prestatore per la riscossione dei buoni lavoro deve presentarsi con la propria tessera sanitaria o il tesserino del codice fiscale e, ove richiesto, con un documento di identità valido.

Obblighi di sicurezza del lavoro accessorio in agricoltura

Nel settore agricolo, come anche per gli altri settori produttivi, il committente che si avvale di un prestatore di lavoro tramite i *voucher* ha l'obbligo di rispettare le norme in materia di salute e sicurezza previste dal D.Lgs. 81/2008.

L'articolo 3, comma 8, D.Lgs. 81/2008, come modificato dall'articolo 20, comma 1, D.Lgs. 151/2015, prevede che nei confronti dei lavoratori che effettuano prestazioni di lavoro accessorio a favore di un committente imprenditore o professionista si applicano le disposizioni e le altre norme speciali in materia di salute e sicurezza disposte dal D.Lgs. 81/2008.

Pertanto, il lavoratore regolarizzato con il lavoro accessorio, ai sensi del Testo unico in materia di sicurezza sul lavoro, viene equiparato a un lavoratore dipendente e di conseguenza il committente ha l'obbligo di:

- provvedere alla formazione e informazione del lavoratore;
- adempiere alla sorveglianza sanitaria;
- predisporre il documento di valutazione dei rischi;
- consegnare i D.P.I. (dispositivi di protezione individuale) in funzione della valutazione dei rischi per la specifica mansione.

Nell'agricoltura, settore in cui si registrano il maggior numero di infortuni e di malattie professionali, il ricorso ai lavoratori tramite lavoro accessorio compor-

ta l'obbligo di prevenzione rispetto ai seguenti rischi, gli stessi previsti per i lavoratori assunti con contratto di lavoro subordinato, legati a:

La modalità di riscossione dei buoni varia a seconda del canale utilizzato per l'acquisto dei *voucher*.

Riscossione buoni lavoro

La modalità di prevenzione rispetto ai seguenti rischi, gli stessi previsti per i lavoratori assunti con contratto di lavoro subordinato, legati a:

- movimentazione dei carichi;
- utilizzo dei mezzi agricoli;
- esposizione a sostanze pericolose;
- rischio biologico;
- esposizione al rumore;
- presenza di linee elettriche aeree.

Voucher e disoccupazione agricola Inps

L'articolo 48, comma 2, D.Lgs. 81/2015 ha confermato la compatibilità del lavoro accessorio con il trattamento di disoccupazione agricola.

Il diritto di cumulo dell'indennità di disoccupazione agricola con il reddito derivante dal lavoro accessorio svolto nell'anno di riferimento della prestazione è possibile nel limite complessivo annuale di 3.000 euro netti di compenso, rivalutati sulla base della variazione dell'indice Istat dei pezzi al consumo per le famiglie degli operai e degli impiegati.

La [circolare Inps n. 170/2015](#) ha precisato che, in considerazione del fatto che l'indennità di disoccupazione agricola viene richiesta ed erogata nell'anno successivo a quello in cui si è verificato lo stato di disoccupazione, la cumulabilità con tale prestazione deve essere valutata con riferimento all'eventuale attività di lavoro accessorio svolta nell'anno di competenza della prestazione.

Spesometro 2016: adempimento annuale anche per gli agricoltori esonerati

di Eleonora Pallante – consulente fiscale

Il c.d. spesometro è l'obbligo, introdotto dal D.L. 78/2010, di comunicare annualmente, tramite il "Modello di comunicazione polivalente", all'Agenzia delle entrate, le operazioni rilevanti Iva (cessioni/acquisti di beni e le prestazioni di servizi rese/ricevute). Il D.L. 179/2012 (c.d. Decreto «crescita-bis») ha esteso l'obbligo della comunicazione in questione anche ai produttori agricoli esonerati di cui all'articolo 34, comma 6, D.P.R. 633/1972, per il controllo della tracciabilità dei prodotti agricoli. Per l'anno 2015, l'invio telematico del Modello di comunicazione polivalente deve avvenire entro l'11 aprile 2016 (per i soggetti mensili) o 20 aprile 2016 per i trimestrali e per gli agricoltori esonerati.

Disposizioni normative e di prassi

L'articolo 21, D.L. 78/2010¹ (nel seguito "Decreto") ha introdotto per i soggetti passivi Iva l'obbligo di comunicare, in via telematica, all'Agenzia delle entrate le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese e ricevute, per le quali, nel corso del periodo d'imposta, i corrispettivi dovuti dal cessionario o committente, o al cedente o prestatore abbiano superato la soglia di 3.000 euro, al netto dell'imposta per le operazioni per le quali sussiste l'obbligo di emissione della fattura, ovvero di 3.600 euro, comprensive dell'Iva, per le operazioni per le quali non sussiste l'obbligo di emissione della fattura.

Obiettivo del Legislatore, come espressamente riportato nella Relazione illustrativa di accompagnamento, è quello di contrastare le frodi Iva, dal momento che i dati messi a disposizione del contribuente, tramite il modello c.d. "spesometro", permettono all'Agenzia delle entrate di effettuare un'oculata attività di controllo.

Con il successivo D.L. 16/2012 (convertito, con modificazioni, dalla L. 44/2012) la disposizione dell'articolo 21 è stata quindi semplificata. Infatti, a decorrere dal 1° gennaio 2012, per le operazioni per le quali sussiste l'obbligo di emissione della fattura, la comunicazione deve riguardare tutte le operazioni attive e passive effettuate, indipendentemente dall'importo, mentre per le operazioni per le quali non sussiste l'obbligo di emissione della fattura rimane il limite di 3.600 euro al lordo dell'Iva.

Infine, con il [provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 2 agosto 2012](#), sono state definite le modalità tecniche e i termini per la trasmissione della comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini

Iva (articolo 21, D.L. 78/2010). Il provvedimento in questione ha il merito di chiarire e facilitare ulteriormente l'adempimento, già normativamente alleggerito dalle modifiche introdotte con il D.L. 16/2012.

Presupposti soggettivi della comunicazione

Sono obbligati alla comunicazione, di cui all'articolo 21, D.L. 78/2010, i soggetti passivi Iva che effettuano operazioni rilevanti ai fini dell'imposta.

Pertanto, vi rientrano le imprese individuali, i professionisti, le società, enti pubblici e privati differenti dalle società che svolgono attività commerciali, soggetti non residenti che si sono identificati in Italia direttamente o tramite rappresentante fiscale, i contribuenti che applicano il regime fiscale agevolato delle nuove iniziative produttive ex articolo 13, L. 388/2000, se ancora è in corso il triennio agevolato, poiché tale regime è stato definitivamente abrogato per effetto della Legge di Stabilità 2016.

Sono obbligati a presentare il modello anche i soggetti che hanno optato per la dispensa da adempimenti per le operazioni esenti di cui all'articolo 36-bis, D.P.R. 633/1972; tale obbligo fa riferimento alla totalità delle operazioni rese o ricevute da tali soggetti, indipendentemente dall'emissione della fattura includendo anche le operazioni esenti per le quali si applica l'esonero.

Sono tenuti alla comunicazione in oggetto (cioè lo spesometro) anche i produttori agricoli in regime di esonero di cui all'articolo 34, comma 6 del D.P.R. 633/1972, ovvero i produttori agricoli che nell'anno solare precedente, o in caso di inizio di attività, non hanno realizzato un volume d'affari superiore a 7.000 euro, costituito per almeno 2/3 da cessioni di prodotti agricoli rientranti nella Tabella A), Parte I, allegata al D.P.R. 633/1972. Tale regime di esonero

¹ Convertito, con modificazioni, dalla L. 122/2010.

dagli ordinari adempimenti Iva prevede:

- la dispensa dall'obbligo del versamento dell'Iva; ciò è dovuto al fatto che il produttore agricolo in regime speciale applica alle cessioni di prodotti agricoli le corrispondenti percentuali di compensazione, in luogo delle aliquote proprie e quindi non genera posizioni debitorie verso l'Erario;
- l'esonero di tutti gli obblighi documentali e contabili, ivi compresa la presentazione della dichiarazione annuale Iva e gli adempimenti a essa connessi.

Il produttore agricolo esonerato è quindi solamente tenuto a numerare e conservare:

1. le fatture di acquisto e le bollette doganali e
2. le autofatture emesse dai cessionari e commitenti soggetti passivi Iva che acquistano presso di lui beni o servizi.

Tuttavia, il suddetto regime di favore previsto per questa categoria di soggetti, è in parte sterilizzato dall'articolo 36, comma 8-bis, D.L. 179/2012, che ha espressamente previsto per i produttori agricoli di cui all'articolo 34, comma 6, D.P.R. 633/1972, l'obbligo della comunicazione annuale delle operazioni rilevanti ai fini Iva di cui all'articolo 21, D.L. 78/2010 (convertito, con modificazioni, L. 122/2010 per l'anno 2013).

Sebbene la disposizione contenuta nell'articolo 36 citato nasca dall'esigenza del Legislatore italiano di adeguarsi all'articolo 18 del Regolamento CE 178/2002 che richiede un sistema di controllo sempre più efficiente finalizzato alla rintracciabilità dei prodotti agricoli (utile a combattere le frodi alimentari e a valorizzare il *made in Italy*) nella pratica l'effetto prodotto è quello di gravare i piccoli imprenditori con adempimenti che sembrerebbero poco adatti a raggiungere tale obiettivo.

Ciò detto, gli imprenditori agricoli sono obbligati a comunicare all'Agenzia delle entrate, entro il 20 aprile 2016, i dati di tutte le fatture di acquisto (sementi, concimi, diserbi etc.) e di tutte le autofatture di vendita (vendita in campo di mais, vendita granella, bovini etc.).

Esclusioni soggettive

Sono esonerati dall'obbligo di presentazione del "Modello di comunicazione polivalente" contenente la comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini Iva:

- i privati consumatori, in quanto non in possesso della soggettività passiva Iva e i contribuenti minimi;
- i soggetti che si avvalgono del regime di cui all'ar-

ticolo 27, commi 1 e 2, D.L. 98/2011 convertito, con modificazioni, dalla L. 111/2011 (regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità)²;

- lo Stato, le Regioni, le Province, i Comuni e gli altri organismi di diritto pubblico in relazione alle operazioni effettuate e ricevute nell'ambito di attività istituzionali, diverse da quelle previste dall'articolo 4, D.P.R. 633/1972.

Oggetto della comunicazione

Sono oggetto della comunicazione tutte le operazioni rilevanti ai fini Iva, ovvero tutte quelle operazioni che dal punto di vista oggettivo, soggettivo e territoriale assumono rilevanza ai fini Iva.

In particolare l'obbligo di comunicazione riguarda i corrispettivi relativi alle:

- a) cessioni di beni e prestazioni di servizi rese e ricevute per le quali sussiste l'obbligo di emissione della fattura;
- b) cessioni di beni e prestazioni di servizi rese e ricevute per le quali non sussiste l'obbligo di emissione della fattura, qualora l'importo unitario dell'operazione sia pari o superiore a 3.600 euro al lordo dell'Iva.

Si evidenzia che l'emissione della fattura, in sostituzione di altro idoneo documento fiscale, determina, comunque, l'obbligo di comunicazione dell'operazione.

A tal riguardo si ricorda che la disciplina Iva prevista a favore dei produttori agricoli dall'articolo 34, D.P.R. 633/1972, con riferimento quindi anche ai produttori esonerati, in deroga alle regole ordinarie prevede l'esclusione dall'obbligo dell'emissione della certificazione fiscale nel caso di cessione di prodotti agricoli di cui all'elenco contenuto nella Tabella A), Parte I, allegata al decreto Iva nei confronti di consumatori finali. Il produttore agricolo in regime speciale è tenuto alla sola annotazione giornaliera, nel registro dei corrispettivi, dell'ammontare complessivo delle vendite (al lordo dell'Iva), suddivise in ragione delle aliquote proprie dei prodotti ceduti; solo in caso di cessioni diverse da quelle di cui alla Tabella A), Parte I, vige l'obbligo dell'emissione della ricevuta o scontrino fiscale³.

² Regime abrogato dalla Legge di Stabilità 2016 in conseguenza dell'entrata in vigore del nuovo regime forfettario. Il Legislatore, con disposizione transitoria, ha previsto per i soggetti che avevano optato per l'applicazione di tale regime di terminare il periodo dei 5 anni o di continuare fino al compimento dei 35 anni di età.

³ Cfr. M. Bagnoli e A. Rocchi, "Spesometro ... Anche per i piccoli agricoltori" Corriere Tributario, 2013.

Esclusioni oggettive

In considerazione del divieto fissato dall'articolo 6, comma 4, Statuto del contribuente, secondo il quale *“al contribuente non possono, ..., essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria o di altre Amministrazioni pubbliche”*, restano escluse dall'obbligo comunicativo le operazioni già monitorate dall'Amministrazione finanziaria.

In particolare, il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 2 agosto 2013 esonera dall'obbligo di comunicazione le seguenti operazioni:

- a) importazioni;
- b) esportazioni non imponibili ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera a) e b), D.P.R. 633/1972;
- c) operazioni intracomunitarie ex articolo 7-ter;
- d) operazioni che costituiscono oggetto di comunicazione all'Anagrafe tributaria, ai sensi dell'articolo 7, D.P.R. 605/1973, e delle altre norme che stabiliscono obblighi di comunicazione all'Anagrafe tributaria;
- e) operazioni di importo pari o superiore a 3.600 euro effettuate nei confronti di contribuenti non soggetti passivi Iva, non documentate da fattura, il cui pagamento è avvenuto mediante carte di credito, di debito o prepagate.

Sono in ogni caso esclusi dalla comunicazione in oggetto (spesometro) i passaggi interni tra attività facenti capo alla stessa impresa. Tale ultima condizione è diffusa nel settore agricolo, laddove l'impresa esercita contemporaneamente attività agricole essenziali (coltivazione, allevamento e silvicoltura) e attività agricole connesse, quali l'agriturismo e più in generale quelle volte alla produzione di beni e alla fornitura di servizi.

Modalità di predisposizione della comunicazione

La comunicazione dei dati Iva può essere effettuata, inviando i dati in forma analitica ovvero in forma aggregata (in tale ultimo caso i valori delle operazioni effettuate con la medesima controparte potranno essere raggruppate, distinguendo le operazioni attive da quelle passive).

L'opzione esercitata tramite il modello in questione sarà vincolante per l'intero contenuto della comunicazione, anche in caso di invio sostitutivo.

Nel seguito si riportano gli elementi che devono essere indicati nel *“modello comunicazione polivalente”* sia per la forma analitica sia per quella aggregata.

Nella comunicazione analitica gli elementi informativi da comunicare, per ciascuna cessione o prestazione, per le quali sia stata emessa fattura, sono:

- a) anno di riferimento;
- b) partita Iva o, in mancanza, codice fiscale del cedente o prestatore e del cessionario o committente;
- c) per ciascuna fattura attiva, la data del documento, il corrispettivo al netto dell'Iva e l'imposta o la specificazione che trattasi di operazioni non imponibili o esenti, nonché, per i soggetti obbligati alla registrazione delle fatture emesse, la data di registrazione;
- d) per ciascuna fattura passiva, la data di registrazione, il corrispettivo al netto dell'Iva e l'imposta o la specificazione che trattasi di operazioni non imponibili o esenti e la data del documento;
- e) per gli operatori che si avvalgono della semplificazione delle scritture contabili di cui all'articolo 6, commi 1 e 6, D.P.R. 695/1996 (ai sensi del quale le fatture di importo inferiore a 300 euro possono essere annotate tramite un unico documento), i seguenti dati relativi al documento riepilogativo: numero del documento, ammontare complessivo imponibile delle operazioni, ammontare complessivo dell'imposta;
- f) per ciascuna controparte e per ciascuna operazione, l'importo della nota di variazione e dell'eventuale imposta afferente.

Gli elementi informativi da comunicare, per ciascuna cessione o prestazione per le quali non sussiste l'obbligo di emissione della fattura, qualora l'importo unitario sia pari o superiore a 3.600 euro (al lordo dell'Iva), sono:

- a) anno di riferimento;
- b) codice fiscale del cessionario o committente;
- c) corrispettivi comprensivi dell'Iva;
- d) per i soggetti non residenti nel territorio dello Stato, privi di codice fiscale, i dati di cui all'articolo 4, comma 1, lettere a) e b), D.P.R. 605/1973.

Ai fini della comunicazione degli elementi informativi, il soggetto obbligato dovrà fare riferimento al momento della registrazione (ai sensi degli articoli 23, 24 e 25, D.P.R. 633/1972), ovvero, in mancanza, al momento di effettuazione delle operazioni (ai sensi dell'articolo 6, D.P.R. 633/1972).

Nella comunicazione per dati aggregati, per le operazioni documentate da fattura, per ciascuna controparte e distinti per le operazioni attive e per quelle passive, sono:

- partita Iva o, in mancanza, il codice fiscale;

- numero delle operazioni aggregate;
- importo totale delle operazioni imponibili, non imponibili ed esenti;
- importo totale delle operazioni fuori campo Iva;
- importo totale delle operazioni con Iva non esposta in fattura;
- importo totale delle note di variazione;
- imposta totale sulle operazioni imponibili;
- imposta totale relativa alle note di variazione.

In tal caso nell'individuazione degli elementi informativi da trasmettere, il soggetto obbligato dovrà fare riferimento alla data di emissione o ricezione del documento.

Termini di invio della comunicazione telematica

Il modello di comunicazione per l'anno 2015 deve essere presentato, in via telematica, all'Agenzia delle entrate entro:

- 11 aprile 2016 per i soggetti che effettuano la liquidazione Iva mensile;
- 20 aprile 2016 per i soggetti che effettuano la liquidazione Iva trimestrale e per gli agricoltori "esonerati" di cui all'articolo 34, comma 6, D.P.R. 633/1972.

La comunicazione deve essere presentata in via telematica:

- a) direttamente dal contribuente;
- b) tramite intermediari abilitati.

Si ricorda, infine, che la comunicazione avviene in conformità del modello allegato al provvedimento, il quale è reso disponibile gratuitamente dall'Agenzia delle entrate in formato elettronico sul sito internet.agenziaentrate.gov.it.

Regime sanzionatorio e ravvedimento operoso

L'articolo 21, comma 1, D.L. 78/2010 prevede l'irrogazione della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 11, D.Lgs. 471/1997 che va da un minimo di 250 a 2.000 euro in caso di mancata presentazione della comunicazione o presentazione della stessa con indicazione di dati non veri o incompleti. Si ritiene, anche se l'Agenzia delle entrate non si è mai pronunciata in tal senso, che il contribuente può avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso in caso di omessa comunicazione. In particolare, la sua posizione viene regolarizzata con il pagamento della sanzione ridotta:

- a 1/10 del minimo se presenta il modello entro i 30 giorni dalla scadenza originaria;

- a 1/8 del minimo se presenta il modello entro un anno dalla scadenza originaria.

Diversamente, qualora il contribuente voglia integrare o rettificare una comunicazione precedentemente inviata (a condizione che questa si riferisca allo stesso periodo d'imposta), può usufruire del ravvedimento operoso con il pagamento della sanzione ridotta:

- ad 1/10 del minimo se presenta la comunicazione integrativa o rettificativa entro 30 giorni dalla scadenza originaria;
- ad 1/8 del minimo se presenta la comunicazione integrativa o rettificativa oltre il termine dei 30 giorni e sempre entro l'anno dalla scadenza originaria.

Per effetto della Legge di Stabilità 2015, dal 1° gennaio 2015, sono state inserite ulteriori ipotesi di ravvedimento operoso e precisamente:

- il ravvedimento entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione o dall'omissione o dall'errore mediante il versamento di una sanzione ridotta a 1/9 del minimo;
- il ravvedimento entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è commessa la violazione ovvero entro 2 anni dall'omissione o dall'errore effettuando il versamento della sanzione ridotta a 1/7 del minimo;
- il ravvedimento oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è commessa la violazione ovvero oltre 2 anni dall'omissione o dall'errore effettuando il versamento di una sanzione ridotta a 1/6 del minimo;
- il ravvedimento, anche dopo che è stato consegnato il pvc, con il versamento di una sanzione ridotta a 1/5 del minimo.

Novità: fatturazione elettronica tra privati

Si ricorda che, ai sensi delle disposizioni contenute nel D.Lgs. 127/2015, a partire dal 1° gennaio 2017, i soggetti che operano per l'utilizzo del sistema SDI per la trasmissione delle fatture elettroniche tra privati, saranno esonerati dall'obbligo di comunicazione del c.d. "spesometro".

Soccida monetizzata senza diritto alla detrazione Iva

a cura del Centro studi tributari Euroconference

Il caso

Il signor Rossi ha stipulato un contratto di soccida con l'azienda agricola Bianchi. Il contratto prevede l'obbligo in capo a Rossi di accrescere con la cura del buon padre di famiglia gli animali che sono stati conferiti dall'azienda agricola Bianchi per il biennio 2015-2016. Al termine del periodo pattuito, dopo aver redatto il verbale di chiusura soccida, il contratto prevede che il soccidante (l'azienda agricola Bianchi) si occupi della cessione integrale dei capi risultati. A cessioni avvenute il soccidante procederà a remunerare il soccidario per la parte di sua competenza come previsto dal contratto. Ci viene chiesto se il soccidario possa procedere a istanza di rimborso per l'Iva assolta sugli acquisti inerenti il contratto di soccida.

La soccida, disciplinata agli articoli 2170 e ss., cod. civ., risulta essere uno delle forme di esercizio collettivo maggiormente utilizzata nell'allevamento di animali.

Tale forma contrattuale rientra "nell'ambito dei contratti associativi con comunione di scopo ed ha come precipua ragione pratica quella di realizzare un'attività economica in comune (inquadrabile nell'esercizio di attività agricola ex articolo 2135, cod. civ.) volta all'allevamento e sfruttamento degli animali, al fine di "ripartire l'accrescimento del bestiame e gli altri prodotti ed utili che ne derivano".

Ai fini Iva, bisogna porre particolare attenzione in sede divisionale, spesso, infatti, si assiste a una ripartizione che origina la cosiddetta soccida monetizzata ove il soccidante provvede a cedere sul mercato l'intero quantitativo di capi facenti parte della soccida e, in un secondo tempo, procede a "indennizzare" il soccidario della sua parte in denaro.

Infatti, in tal caso il soccidario perde il diritto al rimborso del "credito" Iva originatosi per effetto degli acquisti imponibili eseguiti nel contesto della soccida.

La recente giurisprudenza di legittimità si è allineata a tale interpretazione, confermando di fatto il filone consolidatosi nel tempo (in contrapposizione con l'indirizzo della giurisprudenza di merito).

Sul punto consta, ad esempio, la recente sentenza n. 14971/2015 che afferma come "In tema di Iva, non ha diritto alla detrazione prevista dal D.P.R. 26 ottobre 1972, articolo 19, il soccidario per le spese sostenute per l'attività dedotta nel rapporto associativo,

nel caso in cui la commercializzazione del bestiame sia stata effettuata esclusivamente dal soccidante, ancorché il soccidario abbia percepito gli utili conseguenti allo svolgimento del rapporto di soccida, per le quali le parti abbiano concordato la monetizzazione degli stessi in suo favore". In senso conforme si erano espresse anche le precedenti sentenze n. 21491/2005, n. 8727/2013 e n. 27715/2013.

Inoltre, non è richiamabile quanto disposto all'articolo 19, comma 3, D.P.R. 633/1972 che deroga alla regola prevista dal precedente comma 1 in alcune fattispecie ben definite tra cui le ipotesi di operazioni aventi a oggetto denaro, in quanto, nel caso della soccida monetizzata, si è in presenza di una suddivisione di utili derivanti da un rapporto associativo. L'indetraibilità, nonché impossibilità di rimborso, che si viene a delineare in capo al soccidario in ipotesi di soccida monetizzata è stata anche ribadita in occasione di una interrogazione parlamentare, la n. 5-04812/2015.

In tale occasione è stato confermato come, il soccidario, per poter esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti, ancorché in misura forfettizzata ex articolo 34, D.P.R. 633/1972, deve non solo svolgere in proprio l'attività di allevatore ma provvedere direttamente alla cessione dei beni oggetto del contratto.

Del resto, in occasione del *question time*, è stato fatto presente che in linea è anche una risposta fornita dalla DRE del Lazio che ha confermato l'interpretazione dell'Agenzia delle entrate secondo cui in tale fattispecie di soccida, il soccidario non può proce-

IL CASO RISOLTO

dere a detrazione dell'Iva assolta in quanto, a prescindere dalla circostanza che lo stesso sia in regime speciale Iva ex articolo 34, D.P.R. 633/1972 o in quello ordinario per opzione, è necessario che egli provveda a vendere direttamente i capi, di modo da compiere un'operazione attiva.

 **Euroconference**
Editoria

L'IVA non è più un problema?

PACCHETTO TUTTO DICHIARATIVI
senza la "Dichiarazione IVA 2016"



€ 149,00 Anzichè € 233,00

[VAI ALL'OFFERTA >](#)

Invim

Non ammessa la valutazione automatica per i rurali

In tema di Invim, ai fini dell'inapplicabilità del sistema di valutazione automatica di cui al D.P.R. 131/1986, articolo 52, comma 4, il carattere rurale delle costruzioni o porzioni di costruzioni, nonché delle relative pertinenze, dal quale deriva la mancata attribuzione di una rendita catastale autonoma rispetto a quella del terreno cui i fabbricati accedono, dipende, ai sensi del D.P.R. 917/1986, articolo 39 e del D.L. 557/1993, articolo 9, convertito nella L. 133/1994, dalla sussistenza di due condizioni, l'una di tipo soggettivo, afferente alla persona dell'utilizzatore del fabbricato, che deve essere addetto alla coltivazione della terra o alle altre attività specificate dalla norma, e l'altra di tipo oggettivo, riguardante l'immobile, che deve essere strumentale all'esercizio di quelle attività e, dunque, presentare le caratteristiche coerenti con quelle esigenze (cfr. sentenza n. 21363/2012).

Cassazione – sentenza n. 3109 – 14 gennaio 2016 – 17 febbraio 2016

Irpef - Redditi fondiari

Locazione tassata in capo al percettore

In materia di reddito derivante da contratto di locazione è ineludibilmente applicabile la regola generale dell'articolo 1, Tuir secondo il quale è presupposto di imposta "il possesso di redditi in danaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'articolo 6", con le inevitabili conseguenze di genere classificatorio (per i fini per i quali ciò eventualmente rilevi) che si vogliono eventualmente trarre nell'ottica dell'appartenenza del reddito di cui trattasi all'una o all'altra categoria di cui alla norma ora menzionata. E perciò resta anche confermata la regola relativa alla necessità di autonoma imputazione del reddito di locazione rispetto al titolo reale di possesso ove ne risulti concretamente differenziata la percezione, non essendoci ostacolo alcuno ad attribuire il reddito derivante dalla concessione in locazione non solo in capo a soggetto del tutto diverso dal legittimo proprietario ma anche in capo ad alcuni soltanto dei comproprietari che risultino essere effettivi locatari e percettori dei redditi che dalla locazione derivano (cfr. sentenze n. 19166/2003 e n. 15171/2009).

Cassazione – ordinanza n. 3085 – 13 gennaio 2016 – 17 febbraio 2016

Cassazione – ordinanza n. 2771 – 13 gennaio 2016 – 11 febbraio 2016

Iva

Detraibile l'Iva sulle ristrutturazioni degli agriturismi

Il diritto alla detrazione della imposta versata in rivalsa su acquisti di beni o servizi "inerenti" (nella specie la imposta relativa alla fattura per costi di ristrutturazione per immobile aventi destinazione catastale ad uso abitativo, ma impiegati nell'esercizio dell'attività turistico-alberghiera), trova conferma nel criterio ermeneutico secondo cui, fra le diverse possibilità interpretative, la norma di legge delegata (D.Lgs. 313/1997, articolo 3, comma 1) deve essere interpretata nel modo che risulti conforme all'articolo 76 Costituzione, e dunque non in contrasto con "i limiti ed i principi direttivi" espressi dalla norma di legge delega - in attuazione della quale è stato introdotto il D.P.R. 633/1972, articolo 19 bis.1, comma 1 - che aveva autorizzato il governo a provvedere alla revisione della disciplina delle detrazioni di imposta e delle relative rettifiche, escludendo il diritto alla detrazione per gli acquisti di beni e servizi destinati esclusivamente a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o dell'arte o professione utilizzati esclusivamente per operazioni non soggette all'imposta, eccettuate quelle cui le norme comunitarie ricollegano comunque il diritto alla detrazione (cfr. sentenze SS.UU. n. 674/1971; n. 4906/1995 e n. 14900/2002).

Cassazione – sentenza n. 4606 – 30 settembre 2015 – 9 marzo 2016

Registro

Stop alla ppc in caso di ritardo nella presentazione della documentazione

L'intempestiva presentazione del certificato definitivo di cui alla L. 604/1954, articolo 3, determina la decadenza dal beneficio fiscale, a meno che il contribuente non dimostri la circostanza - della cui prova e, prima ancora, allegazione, non c'è menzione nella narrativa della sentenza gravata - che il ritardo nella presentazione del certificato sia imputabile alla condotta colpevole dell'amministrazione competente al rilascio del certificato stesso (cfr. sentenze n. 9159/2010, n. 10406/2011 e n. 21980/2014).

Cassazione – ordinanza n. 4644 – 22 ottobre 2015 – 9 marzo 2016

Certificato da presentare entro 3 anni e non oltre

In tema di agevolazioni fiscali per l'acquisto di terreni agricoli stabilite, a favore della piccola proprietà contadina, dalla L. 604/1954, il contribuente che non adempia l'obbligo di produrre all'Ufficio il previsto certificato definitivo entro il prescritto termine decadenziale di tre anni dalla registrazione dell'atto, non perde il diritto ai benefici qualora provi di aver operato con adeguata diligenza allo scopo di conseguire la certificazione in tempo utile, richiedendola tempestivamente, e che il superamento del predetto termine sia dovuto a colpa degli uffici competenti, avendo gli stessi indebitamente ritardato il rilascio della documentazione (cfr. sentenza n. 10406/2011).

Cassazione – ordinanza n. 4578 – 17 febbraio 2016 – 9 marzo 2016

Estensione della qualifica IAP alle società senza effetto retroattivo

In tema d'imposta di registro, ai fini dell'applicazione delle agevolazioni tributarie per i territori montani previste dal D.P.R. 601/1973, articolo 9, l'acquirente deve rivestire la qualità di coltivatore diretto, senza che sia necessaria l'esclusività o la prevalenza di tale attività rispetto alle altre eventualmente esercitate, che, quindi, restano irrilevanti, a meno che da esse non si ricavi, sotto il profilo probatorio, l'impossibilità della coltivazione del fondo. In ogni caso, la prova della qualità di coltivatore diretto può essere fornita con qualsiasi mezzo dal contribuente e il relativo accertamento costituisce una valutazione di fatto riservata al giudice del merito. Inoltre, in tema di agevolazioni tributarie, l'articolo 2, D.Lgs. 99/2004, che parifica il trattamento fiscale, in materia di imposizione indiretta e creditizia, tra persona fisica con qualifica di coltivatore diretto e società di cui all'articolo 1, comma 3, del medesimo decreto, qualificate come imprenditori agricoli professionali, ha carattere innovativo e non supera i confini delle provvidenze fiscali destinate agli atti traslativi stipulati da imprenditori agricoli a titolo principale, sicché non si applica agli atti stipulati anteriormente alla sua entrata in vigore né rileva riguardo ai benefici funzionali al riordino della piccola proprietà contadina (cfr. sentenze n. 5378/2014 e n. 22001/2014).

Cassazione – sentenza n. 3107 – 14 gennaio 2016 – 17 febbraio 2016

La cessione dell'erede nel quinquennio causa di decadenza dalla ppc

La decadenza dalle agevolazioni tributarie a favore della piccola proprietà contadina che, a norma della L. 604/1954, articolo 7 colpisce l'acquirente il quale, prima del termine decennale stabilito, "aliena volontariamente" il bene acquistato, si verifica anche nel caso in cui l'alienazione sia disposta dall'erede del beneficiario. Più in particolare, poiché l'erede succede al "de cuius" a titolo universale, subentrando anche nella specifica situazione giuridica soggettiva passiva di divieto di alienazione del bene nel detto termine, a nulla rileva che la vendita sia stata determinata dall'impossibilità per l'erede di provvedere alla coltivazione del fondo, potendo costituire causa di forza maggiore escludente la decadenza soltanto un evento che agisca in senso assoluto ed oggettivo, come causa esterna non imputabile al contribuente (cfr. sentenza n. 1546/2003).

Cassazione – sentenza n. 3108 – 14 gennaio 2016 – 17 febbraio 2016

Ppc: vincolo quinquennale ad effetto retroattivo amplificato

In tema di agevolazioni tributarie per la formazione e l'arrotondamento della piccola proprietà contadina, previste dalla L. 604/1954, la riduzione da 10 a 5 anni del termine, scaduto il quale il fondo acquistato con le predette agevolazioni può essere rivenduto senza decadere dai predetti benefici, operata dal D.Lgs. 228/2001, articolo 11 si estende retroattivamente a tutti gli atti di acquisto posti in essere prima del 30 giugno 2001 (data di entrata in vigore del provvedimento), anche se sotto la vigenza del precedente vincolo decennale si siano verificati entrambi i fatti giuridici, dell'acquisto e della cessione, che comportano la decadenza, non tanto perché quest'ultima, nel sistema della L. 604/1954, costituisce una sorta di "sanzione-impropria", con conseguente applicazione retroattiva della norma più vantaggiosa per il contribuente quale espressione del principio del "favor rei", quanto perché l'articolo 11 citato, facendo riferimento "anche agli atti di acquisto posti in essere in data antecedente di almeno cinque anni la data di entrata in vigore del presente decreto" (comma 5), prende in considerazione il solo fatto dell'acquisto, senza porre altre condizioni che non sia quella, ricavabile dal sistema, del consolidamento del rapporto tributario, qualora nel decennio si sia verificata una causa di decadenza e la stessa sia stata contestata con un atto di accertamento rapporto tributario, qualora

nel decennio si sia verificata una causa di decadenza e la stessa sia stata contestata con un atto di accertamento e/o liquidazione divenuto definitivo per mancata impugnazione o per sopravvenuto giudicato favorevole all'Agenzia delle entrate (cfr. sentenza SS.UU. n. 2060 /2011).

Cassazione – sentenza n. 3108 – 14 gennaio 2016 – 17 febbraio 2016

Tributi locali - Tarsu

Scarti della lavorazione del legno equiparabili ai rifiuti urbani

In tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (Tarsu), per gli anni 2002- 2005, successivamente all'abrogazione della L. 146/1994, articolo 39, comma 1 e del D.Lgs. 507/1993, articolo 60, alle imprese produttrici di rifiuti derivanti dalla lavorazione del legno si applica la disciplina di cui al D.Lgs. 507/1993, articoli 62 e 68, con le eccezioni previste dai commi 2 e 3 della norma relativamente alle aree, per natura e destinazione, improduttive di rifiuti, ovvero a quelle produttive di rifiuti speciali che potevano godere di una riduzione di imposta quando i produttori fossero stati tenuti allo smaltimento, sicché, ove, ai sensi dell'articolo 68, comma 2, lettera e), D.Lgs. citato, a mezzo di regolamento comunale sia stata dichiarata l'assimilabilità di detti rifiuti a quelli urbani, il produttore deve essere assoggettato all'imposta, senza che assuma rilievo che egli, volontariamente, provveda a smaltirli in proprio (cfr. sentenza n. 8366/205).

Cassazione – sentenza n. 1156 – 5 novembre 2015 – 22 gennaio 2016

 Euroconference

MODELLO 730 E DICHIARAZIONE PRECOMPILATA

Scegli la modalità formativa più adatta alle tue esigenze!

 **In aula**

Corso di 1 giornata intera

Bologna Firenze Milano

Padova Torino Udine

Verona

[ACCEDI AL SITO](#)



web-live

04 aprile, ore 14.30

Durata: 2 ore

Relatore: Maurizio Tozzi

[SCOPRI DI PIÙ](#)



L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

Il quotidiano telematico di Euroconference, diretto da Sergio Pellegrino e Giovanni Valcarengi.

Tutta l'informazione di cui hai bisogno, pensata dai Professionisti di Euroconference per i Professionisti di tutta Italia.

EDITORE E PROPRIETARIO

Gruppo Euroconference Spa
Via E. Fermi, 11 - 37135 Verona

DIRETTORE RESPONSABILE

Sergio Pellegrino

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO

Massimo Bagnoli e Luigi Scappini

COMITATO SCIENTIFICO

Donato Nitti Alberto Rocchi
Francesco Preziosi Eleonora Pallante

REDAZIONE

Milena Martini e Chiara Ridolfi

Registrazione del tribunale di Verona n.6848 del
6 ottobre 2015
Iscrizione ROC 11 dicembre 2003 n.8249
ISSN 2499-0698

SERVIZIO CLIENTI

Per informazioni su abbonamenti, argomenti tratta-
ti, numeri arretrati, cambi di indirizzo telefonare al
n.045/8201828 - fax 045/502430
e-mail: circolari@euroconference.it

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

mensile
Vendita esclusiva per abbonamento

ABBONAMENTO ANNUALE 2016

Euro 180 Iva esclusa

Eventuali numeri non pervenuti devono essere
reclamati via mail al servizio clienti non appena
ricevuto il numero successivo

Per i contenuti di "Rivista per la consulenza in agricoltura" Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Gruppo Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference Spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.