

CONSULENZA IMMOBILIARE

Agevolazioni

Superbonus 110%: le tipologie di immobili ammessi

di Leonardo Pietrobon 2

Accertamento

L'antieconomicità: la differenza fra i prezzi praticati e quelli di mercato

di Gianfranco Antico e Maurizio Tozzi 11

Iva

Territorialità dell'Iva e servizi di logistica integrata

di Alberto Alfredo Ferrario 23

Immobili all'estero

La permanenza nell'agevolazione prima casa anche in caso di riacquisto di immobile estero

di Roberto Bianchi 32

Locazioni

La locazione *a non domino* (Cassazione, ordinanza n. 15292/2019)

di Alessandro Biasioli 41

Procedure

Rapporti tra sovraindebitamento e articolo 41, Tub (Tribunale di Modena, 1° giugno 2017)

di Ernestina De Medio 48

Osservatorio

59

Consulenza immobiliare n. 32/2020

Superbonus 110%: le tipologie di immobili ammessi

di Leonardo Pietrobon – dottore commercialista e revisore legale

Premessa

Per la corretta individuazione degli immobili agevolabili con il c.d. superbonus del 110% è necessario operare un coordinamento normativo dei differenti commi che compongono l'[articolo 119](#), D.L. 34/2020. Tale “ricerca” è dettata dal fatto che il Legislatore non dedica un unico comma della citata disposizione normativa per individuare gli immobili per i quali è ammessa l’agevolazione, bensì:

- a) prevede una sorta di regola generale, basata sulla negazione, ossia con il comma 15-*bis* individua le tipologie di immobili per i quali l’agevolazione è esclusa, quali gli immobili appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8, nonché alla categoria catastale A/9 per le unità immobiliari non aperte al pubblico;
- b) prevede delle regole specifiche per gli immobili posseduti o detenuti da specifici soggetti; quali:
- c) le Onlus, le Organizzazioni di volontariato (Odv), e le Associazione di promozione sociale (Aps), per i quali il Legislatore prevede il riconoscimento per tutti gli interventi agevolabili, indipendentemente dalla categoria catastale e dalla destinazione dell’immobile, a condizione che gli interventi siano effettuati sull’intero edificio o sulle singole unità immobiliari e che vengano rispettati condizioni e limiti di spesa previste dalla norma;
- d) le Associazioni sportive dilettantistiche e le Società sportive dilettantistiche, per le quali il superbonus è limitato agli interventi sui soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.

Immobili esclusi	
Categoria catastale	Descrizione
A/1 – Abitazioni di tipo signorile	Sono gli immobili ubicati in zone di pregio con caratteristiche costruttive, tecnologiche e di rifiniture di livello superiore a quello dei fabbricati di tipo residenziale.
A/8 – Abitazioni in ville	Sono gli immobili caratterizzati essenzialmente dalla presenza di parco e giardino edificati in zone urbanistiche destinate a tali costruzioni in zone di pregio con caratteristiche costruttive e di rifiniture, di livello superiore all’ordinario.

A/9 – Castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici non aperti al pubblico	Rientrano in questa categoria i castelli di palazzi eminenti che per la loro struttura, la ripartizione degli spazi interni dei volumi edificati non sono comparabili con l'unità tipo di altre categorie; costituiscono ordinariamente una sola unità immobiliare.
--	---

L'Agenzia delle entrate, con la [circolare n. 24/E/2020](#), in modo ancora più restrittivo rispetto alla disposizione normativa in commento, dispone che gli interventi, sia quelli trainanti sia quelli trainati, devono essere realizzati su:

- edifici residenziali unifamiliari e relative pertinenze;
- unità immobiliari residenziali, funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi all'esterno situata all'interno di edifici plurifamiliari, nonché relative pertinenze;
- parti comuni di edifici condominiali.

Coordinando quanto sopra riportato con la tipologia di lavori ammessi alla detrazione e le condizioni necessarie per l'accesso alla detrazione, si ricorda che gli interventi eseguiti sulle singole unità residenziali e relative pertinenze all'interno edifici condominiali possono beneficiare del superbonus solo come interventi trainati; pertanto l'intervento trainante deve necessariamente essere eseguito sulle parti comuni del condominio. Per maggiore chiarezza si riporta una tabella riepilogativa:

Tipologia di immobile	Intervento trainante	Intervento trainato
Edifici residenziali unifamiliari e relative pertinenze	Sì	Sì
Unità immobiliari residenziali, funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi all'esterno situata all'interno di edifici plurifamiliari, nonché relative pertinenze	Sì	Sì
Parti comuni condominiali	Sì	Sì
Unità immobiliari residenziali e relative pertinenze in edifici condominiali	No	Sì

Edifici residenziali unifamiliari

L'individuazione del concetto di edificio residenziale unifamiliare avviene attraverso le indicazioni contenute nella già citata circolare n. 24/E/2020, con la quale l'Agenzia delle entrate individua tale edificio come un'unica unità immobiliare con le seguenti caratteristiche:

- a) di proprietà esclusiva;
- b) funzionalmente indipendente. Ricordando a tal proposito che unità immobiliare può ritenersi funzionalmente indipendente se dotata di installazione manufatti di qualunque genere quali impianti per l'acqua, per il gas, per l'energia elettrica, per il riscaldamento di proprietà esclusiva;
- c) che dispone di uno o più accessi autonomi dall'esterno;
- d) destinata all'abitazione di un singolo nucleo familiare.

Con riferimento alla caratteristica di presenza di uno o più accessi autonomi, il Decreto 6 agosto 2020, confermando la definizione di edificio unifamiliare di cui alla citata [circolare n. 24/E/2020](#), specifica che viene inteso come accesso autonomo un accesso indipendente non comune ad altre unità immobiliari, chiuso da cancello o portone d'ingresso che consenta l'accesso dalla strada o dal cortile o giardino di proprietà esclusiva. Non è quindi richiesto che vi sia l'accesso su strada pubblica, è tuttavia necessario che l'accesso non sia di proprietà comune, e utilizzato da altre unità immobiliari.

L'altra condizione richiesta è che l'unità immobiliare disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno. La definizione che troviamo ancora nell'ambito del Decreto Requisiti, pubblicato in Gazzetta Ufficiale lo scorso 5 ottobre, è che:

“la presenza di un accesso autonomo dall'esterno presuppone che l'unità immobiliare disponga di un accesso indipendente non comune ad altre unità immobiliari, chiuso da cancello o portone d'ingresso che consenta l'accesso dalla strada o da cortile o giardino di proprietà esclusiva”.

Di alcune fattispecie “particolari” si sono occupate 2 interrogazioni parlamentari del 30 settembre 2020. La prima interrogazione, la n. 5-04686, ha analizzato il caso dell'accesso da una strada privata o in multiproprietà o ovvero da terreni di utilizzo comune ma non esclusivo come i pascoli.

Per quanto riguarda l'accesso da strada, nella risposta viene precisato che, né nella norma né nella circolare n. 24/E/2020, sono previste limitazioni in ordine alla proprietà pubblica o privata della stessa. Pertanto, in linea di principio, può ritenersi autonomo anche l'accesso da una strada privata e/o in multiproprietà.

E con riferimento all'accesso da terreni di utilizzo comune, ma non esclusivo, come ad esempio i pascoli, si è anche in questo caso in presenza di accesso autonomo, non essendo rilevante che il terreno sia di proprietà esclusiva del possessore dell'unità immobiliare.

Nella seconda interrogazione parlamentare, la n. 5-04688, si è affermato che si può considerare autonomo anche l'accesso indipendente non comune ad altre unità immobiliari, chiuso da cancello o portone d'ingresso che consenta l'accesso da aree (quali strada, cortile o giardino) comuni e condivise con altri edifici unifamiliari, non essendo rilevante che il suddetto accesso avvenga attraverso un'area di proprietà esclusiva del possessore dell'unità immobiliare oggetto degli interventi agevolabili.

In entrambi i casi, le indicazioni fornite non appaiono coerenti con la definizione inserita nel Decreto Requisiti.

La questione è stata risolta dal Legislatore in sede di conversione del Decreto Agosto, con l'introduzione di un nuovo comma 1-*bis*, [articolo 119](#), D.L. 34/2020:

“Ai fini del presente articolo, per “accesso autonomo dall'esterno” si intende un accesso indipendente, non comune ad altre unità immobiliari, chiuso da cancello o portone d'ingresso che consenta l'accesso dalla strada o da cortile o da giardino anche di proprietà non esclusiva”.

Sulla base del contenuto normativo di cui al citato comma 1-*bis*, viene ampliata la platea degli edifici agevolabili, non essendo più richiesto che l'accesso indipendente sia su una proprietà esclusiva. In altri termini, sono agevolabili anche le unità, funzionalmente autonome, a prescindere dal fatto che l'accesso autonomo avvenga attraverso una pubblica strada, un cortile o un vialetto privato.

La stessa Agenzia delle entrate, con la [risposta a interpello n. 524/2020](#) ha confermato tale impostazione. In particolare, la fattispecie sottoposta all'esame dell'Amministrazione finanziaria è relativa a un intervento che deve essere realizzato sull'unità immobiliare di proprietà del soggetto istante facente parte di un complesso condominiale.

Nel caso di specie, l'immobile dispone di un accesso indipendente non comune ad altre unità immobiliari, chiuso da cancello, al quale si accede dal percorso pedonale a servizio dei singoli edifici in condominio. Tuttavia, nonostante l'accesso non avvenga dalla strada, dal cortile o dal giardino, - fattispecie a cui fa riferimento la norma - l'istante ritiene che la condizione dell'accesso autonomo dall'esterno sia soddisfatta alla luce del fatto che il percorso pedonale nella pratica giornaliera è di libero accesso dall'esterno.

L'Agenzia delle entrate, nella propria risposta, mette in evidenza come il comma 1-*bis*, [articolo 119](#), D.L. 34/2020 consenta di considerare accesso autonomo dall'esterno la situazione nella quale si accede all'immobile attraverso una:

“strada privata e/o in multiproprietà o attraverso un terreno di utilizzo comune, ma non esclusivo, non essendo rilevante la proprietà pubblica o privata e/o esclusiva del possessore dell'unità immobiliare all'accesso in questione ovvero quando si è in presenza di accesso anche da cortile/passaggio comune che faccia su strada”.

Alla luce di queste considerazioni l'Agenzia delle entrate ritiene che, nel caso sottoposto alla sua attenzione, la condizione richiesta dalla norma sia rispettata e quindi l'istante possa beneficiare del superbonus considerando “indipendente” l'unità immobiliare.

Edifici “indipendenti” all'interno di edifici plurifamiliari

Decisamente più problematica è la “categoria” delle unità immobiliari residenziali funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno site all'interno di edifici plurifamiliari.

Questo tipo di “categoria” è stata introdotta per consentire a chi possiede una villetta a schiera o un appartamento con ingresso autonomo in una palazzina plurifamiliare di porre in essere gli interventi trainanti senza essere vincolato alle decisioni degli altri proprietari, ai quali è spesso legato da un vincolo condominiale, come il tetto o una parete in comune.

Per inquadrare questa tipologia di unità immobiliari è necessario definire il concetto di unità funzionalmente indipendente, così come quello di accesso autonomo dall'esterno.

Sul punto, nella [risposta a interpello n. 328/2020](#), riprendendo quanto già affermato nella [circolare n. 24/E/2020](#), l'Agenzia delle entrate ha precisato che vanno verificati i requisiti in questione, a nulla rilevando il fatto che l'edificio plurifamiliare, di cui tali unità immobiliari fanno parte, sia costituito o meno in condominio.

Di conseguenza, l'unità abitativa all'interno di un edificio plurifamiliare, funzionalmente indipendente e dotata di accesso autonomo, fruisce del superbonus autonomamente, a prescindere dalla circostanza che faccia parte di un condominio o disponga di parti comuni con altre unità abitative (come, ad esempio, il tetto o le scale).

Il D.M. 6 agosto 2020 e l'Agenzia delle entrate (circolare n. 24/E/2020) ritengono che l'indipendenza funzionale sussista, come già sopra indicato, nel momento in cui l'unità è dotata di installazioni o manufatti di qualunque genere, quali impianti per l'acqua, per il gas, per l'energia elettrica, per il riscaldamento, di proprietà esclusiva. Di conseguenza, non è funzionalmente indipendente un'unità dotata di impianto centralizzato condominiale per il riscaldamento e/o l'acqua calda o il gas cottura.

In occasione del *forum* di Telefisco, il Mise ha avuto modo di precisare che, per stabilire se una unità è funzionalmente indipendente, si devono considerare soltanto gli impianti per l'acqua, gas, energia elettrica e riscaldamento, che devono essere di proprietà esclusiva. Lo stesso Ministero afferma, infine, che *“Non rilevano a questo fine, invece, altre tipologie di impianti, diversi da quelli sopra menzionati”*.

I condomini

Come già accennato in precedenza, l'[articolo 119](#), comma 9, lettera a), D.L. 34/2020 consente la detrazione anche per gli interventi eseguiti sulle parti comuni di un condominio.

Ai sensi degli articoli [1117](#) – [1139](#), cod. civ., il condominio rappresenta un'ipotesi particolare di comunione e si realizza quando in un medesimo edificio coesistono più unità immobiliari di proprietà

esclusiva, insieme a parti di proprietà comune strutturalmente e funzionalmente connesse alle prime. Inoltre, sotto il profilo giuridico affinché sussista un condominio (comunione di cui agli articoli [1117](#) – [1139](#), cod. civ.) è necessario che la proprietà delle unità immobiliari di cui si compone un edificio non sia di un unico soggetto o sussista la conduzione di comproprietari che possiedono l'edificio nella sua interezza, in quanto comproprietari di tutte le unità immobiliari che lo compongono), bensì la proprietà sia di 2 o più soggetti diversi.

Secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale la nascita di un condominio non richiede un formale atto costitutivo, ma si verifica senza che sia necessaria deliberazione alcuna, *"nello stesso momento in cui più soggetti costruiscano su suolo comune o in cui l'unico proprietario di un edificio ceda a soggetti diversi in proprietà esclusiva piani o porzioni di piano dell'immobile sì da realizzare la oggettiva condizione di frazionamento di esso che, contemporaneamente, da origine alla situazione di diritto soggetta al regime di condominio"* (si veda la sentenza della Cassazione n. 18226/2004 e [n. 5335/2017](#)); tale identico orientamento è stato ribadito dall'Agenzia delle entrate con la [circolare n. 24/E/2020](#).

La stessa Agenzia delle entrate precisa che:

"al fine di beneficiare del superbonus per i lavori realizzati sulle parti comuni, i condomini che, non avendone l'obbligo, non abbiano nominato un amministratore non sono tenuti a richiedere il codice fiscale. In tali casi, ai fini della fruizione del beneficio, può essere utilizzato il codice fiscale del condomino che ha effettuato i connessi adempimenti. Il contribuente è comunque tenuto a dimostrare che gli interventi sono stati effettuati su parti comuni dell'edificio".

In presenza di un *"condominio minimo"*, ovvero di edificio composto da un numero non superiore a 8 condomini, risultano comunque applicabili le norme civilistiche sul condominio, fatta eccezione degli articoli che disciplinano, rispettivamente, la nomina dell'amministratore (nonché l'obbligo da parte di quest'ultimo di apertura di un apposito conto corrente intestato al condominio) e il regolamento di condominio (necessario in caso di più di 10 condomini). In altri termini, possono beneficiare del superbonus del 110% i *"condomini minimi"*, ossia quegli edifici composti da un numero non superiore a 8 condomini ai sensi dell'[articolo 1129](#), cod. civ..

La circostanza che sussista il condominio, nei termini sopra indicati:

- a) non prevede la richiesta di attribuzione del codice fiscale nel caso di specie;
- b) permette l'accesso al superbonus per gli interventi fatti sulle parti comuni, al sussistere di tutte le altre condizioni previste dall'[articolo 119](#), D.L. 34/2020.

L'Agenzia delle entrate con la circolare n. 24/E/2020 ha, inspiegabilmente, *"chiarito"* che:

“il superbonus non si applica agli interventi realizzati sulle parti comuni a 2 o più unità immobiliari distintamente accatastate di un edificio interamente posseduto da un unico proprietario o in comproprietà fra più soggetti”.

È utile ricordare un ulteriore chiarimento fornito dall’Agenzia delle entrate, ossia che per gli interventi realizzati sulle parti comuni di un edificio, le relative spese possono essere considerate, ai fini del calcolo della detrazione, soltanto se riguardano un edificio residenziale considerato nella sua interezza.

In particolare, con il documento di prassi di cui sopra, viene chiarito che:

- a) qualora la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza, ricomprese nell’edificio, sia superiore al 50% è possibile ammettere alla detrazione anche il proprietario e il detentore di unità immobiliari non residenziali (ad esempio strumentale o merce) che sostengano le spese per le parti comuni;
- b) qualora, invece, la percentuale di superficie “occupata” da unità residenziali risulti inferiore al 50% è ammessa la detrazione per le spese realizzate sulle parti comuni da parte dei soli possessori o detentori di unità immobiliari destinate ad abitazione.

Immobili di Onlus, Odv, Aps, Asd e Ssd

Come già accennato, posso beneficiare del superbonus anche le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale, le Organizzazioni di volontariato e le Associazioni di promozione sociale, iscritte negli appositi registri. Per tali soggetti l’[articolo 119](#), D.L. 34/2020 non individua le tipologie di immobili su cui è ammesso l’accesso alla detrazione e non pone limitazioni sulle destinazioni d’uso degli stessi. Potrebbe quindi essere plausibile l’accesso alla detrazione in commento anche per i lavori effettuati su immobili utilizzati sia per scopi istituzionali sia per finalità commerciali.

Si ricorda che la citata disposizione normativa non indica in modo generico gli enti non commerciali, di conseguenza sono ammessi all’agevolazione in commento soltanto le categorie di soggetti appartenenti al Terzo settore tassativamente sopra riportati e indicati nella disposizione normativa.

Per quanto riguarda le Associazioni e Società sportive dilettantistiche, l’articolo 119, D.L. 34/2020 subordina l’accesso a detrazione alla sussistenza di una doppia condizione:

- a) l’iscrizione dell’Associazione o della Società sportiva dilettantistica a registro del Coni, istituito ai sensi dell’[articolo 5](#), comma 2, lettera c), D.Lgs. 242/1999;
- b) la circostanza che gli immobili oggetto di intervento siano unità adibite a spogliatoi.

Generalmente tali immobili appartengono ad una determinata categoria catastale, tuttavia si segnala che nella disposizione normativa in commento è del tutto assente un esplicito riferimento a qualsiasi categoria catastale. Di conseguenza anche in questo caso è ipotizzabile l'accesso alla detrazione anche in relazione a un immobile appartenente a una categoria catastale diversa dal D/1, ma utilizzata di fatto come spogliatoio, per l'esercizio dell'attività sportiva dilettantistica.

Immobili per i quali esiste una richiesta di condono edilizio

La Direzione Regionale dell'Agenzia delle entrate Marche, nel parere n. 910-1/2020 a chiarito che sono agevolabili ai fini delle detrazioni fiscali gli interventi di edilizia libera eseguiti sull'immobile oggetto di domanda di condono e non ancora sanato, ovvero non è ancora in possesso del titolo in sanatoria.

Nel caso di specie, l'Agenzia delle entrate afferma che:

“non può ritenersi ostativa ai fini del riconoscimento dell'agevolazione la circostanza che per l'immobile non sia ancora concluso il procedimento relativo al condono edilizio, anche considerando che nella fattispecie proposta l'agevolazione non riguarda le spese relative agli interventi che sono stati oggetto del medesimo condono”.

SCHEDA DI SINTESI

Con il D.L. 34/2020, convertito con modificazione dalla L. 77/2020 (c.d. Decreto “Rilancio”), il Legislatore ha introdotto una norma agevolativa riguardante la detrazione per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021 per specifici interventi di efficientamento energetico o di riduzione del rischio sismico degli edifici, innalzando le detrazioni ordinarie alla misura del 110%, meglio conosciuta anche con la semplice dicitura di superbonus.



Gli interventi, sia quelli trainanti sia quelli trainati, devono essere realizzati su:

- edifici residenziali unifamiliari e relative pertinenze;
- unità immobiliari residenziali, funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi all'esterno situata all'interno di edifici plurifamiliari, nonché relative pertinenze;
- parti comuni di edifici condominiali.



L'individuazione del concetto di edificio residenziale unifamiliare avviene attraverso le indicazioni contenute nella circolare n. 24/E/2020, con la quale l'Agenzia delle entrate individua tale edificio come un'unica unità immobiliare con le seguenti caratteristiche:

- a) di proprietà esclusiva;

- b) funzionalmente indipendente. Ricordando dal proposito che unità immobiliare può ritenersi funzionalmente indipendente se dotata di installazione manufatti di qualunque genere quali impianti per l'acqua, per il gas, per l'energia elettrica, per il riscaldamento di proprietà esclusiva.
- c) che dispone di uno o più accessi autonomi dall'esterno;
- d) destinata all'abitazione di un singolo nucleo familiare.

Con riferimento al condominio, si ricorda che ai sensi degli articoli 1117 – 1139, cod. civ., il condominio rappresenta un'ipotesi particolare di comunione e si realizza quando in un medesimo edificio coesistono più unità immobiliari di proprietà esclusiva, insieme a parti di proprietà comune strutturalmente e funzionalmente connesse alle prime. Inoltre, sotto il profilo giuridico affinché sussista un condominio (comunione di cui agli articoli 1117 – 1139, cod. civ.) è necessario che la proprietà delle unità immobiliari di cui si compone un edificio non sia di un unico soggetto o sussista la conduzione di comproprietari che possiedono l'edificio nella sua interezza, in quanto comproprietari di tutte le unità immobiliari che lo compongono), bensì la proprietà sia di 2 o più soggetti diversi.



L'Agenzia delle entrate con la circolare n. 24/E/2020 ha "chiarito" che *"il superbonus non si applica agli interventi realizzati sulle parti comuni a 2 o più unità immobiliari distintamente accatastate di un edificio interamente posseduto da un unico proprietario o in comproprietà fra più soggetti"*.





**! " (NUOVA USCITA
DICEMBRE 2020) "**



CASI PRATICI DI IVA NEGLI SCAMBI CON L'ESTERO Volume III

Autore: Marco Peirolo

Versione cartacea	Versione e-book
€ 35,00	€ 30,00 + IVA 4%

ACQUISTA ORA

Consulenza immobiliare n. 32/2020

L'antieconomicità: la differenza fra i prezzi praticati e quelli di mercato

di Gianfranco Antico - pubblicista

Maurizio Tozzi – dottore commercialista e revisore legale

Premessa

La tematica della c.d. “antieconomicità”, utilizzata sovente in ambito di controllo tributario, è stata declinata in 2 precise direzioni: quella dei risultati imprenditoriali raggiunti e dunque della conduzione dell'azienda, che appare non “*aderente all'atteso comportamento diligente dell'imprenditore*”; oppure quella della contestazione del singolo atto di compravendita, laddove le condizioni praticate per lo stesso sono totalmente difformi da quelle solitamente utilizzate dall'imprenditore¹.

Nel contesto immobiliare, entrambe le “applicazioni” dell'antieconomicità hanno trovato nel tempo un campo fertile, spesso anche in abbinata ed è abbastanza ovvio comprenderne le motivazioni: le singole compravendite apertamente antieconomiche influenzano inevitabilmente la marginalità complessiva dell'attività, potendo dunque l'Amministrazione finanziaria sollevare contestazioni che possono risultare davvero difficili da ribaltare in sede contenziosa.

Il tema ha registrato l'ennesima presa di posizione della giurisprudenza di legittimità e nello specifico trattasi della sentenza della [Cassazione n. 17360/2020](#). Secondo i Supremi Giudici e in estrema sintesi, in sede di accertamento analitico induttivo, ex [articolo 39](#), comma 1, lettera d), D.P.R. 600/1973, qualora l'ufficio abbia specificato gli indici di inattendibilità dei dati relativi ad alcune poste di bilancio e

¹ Avremo modo di specificare nel prosieguo che nulla vieta, in linea generale, che l'imprenditore possa adottare scelte che a prima vista non appaiono comprensibili, rientrando nella sua piena facoltà il libero indirizzo che intende dare allo svolgimento della sua attività. È ovvio, però, che la conduzione dell'azienda debba essere caratterizzata dalla “*corretta diligenza*”, che non è semplicemente ancorata al concetto di “*diligenza del buon padre di famiglia*”, ma deve caratterizzarsi per una “*diligenza superiore*”, legata alle conoscenze specifiche dell'attività svolta e alle basilari regole di corretta gestione della stessa. In termini pratici, se l'imprenditore decide di praticare per un periodo di tempo prezzi di vendita “*sotto costo*”, in quanto decide di imporsi sul mercato in attesa del consolidamento della sua posizione per poi ritornare a realizzare margini adeguati, è evidente trattasi di scelta imprenditoriale non sindacabile, che poggia su chiari e validi (nonché ragionevoli) obiettivi. Lo stesso, rimanendo in ambito immobiliare, accade se ad esempio l'imprenditore che è in forte “*tensione*” di liquidità, con necessità di rientrare dell'indebitamento onde evitare procedure di aggressione che poi inevitabilmente farebbero realizzare prezzi di vendita più bassi sugli immobili ipotecati o sequestrati (l'esperienza insegna che l'immobile all'asta raramente riesce a reggere i prezzi di mercato), decida di vendere con sensibili riduzioni di prezzo alcuni immobili, laddove altri similari in precedenza erano stati venduti a migliori condizioni: la scelta praticata è motivata da evidenti ragioni economiche e finanziarie ed è abbondantemente giustificata. Ma se invece è tutta l'attività a essere caratterizzata da scelte apparentemente irragionevoli, che almeno contabilmente fanno emergere una conduzione aziendale in aperta perdita e non razionale (si pensi alla costante vendita in perdita, con risorse della compagine societaria continuamente immesse nella società e comunque persistenza di un atteggiamento passivo della dirigenza rispetto a costi elevati e ricavi irrisori), è evidentemente legittima la presunzione che, nella realtà, ci siano ritorni economici diversi da quelli contabilizzati, con occultamento dell'imponibile fiscale.

dimostrato la loro astratta idoneità a rappresentare una capacità contributiva non dichiarata, l'atto di rettifica è assistito da presunzione di legittimità, mentre grava sul contribuente l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate, anche in relazione alla contestata antieconomicità delle stesse, acclarata da una dichiarata bassissima percentuale di incidenza dell'utile sul fatturato, dal valore dei costi di subappalto inferiori a quelli di mercato, dal basso valore di vendita degli immobili dichiarato negli atti di compravendita dalla società appaltante i lavori, che deteneva il 30% del capitale sociale dell'ente sottoposto a controllo.

È il caso dunque di approfondire la richiamata pronuncia, che ci consente di rilevare i precedenti giurisprudenziali e di offrire le nostre considerazioni in ordine a una fattispecie che se non adeguatamente gestita, soprattutto sul piano motivazionale e documentale, rischia di divenire una "montagna insormontabile" per il contribuente².

Il caso e la decisione della sentenza della Cassazione n. 17360/2020

Il caso affrontato nella sentenza in commento riguarda un ricorso di una Srl avverso l'Agenzia delle entrate per la cassazione della sentenza della CTR della Toscana, che ha rigettato l'appello principale del contribuente e accolto l'appello incidentale dell'Agenzia delle entrate, confermando in parte la sentenza della CTP di Arezzo, per una controversia relativa all'impugnazione dell'avviso di accertamento, con il quale veniva rettificata la base imponibile ai fini Iva e il reddito ai fini Ires e Irap per l'anno 2005, accertando induttivamente maggiori ricavi per 179.448 euro.

La CTR, nel confermare che nel processo tributario sono applicabili le presunzioni semplici aventi le caratteristiche di gravità, precisione e concordanza, anche in presenza di una contabilità formalmente ritenuta regolare, rileva che la censura espressa dall'Agenzia delle entrate meritava l'accoglimento, perché i primi giudici, *"non soltanto avevano giustificato con motivazioni generiche e di stile la riduzione dei valori accertati, ma non avevano chiaramente preso in considerazione la dichiarata bassissima percentuale di incidenza dell'utile sul fatturato, il valore dei costi di subappalto inferiori a quelli di mercato, il basso valore di vendita degli immobili dichiarato negli atti di compravendita"* dalla società appaltante i lavori che deteneva il 30% del capitale sociale di quella sottoposta a controllo.

² È il caso subito di precisare che con la locuzione *"fattispecie adeguatamente gestita"* si intende solo ed esclusivamente evidenziare la necessità di documentare in maniera precisa le valide ragioni economiche che hanno condotto alla scelta effettuata. Si pensi, ad esempio, alla vendita a un prezzo "ribassato" di una unità immobiliare rispetto ad altre dello stesso fabbricato: sarà necessario (ancorché non obbligatorio), esplicitare in una documentazione preventiva (perizie, sopralluoghi di tecnici, dossier fotografici, etc.), le condizioni dell'appartamento, le diversità qualitative rispetto agli altri e le trattative svolte, in modo da giustificare il prezzo di vendita (si pensi all'esposizione al sole dell'appartamento, a difetti nella realizzazione di alcuni manufatti, a irregolarità nel pavimento, etc.).

La società ricorrente ritiene che la sentenza impugnata abbia argomentato in maniera meramente teorica sul tema delle presunzioni semplici, sostenendo la loro applicabilità nel processo tributario, senza alcun collegamento con i successivi rilievi sugli elementi fondanti dell'avviso di accertamento; inoltre, denuncia la mancanza di una motivazione effettiva e idonea a spiegare il convincimento del giudice sulla fondatezza dell'avviso di accertamento. E ancora, la ricorrente precisa che l'ufficio ha richiamato:

“l'antieconomicità della gestione, desumendola in via generica dalla bassa incidenza dei ricavi sugli utili, dai bassi costi applicati nel subappalto, dai bassi prezzi di vendita degli immobili da parte della Metrus Srl, rilevando uno scostamento dalle normali condizioni del mercato nel settore di riferimento”.

Differenza tra i prezzi praticati e quelli di mercato che, invece:

“sarebbe imputabile alla scarsa efficienza e produttività dell'impresa nel settore in cui operava, che poteva dipendere anche da scelte imprenditoriali infelici o da situazioni oggettive indipendenti dalla persona dell'imprenditore”.

E pertanto:

“il mero scostamento da valori medi statistici non è di per sé un elemento idoneo a fondare correttamente la ripresa fiscale, poiché gli indici elaborati per un determinato settore merceologico non integrano un fatto noto e certo e non sono idonei da soli a integrare una prova per presunzioni; nè il collegamento societario con la committente, che deteneva una quota di partecipazione del 30% della ricorrente, poteva costituire ulteriore elemento a favore della tesi erariale”.

Per la Corte anzitutto non sussiste la lamentata violazione dell'[articolo 39](#), comma 1, lettera d), D.P.R. 600/1973, “in quanto l'accertamento appare fondato sul rilievo dell'antieconomicità della gestione imprenditoriale³”; al riguardo viene richiamato quanto già precedentemente affermato, secondo cui:

«l'antieconomicità della gestione di un'impresa non può verificarsi sol quando essa concluda il proprio esercizio annuale con una perdita, ma anche quando chiuda il bilancio con un utile talmente esiguo, a fronte di ingenti investimenti sostenuti, da far ritenere senz'altro sconveniente il rischio d'impresa sopportato in rapporto al risultato conseguito» (Cassazione, [ordinanza n. 31814/2019](#)).

Nel caso di specie, osservano gli Ermellini:

“l'accertamento si basa sul rilievo dell'antieconomicità della gestione imprenditoriale, desunta dalla scarsa redditività dell'attività nell'anno 2005 oggetto di accertamento, in quanto, a fronte di un

³ Ai sensi dell'articolo suddetto, infatti, l'accertamento analitico induttivo può essere fondato, non solo su presunzioni semplici, ma anche su «gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta».

fatturato di 5.744.532 di euro, la società ha conseguito un utile di 97.125 euro, con una percentuale di incidenza sui ricavi dell'1,69%; il giudice di appello, quindi, rilevata l'antieconomicità della gestione, sia con riferimento all'anno 2005, sia con riferimento al complessivo periodo di attività della società, dal 2003 al 2008, ha ritenuto la fondatezza dell'accertamento, che per altro, come rilevato dalla CTR, si fondava anche su ulteriori elementi, quali «il valore dei costi di subappalto inferiori a quelli di mercato, il basso valore di vendita degli immobili dichiarato negli atti di compravendita dalla Metrus Srl», considerati unitamente alla circostanza che la società appaltante possedesse una quota del 30% della società appaltatrice; a ciò si aggiunga che, secondo il giudice di appello, il comportamento antieconomico, quale emergeva dalle caratteristiche della specifica attività svolta dalla società, trovava riscontro anche nel «basso utile di funzionamento del cantiere di via Concino Concini» rispetto alla media del settore e nel «basso costo pagato ai fornitori per i lavori di intonacatura».

Tanto più che nel caso di specie:

“la ricorrente lamenta genericamente l'omessa considerazione, da parte del giudice di appello, delle argomentazioni a sua difesa, deducendo che gli elementi considerati dall'amministrazione nell'accertamento al più potevano evidenziare una situazione aziendale scarsamente efficiente e poco remunerativa, dovuta alle particolarità dell'appalto in oggetto, senza ulteriormente chiarire, né dimostrare, quali fossero le cause che avevano comportato una gestione antieconomica dell'impresa”.

Da qui la conferma del seguente principio:

“in tema di accertamento induttivo dei redditi d'impresa, consentito dall'articolo 39, comma 1, lettera d), D.P.R. 600/1973 sulla base del controllo delle scritture e delle registrazioni contabili, l'atto di rettifica, qualora l'ufficio abbia sufficientemente motivato, specificando gli indici di inattendibilità dei dati relativi ad alcune poste di bilancio e dimostrando la loro astratta idoneità a rappresentare una capacità contributiva non dichiarata, è assistito da presunzione di legittimità circa l'operato degli accertatori, nel senso che null'altro l'ufficio è tenuto a provare, se non quanto emerge dal procedimento deduttivo fondato sulle risultanze esposte, mentre grava sul contribuente l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate, anche in relazione alla contestata antieconomicità delle stesse, senza che sia sufficiente invocare l'apparente regolarità delle annotazioni contabili, perché proprio una tale condotta è di regola alla base di documenti emessi per operazioni inesistenti o di valore di gran lunga eccedente quello effettivo” (Cassazione, [sentenza n. 27804/2018](#)).

La questione

L'attività ispettiva può essere condotta con il metodo analitico-induttivo (articoli [39](#), comma 1, lettera d), D.P.R. 600/1973 e [54](#), D.P.R. 633/1972), strumento che consente agli organi di controllo e di accertamento di non considerare – in tutto o in parte – le risultanze delle scritture contabili, potendo utilizzare dati ed elementi acquisiti altrimenti, senza che sia necessario dimostrare previamente l'inattendibilità dell'apparato contabile, ovvero la sua irregolarità formale⁴. In sede giurisprudenziale, la legittimità di detto accertamento – definito, in gergo, analitico, con posta induttiva sui ricavi⁵ -, è stata avallata pur in presenza di una contabilità formalmente tenuta⁶, poiché la norma presuppone la sussistenza di scritture regolarmente tenute e, comunque contestabili sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti che mettono in dubbio la fedeltà dell'impianto contabile, così che l'inattendibilità nel suo complesso⁷ sposta sul contribuente l'onere della prova⁸.

In via di principio, l'esigenza di ricostruire in via indiretta la base imponibile con il metodo analitico – induttivo, in presenza di contabilità esistente e regolare, può essere operativamente soddisfatta, seguendo un percorso ispettivo che la G. di F. nella circolare n. 1/2018 articola nelle seguenti 3 fasi:

“- selezione degli elementi oggettivi, di carattere strutturale, fattuale o documentale, da sottoporre a elaborazione, fortemente significativi rispetto alle condizioni di esercizio e alle caratteristiche dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo;

- individuazione dei termini e delle modalità con cui gli elementi selezionati possono incidere sui risultati della gestione tipica dell'attività considerata, ricercando già in questa fase il confronto con il contribuente, al fine di pervenire, con riferimento a ciascun elemento selezionato, a una “funzione”, aritmetica o statistica, espressiva dei ricavi o compensi presuntivamente prodotti;

⁴ Cfr. Cassazione, sentenza n. 4312/2015, secondo cui la presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimità dell'accertamento analitico – induttivo del reddito d'impresa, qualora la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente e sostanzialmente inattendibile, in quanto confliggente con i criteri della ragionevolezza, anche sotto il profilo dell'antieconomicità del comportamento del contribuente.

⁵ Cfr. Cassazione, sentenza n. 951/2009, secondo cui *“nell'accertamento induttivo dei redditi d'impresa, consentito dall'articolo 39, comma 1, lettera d), D.P.R. 600/1973 sulla base del controllo delle scritture e delle registrazioni contabili, l'atto di rettifica, qualora l'ufficio abbia sufficientemente motivato, sia specificando gli indici di inattendibilità dei dati relativi ad alcune poste di bilancio, sia dimostrando la loro astratta idoneità a rappresentare una capacità contributiva non dichiarata, è assistito da presunzione di legittimità circa l'operato degli accertatori, nel senso che null'altro l'ufficio è tenuto a provare, se non quanto emerge dal procedimento deduttivo fondato sulle risultanze esposte, mentre grava sul contribuente l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate, anche in relazione alla contestata antieconomicità delle stesse, senza che sia sufficiente invocare l'apparente regolarità delle annotazioni contabili”*.

⁶ Cfr. Cassazione, sentenza n. 1119/2017.

⁷ Cfr. Cassazione n. 26341/2009; n. 5731/2012; n. 20060/2014; n. 10581/2015 e n. 28728/2017.

⁸ Cfr. Cassazione n. 7871/2012; n. 26036/2015; n. 16119/2017 e n. 28713/2017.

- applicazione, a ciascun elemento selezionato, della rispettiva “funzione” e determinazione in via presuntiva dei ricavi o compensi”⁹.

In termini pratici, la metodologia di accertamento in argomento impedisce che la mera correttezza delle formalità contabili possa consentire un facile occultamento di imponibile fiscale. D'altra parte, la richiesta “gravità, precisione e concordanza”, in applicazione del principio “*id quod plerumque accidit*”, garantisce anche che non vi sia un uso indiscriminato di qualsiasi presunzione. La conclusione deduttiva che si raggiunge deve essere la più logica possibile tra le altre ipotizzabili e pertanto, volendo fare un esempio semplice, ancorché decontestualizzato ma riferito al mondo della ristorazione che consente una immediata comprensione dell'uso della presunzione, se la normalità delle abitudini nella preparazione di un primo richiede un impiego di circa 100 grammi di pasta e dai dati contabili si verifica che il consumo di pasta nell'attività è pari a 10 chili, è abbastanza scontato attendersi la vendita di 100 primi. Se, invece, la fatturazione ha riguardato solo 30 primi, appare evidente la discrasia, essendo più convincente la presunzione di vendita di 100 primi, che è caratterizzata dalla gravità degli accadimenti (la palese sottofatturazione a fronte di un elevato consumo di pasta), dalla precisione (il dato ipotizzato di 100 primi è sicuramente più attendibile dei 30 fatturati) e dalla concordanza (l'insieme dell'impiego della pasta e del relativo consumo è concorde nel far presumere 100 primi venduti, non essendo plausibile il dato dei 30 fatturati). Ecco dunque che il mero dato contabile formale è superato: non si pone in dubbio che le scritture contabili siano corrette quanto agli acquisti e al ridotto fatturato, ma è “la verità” che si desume dal dato contabile a essere difforme, dimostrando il tentativo sostanziale di occultare i ricavi.

Come è noto, il mondo immobiliare – anche legato agli appalti – si presta a possibili manovre volte alla minimizzazione del carico fiscale in relazione alla cessione di immobili.

I principali elementi per stimare l'ordine di grandezza del giro d'affari attengono alla capacità potenziale dell'azienda, che può essere verificata sulla base della manodopera impiegata e della varietà e consistenza dei beni strumentali: il raffronto tra i lavori eseguiti in un certo periodo (anche inferiore all'anno) e la forza lavoro e i materiali impiegati nello stesso arco temporale, può far emergere contraddizioni meritevoli di chiarimenti da parte del contribuente e utili all'accertamento. Ovviamente, differenze di modesta entità (5 - 10%) non sono spesso sufficienti a giustificare un recupero di imposta,

⁹ Tenendo presenti queste 3 fasi di massima, i diversi metodi di ricostruzione indiretta in concreto adottabili vengono distinti dalla G. di F. in macro categorie, a seconda della tipologia di elementi oggettivi selezionati, nella prima fase, quali dati su cui sviluppare quelle successive: “ricostruzioni basate sui dati relativi alla movimentazione delle merci; ricostruzioni basate sui dati relativi ai fattori della produzione o ad altri elementi strutturali; ricostruzioni basate su altri elementi di fatto o documentali”.

non avendo il conteggio delle ore carattere di assoluta precisione e non potendo escludere la presenza di tempi morti e dispersioni nell'utilizzo della manodopera.

Così come il possesso di determinate attrezzature e utensilerie tecniche può essere posto in relazione alla tipologia delle prestazioni effettuate e contabilizzate dall'impresa: eventuali incongruenze tra la tipologia, le caratteristiche e il valore dei beni strumentali rinvenuti nella sede e l'assenza di prestazioni specifiche fatturate e contabilizzate relative alle stesse attrezzature (anche a noleggio).

La nota metodologica dell'Agenzia delle entrate sul settore immobiliare – disponibile sul sito *internet* – rileva altresì, che qualora le fatture di acquisto di materiale lo consentano, in quanto numerose e particolareggiate nella descrizione del contenuto, sarà possibile procedere a una ricostruzione indiretta dei manufatti eseguiti, e quindi, del presunto volume dei ricavi, da integrare con le altre informazioni specifiche sul costo della mano d'opera impiegata.

Alcune particolari tipologie di materiale risultano a tal fine molto significative, almeno per le nuove costruzioni. L'acquisto di mattoni forati, ad esempio, può consentire la ricostruzione dei manufatti derivati (metri cubi di muro) che avendo generalmente un prezzo di mercato piuttosto rigido, permettono la determinazione indiretta dei relativi ricavi. Analogamente, l'acquisto in metri cubo di calcestruzzo preconfezionato può fornire analoghe preziose indicazioni sulla quantità di manufatti in cemento armato messi in opera e quindi della quota di ricavi da essi desumibili.

L'indagine sui ricavi può anche essere approfondita attraverso questionari indirizzati ai clienti per avere conferma degli importi fatturati o a fornitori per esaminare la documentazione relativa ai pagamenti effettuati dall'impresa. In tale direzione rilevante può essere ad esempio l'indagine afferente le risorse finanziarie del cliente e il relativo *“comportamento/utilizzo”*. Si pensi alla contrazione di un mutuo particolarmente elevato, che però non viene impiegato per intero per il pagamento, assistendosi a importanti prelievi in prossimità di alcuni *“passaggi chiave”*, come la stipula del preliminare o la firma del rogito¹⁰. Ancora, interessanti sono anche gli esiti degli accessi alle agenzie di compravendita immobiliare, laddove possono essere rilevate informazioni circa le *“anomalie”* del prezzo di vendita, improvvisamente ridotto a fronte di annunci di vendita sempre ancorati a importi maggiori (e gli esempi possono essere molteplici).

In genere, l'ufficio, nella parte motiva dell'avviso di accertamento, evidenzia i sintomi presenti rispetto all'attività d'impresa, illustrando le ragioni in base alle quali la condotta dell'impresa assume connotati

¹⁰ Pur se il meccanismo del “questionario” alla clientela può riservare sorprese, soprattutto se il cliente ha il *“dente avvelenato”* con l'impresa per qualche manufatto od opera non eseguita a regola d'arte e con i solleciti a rimediare continuamente ignorati.

di antieconomicità, non compatibili con l'andamento della normale gestione caratteristica, così mettendo nero su bianco l'infedele rappresentazione fiscale.

Nell'ambito delle imposte sui redditi, la valutazione di antieconomicità - ossia dell'evidente incongruità dell'operazione - legittima e fonda il potere dell'Amministrazione finanziaria di accertamento ex [articolo 39](#), comma 1, lettera d), D.P.R. 600/1973, in base al principio secondo cui chiunque svolga un'attività economica dovrebbe - *id quod plerumque accidit* - indirizzare le proprie condotte verso una riduzione dei costi e una massimizzazione dei profitti, sicché le condotte improntate all'eccessività di componenti negativi o all'immotivata compressione di componenti positivi di reddito sono rivelatrici di un occultamento di capacità contributiva e la spesa, in realtà, non trova giustificazione nell'esercizio dell'attività d'impresa.

Pur se è legittimo indirizzare il controllo sugli aspetti gestionali, economici e finanziari più significativi e rilevanti ai fini fiscali, resta fermo che:

“il fisco non può certo interferire nel merito delle scelte imprenditoriali, disconoscendo la deducibilità di costi sostenuti in operazioni che, a posteriori, si sono rivelate un cattivo affare, né sindacare sulla necessità o meno di un costo”¹¹.

Se è vero, infatti che le scelte economiche dell'imprenditore sono normalmente insindacabili, in presenza di un comportamento antieconomico dell'imprenditore, è lecito dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate, con la conseguenza che l'ufficio può disconoscere costi non inerenti e l'onere della prova si sposta sul contribuente, che deve dimostrare la ragionevolezza economica delle operazioni. Non si può escludere, certo, né che l'imprenditore compia errori di valutazione, né che considerazioni di strategia generale lo inducano a compiere operazioni di per sé antieconomiche in vista di benefici su altri fronti, ma occorre in tal caso dimostrare che le varie operazioni rispondano, almeno nelle intenzioni di chi le ponga in essere, a criteri di logica economica, sia pure intesa in senso ampio¹².

In questo contesto, preliminarmente, va rilevato che con l'[ordinanza n. 3170/2018](#), la Cassazione ha escluso che il principio di inerenza discenda dall'[articolo 109](#), comma 5, Tuir, che investe la correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili, essendo un principio generale immanente alla nozione di reddito

¹¹ R. Lupi, *“Manuale giuridico professionale di diritto tributario”*, Milano, 2001, pag. 579.

¹² Cfr. Cassazione, sentenze n. 417/2008 e n. 418/2008.

d'impresa¹³. Questione, peraltro, già esaminata dalla stessa Corte Suprema pochi giorni prima con l'[ordinanza n. 450/2018](#)¹⁴.

Sul tema, la Corte di Cassazione, con questi 2 interventi, ha modificato il precedente e consolidato orientamento in ordine al principio di inerenza (fondato costituzionalmente sulla capacità contributiva), sancendo, altresì, che la valutazione dell'inerenza passa attraverso un giudizio di tipo qualitativo e non quantitativo.

Tuttavia, come osservato da autorevole dottrina¹⁵:

“il principio di antieconomicità e la possibilità di sindacare la congruità del corrispettivo pattuito non sono stati, quindi, travolti dal mutamento interpretativo ma, più semplicemente, ritenuti non riconducibili al concetto di inerenza”.

Cambio di rotta che non sembra investire anche il c.d. *onus probandi*. Tant'è che con l'[ordinanza n. 29002/2019](#), la Corte di Cassazione ha affermato che l'Amministrazione finanziaria, nel negare l'inerenza di un costo per mancanza, insufficienza o inadeguatezza degli elementi dedotti dal contribuente ovvero a fronte di circostanze di fatto tali da inficiarne la validità o la rilevanza, può contestare l'ingruietà e l'antieconomicità della spesa, che assumono rilievo, sul piano probatorio, come indici sintomatici della carenza di inerenza, pur non identificandosi in essa, e in tal caso è onere del contribuente dimostrare la regolarità delle operazioni in relazione allo svolgimento dell'attività d'impresa e alle scelte imprenditoriali.

¹³ Scrivono i giudici: *“pare opportuno precisare che va escluso che il principio dell'inerenza, quale vincolo alla deducibilità dei costi, discenda dall'articolo 109, comma 5, Tuir, che si riferisce al diverso principio dell'indeducibilità dei costi relativi a ricavi esenti (ferma, ovviamente, l'inerenza), cioè alla c.d. “correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili”, mentre, come si afferma anche in dottrina, il principio di inerenza è principio generale inespresso, immanente alla nozione di reddito d'impresa, e la valutazione dell'inerenza di un costo all'attività d'impresa impone un giudizio di tipo qualitativo, che non necessariamente implica anche un giudizio quantitativo, e cioè di apprezzamento del costo in termini di congruità o antieconomicità, che non sono espressione dell'inerenza ma costituiscono meri indici sintomatici dell'inesistenza di tale requisito, ossia dell'esclusione del costo dall'ambito dell'attività d'impresa”.*

¹⁴ Si legge in sentenza: *“L'inerenza esprime la riferibilità del costo sostenuto all'attività d'impresa, anche se in via indiretta, potenziale od in – proiezione futura, escludendo i costi che si collocano in una sfera estranea all'esercizio dell'impresa (giudizio qualitativo oggettivo). In proposito va precisato che – il principio dell'inerenza, quale vincolo alla deducibilità dei costi, non discende dall'articolo 75, comma 5, Tuir, che si riferisce invece al diverso principio dell'indeducibilità dei costi relativi a ricavi esenti (ferma l'inerenza), cioè alla correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili. Ciò premesso, va disattesa la definizione della nozione dell'inerenza, utilizzata da parte della giurisprudenza di questa Corte, formulata in termini di suscettibilità, anche solo potenziale, di arrecare, direttamente e indirettamente, una utilità all'attività d'impresa, e costituente requisito generale della deducibilità dei costi, con richiamo dal predetto articolo 75 (in termini, Cassazione n. 10914/2015). Tale orientamento, se, da un lato, correla l'inerenza al rapporto tra costi e attività d'impresa (non riducibile, perciò, ad una relazione necessaria del costo con il reddito o con i ricavi), dall'altro pone erroneamente un necessario legame tra il costo e l'attività d'impresa secondo un parametro d'utilità, all'interno di una relazione deterministica che sottende rapporti di causalità. In altri termini, secondo la, tesi criticata, l'utilità deve essere apprezzata considerando anche la dimensione quantitativa della spesa, per cui un costo potrebbe essere inerente anche solo in parte. Tuttavia, come sopra accennato, l'impiego del criterio utilitaristico non giova alla corretta esegesi della nozione di inerenza, in quanto il concetto aziendalistico e quello civilistico di spesa non sono necessariamente legati all'elemento dell'utilità, essendo configurabile quale costo anche ciò che, nel singolo caso, non reca utilità all'attività d'impresa”. Diversamente, “l'inerenza deve essere apprezzata attraverso un giudizio qualitativo, scevro da riferimenti ai concetti di utilità o vantaggio, afferenti ad un giudizio quantitativo, e deve essere distinta anche dalla nozione di congruità del costo. In questo quadro concettuale, occorre precisare che l'evidenziazione di un comportamento antieconomico in relazione all'imposta sui redditi e dell'iva non può giustificarsi identificando l'inerenza con la sproporzione o l'ingruietà dei costi (in tali termini, invece, Cassazione, n. 10269/2017): si è già visto, infatti, che l'inerenza si risolve in un giudizio qualitativo, non quantitativo, e non si ricollega all'art. 75, 5°c., Tuir (ora 109), ma è strettamente correlata alla nozione stessa di reddito d'impresa”.*

¹⁵ G. Ferranti, *“Cambiamento di rotta della Cassazione sull'inerenza, ma restano gli equivoci”*, in *Il fisco*, n. 10/2018, pag. 907.

Ad analoghe conclusioni erano già pervenute, fra le altre, sentenza Cassazione [n. 13596/2018](#) e [ordinanza n. 27162/2019](#).

Se rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, ai fini Iva, i medesimi principi possono essere traslati in maniera automatica nelle ipotesi in cui l'antieconomicità celi la falsità dell'operazione o del prezzo o l'inesistenza dell'inerenza. Particolarmente interessante appare la recente ordinanza della [Cassazione n. 3414/2020](#), secondo cui la circostanza che un'operazione economica sia effettuata a un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo, e dunque a un prezzo superiore o inferiore al prezzo normale di mercato, è irrilevante, e non condiziona, né esclude il diritto alla detrazione, salvo che l'antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione sia tale da assumere rilievo indiziario di non verità della fattura o di non inerenza della destinazione del bene o servizio all'utilizzo per operazioni assoggettate a Iva. Detta sentenza – che investe di fatto solo l'Iva – è conforme alla pronuncia della [Cassazione n. 2875/2017](#), secondo cui il diritto alla detrazione dell'Iva può essere negato dall'ente impositore nelle ipotesi in cui la riscontrata antieconomicità dell'operazione commerciale rilevi quale indizio di non verità della fattura/operazione, oppure di non verità del prezzo o, ancora, di non esistenza dell'inerenza, e in tal caso spetterà all'imprenditore dimostrare che la prestazione del bene o del servizio presenta comunque le caratteristiche per ritenersi reale e inerente rispetto all'attività svolta.

Riflessioni finali

La valutazione della antieconomicità può essere effettuata in presenza di validi elementi probatori, alla cui individuazione si sta dedicando da tempo la Cassazione, che sta esaminando i comportamenti e le decisioni degli uffici.

I comportamenti assolutamente contrari ai canoni dell'economia – in contrasto con il buon senso e con il criterio della ragionevolezza - che il contribuente non spieghi in alcun modo, per poter essere giustificati dal giudice di merito, devono essere motivati con argomenti validi che consentano di ritenere che l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie. Solo agendo in tal modo, ossia ravvedendo e illustrando sempre le logiche del comportamento assunto, sarà possibile far emergere la reale situazione, supportandola documentalmente, posto che nell'ambito del contenzioso tributario è la documentazione ad avere risalto probatorio.

SCHEDA DI SINTESI

In tema di accertamento analitico induttivo, qualora l'ufficio abbia specificato gli indici di inattendibilità dei dati relativi ad alcune poste di bilancio e dimostrato la loro astratta idoneità a rappresentare una capacità contributiva non dichiarata, l'atto di rettifica è assistito da presunzione di legittimità, mentre grava sul contribuente l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate, anche in relazione alla contestata antieconomicità delle stesse.



L'attività ispettiva può essere condotta con il metodo analitico-induttivo (articolo 39, comma 1, lettera d), D.P.R. 600/73 e articolo 54, D.P.R. 633/1972), strumento che consente agli organi di controllo e di accertamento di non considerare – in tutto o in parte – le risultanze delle scritture contabili, potendo utilizzare dati ed elementi acquisiti altrimenti, senza che sia necessario dimostrare previamente l'inattendibilità dell'apparato contabile, ovvero la sua irregolarità formale.



In sede giurisprudenziale, la legittimità di detto accertamento – definito, in gergo, analitico, con posta induttiva sui ricavi -, è stata avallata pur in presenza di una contabilità formalmente tenuta, poiché la norma presuppone la sussistenza di scritture regolarmente tenute e, comunque contestabili sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti che mettono in dubbio la fedeltà dell'impianto contabile, così che l'inattendibilità nel suo complesso sposta sul contribuente l'onere della prova.



In genere, l'ufficio, nella parte motiva dell'avviso di accertamento, evidenzia i sintomi presenti rispetto all'attività d'impresa, illustrando le ragioni in base alle quali la condotta dell'impresa assume connotati di antieconomicità, non compatibili con l'andamento della normale gestione caratteristica, così mettendo nero su bianco l'infedele rappresentazione fiscale.



Se rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, ai fini Iva, i medesimi principi possono essere traslati in maniera automatica nelle ipotesi in cui l'antieconomicità celi la falsità dell'operazione o del prezzo o l'inesistenza dell'inerenza.



I comportamenti assolutamente contrari ai canoni dell'economia – in contrasto con il buon senso e con il criterio della ragionevolezza - che il contribuente non spieghi in alcun modo, per poter essere giustificati dal giudice di merito, devono essere motivati con argomenti validi che

consentano di ritenere che l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie.

 Euroconference

SUPERBONUS 110%

**RISOLVI TUTTI I TUOI DUBBI IN 48 ORE
CON IL SERVIZIO PARERI E QUESITI**

- ✓ **Tempestività nella risposta**
La richiesta sarà evasa entro 48 ore lavorative dall'accettazione del preventivo
- ✓ **Completezza**
La risposta è corredata dalla documentazione di riferimento
- ✓ **Autorevolezza**
Gli esperti sono tra i più qualificati nella materia di competenza

[SCOPRI DI PIÙ](#)

Consulenza immobiliare n. 32/2020

Territorialità dell'Iva e servizi di logistica integrata

di Alberto Alfredo Ferrario – avvocato

Premessa

La logistica, nelle sue forme di integrazione, può comportare significative variazioni del regime Iva applicabile in funzione della complessità delle prestazioni contrattualizzate e, in special modo, del loro legame con il contesto immobiliare.

Anche alla luce di recenti posizioni della Agenzia delle entrate, che hanno riguardato in particolare il tema della territorialità delle prestazioni di servizi di logistica, e quindi dell'applicabilità o meno dell'Iva, ci si deve interrogare sul contenuto specifico di taluni servizi, talvolta maggiormente concentrati verso operazioni di deposito, magazzinaggio e movimentazione, e quindi statiche o logistico-classiche, talaltra invece inserite in contesti di servizi più complessi e articolati, anche dinamici.

Alcuni esempi consentono di meglio comprendere quanto sia complesso, pratico, e rilevante il tema anche dal punto di vista della qualificazione giuridica dello specifico servizio. Si pensi a 2 casi opposti, uno costituito da un servizio generico in quanto reso, ad esempio, con le modalità articolate e complesse. All'opposto si pensi a una tipologia di servizi rappresentata, ad esempio, da prestazioni di stoccaggio di beni, di automobili, di prodotti chimici, di generi alimentari, ove i committenti sono extra UE o comunitari e partecipano a processi di stoccaggio e sulle merci (pesa, qualità, controllo, rendicontazione) in locali puntualmente individuati. È evidente che, se nel primo caso il trattamento Iva può dirsi più facilmente individuabile, nel secondo caso il rischio di individuare una "prevalenza" dell'immobile è possibile.

Da ciò discende l'esigenza di un attento esame delle pattuizioni contrattuali e in special modo del livello di correlazione e di contatto con il cliente, ma soprattutto della possibilità, da parte di quest'ultimo, di accedere al contesto. Alla luce di questa importante posizione assunta dall'Agenzia delle entrate, appare opportuno, per tutte le aziende che prestano o ricevono servizi di questo genere, revisionare i propri accordi contrattuali nella logica dell'interpello, al fine di verificare se gli stessi rientrano nelle disposizioni dell'[articolo 7-ter](#) ovvero dell'[articolo 7-quater](#), D.P.R. 633/1972.

La territorialità delle prestazioni di servizi

La disciplina ai fini Iva dei servizi relativi ai beni immobili è stata oggetto di modifiche normative a livello comunitario a seguito della adozione del Regolamento di esecuzione UE 1042/2013 (che ha integrato il Regolamento 282/2011) il quale, a sua volta, si è in larga misura ispirato ai principi enunciati dalla Corte di Giustizia (Causa [C-155/12](#)).

Nel corso degli anni, si sono succedute differenti disposizioni di legge, oltre a interpretazioni della giurisprudenza da un lato e della prassi delle amministrazioni dall'altro lato, sul concetto di beni immobili da un lato e del contenuto delle prestazioni di servizi dall'altro lato.

In materia di territorialità Iva, la regola generale contenuta nell'[articolo 7-ter](#), D.P.R. 633/1972 (*"Decreto Iva"*), prevede che l'imposta sia dovuta nello Stato in cui è stabilito il committente (nei rapporti B2B) se soggetto passivo, ovvero il prestatore (rapporti B2C) se soggetto privato consumatore.

In particolare

– le prestazioni di servizi "generici" si considerano effettuate in Italia *"quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato"* (articolo 7-ter, comma 1 lettera a), D.P.R. 633/1972; [articolo 44](#), Direttiva 2006/112/CE) (rapporti "B2B");

– le prestazioni di servizi "specifici" si considerano effettuate in Italia *"quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato"* (articolo 7-ter, comma 1, lettera b), D.P.R. 633/1972) (rapporti "B2C").

Le prestazioni di servizi "generici" si considerano effettuate in Italia *"quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato"* (articolo 7-ter, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972; articolo 44, Direttiva 2006/112/CE). La territorialità dell'operazione presuppone che il destinatario della prestazione sia un soggetto passivo (*status*) stabilito in Italia che agisce in quanto tale, cioè che impiega il servizio ricevuto nell'esercizio dell'attività d'impresa o di arte o professione (qualità). Risultano, invece, irrilevanti:

– sia il luogo di stabilimento del prestatore;

– sia il luogo di utilizzazione del servizio, posto che lo Stato italiano, nel recepire la Direttiva 2008/8/CE, non si è avvalso della facoltà prevista dall'articolo 59-bis, Direttiva 2006/112/CE (salvo che per alcune tipologie di servizi).

In sostanza, i servizi "generici", tali essendo quelli soggetti a tassazione nel Paese di destinazione si considerano:

- effettuati in Italia quando sono resi a un committente ivi stabilito, anche se utilizzati in territorio estero;

- non effettuati in Italia, anche se ivi utilizzati, quando sono resi a un committente stabilito in altro Paese (UE o extra UE).

Affinché l'operazione soddisfi il presupposto soggettivo d'imposta, è necessario che il prestatore agisca nell'esercizio dell'attività d'impresa o di arte o professione ([articolo 5](#), D.P.R. 633/1972).

Servizi prestati da	B2B	B2C	Deroghe es. Immobili
Imprese italiane	Paese del cliente	Italia	Paese in cui si trova l'immobile
Imprese UE	Paese del cliente	Paese del Fornitore	Paese in cui si trova l'immobile
Imprese non UE	Paese del Cliente	Non rilevante	Paese in cui si trova l'immobile

Per contro, nel caso dei servizi specifici sono dettate particolari disposizioni che tengono conto, nel caso dei beni immobili, anche del bene cui afferisce il servizio e, nello specifico, anche del bene immobile.

Servizi immobiliari

Accanto a questa regola generale vi sono specifiche disposizioni per i servizi relativi a beni immobili. Preliminarmente giova evidenziare che la nozione di "bene immobile" agli effetti dell'Iva non è definita né nella normativa nazionale né in quella comunitaria. Quest'ultima offre soltanto un riferimento utile con riguardo alla nozione di "fabbricato", statuendo - nel quadro delle norme sulla soggettività passiva - che si considera tale "qualsiasi costruzione incorporata al suolo" ([articolo 12](#), Direttiva 2006/112/CE). Ciò che rileva in questo contesto non è in particolare la natura immobiliare del bene ma il collegamento e il nesso del servizio. I servizi immobiliari sono tassabili nel luogo in cui è situato l'immobile, a nulla rilevando lo *status* di soggetto passivo o meno del committente¹.

A sua volta, l'[articolo 7-quater](#), comma 1, lettera a), Decreto Iva² contempla diverse prestazioni di servizi, relativi a beni immobili, rilevanti nel luogo di effettuazione. Tale aspetto consente di capire quanto sia centrale la qualifica di prestazioni di servizi di logistica rispetto al contesto immobiliare del sito in cui sono eventualmente svolte. Quanto più è forte il nesso e il legame con l'immobile, quanto più il collegamento è in grado di incidere su questa natura e, di conseguenza sul regime applicabile.

¹ In particolare, l'articolo 47, Direttiva 2006/112/CE (in breve, "Direttiva Iva") prevede che: "Il luogo delle prestazioni di servizi relativi a un bene immobile, incluse le prestazioni di periti, di agenti immobiliari, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, quali i campi di vacanza o i terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di un bene immobile e le prestazioni tendenti a preparare o a coordinare l'esecuzione di lavori edili come, ad esempio, le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza, è il luogo in cui è situato il bene".

² stabilisce che: "In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, si considerano effettuate nel territorio dello Stato: a) le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato".

Si ricorda che la normativa italiana prevede la tassazione ai fini Iva del servizio relativo al bene immobile reso nel territorio nazionale quando l'immobile è ivi situato e comprende in tale locuzione ([articolo 7-quater](#), comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972):

- le perizie;
- le prestazioni di agenzia;
- la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio;
- la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e
- le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari

Ciò è tanto più rilevante quanto in relazione al servizio reso, soprattutto nei confronti di eventuali multinazionali prive di rappresentanza stabile o di sede secondaria in Italia, il tema della rilevanza e quindi della incidenza dell'Iva rimane sempre più rilevante.

L'articolo 31-*bis* del Regolamento di esecuzione 282/2011/UE del Consiglio del 15 marzo 2011, come emendato dal Regolamento di esecuzione 1042/2013/UE del 7 ottobre 2013, con valenza a partire dal 1° gennaio 2017 chiarisce cosa debba intendersi per servizio relativo a un bene immobile ed elenca a titolo esemplificativo una serie di servizi che possono essere considerati tali e altri che invece possono essere considerati non relativi a un bene immobile.

In particolare, ai sensi del § 1 dell'articolo 31-*bis* in commento:

"I servizi relativi a beni immobili di cui all'articolo 47 della Direttiva 2006/112/CE comprendono soltanto i servizi che presentano nesso sufficientemente diretto con tali beni³."

La normativa comunitaria, oltre a contenere una elencazione esemplificativa, evidenzia la sussistenza di un nesso per i servizi:

- a) derivati da un bene immobile se il bene è un elemento costitutivo del servizio ed è essenziale e indispensabile per la sua prestazione;
- b) erogati o destinati a un bene immobile, aventi per oggetto l'alterazione fisica o giuridica di tale bene.

Il caso dei servizi di “magazzinaggio”

In particolare, per quel che in questa sede rileva, il § 2, lettera h), [articolo 47](#), Direttiva 2006/112/CE prevede che:

³ I successivi § 2 e 3 contengono un'elencazione esemplificativa dei servizi che possono e di quelli che non possono essere considerati relativi a beni immobili.

"nell'ambito di applicazione del § 1 rientrano in particolare: h) la locazione finanziaria o la locazione di beni immobili, compreso il magazzinaggio di merci con assegnazione di una parte specifica dell'immobile a uso esclusivo del destinatario", mentre il successivo paragrafo 3, lettera b), prevede che "nell'ambito di applicazione del § 1 non rientrano: b) il magazzinaggio di merci in un bene immobile qualora non sia assegnata alcuna parte specifica dell'immobile ad uso esclusivo del destinatario".

L'attuale formulazione dell'articolo 31-*bis* del Regolamento di esecuzione 282/2011/UE recepisce i principi forniti dalla Corte di Giustizia nella sentenza RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland ([causa C-155/12](#)). La Corte di Giustizia, nel caso citato si è pronunciata in merito alla qualificazione della prestazione consistente nella fornitura a operatori economici, soggetti all'Iva e stabiliti in Stati membri diversi e senza stabile organizzazione nel Paese di stoccaggio, di un servizio complesso di stoccaggio merci. Tale servizio include, in particolare, il ricevimento delle merci in magazzino, la sistemazione delle stesse nelle apposite aree di stoccaggio, la custodia, l'imballaggio per i clienti, la consegna, lo scarico e il carico.

La Corte di Giustizia UE, in questo contesto, ha precisato che le prestazioni di servizi relative ai beni immobili, indicate nell'[articolo 47](#) della Direttiva Iva sono accomunate dal fatto che il bene immobile costituisce "l'oggetto del servizio" che riguarda l'uso o la sistemazione di un bene immobile oppure la gestione, compreso lo sfruttamento, e la valutazione dello stesso. Dal momento che la prestazione di stoccaggio non può essere considerata relativa alla sistemazione, alla gestione o alla valutazione di un bene immobile, la stessa può rientrare nell'ambito di applicazione del suddetto articolo 47 soltanto se viene riconosciuto al suo beneficiario il diritto di utilizzare in tutto o in parte un bene immobile espressamente determinato.

Ad esempio, se i beneficiari della prestazione del servizio non hanno alcun diritto di accesso alla parte dell'immobile in cui sono stoccate le loro merci o l'immobile sul quale o nel quale le medesime devono essere stoccate non costituisce un elemento centrale e indispensabile della prestazione di servizi, la prestazione di servizi di stoccaggio complesso non può rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 47 della Direttiva Iva, per cui il luogo delle prestazioni di servizi relativi a un bene immobile è il luogo in cui è situato il bene.

La stratificazione della normativa è quindi arricchita dalla interessante, e rilevante nella pratica, decisione della Corte di Giustizia che ha segnato la evoluzione del concetto di servizio di magazzinaggio e di sua rilevanza tributaria ai fini Iva.

Logistica “integrata”

L’Agenzia delle entrate di recente ha avuto modo di affrontare un caso specifico relativo alla territorialità dell’Iva nel caso dei servizi di logistica integrata. Con questa generica terminologia si individuano contratti complessi con pluralità di servizi realizzati all’interno dei magazzini per servizi di logistica e di movimentazione beni. Il tema, in questi casi si pone rispetto al collegamento e alla sua intensità rispetto al bene immobile in cui i servizi sono svolti.

Ci si riferisce, in particolare alla [risposta a interpello n. 96/2020](#).

Nella fattispecie in esame, in particolare, l’Agenzia delle entrate è stata chiamata a pronunciarsi sulla rilevanza territoriale Iva di un contratto mediante il quale una società italiana (fornitrice di servizi logistici) prestava a un altro soggetto (non stabilito in Italia ai fini Iva) una serie di servizi di logistica integrata.

In sintesi, tali servizi si sostanziano in operazioni complesse che vanno dai servizi di movimentazione, magazzinaggio e trasporto della merce, passando dall’espletamento delle formalità doganali, fino all’assistenza nell’etichettatura, nel confezionamento, nella contabilizzazione e in tutti i servizi connessi alla qualifica di centro di logistica integrata per merci di terzi.

I contratti presuppongono, da un lato, l’utilizzo dei magazzini “italiani” per lo stoccaggio delle merci ma, dall’altro, tale profilo risulta per molti versi accessorio rispetto al complesso accordo contrattuale: da qui la necessità di chiarire se, ai fini Iva, si verta, o meno, nell’ambito dei servizi relativi ai beni immobili (il che avrebbe un notevolissimo impatto quanto al regime applicabile).

Come è noto, per tali prestazioni il criterio di territorialità previsto dal Legislatore è quello del luogo dove sono situati i beni, a prescindere da quello di stabilimento delle parti del rapporto contrattuale. Tale criterio specifico (nel senso di “contrapposto” al regime previsto per le prestazioni generiche) è, oggi, contenuto nell’[articolo 7-quater](#), comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972.

La partecipazione del cliente alle attività di logistica integrata, soprattutto sotto il profilo della direzione e coordinamento, nonché l’accesso ai siti ove si svolge il servizio in forma eccezionale e periodica, per la verifica e il controllo dei servizi resi possono incidere sulla natura e quindi sul regime di territorialità dell’Iva.

L’Agenzia delle entrate ha affermato che nel caso di specie, che i servizi in oggetto hanno rilevanza territoriale nel luogo di stabilimento del committente, non essendo applicabile la deroga prevista per le prestazioni di servizi relativi a beni immobili. Il criterio per identificare le prestazioni relative a questi ultimi è quello – comune a molti settori dell’Iva – del grado di “connessione” servizio-bene. In

particolare, l'articolo 31-bis del menzionato Regolamento di esecuzione 282/2011/UE che come già esposto incide su servizi che presentano un *“nesso sufficientemente diretto”* con l'immobile.

La connessione, e quindi il nesso sufficientemente diretto con l'immobile sussiste se il bene si configura come elemento costitutivo del servizio ed è essenziale e indispensabile per la prestazione del servizio. Questo però, secondo la interpretazione fornita, non è sufficiente a qualificare come servizio relativo al bene immobile il servizio di logistica integrata. Non lo è neppure anche per il servizio di magazzinaggio come in precedenza visto.

Con riferimento, in generale, ai contratti di servizi di logistica – intesi nel senso più ampio del termine – il medesimo Regolamento UE stabilisce che rientra nell'ambito applicativo di tali disposizioni la locazione di beni immobili, *“compreso il magazzinaggio di merci con assegnazione di una parte specifica dell'immobile a uso esclusivo del destinatario”*. La stessa norma, invece, esclude il menzionato *“nesso diretto”* se le medesime prestazioni non implicano l'assegnazione di una *“parte specifica dell'immobile a uso esclusivo del destinatario”*.

Quindi il nesso diretto tra servizio e bene non è dato tanto dalla connessione del servizio con il bene, circostanza peraltro che sarebbe poco ben individuabile nel caso del magazzinaggio dal momento che per questi servizi la presenza del bene immobile è sempre fondamentale. Semmai elemento importante, e quindi decisivo ai fini della qualificazione, è la possibilità di fruire, in via esclusiva, degli spazi di stoccaggio, così come non è titolare di alcun *“diritto di accesso”* illimitato. Quindi, i servizi di logistica *“integrata”* devono essere ricondotti, ai fini della territorialità, nell'ambito delle prestazioni di servizi generiche (e, come tali, tali soggette a Iva nel luogo di stabilimento del committente).

Quindi, se i beneficiari della prestazione del servizio non hanno alcun diritto esclusivo e illimitato di accesso alla parte dei fabbricati in cui sono stoccate le loro merci, né uno spazio esclusivo di stoccaggio, la componente *“immobiliare”* non rappresenta un elemento centrale e indispensabile della prestazione di servizi.

Osservazioni sui contratti di logistica

La qualificazione di servizio relativo a beni immobili, nel caso della logistica, è strettamente connesso al nesso tra il servizio e il bene, inteso però non nel senso immediato del termine, ossia del collegamento, fisico o anche solo funzionale tra bene e servizio, ma nel senso del ruolo che i clienti del servizio di logistica possono avere con il bene, è ancora più difficile individuare criteri oggettivi per taluni servizi e quindi per la territorialità Iva.

Il tema è particolarmente delicato in quanto si possono avere dei contratti di logistica integrata a variabili dal punto di vista della territorialità Iva, a seconda che prevalga, o meno, il profilo della

locazione delle aree di stoccaggio rispetto alla previsione di pattuizioni contrattuali che non prevedono nulla in tal senso.

In sintesi, il regime di territorialità Iva dipende dal diverso grado di “potere” nel senso della disponibilità di accesso e di fruizione che il committente può esercitare sui beni immobili in cui si svolgono buona parte dei servizi, alla stregua di quanto previsto nelle ipotesi di vera e propria locazione la quale, sul piano del diritto europeo, assume una propria autonomia rispetto alla figura tipizzata nei singoli Stati membri.

Secondo un consolidato orientamento della Corte di Giustizia, infatti, tale figura negoziale deve prevedere, da un lato, la perdita della temporanea disponibilità del bene da parte del proprietario a favore del conduttore e, dall'altro, specularmente, il diritto di quest'ultimo di *“occupare un immobile come se ne fosse il proprietario e di escludere qualsiasi altra persona dal beneficio di un tale diritto”*⁴.

Pertanto, fermo restando che nella prassi negoziale la prevalenza del profilo della locazione immobiliare pare assolutamente sporadica, nella predisposizione delle clausole dei contratti di servizi di logistica integrata occorre prestare notevole attenzione al contenuto delle stesse dalle quali dipende, come appare evidente, la territorialità Iva delle suddette prestazioni.

Se si prendono in considerazione questi elementi rispetto alle attività di logistica c.d. integrata occorrerà considerare il ruolo che il cliente di volta in volta è chiamato o può svolgere rispetto a questi servizi. Per esempio, se il cliente non partecipa alle attività di logistica integrata, né le dirige e coordina e accede ai siti ove si svolge il servizio in forma eccezionale e periodica, previo preavviso, al solo fine di testare la qualità dei servizi resi.

Qualora siano rispettate le predette condizioni non può ritenersi che il Committente abbia il diritto di utilizzare in tutto o in parte i beni immobili in cui è svolta la prestazione di logistica integrata in esame, la quale non rientrerà nell'ambito di applicazione dell'[articolo 7-quater](#) del Decreto Iva, ma tra le prestazioni generiche di cui all'[articolo 7-ter](#) del Decreto Iva.

Se invece il cliente può avere accesso anche periodico e può disporre, anche mediante attività del fornitore del servizio, di un ruolo gestionale, di controllo e di coordinamento rispetto all'immobile, la qualificazione dovrebbe essere nella direzione del servizio immobiliare.

Osservazioni conclusive

Una complessa attività di logistica che comprende, fra l'altro, servizi realizzati per la merce destinata ai negozi, l'*e-commerce*, gestione statistiche, servizi doganali, utilizzo di magazzini per lo stoccaggio dei

⁴ Corte di Giustizia UE causa C-326/99; causa C-284/03 e causa 270/09.

beni, non è riconducibile tra "i servizi relativi a beni immobili" (articolo 31-bis del Regolamento 282/2011/CE), con la conseguente applicazione dell'[articolo 7-quater](#), D.P.R. 633/1972 che individua in Italia il luogo di tassazione. Tali servizi potranno scontare l'Iva nel paese di effettivo consumo, secondo quanto previsto dall'[articolo 7-ter](#) del Decreto Iva.

Non è quindi la complessità dei servizi e la loro maggiore o minore connessione con il luogo fisico che comportano la natura immobiliare o meno, bensì la partecipazione da parte del cliente rispetto agli stessi e, in ogni caso l'uso esclusivo degli immobili da parte del committente, quale elemento normativamente richiesto affinché possa qualificarsi come servizio immobiliare.

Quindi la partecipazione occasionale all'utilizzo o alla fruizione diretta dell'immobile non in quanto beneficiario della prestazione ma quale fruitore del bene incide sulla qualifica di servizio relativo al bene immobile.

In questi termini, quindi, la maggiore complessità dei servizi di logistica contrattualmente pattuiti da sola non pare sufficiente a incidere sulla qualificazione degli stessi ai fini dell'Iva e della territorialità. Al contrario sarà opportuna una analisi delle pattuizioni contrattuali, delle responsabilità e dei compiti spettanti alle parti per meglio chiarire se un servizio di logistica integrata rientri nella fattispecie generale o nei servizi relativi ai beni immobili.

SCHEDA DI SINTESI

Servizi di logistica e di magazzinaggio possono assumere diversa rilevanza ai fini Iva.



Servizi integrati – complessi e collegati tra loro in unica generale funzionalità.



Se non conferiscono diritti stabili, in capo al cliente di ingerenza, nella gestione delle attività all'interno dei locali.



Servizi generali – territorialità Iva secondo la regola generale B2B.



Altrimenti saranno servizi relativi a beni immobili – Soggetti a Iva nel luogo in cui l'immobile è sito.

Consulenza immobiliare n. 32/2020

La permanenza nell'agevolazione prima casa anche in caso di riacquisto di immobile estero

di Roberto Bianchi – dottore commercialista e revisore legale

L'agevolazione prima casa prevede una serie di facilitazioni fiscali per quei soggetti che, nel rispetto di requisiti soggettivi e oggettivi prescritti dalla norma, acquistano un immobile in Italia per destinarlo ad abitazione principale. La disciplina statuisce per i soggetti residenti nel bel Paese clausole normative assai stringenti che, però, presentano margini di maggior tolleranza nel caso in cui l'acquirente del bene sia un cittadino italiano emigrato all'estero. In questo particolare orizzonte argomentativo sembra assai interessante il contenuto della risposta fornita dall'Agenzia delle entrate a [interpello n. 65/2020](#) con cui viene concesso l'accesso al beneficio fiscale altresì ai soggetti che vendono immobili abitativi in Italia per comprarne all'estero.

La disciplina agevolativa c.d. “prima casa”

La disciplina agevolativa definita semplicisticamente con il termine di “prima casa”, oggi utilizzata anche con una certa leggerezza in sede di redazione di contratti di compravendita, vede i propri albori nel nostro sistema normativo nel 1982, anno in cui il Legislatore iniziò una produzione normativa atta a incrementare e favorire l'acquisto di immobili da destinare a uso di abitazione principale.

Con il tempo l'impianto normativo iniziale caratterizzante il beneficio fiscale è stato oggetto di proroghe e modifiche che lo hanno portato a essere, oggi, un perfetto *mix* tra normative afferenti diverse imposte capaci di “lavorare” insieme al fine di rendere il carico fiscale gravante sulle spalle del contribuente meno gravoso di quanto potrebbe essere: infatti, se per quanto attiene ai profili propri dell'imposta di registro, è indispensabile fare riferimento alla nota *II-bis*, [articolo 1](#) della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986, per quanto riguarda l'ambito applicativo dell'Iva a far da stella polare è il n. 21 della [Tabella A](#), Parte II, allegata al D.P.R. 633/1972, che rinvia integralmente alle condizioni individuate dalla nota *II-bis* all'articolo 1 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986, mentre per quanto attiene agli atti di trasferimento per successione o donazione, con effetti limitati alle imposte ipotecaria e catastale, è necessario rifarsi all'[articolo 69](#), comma 3, L. 342/2000.

Come precedentemente anticipato la finalità primaria dell'impianto agevolativo in commento è quella di consentire ai contribuenti, che rispondono ai requisiti previsti dalla norma, di acquisire immobili e diritti reali sugli stessi scontando le imposte in misura ridotta, rispetto alla misura ordinariamente applicabile, ovvero:

- in caso di acquisto dell'immobile da soggetto privato, applicando l'imposta di registro nella misura del 2%, anziché del 9%, e l'imposta ipotecaria e quella catastale in misura fissa pari a 50 euro ciascuna;
- in caso di acquisto dell'immobile da un'impresa costruttrice o ristrutturatrice, ovvero da un soggetto passivo Iva, l'applicazione dell'Iva nella misura del 4%, anziché del 10% o del 22%¹, e l'imposta ipotecaria e catastale nella misura fissa di 200 euro ciascuna².

Presupposto oggettivo per l'ottenimento dei sopradescritti benefici fiscali è la presenza di un atto di trasferimento a titolo oneroso di immobili destinati allo scopo abitativo, ovvero di atti traslativi o costitutivi la piena proprietà, diritti reali immobiliari di godimento quali la nuda proprietà³, l'usufrutto, il diritto d'uso e abitazione, l'espropriazione per pubblica utilità, il trasferimento coattivo e altri atti a titolo oneroso a essi equiparati ai fini dell'imposta di registro⁴.

Si precisa inoltre che, secondo i chiarimenti forniti dalla [circolare n. 108/E/1996](#), § 10.1.2, l'agevolazione spetta altresì quando l'acquisto è limitato a quote di proprietà o di diritti reali, sia nel caso in cui il trasferimento avvenga per opera congiunta di più parti sia nell'eventualità in cui la traslazione sia posta in essere dal singolo soggetto.

L'agevolazione può trovare applicazione altresì in relazione ad atti traslativi di tipo gratuito che realizzano un trasferimento immobiliare ma, in tal caso, limitatamente alle imposte ipotecaria e catastale.

L'Agenzia delle entrate con la [circolare n. 3/E/2008](#) precisa, inoltre, che l'agevolazione "prima casa" si può applicare *"ai trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso e per la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da successioni o donazioni"* ove anche in capo a un solo beneficiario sussistano i requisiti e le condizioni per l'applicazione dell'agevolazione "prima casa", come definiti dalla nota II-bis all'[articolo 1](#) della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R.

¹ La [circolare n. 4/E/2015](#) al § 3.1.2 ricorda che *"con diversi documenti di prassi (circolare n. 1/1994, risoluzione n. 187/2000) è stato chiarito che è sempre possibile operare una variazione (in aumento o in diminuzione) dell'imposta, ai sensi dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972, senza alcun limite temporale rispetto al momento di effettuazione dell'operazione, quando l'acquirente, successivamente alla fatturazione degli acconti con una certa aliquota, all'atto della stipula del contratto definitivo dichiara che si sono modificate le condizioni necessarie per accedere all'agevolazione prima casa"*.

² La misura risulta essere assai agevolativa se si considera che mediamente le stesse imposte sulle compravendite sono applicate con aliquota proporzionale pari al 2% e all'1% del valore catastale del bene.

³ La precisazione relativa all'estensione dell'agevolazione per l'acquisto della nuda proprietà è contenuta, oltre che nella norma di legge, anche nella [circolare n. 108/E/1996](#), § 10.1.1.

⁴ Ad esempio, è il caso delle permutate, delle cessioni con costituzione di rendita, delle transazioni con trasferimento della proprietà o di altro diritto reale, etc..

131/1986. Ne discende che, il beneficio prima casa può trovare applicazione ove anche uno solo degli eredi possieda i requisiti per fruire del regime di favore, ma solo in relazione alle imposte ipotecaria e catastale.

I requisiti per l'applicazione dell'agevolazione

La nota *II-bis* all'[articolo 1](#) della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986 statuisce che, per l'applicazione dell'agevolazione in oggetto, è necessario siano presenti alcune condizioni, sia di carattere soggettivo, ovvero concernenti i diritti reali vantati dall'acquirente su altri immobili, sia oggettive, ovvero relative l'ubicazione dell'immobile trasferito e le sue caratteristiche.

È indispensabile, anzitutto, che l'immobile oggetto di agevolazione sia una *"casa di abitazione non di lusso"* ai sensi del decreto del Ministro dei Lavori pubblici del 2 agosto 1969, pubblicato in Gazzetta Ufficiale 27 agosto 1969 n. 218, ovvero che, per le sue caratteristiche strutturali, sia destinata a essere utilizzata per il soddisfacimento delle esigenze abitative dell'acquirente e che, pertanto, sia classificato o classificabile al momento del trasferimento della proprietà nelle categorie catastali da A/1 ad A/9 e A/11⁵. A tale criterio viene altresì aggiunta una condizione negativa, ovvero il *"non essere di lusso"*, che deve essere valutata, a prescindere dalla categoria catastale di appartenenza dell'immobile, sulla base delle indicazioni fornite dal D.M. 2 agosto 1969⁶, come confermato dalla [circolare n. 2/E/2014](#).

L'agevolazione trova applicazione altresì agli immobili in costruzione, ma non alle unità immobiliari "collabenti" classificate catastalmente F/2 che l'acquirente intenda ristrutturare⁷.

Il beneficio trova applicazione, inoltre, anche al trasferimento di pertinenze accatastate alle categorie C/2, C/6 o C/7, nei limiti di un'unità per ciascuna delle suddette categorie⁸.

Ai sensi del comma 1 della nota *II-bis* dell'articolo 1, Parte I, della Tariffa allegata al D.P.R. 131/1986, le agevolazioni "prima casa" competono a condizione che risultino soddisfatte inderogabilmente le seguenti condizioni:

⁵ La sussistenza del requisito agevolativo deve essere verificata al momento dell'atto di trasferimento e non successivamente, pertanto, ai fini agevolativi non ha rilevanza l'uso successivo che dell'immobile agevolato venga fatto dal contribuente acquirente.

⁶ Da [circolare n. 2/E/2014](#) "... Si rammenta che il D.M. 2 agosto 1969 individua le caratteristiche che qualificano come "di lusso" le abitazioni; gli articoli da 1 a 7 del menzionato Decreto Ministeriale qualificano come "di lusso" alcune tipologie di unità immobiliari che presentano specifici requisiti (ad esempio, superficie superiore a 240 mq, esclusi balconi, terrazze, cantine, soffitte, scale e posti macchina), piscina superiore a 80 mq, etc.) mentre l'articolo 8 del decreto stabilisce che sono considerate "di lusso" le case e le singole unità immobiliari che presentano oltre 4 delle caratteristiche indicate nella Tabella allegata al decreto (superficie superiore a 160 mq (esclusi balconi, terrazze, cantine, soffitte, scale e posti macchina), presenza di più di un ascensore per scala, scala di servizio etc.)."

⁷ In tal senso si veda la [risposta a interpello n. 357/2019](#).

⁸ Si rimanda alla Cassazione, sentenza n. 6259/2013.

- l'ubicazione dell'immobile sia nel Comune in cui l'acquirente ha o stabilisce entro 18 mesi la propria residenza, salvi i casi di esercizio di attività in un Comune diverso da quello di residenza e di trasferimento all'estero per ragioni di lavoro o a titolo definitivo;
- non sussistano altri diritti reali vantati dall'acquirente su immobili ubicati nello stesso Comune;
- siano rispettate le novità nel godimento dell'agevolazione da parte dell'acquirente.

Pertanto, ai sensi della summenzionata norma l'immobile deve essere ubicato nel territorio del Comune in cui l'acquirente ha o stabilisce entro 18 mesi dall'acquisto la propria residenza, fermo restando che, nel caso in cui l'acquirente svolga la propria attività in un Comune diverso da quello in cui risiede, l'immobile può essere ubicato anche nel territorio del Comune in cui l'acquirente svolge la propria attività. Differentemente, nell'eventualità in cui l'acquirente si sia trasferito all'estero per ragioni di lavoro, l'immobile può essere ubicato anche nel territorio del Comune in cui ha sede l'attività esercitata dal soggetto da cui l'acquirente dipende, mentre nell'ipotesi in cui l'acquirente sia un cittadino italiano emigrato all'estero, l'immobile può essere ubicato nel territorio di qualsivoglia Comune italiano.

La decadenza dal regime agevolativo

Il comma 4 della nota *II-bis* all'[articolo 1](#) della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986 statuisce che il contribuente persona fisica possa decadere dall'agevolazione prima casa goduta in relazione a un determinato acquisto immobiliare nel caso in cui:

- abbia reso nell'atto di acquisto una dichiarazione mendace, ad esempio, in relazione ai requisiti agevolativi;
- non abbia provveduto a trasferire la residenza entro 18 mesi dal rogito. Entro il perimetro di questa stringente condizione va segnalata la rilevante deroga normativa introdotta a opera dell'[articolo 24](#), D.L. 23/2020 in base alla quale, qualora il termine perentorio dei 18 mesi di cui sopra scada nell'arco temporale intercorrente tra il 23 febbraio e il 31 dicembre 2020, non si ha la produzione di alcuna decadenza dall'agevolazione per il contribuente, venendo introdotta una sorta di sospensione *ex lege* in forza della quale i termini per “il conteggio” riprenderanno a decorrere dal 1° gennaio 2021;
- abbia trasferito, a titolo oneroso o gratuito, in toto o in parte⁹, prima del decorso di 5 anni dalla data dell'atto, gli immobili acquistati godendo del beneficio in commento senza procedere entro 1 anno

⁹ Si veda la [risoluzione n. 31/E/2006](#) e Cassazione, sentenza n. 24658/2018.

all'acquisto, anche gratuito¹⁰ o all'estero¹¹, di un fabbricato da adibire ad abitazione principale¹² ¹³. Nel perimetro di questa accezione si inserisce quanto precisato dall'Agenzia delle entrate tramite la [risoluzione n. 112/E/2012](#), con cui è precisato che, laddove sia ancora pendente il termine di un anno previsto per il nuovo acquisto e il contribuente, anche per motivi personali, si trovi nella condizione di non voler ovvero di non poter procedere all'acquisto di un nuovo immobile, lo stesso può comunicare, presentando un'apposita dichiarazione all'ufficio presso il quale è stato registrato l'atto di vendita dell'immobile acquistato con le agevolazioni, la propria intenzione all'Amministrazione finanziaria¹⁴. A ciò seguirà da parte dell'Amministrazione finanziaria la notifica al contribuente di avviso di liquidazione dell'imposta dovuta e degli interessi, senza l'applicazione della sanzione del 30%.

Pertanto, al verificarsi di una delle predette condizioni il contribuente decade, o meglio subisce una revoca, dalle agevolazioni previste dal regime in oggetto; a ciò segue l'invio al soggetto persona fisica di un provvedimento dell'Amministrazione finanziaria tramite il quale, oltre a essere accertato l'accaduto¹⁵ ex [articolo 76](#), Tuir, viene posto in essere il recupero a tassazione ordinaria delle imposte di registro, ipotecaria e catastale oppure l'iva liquidate in misura ridotta, ai sensi del comma 4 della nota *II-bis* sopra citata, e viene applicata una sanzione pari al 30%¹⁶ sulla differenza tra l'imposta ordinaria e l'imposta agevolata, oltre agli interessi di mora di cui al comma 4, [articolo 55](#), Tuir.

La summenzionata sanzione può essere ridotta mediante il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso, presentando apposita istanza all'ufficio dell'Agenzia delle entrate presso il quale è stato registrato l'atto; tramite tale documento il contribuente dichiara l'intervenuta decadenza dall'agevolazione e richiede la riliquidazione dell'imposta e l'applicazione delle sanzioni in misura ridotta, come chiarito dalla [risoluzione n. 105/E/2011](#).

¹⁰ Cfr. [risoluzione n. 49/E/2015](#).

¹¹ Si vedano la [circolare n. 31/E/2010](#) e la [risposta a interpello n. 65/2020](#).

¹² Si rimanda a Cassazione n. 30925/2019.

¹³ Si segnala che non impedisce la decadenza dal beneficio l'acquisto della sola nuda proprietà, cfr. Cassazione n. 17148/2018, né del diritto di abitazione secondo Cassazione n. 11221/2020.

¹⁴ Va segnalato che nel caso in cui, stante la situazione rappresentata, se decorso il termine di un anno dall'alienazione senza che il contribuente abbia proceduto all'acquisto di un nuovo immobile ovvero abbia comunicato al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate l'intenzione di non voler più fruire del trattamento agevolativo, si verifica la decadenza dai benefici "prima casa".

¹⁵ L'agevolazione prima casa spetta, in sede di registrazione dell'atto, sulla base delle dichiarazioni rese dal contribuente in ordine alla sussistenza delle condizioni di cui all'articolo 1 della Tariffa, parte prima, nota *II-bis* del Tuir. L'accertamento della sussistenza di tutte le condizioni dichiarate dal contribuente in sede di registrazione attiene a una fase successiva alla registrazione dell'atto. Per stabilire il termine entro cui l'azione di accertamento deve essere svolta da parte degli uffici, al fine di recuperare l'imposta dal contribuente che abbia indebitamente fruito dell'agevolazione in sede di registrazione dell'atto, la corte di Cassazione ha stabilito, a sezioni unite, che alla fattispecie in esame si applica il termine di decadenza triennale di cui all'articolo 76, Tuir e non quello di prescrizione decennale di cui all'articolo 78, Tuir (Cassazione n. 1196/2003). Il termine di decadenza triennale per l'azione accertatrice inizia a decorrere dalla data in cui gli uffici si trovino nelle condizioni di contestare la perdita del trattamento agevolato, vale a dire dal momento in cui è accertabile la mendacità delle dichiarazioni rese in sede di registrazione.

¹⁶ Si precisa che la sanzione in oggetto può essere definita in via agevolata nonché in acquiescenza.

L'agevolazione prima casa nel caso acquirente italiano residente all'estero

Nella specifica evenienza in cui l'acquirente sia un cittadino italiano residente all'estero, l'ubicazione dell'immobile nel bel Paese non costituisce un requisito rilevante ai fini della fruibilità dell'agevolazione, la quale compete in ogni caso, ferma restando però la sussistenza delle altre 2 condizioni previste dalle lettere b)¹⁷ e c),¹⁸ comma 1 della nota *II-bis* dell'[articolo 1](#), Parte I, della Tariffa allegata al D.P.R. 131/1986.

Al pari non è richiesta la sussistenza della condizione relativa al trasferimento della residenza nel Comune in cui si trova l'immobile, purché quest'ultimo si trovi sul territorio nazionale¹⁹.

Per quanto attiene, poi, alla condizione di "residente all'estero", le circolari [n. 38/E/2005](#) e [n. 18/E/2013](#), hanno chiarito che la stessa può essere certificata dall'interessato, alternativamente mediante l'esibizione di documentazione proveniente dallo Stato di residenza, oppure con il certificato di iscrizione all'Aire, o attraverso la presentazione di un'autocertificazione resa, all'atto di acquisto, ai sensi dell'[articolo 46](#), D.P.R. 445/2000.

Da quanto appena premesso discende che la disciplina in oggetto risulta essere per i cittadini italiani emigrati all'estero accessibile in misura particolarmente agevolata rispetto a quanto accade per i residenti nel bel Paese.

Nello specifico, come già anticipato, il soggetto non è obbligato a trasferire la propria residenza nel Comune italiano ove è ubicato il bene acquisito²⁰ e nemmeno a farlo nel limite dei 18 mesi dall'atto traslativo, in ragione del particolare valore sociale riconosciuto dal Legislatore e dalla prassi sia al lavoro prestato all'estero che all'emigrazione, come affermato nella [circolare n. 1/E/1994](#) dall'Agenzia delle entrate, e al distacco dal territorio d'origine.

Sulla scia di quanto appena affermato si inserisce la recente [risposta a interpello n. 333/2020](#) dell'Agenzia delle entrate. Il caso esaminato dagli uffici rappresentava la vicenda di un cittadino italiano residente all'estero che, in fase di stipula dell'atto di acquisto della "prima casa" sita nel bel Paese, aveva omesso di dichiarare la propria condizione e si era impegnato a trasferire la residenza in Italia

¹⁷ La lettera b) stabilisce quale condizione ostativa alle agevolazioni la titolarità esclusiva o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del Comune in cui è situato l'immobile da acquistare. Tale disposizione esclude, quindi, l'agevolazione nell'ipotesi di titolarità di altro immobile nel Comune nel quale si acquista.

¹⁸ La lettera c) prevede come causa di esclusione dalle agevolazioni la titolarità, pure per quote, anche in regime di comunione legale, su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altro immobile a uso abitativo, acquistato usufruendo del regime agevolato "prima casa" previsto dalle norme richiamate nella medesima lettera c).

¹⁹ Cfr. le circolari [n. 38/E/2005](#) e [n. 18/E/2013](#), § 3.10, e la [risposta a interpello n. 308/2019](#).

²⁰ In relazione a tale elemento è da specificare che la Commissione Europea 24 gennaio 2019, n. IP/19/471 ha deferito l'Italia alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea per avere applicato un trattamento preferenziale, in materia di imposta di registro immobiliare, a favore dei cittadini italiani che vivono all'estero e che acquistano la loro prima abitazione sul territorio italiano. Essi, infatti, beneficiano delle medesime condizioni di coloro che sono residenti in Italia senza obbligo di soddisfare il requisito della residenza, contrariamente ai cittadini di altri Stati membri che non beneficiano di alcun trattamento preferenziale. Il trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) non ammette un tale trattamento discriminatorio, direttamente basato sulla cittadinanza.

entro 18 mesi, al pari di un "qualsiasi" residente nel Paese, accorgendosi, solo in seguito, di non poter ottemperare a quanto dovuto e trovandosi costretto a chiedere all'Agenzia delle entrate se potesse rettificare la dichiarazione, attestando la propria condizione di "emigrato all'estero".

L'Amministrazione finanziaria pronunciandosi positivamente sulla richiesta del contribuente, rammenta a lui e a tutta la platea interessata che, in casi simili a quello trattato, è possibile mantenere le agevolazioni fruite, dichiarando, prima dello scadere del termine per il trasferimento della residenza, mediante un atto integrativo del precedente stipulato nella medesima forma, che al momento della redazione del rogito era cittadino italiano emigrato all'estero, iscritto all'Aire. Così facendo egli rettificherà la dichiarazione resa nell'atto di acquisto in tema di residenza e sanerà la propria posizione senza essere costretto a ottemperare agli obblighi previsti per i soggetti residenti in Italia.

Differente, e per alcuni aspetti molto più interessante, è il caso posto all'attenzione dell'Agenzia delle entrate con la [risposta a interpello n. 65/2020](#). Nello specifico il quesito aveva per attore un cittadino italiano residente in Svizzera che chiedeva all'Amministrazione finanziaria se, dopo aver alienato l'immobile acquistato in Italia godendo dell'agevolazione "prima casa" entro lo "scoccare" dei 5 anni e riacquistato un secondo bene da adibire a dimora principale in Svizzera nell'anno successivo alla cessione, potesse, data la propria situazione, permanere nel godimento dell'agevolazione in oggetto.

In questo caso a determinare la peculiarità del caso esaminato è senza ombra di dubbio il fatto che il soggetto chieda all'Amministrazione di poter sfruttare una disciplina agevolativa propria del Legislatore italiano, e che, in linea di principio, priva le casse erariali di un maggior gettito, per acquisire un bene sito non in Italia ma all'estero che, teoricamente, sottrarrà al fisco risorse sia nel presente sia in prospettiva futura.

L'Agenzia delle entrate, sorprendendo buona parte della dottrina, offre un'interpretazione del problema assai particolare che per certi versi si dimostra sia futurista sia in antitesi con la sua "conosciuta fama" di "ricercatrice di fondi". Difatti, l'Amministrazione finanziaria, rispondendo positivamente al contribuente, motiva la propria posizione affermando che l'acquisto di un immobile all'estero può evitare la decadenza dalle agevolazioni prima casa, se lo stesso avviene entro un anno dall'alienazione infraquinquennale dell'immobile agevolato, purché il nuovo immobile sia adibito ad abitazione principale del contribuente e vi siano strumenti di cooperazione internazionale che consentano di verificarlo. Ne discende che la decadenza dal beneficio, vero *focus* del quesito, possa essere evitata se il contribuente, entro un anno dalla vendita della prima casa, riacquisti un nuovo immobile "*da adibire ad abitazione principale*". I requisiti per evitare la decadenza non coincidono con le condizioni per applicare il beneficio al nuovo acquisto, sicché, anche un acquisto all'estero può evitare la decadenza

dal beneficio, purché l'abitazione acquistata entro l'anno sia adibita ad abitazione principale dell'acquirente.

Tale posizione a ben vedere non ha carattere episodico nel *modus pensandi* dell'Agenzia delle entrate ma riprende quanto già chiarito con la [circolare n. 31/E/2010](#) in cui era altresì precisato che l'impedimento alla decadenza, in caso di acquisto all'estero, operava “*sempreché sussistano strumenti di cooperazione amministrativa che consentono di verificare che effettivamente l'immobile ivi acquistato sia stato adibito a dimora abituale*”.

Estendendo, quindi, la portata della summenzionata circolare all'interpello posto all'attenzione dell'Agenzia delle entrate discende che, se esiste un Trattato di reciproca assistenza amministrativa, come gli stessi uffici confermano nel caso di cooperazione fiscale tra Italia e Svizzera²¹, ciò permette al contribuente l'accesso ai benefici prima casa anche per il riacquisto di un bene all'estero. L'esistenza poi di un Accordo tra Paesi fornisce all'Amministrazione finanziaria gli strumenti per controllare che il soggetto non abbia posto in essere comportamenti elusivi o evasivi, ovvero che la destinazione dichiarata per il bene acquisito sia effettivamente quella realizzata.

A scanso di equivoci, l'Agenzia delle entrate mette le mani avanti e precisa che la prassi dell'ufficio prevederà comunque l'invio al contribuente di un avviso di liquidazione della maggiore imposta di registro per decadenza dall'agevolazione prima casa, alienata prima dei 5 anni, a cui lo stesso potrà opporsi presentando adeguata documentazione all'Agenzia delle entrate. Tale documentazione dovrà rappresentare la sussistenza dei requisiti per evitare la decadenza, ovvero che il riacquisto dell'immobile in Svizzera è avvenuto entro l'anno e che la nuova abitazione è stata destinata a dimora abituale del contribuente; gli elementi forniti all'Amministrazione saranno oggetto di controllo grazie allo strumento cooperativo fornito dalla Convenzione contro le doppie imposizioni siglata con la Federazione Elvetica.

Ne discende che l'esistenza di un Trattato di reciproca assistenza amministrativa tra Italia e Svizzera, attivabile in relazione all'accesso all'agevolazione prima casa, non esclude l'obbligo del contribuente di fornire all'ufficio la documentazione necessaria per provare il diritto all'agevolazione, ma offre all'Amministrazione un ulteriore strumento per verificare l'adempimento agli obblighi.

²¹ Si rimanda nello specifico alla Convenzione contro le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, firmata a Roma il 9 marzo 1976, ratificata con L. 943/1978, da ultimo modificata con il Protocollo firmato a Milano il 23 febbraio 2015, a sua volta ratificato dalla L. 69/2016, che, regolando lo scambio di informazioni, ha recepito lo *standard* Ocse, consentendo un'assistenza amministrativa tra Italia e Svizzera non limitata né ai soli soggetti residenti in uno degli Stati coinvolti, né alle imposte considerate nel trattato, tra le quali non rientrerebbero le imposte qui in oggetto (cfr. l'articolo 27 del Trattato).

SCHEDA DI SINTESI

La disciplina dell'agevolazione "prima casa" consente al contribuente di pagare sull'atto di acquisto, a titolo oneroso o gratuito, di un immobile destinato ad abitazione imposte di registro, catastale, ipotecaria ed eventualmente Iva in misura ridotta all'ordinaria.



Al fine di poter applicare tale disciplina è indispensabile sussista il presupposto oggettivo e il rispetto dei requisiti soggettivi e oggettivi definiti dalla norma, in particolare dalla nota II-*bis* all'articolo 1 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986.



Il comma 4 della nota II-*bis* all'articolo 1 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986 stabilisce le cause di decadenza dal regime in commento. In tal caso l'imposta dovuta sarà riliquidata in misura ordinaria e verrà applicata la sanzione del 30% e gli interessi.



Con l'interpello n. 333/2020 l'Agenzia delle entrate chiarisce che il cittadino italiano residente all'estero che abbia dichiarato nell'atto di acquisto della "prima casa" l'impegno a trasferire la residenza entro 18 mesi, può, entro tale termine, rettificare la dichiarazione, attestando la propria condizione di "emigrato all'estero", che gli consente di applicare l'agevolazione prima casa a condizioni più "tenui".



L'interpello n. 65/2020 consente all'Agenzia di affermare che la cessione dell'immobile acquistato con le agevolazioni prima casa dal cittadino italiano residente in Svizzera, prima di 5 anni dall'acquisto, non comporta la decadenza dal beneficio, se entro l'anno acquista un altro immobile da adibire ad abitazione principale, anche sito all'estero, *"purché sussistano strumenti di cooperazione amministrativa che consentano di verificare che effettivamente l'immobile ivi acquistato sia stato adibito a dimora abituale"*.

Consulenza immobiliare n. 32/2020

La locazione *a non domino* (Cassazione, ordinanza n. 15292/2019)

di Alessandro Biasioli – avvocato

Premessa

Un soggetto, che non è proprietario di un bene immobile, può validamente stipulare, relativamente al medesimo bene, un contratto di locazione con un soggetto terzo, il conduttore. Tale particolare situazione giuridica, però, comporta alcune conseguenze rispetto a quella ordinaria in cui il locatore del bene è il suo effettivo proprietario.

La legittimità della stipulazione di un contratto di locazione, anche da parte di chi non è proprietario del bene (c.d. locazione *a non domino*), da origine ad una particolare fattispecie giuridica che verrà esaminata anche con riferimento all'ordinanza della [Suprema Corte n. 15292/2019](#).

Cassazione Civile, ordinanza n. 15292/2019

Nel caso di specie è stato proposto ricorso in Cassazione avverso la sentenza della Corte d'appello di Catanzaro che aveva confermato la decisione di primo grado con cui, puntualizzano gli Ermellini, il Tribunale adito:

“...in accoglimento della domanda proposta da (OMISSIS) nei confronti di (OMISSIS), ha dichiarato risolto il contratto con il quale, in data 23/4/2012, il primo aveva concesso al secondo in locazione ad uso commerciale un immobile sito in (OMISSIS), ordinandone il rilascio e condannando il resistente al pagamento dei canoni scaduti pari a Euro 50.000, oltre interessi legali dalla domanda al soddisfo. Nel respingere l'eccezione di nullità del contratto, reiterata dall'appellante sull'assunto che il (OMISSIS) non aveva dimostrato di essere il proprietario dell'immobile locato o, comunque, di averne la disponibilità sulla base di titolo non contrario a norme imperative, la Corte di merito ha rilevato che, sebbene il locatore non avesse dimostrato (diversamente da quanto ritenuto dal primo giudice) di avere la proprietà dell'immobile, ne' di essere titolare di altri diritti reali o personali di godimento su di esso (c.d. locazione a non domino), non per questo tuttavia il contratto poteva considerarsi nullo, conseguendo, dal difetto di legittimazione a stipulare, non l'invalidità ma l'inefficacia del contratto.”

Con l'unico motivo il ricorrente ha dedotto, ai sensi dell'[articolo 360](#), c.p.c., comma 1, n. 3, violazione dell'[articolo 113](#), c.p.c. e degli articoli [1325](#), [1372](#), [1571](#) e [2033](#), cod. civ., per avere la sentenza ritenuto che il contratto *de quo* fosse non invalido, ma soltanto inefficace.

La Corte ha ritenuto il ricorso infondato, pronunciandosi come segue.

Secondo principio giurisprudenziale consolidato, la locazione stipulata a non domino non è un contratto invalido: esso infatti non confligge con alcuna prescrizione imperativa e l'art. 1571 c.c. neppure include, tra i requisiti di validità del contratto, la proprietà o la disponibilità dell'oggetto da parte del locatore. L'indisponibilità, sia giuridica che di fatto, dell'immobile da parte del locatore costituisce un caso di difetto di legittimazione a stipulare, dal quale non può conseguire l'invalidità, bensì l'inefficacia del contratto che opera soltanto nei confronti del legittimato effettivo e non impedisce l'attuazione del rapporto obbligatorio (precedenti rilevanti: Cassazione Civile 19 novembre 2013, n. 25911).

Articolo 1571, cod. civ. – Nozione

La locazione è il contratto col quale una parte si obbliga a far godere all'altra una cosa mobile o immobile per un dato tempo, verso un determinato corrispettivo.

Il citato principio viene ripreso dal precedente giurisprudenziale di cui sopra, ove così si leggeva:

“Il contratto di locazione stipulato non dal proprietario del bene ma da un terzo neppure detentore dell'immobile non intacca la validità del contratto ma soltanto la sua efficacia, in quanto il conduttore si trova nell'impossibilità di godere del bene, a causa dell'inadempimento del locatore. Per cui scatta l'obbligo di quest'ultimo di risarcire il conduttore.”

La Suprema Corte, sulla scorta di quanto sopra, ha esposto le seguenti considerazioni in merito alle doglianze mosse dal ricorrente:

- la legittimazione consiste nel potere di un soggetto di disporre dell'oggetto del contratto e la mancanza di essa non comporta l'invalidità del contratto, perché quest'ultimo non può ritenersi difforme dallo schema legale solamente perché stipulato da persona non legittimata. La mancanza di legittimazione in capo allo stipulante comporta, dunque, soltanto l'inefficacia del contratto, che non sarà così idoneo a produrre gli effetti suoi propri;
- l'indisponibilità (sia giuridica sia di fatto) dell'immobile da parte del locatore costituisce un tipico caso di difetto di legittimazione a stipulare, dal quale consegue non l'invalidità, ma l'inefficacia del contratto;
- ove il locatore di cosa altrui non sia in grado di garantire al conduttore il pacifico godimento della cosa, egli si rende inadempiente alle obbligazioni assunte con la stipula del contratto, ed in particolare

a quelle di cui all'[articolo 1575](#), cod. civ., ciò che però rileva sul piano funzionale del contratto non già della sua validità;

Articolo 1575, cod. civ. – Obbligazioni principali del locatore

Il locatore deve:

- 1) *consegnare al conduttore la cosa locata in buono stato di manutenzione;*
- 2) *mantenerla in stato da servire all'uso convenuto;*
- 3) *garantirne il pacifico godimento durante la locazione.*

– unica eccezione a tale principio è rappresentata dall'ipotesi in cui la detenzione da parte del locatore sia stata acquisita *vi aut clam*, o comunque in violazione di norme di ordine pubblico, ma in tali casi l'invalidità del contratto deriverebbe dall'illiceità del suo oggetto, non certo dal difetto di legittimazione del locatore;

– il possesso da parte del locatore di un titolo giuridico per disporre del bene è necessario solo per negare la possibilità di opporre, al terzo proprietario, il contratto locativo stipulato dal detentore senza titolo, non anche per riconoscere l'inefficacia del contratto nel rapporto interno tra il locatore che abbia ceduto in locazione il bene senza titolo detenuto e il conduttore che, in forza del contratto, abbia di fatto utilizzato l'immobile locato;

– il difetto del potere dispositivo in capo al locatore non è di per sé sufficiente per ritenere il contratto stipulato *a non domino* non vincolante per le parti;

– nel rapporto tra il locatore e il conduttore, il contratto stipulato dal detentore di fatto è valido e vincolante, salva l'ipotesi estrema già ricordata in cui la detenzione sia stata acquistata illecitamente.

Posto, dunque, che la sentenza impugnata si era espressa in termini conformi all'indirizzo sopra esposto, il ricorso non poteva che essere dichiarato inammissibile.

L'orientamento consolidato della Suprema Corte

È stata così confermata la sentenza di appello che aveva dichiarato la risoluzione del contratto, stipulato da un soggetto diverso dal proprietario, relativamente alla locazione di un immobile a uso commerciale altrui e aveva ordinato il rilascio dell'immobile, condannando inoltre il conduttore al pagamento dei canoni scaduti, qualificando il contratto, in conseguenza del difetto di legittimazione, come soltanto inefficace e non completamente nullo.

Con riferimento a un caso simile, antecedente nel tempo, in cui il locatore disponeva legittimamente di un immobile – nell'ambito del patto interno di una società immobiliare, con cui veniva lui riconosciuto, sebbene non fosse ancora divenuto intestatario dell'immobile, la facoltà di gestirlo in maniera del tutto autonoma – era stata richiamata la sentenza della Cassazione n. 8411/2006. Detta pronuncia

sottolineava (i) come il rapporto che nasce dal contratto di locazione, e si instaura conseguentemente tra locatore e conduttore, abbia natura personale e (ii) come chiunque abbia la disponibilità di fatto del bene, in base ad un titolo non contrario a norme di ordine pubblico, possa concederlo validamente in locazione. La conseguenza, cui sono giunti gli Ermellini, è che la relativa legittimazione sussiste anche in capo al detentore di fatto - con esclusione del caso in cui la detenzione sia stata acquistata in modo illecito - e che, a maggiore ragione, è valido e vincolante anche il contratto stipulato tra chi, dopo avere acquistato il possesso (o la detenzione) in base a un valido ed efficace titolo giuridico, abbia conservato il possesso, per effetto della mancata opposizione da parte del proprietario, dopo che è cessata l'efficacia di tale titolo.

Altre indicazioni giurisprudenziali:

- Un altro caso degno di menzione è quello del contratto di locazione che viene stipulato dal proprietario dell'immobile locato il quale, subito dopo la stipula, vende il bene già locato ad un terzo insieme all'accordo di lasciarne il godimento all'attuale conduttore. Con riguardo a questa ipotesi la Suprema Corte ha statuito che

"Non è nullo il contratto di locazione stipulato da chi, essendo già proprietario dell'immobile locato, pochi giorni dopo detta stipula venda il bene ad altro soggetto e convenga con quest'ultimo di mantenerne il godimento nonostante l'alienazione, atteso che la locazione deve considerarsi conclusa sulla base della presupposizione che ad essa sarebbe seguita la stipula del contratto di vendita e, pertanto, sull'esplicito richiamo ad una circostanza ad essa "esterna" che, pur se non specificamente dedotta come condizione, costituisce specifico ed oggettivo presupposto di efficacia del regolamento pattizio, assumendo per entrambe le parti valore determinante ai fini della sua conclusione e del "mantenimento" del vincolo contrattuale" (Cassazione n. 25401/2009).

La disponibilità di fatto del bene che consente di concederlo validamente in locazione - per effetto del fatto che il rapporto che nasce dal contratto di locazione e che si instaura tra locatore e conduttore ha natura personale - sussiste anche in caso di usufrutto. È stato deciso che la legittimazione relativa alla stipula della locazione compete pure in capo al nudo proprietario del bene, qualora disponga del bene stesso insieme all'usufruttuario e senza opposizione da parte di quest'ultimo (Cassazione n. 9493/2007). È stata riconosciuta valida, anche in capo al detentore, la legittimazione a stipulare il contratto di locazione con il conduttore, con esclusione del caso in cui la detenzione non sia stata acquistata illecitamente e di conseguenza è stata considerata valida ed efficace la locazione stipulata dal condomino titolare di un bene comune del quale abbia la detenzione esclusiva (Cassazione n. 15443/2011).

La legittimazione a stipulare il contratto di locazione è stata riconosciuta anche in capo al detentore di fatto, a meno che la detenzione non sia stata acquistata illecitamente. È stato considerato valido e vincolante anche il contratto stipulato tra chi, dopo avere acquistato il possesso o la detenzione sulla base di un valido ed efficace titolo giuridico, lo abbia conservato, per effetto della mancata opposizione da parte del proprietario, dopo la scadenza dell'efficacia di tale titolo. Ulteriore conseguenza del principio della legittimazione a locare il bene altrui anche in capo a colui che ne abbia la disponibilità di fatto, è che quest'ultimo può pure richiederne la risoluzione qualora abbia luogo un inadempimento da parte del conduttore (Cassazione n. 4764/2005).

Il risarcimento del danno

Alla luce di quanto esposto sin qui deve concludersi che il contratto di locazione stipulato *a non domino* è sempre valido, ma inefficace se il locatore non abbia la disponibilità giuridica o di fatto della cosa locata. In tal caso, egli si rende inadempiente alle obbligazioni assunte – e conseguentemente dovrà risarcire il danno – ove non faccia acquisire al conduttore il godimento dell'immobile stesso.

Applicando questi principi, ne discende che:

- (a) il contratto di locazione è validamente stipulato;
- (b) il locatore non adempie la propria obbligazione di garantire il pacifico godimento della cosa locata;
- (c) le conseguenze dell'inadempimento del locatore – e dell'eventuale e conseguente risoluzione del contratto – dovevano essere disciplinate dalle norme generali dettate dagli articoli [1453](#) (risolubilità del contratto per inadempimento), [1455](#) (importanza dell'inadempimento) e [1458](#) (effetti della risoluzione), cod. civ..

Risulta utile richiamare la pronuncia, sopra citata (Cassazione n. 25911/2013), sotto l'aspetto specifico del risarcimento dei danni che il locatore non legittimato è tenuto a pagare al conduttore del bene altrui, quando l'effettivo proprietario chiede e ottiene la restituzione del bene di sua proprietà. Nel caso che aveva dato origine alla sentenza *de quo*, infatti, il conduttore, dopo avere dovuto restituire l'immobile ricevuto in locazione al proprietario, aveva chiesto, e poi ottenuto, al locatore privo di legittimazione il risarcimento dei danni, rappresentati dai costi sostenuti per arredare l'immobile e avviare l'attività professionale poi forzosamente interrotta e, infine, dalla perdita dei guadagni che l'esercizio dell'impresa in quella particolare sede avrebbe garantito.

Il contratto di locazione stipulato da un solo comproprietario

In conclusione, si da breve evidenza della situazione giuridica che si viene a creare qualora un contratto di locazione sia sottoscritto da uno solo dei legittimi comproprietari.

Il contratto, a differenza del caso della locazione *a non domino*, è sia valido sia efficace e, dunque, produttivo di tutti i suoi effetti nei confronti del conduttore e degli altri proprietari.

Per la validità di tale contratto non è richiesta la firma congiunta di tutti i comproprietari del bene, sia esso di natura commerciale sia esso di natura abitativa e, tantomeno, si renderà necessario procedere a maggioranza di quote per la stipula della locazione.

L'unico elemento che il comproprietario locatore dovrà garantire al conduttore è la disponibilità del bene locato e il libero e pacifico godimento dello stesso.

Nel caso in cui vi sia il dissenso degli altri comproprietari, e questo sia manifestato successivamente alla stipula della locazione, si sono avvicendati diversi orientamenti sino ad arrivare alla sentenza della Cassazione SS.UU. n. 11135/2012, la quale precisa che, nel caso in cui la locazione venga stipulata da un solo comproprietario, troverebbero applicazione le norme in materia di gestione di affari altrui.

Il contratto di locazione *de quo* è, dunque, validamente stipulato dal singolo comproprietario e ciò anche quando lo stesso locatore abbia agito superando i limiti dai poteri che gli spetterebbero ai sensi dell'[articolo 1105](#), cod. civ..

Articolo 1105, cod. civ. – Amministrazione

Tutti i partecipanti hanno diritto di concorrere nell'amministrazione della cosa comune.

Per gli atti di ordinaria amministrazione le deliberazioni della maggioranza dei partecipanti, calcolata secondo il valore delle loro quote, sono obbligatorie per la minoranza dissenziente

Ai fini della valida stipula del contratto di locazione, di conseguenza, è sufficiente, per il singolo comproprietario, avere la disponibilità della cosa locata e garantire al conduttore il pacifico godimento dell'immobile locato.

Il contratto, ovviamente, non potrà produrre i propri effetti nei confronti dei soggetti che non l'avranno sottoscritto (comproprietari dissenzienti), i quali non potranno partecipare ad attività o passività che possano derivare dal contratto di locazione medesimo. Agli stessi saranno precluse tutte le azioni giudiziarie connesse al contratto medesimo.

È sempre consentito al comproprietario dissenziente di procedere ad una successiva ratifica del contratto.

Precisano, infatti, gli Ermellini che

“il comproprietario locatore assumerebbe, infatti, le vesti del gestore d'affari e non del mandatario. Di conseguenza, così come correttamente viene riportato nell'iter motivazionale “ai sensi dell'art. 2031

c.c., comma 1, gli altri comunisti sono tenuti all'adempimento delle obbligazioni derivanti dalla stipula del contratto, salvo che il gestor abbia agito nonostante il divieto della maggioranza dei comproprietari o dell'altro titolare della medesima quota. L'assunzione delle obbligazioni contrattuali non determina, però, come nel mandato la contitolarità della posizione di locatori da parte dei comunisti. Essi non divengono parti del contratto stipulato dal gestore le violazioni, commesse da quest'ultimo, delle regole di formazione della volontà all'interno della comunione, non sono opponibili al terzo che resta vincolato, fino alla cessazione degli effetti del contratto, al regolamento d'interessi originario. Questa prospettazione ha il vantaggio di tutelare l'affidamento del terzo nel regolamento d'interessi originariamente sottoscritto, in quanto solo dalla ratifica si determinano gli effetti propri del mandato (art. 2032 c.c.)".

Nei rapporti interni tra comproprietari tutti i dissenzienti potranno agire in giudizio per l'ottenimento di una sentenza di condanna al risarcimento del danno, nei confronti del comproprietario locatore.

SCHEDA DI SINTESI

Un soggetto, che non è proprietario di un bene immobile, può validamente stipulare, relativamente al medesimo bene, un contratto di locazione con un soggetto terzo, il conduttore.



La locazione stipulata a non domino non è un contratto invalido: esso infatti non confligge con alcuna prescrizione imperativa e l'articolo 1571, cod. civ. neppure include, tra i requisiti di validità del contratto, la proprietà o la disponibilità dell'oggetto da parte del locatore.



L'indisponibilità, sia giuridica che di fatto, dell'immobile da parte del locatore costituisce un caso di difetto di legittimazione a stipulare, dal quale non può conseguire l'invalidità, bensì l'inefficacia del contratto che opera soltanto nei confronti del legittimato effettivo e non impedisce l'attuazione del rapporto obbligatorio.



Il locatore si renderebbe inadempiente alle obbligazioni assunte – e conseguentemente dovrà risarcire il danno – ove non faccia acquisire al conduttore il godimento dell'immobile stesso.

Consulenza immobiliare n. 32/2020

Rapporti tra sovraindebitamento e articolo 41, Tub (Tribunale di Modena, 1° giugno 2017)

di Ernestina De Medio – avvocato

Premessa

Gli articoli [38](#) e ss., Tub, disciplinano il trattamento riservato ai crediti fondiari nell'ambito sia del procedimento esecutivo sia delle procedure concorsuali, prevedendo privilegi di natura processuale in favore degli istituti di credito che pongano in essere operazioni di credito fondiario, in relazione a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili.

In particolare, tali norme consentono alle banche di:

- non procedere alla notificazione del titolo contrattuale esecutivo: la banca non ha quindi obbligo di notificare il titolo, ma il precetto deve comunque contenere l'indicazione del titolo esecutivo da cui il credito è assistito; ma soprattutto di:
- iniziare o proseguire l'azione esecutiva anche dopo la dichiarazione di fallimento del debitore potendo conseguire l'assegnazione della somma ricavata dalla vendita forzata nei limiti del proprio credito: gli istituti di credito fondiario hanno quindi il potere di iniziare o proseguire l'azione esecutiva individuale anche in costanza di fallimento, ovvero di intervenire nell'esecuzione forzata promossa da altri e di conseguire l'assegnazione della somma ricavata dalla vendita forzata, senza obbligo di rimetterla al curatore (Cfr. [Cassazione n. 15606/2014](#)). Tale assegnazione è però da ritenersi provvisoria, essendo onere dell'istituto di credito fondiario, per renderla definitiva, di insinuarsi al passivo del fallimento in modo tale da consentire la graduazione dei crediti a cui è finalizzata la procedura concorsuale (cfr. Cassazione n. 8609/2007; n. 11014/2007 e n. 13996/2008).
- ottenere dall'aggiudicatario o dall'assegnatario del bene il versamento della parte del prezzo corrispondente al complessivo credito della banca: con il provvedimento che dispone la vendita o l'assegnazione, il giudice dell'esecuzione prevede che l'aggiudicatario o l'assegnatario, che non intendano avvalersi della facoltà di subentrare nel contratto di finanziamento stipulato dal debitore espropriato, versino direttamente alla banca la parte del prezzo corrispondente al complessivo credito

della stessa. L'aggiudicatario o l'assegnatario che non provvedano al versamento nel termine stabilito sono considerati inadempienti e subiscono le conseguenze di cui all'[articolo 587](#), c.p.c..

Il versamento diretto, però, costituisce una assegnazione meramente provvisoria, e non esime il giudice dell'esecuzione dalla verifica della quantificazione finale del credito, o, in presenza di creditori intervenuti, dalla predisposizione del progetto di graduazione e di distribuzione in occasione del quale effettuare le necessarie verifiche sull'ammontare e sulla collocazione del credito del creditore procedente in concorso con gli intervenuti ([Cassazione n. 18227/2014](#));

– ottenere il subentro dell'aggiudicatario o l'assegnatario del bene nel contratto di finanziamento stipulato dal debitore espropriato, con pagamento delle rate scadute, degli accessori e delle spese. Tale facoltà è riconosciuta all'aggiudicatario o all'assegnatario del bene anche in mancanza di apposita autorizzazione del giudice dell'esecuzione, a condizione che i predetti entro 15 giorni dal decreto con cui sono disposte modalità e termini del versamento del prezzo, ovvero dalla data dell'aggiudicazione o dell'assegnazione, paghino alla banca le rate scadute, gli accessori e le spese.

Tutte le agevolazioni sopra esposte, previste in favore degli istituti di credito fondiario, sono da considerarsi solo processuali e mai sostanziali, con conseguente onere delle banche di far verificare il proprio credito in sede fallimentare e procedere alla restituzione delle somme dovute ai creditori che hanno diritto di precedenza, conseguite nell'esecuzione individuale, a tutela della *par condicio creditorum*.

La banca ha quindi il potere di iniziare o proseguire l'azione esecutiva individuale anche in costanza di fallimento, ovvero di intervenire nell'esecuzione forzata promossa da altri, e di conseguire l'assegnazione della somma ricavata dalla vendita forzata, senza obbligo di rimetterla al curatore, con l'onere, però, di insinuarsi al passivo della procedura fallimentare per consentire la graduazione dei crediti a cui è finalizzata la procedura concorsuale ([Cassazione n. 23572/2004](#); [n. 8609/2007](#); [n. 11014/2007](#); [n. 13996/2008](#) e [n. 15606/2014](#)).

La Cassazione, con le sentenze citate, ha affermato che deve escludersi che le disposizioni eccezionali sul credito fondiario – concernenti solo la fase di liquidazione dei beni del debitore fallito e non anche quella dell'accertamento del passivo – possano condurre a una deroga al principio di esclusività della verifica fallimentare posto dall'[articolo 52](#), L.F..

Non potendosi ritenere che il rispetto di tali regole sia assicurato dall'intervento eventuale del curatore fallimentare nell'ambito della procedura individuale, deve sempre riconoscersi carattere provvisorio all'assegnazione della somma disposta nell'ambito della procedura individuale, essendo onere della

banca, per rendere definitiva la provvisoria assegnazione, insinuarsi al passivo del fallimento come anzidetto.

Tali principi valgono non solo quando sia stata la banca a promuovere la procedura esecutiva individuale, ma anche nel caso analogo in cui la banca sia intervenuta in una procedura promossa da terzi, per chiedere l'assegnazione, in forza del privilegio fondiario, del ricavato della vendita forzata.

L'[articolo 51](#), L.F. fa difatti divieto, dal giorno della dichiarazione di fallimento, di iniziare o proseguire azioni individuali esecutive sui beni compresi nel fallimento, salvo diversa disposizione della legge. Tra le deroghe a detto principio rientra per l'appunto l'esecuzione che può essere promossa dall'istituto di credito fondiario.

In tal caso, proprio perché la legge, in deroga all'articolo 51, L.F., concede all'istituto di credito fondiario tale facoltà, si deve ritenere che la vendita del bene nell'ambito della esecuzione individuale sia alternativa alla vendita nell'ambito della procedura fallimentare, tanto è vero che la banca cui viene assegnato il ricavato della vendita coattiva può trattenere la somma ricevuta solo a 2 condizioni: che abbia chiesto l'ammissione al passivo e che, intervenuta la graduazione dei crediti, la somma ricavata possa essere destinata a soddisfare totalmente il suo credito, non essendovi creditori poziori (Cassazione n. 13996/2008).

Il divieto di azioni esecutive individuali nella L. 3/2012: aspetti sostanziali e processuali

La legge sul sovraindebitamento prevede il divieto di iniziare azioni esecutive individuali e/o l'eventuale sospensione delle stesse. Tuttavia, il rapporto tra esecuzione forzata e procedura di sovraindebitamento si atteggia diversamente in base al tipo di procedura prescelta dal debitore; il divieto, dunque, non è assoluto, ma prevede alcune eccezioni, a seconda della procedura incardinata dal debitore, per cui abbiamo 2 diversi livelli di tutela.

Se si tratta di procedura con accordo, prevista dall'[articolo 10](#), L. 3/2012 il divieto di azioni esecutive individuali, ivi comprese le esecuzioni forzate, è generale e opera automaticamente, si definisce, infatti, "automatic stay" (stallo automatico).

Esso si produce per effetto della semplice apertura della procedura, poiché nel decreto di apertura il giudice:

"dispone che, sino al momento in cui il provvedimento di omologazione diventa definitivo, non possono, sotto pena di nullità, essere iniziate o proseguite azioni esecutive individuali, nè disposti sequestri conservativi, né acquistati diritti di prelazione sul patrimonio del debitore che ha presentato la proposta"

di accordo, da parte dei creditori aventi titolo o causa anteriore; la sospensione non opera nei confronti dei titolari di crediti impignorabili” (articolo 10, comma 2, lettera c), L. 3/2012).

L'unica eccezione operata dalla norma al divieto di iniziare o proseguire l'azione esecutiva individuale, quindi, riguarda i titolari di crediti impignorabili, ma non è in alcun modo contemplato, tra le esenzioni, il credito fondiario.

Nella procedura con solo piano (senza accordo), invece, non esiste un divieto generale e automatico di agire esecutivamente sui beni del debitore, ma è possibile chiedere al giudice la sospensione di alcune procedure esecutive, specificamente indicate ex [articolo 12-bis](#), comma 2, L. 3/2012:

“Quando, nelle more della convocazione dei creditori, la prosecuzione di specifici procedimenti di esecuzione forzata potrebbe pregiudicare la fattibilità del piano, il giudice, con lo stesso decreto, può disporre la sospensione degli stessi sino al momento in cui il provvedimento di omologazione diventa definitivo”.

Il potere di sospensione è esercitato dal giudice discrezionalmente e riguarda casi ben individuati, dunque non siamo in presenza di un effetto inibitorio automatico come per la procedura con accordo. Anche per tale procedura il creditore fondiario non gode di alcuna eccezione: d'altronde non esiste nella procedura di sovraindebitamento alcun riferimento all'[articolo 41](#), Tub, ma l'esecuzione intrapresa dal credito fondiario ben può essere sospesa se è di intralcio all'attuazione del piano.

Nella procedura di liquidazione del patrimonio, infine, il divieto di azioni esecutive individuali torna a essere, ancora una volta, generale e automatico:

“Con il decreto di cui al comma 1 il giudice: a) ...; b) dispone che, sino al momento in cui il provvedimento di omologazione diventa definitivo, non possono, sotto pena di nullità, essere iniziate o proseguite azioni cautelari o esecutive né acquistati diritti di prelazione sul patrimonio oggetto di liquidazione da parte dei creditori aventi titolo o causa anteriore” (articolo 14-quinquies, comma 2, L. 3/2012).

Qui il divieto di azioni esecutive individuali dura per tutta la durata della procedura, a prescindere dalla erronea indicazione normativa (*“sino al momento in cui il provvedimento di omologazione diventa definitivo”*), in quanto non vi è alcun provvedimento di omologa nella liquidazione, mentre l'esigenza di impedire iniziative esecutive individuali permane per tutta la durata della procedura.

Il subentro del liquidatore nella procedura esecutiva pendente

L'[articolo 14-nonies](#), L. 3/2012 dispone, alla fine del comma 2, che:

"se alla data di apertura della procedura di liquidazione sono pendenti procedure esecutive il liquidatore può subentrarvi".

Nell'ambito del fallimento, ai fini del subentro del curatore nelle procedure esecutive pendenti a norma dell'[articolo 107](#), comma 6, L.F., si è ritenuto che lo stesso possa avvenire sino alla distribuzione materiale delle somme ai creditori (cfr. Cassazione n. 6968/1999); anzi, nella fase successiva alla vendita e prima che si concluda la distribuzione del prezzo l'intervento del curatore è da ritenere addirittura obbligatorio, dovendo egli procedere, a beneficio di tutti i creditori, all'apprensione del ricavato dell'alienazione forzata, al fine di procedere al riparto in sede fallimentare.

Lo stesso concetto di pendenza può valere nella liquidazione del patrimonio del sovraindebitato.

Il fatto che l'esecuzione sia stata promossa da un creditore fondiario nulla cambia perché mentre nel fallimento l'[articolo 51](#), L.F., fa salve diverse disposizioni di legge, l'[articolo 14-quinquies](#), comma 2, L. 3/2012 stabilisce che il giudice:

"dispone che, sino al momento in cui il provvedimento di omologazione diventa definitivo, non possono, sotto pena di nullità, essere iniziate o proseguite azioni cautelari o esecutive né acquistati diritti di prelazione sul patrimonio oggetto di liquidazione da parte dei creditori aventi titolo o causa anteriore".

Come si vede, la norma che qui interessa pone il divieto delle azioni esecutive, senza salvezza di diversa disposizione di legge (come l'[articolo 168](#), L.F. nel concordato), per cui disposta la sospensione, questa copre tutta la durata della procedura.

In altre parole, se alla data di apertura della procedura di liquidazione sono pendenti procedure esecutive, seppur promosse da un creditore fondiario, il liquidatore può subentrarvi e, se la vendita è stata già effettuata, sarà il liquidatore a incassare il ricavato della vendita e a distribuirlo nel rispetto delle cause di prelazione, ivi compresa quella pertinente al credito fondiario (ipotecario).

Il subentro consiste nel prendere il posto del creditore che aveva intrapreso l'esecuzione individuale e continuare quella esecuzione come se fosse stata iniziata dal liquidatore o dal curatore.

Questa opzione discende dal divieto per i creditori di iniziare o proseguire azioni esecutive sui beni del debitore ammesso alla liquidazione patrimoniale ([articolo 14-quinquies](#), comma 2, L. 3/2012) o dichiarato fallito ([articolo 51](#), L.F.), per cui le esecuzioni in corso in quel momento dovrebbero essere dichiarate improcedibili, salvo che la legge non consenta in via eccezionale la prosecuzione (questo accade nel fallimento per il creditore fondiario, ma non nella liquidazione del patrimonio); a fronte di questa situazione - che farebbe cadere nel nulla tutto ciò che nel procedimento esecutivo è stato fatto

(ad esempio la perizia, la pubblicità, etc.) e farebbe venir meno eventuali proposte di acquisto avanzate - la legge offre agli organi della procedura di continuare l'esecuzione in corso; per poterlo fare il liquidatore deve subentrare nell'esecuzione prendendo il posto del creditore che l'aveva iniziata, ma che non può proseguirla per il divieto accennato.

Dal punto di vista pratico, il liquidatore per subentrare deve munirsi di un legale che svolga questa attività processuale; quello del liquidatore non è un vero intervento nella procedura esecutiva, ma una sostituzione di lui al creditore precedente, in modo tale da poter governare direttamente l'esecuzione forzata.

Altrimenti, sospesa quest'ultima (o meglio: dichiarata essa improcedibile), il liquidatore potrà vendere in forma autonoma il bene già esecutato, procedendo quindi al riparto nel rispetto di tutte le cause di prelazione, ivi compresa l'ipoteca del fondiario.

Infatti, come spiegato in premessa, il privilegio riconosciuto al creditore fondiario dall'[articolo 41](#), Tub, come precisato dalla giurisprudenza (Cassazione n. 13996/2008 *cit.*), è un privilegio processuale, che consente alla banca, in caso di fallimento del debitore, di iniziare o proseguire la propria azione individuale e di conseguire l'assegnazione della somma ricavata dalla vendita forzata nei limiti del proprio credito. Nello stesso tempo, la banca resta tenuta a presentare istanza di insinuazione al passivo del fallimento, se vuole rendere definitiva l'assegnazione ([Cassazione n. 6377/2015](#)).

Il privilegio dunque può trovare applicazione esclusivamente nel fallimento, essendo la norma di stretta interpretazione. Del resto, nella disciplina sul sovraindebitamento non sono previste deroghe al principio *dell'automatic stay*, diversamente da quanto previsto per il fallimento dall'[articolo 51](#), L.F.¹.

Nelle ipotesi in cui il liquidatore dovesse optare per il subentro nella procedura esecutiva immobiliare, allora, il ricavato della vendita andrà incassato direttamente dal liquidatore ed egli si dovrà sottoporre alle regole proprie della liquidazione del patrimonio, ivi compreso il principio della regolazione delle spese di procedura², e dunque l'attivo da mettere a disposizione della procedura di sovraindebitamento dovrà essere epurato dalle prededuzioni della procedura individuale anteriormente avviata.

Compiuta la distribuzione con i criteri sopra indicati, il processo esecutivo va dichiarato improcedibile. Il divieto di proseguire le azioni esecutive sancito dall'[articolo 14-quinquies](#) e ss., L. 3/2012 impedisce l'annullamento o revoca della procedura fino a quando la procedura concorsuale non sia estinta e la procedura esecutiva individuale eventualmente riattivata.

¹Come è noto l'articolo 51, L.F. dispone che «*Salvo diversa disposizione della legge, dal giorno della dichiarazione di fallimento nessuna azione individuale esecutiva o cautelare, anche per crediti maturati durante il fallimento, può essere iniziata o seguita sui beni compresi nel fallimento*».

² Così, nella fase di distribuzione delle somme rivenienti da procedura esecutiva, vanno dapprima regolati i crediti e i rimborsi ex articolo 2770, cod. civ. (prededuzioni del precedente, compensi delegati e custode), e il residuo viene messo a disposizione del liquidatore nominato nella procedura di sovraindebitamento.

Conseguentemente, la procedura individuale non può in alcun caso proseguire e all'esito del compimento di tutte le attività da parte del liquidatore seguirà il provvedimento di definitiva improcedibilità del giudice dell'esecuzione.

La limitazione del privilegio processuale al solo fallimento

Abbiamo appena visto che la norma ([articolo 41](#), Tub) è di stretta interpretazione, ed è inapplicabile a fattispecie diverse dalla procedura concorsuale maggiore.

L'[articolo 168](#), comma 1, L.F. dispone che dalla data della pubblicazione del ricorso contenente la domanda di concordato preventivo nel Registro Imprese e fino al momento in cui il relativo decreto di omologazione diventa definitivo, *«i creditori per titolo o causa anteriore non possono, sotto pena di nullità, iniziare o proseguire azioni esecutive e cautelari sul patrimonio del debitore»*. L'articolo non contiene, a differenza dell'[articolo 51](#), L.F., la salvezza di quanto previsto da altre disposizioni di legge. Pertanto, in pendenza della procedura di concordato preventivo non può trovare applicazione l'articolo 41, comma 2, Tub e l'espropriazione del creditore fondiario, al pari dell'azione esecutiva individuale di qualsiasi altro creditore, non può essere iniziata, né proseguita.

Del resto, il piano del concordato può prevedere – ai sensi dell'[articolo 160](#), comma 2, L.F. – che il creditore ipotecario (e quindi anche quello fondiario) venga soddisfatto in misura non integrale, purché non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato del bene oggetto di ipoteca, come indicato nella relazione giurata di un professionista indipendente designato dal debitore, iscritto nel registro dei revisori legali e in possesso dei requisiti per svolgere le funzioni di curatore fallimentare. La prosecuzione dell'azione esecutiva individuale del creditore fondiario sarebbe incompatibile con la possibilità che allo stesso venga offerta, sia pure nei limiti anzidetti, una somma minore dell'importo nominale del suo credito, che per la differenza viene degradato al chirografo (e quindi ammesso al voto). L'[articolo 14-quinquies](#), comma 2, lettera b), L. 3/2012, contenente la disciplina della composizione delle crisi da sovraindebitamento, prevede che il giudice, se la domanda risponde ai requisiti di cui all'[articolo 14-ter](#), L. 3/2012 verificata l'assenza di atti in frode ai creditori, dichiara aperta la procedura di liquidazione e dispone che, sino al momento in cui il provvedimento di omologazione diventa definitivo:

«non possono, sotto pena di nullità, essere iniziate o proseguite azioni cautelari o esecutive né acquistati diritti di prelazione sul patrimonio oggetto di liquidazione da parte dei creditori aventi titolo o causa anteriore».

La protezione del patrimonio del debitore da azioni esecutive individuali, pertanto, deve essere

pronunciata formalmente dal giudice, ma in realtà costituisce un effetto automatico dell'apertura della procedura di liquidazione, non ravvisandosi in capo al giudice alcun potere discrezionale al riguardo, se ne ricorrono i presupposti.

Anche la vigente disciplina del sovraindebitamento non fa salve eventuali differenti previsioni di legge. L'[articolo 41](#), comma 2, Tub, dunque, non è idoneo a scalfire la generale comminatoria di nullità che colpisce qualsiasi azione esecutiva iniziata o proseguita dopo l'apertura della procedura di liquidazione. Il che appare ragionevole, laddove si consideri che spesso l'eventuale presenza di un credito ipotecario – fondiario o meno che sia – assorbe la maggior parte del patrimonio di un soggetto sovraindebitato non fallibile e la relativa espropriazione forzata, se non divenisse improseguibile, vanificherebbe nella sostanza il significato stesso dalla procedura di composizione della crisi.

La decisione del Tribunale di Modena del 1° giugno 2017

Il Tribunale di Modena, con la decisione in commento - nel caso in cui - a seguito del completamento della fase di vendita nella procedura di liquidazione del patrimonio, incassato il saldo prezzo ed emesso il decreto di trasferimento -, la richiesta del liquidatore nominato di prosecuzione della procedura con il trasferimento del prezzo sul conto della stessa per essere ripartito alla massa, trovava l'opposizione del creditore fondiario che chiedeva di essere pagato direttamente dalla procedura esecutiva come previsto dall'articolo 41, Tub, - ha ritenuto che il saldo prezzo dell'aggiudicazione dovesse essere di pertinenza della procedura di liquidazione del patrimonio e non del creditore fondiario, rigettando le istanze di quest'ultimo.

La *ratio decidendi* è stata elaborata a partire dall'enunciato dell'articolo 41, Tub, il quale va interpretato nel senso che il privilegio processuale ivi disciplinato è limitato al solo fallimento, e non esteso al sovraindebitamento e ad altre procedure concorsuali.

Si tratta infatti di una norma di stretta interpretazione, inapplicabile a fattispecie diverse da quella letteralmente contemplata.

In particolare, nella procedura di liquidazione ex [articolo 14-quinquies](#), L. 3/2012 (che tra l'altro è norma speciale e posteriore) l'interferenza con le procedure esecutive individuali è autonomamente disciplinata, senza alcun rinvio a norme della Legge Fallimentare e senza alcun riconoscimento di deroghe al principio di assoluta prevalenza della procedura concorsuale stessa.

Il privilegio fondiario permette che il creditore possa iniziare o proseguire l'azione esecutiva sui beni ipotecati anche successivamente alla dichiarazione di fallimento del debitore. In tal modo, esso deroga al divieto di azioni esecutive individuali previsto dall'[articolo 51](#), L.F.. Tuttavia, la disposizione in esame

non deroga all'[articolo 52](#), L.F., secondo la quale ogni credito, anche se munito di diritto di prelazione o esentato dal divieto di azioni esecutive deve essere accertato nelle forme previste dalla Legge Fallimentare. Ne consegue che il creditore fondiario deve insinuarsi al passivo se vuol rendere definitiva l'assegnazione ([Cassazione n. 6377/2015](#) e Tribunale di Monza 13 aprile 2015).

L'[articolo 41](#), Tub va dunque interpretato nel senso che il privilegio processuale ivi disciplinato sia limitato al solo fallimento e non possa essere esteso al sovraindebitamento o ad altre procedure concorsuali, così come non è applicabile al concordato preventivo (Cassazione n. 11879/1991), poiché la prevalenza dell'interpretazione letterale impone di escludere che l'[articolo 168](#), L.F. ammetta deroghe al divieto per i creditori di iniziare o proseguire azioni esecutive sul patrimonio dell'impresa soggetta alla procedura concorsuale minore. Ciò anche perché nella disposizione *sull'automatic stay* del concordato non sono previste deroghe, mentre in materia fallimentare l'[articolo 51](#), L.F. reca espressamente l'inciso "*salvo diverse disposizioni di legge*". Il blocco delle azioni esecutive nell'accordo di massa deve quindi intendersi più ampio nel concordato che nel fallimento.

L'applicazione di simili criteri al sovraindebitamento, e in particolare il criterio della specialità del privilegio fondiario, impedisce poi qualunque tentativo di interpretazione estensiva o analogica dell'articolo 41, Tub rispetto alla tutela del creditore fondiario nel caso di ammissione alla liquidazione del patrimonio ex [articolo 14-ter](#) e ss., L. 3/2012.

Se, infatti, l'articolo 41, Tub prevede una deroga al principio della *par condicio creditorum*, in favore del creditore fondiario, questa non può dirsi operante nella liquidazione del patrimonio e in generale negli altri istituti del sovraindebitamento, poiché non risultano eccezioni al divieto di azioni esecutive generalizzato previsto dall'[articolo 14-quinquies](#), L. 3/2012, esattamente come nel concordato.

Nella L. 3/2012 non viene richiamata alcuna eccezione al blocco delle azioni esecutive e pertanto il privilegio processuale fondiario non può essere applicato ad alcuno degli istituti del sovraindebitamento: né all'accordo di composizione della crisi, né al piano del consumatore (ove il divieto venga disposto) né alla liquidazione del patrimonio.

Il Tribunale di Modena, nella decisione in commento del 1° giugno 2017, richiama quindi, il principio ormai consolidato in diritto che sancisce l'eccezionalità del privilegio processuale fondiario, il quale è insuscettibile di applicazione analogica.

Con ordinanza 24 marzo 2020, il Tribunale di Vicenza esamina un caso diametralmente opposto, o meglio a parti invertite, rispetto a quello appena visto, nel senso che in questo caso è il debitore, aggiudicato il bene in sede esecutiva, in presenza di una liquidazione del patrimonio aperta e in corso, a chiedere al giudice dell'esecuzione di

“dichiarare non applicabile l’articolo 41, Tub, il tutto al fine di rimettere il ricavato dalla vendita e la quantificazione delle spese di procedura nelle mani del liquidatore nominato”.

Nonostante l’inversione delle parti il Tribunale di Vicenza ha confermato il medesimo principio di diritto già sostenuto dal Tribunale di Modena.

Lo ha fatto con un provvedimento emessa inaudita altera parte con il quale ha fatto riferimento, in parte motiva, anche alla necessità di dover – stante la sospensione e conseguente rinvio delle udienze per l’emergenza Covid in corso – dar corso alla fase distributiva, ivi compreso l’incasso del saldo prezzo, laddove la sospensione delle relative operazioni avrebbe causato un eccessivo nocumento sia della procedura esecutiva sia della procedura ex [articolo 14-ter](#), L. 3/2012.

Conclusioni

Il privilegio dell’[articolo 41](#), Tub è un privilegio meramente processuale, che consente alla banca, in caso di fallimento del debitore, di iniziare o proseguire la propria azione individuale e di conseguire l’assegnazione della somma ricavata dalla vendita forzata nei limiti del proprio credito. Allo stesso tempo, la banca resta tenuta a presentare istanza di insinuazione al passivo del fallimento, se vuole rendere definitiva l’assegnazione. Secondo il Tribunale di Modena richiamato, dunque, il privilegio per la banca può trovare applicazione esclusivamente nel fallimento, essendo la norma in commento di stretta interpretazione. Del resto, nella disciplina sul sovraindebitamento non sono previste deroghe al principio dell’*automatic stay*, diversamente da quanto previsto per il fallimento dall’[articolo 51](#), L.F.. Nelle ipotesi in cui il liquidatore dovesse optare per il subentro nella procedura esecutiva immobiliare, allora, il ricavato della vendita andrà incassato direttamente dal liquidatore e ripartito alla massa. Una volta effettuata la distribuzione, l’esecuzione verrà estinta.

SCHEDA DI SINTESI

Nella disciplina sul sovraindebitamento non sono previste deroghe al principio dell’*automatic stay*, diversamente da quanto previsto per il fallimento dall’articolo 51, L.F..



L’articolo 41, Tub riserva al creditore titolare di credito fondiario un privilegio procedimentale limitato al fallimento, e non esteso a ogni diversa procedura concorsuale.



Nelle ipotesi in cui il liquidatore dovesse optare per il subentro nella procedura esecutiva immobiliare, allora, il ricavato della vendita andrà incassato direttamente dal liquidatore e ripartito alla massa.



Una volta effettuata la distribuzione, l'esecuzione verrà estinta.

ec Euroconference
Editoria

! « (**NUOVA USCITA**
NOVEMBRE 2020) »

**SUPERBONUS:
COME FUNZIONA
E COME OTTIMARE
L'AGEVOLAZIONE**

Autore: Sergio Pellegrino

E-book € 30,00 + IVA 4%

Versione aggiornata fino al 30 giugno 2021 € 45,00 + IVA 4%

ACQUISTA IN PREVENUTA

Consulenza immobiliare n. 32/2020

Catasto

Giudizio unico sulla natura dell'immobile

Le questioni relative alla natura dell'immobile, soprattutto ove le stesse implicino un sindacato sull'atto di classamento e un accertamento su altri presupposti di fatto, non possono essere decise se non in contraddittorio, oltre che con l'Agenzia del territorio, con i comproprietari. Non può ammettersi, infatti, che diversi giudici affermino, in relazione allo stesso tributo, una natura rurale o produttiva di un immobile, soprattutto quando venga posta in discussione (anche implicitamente) la natura vincolante del classamento in relazione al potere impositivo dell'ente locale: l'esigenza di una pronuncia unitaria, infatti, non riguarda un mero antecedente logico - giuridico della pronuncia, ma investe la natura del bene che costituisce oggetto di imposizione. È, pertanto, la particolare natura dell'atto e del rapporto costituenti oggetto del giudizio a imporre un *simultaneus processus* nei confronti di tutti i comproprietari, non essendo ammissibile che lo stesso bene sia considerato di natura rurale per un comproprietario e industriale per un altro comproprietario, soprattutto in un regime di comunione legale tra coniugi (cfr. sentenze n. 3068/2014, n. 24101/2012 e n. 15489/2010).

[Cassazione – ordinanza n. 26850 – 10 novembre 2020 – 25 novembre 2020](#)

Casa albergo assimilabile al negozio

La casa albergo, che costituisce una struttura funzionale all'esercizio dell'attività di impresa, cioè di prestare ospitalità dietro corrispettivo a una massa indiscriminata di fruitori, allo stesso modo di un *residence* turistico alberghiero, non è assimilabile alla casa di abitazione (che va intesa come luogo destinato a ospitare - con tendenziale continuità - nuclei familiari, per lo svolgimento della loro vita privata), ma va piuttosto ricondotta alla diversa categoria di negozio, costituita come luogo deputato allo svolgimento di attività di impresa (cfr. sentenze n. 24053/2018, n. 1713/1997 e n. 4317/1994).

[Cassazione – ordinanza n. 26317 – 31 gennaio 2020 – 19 novembre 2020](#)

Iva

Quando si applica l'aliquota ridotta sugli immobili

In tema di Iva, l'aliquota ridotta del 10% prevista dal D.P.R. 633/1972, articolo 16 nel testo *ratione temporis* vigente, si applica ai sensi del n. 127-*undecies* della parte III della tabella A, se l'alienante rivesta la qualità di costruttore, all'alienazione di fabbricati o di porzioni di fabbricato comprensivi, oltre che di unità abitative non di lusso, anche di locali commerciali (negozi ed uffici) purché sia provata la permanenza, dopo la vendita, dell'effettivo e concreto impiego abitativo della unità immobiliari compravenduta, dovendosi interpretare la suddetta disposizione conformemente alla sua *ratio legis* che è quella di incentivare la costruzione di fabbricati composti in prevalenza da unità abitative destinate in quanto non di lusso, a promuovere lo sviluppo dell'edilizia abitativa (cfr. sentenze n. 15626/2016 e n. 11169/2014).

[Cassazione – ordinanza n. 26317 – 31 gennaio 2020 – 19 novembre 2020](#)

Redditi diversi

Costo inerente la cessione gratuita del fondo ai fini della lottizzazione

Ai fini della determinazione della plusvalenza derivante dalla cessione di terreni edificabili, l'atto con il quale il proprietario di un bene inserito in una convenzione di lottizzazione cede gratuitamente al Comune la proprietà delle aree destinate all'urbanizzazione, costituisce l'adempimento dell'obbligazione assunta con la vendita del terreno e accettata preventivamente dall'ente con la stipula della convenzione urbanistica, sicché deve essere qualificato quale costo successivo "inerente", in quanto necessario per la realizzazione della lottizzazione, con conseguente deducibilità dello stesso, avute natura analoga alle spese incrementative del bene (cfr. ordinanza n. 13633/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 27478 – 10 settembre 2020 – 2 dicembre 2020](#)

Rigido criterio di cassa per plus da cessione di immobili

L'articolo 82 (ora 68), Tuir stabilisce che «*le plusvalenze di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 81 sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta, al netto dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili, e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo*». Si è, quindi, ritenuto, in generale, che il presupposto impositivo si verifica al momento in cui viene trasferito l'immobile e l'imposizione ricade, come si ricava dalla formulazione letterale della norma, sul reddito che ne è ricavato in termini di plusvalenza. Il momento impositivo si identifica, pertanto, con quello in cui viene percepito il corrispettivo (cd. principio di cassa), e limitatamente alla parte effettivamente incassata, ossia quando si conclude il contratto per effetto del quale sorge il diritto al corrispettivo da parte del venditore, poiché è in quel momento che si produce il reddito diverso oggetto di tassazione; il che significa che l'obbligazione tributaria non sorge nel momento della maturazione del reddito (cd. principio di competenza), ma piuttosto in quello della sua percezione. La cessione che implica una plusvalenza deve, quindi, essere intesa in senso ampio (ex articolo 9, ultimo comma, Tuir che precisa che ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società) e comunque tale che la titolarità di un bene venga trasferita dalla sfera giuridica di un soggetto a quella di un altro soggetto, non potendo considerarsi tale, pertanto, il passaggio dei beni dalla sfera personale alla sfera imprenditoriale della stessa persona fisica. Ciò comporta che, se il bene rimane nella titolarità giuridica del medesimo soggetto, il trasferimento non costituisce operazione rilevante ai fini delle imposte dirette (cfr. sentenze n. 13657/2018, n. 17960/2013, n. 12581/2004, n. 9154/2000 e n. 14673/1999).

[Cassazione – sentenza n. 27962 – 8 ottobre 2020 – 7 dicembre 2020](#)

Registro

Il *dies a quo* in caso di cessione di immobile ed eventuale successivo riacquisto

In tema di agevolazioni tributarie per l'acquisto della "*prima casa*", ai sensi del comma 4, ultimo periodo, della nota II bis all'articolo 1 della Tariffa, Parte 1, allegata al D.P.R. 131/1986, la relativa decadenza è evitata se il contribuente, pur avendo trasferito l'immobile acquistato con i detti benefici prima del decorso del termine di 5 anni dall'acquisto stesso, entro 1 anno dall'alienazione ne acquisti un altro, da adibire ad abitazione principale; ne deriva che il *dies a quo* della decorrenza del termine triennale di decadenza del potere dell'ufficio di recuperare l'imposta nella misura ordinaria va individuato nel

giorno di scadenza dell'anno successivo all'alienazione, perché solo allo spirare di tale termine senza avere effettuato un nuovo acquisto il contribuente perde, in via definitiva, il diritto all'agevolazione, provvisoriamente goduta sul primo acquisto (cfr. ordinanza n. 9459/2017).

[Cassazione – ordinanza n. 27502 – 8 ottobre 2020 – 2 dicembre 2020](#)

Successione

Le conseguenze della soppressione dell'aliquota progressiva

In tema d'imposta di successione, intervenuta la soppressione del sistema dell'aliquota progressiva in forza dell'articolo 69, L. 342/2000, deve ritenersi implicitamente abrogato l'articolo 8, comma 4, D.Lgs. 346/1990, che prevedeva il cumulo del *donatum* con il *relictum* al solo fine di determinare l'aliquota progressiva da applicare, attesa la sua incompatibilità con il regime impositivo caratterizzato dall'aliquota fissa sul valore non dell'asse, ma della quota di eredità o del legato (cfr. sentenze n. 10255/2020, n. 12779/2018, n. 26050/2016 e n. 24940/2016).

[Cassazione – ordinanza n. 27827 – 7 ottobre 2020 – 4 dicembre 2020](#)

Limiti all'accertamento nella divisione senza conguagli

In ragione della natura dichiarativa, a fini tributari, della divisione che non preveda conguagli, ai sensi del D.P.R. 131/1986, articolo 34, e della conseguente inapplicabilità, a tale fattispecie negoziale, della deroga, prevista dall'articolo 52, comma 5 *bis*, alla disciplina posta dallo stesso articolo 52, commi 4 e 5, il potere di rettifica dei valori dichiarati nell'atto di divisione non può essere esercitato dall'Amministrazione, con conseguente preclusione all'accertamento dei conguagli cd. fittizi di cui all'articolo 34, comma 3, qualora le quote attribuite ai dividendi rispondano ai parametri catastali delineati dall'istituto della cd. valutazione automatica degli immobili.

[Cassazione – ordinanza n. 27693 – 6 luglio 2020 – 3 dicembre 2020](#)

[Cassazione – ordinanza n. 27692 – 6 luglio 2020 – 3 dicembre 2020](#)

Tributi locali – Ici

Requisiti per la *fictio iuris* sui terreni edificabili

In tema di Ici, le agevolazioni di cui all'articolo 9, D.Lgs. 504/1992, consistenti nel considerare agricolo anche il terreno posseduto da una società agricola di persone si applicano - a seguito della modifica dell'articolo 12, L. 153/1975 da parte dell'articolo 10, D.Lgs. 228/2001 e della sua successiva abrogazione e sostituzione con l'articolo 1, D.Lgs. 99/2004 - qualora detta società possa essere considerata imprenditore agricolo professionale ove lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'articolo 2135, cod. civ. e almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo ovvero abbia conoscenze e competenze professionali, ai sensi dell'articolo 5 del Regolamento (CE) 1257/1999 del Consiglio, e dedichi alle attività agricole di cui all'articolo 2135, cod. civ. almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo ricavando da dette attività almeno il 50% del proprio reddito globale da lavoro (cfr. sentenze n.11451/2019 e n. 28062/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 26792 – 15 settembre 2020 – 25 novembre 2020](#)

Tributi locali - Ici

Debitore di imposta il proprietario di immobili oggetto di sequestro penale

In tema di Ici, nel regime anteriore all'entrata in vigore dell'articolo 51, comma 3-*bis*, D.Lgs. 159/2011, il proprietario degli immobili oggetto di sequestro penale, disposto ai sensi dell'articolo 2 *ter*, L. 575/1965 o del successivo articolo 20, D.Lgs. 159/2011, è soggetto passivo d'imposta, non giustificandosi alcuna esenzione dal pagamento del tributo, atteso che il presupposto impositivo è la titolarità del diritto reale e non la disponibilità del bene e che il sequestro penale, a differenza della confisca, non comporta la perdita della titolarità dei beni ad esso sottoposti (cfr. sentenze n. 26211/2016, n. 14678/2016 e n. 22216/2015).

[Cassazione – ordinanza n. 27480 – 15 settembre 2020 – 2 dicembre 2020](#)

[Cassazione – ordinanza n. 27479 – 15 settembre 2020 – 2 dicembre 2020](#)

Esenzione Ici con rispetto dei requisiti soggettivi e oggettivi

In tema di Ici, l'esenzione prevista dal D.Lgs. 504/1992, articolo 7, comma 1, lettera i), è subordinata alla compresenza di un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate, e di un requisito soggettivo, costituito dal diretto svolgimento di tali attività da parte di un ente pubblico o privato che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (D.P.R. 917/1986, articolo 87, comma 1, lett. c). La sussistenza del requisito oggettivo deve essere accertata in concreto, verificando che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale (cfr. sentenza n. 4502/2012).

[Cassazione – ordinanza n. 27449 – 11 settembre 2020 – 1° dicembre 2020](#)

Immobile posseduto da residente all'estero con sola detrazione agevolata

In tema di Ici, l'assimilazione all'abitazione principale delle unità immobiliari non locate, possedute a titolo di proprietà o di usufrutto da cittadini italiani residenti all'estero, prevista dall'articolo 1, comma 4 *ter*, D.L. 16/1993, opera solo ai fini della detrazione di cui all'articolo 8, comma 2, D.Lgs. 504/1992, e non anche dell'esenzione introdotta dall'articolo 1, D.L. 93/2008.

[Cassazione – ordinanza n. 27134 – 17 settembre 2020 – 27 novembre 2020](#)

Fictio iuris estesa alle sole società lap

In tema di Ici, le agevolazioni previste dall'articolo 9, D.Lgs. 504/1992, consistenti nel considerare agricolo anche il terreno posseduto da una società agricola di persone si applicano - a seguito della modifica dell'articolo 12, L. 153/1975 da parte dell'articolo 10, D.Lgs. 228/2001 e della sua successiva abrogazione e sostituzione con l'articolo 1, D.Lgs. 99/2004 - qualora detta società possa essere considerata lap ove lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'articolo 2135, cod. civ. e almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo ovvero abbia conoscenze e competenze professionali, ai sensi dell'articolo 5, Regolamento CE n. 1257/1999, e dedichi alle attività agricole di cui all'articolo 2135, cod. civ. almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo, ricavando da dette attività almeno il 50% del proprio reddito globale da lavoro (cfr. sentenze n. 11415/2019, n. 28062/2018, n. 22484/2017 e n. 375/2017).

[Cassazione – ordinanza n. 27130 – 17 settembre 2020 – 27 novembre 2020](#)

Tributi locali – Imu

Con la risoluzione del *leasing* debito torna la società a prescindere dalla data di riconsegna

Il D.Lgs. 23/2011, articolo 9, individua nel locatario il soggetto passivo, nel caso di locazione finanziaria, a decorrere dalla data di stipula e per tutta la durata del contratto, derivandone, qualora il contratto di *leasing* sia risolto e l'immobile non sia stato restituito, che il locatore ritorna ad essere soggetto passivo. Ne discende che con la risoluzione del contratto di *leasing* la soggettività passiva ai fini Imu si determina in capo alla società di *leasing*, anche se essa non ha ancora acquisito la disponibilità materiale del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore. Ciò in quanto il Legislatore ha ritenuto rilevante, ai fini impositivi, non già la consegna del bene e quindi la detenzione materiale dello stesso, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata dell'utilizzatore (cfr. sentenze n. 29973/2019, n. 25249/2019 e n. 13793/2019).

[Cassazione – ordinanza n. 27631 – 11 novembre 2020 – 3 dicembre 2020](#)



ec Euroconference
Editoria

! “ (**NUOVA USCITA**
NOVEMBRE 2020) ”

**CASI PRATICI DI IVA
NEGLI SCAMBI CON L'ESTERO
Volume II**

Autore: Marco Peirolo

Versione cartacea € **35,00** **Versione e-book** € **30,00 + IVA 4%**

ACQUISTA ORA



Euroconference

NEWS

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

Il quotidiano telematico di Euroconference
diretto da Sergio Pellegrino e Giovanni Valcarenghi

**NOTIZIE E APPROFONDIMENTI
PER I PROFESSIONISTI DI TUTTA ITALIA**

Iscriviti alla mailing list e
rimani informato su tutte le news
www.ecnews.it



Gruppo Euroconference Spa

Via E. Fermi, 11 - 37135 Verona

DIRETTORE RESPONSABILE

Sergio Pellegrino

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO

Leonardo Pietrobon

COMITATO SCIENTIFICO DI REDAZIONE

Sergio Pellegrino

Fabio Garrini

Maurizio Tozzi

Leonardo Pietrobon

Matteo Ramponi

REDAZIONE

Milena Martini e Chiara Ridolfi

SERVIZIO CLIENTI

Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:
circulari@euroconference.it

SITO INTERNET

Per informazioni e ordini:
www.euroconference.it/editoria

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

Mensile

Vendita esclusiva per abbonamento

Pubblicazione telematica

ABBONAMENTO ANNUALE 2020

Euro 190,00 Iva esclusa

I numeri arretrati sono disponibili nell'area riservata,
accessibile tramite le proprie credenziali dal *link*:

http://www.euroconference.it/area_riservata_login.

In caso di smarrimento delle *password* è possibile utilizzare la
funzionalità "Hai dimenticato la password?" disponibile nella
pagina di login.

Autorizzazione del tribunale di Verona n. 2105 del 23
febbraio 2018

Iscrizione ROC 13 marzo 2017 n.28049

ISSN 2611-142X

Per i contenuti di "Consulenza immobiliare" 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.