

ADSI

Associazione Dimore Storiche Italiane

V A D E M E C U M

Aspetti normativi, fiscali e gestionali degli immobili storici,
delle aziende agricole e del loro passaggio generazionale

A cura di
Teresa Perusini

2019

INDICE

Premessa - Arch. Giacomo di Thiene (Presidente Nazionale A.D.S.I.)	pag.	3
Introduzione - Finalità e limiti del Vademecum	“	5
1) Definizione delle dimore storiche, assetti proprietari e profili fiscali		
1.1 Avv. Mariastella Bellini, (A.D.S.I. Consulenze, Roma) Le dimore storiche, definizione, vincoli e fiscalità	“	7
1.2 Avv. Claudia Barone (Studio LCA, Milano) Titolarità, Assetti proprietari e di gestione delle dimore storiche	“	16
1.3 Avv. Antonio Fiorentino Martino (Studio LCA, Milano) Assetti proprietari e di gestione: Profili fiscali	“	28
2) Benefici fiscali legati alle spese di ristrutturazione e risparmio energetico		
2.1 Dr.ssa Cristina Zucca-de Maistre e Dr. Melchior Gromis di Trana (Studio Bresso-Zucca, Torino) Un breve excursus sui benefici fiscali legati alle spese di ristrutturazione e risparmio energetico	“	34
3) Pianificazione del passaggio generazionale delle dimore storiche		
3.1. Avv. Federica Marzachi (Studio LCA, Milano) Pianificazione del passaggio generazionale: Premessa, focus, obiettivi, strumenti	“	38
3.2 Dr. Christian Viceconte (Studio LCA, Milano) Pianificazione del passaggio generazionale: Quali strumenti più efficienti?	“	44
3.3 Notaio Matteo Mattioni (Udine) Protezione del patrimonio e passaggio generazionale: come decidere?	“	49
4) Pianificazione del passaggio generazionale delle aziende agricole		
4.1. Avv. Nicola Lucifero (Studio LCA, Milano) La gestione efficiente dell'impresa agricola nell'oggi e nel domani,	“	57
4.2. Avv. Antonio Fiorentino Martino e Dr. Clemente Tamburini (Studio LCA, Milano) Il passaggio generazionale delle aziende agricole	“	63
4.3 Dr. Christian Viceconte (Studio LCA, Milano), La circolazione dei fondi agricoli capitolo: profili civilistici e fiscali	“	67
5) Attività nelle dimore storiche: aspetti fiscali, normativi e di sicurezza		
5.1 Dr. Roberto Lunelli e Avv. Casagrande (Studio Lunelli, Udine) Possesso “statico” e “dinamico” delle dimore storiche: profili fiscali	“	73
5.2 Dr. Paolo Barbina (Direttore Struttura Operativa Complessa AAS 2 “Isontina”) e Dr. Francesco Lovaria (già Capo Dipartimento Prevenzione presso AAS 2 “Isontina”) Aspetti della sicurezza per l'attività nelle dimore storiche aperte	“	83

5.3	Dr.ssa Monica Feletig, Coordinatore struttura stabile per la semplificazione e il coordinamento normativo, amministrativo e digitale in materia di sportello unico della Regione Friuli Venezia Giulia, Dott. Francesco Lovaria, già Capo Dipartimento Prevenzione della AAS n. 2 “Isontina”. Procedure amministrative per l’avvio di attività produttive di beni e servizi in una dimora storica	“	91
6)	Appendice - Allegati	“	93
6.1	FAQ	“	93
6.2	Bozza di Contratto per affitto dimora storica per evento	“	97
7)	Contatti dei relatori	“	105

Premessa

Presidente Nazionale A.D.S.I. Giacomo di Thiene

Cari Soci,

È con un certo orgoglio che scrivo questa breve prefazione al Vademecum, che vuole essere un documento di primo aiuto per noi tutti che ormai, nelle sabbie mobili delle discipline fiscali e normative in genere, ci troviamo in difficoltà nel prendere decisioni sia per il presente che per il futuro.

Il prontuario, oltre a fare una disamina della situazione legislativa attuale, prospetta alcuni suggerimenti – sempre all'interno della disciplina statale e nel rispetto della stessa - a seconda degli usi che il proprietario intende fare del proprio immobile.

Vengono individuate categorie di detrazioni nei casi di interventi edilizi negli immobili; si sottolineano e si suggeriscono i tipi contrattuali da utilizzare per ciascun uso che il proprietario o possessore del bene intenda fare del medesimo.

Infine, si affronta il tema del passaggio generazionale. Argomento delicatissimo che varia a seconda della situazione personale, familiare, e/o patrimoniale del possessore o proprietario del o degli immobili.

Purtroppo non si è potuto tener conto delle novità legislative contenute nell'ultima finanziaria, ma direi che è un lavoro che merita non solo un plauso, ma anche un riconoscimento e che, per la sua grandissima parte, rimane validissimo.

Un ringraziamento speciale alla Dr.ssa Teresa Perusini che ha coordinato il gruppo di lavoro e ovviamente a tutti coloro che hanno partecipato alla stesura del Vademecum.

Il Presidente Nazionale
Giacomo di Thiene

Introduzione

Finalità e limiti del Vademecum

Questo manuale raccoglie i contributi che diversi professionisti - notai, fiscalisti, commercialisti, avvocati, medici ecc. - hanno offerto nei 5 convegni organizzati da A.D.S.I. nel 2019 sul complicato quadro legislativo e gli adempimenti necessari per la gestione, la fiscalità, le ristrutturazioni e gli sgravi nelle dimore storiche.

Il vademecum tratta anche diffusamente del passaggio generazionale delle dimore storiche e delle aziende agricole (spesso ad esse ancora collegate) perché la grande mobilità intergenerazionale introdotta dalla globalizzazione comporta un'attenta valutazione delle possibili opzioni nella continuità d'uso delle dimore storiche, anche quando stabilmente abitate dalle famiglie proprietarie.

Questo vademecum, infatti, vuol essere soprattutto una guida per il possessore (proprietario o titolare di altro diritto reale) sia qualora riservi la dimora vincolata come abitazione per sé e la sua famiglia, sia qualora voglia utilizzarla, in toto o in parte, per realizzare un reddito che possa contribuire alle ingenti spese di manutenzione ordinaria e straordinaria.

Pur nella complessità degli aspetti normativi, i relatori hanno cercato di trattare le diverse materie in modo semplice e chiaro. Tuttavia quanto esposto non sempre si attaglia alle singole fattispecie reali, in genere assai sfaccettate e complesse e sempre una diversa dall'altra. Per prevenire in parte e chiarire questi limiti, si è pensato ad una appendice con tre sezioni: Faq, Casi concreti e Allegati (con un modello di contratto in caso di possesso statico).

Non è stato possibile dare al Vademecum una struttura più organica e priva di ripetizioni o parziali sovrapposizioni, senza imporre agli autori una completa e faticosa rielaborazione, cosa impensabile in questa fase anche per la generosa collaborazione con cui tutti i relatori hanno offerto ad ADSI i loro interventi ai diversi convegni e la rielaborazione scritta dei loro contributi raccolti in questo vademecum.

Inoltre, mantenendo nei diversi capitoli focus degli interventi su singoli, precisi -argomenti - ogni associato può consultare solo i paragrafi cui è interessato che peraltro mantengono la snellezza del contributo orale da cui provengono.

Per la medesima semplicità di consultazione s'è diviso il vademecum in 7 grandi capitoli:

- il primo tratta delle Dimore Storiche nella legislazione che discende dalla loro definizione e le facilitazioni fiscali concesse ai privati a fronte degli assai costosi obblighi di manutenzione (avv. Mariastella Bellini, A.D.S.I. Consulenze) ed altresì dei diversi assetti proprietari e i diversi regimi fiscali ad esse connessi (LCA consulenze, Milano);

- il secondo tratta la defiscalizzazione e i contributi cui può godere il proprietario e per lavori ristrutturazioni nella propria dimora vincolata (Zucca-De Maistre/Groma di Trana...):
 - il terzo capitolo riguarda le diverse possibilità legislative nel passaggio generazionale delle DM (LCA, Milano);
 - il quarto capitolo tratta del passaggio generazionale delle proprietà terriere e az. agricole, spesso legate alle dimore storiche per molti proprietari infatti i due temi si completano (LCA, Milano);
 - il 5, 6 e 7 capitolo riguardano invece più specificamente il trattamento fiscale (Lunelli - Casagrande), le procedure amministrative (Feletig - Lovaria) e le norme di sicurezza (Barbina-Lovaria) che competono al proprietario di una dimora storica nel momento in cui vuole trasformarla in un'impresa (uso dinamico) o anche solo affittarla per eventi (uso statico);
- Il vademecum è infine completato da un'appendice, utile riferimento per casi concreti.

L'obiettivo è la realizzazione di un archivio costantemente aggiornato sia a seguito di modifiche legislative, che anche grazie al contributo di quesiti e situazioni concrete inviati via posta elettronica dagli Associati direttamente alla Segreteria nazionale A.D.S.I. (e-mail: segreteria@adsi.it). Quest'ultima si avvarrà della competenza del team di specialisti per fornire sintetiche, ma esaustive risposte e chiarimenti, che andranno poi anche ad implementare la sezione di riferimento dell'Appendice, assicurando al tempo stesso la necessaria riservatezza.

In definitiva, un utile strumento per sviluppare le attività di beni e servizi nelle dimore storiche o, più semplicemente, per aiutare i proprietari a orientarsi nell'intricato mondo della fiscalità, sgravi e gestione degli immobili vincolati.

Ringraziamo Lucia Calabrese, Segreteria di Presidenza A.D.S.I., per il suo fondamentale contributo nella cura editoriale del testo.

Teresa Perusini, Francesco Lovaria, Giulio Gidoni, Mariastella Bellini

1. DEFINIZIONE DELLE DIMORE STORICHE, ASSETTI PROPRIETARI E PROFILI FISCALI

1.1 Le dimore storiche, definizione, vincoli e fiscalità

Nel diritto italiano non esiste una vera e propria definizione di Dimora Storica; con questi termini vengono indicati tutti quegli immobili che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico particolarmente importante.

Fra essi comprendiamo non solo Ville, Castelli e Palazzi, ma anche immobili più modesti che però costituiscono il tessuto culturale del nostro paese, storico ed architettonico.

Una delle chiavi per l'individuazione degli immobili ai cui proprietari è indirizzato in maniera specifica questo vademecum è quella della avvenuta dichiarazione di interesse particolarmente importante da parte dello Stato ai sensi dell'art 10 del Decreto Legislativo 42 del 2004.

Per la nostra Associazione ai sensi dello Statuto art. 2 sono considerate “ *dimore storiche gli immobili di interesse storico-artistico, compresi i parchi, i giardini e le adiacenze ambientali annesse, costruiti per funzione residenziale o successivamente adibiti a residenza, nonché gli immobili di diversa destinazione purché di interesse storico artistico.*

Si considerano di interesse storico-artistico sia gli immobili dichiarati tali ai sensi del Codice dei Beni Culturali e del Paesaggio (approvato con Decreto Legislativo del 22 gennaio 2004, n.42) e successive modificazioni, sia quelli non ancora assoggettati a tale normativa che, a giudizio dell'Associazione, ne possiedono i requisiti.”

Da notare che solo gli immobili sottoposti alla dichiarazione ai sensi dell'art 10 del T.U. dei Beni culturali usufruiscono delle agevolazioni previste in materia di IRPEF, IMU e successione.

Tipi di vincolo

Due sono, com'è noto, nella legislazione di tutela dei beni culturali le tipologie di vincolo: quello «diretto» e quello «indiretto».

Il primo, che è quello derivante dall'art. 10 del d.lgs. n. 42/2004 (che riproduce sostanzialmente l' art. 1 della l. n. 1089/1939 e l'art. 2 del d.lgs. n. 490/1999,.) considera beni culturali, tra l'altro, «le cose immobili [...] che presentano interesse artistico, storico, archeologico».

Se tali beni appartengono allo Stato, agli enti pubblici ovvero a persone giuridiche private senza fini di lucro la qualità di «bene culturale» deriva direttamente dalla legge; se, invece, essi appartengono a soggetti privati la qualifica consegue ad un'apposita dichiarazione del Ministro competente (c.d. dichiarazione di interesse ex art 13 del D.L. 42/2004). In quest'ultimo caso è, inoltre, necessario che l'autore dell'opera non sia vivente e che la costruzione sia stata ultimata da oltre 50 anni.

In entrambe le circostanze si parla comunemente di beni sottoposti a vincolo sto-

rico o artistico «diretto».

Il vincolo storico artistico «indiretto» è, invece, contemplato nell'art. 45 del d.lgs. n. 42/2004 (anche questo riproduce quanto dettato prima nell' art. 21 della l. n. 1089/1939 e poi nell'art. 49 del d.lgs. n. 490/1999) secondo il quale “ Il Ministero ha facoltà di prescrivere le distanze, le misure e le altre norme dirette ad evitare che sia messa in pericolo l'integrità dei beni culturali immobili, ne sia danneggiata la prospettiva o la luce o ne siano alterate le condizioni di ambiente e di decoro” ; la norma, inoltre, prevede che dette limitazioni (come il vincolo diretto) «devono essere [...] trascritte nei registri delle Conservatorie delle ipoteche ed hanno efficacia nei confronti di ogni successivo proprietario, possessore o detentore, a qualsiasi titolo, della cosa cui le prescrizioni stesse si riferiscono».

Il «vincolo indiretto», che può riguardare unicamente beni immobili, trova, pertanto, legittimazione in un altro provvedimento di «vincolo diretto» precedentemente o contestualmente disposto su di un bene culturale. Esso comporta l'emanazione di prescrizioni finalizzate alla conservazione di qualità compatibili con l'integrità, la visibilità, la qualità ambientale ed il decoro del bene di interesse storico-artistico limitrofo. I contenuti delle prescrizioni possono, peraltro, comportare: limiti di destinazione d'area, prescrizioni in ordine alle caratteristiche qualitative degli immobili, alla circolazione od alla sosta dei veicoli, alle attività produttive e commerciali, alle eventuali nuove costruzioni. Anche in questo caso le autorizzazioni saranno rilasciate dalla soprintendenza competente.

Entrambe le tipologie di vincolo pongono, dunque, pesanti limiti alla proprietà immobiliare e ne influenzano, inevitabilmente, anche il valore economico.

Sottolineiamo che le norme agevolative per i Beni culturali trovano applicazione esclusivamente nel caso in cui si sia in presenza di un vincolo di tipo diretto (art. 10 D.Lgs. 42 del 2004) in tal senso si è orientata la Suprema Corte che, rifacendosi alla propria costante giurisprudenza sulla natura eccezionale delle disposizioni che regolano esenzioni e/o agevolazioni, ha ritenuto che le esenzioni e agevolazioni debbano applicarsi ai soli casi espressamente contemplati, sicché i beni oggetto di vincolo indiretto, non essendo espressamente richiamati, non possono essere equiparati, ai beni oggetto di vincolo diretto.

I principali obblighi del proprietario di un Bene Culturale.

Dal vincolo ex art 10 del D.Lgs. 42 del 2004 deriva l'obbligo per i proprietari di continui lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria e di un corretto uso dell'immobile stesso (artt. 20 e seg. del Codice dei beni e delle attività culturali, D.L.42/2004).

Prima di poter eseguire qualsiasi lavoro sugli immobili vincolati il proprietario è tenuto a presentare un progetto, firmato da un professionista abilitato, alla Soprintendenza competente. (D.L. 42/2004 artt. da 20 a 23) Una volta ottenuto l'assenso di tale

organo invia la documentazione al Comune.

Nel caso in cui il progetto non venga approvato nel termine massimo di 120 giorni il silenzio deve essere interpretato in senso negativo (silenzio rifiuto), avverso il quale è possibile unicamente il ricorso agli organi della giustizia amministrativa.

La violazione degli obblighi previsti è sanzionata sia con la reclusione che con un'ammenda pecuniaria, non solo in caso di mancata osservanza degli adempimenti prescritti per i lavori di manutenzione (art. 169), ma anche per uso degli immobili incompatibile con il loro carattere storico artistico (art. 170 D.L. 42/2004);

In base alla legge (art. 30 del D.L. 42/2004) il proprietario, possessore o detentore del bene culturale è tenuto a garantirne la conservazione e, talvolta, egli può vedersi imporre (art 32 e seg del D. L. 42/2004) interventi per la conservazione del bene.

A carico del proprietario di immobile vincolato vi è inoltre, l'obbligo di comunicare il trasferimento a titolo oneroso della proprietà dell'immobile, perché lo Stato o gli altri enti locali possano esercitare il diritto di prelazione (art. 59 D.L. 42 del 2004); in caso di omissione sono previste pesanti sanzioni.

Il legislatore, al fine di compensare i gravosi obblighi di conservazione e manutenzione, nonché i vincoli di destinazione, di utilizzo e al trasferimento posti a carico dei proprietari di detta tipologia di immobili, ha previsto alcune agevolazioni.

Principali vantaggi previsti a fronte dei vincoli:

- Riduzione dell'IMU e della TASI;
- Contratti di affitto ad uso abitativo senza vincoli di durata;
- Abbattimento dell'imponibile in caso di affitto;
- Detrazioni fiscali (oltre a quelle ordinarie) per l'esecuzione di lavori;
- Possibilità di contributi statali in caso di interventi conservativi;
- Esclusione dei beni vincolati dall'asse ereditario.

IMU

L'IMU è l'Imposta Municipale Unica, o propria, istituita con Decreto Legge 201/2011 ed è stata oggetto di diverse revisioni normative nel corso del tempo.

Dal 2014 l'IMU è stata integrata nella IUC (Imposta unica comunale) istituita dalla Legge 27 dicembre 2013, n. 147. In realtà tale imposta si articola in tre distinti tributi: la IMU, la TASI, e la TARI.

Sono esenti dall'IMU le abitazioni principali (prima casa) delle categorie catastali A/2, A/3, A/4, A/5, A/6, A/7, con esclusione quindi di quelle di categoria A/1, A/8 e A/9 cui però si potrà applicare l'agevolazione prevista per gli immobili vincolati ai sensi dell'art 10 del D.L. 42 del 2004 con l'abbattimento della base imponibile del 50% .

Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente.

Per pertinenze dell'abitazione principale si intendono esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo.

Dal 2016, a determinate condizioni, è prevista una riduzione del 50% dell'IMU sulla casa concessa in comodato gratuito ad un parente di primo grado. Gli uffici delle entrate hanno chiarito che tale agevolazione è cumulabile con quella degli immobili storici riducendo in tal modo l'IMU al 25%, è stato inoltre ribadito che tale cumulo non si ha nel caso di immobile inagibile.

La stessa legge ha anche introdotto, nel caso di affitto stipulato secondo la tipologia del canale concordato, un abbattimento dell'IMU del 25%; per analogia con quanto detto in precedenza riteniamo che, anche in questo caso, possa essere effettuato il cumulo delle agevolazioni. Quindi dopo aver abbattuto l'IMU al 50 % questa sarà ulteriormente ridotta di un altro 25%.

TASI

Si tratta di un tributo sui servizi indivisibili dei comuni (manutenzione del manto stradale o la pubblica illuminazione). Il soggetto passivo della Tasi è chiunque possieda o detenga fabbricati, aree scoperte ed aree edificabili e la base imponibile è quella prevista per l'Imu, cioè il valore catastale dell'immobile con l'abbattimento del 50% nel caso di immobili vincolati in base all'art 10 del D.L. 42/2004.

Dal 2016 è stata abolita la Tasi sugli immobili adibiti ad abitazione principale purchè non rientrino nelle categorie A/1, A/8 e A/9 in questi casi la base imponibile è quella prevista per l'Imu, cioè il valore catastale dell'immobile con l'abbattimento del 50% nel caso di immobili vincolati in base all'art 10 del D.L. 42/20.

Godranno dell'abolizione della Tasi gli inquilini e coloro che hanno dovuto cedere l'immobile all'ex coniuge e nel caso di immobili che risultino intestati a personale delle Forze dell'Ordine che venga trasferito per motivi di servizio.

Analogamente a quanto avviene per l'IMU in caso di affitto stipulato a canale concordato, è previsto un abbattimento della TASI del 25%; per analogia con quanto detto in precedenza riteniamo che, anche in questo caso, possa essere effettuato il cumulo delle agevolazioni. Quindi dopo aver abbattuto la TASI al 50 % questa sarà ulteriormente ridotta di un altro 25%.

TARI

La tassa rivolta alla copertura del costo di raccolta rifiuti solidi urbani e a essi assimilati; sarà pagata dal proprietario o dall'inquilino in base ai tre parametri validi per la precedente tariffa rifiuti.

Esistono delibere agevolative di alcuni comuni che prevedono un calcolo forfettario delle metrature per gli immobili vincolati.

Fra questi ricordiamo il Comune di Lucca, il Comune di Palermo e il Comune di Zola Predosa.

IRPEF

Redditi da locazione di immobili vincolati

Dal 2012 l'imposta IRPEF va calcolata sul 65% del canone percepito per la locazione, sempreché tali canoni ridotti siano superiori al reddito catastale aggiornato risultante dai relativi certificati catastali ridotto del 50% così come stabilito per l'IMU. Ove tale reddito catastale dovesse risultare superiore al canone di locazione, l'imponibile sarà costituito dal reddito catastale stesso.

La riduzione degli imponibili al 65% dei canoni di locazione vale sia per i contratti di affitto ad uso diverso che per quelli ad uso abitativo

Attenzione: in caso di contratto stipulato con le regole del canale concordato ad esso sarà applicabile, in più, anche l'agevolazione del 30% riconosciuta per tali tipi di contratto dalla legge 431/1998.

Attualmente per quanto riguarda gli affitti assume molta rilevanza il cosiddetto regime della cedolare secca, applicabile (fino al 2018) solo ai contratti di locazione per uso abitativo (anche ad uso turistico) stipulati fra persone fisiche (dubbi sorgono per quanto riguarda contratti di uso abitativo stipulati fra un privato ed una impresa che voglia destinarlo ad uso abitativo in merito 2 sentenze Emilia Romagna del 2016).

Per il solo 2019 la cedolare secca è applicabile ai contratti di locazione ad uso commerciale, nuovi o naturalmente scaduti e rinnovati o prorogati nel 2019, che riguardano unità immobiliari classificate nella categoria catastale C/1, di superficie fino a 600mq

Contratti di locazione abitativa

Nelle città ad alta tensione abitativa sono regolati dalla L. 431/98 due tipologie di contratti:

- il canale a canone libero che però è vincolato alla durata di 4 anni più 4;
- il canale concordato che prevede una durata di 3 anni (minimo) più altri 2 ed ha dei parametri precisi per calcolare il canone di locazione (a cui sono ricollegate anche ulteriori agevolazioni);

Le unità abitative sulle quali gravi il vincolo diretto sono escluse dalle disposizioni relative alle tipologie di contratto previste, infatti l'Art 1 della legge 431 (ambito di applicazione) al comma 2 prevede che "le disposizioni... della presente legge non si applicano:

ai contratti di locazione relativi agli immobili vincolati ai sensi della legge 1° giugno 1939, n. 1089 (attualmente assorbita dal D. Legislativo 42/2004 – c.d. Codice dei Beni Culturali), o inclusi nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, che sono sottoposti esclusivamente alla disciplina di cui agli articoli 1571 e seguenti del codice civile "

Essi sono quindi liberi nella durata e nell'importo richiesto per la locazione.

Il contratto di locazione deve essere comunque redatto in forma scritta e, se di durata superiore ai 30 gg, registrato.

Locazione turistica

Anche per questo tipo di locazioni è indispensabile il contratto scritto.

Non possono assolutamente essere forniti servizi agli ospiti salvo il primo cambio di biancheria (altrimenti rischia di diventare attività professionale).

Il proprietario dovrà obbligatoriamente, entro 24 ore dall'arrivo degli ospiti fare la comunicazione alla Pubblica Sicurezza (Min Interni circolare interpretativa del 26.06.2015) per la quale è necessaria l'iscrizione al portale della Polizia di Stato AlloggiatiWeb.

A luglio con la conversione in Legge (58/2019) del DL "Crescita" è stata prevista l'introduzione di una banca dati nazionale per gli alloggi affittati ad uso turistico. La previsione di un codice identificativo era stata già introdotta in alcune regioni (Lombardia Liguria Veneto Puglia Toscana).

Il DL 50/2017 ha stabilito che, se l'immobile è in comodato, il comodatario che stipula un contratto di locazione ad uso turistico, sotto i 30gg, con terzi diventa titolare del reddito che ne deriva con la possibilità di optare per il regime della cedolare secca; medesimo discorso vale in caso di locazione.

Lavori eseguiti su giardini e parchi

Anche i proprietari di giardini e parchi vincolati (con vincolo diretto) hanno la possibilità di usufruire della detrazione dall'imposta lorda di una percentuale pari al 19% delle spese sostenute per la conservazione ed il restauro dei giardini, ed effettivamente rimaste a carico.

La deducibilità è ammessa soltanto per i parchi e i giardini storici vincolati ai sensi dell'art. 10 del D. Lgl 42/04 (già D.L 490/99 e L 1089/39); sono quindi escluse da tale agevolazione le spese per gli stessi beni, pur vincolati, ma ai sensi della legge sulla protezione delle bellezze naturali (D.L. 42/04 art.131 e seg. già D.L. 490/99 e L. 1497/39).

L'iter è simile a quello riguardante i fabbricati (importante è predisporre il progetto annuale per far rientrare nella spesa il maggior numero di voci possibili).

Tale detrazione è cumulabile (ridotta del 50%) con quella introdotta dalla finanziaria 2018 che dà la possibilità, di detrarre dall'Irpef lorda il 36% (su di un tetto massimo di 5000 e suddivisa in 10 anni) delle spese sostenute per la sistemazione a verde di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione pozzi e la realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili.

Per quanto riguarda l'Iva non vi è un'aliquota agevolata per i lavori nei giardini storici pertanto deve essere applicata quella ordinaria del 22%.

Immobili storici detrazione delle spese di manutenzione¹

In base all'art 3 della Legge 512 del 1982 e successive modificazioni, i proprietari di immobili storici vincolati (a qualsiasi uso adibiti), possono detrarre dall'imposta lorda una percentuale pari al 19% delle spese sostenute per la conservazione ed il restauro degli immobili stessi, e effettivamente rimaste a carico (tale detrazione si riduce della metà qualora venga cumulata con quella prevista per gli immobili ad uso abitativo ma solo fino alla concorrenza del tetto massimo di spesa, oltre tale tetto la detrazione torna al 19%).

Per poterne usufruire il proprietario dovrà presentare alla Soprintendenza competente per territorio un'apposita dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 47 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445 e successive modificazioni, relativa alle spese effettivamente sostenute. Il Ministero per i beni e le attività culturali esegue controlli a campione.

Al momento dell'autorizzazione al progetto (che va sempre presentata) e su richiesta dell'interessato il soprintendente, ai sensi dell'art.31 del D. Lgs. 42 del 2004, si pronuncia sul fatto che le opere autorizzate sono necessarie al fine di assicurare la conservazione del bene culturale in oggetto e sono ammesse alla concessione delle agevolazioni tributarie previste dalla legge.

Le spese devono essere detratte in un unico anno con il criterio di cassa e si perdono qualora non vi sia capienza dell'imposta.

Aliquota iva sulle ristrutturazioni edilizie

Per gli immobili vincolati non esiste un'aliquota iva specifica quindi occorre utilizzare quella prevista per gli altri tipi di immobile.

¹ Nella legislazione italiana la norma è stata recepita nel D.P.R. 917 del 1986 (di seguito il testo dell'articolo) e di anno in anno nei modelli di dichiarazione.

Art. 15

Detrazioni per oneri.

1. Dall'imposta lorda si detrae un importo pari al 19 per cento dei seguenti oneri sostenuti dal contribuente, se non deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo:

a) OMISSIS...

g) le spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate ai sensi della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e del decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, nella misura effettivamente rimasta a carico. La necessità delle spese, quando non siano obbligatorie per legge, deve risultare da apposita certificazione rilasciata dalla competente soprintendenza del Ministero per i Beni culturali e ambientali, previo accertamento della loro congruità effettuato d'intesa con il competente ufficio del territorio del Ministero delle Finanze (oggi sostituita dall'atto di notorietà). La detrazione non spetta in caso di mutamento di destinazione dei beni senza la preventiva autorizzazione dell'Amministrazione per i beni culturali e ambientali, di mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato sui beni immobili e mobili vincolati e di tentata esportazione non autorizzata di questi ultimi. L'Amministrazione per i beni culturali ed ambientali dà immediata comunicazione al competente ufficio delle entrate del Ministero delle Finanze delle violazioni che comportano la perdita del diritto alla detrazione; dalla data di ricevimento della comunicazione inizia a decorrere il termine per la rettifica della dichiarazione dei redditi.

1) lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria sugli immobili ad uso residenziale (abitativo)

Sulle prestazioni di servizi relativi a interventi di manutenzione, ordinaria e straordinaria, realizzati su immobili residenziali, è previsto un regime agevolato, che consiste nell'applicazione dell'Iva ridotta al 10%.

L'art. 7, comma 1, lettera b) della Legge 23 dicembre 1999, n. 488 (Legge Finanziaria per l'anno 2000) ha ridotto al 10% l'aliquota iva, l'agevolazione è stata successivamente prorogata per vari anni e, con la L. la legge 191/2009 (Finanziaria 2010), è stata resa stabile.

Per usufruire dell'agevolazione non occorre più indicare in fattura il costo della manodopera utilizzata.

Le cessioni di beni restano assoggettate alla aliquota Iva ridotta solo se la relativa fornitura è posta in essere nell'ambito del contratto di appalto.

I beni significativi

Qualora l'appaltatore fornisca beni di valore significativo, l'aliquota ridotta si applica ai predetti beni soltanto fino a concorrenza del valore della prestazione considerato al netto del valore dei beni stessi.

Tale limite di valore deve essere individuato sottraendo dall'importo complessivo della prestazione, rappresentato dall'intero corrispettivo dovuto dal committente, soltanto il valore dei beni significativi.

I beni significativi sono stati espressamente individuati dal decreto 29 dicembre 1999.

Si tratta di:

- ascensori e montacarichi;
- infissi esterni e interni;
- caldaie;
- video citofoni;
- apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria;
- sanitari e rubinetteria da bagni;
- impianti di sicurezza.

Su tali beni l'aliquota agevolata del 10% si applica solo fino alla concorrenza della differenza tra il valore complessivo della prestazione e quello dei beni significativi.

NON si può applicare l'Iva agevolata del 10%:

- ai materiali o ai beni forniti da un soggetto diverso da quello che esegue i lavori;
- ai materiali o ai beni acquistati direttamente dal committente;
- alle prestazioni professionali, anche se effettuate nell'ambito degli interventi finalizzati al recupero edilizio;
- alle prestazioni di servizi resi in esecuzione di subappalti alla ditta esecutrice dei lavori.

(In tal caso la ditta subappaltatrice deve fatturare con Iva al 22% alla ditta principale che, successivamente, fatturerà la prestazione al committente con l'Iva al 10%, se ricorrono i presupposti per farlo).

2) Lavori di restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione

Per alcuni interventi di recupero edilizio è prevista, qualunque sia per il tipo di immobile soggetto all' intervento e la sua destinazione, l'applicazione dell'aliquota Iva del 10%.

Si tratta, in particolare:

A. delle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto o d'opera relativi alla realizzazione degli interventi di

- restauro
- risanamento conservativo
- ristrutturazione

B. dell'acquisto di beni, con esclusione di materie prime e semilavorati, forniti per la realizzazione degli stessi interventi di restauro, risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia, individuate dall'articolo 3, lettere c) e d) del Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, approvato con Dpr 6 giugno 2001, n. 380.

L'aliquota Iva del 10% si applica, inoltre, alle forniture dei cosiddetti beni finiti, vale a dire quei beni che, benché incorporati nella costruzione, conservano la propria individualità (ad esempio, porte, infissi esterni, sanitari, caldaie, eccetera).

L'agevolazione spetta sia quando l'acquisto è fatto direttamente dal committente dei lavori, sia quando ad acquistare i beni è la ditta o il prestatore d'opera che li esegue.

Aliquota iva negli altri casi

Quando l'immobile non è a uso residenziale e i lavori eseguiti sono di manutenzione ordinaria o straordinaria l'aliquota da applicare è quella del 22%.

*Avv. Mariastella Bellini,
A.D.S.I. Consulenze (Roma)*

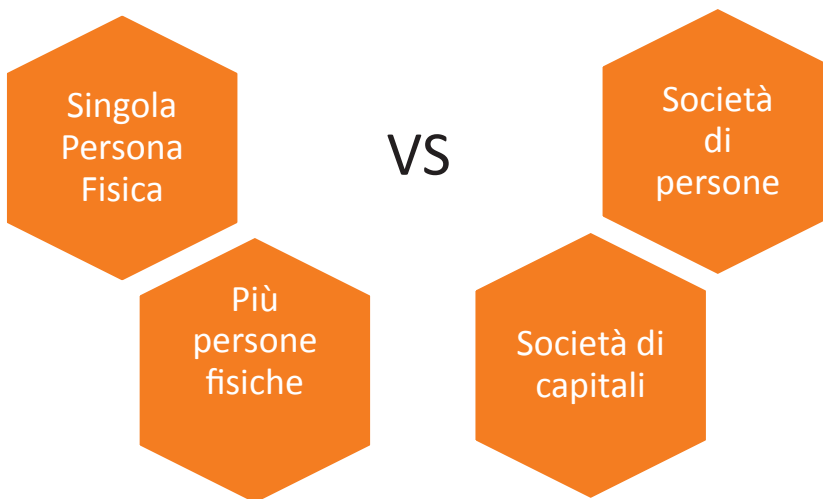
1.2 Titolarità, assetti proprietari e gestione delle dimore storiche

Premesse

In via generale, la titolarità, nonché la gestione, di un immobile di interesse storico può essere ricondotta a schemi diversi. Verranno di seguito esaminati due dei principali modelli astrattamente ipotizzabili con riferimento alla titolarità e alla gestione di una dimora storica.

Ferma l'analisi che segue, da un punto di vista meramente teorico, il *leitmotiv* che dovrebbe guidare qualsiasi valutazione circa l'attuabilità concreta, da un punto di vista economico, giuridico e fiscale, di un dato assetto proprietario e/o gestorio è senz'altro dato dall'obiettivo di lungo periodo che si intende perseguire. Occorre quindi in primo luogo capire quali esigenze si intendono tutelare (protezione del patrimonio, efficienza fiscale, efficienza gestoria, programmazione successoria, etc.) per poi individuare gli strumenti che maggiormente si conformano alle specifiche esigenze.

Alcuni modelli di assetti proprietari e gestori



La proprietà dell'immobile in capo ad una o più persone fisiche

In linea con la tendenza e la volontà di tramandare di generazione in generazione i beni di famiglia (a maggior ragione se di interesse storico e culturale), l'assetto proprietario maggiormente diffuso e privilegiato, soprattutto nel recente passato, in relazione alle dimore storiche è quello che vede la proprietà del bene in capo ad una o più persone fisiche.

Proprietà dell'immobile in capo ad un'unica persona fisica

La casistica collegata alla titolarità dell'immobile in capo ad un'unica persona fisica è sicuramente quella che pone meno questioni critiche in quanto l'unico proprietario sarà anche l'unico centro di imputazione di diritti e obblighi connessi alla titolarità della dimora storica e tutte le decisioni relative alla gestione, alla disposizione e al godimento dell'immobile saranno di esclusiva spettanza di quest'ultimo.

Ciò implica, altresì, che sarà l'unico titolare a rispondere personalmente nei confronti dei terzi per tutte le obbligazioni contratte in relazione all'immobile e che i creditori dell'unico proprietario potranno "aggredire" l'immobile per ottenere la soddisfazione dei propri crediti.

Alla morte dell'unico proprietario, laddove questi non abbia pianificato diversamente il passaggio generazionale, il bene verrà trasferito ai suoi eredi legittimi o testamentari, secondo la normativa in materia di successione.

Proprietà dell'immobile in capo a più persone fisiche

In caso di pluralità di proprietari persone fisiche, le criticità che si verificano più di frequente sono legate all'impossibilità di raggiungere un'uniformità di vedute tra i comproprietari sulla gestione, l'eventuale vendita, la manutenzione e in generale tutte quelle decisioni che necessariamente devono essere assunte di concerto dai comproprietari. La casistica può essere varia:

- più comproprietari con quote uguali
- più comproprietari con quote disomogenee
- due comproprietari al 50% ciascuno
- un comproprietario di maggioranza e un comproprietario di minoranza.

La disciplina codicistica della comunione

Salvo che i comproprietari decidano di approvare un regolamento di comunione volto a disciplinare le regole di funzionamento della comunione, opereranno le previsioni codicistiche sulla comunione ordinaria (che valgono anche nel caso di comunione ereditaria).

La predetta regolamentazione disciplina:

- **l'uso della cosa comune** (art. 1102 cod. civ.): ciascun comproprietario può far uso dell'immobile purché non ne alteri la destinazione e non ne impedisca agli altri di farne parimenti uso;
- **l'amministrazione ordinaria della cosa comune** (art. 1105 cod. civ.): le decisioni in materia di ordinaria amministrazione sono prese a maggioranza² (ma ai fini della validità della decisione tutti i soci devono essere informati);
- **l'amministrazione straordinaria della cosa comune** (art. 1108 cod. civ.): le decisioni aventi ad oggetto interventi di straordinaria amministrazione sull'immobile

² Tutti i quorum vengono calcolati per quote di proprietà e non per teste.

devono essere adottata a maggioranza dei due terzi dei comproprietari. Soggiacciono allo stesso *quorum* le decisioni aventi ad oggetto innovazioni dirette al miglioramento della cosa o a renderne più comodo o redditizio il godimento, purché esse non pregiudichino il godimento di alcuno dei partecipanti e non importino una spesa eccessivamente gravosa. Le spese per innovazioni eccessivamente onerose dovranno essere, in ogni caso, decise dall'unanimità dei comproprietari;

- **gli atti di alienazione e costituzione di diritti reali sull'immobile:** le decisioni relative ad atti di alienazione dell'immobile, di costituzione di diritti reali sul bene (es. ipoteca³, usufrutto, uso, abitazione) e di concessione dell'immobile in locazione per oltre nove anni devono essere prese all'unanimità.
- **le spese** (art. 1104 cod. civ.): le spese relative all'immobile sono supportate *pro quota* da tutti i comproprietari (anche dissenzienti rispetto ad una determinata decisione) salva per l'ipotesi di spese voluttuarie che restano a carico del comproprietario (o dei comproprietari) che l'ha(nno) sostenuta, anche laddove la miglioria vada a beneficio di tutti.
- **gli atti urgenti per la conservazione dell'immobile** (art. 1110 cod. civ.): tali atti possono essere compiuti da qualunque comproprietario nell'inerzia degli altri, anche in assenza di apposita decisione. Il soggetto che li ha compiuti ha diritto alla restituzione *pro quota* dagli altri comproprietari di quanto speso.
- **i rapporti con i terzi:** tutti i comproprietari sono solidalmente responsabili nei confronti dei terzi per l'adempimento delle obbligazioni relative all'immobile.
- **la trasmissione della quota del bene in comunione:** in caso di morte di un comproprietario la quota di proprietà dell'immobile del *de cuius* verrà trasferita, sulla base della normativa regolante la successione, ai suoi eredi che entreranno a far parte della comunione.
- **lo scioglimento della comunione:** la comunione permane finché non si verifica la cessione unitaria da parte di tutti i comproprietari dell'immobile ovvero finché i comproprietari decidono, di comune accordo o ricorrendo all'autorità giudiziaria, di procedere allo scioglimento della comunione⁴.

³ Si segnala una peculiarità: la costituzione di un'ipoteca, qualora abbia lo scopo di garantire la restituzione delle somme mutate per la ricostruzione o per il miglioramento della cosa comune, può essere decisa a maggioranza dei due terzi.

⁴ Lo scioglimento può essere attuato per mezzo di un accordo con il quale tutti i comproprietari stabiliscono le modalità della divisione. Laddove non sia possibile trovare una soluzione consensuale tra i comproprietari e si debba ricorrere invece all'autorità giudiziaria, questa dovrà necessariamente procedere alla suddivisione del bene in quote. Si avranno quote fisiche laddove il bene sia suscettibile di divisione. Suddividere il bene in quote potrebbe risultare inapplicabile, o semplicemente inopportuno, per una dimora storica. In tal caso, dopo aver ottenuto una perizia di stima del valore dell'immobile, si dovrà procedere (i) all'assegnazione ad uno dei comproprietari dell'intera dimora storica con conguaglio in denaro a favore degli altri ovvero (ii) alla liquidazione giudiziale del bene e alla ripartizione tra i comproprietari del ricavato della vendita. Tale possibilità astrattamente attuabile, sconta necessariamente nella pratica un certo margine di inattuabilità per evidenti ragioni legate alla natura dell'immobile e al rischio di svalutazione dello stesso.

Il regolamento di comunione

Il codice civile prevede, all'art. 1106, la facoltà per i comproprietari di regolare pattiziamente la loro comunione attraverso l'approvazione di un regolamento di comunione.

Laddove il regolamento di comunione disciplini esclusivamente l'ordinaria amministrazione dell'immobile, il regolamento può essere approvato a maggioranza ed è vincolante anche per i dissenzienti, salvo casi particolari di opposizione. Se, invece, il regolamento di comunione dovesse essere volto a disciplinare anche profili attinenti alla straordinaria amministrazione ovvero prevedere limitazioni alla disposizione del bene, lo stesso dovrà essere approvato all'unanimità.

Il regolamento può, ad esempio, prevedere:

criteri di ripartizione delle spese (ordinarie e/o straordinarie) non proporzionali alla quota di proprietà;

- criteri per l'uso dell'immobile;
- delega a taluno dei comproprietari o ad un terzo per il compimento di determinate attività di gestione;
- limitazioni alla vendita;
- limitazioni allo scioglimento della divisione (per un massimo di 10 anni);
- limitazioni al godimento da parte dei comproprietari.

Una volta approvato, il regolamento sarà vincolante anche per gli aventi causa dei proprietari che lo hanno adottato e qualsiasi modifica dovrà essere approvata con la stessa maggioranza prevista per la sua adozione.

La proprietà dell'immobile in capo a società

Un assetto alternativo che può essere preso in considerazione, pur senza minare le esigenze di conservare e di tramandare l'immobile di interesse storico nel contesto di una determinata famiglia, è **quello che vede la titolarità dell'immobile in capo ad un ente giuridico societario (nelle sue varie articolazioni possibili)**. Ciò può avvenire sia mediante cessione del bene alla società, sia mediante conferimento del bene nella società.

Le principali tipologie societarie astrattamente considerabili, e oggetto di trattazione in questa sede, ai fini dell'implementazione dell'assetto proprietario in esame sono:

- la società semplice (Ss) e la società in nome collettivo (Snc) tra i modelli di società di persone (non verrà trattata quindi la società in accomandita semplice);
- la società a responsabilità limitata (Srl) tra i modelli di società di capitali (non verranno trattate la società per azioni, la società in accomandita per azioni, la società a responsabilità limitata semplificata).

La scelta di un modello societario rispetto ad un altro sarà chiaramente dettata dai precisi obiettivi che si intendono realizzare.

Pro e contro

PERCHÉ SÌ?

- efficienza/accentrimento della gestione in caso di proprietà frazionata;
- segregazione dell'immobile rispetto al rischio di aggressione da parte dei creditori del/i proprietario/i;
- pianificazione del passaggio generazionale.

PERCHÉ NO?

- prelazione dello Stato (per gli immobili di interesse culturale);
- costi di costituzione, conferimento e gestione della società.

La società in pillole

L'art. 2247 cod. civ. prevede che «*Con il contratto di società due o più persone conferiscono beni o servizi per l'esercizio comune di un'attività economica allo scopo di dividerne gli utili*».

Le società sono quindi enti associativi a base contrattuale che si caratterizzano per la presenza di tre elementi:

- **conferimento soci:** è l'apporto patrimoniale iniziale che ciascun socio attribuisce alla società per dotarla di un capitale di rischio iniziale per lo svolgimento dell'attività di impresa. Può formare oggetto di conferimento, oltre al denaro, un bene purché suscettibile di valutazione economica (come ad es. la dimora storica). Col conferimento ciascun socio destina stabilmente parte della propria ricchezza personale all'attività comune, correndo il rischio di non ricevere alcuna remunerazione se la società non consegue utili, o di perdere in tutto o in parte il valore del conferimento se la società è in perdita;
- **esercizio comune di un'attività economica:** l'attività economica può avere natura commerciale o non commerciale. Deve trattarsi di un'attività produttiva, ossia di un'attività (i) a contenuto patrimoniale; (ii) condotta con metodo economico; (iii) finalizzata alla produzione o scambio di beni e servizi (in tal caso avrà natura anche commerciale).
- **la divisione degli utili:** la ripartizione tra i soci dei risultati economici derivanti dall'esercizio dell'attività economica di impresa.

La società semplice

La società semplice può essere considerata il prototipo della categoria di società di persone: salvo deroghe, le norme che regolano la Ss disciplinano anche la Snc.

Caratteristiche principali

- **Costituzione:** accordo tra i soci – iscrizione nella sezione speciale del registro imprese. Nell’atto costitutivo è sufficiente identificare i soci, i conferimenti, l’oggetto sociale (che non può avere natura commerciale), la durata, la sede. Più aspetti saranno regolati in sede di costituzioni minori saranno i profili rimessi alla normazione codicistica.
- **Oggetto sociale:** qualsiasi attività di natura non commerciale.
- **Amministrazione:** spetta di regola a tutti i soci salvo che questi non decidano diversamente ed è disgiunta. Ciascun socio può opporsi alla volontà di un altro socio di compiere un determinato atto di amministrazione. Sull’opposizione decidono i soci a maggioranza. In caso di amministrazione congiunta le decisioni vengono assunte all’unanimità (salvo che sia espressamente prevista la decisione a maggioranza). In mancanza di accordo, ciascun amministratore può compiere esclusivamente gli atti urgenti.
- **Responsabilità dei soci:** illimitata. È possibile derogare per alcuni soci al regime di responsabilità illimitata purché ne sia data comunicazione ai terzi con lo strumento della pubblicità (iscrizione nella sezione speciale del registro imprese).
- **Trasferibilità della qualità di socio:** possibile solo con l’accordo degli altri soci, salvo pattuizione contraria.
- **Esclusione del socio:** anche per inabilitazione e interdizione.

La società semplice può quindi risultare uno strumento dal funzionamento snello e adatto nel caso in cui i comproprietari si vogliano limitare a gestire l’immobile senza esercitare alcuna attività commerciale.

In particolare, il Notariato del Triveneto ha affermato espressamente che l’attività di gestione di beni immobili può essere effettuata anche con una società semplice, quando lo scopo della società sia semplicemente quello di locare gli immobili, senza che vengano prestati servizi aggiuntivi⁵. Ciò presuppone che i soci debbano preventivamente rinunciare all’utilizzo diretto dei beni immobili a scopo di godimento personale e che l’attività non sia di tipo commerciale o industriale.

Quando l’attività è, al contrario, di tipo commerciale o industriale, e richiede pertanto un impegno di mezzi, risorse ed organizzazione, sarà necessario optare per un modello societario diverso, che consenta l’esercizio di un’attività commerciale (è il caso degli appartamenti - vacanza, dove, oltre al godimento dell’immobile, il locatore fornisce tutta una serie di servizi aggiuntivi).

La società in nome collettivo

Rispetto alla Ss, la Snc rappresenta un modello societario più strutturato. La caratteristica principale che contraddistingue la Snc rispetto alla Ss è data dalla possibilità di svolgere altresì attività di natura commerciale. Laddove quindi la volontà sia quella di

⁵ Orientamento G.A.10 - (ATTIVITA' DI GESTIONE DI BENI QUALE OGGETTO SOCIALE - 1° pubbl. 9/16)

utilizzare l'immobile al fine di svolgere un'attività imprenditoriale di natura commerciale (come può essere la gestione di un b&b, l'affitto per eventi con fornitura di servizi aggiuntivi, lo svolgimento di attività museale all'interno dell'immobile) la soluzione della Snc rappresenta sicuramente una valida opzione.

Caratteristiche principali

- **Costituzione:** per atto pubblico o scrittura privata autenticata ai fini dell'iscrizione nel registro delle imprese. Si applica quanto già delineato in materia di Ss.
- **Oggetto sociale:** qualsiasi attività anche di natura commerciale.
- **Amministrazione:** disgiunta tra i soci, fermo quanto già delineato in tema di Ss.
- **Responsabilità dei soci:** illimitata. Non è ammesso accordo contrario.
- **Trasferibilità della qualità di socio:** possibile solo con l'accordo degli altri soci, salvo pattuizione contraria.
- **Esclusione del socio:** anche per inabilitazione e interdizione
- **Fallimento:** la Snc è soggetta a fallimento e, in tal caso, viene dichiarato anche il fallimento del socio.

La società a responsabilità limitata

Tra le società di capitali, la Srl rappresenta un modello caratterizzato da notevole malleabilità e da una forte personalizzazione del rapporto tra soci e società. Tale modello societario si adatta quindi ad un contesto in cui, oltre alla titolarità della dimora storica, si voglia attribuire alla società anche la gestione di un'attività imprenditoriale commerciale con tutti i benefici connessi alla limitazione della responsabilità, alla possibilità -entro certi limiti- di detrarre i costi, ad un'amministrazione snella e demandata ad un organo amministrativo composto da un numero più o meno elevato di soggetti.

La disciplina della Srl permette peraltro ai soci di "adattare" e "personalizzare", secondo le specifiche esigenze del caso concreto, le regole di funzionamento della società mediante apposite previsioni da inserire nell'atto costitutivo ovvero in specifici accordi parasociali tra i soci.

Caratteristiche principali:

- **Costituzione:** per atto notarile con iscrizione nel registro delle imprese.
- **Capitale sociale minimo:** €10.000 (salvo Srl semplificata).
- **Oggetto sociale:** qualsiasi attività anche di natura commerciale.
- **Responsabilità dei soci:** limitata.
- **Amministratori:** da scegliersi tra i soci e con incarico a tempo indeterminato (se l'atto costitutivo non dispone diversamente).
- **Trasferibilità delle quote:** libera, salvo diverso accordo tra i soci.

Principali organi della Srl

- ✓ L'assemblea è l'organo collegiale deliberativo interno della società, nel quale si forma la volontà della stessa
- ✓ L'assemblea decide sulle materie alla stessa riservate dalla legge o dallo statuto
- ✓ Quorum costitutivo: 50 % del capitale sociale
- ✓ Quorum deliberativo: maggioranza assoluta o maggioranza del capitale sociale (salvo che non sia diversamente stabilito dai soci)

Assemblea

Assemblea

Lo statuto (quindi i soci in sede di costituzione) può prevedere che determinate materie siano riservate all'assemblea. Tale possibilità è estremamente utile nel caso in cui la gestione della società sia affidata ad un organo che non rappresenti la compagine societaria nella sua integrità. In tal caso i soci potrebbero limitare i poteri decisionali dell'organo amministrativo avocando a sé determinate decisioni di natura strategica.

Lo statuto o il patto parasociale possono, altresì, prevedere *quorum* deliberativi rafforzati in relazione a decisioni su determinate materie nonché diritti di veto a favore di alcuni soci. In tal modo è possibile, per determinate decisioni, derogare al principio maggioritario sottraendo a chi detiene (singolarmente o congiuntamente) la maggioranza la possibilità di prendere determinate decisioni, senza tener conto dei desiderata degli altri soci.

Organo amministrativo

Organo Amministrativo

- ✓ Nominato dall'assemblea a maggioranza delle quote (salvo diritti particolari di nomina).
- ✓ Se lo statuto lo prevede l'amministrazione può essere attribuita anche a non soci.
- ✓ L'organo amministrativo può essere costituito
 - da un consiglio di amministrazione
 - da un amministratore unico
 - da due o più amministratori che possono operare disgiuntamente o congiuntamente

È possibile stabilire nello statuto o in patti parasociali che ciascun socio abbia il diritto di nominare un membro dell'organo amministrativo o prevedere meccanismi particolari di assunzione delle decisioni in seno al consiglio di amministrazione come, ad esempio, la possibilità che determinate delibere non possano essere validamente assunte senza il voto favorevole dell'amministratore eletto da un determinato socio. In questo modo è possibile prevedere meccanismi di "tutela" di uno o più soci rispetto alle decisioni che vengono assunte a livello di organo amministrativo.

La legge attribuisce, inoltre, a ciascun socio non amministratore il diritto di controllo sulla gestione della società: i soci non amministratori hanno diritto di ottenere dagli amministratori notizie sullo svolgimento degli affari sociali e di consultare, anche per il tramite di professionisti di loro fiducia, i libri sociali ed i documenti relativi all'amministrazione.

La responsabilità degli amministratori

Se è vero che i soci della Srl sono responsabili per le obbligazioni sociali limitatamente al proprio conferimento, è altrettanto vero che gli amministratori (e quindi i soci che siano anche amministratori) non sono esenti da responsabilità nei casi in cui con la loro condotta determinino dei danni alla società stessa, agli altri soci o a terzi creditori della società.

Gli amministratori rispondono in via solidale dei danni derivanti dalla loro condotta

- nei confronti della società
- nei confronti dei soci
- nei confronti dei creditori

se

- non adempiono ai loro doveri con la diligenza richiesta dalla natura del loro incarico

e salvo che

- non abbiano espresso il loro dissenso rispetto al compimento dell'azione dannosa
- non sono sindacabili le scelte dal mero punto di vista imprenditoriale. Occorre verificare se un determinato risultato negativo sia stato determinato da una scelta imprenditoriale determinata dalla violazione dei doveri di diligenza e prudenza che l'amministratore deve seguire nello svolgimento del suo incarico.

La Responsabilità degli Amministratori

Le società di persone e le società di capitali – Principali differenze



Per sintetizzare, le principali differenze tra la disciplina delle società di persone e delle società di capitali si sostanziano in:

autonomia patrimoniale e responsabilità limitata o illimitata dei soci

- a. le società di persone sono caratterizzate dall'autonomia patrimoniale imperfetta per cui il socio della società di persone risponde per le obbligazioni sociali con tutti i suoi beni presenti e futuri. La società di persone è comunque considerata un centro di imputazione di interessi autonomo rispetto alle sfere soggettive dei singoli soci per cui i creditori particolari del socio non possono aggredire direttamente i beni della società (ma possono aggredire la quota o chiedere l'assegnazione degli utili) mentre i creditori della società, dopo aver infruttuosamente tentato di soddisfarsi sul patrimonio della società, possono aggredire il patrimonio sociale dei soci illimitatamente responsabili;
- b. le società di capitali godono di autonomia patrimoniale perfetta per cui delle obbligazioni della società risponde solo la società con il suo patrimonio. I soci delle società di capitali rispondono delle obbligazioni sociali solamente nei limiti del conferimento;

amministrazione della società

- a. ciascun socio illimitatamente responsabile di società di persone è, in quanto tale, anche amministratore della società;
- b. nelle società di capitali il potere di amministrazione è dissociato dalla qualità di socio. Il socio non è, in quanto tale, amministratore della società. La qualità di socio gli conferisce solo il potere di concorrere con il proprio voto, alla nomina degli amministratori;

trasferibilità partecipazioni

- a. in caso di morte di un socio di società di persone, la quota del *de cuius* non si trasmette automaticamente agli eredi, i quali avranno esclusivamente il diritto ad ottenere la liquidazione della quota ma non potranno subentrare al posto del *de cuius* nella compagine sociale in assenza di consenso di tutti gli altri soci. È possibile derogare a tale limitazione con apposita previsione nell'atto costitutivo della società;
- b. nelle società di capitali, salve limitazioni previste dallo statuto o da patti parasociali, la partecipazione è liberamente trasferibile.

La gestione dell'immobile di interesse storico – La società di gestione

In considerazione dell'assetto proprietario esistente possono essere ipotizzati diversi modelli di gestione.

In caso di titolarità dell'immobile in capo a società, la soluzione più scontata è che la

gestione resti in capo alla medesima società titolare dell'immobile. Ciò salvo ipotesi particolari come quella in cui l'immobile sia detenuto da mera immobiliare che detenga anche altri immobili e quindi si ritenga più opportuno affidare la gestione dell'attività imprenditoriale relativa ad uno o più immobili ad una società diversa (anche per veicolare su un'altra società il rischio di impresa).

Laddove l'immobile sia di titolarità della persona fisica, in alternativa alla gestione diretta, è possibile valutare lo scenario dell'affidamento della gestione ad una vera e propria società di gestione. Presupponendo infatti che non si voglia procedere al conferimento dell'immobile in società, il veicolo societario è un ottimo strumento utilizzabile anche per la mera gestione. La società garantisce infatti maggior organizzazione, ordine e metodo della gestione, il tutto senz'altro a beneficio delle generazioni future. Si può quindi ipotizzare la costituzione da parte dei proprietari di una società terza o ad una società con compagine sociale riconducibile ai proprietari stessi dell'immobile. Tramite un contratto di gestione con la società, i proprietari concederanno l'immobile in locazione alla società a fronte del pagamento di un canone. L'ammontare del canone potrà dipendere da vari fattori quali gli oneri (ivi inclusi quelli di manutenzione e/o ristrutturazione) che la società di gestione si assume, la redditività derivante dallo sfruttamento dell'immobile, etc. La società potrà quindi sfruttare economicamente l'immobile attraverso l'esercizio, di attività imprenditoriale e gli utili derivanti da tale gestione spetteranno ai soci della società che, nel secondo caso prospettato, sono poi i medesimi proprietari dell'immobile.

*Avv. Claudia Barone
(Studio LCA, Milano)*

1.3 Assetti proprietari e di gestione: Profili fiscali

Premessa

Le imposte gravanti sugli immobili sono principalmente ascrivibili a tre categorie:

- imposte sul patrimonio (Imu);
- imposte sul reddito (Irpef/Ires);
- imposte sul trasferimento (registro e ipocatastali).

Come vedremo nei paragrafi che seguono, ove l'immobile sia una dimora storica la tassazione spesso avviene secondo norme speciali, che derogano alla disciplina ordinaria, in un'ottica di favore.

Dimore Storiche e Imu

La tassazione ordinaria

In caso di immobili "ordinari", la base imponibile ai fini Imu viene determinata a partire dalla rendita catastale; quest'ultima viene rivalutata del 5% e viene successivamente moltiplicata per un coefficiente che varia in base alla categoria catastale di riferimento (per gli immobili abitativi classificati nella categoria "A", il coefficiente è pari a 160).

Sulla base imponibile così determinata viene applicata l'aliquota ordinaria dello 0,76%.

Vediamo cosa accade in concreto con un esempio (assumiamo una rendita catastale pari a euro 1.000):

Immobile ordinario (no abitazione principale)	
Rendita catastale	1.000 €
Rivalutazione 5%	50 €
Rendita catastale rivalutata	1.050 €
Coefficiente per categoria A	160
Base imponibile	168.000 €
Aliquota Imu	0,76%
Imu	1.276,80 €

Tabella 1

La tassazione in caso di immobili di interesse storico o artistico

In caso di immobili di interesse storico o artistico, il meccanismo di tassazione è analogo; tuttavia la **base imponibile**, in ottica agevolativa, è **ridotta del 50%**. Illustriamo anche qui una simulazione.

Immobile storico (no abitazione principale)	
Rendita catastale	1.000 €
Rivalutazione 5%	50 €
Rendita catastale rivalutata	1.050 €
Coefficiente per categoria A	160
Base imponibile	168.000 €
Riduzione del 50%	84.000 €
Aliquota Imu	0,76%
Imu	638,40 €

Tabella 2

Il carico impositivo sarà quindi pari alla metà.

In caso di “prima casa”, però, gli immobili “ordinari” non scontano l’Imu; mentre sulle dimore storiche l’imposta deve essere pagata comunque, seppure in forma ulteriormente ridotta.

Ove, infatti, la dimora storica sia una “**prima casa**”, l’aliquota applicabile è pari allo 0,4% (in luogo dello 0,76%), e spetta altresì una detrazione pari a euro 200 – secondo l’esempio della tabella che segue:

Immobile storico - abitazione principale	
Rendita catastale	1.000 €
Rivalutazione 5%	50 €
Rendita catastale rivalutata	1.050 €
Coefficiente per categoria A	160
Base imponibile	168.000 €
Riduzione del 50%	84.000 €
Aliquota Imu	0,40%
Imu	336,00 €
Detrazione	200,00 €
Imu	136,00 €

Tabella 3

Segnaliamo un interessante orientamento giurisprudenziale, secondo il quale le agevolazioni sulle dimore storiche spettano integralmente anche ove il vincolo sull’immobile sia solo **parziale** (ad esempio, investa solo la facciata; *cf.* Comm. Trib. Regionale Lombardia, sent. n. 5396/2018; nello stesso senso, in materia di Ici, Cass., sent. n. 11794/2010 e Cass., sent. n. 13738/2015).

Dimore storiche e imposte sul reddito

In relazione alle imposte sul reddito, occorre distinguere:

- se l'immobile è intestato a una **persona fisica**, sconterà l'**Irpef**;
- se l'immobile è intestato a una **società**:
 - sconterà l'**Ires**, se si tratta di una **società di capitali**;
 - sconterà l'**Irpef** per trasparenza in capo ai singoli soci, se si tratta di una **società di persone** (in sintesi, in questo caso il reddito viene determinato in capo alla società ma viene imputato ai singoli soci secondo le rispettive quote di titolarità).

Dimore storiche intestate a persone fisiche: l'Irpef

Con riguardo alla tassazione ai fini Irpef, occorre ulteriormente distinguere.

Immobilabile non locato

In questi casi, ai fini Irpef:

- se la dimora storica è “prima casa” non sconterà l'Irpef;
- se la dimora storica non è “prima casa”:
 - se l'immobile è situato in un Comune diverso da quello di residenza, la tassazione ai fini Imu assorbe quella ai fini Irpef;
 - se l'immobile è situato nello stesso Comune di residenza, sullo stesso graveranno sia l'Imu, sia l'Irpef. In quest'ultimo caso la base imponibile è rappresentata dalla rendita catastale rivalutata del 5%; tale importo è aumentato di 1/3 e (per le dimore storiche) ridotto del 50%. Sul reddito così determinato andranno applicate le aliquote progressive del soggetto titolare.

Immobilabile locato

Se la dimora storica è concessa in locazione, occorre capire come opera la tassazione Irpef dei canoni incassati.

Fino al 2011 era in vigore un regime speciale. La tassazione avveniva sulla cd. “rendita figurata” (o “virtuale”): in sintesi, la base imponibile su cui applicare l'Irpef era sempre la rendita catastale. L'art. 11, comma 2 della L. n. 413/1991, infatti, disponeva che “*in ogni caso, il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico [...] è determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato*”. Si trattava di una norma fortemente agevolativa.

Tale norma è stata abrogata; a partire dal 2012, in caso di dimore storiche l'Irpef verrà computata in ogni caso sui canoni di locazione. Tuttavia, a differenza degli immobili ordinari (per i quali è ammessa una **deduzione forfetaria** delle spese pari al 5%), in caso di dimore storiche l'art. 37, comma 4-*bis* del Tuir accorda una deduzione delle spese pur sempre forfetaria, ma nella maggiore misura del **35%**.

Anche per le dimore storiche è possibile optare – sussistendone i presupposti – per

la cd. “**cedolare secca**”: in quel caso si pagherà una imposta sostitutiva pari al 21%.

Riepiloghiamo il tutto con un esempio, ipotizzando una aliquota finale Irpef pari al 40%.

Immobile “storico” locato	
Canone locazione annuo	60.000 €
<i>Senza cedolare secca</i>	
Deduzione forfetaria 35%	39.000 €
<i>Ipotesi aliquota progressiva 40%</i>	
Irpef: 39.000 x 40%	15.600 €
Imu	638 €
Carico totale	16.238 €
<i>Opzione cedolare secca</i>	
Imposta sostitutiva	21%
Irpef	12.600 €
Imu	638 €
Carico totale	13.238 €
<i>Risparmio cedolare secca</i>	<i>3.000 €</i>

Tabella 4

Irpef e spese di ristrutturazione

La legge riconosce una detrazione pari al 19% delle spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate.

Secondo la norma (art. 15, comma 1, lett. *g*) del Tuir), la necessità delle spese, quando non siano obbligatorie per legge, deve risultare da apposita certificazione rilasciata dalla competente soprintendenza del Ministero per i beni culturali e ambientali, previo accertamento della loro congruità effettuato d'intesa con il competente ufficio del territorio del Ministero delle finanze. Da fine 2011 tale certificazione è stata sostituita da una apposita dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, che il richiedente dovrà presentare al Ministero per i beni e le attività culturali.

Dimore storiche intestate a società di capitali: l'Ires

In questa ipotesi occorre tenere distinte due ipotesi.

Immobili-patrimonio

Se la società intestataria non utilizza la dimora storica per svolgervi la propria attività d'impresa, allora la dimora stessa sarà "immobile-patrimonio".

In tal caso:

- se l'immobile non è locato, la società vi pagherà comunque l'Ires, calcolata sulla rendita catastale rivalutata del 5%, e ridotta del 50%. Su tale base imponibile verrà applicata l'aliquota Ires (oggi del 24%). Tale imposta si cumulerà con l'Imu;
- se l'immobile è locato, operano le stesse regole Irpef: l'Ires verrà calcolata sul totale dei canoni di locazione, al netto di una riduzione forfetaria di spese pari al 35%.

In caso di immobili-patrimonio, eventuali spese di ristrutturazione non potranno essere ulteriormente dedotte dai canoni di locazione.

Tuttavia, l'art. 100, comma 2, lett. e) del Tuir consente di **dedurre** tali spese dal reddito d'impresa che la società dovesse ricavare dallo svolgimento della sua attività caratteristica; le modalità sono identiche a quelle previste per la detrazione ai fini Irpef (si rinvia all'art. 15, comma 1, lett. g) del Tuir richiamato nel paragrafo precedente).

Il tutto è sintetizzato con un esempio nella tabella che segue:

Canoni locazione immobili	100.000 €
Reddito locazione (-35%)	65.000 €
<hr/>	
Reddito da attività caratteristica	100.000 €
<i>Spese necessarie manutenzione</i>	<i>75.000 €</i>
Reddito netto attiv. caratteristica	25.000 €
<hr/>	
Reddito impresa complessivo	
<i>locazione</i>	65.000 €
<i>attività caratteristica</i>	25.000 €
<i>Totale</i>	90.000 €
Aliquota Ires	24%
Ires	21.600 €

Tabella 5

Immobili strumentali per destinazione

Ove invece la società di capitali svolge la propria attività d'impresa all'interno della dimora storica, allora quest'ultima sarà immobile strumentale per destinazione (ad esempio, un albergo, una spa, e via dicendo).

In tale ipotesi, la dimora storica non sarà “immobile patrimonio”, e quindi non si applicheranno le regole che abbiamo esaminato al paragrafo precedente.

Il bene sarà oggetto di ammortamento secondo le modalità ordinarie degli immobili strumentali (ovvero, sarà deducibile dal reddito secondo quote costanti mediante l'applicazione di un coefficiente previsto dalla legge).

E' importante rilevare che in questo caso i costi di ristrutturazione «necessari» non possono essere dedotti dal reddito, poiché ritenuti “non inerenti” (*cf.* Cass., ord. n. 10188/2018; Agenzia Entrate, ris. n. 147/2003).

L'imposta di registro

In caso di trasferimento di dimore storiche, al pari di quanto avviene per gli altri immobili, è dovuta l'imposta di registro. Solitamente il tributo resta a carico dell'acquirente ma è importante sottolineare che la legge pone l'onere dello stesso su tutte le parti del contratto, solidalmente tra loro.

L'imposta è pari al 9% del valore di mercato dell'immobile (che potrebbe anche non coincidere con il prezzo concordato tra le parti). Dal 1° gennaio 2014 è stata soppressa l'aliquota agevolata del 3%.

Sono altresì dovute le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa (50 euro ciascuna)

Dimore storiche e valore catastale

Ricorrendo tutti i presupposti stabiliti dalla legge (in sintesi, che l'immobile abbia natura abitativa e che sia acquistato da persona fisica che non agisce qui nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali), la base imponibile ai fini dell'imposta di registro può essere determinata secondo il cd. “valore catastale”, solitamente inferiore rispetto a quello di mercato o al prezzo concordato tra le parti.

Dimore storiche e requisiti “prima casa”

In astratto, non ci sono ostacoli all'acquisto delle dimore storiche beneficiando delle agevolazioni sulla prima casa, ricorrendone i presupposti.

Tuttavia, occorre verificare che l'immobile non sia considerato “di lusso” secondo la categoria catastale di appartenenza.

*Avv. Antonio Fiorentino Martino
(Studio LCA, Milano)*

2. BENEFICI FISCALI LEGATI ALLE SPESE DI RISTRUTTURAZIONE E RISPARMIO ENERGETICO

2.1 Un breve excursus sui benefici fiscali legati alle spese di ristrutturazione e risparmio energetico

Attualmente, il nostro sistema tributario prevede alcune facilitazioni fiscali per i possessori delle dimore storiche (compresi gli immobili vincolati in quanto detentori di interesse storico-artistico). Questo perché, come noto, da un lato sono caratterizzanti della nostra cultura e storia, ma anche perché tali beni, se preservati, contribuiscono alla creazione di valore sotto il profilo della valorizzazione economica del territorio (specialmente in chiave turistica).

Tra le principali agevolazioni si fa presente l'abbattimento del 50% sulla rendita catastale da utilizzare per il calcolo dell'IMU e della Tasi, così come, in caso di locazione, la possibilità di optare per il minore tra la tassazione del canone di locazione al netto di una riduzione forfettaria del 35% e la rendita catastale rivalutata anch'essa dimezzata. Altre agevolazioni sono concesse in caso di cessione, donazione e successione.

Il presente contributo però si propone di esaminare più nel dettaglio le agevolazioni fiscali inerenti ad eventuali spese volte al mantenimento di tali immobili.

In tal senso, gli interventi di recupero del patrimonio edilizio beneficiano di importanti agevolazioni fiscali sia quando questi si riferiscono a singole unità abitative, sia quando i lavori vengono effettuati su parti comuni di edifici condominiali. La più comune di queste agevolazioni è quella disciplinata dall'articolo 16 bis del DPR n. 917 del 1986 (TUIR), che prevede in forma ordinaria una detrazione sull'imposta del reddito delle persone fisiche (Irpef) del 36% degli oneri sostenuti per ristrutturare le abitazioni (e le parti comuni di esse – caso dei condomini) a condizione che tali spese non eccedano, ai soli fini fiscali, i 48.000 € per unità immobiliare. La legge di bilancio 2019 ha rinviato al 31 dicembre 2019 la possibilità di usufruire di una maggior detrazione Irpef, pari al 50%, con un limite massimo di spesa pari a euro 96.000 per unità immobiliare. Salvo che non intervenga una nuova proroga, dal 1 gennaio 2020 la detrazione tornerà all'aliquota ordinaria del 36%. Entrando nel merito delle spese sostenute nell'anno si dovrà far riferimento al criterio di cassa, ossia, la spesa sarà base di calcolo per la detrazione nel momento in cui questa venga finanziariamente sostenuta. Sotto il profilo soggettivo possono usufruire di tale detrazione tutti i contribuenti assoggettati a Irpef, residenti o meno nel territorio dello Stato. L'agevolazione non spetta soltanto ai proprietari dell'immobile, ma anche a coloro che detengono diritti reali/personali di godimento su gli immobili oggetto degli interventi. In particolare l'agevolazione riguarda quindi anche eventuali nudi proprietari, locatori, comodatari, usufruttuari, detentori del diritto d'uso o di abitazione. Oltre a queste categorie hanno inoltre diritto alla detrazione, purché siano essi a sostenere le spese, il familiare convivente, il coniuge separato assegnatario dell'immobile,

il componente dell'unione civile e il convivente more uxorio. Sono inoltre ammessi in detrazione coloro che eseguono i lavori in proprio (in tal caso limitatamente alle spese di acquisto dei materiali utilizzati). Per usufruire della detrazione sarà necessario che tali soggetti siano intestatari dei bonifici e delle fatture. Circa i lavori su cui spetta l'agevolazione, essi si articolano in una molteplicità di alternative:

- **manutenzioni straordinarie:** le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, ma anche per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non vadano a modificare la volumetria complessiva degli edifici e non ne modifichino la destinazione d'uso. Rientrano in questa categoria anche i cosiddetti costi di frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari. Non sono quindi ammessi per le spese effettuate su singola unità abitativa gli interventi di manutenzione ordinaria. Tali spese invece concorrono in caso di spese effettuate sulle parti comuni condominiali;
- **restauro e risanamento conservativo:** in essi sono ricompresi gli interventi finalizzati a conservare l'immobile e assicurarne la funzionalità per mezzo di un insieme di opere che rispettandone gli elementi tipologici, formali e strutturali, ne consentono destinazioni d'uso con esso compatibili;
- **ristrutturazioni edili:** gli interventi di trasformazione di un fabbricato mediante un insieme di opere che portino a un fabbricato del tutto, o in parte, diverso dal precedente. In tale logica si fa presente che, come chiarito dalla Agenzia, in caso di demolizione e ricostruzione, la detrazione non spetta in quanto si considera nuova costruzione. Se invece la ricostruzione avviene senza la demolizione dell'edificio esistente la detrazione spetta solo per le spese riguardanti la parte esistente;
- **ricostruzione** o al **ripristino dell'immobile danneggiato** a seguito di eventi calamitosi a condizione che sia stato dichiarato lo stato di emergenza;
- lavori finalizzati all'**eliminazione delle barriere architettoniche**, ma anche alla realizzazione tramite strumenti robotici a favorire la mobilità interna ed esterna all'abitazione per le persone con disabilità;
- adozione di **misure volte a prevenire il rischio di compimento di atti illeciti:** ad esempio rientrano tra queste misure per l'installazione o il rafforzamento di cancellate, grate sulle finestre, porte blindate, i sistemi di allarme
- **cablatura degli uffici e il contenimento dell'inquinamento acustico;**
- **misure antisismiche**
- **bonifica dell'amianto** così come l'esecuzione di opere volte ad evitare infortuni domestici.

Circa invece le regole per usufruire della detrazione va considerato che ciascun contribuente ha diritto a detrarre annualmente le quote spettanti nel limite dell'Irpef dovuta. Non è ammesso quindi il rimborso di somme eccedenti l'imposta. L'agevolazione deve essere ripartita in 10 quote annuali di pari importo a partire dall'anno in cui la spesa

è stata sostenuta. Tale detrazione non è cumulabile con l'agevolazione fiscale prevista per gli interventi di riqualifica energetica degli edifici. Per fruire della detrazione sarà necessario che il pagamento sia effettuato con bonifico: la banca, poi, applicherà una ritenuta dell'8% a titolo di acconto di imposta all'impresa che effettua i lavori. Bisognerà, inoltre, conservare, oltre ai bonifici e alle varie fatture: (eventuale) domanda di accatastamento, ricevute pagamento Imu (se dovuta), dichiarazione di consenso del possessore dell'immobile all'esecuzione dei lavori (se effettuati dal detentore dell'immobile, diverso dai familiari conviventi), abilitazioni amministrative richieste dalla vigente legislazione edilizia in relazione alla tipologia di lavori da realizzare o, se la normativa non prevede alcun titolo abilitativo, dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà in cui indicare la data di inizio lavori. Vi è anche l'obbligo di comunicazione all'ENEA, già prevista per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici, anche per gli interventi di recupero edilizio, per gli interventi antisismici e per il cosiddetto "bonus mobili", dai quali derivi un risparmio energetico. La comunicazione all'ENEA deve essere trasmessa entro 90 giorni per i gli interventi ultimati dal 1° gennaio 2019.

In caso di richiesta di un mutuo per la ristrutturazione dell'abitazione principale, ossia quella nella quale il contribuente e i suoi familiari dimorano abitualmente, vi è inoltre la possibilità di detrarre dall'Irpef parte degli interessi passivi e dei relativi oneri accessori. In particolare la detrazione sarà pari al 19% di interessi pagati per un massimo di interessi pagati pari a euro 2.582,25. La detrazione sugli interessi passivi può essere applicata contemporaneamente alla detrazione per le ristrutturazioni edilizie. Si fa inoltre presente che per interventi di recupero del patrimonio edilizio è possibile usufruire di un'agevolazione Iva. In particolare sulle prestazioni di servizi relativi a interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria di unità abitative è prevista l'Iva ridotta al 10%. L'agevolazione però non può essere applicata ai materiali o ai beni forniti da un soggetto diverso da quello che segue lavori, ai materiali o ai beni acquistati direttamente dal committente, alle prestazioni professionali, alle prestazioni di servizi resi in esecuzione di subappalti alla ditta esecutrice dei lavori. Per quanto invece riguarda lavori di restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione l'aliquota agevolata al 10% è estendibile a tutti gli interventi. Si tratta quindi delle spese per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto o d'opera ma anche all'acquisto di beni con esclusione dei semilavorati e delle materie prime, forniti per la realizzazione degli stessi. L'aliquota Iva al 10% si applica, inoltre, alle forniture dei cosiddetti beni finiti, vale a dire quei beni che sebbene incorporati nella costruzione conservano la propria individualità, come ad esempio porte, infissi, sanitari e caldaie. E' stata inoltre introdotta per il 2019 una detrazione Irpef del 36% sulle spese sostenute per la sistemazione a verde di aree scoperte di edifici esistenti, ma anche per la realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili. La detrazione va ripartita in dieci quote annuali di pari importo e va calcolata su un importo massimo di 5.000 euro per unità immobiliare a uso abitativo. Tale valore è comprensivo delle eventuali spese di progettazione e manutenzione.

Per quanto invece riguarda i beni vincolati, ossia gli immobili di proprietà privata detentori della dichiarazione di notevole interesse culturale da parte della competente Soprintendenza, la circolare n. 3/E/2016 dell’Agenzia delle Entrate ha chiarito che la detrazione fiscale per i beni vincolati del 19% è cumulabile con quella del 50% prevista per gli interventi di recupero del patrimonio abitativo esistente. In questo caso, tuttavia, lo sconto fiscale per gli immobili vincolati è ridotto del 50%. Pertanto si potrà detrarre il 9,5% più il 50%. Va però considerato che la riduzione riguarda unicamente quella parte di spesa per la quale si usufruisce contemporaneamente anche della detrazione per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio: quindi, per le spese che dovessero eccedere i 96.000 euro la detrazione concessa per i beni vincolati sarà nella misura piena del 19%.

Si sottolinea che la necessità delle spese deve risultare da apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà (e non più da apposita certificazione rilasciata dalla competente Soprintendenza del Ministero per i beni culturali e ambientali, previo accertamento della loro congruità). Infine, la detrazione spetta anche per le spese sostenute per ordinare ed inventariare gli archivi privati/aggiornamento dell’inventario se di carattere straordinario.

Diverso discorso invece va fatto per le detrazioni dovute per l’efficientamento energetico, ossia quando le spese sono state sostenute per la riduzione del fabbisogno energetico, il miglioramento termico dell’edificio, l’installazione di pannelli solari e la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale. La legge di bilancio 2019 ha prorogato al 31 dicembre 2019 tali detrazioni nella misura del 65%. Tale legge però non ha modificato le novità che erano state introdotte in precedenza, in particolare la riduzione al 50% della percentuale di detrazione per le spese relative all’acquisto e la posa in opera di finestre comprensive di infissi, delle schermature solari e per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con efficienza almeno pari alla classe A. Anche in questo caso la detrazione è ripartita in 10 rate annuali di pari importo. Entrando più nello specifico, la sostituzione della caldaia la detrazione massima consentita è di euro 30.000, le opere invece inerenti all’involucro di edifici esistenti (tetti, finestre, pareti e pavimenti) la detrazione massima ammissibile è di euro 60.000 Per beneficiare delle detrazioni, inoltre, sono necessari alcuni documenti, in particolare: l’asseverazione per dimostrare che l’intervento realizzato sia conforme ai requisiti tecnici richiesti oppure la dichiarazione resa dal direttore dei lavori (D.M. 6 agosto 2009), l’attestato di prestazione energetica APE per l’acquisizione dei dati relativi all’efficienza energetica dell’edificio e la scheda informativa degli interventi realizzati. Per usufruire di tali benefici, infine, sarà necessario effettuare la comunicazione all’ENEA.

Nella consapevolezza che non tutti questi interventi possono essere agevolmente applicate alle dimore vincolate, maturiamo comunque la speranza che tali misure vengano prorogate anche per il 2020.

*Dr. Cristina Zucca-de Maistre e Dr. Melchior. Gromis di Trana,
(Studio Bresso-Zucca, Torino)*

3. PIANIFICAZIONE DEL PASSAGGIO GENERAZIONALE DELLE DIMORE STORICHE

3.1 Pianificazione del passaggio generazionale: Premessa, focus, obiettivi , strumenti

Premessa

Pianificare il proprio passaggio generazionale vuol dire: **(i)** organizzare tempestivamente la trasmissione dei propri assetti proprietari; **(ii)** evitare liti tra i futuri eredi e/o che si formi una **comunione ereditaria** sui propri beni o su alcuni beni per i quali la divisione della proprietà potrebbe rivelarsi dannosa, in termini di amministrazione e/o di conservazione del valore del bene.

Ciò assume particolare importanza con riguardo a determinate categorie di beni, quali i beni produttivi o quei beni che hanno bisogno di un'amministrazione efficiente (come gli immobili storici). In questi casi, evitare il frazionamento della titolarità consente di salvaguardare gli asset proprietari.

Focus e obiettivi

Per individuare gli strumenti giuridici più idonei al fine di organizzare il proprio passaggio generazionale occorre partire dalla valutazione principalmente di due fattori:

1. il **bene** che si vuole tutelare; e
2. gli **obiettivi** che s'intendono realizzare.

Con riguardo al primo punto il nostro **focus** è rappresentato dalle **dimore storiche**, che costituiscono una particolare categoria di beni immobili, i c.d. "**beni culturali**" che come tali sono soggetti a una specifica disciplina contenuta nel D. Lgs. 42/2004.

Con riguardo al secondo punto possiamo individuare:

- un obiettivo generale:

1. Efficienza della pianificazione successoria (anche da un punto di vista fiscale).

Tale obiettivo è comune a tutti gli strumenti che consentono di realizzare un passaggio generazionale;

- obiettivi più specifici:

2. Protezione e conservazione del bene

Tale esigenza potrebbe porsi, ad esempio, nel caso in cui si voglia proteggere la dimora storica da alcuni membri della famiglia che già sappiamo ne disporrebbero in modo non adeguato o non assicurandone la giusta valorizzazione o comunque in

contrasto con i nostri *desiderata*.

In tal senso vengono in rilievo gli **strumenti di segregazione patrimoniale**, i quali consentono di isolare alcuni beni dalla restante massa patrimoniale del disponente, rendendoli autonomi e indipendenti rispetto alle vicende patrimoniali e/o personali che interessano il patrimonio del medesimo disponente.

3. Definizione delle modalità gestionali del bene

Tale necessità potrebbe porsi nel caso in cui si voglia evitare che la dimora storica finisca nelle mani di soggetti incapaci di gestirla adeguatamente o per evitare che futuri dissapori tra i discendenti vengano a comprometterne il buon andamento o il valore della dimora medesima.

In tal caso vengono in rilievo quegli **strumenti caratterizzati da continuità ed unitarietà della gestione e quindi da ultrattività**, i quali consentono che le finalità e le istruzioni impartite dal disponente circa la gestione di alcuni beni sopravvivano alla sua stessa esistenza in vita, garantendo in questo modo una gestione costante e unitaria nel tempo dei beni.

Strumenti del passaggio generazionale

Tenuto conto dei fattori sopra indicati, gli strumenti giuridici che meglio consentono di realizzare il passaggio generazionale di una dimora storica sono:

1. **il trasferimento della nuda proprietà;**
2. **il conferimento di beni in società;**
3. **l'istituzione di un trust.**

Per ciascuno istituto analizzeremo di seguito le **caratteristiche principali, i vantaggi e le eventuali criticità**.

Criticità generali

È da premettere che l'utilizzo e l'applicazione di tali strumenti, deve avvenire:

(i) nel rispetto delle regole della **successione necessaria** e del diritto dei legittimari alla quota di legittima. Diversamente, ci si espone al rischio di esperimento di un'**azione di riduzione** da parte dei legittimari che, qualora accolta, porta con sé una conseguente **azione di restituzione** volta a reintegrare la quota lesa, rendendo così inefficace l'assetto programmato;

(ii) in un momento in cui la propria **situazione patrimoniale risulta stabile** o quanto meno non critica, altrimenti ci si espone al rischio di esperimento da parte dei creditori di un'**azione revocatoria** (art. 2901 e ss. c.c.) entro il termine di 5 anni dalla costituzione dell'atto.

Tali criticità assumono maggiore rilievo, quando nel patrimonio del disponente c'è un **bene di notevole valore**, che da solo esaurisce in tutto o quasi il valore dell'intero patrimonio (come nel caso di una dimora storica o anche di un'azienda). In questi casi

difficilmente il disponente potrà trasmettere il bene e la sua gestione ad uno soltanto dei legittimari, non avendo nel proprio patrimonio la capienza necessaria per poter poi compensare gli altri legittimari, divenendo così inevitabile la divisione della proprietà del bene.

Nuda proprietà

Si tratta di un istituto tradizionale del diritto civile, disciplinato dagli art. 978 e ss. c.c., che prevede la separazione della proprietà di un bene in **nuda proprietà** (intestazione giuridica del bene) ed **usufrutto** (disponibilità e godimento del bene per un certo tempo o per tutta la vita).

Caratteristiche

L'istituto di fatto consente:

- di attribuire la **nuda proprietà** di un determinato immobile ad uno **specifico erede predeterminato già in vita**;
- di mantenere in capo all'originario proprietario **il diritto di disporre del bene** medesimo e di trarne tutti i **benefici economici dalla gestione**, facendosi altresì carico di ogni relativo **onere (anche fiscale) e costo**;
- che **l'immobile rimanga al soggetto identificato anche dopo la morte del disponente (usufruttuario)**, in quanto alla sua morte il diritto di usufrutto si estingue e il nudo proprietario diventa pieno proprietario.

Perché sì

Si tratta di uno **strumento efficace e tendenzialmente economico** che si formalizza con atto notarile e relativa registrazione, molto utilizzato nel nostro ordinamento anche in virtù dei **vantaggi** che di fatto realizza:

- identificazione dell'erede;
- certezza fiscale.

Perché no

- Possibilità per il donante di **revocare la donazione per ingratitudine del donatario** entro il termine di **1 anno** dal giorno in cui il donante viene a conoscenza del fatto che consente la revocazione o per la **sopravvenienza di figli** entro il termine di **5 anni** dal giorno della nascita dell'ultimo figlio nato nel matrimonio ovvero della notizia dell'esistenza del figlio o ancora dell'avvenuto riconoscimento del figlio nato fuori del matrimonio.
- Possibilità per i legittimari di **contestare la donazione** entro il termine di **20 anni** dalla sua trascrizione nei registri immobiliari o di **10 anni** dalla morte del donante.

L'istituto pertanto può risultare utile nel caso in cui si voglia trasmettere una dimora storica ad un solo figlio, altrimenti di fatto potrebbe non aiutare.

Conferimento di beni in società

Un'altra possibilità può essere quella di costituire una società nella quale conferire la dimora storica che si vuole proteggere. In questo modo, i beni fuoriescono dal patrimonio del disponente per entrare in quello della società, che è un soggetto giuridico autonomo e diverso, dando luogo così ad un vero e proprio **passaggio di proprietà dell'immobile alla società**. Nel patrimonio del disponente (socio), entrerà la corrispondente partecipazione sociale, che dovrà poi essere divisa tra i legittimari.

In questo caso non è dunque possibile evitare la contitolarità, tra tutti i legittimari, della società in cui è conferito l'immobile ma è, tuttavia, possibile prevedere che l'**amministrazione della società** e quindi la **gestione dell'immobile** in essa conferito spetti a soggetti terzi o soltanto ad alcuni dei legittimari, in qualità di amministratori della società, attraverso un'adeguata costruzione delle **regole statutarie** o tramite la stipula di appositi **patti parasociali**.

Si pensi al caso in cui più eredi legittimari subentrano al socio conferente e assumono congiuntamente la carica di amministratore ma i rapporti tra questi sono conflittuali. Ciò potrebbe pregiudicare fortemente la gestione del bene, il quale verrebbe a trovarsi in una situazione di stallo.

Caratteristiche

- **Proprietà dei beni conferiti:** spetta alla società;
- **Gestione dei beni conferiti:** spetta agli amministratori della società (che possono essere soggetti terzi);

Perché sì

- **Segregazione dei beni**, i quali non entrano direttamente nella successione del socio conferente in quanto la titolarità dei medesimi passa alla società.
- **Garanzia di unitarietà e continuità nella gestione dei beni**, se l'amministratore è un terzo.
- **Evitare conflitti tra legittimari** circa la gestione dei beni, se l'amministratore è un terzo.
- Consente di **stabilire regole statutarie circa l'amministrazione dei beni**, valide anche nei confronti degli eredi quando subentreranno al socio conferente.
- **Flessibilità:** i beni conferiti e i poteri degli amministratori possono essere modificati dal conferente.

Perché no

Possibilità per lo Stato di esercitare la **prelazione pubblica** sui beni culturali conferiti (art. 59 D. Lgs. 42/2004).

Trust

L'istituto prevede che un soggetto (c.d. **disponente**) trasferisca la proprietà di taluni

beni ad un altro soggetto (c.d. **trustee**) affinché quest'ultimo li gestisca a vantaggio di determinati soggetti (c.d. **beneficiari**) o per il raggiungimento di un determinato scopo, seguendo le istruzioni del disponente ed eventualmente sotto la sorveglianza di un terzo soggetto (c.d. **guardiano**).

Il trust è uno dei più importanti istituti del sistema giuridico inglese e il suo utilizzo sta crescendo negli ultimi anni anche nel nostro ordinamento, grazie alla sua versatilità, la quale consente di utilizzare l'istituto per molteplici finalità: tutela del patrimonio, gestione di passaggi generazionali, tutela di soggetti deboli, realizzazione di particolari finalità socialmente rilevanti.

Al fine che qui interessa, quale quello della pianificazione del passaggio generazionale, analizziamo i principali aspetti dell'istituto.

Caratteristiche:

- **Riferimento normativo:** Convenzione de L'Aja del 1° luglio 1985, ratificata in Italia con la Legge n. 364 del 16 ottobre 1989, in vigore dal 1° gennaio 1992, che ha consentito di istituire anche trust italiani (con legge regolatrice straniera).
- **Istituzione del trust:** atto pubblico o testamento.
 - L'atto istitutivo è il **negozio unilaterale** con cui il disponente delinea un progetto e ne stabilisce il regolamento, demandando al trustee il compito di attuarlo. All'atto istitutivo di trust seguiranno uno o più **atti di dotazione patrimoniale**, con i quali il disponente trasferisce al trustee i beni, realizzando così la segregazione dei beni in trust.
- **Oggetto:** qualsiasi bene, compresi i beni immobili.
- **Proprietà e gestione dei beni:** spetta al trustee, il quale acquista la piena proprietà dei beni e diventa un "**proprietario c.d. fiduciario**", in quanto deve amministrare e gestire i beni trasferiti esclusivamente secondo le prescrizioni dell'atto istitutivo di trust e nel rispetto delle finalità ivi indicate.
- **Durata:** potenzialmente illimitata (nei limiti della legge regolatrice).
- **Finalità:** varie purché lecite.

Perché sì

- **Segregazione patrimoniale dei beni rispetto al patrimonio del disponente e del trustee:** il bene in trust è a tutti gli effetti **blindato**, essendo immune alle vicende patrimoniali del disponente e del trustee. Di conseguenza, il bene in trust non entra nella successione del disponente e del trustee, è estraneo a qualsiasi regime matrimoniale del disponente e del trustee, non può essere oggetto di azioni giudiziarie da parte dei creditori personali del disponente e del trustee.
- **Isolamento dei beni rispetto agli eredi** che non possono assumere alcuna decisione in merito alla gestione e amministrazione dei beni, non potendo modificare l'atto istitutivo di trust.

- **Ultrattività:** il trust ha una durata potenzialmente illimitata. Le regole di gestione dei beni in trust stabilite dal disponente si applicheranno anche dopo la sua morte e per tutta la durata del trust. Ciò garantisce **certezza** nell'attuazione degli scopi perseguiti.
- **Garanzia di unitarietà e continuità nella gestione dei beni:** il trustee quale unico proprietario e gestore dei beni può garantire una gestione unitaria e costante nel tempo dei beni in trust.

Perché no

- **Spossamento dei beni:** per potersi avere la segregazione patrimoniale dei beni in un trust il disponente deve spossarsi dei beni medesimi e trasferirne la titolarità al trustee.
- **Complessità legate alla definizione dei compiti e prerogative del trustee:** è opportuno regolamentare in maniera dettagliata nell'atto istitutivo di trust le modalità di gestione dei beni, i compiti del trustee e gli eventuali limiti al suo operato al fine di evitare eccessivi margini di discrezionalità del medesimo.
- **Irrevocabilità o difficoltà a revocare il trust:** la regola generale è che un trust è irrevocabile o comunque può essere revocato soltanto in alcuni casi particolari.

Conclusioni

Alla luce di tale disamina vengono in rilievo alcune considerazioni di cui occorre tenere conto quando si decide di pianificare il proprio passaggio generazionale: non si può dire a priori quale sia lo strumento del passaggio generazionale più efficiente, **la scelta varierà a seconda delle singole esigenze del caso concreto;** è bene **provvedere per tempo** alla pianificazione del proprio passaggio generazionale, evitando scelte affrettate in situazioni di emergenza; è necessario **evitare di attuare un processo di pianificazione patrimoniale in un momento negativo o comunque critico della propria situazione patrimoniale;** l'opportunità o meno di uno strumento dipende anche (e soprattutto) dal suo **impatto sul piano fiscale.**

*Avv. Federica Marzachi
(Studio LCA, Milano)*

3.2 Pianificazione del passaggio generazionale: quali gli strumenti più efficienti?

Premessa

Di seguito saranno trattati i principali aspetti fiscali connessi al tema del passaggio generazionale. A tale fine, dopo un breve inquadramento dell'imposta di successione e donazione, verranno affrontati gli aspetti fiscali connessi al passaggio generazionale avente ad oggetto immobili detenuti per il tramite di società e di trust: si tratta di due istituti in grado di assicurare le finalità di conservazione unitaria del patrimonio nonché di segregazione dello stesso.

Le successioni ereditarie: profili fiscali

In primo luogo, occorre ricordare che sono soggetti ad imposta di successione i trasferimenti di beni e diritti a causa di morte, sia in caso di successione *ex lege* sia in caso di successione testamentaria. Gli eredi ed i legatari sono tenuti al pagamento dell'imposta di successione e, in presenza di immobili, delle imposte ipotecaria e catastale (ove dovute).

L'imposta si applica sul valore della quota ereditaria spettante a ciascun erede, al netto delle passività deducibili e della franchigia prevista per determinati soggetti. Sul punto, occorre infatti ricordare che l'aliquota dell'imposta è graduata in misura differente a seconda di chi sia l'erede (legatario). Quanto premesso può essere riassunto nella tabella che segue:

Beneficiario (Erede)	Aliquota	Franchigia
Coniuge e parenti in linea retta	4%	1.000.000
Fratelli e sorelle	6%	100.000
Altri parenti fino al 4° grado, gli affini in linea retta, gli affini in linea collaterale fino al 3° grado	6%	Nessuna franchigia
Altri soggetti	8%	Nessuna franchigia
Persone portatrici di handicap	In base al rapporto di parentela	1.500.000

La base imponibile è rappresentata dal valore globale netto dell'asse ereditario pari alla differenza tra il valore complessivo, alla data dell'apertura della successione, determinato secondo le disposizioni degli articoli da 14 a 19 del D.Lgs. n. 346/1990 (di seguito "TUS"). Per quanto qui di interesse, occorre sottolineare che con specifico riferimento agli immobili, non sono tuttavia oggetto di accertamento i valori degli immobili e dei diritti reali di godimento stabiliti su di essi, valutati secondo il criterio automatico previsto ai fini dell'imposta di registro, che prevede in estrema sintesi la moltiplicazione della rendita catastale rivalutata del 5%, moltiplicata per coefficienti *ad hoc* previsti a seconda della tipologia di immobili oggetto di successione.

In ogni caso, con specifico riferimento agli immobili vincolati occorre ricordare quanto statuito dall'art. 13 del TUS a mente del quale: "*i beni culturali (...) sono esclu-*

si dall'attivo ereditario se sono stati sottoposti al vincolo (...) anteriormente all'apertura della successione e sono stati assolti i conseguenti obblighi di protezione e conservazione". Al fine di fruire dell'esclusione è necessario produrre un'attestazione del Ministero che comprovi l'assolvimento degli obblighi di conservazione. Inoltre, è previsto che l'erede decada dall'agevolazione (i) se aliena prima del decorso di un quinquennio dall'apertura della successione; (ii) in caso di mutamento di destinazione degli immobili non autorizzato; (iii) in caso di mancato assolvimento degli obblighi prescritti per consentire l'esercizio del diritto di prelazione. La ragione di tale esclusione è da ricercarsi nella volontà di considerare gli oneri in capo all'erede derivanti dalla natura "vincolata" del bene. L'art. 25 del TUS, poi, stabilisce una riduzione al 50% per i beni culturali non vincolati anteriormente all'apertura della successione.

L'imposta sulle donazioni

Circa la corretta applicazione dell'imposta di donazione, occorre ricordare che la stessa trova applicazione con riferimento a: (i) trasferimenti a titolo gratuito tra vivi e (ii) alla costituzione di vincoli di destinazione di beni. L'imposta in parola ricalca il meccanismo di funzionamento dell'imposta di successione con riferimento alle modalità di determinazione della base imponibile, alle franchigie ed aliquote applicabili. Vi sono tuttavia alcune differenze circa le esenzioni qui non applicabili (e.g. titoli di stato, polizze).

Similmente, sul fronte dell'imposta sulle donazioni, l'art. 59 del TUS prevede che, in caso di donazione di un bene vincolato, l'atto debba scontare l'imposizione «*nella misura fissa prevista per l'imposta di registro*» (alle stesse condizioni previste per l'imposta sulle successioni).

In presenza di beni immobili vincolati, aldilà della possibilità di ricorrere agli istituti di seguito analizzati, può essere preferibile affrontare per tempo il passaggio generazionale, eventualmente mediante la donazione della sola nuda proprietà. In questo modo, è possibile anticipare il passaggio generazionale contenendo il tributo successorio. Infatti, si precisa che la base imponibile dell'imposta di donazione, in caso di donazione della nuda proprietà di un bene immobile, è determinata quale differenza tra il valore della piena proprietà ed il valore del diritto reale di godimento da cui è gravata (*i.e.* usufrutto, uso, abitazione). Il valore dell'usufrutto da scomputarsi dalla base imponibile dell'imposta è pari al prodotto tra il valore dell'immobile moltiplicato per il saggio legale di interesse: il prodotto ottenuto è successivamente moltiplicato per il coefficiente corrispondente all'età dell'usufruttuario. Si precisa che la riunione dell'usufrutto alla nuda proprietà per decesso dell'usufruttuario non comporta l'emersione di materia imponibile.

Trasferimenti di quote sociali e azioni

In caso di trasferimento di quote sociali o azioni, fermo restando che la base imponibile dell'imposta di successione e donazione, ai sensi del combinato disposto degli

artt. 16 e 56, del TUS, è pari al valore proporzionalmente corrispondente al valore del patrimonio netto della società o ente risultante dall'ultimo bilancio (rendiconto), quel che qui interessa approfondire è la normativa disposta dall'art. 3, co. 4-ter, del TUS a mente del quale i trasferimenti “*a favore dei discendenti e del coniuge [...] di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta*”. I requisiti richiesti per l'applicazione di detta normativa variano a seconda della forma giuridica ricoperta dalla società le cui quote/azioni sono oggetto di trasferimento.

L'art. 3, co. 4-ter, TUS stabilisce appunto che i trasferimenti, effettuati anche tramite patti di famiglia (di cui si dirà più avanti) di cui agli articoli 768-bis e ss. del Codice civile, a favore dei discendenti e del coniuge, di:

- aziende o rami di esse,
- quote sociali e azioni,

non sono soggetti all'imposta di successione e donazione. In generale, il beneficio si applica a patto che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o mantengano il controllo per almeno cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso. Più precisamente, in caso di trasferimento di quote o azioni di società di capitali il beneficio spetta soltanto alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'art. 2359 c.c.

Il mancato rispetto della condizione comporta la decadenza dal beneficio fiscale, con conseguente pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa (art. 13, D.Lgs. n. 471/1997) del 30% e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata. Lo stesso effetto si avrà in caso di frazionamento della partecipazione in quote «non di controllo». Pertanto, in presenza di più aventi causa, al fine di beneficiare di tale normativa di favore è necessario che gli aventi causa vengano a detenere la partecipazione in una situazione di comunione.

In caso di trasferimento di quote in società in nome collettivo (s.n.c.) e società in accomandita semplice (s.a.s.), il beneficio non è condizionato all'entità della quota di partecipazione trasferita (*cf.* AdE, Circ. 22 gennaio 2008 n. 3/E). Sul punto, il legislatore è stato probabilmente orientato dalla considerazione che la quota di partecipazione ad una società di persone rappresenta non tanto un investimento di capitale quanto una “forma collettiva di esercizio dell'impresa” e che il beneficio fiscale mira ad incentivare l'erede a non pretendere la liquidazione della quota di partecipazione del socio defunto, ma a subentrare nella compagine sociale.

Controversa risulta invece l'applicazione di tale disciplina di favore in caso di trasferimento di quote di società semplici (s.s.): ad oggi esistono due posizioni contrapposte. Una prima tesi (restrittiva) tende ad escludere dall'ambito di applicazione di detta

disciplina le società semplici. Tale orientamento si basa sul presupposto che detta disciplina di favore allude a una prosecuzione “dell’attività di impresa” da parte del soggetto beneficiario del trasferimento per almeno un quinquennio. Tuttavia, è stato osservato che il legislatore non riserva alcuna menzione alle caratteristiche che la società partecipata debba avere: né con riferimento alla sua forma giuridica, né con riferimento al suo oggetto sociale, né con riferimento al fatto che l’oggetto sociale descriva un’attività d’impresa. Inoltre, la legge non conferisce alcuna rilevanza al fatto che il disponente ed il beneficiario del trasferimento abbiano la qualità di “imprenditore” oppure un ruolo nella *governance* della società emittente.

Se, da un lato, è assolutamente vero che il legislatore ha probabilmente inteso, con la normativa in esame, offrire un’agevolazione finalizzata a favorire la prosecuzione dell’attività d’impresa non può negarsi, d’altro lato, che per assicurare tale finalità sarebbe necessario avviare una indagine fattuale sull’attività concretamente svolta dalla società le cui quote o azioni sono oggetto di trasferimento. In altre parole, l’agevolazione dovrebbe essere preclusa in presenza di partecipazioni in società commerciali utilizzate come “casseforti” di famiglia, il cui patrimonio è rappresentato esclusivamente da liquidità ed investimenti in titoli: tuttavia, nella prassi tale preclusione non si verifica.

Trust e imposte indirette

A seguito della reintroduzione dell’imposta sulle successioni e donazioni, il Legislatore ha ricompreso nel perimetro di applicazione del tributo i conferimenti dei beni in *trust* (o il costituito vincolo di destinazione, per mezzo di atto dispositivo con il quale il *settlor* vincola i beni in *trust*).

Ferma restando l’imponibilità, è necessario adesso identificare il momento impositivo: sul punto precisiamo che non è possibile ravvisare un orientamento univoco, esistendo ad oggi due posizioni contrapposte.

Secondo un primo orientamento, sostenuto dalla stessa Agenzia delle Entrate, il momento impositivo dovrebbe essere individuato nell’istante in cui i beni e/o i diritti sono trasferiti in capo al *trustee*. Secondo tale impostazione, poiché il *trust* è un rapporto giuridico complesso con un’unica causa fiduciaria, tutte le vicende del *trust* dovrebbero trovare giustificazione in quest’ultima; pertanto, il conferimento dei beni in *trust* costituisce il primo passo verso la realizzazione dell’attribuzione liberale a favore del beneficiario e, quindi, il presupposto impositivo dovrebbe essere necessariamente individuato già al momento dell’assegnazione dei beni dal disponente al *trustee*. Detta interpretazione, oltre ad essere sostenuta dall’Agenzia delle Entrate (AdE, Circ. n. 48/E/2007), è stata riproposta di recente dalla Corte di Cassazione, la quale ha avuto modo di affermare che “*la costituzione di un vincolo di destinazione su beni (nel caso di specie attraverso l’istituzione di un trust) costituisce – di per sé e anche quando non sia individuabile uno specifico beneficiario – autonomo presupposto impositivo in forza della L. n. 286/2006, art. 2 co. 47, che assoggetta tali atti, in mancanza di disposizioni di segno*

contrario, ad un onere fiscale parametrato sui criteri di cui alla imposta sulle successioni e donazioni". Di converso, la successiva devoluzione del patrimonio del *trust* ai relativi beneficiari non dovrebbe assumere alcuna rilevanza tributaria *"poiché la tassazione, che ha come presupposto il trasferimento di ricchezza ai beneficiari finali, avviene al momento della costituzione del vincolo"* (AdE, Circ. n. 3/E/2008).

Di segno opposto è il secondo orientamento, avallato dalla dottrina più eminente (Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 58/2010/IT), dai giudici di merito e da alcune sentenze di legittimità. Il momento impositivo delle imposte sulle successioni e donazioni dovrebbe essere rinviato all'istante in cui si verifica l'attribuzione dei beni ai beneficiari; in tal senso la cessione dei beni al *trustee* assumerebbe una portata solo strumentale alla *"realizzazione di un effetto finale successivo rappresentato dall'attribuzione definitiva ai beneficiari"* (CNN, Studio n. 58/2010/IT). In tal senso, solo l'attribuzione ai beneficiari sembrerebbe essere in grado di manifestare il trasferimento di ricchezza (*i.e.* il momento giuridico di realizzazione del presupposto), posto che la mera costituzione di un vincolo di destinazione non risulta idonea ad esprimere capacità contributiva, tale da giustificarne l'imposizione. Dette argomentazioni sono state riprese di recente dalla Corte di Cassazione, la quale ha avuto modo di precisare che il presupposto impositivo deve essere individuato nell'arricchimento patrimoniale a scopo di liberalità. Conseguentemente, laddove il programma negoziale preveda la mera "segregazione" del bene fino al suo trasferimento ai beneficiari finali, non può determinarsi nessun reale trasferimento imponibile né un corrispondente arricchimento, atteso che *"l'art. 53 Cost. non pare poter tollerare un'imposta (...) senza relazione alcuna con un'idonea capacità contributiva"*.

Con riguardo alla determinazione delle aliquote e delle franchigie applicabili, si tiene conto del rapporto di parentela o coniugio che intercorre tra il disponente ed i soggetti beneficiari ancorché non individuati, ma determinabili nell'ambito di una categoria, *ex art. 2 commi 48 e 49 D.L. n. 262/2006* (si rimanda alla tabella esposta nel paragrafo 2).

*Dr. Christian Viceconte
(Studio LCA, Milano)*

3.3 Protezione del patrimonio e passaggio generazionale: come decidere?

Questo breve scritto mira ad affrontare il tema dell'organizzazione degli assetti proprietari e della pianificazione successoria, con particolare riferimento alla proprietà immobiliare. Ciò sarà fatto tenendo sempre presente il tema della fiscalità, data la sua assoluta centralità in qualsiasi scelta di "sistemazione" della proprietà dei beni.

Il problema principale è quello della scelta degli strumenti giuridici più idonei ai fini dell'organizzazione del proprio patrimonio. Per affrontare questo problema, è bene disporre di validi criteri per capire quali siano le soluzioni più adatte.

Due obiettivi diversi

Vanno tenute distinte due diverse esigenze.

Una prima è quella della messa in sicurezza dei beni rispetto alle diverse vicende negative che possono vedere coinvolto il proprietario (pensiamo, in particolare, all'aggressione dei beni da parte dei creditori).

Una seconda esigenza è quella di pianificare il passaggio generazionale dei beni, cioè di riorganizzare l'assetto proprietario degli stessi in vista della successione del proprietario attuale.

Questi due obiettivi possono naturalmente intersecarsi. Le possibili soluzioni per la messa in sicurezza dei beni reagiscono in modi diversi in sede successoria; allo stesso modo, le possibili soluzioni per il passaggio generazionale dei beni devono essere calibrate diversamente a seconda che questi siano stati precedentemente oggetto di misure di protezione. Per ragioni di chiarezza dell'esposizione, tuttavia, terremo separati i due aspetti.

Asset protection

Cominciamo dalla tutela del patrimonio a fronte di possibili attacchi dovuti alle ragioni più varie (responsabilità professionale, problemi tributari, incapacità di far fronte a debiti di varia natura). L'obiettivo di rendere "inattaccabili" i nostri beni, per il caso in cui dovesse presentarsi un problema, può essere raggiunto in due modi.

Il primo consiste nel trasferire la proprietà dei beni ad altri soggetti (una persona di fiducia, un trust, una società costituita ad hoc). Il secondo consiste nell'isolare una parte del patrimonio, rendendola non aggredibile dai creditori: non cambia la titolarità dei beni isolati; essi, tuttavia, non possono più essere raggiunti dalla gran parte dei creditori del titolare.

Le soluzioni del primo tipo sono generalmente più costose, perché comportano un trasferimento di proprietà e dunque scontano imposte proporzionali. Le soluzioni del secondo tipo sono decisamente più a buon mercato, in quanto non comportano un mutamento della titolarità dei beni e quindi scontano imposte fisse. In ogni caso,

sia dal punto di vista della efficacia protettiva, sia dal punto di vista dei rischi che ne possono derivare, i due ordini di soluzioni sono sostanzialmente equivalenti. Vediamo quali sono i principali strumenti dell'uno e dell'altro tipo.

Intestazione fiduciaria

Un primo modo per dismettere la titolarità di un bene è semplicemente quello di intestarlo a una persona di fiducia, che può essere un familiare, un amico, ecc. L'intestazione viene fatta attraverso un normale contratto di vendita o di donazione; dati però i problemi che la provenienza donativa di un bene porta con sé (cioè, in sintesi, la difficoltà a rivenderlo o a darlo in garanzia per un finanziamento), nella pratica si preferisce ricorrere a una vendita simulata (il contratto, cioè, avrà la forma di una vendita, ma il prezzo non verrà mai pagato o, una volta pagato, sarà restituito).

Principale punto debole di questa operazione è che si tratta di un trasferimento basato sulla fiducia: l'intestatario fiduciario è proprietario a tutti gli effetti e come tale potrebbe, in futuro, rifiutarsi di eseguire le istruzioni del precedente proprietario. Il quale non dispone di mezzi giuridici per riprendersi i beni e inoltre si deve affidare alla sorte: se infatti il fiduciario muore prima di aver restituito quanto ricevuto, i beni cadono nella sua successione e diventano quindi di proprietà dei suoi eredi.

Trust

Una vera e propria proprietà fiduciaria – vincolata, cioè, allo svolgimento di un preciso incarico – è contemplata da altri ordinamenti giuridici di matrice anglosassone. Un istituto giuridico, proprio di questi ordinamenti, che ha la funzione di costituire una proprietà fiduciaria è il trust.

Nel trust il proprietario di un bene, detto settlor, il quale nomina un trustee, cioè un fiduciario, al quale trasferisce la proprietà del bene affinché sia gestito, secondo le disposizioni del settlor, a favore di un beneficiario, che può essere anche lo stesso settlor, cioè il precedente proprietario. Il trustee, nuovo titolare del bene, non è un proprietario “normale”: il trustee ha infatti una proprietà vincolata alla destinazione che il settlor ha impresso al bene: una proprietà “di scopo”. E il trustee che non adempie al suo incarico può essere spogliato del bene dal settlor, al quale è riconosciuta un'azione per riportarlo nel suo patrimonio. Questo particolare assetto è previsto, con diverse varianti, dalle leggi di vari paesi (Regno Unito, Isole Cayman, Isole Cook, Jersey, ecc.).

Come detto, il trust non è regolato dalla legge italiana: esso, dunque, non può che essere costituito sulla base di una delle leggi straniere che lo prevedono. Una volta costituito, però, il trust potrà essere riconosciuto nell'ordinamento italiano in base alla “Convenzione sulla legge applicabile ai trusts e sul loro riconoscimento”, adottata all'Aja il 1° luglio 1985, che l'Italia ha ratificato con l. 16 ottobre 1989, n. 364).

Il trust, dunque, è un istituto la cui applicazione richiede una conoscenza altamente

specialistica del diritto che lo regola. Inoltre, su di esso incombe una certa incertezza giuridica: a tutt'oggi è controversa l'interpretazione della Convenzione dell'Aja e, anche di recente, si sono viste sentenze che dichiarano invalido un trust relativo a beni in Italia e i cui soggetti sono tutti italiani (cfr. Trib. Udine, 28 febbraio 2015; Trib. Udine, 31 maggio 2016).

Società immobiliare

Una terza soluzione, di diritto interno, è quella di costituire una società nella quale conferire i beni che si vogliono proteggere da possibili azioni esecutive dei creditori. Anche in questo caso, i beni fuoriescono dal nostro patrimonio per entrare in quello della società, che è un soggetto giuridico diverso. Nel patrimonio del conferente, cioè del socio, entrerà invece la quota sociale, cioè la partecipazione al capitale della società.

Naturalmente, questa quota potrà essere aggredita dai nostri creditori secondo le regole dei diversi modelli societari. Per esempio, se si tratta di società semplice, il creditore personale del socio può chiedere la liquidazione della quota del suo debitore nel caso in cui gli altri suoi beni siano insufficienti a soddisfare il suo credito (art. 22702 c.c.). Le quote di società a responsabilità limitata possono essere pignorate e vendute giudizialmente su istanza del creditore del socio (art. 2471 c.c.). Lo stesso vale per le azioni.

Il tipo di società che presenta, da questo punto di vista, una maggior "tenuta" a fronte di attacchi esterni è quello della società in nome collettivo: la legge prevede, infatti, che il creditore particolare del socio non può chiedere la liquidazione della quota del debitore finché dura la società (art. 2305 c.c., richiamato dall'art. 2315 c.c. per la società in accomandita semplice). I creditori del socio, dunque, non possono far vendere la quota né farsela assegnare in proprietà: tutt'al più, potranno aggredire gli eventuali utili spettanti al socio.

La costituzione di una società immobiliare, si badi, non comporta soltanto il costo fiscale del conferimento (cioè del passaggio di proprietà dei beni) alla società, ma anche quello della gestione della stessa (ad es. per la tenuta della contabilità). Si badi inoltre che, per quanto riguarda le società di persone, deve esserci una pluralità di soci, cioè i soci debbono essere almeno due, altrimenti si verifica una causa di scioglimento della società.

Separazione patrimoniale

Veniamo ora agli strumenti di protezione del patrimonio che non comportano necessariamente il trasferimento della proprietà dei beni. Questi strumenti hanno l'effetto di "isolare" determinati beni all'interno del patrimonio del proprietario, rendendoli inattaccabili dalla gran parte dei suoi creditori.

All'interno del nostro patrimonio, in altre parole, possiamo costruire uno o più "fortini", nei quali inserire una parte (anche la maggior parte) dei nostri beni. I quali restano pur sempre nostri, ma protetti da un baluardo che è inespugnabile per quasi tutti i nostri creditori.

Fondo patrimoniale

Un primo strumento che consente di raggiungere questo effetto è il fondo patrimoniale (artt. 167 ss. c.c.). Si tratta di un vincolo che viene impresso ai beni, i quali vengono destinati al soddisfacimento dei bisogni della famiglia, che può essere fondata sul matrimonio o su una unione civile tra persone dello stesso sesso: si tratta dunque di un istituto giuridico accessibile solo da parte di chi sia sposato o legato da unione civile (non anche da un convivente di fatto o da un single). La conseguenza del vincolo (che dev'essere trascritto nei registri immobiliari e annotato in quelli dello stato civile) è che i beni del fondo non possono essere aggrediti da coloro che vantano un credito non inerente ai bisogni della famiglia. Così, per es., la casa familiare potrà certamente essere aggredita dalla banca che ha finanziato il suo acquisto, ma non da una finanziaria che ha fatto credito al proprietario per acquistare un'auto sportiva.

Com'è noto, il fondo patrimoniale è stato impiegato, negli anni, soprattutto per finalità di frode ai creditori. Ciò ha portato i tribunali, per reazione, a consentire quasi sempre l'aggressione dei beni del fondo, interpretando il concetto di "bisogni della famiglia" in modo così ampio da ricomprendervi quasi ogni possibile credito.

Atto di destinazione

Uno strumento decisamente più efficace, introdotto dalla legge nel 2006, è quello dell'atto di destinazione (art. 2645-ter c.c.). Uno o più beni possono essere vincolati dal proprietario per una finalità meritevole di tutela, non predeterminata dalla legge (come invece accade nel caso del fondo patrimoniale, che è legato ai bisogni della famiglia). Questa finalità può consistere, ad es., nel mantenimento dei figli, nel soddisfacimento di esigenze alimentari, di cura della persona, di tutela storico-artistica degli immobili, ecc. Occorrerà individuare un beneficiario, diverso dal proprietario, e determinare le modalità di attuazione del vincolo. Il quale, una volta impresso (e trascritto nei registri immobiliari), rende i beni aggredibili soltanto per crediti inerenti allo scopo di destinazione.

Questo strumento, che qualcuno ha definito "trust all'italiana", è ancora scarsamente utilizzato nella pratica, ma presenta notevoli potenzialità in quanto è accessibile a chiunque (dunque non solo alle persone sposate o unite civilmente) ed è, per così dire, "a schema libero", nel senso che può essere liberamente strutturato.

Azione revocatoria

A questo punto, prima di passare rapidamente al tema della pianificazione successoria, bisogna segnalare che sia le soluzioni del primo tipo, sia quelle del secondo, presentano un tratto comune di "instabilità". Esse infatti, nei primi 5 anni, possono essere "smontate" dai creditori che provino di esserne stati pregiudicati.

Lo strumento di tutela che il diritto riconosce ai creditori si chiama azione revocatoria (artt. 2901 ss. c.c.). È un'azione per mezzo della quale la protezione patrimoniale

attuata dal debitore può essere resa “trasparente” per i creditori, i quali possono aggredire comunque i beni “segregati”.

Questa azione, come detto, può essere esercitata entro 5 anni dall’attivazione del meccanismo di protezione (cioè dal trasferimento del bene o dalla costituzione del vincolo). Trascorso questo “periodo di grazia”, l’atto del debitore non può più essere toccato.

In ogni caso, per poter agire con la revocatoria, il creditore deve dimostrare che l’atto pregiudica i suoi diritti e che il debitore ha agito in malafede. Una prova, questa, che sarà tanto più facile quanto più “critica” è la situazione del debitore nel momento in cui ricorre agli strumenti di protezione patrimoniale.

È evidente, dunque, che il momento migliore in cui attuare un meccanismo protettivo è quando si è in bonis. Una volta che siamo circondati dai creditori, qualsiasi strumento di protezione patrimoniale che decidiamo di attuare potrà essere facilmente scardinato con un’azione revocatoria. È quindi importante provvedere il prima possibile a mettere in sicurezza i nostri beni: prima lo facciamo, prima decorrerà il quinquennio in cui la nostra strategia potrebbe essere vanificata da un creditore.

Pianificazione successoria

Veniamo ora al tema della pianificazione successoria. La pianificazione della successione consente di evitare che sia la legge a regolare la devoluzione dell’eredità per quote indivise. In base alla legge, infatti, ogni bene compreso nell’eredità diventa di proprietà di ciascuno degli eredi: sarà poi onere (e diritto) degli eredi procedere alla divisione, accordandosi su come spartirsi i beni dell’eredità in proporzione alle loro quote di diritto.

Pianificare la successione vuol dire, quindi, evitare che si formi una comunione ereditaria; o almeno evitare che si formi su alcuni beni per i quali il frazionamento dell’assetto proprietario può rivelarsi dannoso o comunque inefficiente. L’instaurarsi di una comunione su un bene comporta, infatti, che l’amministrazione del bene comune spetti a tutti i comproprietari (art. 1105 c.c.); che ciascuno di essi possa servirsi e godere del bene (art. 1102 c.c.); che insomma, in mancanza di accordo e di armonia tra i comproprietari, il bene venga a trovarsi in una situazione di stallo, da cui non è possibile uscire senza l’intervento risolutivo dell’autorità giudiziaria.

È dunque importante, specialmente per quanto riguarda i beni produttivi, o i beni che hanno bisogno di un’amministrazione fattiva ed efficiente (e gli immobili storici ricadono sia nell’una che nell’altra categoria), è dunque importante evitare, per quanto possibile, il frazionamento della titolarità.

Il maggiore dei problemi che si incontrano nel procedere in questa direzione è rappresentato dalla disciplina della successione necessaria: vale a dire la normativa che stabilisce, inderogabilmente, i diritti dei legittimari, che sono i soggetti (coniuge, figli e – in mancanza di figli – ascendenti) aventi diritto a una quota di valore del patrimo-

nio del defunto.

Il grande problema della pianificazione successoria è quindi rappresentato dal limitato spazio di manovra. Chi non ha figli (o nipoti), né coniuge, può decidere senza vincoli; ma chi ha dei legittimari è costretto a muoversi lungo un percorso stretto, in gran parte predeterminato dalla legge.

La criticità di questo scenario sono acuite dal fatto che, quando nel patrimonio di una persona c'è un bene di grande valore, che quasi esaurisce il valore dell'intero patrimonio (è facile che ciò si verifichi quando si tratta, per es., di un immobile storico), diventa quasi inevitabile – in presenza di più legittimari – che la titolarità di questo bene venga frazionata: che più legittimari finiscano con l'essere destinatari dello stesso bene in quote indivise. Con tutto ciò che ne consegue in termini di godimento congiunto e – soprattutto – di amministrazione congiunta.

Questo esito è quasi inevitabile se nel nostro patrimonio non ci sono sufficienti ricchezze, oltre all'immobile storico, per far sì che questo vada a uno dei legittimari e che gli altri siano tacitati con altri beni.

Vi sono strumenti che consentono di attenuare gli inconvenienti derivanti dal frazionamento della proprietà. Per es., il conferimento dell'immobile storico in una società, le cui quote saranno sì divise tra i legittimari, ma la cui amministrazione spetterà soltanto ad uno o ad alcuni di essi. Questo risultato può essere garantito per mezzo di un'attenta costruzione dell'assetto societario, cioè attraverso precise regole statutarie. In ogni caso, non sarà possibile evitare la comproprietà, da parte di tutti i legittimari, della società che detiene l'immobile.

Un'altra soluzione può essere quella di costituire un trust, trasferendo l'immobile a un trustee incaricato di gestirlo in via esclusiva, ma a beneficio di tutti i legittimari, i quali godranno delle rendite. Oppure, per non ricorrere a questo istituto (che, come abbiamo visto, presenta diverse criticità), imprimere all'immobile un vincolo di destinazione – per es. la conservazione del bene stesso nella sua integrità e la sua gestione a favore di tutti i legittimari – e nominare un soggetto attuatore del vincolo, cioè un amministratore che avrà il potere esclusivo di amministrare il bene. Ciò che tuttavia non si potrà fare è escludere completamente un legittimario dalla proprietà del bene o dal godimento delle rendite che ne derivano.

L'esclusione di un legittimario, infatti, ove si traduca (per mancanza di altri beni sufficienti) in una lesione di legittima, comporta che questo possa – per mezzo di un'azione detta azione di riduzione – scardinare l'assetto programmato, riprendendosi la quota di proprietà necessaria a reintegrare la sua legittima.

Importanza della consulenza

Da questo breve discorso emerge come la scelta di ogni possibile soluzione non possa prescindere da un attento esame del caso concreto: vale a dire della consistenza patrimoniale del soggetto, del numero dei suoi legittimari, dei rapporti che corrono tra

loro, delle loro qualità e capacità personali, ecc.

Se così stanno le cose, è evidente l'importanza di una consulenza ad hoc al fine di compiere una scelta che sia valida non solo in astratto, ma anche in concreto. Teniamo conto anche del fatto che tutti gli strumenti sopra esaminati possono essere variamente combinati. Così, parlando di protezione del patrimonio, è possibile e spesso opportuno adottare più di un meccanismo, sia in relazione a diversi beni, sia – addirittura – con riferimento agli stessi beni.

La scelta del consulente, in questo campo, gioca un ruolo fondamentale. Tre criteri possono aiutare ad orientarci:

1. scegliere un consulente tecnico: essendo gli strumenti di cui abbiamo parlato altamente tecnici, è necessario rivolgersi a una persona che abbia specifiche competenze giuridiche di tipo civilistico e fiscale;
2. diffidare da chi suggerisce di intervenire a fini di protezione patrimoniale in situazioni di emergenza: come abbiamo visto, i creditori possono sempre agire in revocatoria nei 5 anni dall'atto e la loro azione avrà un successo pressoché assicurato se il debitore è corso ai ripari quando già la terra gli scottava sotto i piedi;
3. diffidare dal consulente che suggerisce soluzioni troppo complesse (e costose), specialmente per piccoli patrimoni: i rimedi più semplici possono essere tanto efficaci quanto quelli più "strutturati", se non addirittura di più: un vincolo di destinazione, una s.n.c., nella loro semplicità, possono attuare una protezione più forte o comunque analoga a quella derivante dal trust, con costi (anche di gestione) molto minori.

Anticipare la successione?

Da un punto di vista civilistico, vale la massima per cui tutto ciò che si può fare per testamento, si può fare per donazione. Da questo punto di vista, quindi, testamento e donazione sono atti equivalenti; non a caso, la donazione e la successione ricevono lo stesso trattamento tributario.

Anticipare la successione, da un punto di vista fiscale, può invece fare la differenza. Donare oggi, piuttosto che attendere la nostra successione, può infatti rivelarsi una strategia vincente sotto il profilo del costo fiscale del passaggio generazionale.

In Francia, le aliquote fiscali sulle donazioni e successioni vanno dal 5 al 40% per i parenti in linea retta, in base al valore del bene (per un appartamento di 300.000 Euro, si paga ad es. il 20% oltre la franchigia che, per i figli, è di soli 100.000 Euro); per gli altri beneficiari, a seconda del legame con il donante/de cuius, le aliquote vanno dal 35% al 60%. In Inghilterra, la franchigia è di 325.000 sterline, a prescindere dalla parentela; l'eccedenza è soggetta all'aliquota del 40%, e il trasferimento in favore del coniuge è esente da imposta. In Germania, in base del valore del bene, le aliquote variano dal 7% al 30% per parenti in linea retta, dal 15% al 43% per fratelli, sorelle e nipoti, e dal 30% al 50% per altri soggetti; con franchigie da 100.000 a 500.000 Euro

per i trasferimenti in linea retta o fra coniugi.

L'Italia, da questo punto di vista, è ancora un paradiso fiscale. Le aliquote vanno dal 4% all'8%, con una franchigia di 1.000.000 Euro per i figli e per il coniuge, e di 100.000 Euro per fratelli e sorelle. Ma quanto durerà ancora questo regime? Già da qualche anno è nell'aria una riforma dell'imposta di donazione e successione, il cui gettito attualmente non copre neppure i costi di gestione dell'apparato deputato all'esazione del tributo.

In questo contesto, rimandare il passaggio generazionale al momento della successione significa assumersi il c.d. rischio normativo, cioè il rischio di una riforma che inasprisca questo blando regime tributario e che, quindi, renda il passaggio futuro molto più oneroso rispetto a un passaggio attuato subito

Notaio Matteo Mattioni

4. PIANIFICAZIONE DEL PASSAGGIO GENERAZIONALE DELLE AZIENDE AGRICOLE

4.1 La gestione efficiente dell'impresa agricola nell'oggi e nel domani

Introduzione

Il passaggio generazionale che consegue alla morte dell'imprenditore rappresenta uno dei momenti più delicati e critici della vita di una impresa. Ciò è ancor più vero con riferimento al settore agricolo la cui natura risulta particolarmente complessa a causa delle specificità che lo caratterizzano e nel quale concorrono una pluralità di fattori di natura civile e fiscale. Una insufficiente preparazione al passaggio generazionale da parte dell'imprenditore, anche a causa dell'inadeguatezza degli strumenti normativi, può causare una sorta di deriva generazionale in grado di minare la stessa sopravvivenza dell'impresa e dell'intero assetto patrimoniale della stessa. La continuità d'impresa spesso si configura come una problematica in quanto vengono meno i necessari processi di pianificazione che permettono di affrontare il passaggio generazionale mediante modelli strategici adeguati e strutture idonee al perseguimento degli obiettivi prefissati. Infatti, gli imprenditori anziani difficilmente organizzano per tempo il ricambio generazionale. Approcciare *ex ante* certe decisioni può salvaguardare la continuazione nella successione dell'attività di impresa, la conservazione dell'unitarietà della struttura aziendale, e l'individuazione dei soggetti maggiormente idonei a dirigere l'azienda, salvaguardando anche gli interessi familiari.

La successione dell'imprenditore agricolo

La vicenda ereditaria dell'imprenditore agricolo coinvolge due fondamentali profili non semplici da conciliare, ossia il subentro generazionale e la conservazione dell'unità aziendale e dell'esercizio dell'impresa. Tradizionalmente il legislatore ha preferito salvaguardare la continuazione dell'attività d'impresa prevedendo all'art. 49, comma 1, della legge 203/1982 che *“Nel caso di morte del proprietario di fondi rustici condotti o coltivati direttamente da lui o dai suoi familiari, quelli tra gli eredi che, al momento dell'apertura della successione, risultino avere esercitato e continuino ad esercitare su tali fondi attività agricola, in qualità di imprenditori a titolo principale ai sensi dell'articolo 12 della legge 9 maggio 1975, n. 153, o di coltivatori diretti, hanno diritto a continuare nella conduzione o coltivazione dei fondi stessi anche per le porzioni ricomprese nelle quote degli altri coeredi e sono considerati affittuari di esse. Il rapporto di affitto che così si instaura tra i coeredi è disciplinato dalle norme della presente legge, con inizio dalla data di apertura della successione”* e al comma 2 dello stesso articolo che *“In caso di morte dell'affittuario, mezzadro, colono, compartecipante o soccidario, il contratto si scioglie alla fine dell'annata agraria in corso, salvo che tra gli eredi vi sia persona che abbia esercitato e continui ad esercitare attività agricola in qualità di coltivatore diretto o di imprenditore a*

titolo principale, come previsto dal primo comma”.

A differenza di altri paesi, il nostro sistema normativo non appare ancora idoneo a garantire elevati livelli di salvaguardia della conservazione aziendale nel contesto della vicenda ereditaria. Per tale motivo è opportuno “guardare oggi a ciò che si può fare domani” nella prospettiva di conservare l’unitarietà della struttura produttiva e di salvaguardare l’efficienza dell’attività d’impresa in termini di investimenti, opportunità e sviluppo.

La gestione efficiente dell’impresa agricola

Il concetto di efficienza deve essere inteso avendo riguardo ad una pluralità di fattori che, caso per caso, si possono legare alle singole situazioni. Il concetto di efficienza può essere declinato in diversi modi:

- efficienza fiscale determinata dal regime applicabile nel settore agricolo;
- efficienza contabile;
- efficienza legata alle attività di impresa;
- efficienza intesa come competitività sul mercato;
- efficienza intesa come possibilità di cogliere le opportunità dettate da quest’ultimo.

Al fine di effettuare una analisi chiara e completa del passaggio generazionale nell’impresa agricola e di individuare gli strumenti che consentano di prevenire la possibilità di contestazioni da parte dei futuri eredi, assicurando la certezza del trasferimento dell’azienda, approfittando, altresì, delle agevolazioni o esenzioni fiscali previste, è necessario definire che cosa si intende con il termine impresa agricola.

L’imprenditore agricolo – qualifiche soggettive

All’interno della generale nozione di imprenditore, contenuta all’articolo 2082 del Codice Civile, si è delineata, determinando una forte carica innovatrice, quella più specifica di imprenditore agricolo all’art. 2135 c.c.. Il primo comma del detto articolo afferma che “*è imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse*”. In particolare, le attività connesse c.d. tipiche sono definite dal comma 3 dell’art. 2135 c.c. quali “*dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall’allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l’utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell’azienda normalmente impiegate nell’attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità*”.

L’impresa agricola, viene disciplinata in maniera diversa dall’impresa commerciale, sia sotto il profilo fiscale che civilistico, fallimentare e del diritto del lavoro, ecc.. L’ordinamento nazionale non soltanto riserva all’imprenditore agricolo una disciplina differen-

ziata rispetto a quella prevista per l'imprenditore commerciale, ma individua anche delle particolari tipologie di imprenditori agricoli sulla scorta di caratteristiche soggettive di colui che svolge attività agricola ai sensi dell'art. 2135 c.c.. Si tratta del coltivatore diretto e dell'imprenditore agricolo professionale (IAP), destinatari di norme di maggior favore rispetto ai soggetti che siano "semplicemente" imprenditori agricoli.

Il coltivatore diretto e l'imprenditore agricolo professionale (IAP)

L'art. 2083 c.c. rubricato "piccoli imprenditori" prevede che "*sono piccoli imprenditori i coltivatori diretti del fondo, gli artigiani, i piccoli commercianti e coloro che esercitano un'attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti della famiglia*". È, quindi, coltivatore diretto quel soggetto in grado di dimostrare che il proprio lavoro e dei propri familiari prevale rispetto a quello fornito da soggetti terzi. Le leggi speciali in materia di affitto e prelazione nell'acquisto (L. 203/1982 e L. 590/1965), invece, delineano la figura del coltivatore diretto in base al c.d. criterio del terzo. Essenzialmente, in base a quest'ultime è coltivatore diretto chi coltiva il fondo con il lavoro proprio e della propria famiglia, a condizione che la forza lavorativa costituisca almeno un terzo di quella occorrente per le normali necessità di coltivazione del fondo. Sono, poi, equiparati al coltivatore diretto:

- a) il laureato e il diplomato in materie agrarie in età non superiore ai cinquantacinque anni, che si impegnino ad esercitare in proprio la coltivazione dei fondi, per almeno nove anni,
- b) la cooperativa e i gruppi di coltivatori diretti.

Quanto alla figura dell'imprenditore agricolo professionale (di seguito IAP), questa trova la propria fonte nell'art.1 del d.lgs. n. 99 del 2004. La definizione fornita dal testo normativo coinvolge tanto coloro che svolgono l'attività imprenditoriale in via individuale, quanto coloro che fanno uso dello strumento societario.

Si può parlare di IAP in presenza dei seguenti requisiti:

- quando il soggetto adibisce almeno il 50% del tempo di lavoro complessivo all'esercizio di lavoro agricolo;
- quando il reddito agricolo è pari ad almeno il 50% del rispettivo reddito globale da lavoro;
- quando il soggetto possiede competenze e conoscenze professionali adeguate.

Quanto alle società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, queste possono considerarsi IAP a patto che siano in possesso dei seguenti requisiti:

- se di persone, almeno 1 socio sia IAP; per le società in accomandita semplice tale requisito è richiesto in capo ad almeno un socio accomandatario;
- se cooperative o di capitali, qualora almeno un amministratore (anche socio in caso di cooperativa) sia IAP.

Quanto ai benefici accordati ai soggetti titolari della qualifica di IAP:

- questi possono acquistare terreni ad uso agricolo pagando l'imposta catastale dell'1% e l'imposta di registro e ipotecaria in misura fissa;
- sono esenti dall'imposta di bollo e gli onorari notarili sono ridotti alla metà;
- in caso di esproprio hanno diritto ad una indennità aggiuntiva pari al valore agricolo medio;
- se confinanti del fondo oggetto di cessione godono della prelazione agraria, oltre al fatto che sono esonerati dal versamento dell'imposta sui terreni posseduti e condotti (indipendentemente dalla loro ubicazione);
- accedono alle agevolazioni per alcune misure del piano di sviluppo rurale (PSR).

Impresa individuale o società agricola?

Analizzato il concetto di impresa agricola, occorre domandarsi quali siano le strutture e le forme giuridiche più efficienti e adeguate al fine di garantire il ricambio generazionale nel settore agricolo. L'azienda agricola può essere gestita come impresa individuale oppure in forma societaria.

L'impresa individuale rappresenta una forma giuridica semplice in quanto per la costituzione della stessa non sono richiesti particolari adempimenti. Si ha una ditta individuale nel caso in cui una persona fisica intraprenda un'attività economica volta alla produzione e/o allo scambio di beni o servizi, assumendo personalmente il rischio di tale attività. Il titolare della ditta individuale è l'unico responsabile dell'attività ed è esposto al rischio d'impresa. Infatti, egli risponde delle obbligazioni assunte in nome della ditta con tutto il proprio patrimonio presente e futuro.

Con il contratto di società, invece, due o più persone conferiscono beni o servizi per l'esercizio in comune di un'attività economica allo scopo di dividerne gli utili (art. 2247 del codice civile). Nelle società di persone (società semplici, società in nome collettivo e società in accomandita semplice) i soci (ad eccezione di quelli accomandanti della società in accomandita semplice) rispondono illimitatamente e solidalmente per qualsiasi debito contratto nell'esercizio dell'attività.

Entrambe le forme giuridiche analizzate presentano vari pro e contro, in termini di diversa esposizione dell'imprenditore e del suo patrimonio, diversa efficienza fiscale e di opportunità di investimento da parte di terzi, per tali motivi possono parimenti essere considerate idonee ed efficienti a seconda del caso in esame e degli obiettivi che si intendono perseguire.

Quali strutture prediligere in caso di investimenti?

In presenza di forti strutture di investimento uno strumento che viene in soccorso è la holding di famiglia, che garantisce uno svolgimento efficace ed efficiente del processo di successione e che porta ad una progressiva professionalizzazione della struttura aziendale.

La holding si configura come uno strumento in grado di evitare che nel lungo periodo si verifichi una graduale perdita di controllo della famiglia sull'impresa, mediante la quale l'azienda (conferente) trasferisce l'intera attività (holding finanziaria pura) ad una o più società già esistenti o di nuova costituzione. La società di nuova creazione, poi, a seconda del caso di specie e delle finalità che si intendono perseguire, potrà sostanzarsi direttamente in una società agricola oppure in una società agricola e in una società commerciale.

Tra i vantaggi prospettati dallo strumento qui in analisi, è possibile annoverare:

- la capacità dello stesso di dare soluzione alle questioni familiari in un ambito diverso dalle società operative;
- la razionalizzazione della struttura finanziaria;
- l'attribuzione di un ruolo definito al patrimonio familiare.

Quanto agli svantaggi:

- la holding può portare all'obbligo di redazione del bilancio consolidato del gruppo, comportando una duplicazione dei costi societari e di amministrazione;
- la redistribuzione dei dividendi della holding alle persone fisiche necessita di un ulteriore passaggio soggetto a tassazione, seppur contenuta.
- Nel caso di investimenti di portata ridotta, invece, si profila una ipotesi più semplificata di quella appena esaminata, ossia la costituzione di una società agricola, di persone o di capitali, come sopra descritta.

L'esercizio dell'attività imprenditoriale agricola mediante la Società Semplice

Senza altro utilizzabile per un esercizio efficiente dell'attività imprenditoriale agricola è la forma più elementare di società di persone vale a dire la società semplice. Tra le principali caratteristiche della società semplice è possibile annoverare:

- la mancanza di personalità giuridica e la conseguente impossibilità di avere ad oggetto lo svolgimento di attività commerciale;
- l'assenza di requisiti di capitale minimo;
- la mancata soggezione a fallimento,
- la possibilità di riservare l'amministrazione soltanto ad alcuni dei soci
- la responsabilità illimitata e solidale dei soci e per le obbligazioni sociali;
- l'assenza di obblighi alla tenuta delle scritture;
- la determinazione del reddito complessivo sommando i redditi appartenenti alle differenti categorie reddituali.

Il reddito viene imputato ai soci per trasparenza in proporzione a ciascuna quota di partecipazione agli utili che non sono soggetti ad ulteriore tassazione in capo agli stessi (in quanto già tassati per trasparenza). La cessione delle quote di una società semplice determina il realizzo, ex art. 67, comma 1, lett. c) e c-bis) del TUIR, di un reddito diverso assoggettato ad imposta sostitutiva al 26%. Infine, la società semplice non è soggetta al regime delle società di comodo, ossia quelle società, di persone o capitali,

che, a prescindere dell'oggetto sociale dichiarato, vengono utilizzate al fine esclusivo di realizzare una mera gestione del patrimonio dei soci, non esercitando in realtà alcuna effettiva attività imprenditoriale o commerciale.

Conclusioni

Affrontare il passaggio generazionale conservando l'unitarietà della struttura produttiva e salvaguardando l'efficienza dell'attività d'impresa in termini di investimenti, opportunità e sviluppo è una attività che, specialmente nel settore agricolo, non può essere eseguita efficientemente mediante l'implementazione di un'unica struttura organizzativa e di governance. Come visto nel corso della presente trattazione, non esiste un'unica soluzione ma diverse, ciascuna inscindibilmente legata alla singola fattispecie che si presenta. La struttura maggiormente efficiente, dunque, deve essere selezionata sulla base di una "valutazione caso per caso" che deve tenere conto di una pluralità di fattori tra cui: l'obiettivo che si vuole perseguire, sia esso di medio o lungo periodo, la situazione patrimoniale in cui versa l'impresa e la struttura immobiliare della stessa, la situazione familiare che caratterizza l'impresa, le potenziali liti familiari ed infine la gestione del passaggio generazionale. A ciò deve, poi, aggiungersi che il mancato adeguamento alle regole proprie del sistema dell'impresa agricola rende difficoltoso il raggiungimento di certi obiettivi. La strategia migliore, dunque, consiste nell'intervento *ex ante* per ottimizzare l'efficienza delle strutture agricole e delle proprietà immobiliari evitando, così, inutili liti giudiziarie per ottimizzare l'oggi in vista del domani.

*Avv. Nicola Lucifero
(Studio LCA, Milano)*

4.2 Il passaggio generazionale delle imprese agricole

Premessa

Il trasferimento dell'impresa può avvenire secondo quattro principali modalità:

- per successione;
- per donazione;
- attraverso la stipula di un «patto di famiglia»;
- con l'istituzione di un trust.

Al trasferimento dell'impresa sono applicabili diverse regole civilistiche a seconda della modalità prescelta. Inoltre, potrebbero risultare applicabili le imposte di successione e donazione ⁽⁶⁾, oltre che l'imposta di registro e, ricorrendone i presupposti (*i.e.* trasferimento di immobili), le imposte ipotecaria e catastale: l'impatto fiscale può variare a seconda della modalità di trasferimento adottata.

Successione, donazione e norme agevolative della continuità dell'impresa

Le imposte di successione e donazione

L'art. 3, co. 4-ter del D.Lgs. 346/1990 (di seguito "TUS") costituisce la norma che, in materia di imposte di successione e donazione, agevola la continuità dell'impresa: esso prevede che i trasferimenti effettuati a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. In caso di quote sociali e azioni di società di capitali, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo.

Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso.

Il mancato rispetto della condizione comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa del 30% e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.

La donazione di fondo rustico

Accanto a tale disposizione va segnalata la disciplina della **donazione di fondo rustico**. Secondo l'art. 14, L. n. 441/1998, *«gli atti relativi ai beni costituenti l'azienda, ivi compresi i fabbricati, le pertinenze, le scorte vive e morte e quant'altro strumentale all'attività aziendale oggetto di successione o di donazione tra ascendenti e discendenti entro il terzo*

⁶ In tema di imposte di successione e donazione si rimanda al capitolo [...] .

grado sono esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni, dalle imposte catastali, di bollo [...] e soggetti alla sola imposta ipotecaria in misura fissa [...]».

Tale regime di esenzione si applica a patto che i soggetti destinatari della successione/donazione siano:

- coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali (IAP), di età inferiore ai 40 anni, iscritti nelle relative gestioni previdenziali o a patto che si iscrivano entro tre anni dal trasferimento;
- giovani di età inferiore ai 40 anni, a condizione che acquisiscano la qualifica di coltivatore diretto o di IAP entro 24 mesi dal trasferimento, iscrivendosi nelle relative gestioni previdenziali nei successivi due anni.

Come si vede, quest'ultima norma di agevolazione presenta diversi aspetti in comune con l'art. 3, co. 4-*ter*, del D.Lgs. 346/1990 (di seguito "TUS").

Il patto di famiglia

Gli artt. da 768-*bis* a 768-*octies* c.c. regolano l'istituto del patto di famiglia. Tale disciplina deriva dall'esigenza di tutelare l'integrità dell'azienda e dell'attività imprenditoriale, in particolar modo nei casi di passaggi generazionali delle piccole e medie imprese a gestione familiare, ove spesso si verifica una frammentazione del patrimonio trasferito ai discendenti. Il patto di famiglia è "*il contratto con cui [...] l'imprenditore trasferisce, in tutto o in parte, l'azienda, e il titolare di partecipazioni societarie trasferisce, in tutto o in parte, le proprie quote, ad uno o più discendenti*" (art. 768-*bis* c.c.). Per la stipula di un patto di famiglia è richiesta la forma dell'atto pubblico.

Gli assegnatari (*i.e.* uno o più discendenti), sulla base di quanto disposto dall'art. 768-*quater* c.c., sono obbligati a liquidare in proporzione al valore dell'azienda gli altri legittimari, ove essi non rinuncino in tutto o in parte, con il pagamento di una somma corrispondente al valore delle quote di eredità (quote di legittima) che la legge riserva ad essi. Potrà, altresì, essere stabilito che la liquidazione avvenga in natura. Sul punto, sono liquidate le quote di legittima che potrebbero essere vantate da soggetti aventi causa se la successione fosse aperta al momento della stipula del contratto (art. 768-*quater*, co. 2, c.c.). Ciò a meno che i legittimari non rinuncino.

Quanto ricevuto dagli assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni non può essere soggetto a collazione né a riduzione (art. 768-*quater*, co. 4, c.c.). Il patto è impugnabile per errore, violenza o dolo ma solo entro un anno.

Il patto di famiglia rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 3, co. 4-*ter*, TUS, che prevede l'esenzione dall'applicazione dell'imposta di successione e donazione ai trasferimenti di aziende (o rami di esse) o di azioni o quote sociali, al ricorrere dei requisiti previsti al paragrafo precedente.

Il trust e l'impresa agricola

L'imprenditore titolare di un'impresa agricola può ricorrere all'utilizzo del trust per differenti ragioni. In primo luogo, il ricorso a tale istituto permette di realizzare un passaggio generazionale "graduale", modulato in base alle specifiche esigenze del caso (ad es. giovane età degli eredi). In secondo luogo, la segregazione patrimoniale permette altresì di conservare l'unitarietà dell'impresa, in presenza ad esempio di una pluralità di eredi. Inoltre, il trust potrebbe impedire la dispersione del patrimonio aziendale e del nome dell'impresa, in assenza di eredi legittimi, o laddove questi ultimi non abbiano interesse alla prosecuzione dell'attività.

Esistono tuttavia alcune problematiche connesse all'utilizzo di tale istituto, che richiedono l'adozione di specifiche accortezze. Occorre ad esempio esplicitare adeguatamente, nell'atto istitutivo, le ragioni per cui si costituisce il trust, e le sue finalità, così da chiarire subito gli interessi in gioco e la loro meritevolezza. Potrebbero emergere dei problemi sia di tipo successorio che nei confronti di terzi, quale la lesione della legittima o la sottrazione di garanzie che, invece, col patto di famiglia risulterebbero esclusi. Si tratta di aspetti che in ogni caso possono essere mitigati o superati.

Da un punto di vista fiscale, il conferimento dell'azienda agricola nel trust potrebbe scontare l'imposta di donazione.

A tal proposito si segnalano opposti orientamenti giurisprudenziali: secondo alcune sentenze, l'imposta andrebbe pagata al momento iniziale del conferimento dei beni nel trust, secondo altre invece il momento impositivo sarebbe quello della devoluzione finale ai destinatari.

Quest'ultima posizione è ad oggi quella ampiamente maggioritaria.

Ciononostante, l'imprenditore potrebbe beneficiare del regime fiscale di favore legato ai trasferimenti di aziende e quote sociali sopra esaminato. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 110/E del 2009 ha affermato che l'art. 3, co. 4-ter TUS è applicabile anche ai conferimenti in trust, al ricorrere dei seguenti requisiti:

- il trust deve avere una durata non inferiore a cinque anni a decorrere dalla stipula dell'atto che comporta la segregazione in trust della partecipazione;
- i beneficiari finali devono necessariamente essere discendenti e/o coniuge del disponente;
- il trust non deve essere discrezionale o revocabile, vale a dire, ad esempio, che non possono essere modificati dal disponente o dal trustee i beneficiari finali dell'azienda o delle partecipazioni trasferite in trust;
- il trustee deve proseguire l'esercizio dell'attività d'impresa o detenere il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento (individuabile nell'atto segregativo dell'azienda e/o delle partecipazioni) e, a tal fine, deve rendere, contestualmente al trasferimento, apposita dichiarazione circa la sua volontà di proseguire l'attività di impresa (o detenere il controllo).

Il contratto di affiancamento

Un'altra norma di agevolazione tesa a facilitare la continuità dell'impresa agricola è rappresentata dal c.d. "**contratto di affiancamento**". In base all'art. 1, co. 119, L. n. 205/2017, "*“i giovani di età compresa tra i diciotto e i quarant'anni che non siano titolari del diritto di proprietà o di diritti reali di godimento su terreni agricoli e che stipulano con imprenditori agricoli di cui all'articolo 2135 del codice civile o coltivatori diretti, di età superiore a sessantacinque anni o pensionati, un contratto di affiancamento ai sensi del presente comma [...]”* avranno accesso prioritario alle agevolazioni di cui al capitolo III, titolo I, D.Lgs. n. 185/2000 (mutui a tasso agevolato e finanziamenti a fondo perduto). L'agevolazione in parola ha valenza per il triennio 2018-2021.

La norma prevede che al giovane spetti un utile compreso tra il 30% ed il 50%, da stabilirsi al momento della stipula del contratto. Inoltre, l'imprenditore agricolo avrà dei vantaggi previdenziali. Infine, al giovane è riconosciuto un diritto di prelazione (con le modalità di cui all'art. 8 L. n. 590/1965), qualora l'imprenditore agricolo o il coltivatore diretto dovessero decidere di vendere l'azienda agricola, per i sei mesi successivi alla data di conclusione del contratto.

*Avv. Antonio Fiorentino Martino e Dr. Clemente Tamburini
(Studio LCA, Milano)*

4.3 La circolazione dei fondi agricoli: profili civilistici e fiscali

Premessa

Nel presente capitolo saranno illustrati i principali aspetti civilistici e fiscali connessi alla circolazione dei fondi agricoli. A tale fine, dopo un breve inquadramento sull'istituto della prelazione agraria, verranno affrontati i principali aspetti connessi alla fiscalità diretta e indiretta associati (i) alla compravendita di terreni agricoli e (ii) al conferimento dei medesimi in società.

Queste tematiche vengono qui analizzate nell'ottica di affrontare in maniera efficiente il passaggio generazionale, in considerazione dei principali obiettivi qui di seguito elencati:

- conservazione unitaria del patrimonio;
- segregazione del compendio immobiliare;
- pianificazione fiscale.

In altre parole, viene sì analizzata la possibilità di costituire un “gruppo societario agricolo” votato a proteggere il patrimonio, creando a tale fine delle casseforti di *asset* nelle quali la proprietà immobiliare venga separata dall'esercizio di impresa. In questo schema, la società agricola si colloca al termine della catena come “figlia” di una *holding* proprietaria di terreni e fabbricati strumentali all'attività agricola. La *holding* concede in uso alla società agricola stessa i terreni su cui esercitare l'attività.

Di converso, non viene valutata l'ipotesi di una *holding* impegnata nello svolgimento dell'attività agricola. Infatti, nell'ottica del legislatore la presenza del vincolo di esclusività agricola dell'attività esercitabile sembra riservare alla società agricola il ruolo di soggetto deputato allo svolgimento delle attività indicate dall'art. 2135 cod. civ., piuttosto che la funzione di contenitore di partecipazioni. Del resto, già l'Agenzia delle Entrate con la circ. n. 50/E/2010 aveva avuto modo di precisare che il requisito di esclusività viene meno in caso di possesso di partecipazioni in altre società salvo che sussistano congiuntamente le seguenti condizioni:

- la partecipata sia anch'essa società agricola;
- i dividendi derivanti dal possesso di tali partecipazioni siano inferiori ai ricavi derivanti dallo svolgimento di attività agricole.

Tanto premesso, procediamo ora ad analizzare l'istituto della prelazione agraria.

Il diritto di prelazione su terreni agricoli

Nella circolazione dei fondi con destinazione agricola, la libertà del proprietario di vendere all'acquirente che egli preferisce subisce una considerevole limitazione conseguente all'esistenza del diritto di prelazione nell'acquisto, riconosciuto al coltivatore diretto del fondo (se soggetto diverso dal proprietario) ed al coltivatore diretto dei fon-

di confinanti con quello oggetto di compravendita. Questa limitazione del diritto di proprietà si è sottratta, peraltro, a censure di incostituzionalità sul rilievo che trattasi di una scelta politica legislativa non irragionevole, che ha per fine, nel caso di prelazione dell'insediato, quello di riunire nella stessa persona la qualità di proprietario e di coltivatore del fondo, incoraggiando la formazione di un'autonoma impresa e, nel caso del proprietario coltivatore diretto confinante, quello di favorire lo sviluppo della piccola proprietà contadina attraverso l'accorpamento di fondi finitimi, con la finalità ultima di ottenere un razionale sfruttamento della proprietà agricola nell'interesse generale allo sviluppo delle strutture produttive del paese.

Ai sensi dell'art. 8, L. n. 590/1965 (per il concessionario) e dell'art. 7, L. n. 817/1971 (per il proprietario vicino) il presupposto della prelazione è la decisione del proprietario del fondo di alienarlo, che può manifestarsi in un contratto preliminare in cui risultano pattuite con il terzo le condizioni a parità delle quali il titolare della prelazione ha diritto di essere favorito. Più in particolare, l'alienazione deve essere volontaria (sono quindi escluse le ipotesi di vendita forzata e di espropriazione per pubblica utilità) e deve tradursi in un negozio di compravendita o, meglio, in un negozio a titolo oneroso in cui in contropartita vi sia un bene di natura generica e fungibile. Sicché sono estranee, tra le altre, le ipotesi del conferimento di società, aspetto questo che verrà trattato più avanti.

Quanto all'oggetto della cessione, deve trattarsi di un fondo rustico, quindi un terreno destinato, in base agli strumenti urbanistici vigenti. Tuttavia, non occorre che si tratti necessariamente di un campo aperto, potendo anche essere il solo fabbricato rurale.

Più in particolare, la prelazione è riconosciuta solo a favore:

- del coltivatore diretto che da almeno due anni sia affittuario coltivatore diretto, mezzadro, colono o partecipante della cooperativa affittuaria costituita da coltivatori diretti quando il fondo alienato è oggetto di un contratto agrario. In ogni caso, tale diritto non spetta a quel coltivatore diretto che nel biennio precedente abbia venduto terreni agricoli per un imponibile fondiario superiore, un tempo, a centomila lire;
- del proprietario vicino che da almeno due anni sia coltivatore diretto singolo o associato in cooperativa quando sul fondo alienato non ci siano concessionari o quando i concessionari del fondo abbiano validamente rinunciato alla prosecuzione del contratto alla quale abbiano diritto. Sul punto si precisa che sulla nozione di terreno confinante dottrina e giurisprudenza si dividono tra la tesi per la quale è necessaria la materiale contiguità e quella secondo cui è sufficiente una adiacenza funzionale e quindi non necessariamente fisica (ad esempio, non rileva l'interruzione di piccoli corsi d'acqua).

Detto diritto è, inoltre, riconosciuto anche alle società di persone qualora almeno

la metà dei soci sia in possesso della qualifica di coltivatore diretto.

Il legislatore stabilisce un ordine di priorità riconoscendo come criterio preferenziale, nell'ordine, la presenza come partecipi nelle rispettive imprese o nelle cooperative di condizione associata dei terreni o nelle società agricole di presone di coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali di età compresa tra i 18 e i 40 anni, il numero di essi e il possesso delle conoscenze e delle competenze adeguate ai sensi dell'art. 8 del Reg. n. 1257/99.

Il diritto di prelazione diventa attuale con la formazione del contratto preliminare con un ben individuato soggetto terzo. La stipula del preliminare cioè rappresenta il momento temporale del sorgere dell'obbligo del proprietario del fondo di notificare la copia del preliminare al concessionario o al vicino. Qualora non si sia rinunciato alla prelazione, essa deve essere esercitata per iscritto ed entro trenta giorni dalla *denuntiatio* o dall'avvenuta integrale conoscenza del contratto preliminare con il terzo. L'accettazione deve essere fatta in modo incondizionato, salva la possibilità di subordinarla al conseguimento di un finanziamento. Il contratto che si perfeziona con l'esercizio della prelazione non produce immediati effetti reali dato che il trasferimento della proprietà è sottoposto alla condizione sospensiva del pagamento del prezzo. In ogni caso, la giurisprudenza di legittimità ha avuto modo di precisare che il contratto è nullo qualora il concessionario o il vicino lo abbia concluso con l'intenzione di rivendere il fondo ad altri.

Qualora venga omessa la *denuntiatio* o qualora in essa sia indicato un prezzo superiore a quello risultante dal contratto di compravendita, l'avente titolo al diritto di prelazione può, entro un anno dalla trascrizione del contratto, esercitare il diritto potestativo di riscatto del fondo dall'acquirente e da ogni altro successivo dante causa.

Come già ricordato, la prelazione non trova applicazione nel caso di conferimento di terreni in società e/o cessioni di partecipazioni. Sul punto, la Corte di Cassazione (cfr. Sent. n. 26044/2005; Sent. n. 5201/2015; Sent. n. 6971/2016) ha affermato in più occasioni il principio secondo cui, di per sé, il conferimento di un terreno in società e la successiva cessione delle quote di detta società, non comporterebbe l'emersione di alcun diritto di prelazione. Tuttavia, la stessa Corte di Cassazione ha avuto modo di precisare che, qualora si facesse ricorso ad una operazione negoziale complessa avente ad oggetto il trasferimento di un fondo agricolo attraverso strumenti contrattuali che, seppur leciti, siano finalizzati ad impedire che l'affittuario o il confinante esercitino la prelazione, tale operazione deve essere oggetto di indagini processuale. Infatti, citando la massima contenuta nella Sent. n. 5201 del 2015 "*L'accertamento, se positivo, non comporta la nullità dei contratti, (esulando la fattispecie dalla previsione dell'art. 1418 cod. civ. e dalla tutela generalizzata di cui all'art. 1421 cod. civ.), ma consente al titolare del diritto di retratto, attraverso un meccanismo di protezione che richiama le nullità relative, l'esercizio del medesimo diritto, mediante sostituzione dell'acquirente voluto dal venditore con il soggetto individuato dalla legge*".

Cessione di terreni a titolo oneroso: profili fiscali

Circa i profili impositivi passiamo dapprima ad analizzare le tematiche associate alla fiscalità indiretta, disciplina particolarmente tormentata per la lunghissima serie di norme che si susseguirono a causa della loro temporaneità.

Ai sensi dell'art. 1, terzo periodo, Tariffa Parte Prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986 (di seguito "TUIR"), ogniqualvolta si verifichi l'effetto giuridico del trasferimento di "terreni agricoli e relative pertinenze" a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, è disposta l'applicazione dell'aliquota dell'imposta di registro nella misura del 15%, oltre alle imposte ipotecaria e catastale in misura pari ad Euro 50 cadauna.

Detto regime impositivo trova quindi applicazione con riguardo ai trasferimenti di terreni e pertinenze qualificati agricoli in base agli strumenti urbanistici vigenti. L'espressione "*trasferimento*" deve essere più correttamente intesa come riassuntiva del concetto di atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento.

In ogni caso, il Legislatore ha previsto un regime di favore nel caso in cui detti trasferimenti siano alternativamente stipulati a favore di:

1. imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale. Sul punto si ricorda che ai sensi dell'art. 1, co. 1 del D. Lgs. n. 99/2004, riveste tale qualifica colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'art. 5 del Regolamento (CE) n. 1257/1999, dedichi alle attività agricole di cui all'art. 2135 del cod. civ. direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro. La qualifica di IAP spetta anche alle società a condizione che: (a) lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 del cod. civ. e che ricorrano inoltre i seguenti presupposti: (b1) nel caso di società di persone, almeno un socio deve essere in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale; (b2) nel caso di società di capitali, almeno un amministratore deve essere in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale; (c) la ragione sociale o la denominazione sociale delle società in questione deve contenere l'indicazione di società agricola.
2. coltivatori diretti, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale. Il coltivatore diretto (ai sensi dell'art. 6 della L. n. 203/1982) è la persona che dedica abitualmente la propria attività manuale alla lavorazione della terra; più precisamente, si tratta dei soggetti che direttamente ed abitualmente si dedicano alla coltivazione dei fondi ed all'allevamento ed al governo del bestiame, con la precisazione che nel calcolo della forza lavorativa il lavoro della donna è equiparato a quello dell'uomo, tenuto conto, agli effetti del computo del fabbisogno di giornate lavorative del fondo, anche dell'impiego delle macchine agricole. La normativa vigente non riproduce più la prescrizione secondo la quale l'acquirente, nel biennio

- precedente all'atto di acquisto, non doveva aver venduto altri fondi rustici oppure appezzamenti di terreno la cui superficie complessiva non fosse superiore ad un ettaro. Anche in questo caso, si ricorda che la qualifica di coltivatore diretto compete anche a (a) società agricole di persone con almeno un socio coltivatore diretto, (b) società agricole di capitali con almeno un amministratore coltivatore diretto; (c) società cooperative con almeno un amministratore socio coltivatore diretto;
3. coniuge o dei parenti in linea retta, purché già proprietari di terreni agricoli e conviventi, di soggetti che siano coltivatori diretti iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale o imprenditori agricoli professionali iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale;
 4. operazioni fondiarie operate attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (ISMEA);
 5. proprietari di masi chiusi di cui alla legge della provincia autonoma di Bolzano n. 17/2001 e si tratti di terreni da loro abitualmente coltivati. Sul punto si ricorda che l'espressione maso chiuso designa la situazione per la quale, nella provincia di Bolzano, alla morte del proprietario di un podere, il terreno non viene suddiviso fra gli eredi, ma viene trasferito a una sola persona (di solito, uno dei coeredi, detto assuntore), mentre gli altri coeredi hanno unicamente diritto a un compenso. La legislazione in parola è finalizzata a impedire la polverizzazione dei fondi rustici e, con ciò, a stimolare un proficuo esercizio dell'agricoltura anche in zone svantaggiate a causa del terreno impervio.

In questo caso, al ricorrere dei presupposti per l'applicazione del regime fiscale di favore, i trasferimenti sono soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria in misura fissa ed all'imposta catastale nella misura dell'1%. Il regime di favore si applica anche ai fabbricati rurali che siano trasferiti unitamente ai terreni agricoli e ne costituiscano pertinenza; al contrario, l'agevolazione non si applica ai fabbricati rurali venduti separatamente da terreni di cui costituissero pertinenza o nel caso in cui siano i terreni agricoli (ad esempio, per la loro ridotta dimensione) a costituire pertinenza dei fabbricati in questione i quali vengano fatti oggetto di atti traslativi.

L'art. 2, co. 4-*bis*, del D.L. n. 194/2009 sancisce che si ha decadenza dall'agevolazione in commento qualora, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti di acquisto, gli acquirenti:

- alienano volontariamente i terreni, ovvero
- cessano di coltivarli o condurli direttamente.

La legge inoltre commina espressamente le seguenti altre ipotesi di decadenza:

1. con riferimento allo IAP persona fisica, la perdita (nel quinquennio) dei requisiti IAP;
2. con riferimento allo IAP persona fisica, il mancato conseguimento dei requisiti IAP entro ventiquattro mesi dalla data di presentazione alla Regione dell'istanza di riconoscimento di detti requisiti;

3. con riferimento alle società agricole di coltivazione diretta, il venir meno nel quinquennio: (a) del socio o soggetto qualificante e (b) dell'iscrizione di costui nella relativa gestione previdenziale e assistenziale.

Nel silenzio della normativa, è stato osservato che la decadenza trova comunque applicazione anche nei seguenti casi:

- quanto allo IAP persona fisica, il caso del venir meno (nel quinquennio) della sua iscrizione nella gestione previdenziale e assistenziale;
- quanto al coltivatore diretto persona fisica, il caso del venire meno (nel quinquennio) della sua qualità di coltivatore diretto;
- quanto al coltivatore diretto persona fisica, il caso del venire meno (nel quinquennio) della sua iscrizione nella gestione previdenziale e assistenziale;
- quanto alla società IAP, il caso del venir meno (nel quinquennio) del soggetto qualificante o socio qualificante.

Oltre a sancire la decadenza dall'agevolazione, la legge non commina sanzioni, di modo che la decadenza comporti pertanto il solo recupero della differenza d'imposta e l'applicazione degli interessi di mora. L'accertamento della decadenza dall'agevolazione in commento deve essere notificato al contribuente entro il termine di decadenza di tre anni.

*Dr. Christian Viceconte
(Studio LCA, Milano)*

5. ATTIVITÀ NELLE DIMORE STORICHE: ASPETTI FISCALI, NORMATIVI E DI SICUREZZA

5.1 Possesso “statico” e “dinamico” delle dimore storiche: profili fiscali.

Premessa

1. Questo Capitolo si propone di indicare il trattamento tributario che deve osservare il possessore – sia esso titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale (di usufrutto, di uso, di abitazione, di enfiteusi) – di una dimora storica, con riferimento soprattutto alle Imposte sui Redditi, ma anche all’IVA e all’IRAP (e, incidentalmente, all’IMU, all’Imposta di Registro e di bollo).

2. Le situazioni che si presentano in concreto sono molteplici e diversificate, per cui ogni caso va considerato specificatamente; tuttavia, per un primo approccio (semplificato, ma sistematico) può essere utile considerare la tipologia di possesso, che può essere distinto – per comodità – in “statico” o “dinamico”.

a) Il possesso si considera “statico” se chi possiede la dimora storica

- la utilizza, in tutto o in parte, come **abitazione propria**; oppure
- la concede, in tutto o in parte, in **locazione** a terzi. Il relativo **contratto** può prevedere la messa a disposizione (della stessa) a favore del conduttore, per un periodo più o meno lungo (senza fornire prestazioni ulteriori o complementari di sorta), con facoltà (di quest’ultimo) di disporre del bene locato, a seconda della tipologia di immobile, come **abitazione** (propria e della famiglia) o per **uso commerciale** (organizzandovi, in questo secondo caso, eventi - privati o aperti al pubblico - di solito a pagamento, quali: visite guidate, conferenze, mostre, concerti, convegni, corsi di formazione, spettacoli, feste per matrimoni o “anniversari”).

b) Il possesso si considera “dinamico”, se chi possiede la dimora storica ne utilizza, in tutto o in parte, gli spazi interni ed esterni (parco, giardino) come base per offrire **direttamente** servizi a pagamento; e, quindi, per organizzare, in proprio, le stesse attività ricordate poc’anzi, ma – va ribadito – a diretta cura del possessore della dimora storica. Si parla di possesso “dinamico” perchè il **possessore** non si limita a mettere a disposizione i locali o il parco della dimora (possesso “statico”), ma la utilizza economicamente per rendere lui stesso (direttamente) un servizio di tipo “commerciale”, così instaurando con la controparte un rapporto giuridico non più “*di locazione*”, ma che consiste in un “*obbligo di fare*” (verso un corrispettivo). Anche – e a maggior ragione – in questo caso, va stipulato un **contratto** in forma scritta, per mettere in evidenza diritti e obblighi delle parti, in termini - il più possibile - analitici e dettagliati: al fine di evitare, o quanto meno limitare, future discussioni non solo con la controparte, ma anche - per quanto qui interessa - con il Fisco.

Il c.d. possesso “statico” delle dimore storiche

1. Si è già accennato [sub I, 2, a)] che il possesso di una (qualsiasi) dimora storica comporta, di regola, una imposizione, che può essere, a seconda dei casi, nazionale (Imposte sui Redditi) o locale (IMU).

Va premesso che, quanto alle Imposte sui Redditi (le più gravose),

- l'**attuale** legislazione fiscale **non** prevede più – come accadeva fino al 2011 – un “*regime fiscale (speciale) di favore*” per il possessore di dimore storiche, ma si limita a concedere (modeste) agevolazioni ai fini dell'IRPEF (Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche) del possessore;
- il riconoscimento dell’*“interesse culturale”* – e il conseguente assoggettamento al regime di “tutela diretta” del bene immobile, ex D.Lgs. 42/2004 – è irrilevante ai fini dell'attribuzione, alla dimora, della categoria catastale (la quale dipende solo dalla destinazione d'uso e dalle caratteristiche costruttive e tipologiche proprie del bene, pur potendo - l'apposizione del vincolo - essere rilevata con una annotazione negli atti catastali: cfr. Circolare n. 5 del 2012 dell'allora Agenzia del Territorio), mentre rileva ai fini delle citate agevolazioni tributarie.

2. Nel capitolo 2 (“Dimore storiche e profili fiscali”) di questo “Manuale”, sono già state indicate le **regole** (articolate e talora complesse, ma “oggettive”) che riguardano le imposte - di tipo sia patrimoniale che reddituale - del possessore “statico” della dimora storica. Pertanto, in questa sede, esse saranno richiamate solo in sintesi, per poi concentrare l'attenzione sulla imposizione dei redditi conseguiti da chi utilizza la dimora storica per finalità economiche, cioè – sia esso il possessore o un terzo che ne ha previamente acquisito la disponibilità – per l'esercizio di una attività (occasionale o continuativa) di tipo commerciale, dando corso a quello che è stato definito possesso “dinamico”.

3. Nel caso, dunque, di utilizzo personale/familiare della dimora, a titolo di **abitazione** o di concessione della stessa a terzi (in tutto o in parte) in base a un contratto di **locazione**, valgono le seguenti “regole”, per gli immobili soggetti a vincolo culturale:

a) per l'IMU (Imposta di tipo patrimoniale), **riduzione** (generalizzata) della base imponibile al 50% (cinquanta per cento);

b) per l'IRPEF (Imposta sui redditi e addizionali)

- se la dimora storica è tenuta a disposizione del possessore ed è adibita a sua abitazione principale, non sconta l'IRPEF (e, quindi, subirà solo l'IMU al 50%); se, invece, è adibita ad abitazione secondaria, sconta solo l'IMU al 50%, se ubicata in Comune diverso da quello di residenza del possessore; e sia l'IMU (al 50%) che l'IRPEF – sul 50% della rendita catastale – se essa è ubicata nello stesso Comune di residenza del possessore;
- se, invece, la dimora storica è **locata**, sarà assoggettata all'IMU (sempre al 50%) e anche, di regola, all'IRPEF (ex art. 37, co. 4-*bis* del T.U.II.RR.); **ma**, se è concessa in locazione ad uso abitativo ed è censita nella categoria catastale A (tranne A/10 –

uffici), il possessore può optare, in alternativa, per il “regime sostitutivo” della c.d. “cedolare secca” (con aliquota pari al 21% del canone pattuito e che comprende anche l’imposta di registro e l’imposta di bollo dovute sul contratto di locazione).

Va anche precisato che

– nel caso di comproprietà dell’immobile **locato**, tutti i proprietari devono dichiarare i canoni di locazione in proporzione alla loro quota di proprietà, sulla base del contratto, a prescindere dal fatto che abbiano percepito gli stessi (e, quindi, anche nel caso in cui i canoni siano stati incassati soltanto da uno o da alcuni di essi: art. 26, co. 1, T.U.II.RR.);

– se la dimora storica fa parte di un complesso di beni costituenti un’azienda (o un ramo d’azienda), il canone pattuito per l’**affitto dell’azienda** (comprensiva dell’immobile) costituisce, ai fini dell’IRPEF – non un reddito fondiario “di fabbricati”, ma – un reddito “diverso” [ex art. 67, comma 1, lett. h) del T.U.II.RR.].

4. In definitiva, i possessori della dimora storica che la utilizzano come abitazione propria (e della propria famiglia) o che si limitano a darla in locazione, devono

- versare l’IMU (assumendo come imponibile una base pari al 50%);
- dichiarare il reddito “di fabbricati” ai fini IRPEF con le modalità indicate sopra ed esemplificate nel precedente “Capitolo 2” anche se, per l’abitazione principale non sarà dovuta la relativa imposta; con facoltà, se ne sussistono i presupposti, di esercitare l’opzione per la “cedolare secca” (e, quindi, corrispondere tale imposta sostitutiva, non solo dell’IRPEF);
- registrare l’eventuale contratto di locazione e versare la relativa imposta di registro; ad eccezione del caso in cui abbiano optato per la “cedolare secca” e nel caso di contratti di locazione di durata non superiore a 30 giorni, anche se ne viene concluso più d’uno nel corso dell’anno (cfr. artt. 5 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 e 2-*bis* della Parte Seconda della Tariffa allegata al D.P.R. 131/1986);
- rilasciare al conduttore una ricevuta/quietanza di pagamento (se superiore a 77,47 euro) con applicazione di una marca da bollo da € 2,00 sull’originale.

Il c.d. possesso “dinamico” delle dimore storiche

1. Si è già detto che, nel caso in cui la dimora storica sia utilizzata “strumentalmente” per rendere delle prestazioni di servizi di tipo “commerciale”, viene meno il rapporto di locazione (dell’immobile) perché assume rilievo l’attività esercitata. La quale potrà produrre REDDITI che appartengono alla categoria dei “redditi diversi” o dei “redditi d’impresa”; tant’è che, in questo caso, si prescinde dal possesso (singolo o plurimo) della dimora storica, dato che quei redditi (“diversi” o “d’impresa”) sono conseguiti da chi esercita l’attività commerciale: sia esso il **possessore** (nel qual caso il bene è “strumentale per destinazione”) o un **terzo**, che ha ottenuto la disponibilità dei locali (e delle pertinenze), previa stipula di un contratto di locazione (nel qual caso il possessore

conseguirà solo redditi “di fabbricati”).

a) SE le prestazioni vengono rese da una Società commerciale (S.n.c., S.a.s., S.r.l., S.p.a., S.a.p.a.), il reddito è qualificato, in ogni caso, “**reddito d’impresa**”; e viene determinato su base contabile per differenza fra componenti positivi e componenti negativi di reddito. L’attività “d’impresa” è rilevante anche ai fini dell’**IVA**, sia pure con un trattamento diversificato a seconda della tipologia di prestazioni che vengono rese; e dell’**IRAP** - semprechè sia configurabile una “autonoma organizzazione” - con aliquote differenti nelle varie Regioni italiane (in Friuli Venezia Giulia l’aliquota è del 3,9%).

b) SE le prestazioni (commerciali) vengono rese da una persona fisica o più persone fisiche (senza però dar corso a una Società, neanche di fatto), si deve distinguere a seconda che esse siano svolte, nel corso dell’anno, in via **occasionale** o **permanente**, configurandosi, ai fini IRPEF:

- “**redditi diversi**”, se si tratta di “*redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente*” [art. 67, co. 1, lett. i) del T.U.II.RR.]; o
- “**redditi di impresa**”, se si tratta di “*redditi derivanti dall’esercizio di attività organizzate in forma d’impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell’art. 2195 c.c.*” [art. 55, comma 2, lett. a) del T.U.II.RR.].

Nel 1° caso (“prestazioni commerciali occasionali”), il possessore potrà limitarsi a emettere, al momento dell’incasso, una ricevuta (o quietanza di pagamento) con marca da bollo di 2,00 € (se l’importo è superiore a € 77,47); non sarà obbligato a tenere alcuna contabilità (neanche semplificata), ma avrà interesse a farsi rilasciare e conservare i documenti che attestano il sostenimento di spese “inerenti” a quell’attività occasionale per poterle dedurre dall’importo degli incassi, per determinare – per differenza – la entità dei “redditi diversi” da indicare nella dichiarazione dei redditi annuale.

Nel 2° caso (“attività di impresa”), l’imprenditore individuale – così come la Società – è tenuto all’adempimento di svariati obblighi amministrativi (iscrizione dell’impresa nel Registro delle Imprese, apertura di una posizione IVA e INPS) e, soprattutto, deve istituire una ordinata contabilità, seppure semplificata, sulla base dei documenti emessi e ricevuti, per poi determinare il **reddito d’impresa** (ancorchè minimo) da dichiarare ai fini dell’IRPEF e da tassare, a seconda dei casi, in modo ordinario o forfetario. Lo stesso vale per l’IRAP e, con regole sue proprie, per l’IVA.

2. Quanto all’**IVA**, che riguarda **solo** questi soggetti (che esercitano una attività continuativa per professione abituale, ancorchè non esclusiva) si assiste – ancora una volta – a situazioni diversificate: ad es.,

- nel caso di visite guidate in villa, visite didattiche, visite del parco, mostre e simili, le operazioni, seppur “rilevanti” ai fini dell’IVA, ne sono **esenti** (art. 10, co. 1, n. 22 del D.P.R. 633/1972) e non sono soggette né all’obbligo di certificare i corrispettivi (mediante “ricevute/scontrini fiscali”), né di emettere fattura (a meno che non sia richiesta, al momento del pagamento, dal cliente). Chi effettua tali

prestazioni (sia esso il possessore della dimora o il terzo che ne ha acquisito la disponibilità) deve solo rilasciare al fruitore del servizio un biglietto d'ingresso o una ricevuta/quietanza di pagamento sul cui originale va applicata - se l'importo incassato supera € 77,47, come può accadere nel caso di "gruppi" - una marca da bollo da € 2,00;

- nel caso di attività spettacolistica (concerti, spettacoli teatrali, etc.), le prestazioni sono imponibili ai fini IVA con **aliquota al 10%** (n. 123 della Tabella A, allegata al D.P.R. 633/1972).

3. Il confine tra "prestazioni commerciali occasionali" e "attività commerciale d'impresa" ... è **incerto e labile**. E', questo, l'aspetto più delicato, sotto il profilo tributario, della utilizzazione "dinamica" della dimora storica e - al di là di quanto sarà esposto di seguito - va considerato **caso per caso**; non solo, ma spesso e, purtroppo, rimesso a una "valutazione soggettiva", come tale difficilmente prevedibile (come emerge dalle alterne vicende dell'esito delle verifiche che hanno interessato i possessori di dimore storiche in tutta Italia).

Ciononostante, la giurisprudenza tributaria e la prassi amministrativa hanno elaborato - anche se in modo non sempre univoco - alcuni **criteri** (o **fattori-spia**) utili per distinguere quando si verifica un esercizio in forma imprenditoriale di una attività commerciale da quelli in cui le prestazioni commerciali sono (meramente) occasionali, fermo restando che - lo si ribadisce - ogni situazione va considerata nello specifico, "caso per caso", con la sensibilità (e competenza) che è propria di chi è chiamato a formulare un parere o a dare un giudizio.

- La **Corte di Giustizia U.E.** (del Lussemburgo) ha affermato che l'utilizzo di un bene immobile integra una "attività economica d'impresa" (rilevante ai fini IVA, ma con indubbi effetti anche ai fini della imposizione sui redditi) quando l'operatore "*intraprende iniziative attive di commercializzazione*" (in senso ampio), valendosi di modalità e strumenti simili a quelli impiegati, per le stesse prestazioni di servizi, da soggetti esercenti un'attività d'impresa, arte o professione (C.G.U.E. Sent. 15 settembre 2011, cause n. C-180/10 e C-181/10).

Infatti, ai fini IVA (*ex art. 9 della Direttiva 2006/112/CE*) - ma, va ribadito, si tratta di un criterio utile anche per qualificare "d'impresa" e non "occasionale" l'attività ai fini delle Imposte sui redditi - va considerata una serie di elementi: la professionalità, cioè una, seppur modesta, organizzazione; la abitualità, nel senso che le plurime "**operazioni**" siano coordinate in modo da realizzare una "**attività**": "*l'autorità amministrativa o giurisdizionale chiamata a pronunciarsi su tale problema deve valutare il **complesso dei dati** che caratterizzano il **caso specifico** per stabilire se l'**attività** considerata miri a realizzare introiti aventi un certo carattere di **stabilità***" (C.G.U.E. Sent. 26 settembre 1996, causa n. C-230/94). "*Complesso di dati*" che possono essere costituiti dalla durata della prestazione, dal numero delle operazioni, dall'importo degli introiti conseguiti; non

solo, ma “*si deve ritenere che l’attività commerciale assuma rilievo “imprenditoriale” solo quando è posta in essere con modalità che rendano chiara la finalità di ritrarne una fonte di reddito costante*” (C.G.U.E. Sent. 27 gennaio 2000, causa n. C-23/98; in termini, anche Sent. 6 luglio 2017, causa n. C-392/16, in materia di vendite immobiliari).

- La European Commission Directorate General Taxation and Customs Union – **Taxud**, dal canto suo, ha precisato, nelle conclusioni del *working paper* n. 878 del 22 settembre 2015, che lo scambio verso corrispettivo di beni e servizi, realizzato utilizzando piattaforme informatiche della *sharing economy*, rappresenta una ipotesi di impiego di risorse simili a quelle utilizzate dagli imprenditori (e professionisti) nelle loro attività e, quindi, integra una “attività commerciale”, perché si traduce in una serie di operazioni continuative.
- L’**Amministrazione Finanziaria italiana**, a sua volta, pronunciandosi sull’attività di *bed and breakfast* (Ris. Min. 13.1.2000, n. 155/E; Ris. A.E. 24.1.2008, n. 18), ha fatto rilevare che la residenza dei proprietari all’interno dell’immobile sfruttato (in parte) per fini turistici potrebbe far presumere un utilizzo prevalentemente “familiare” dell’immobile (e, quindi, la sussistenza di un’attività commerciale “occasionale”) ... a meno che dalle modalità del suo svolgimento e dall’entità degli incassi percepiti, non emerga una “certa organizzazione” e, quindi, una professionalità e una continuità tali da rendere l’attività “abituale” (dando luogo, in quel caso, a un “reddito d’impresa”).

Un caso specifico: la messa a disposizione di “unità abitative ammobiliate a uso turistico”

1. Càpita, con una certa frequenza, che i proprietari – o, meglio, i **possessori** – di dimore storiche, mettano a disposizione di terzi - direttamente o tramite agenzie specializzate - locali ammobiliati (case/appartamenti e loro pertinenze) per brevi soggiorni a scopo turistico o per vacanze.

Diverse Regioni italiane disciplinano, con proprie leggi, l’esercizio delle **attività turistico-ricettive** svolte nel loro territorio: in Friuli Venezia Giulia, la Legge Regionale 9 dicembre 2016, n. 21, contenente la “Disciplina delle politiche regionali nel settore turistico e dell’attrattività del territorio regionale (...)” (cfr. la pagina dedicata sul sito *internet* <https://www.regione.fvg.it/rafvfg/cms/RAFVFG/economia-impreses/turismo/FOGLIA207/>), prevede e regola otto diverse tipologie di “**strutture ricettive turistiche**”: a) strutture ricettive alberghiere; a *bis*) condhotel; b) *bed and breakfast*; c) unità abitative ammobiliate a uso turistico; d) affittacamere; e) strutture ricettive all’aria aperta; f) strutture ricettive a carattere sociale; g) rifugi alpini, rifugi escursionistici e bivacchi.

2. Quella che meglio si confà alle caratteristiche delle “strutture ricettive” gestite dai possessori delle dimore storiche è quella delle “*unità abitative ammobiliate a uso turistico*”

co”, che tale Legge Regionale definisce come: “*strutture ricettive composte da uno o più locali arredati e dotati di servizi igienici e di cucina autonoma, locati nel corso di una o più stagioni con contratti aventi validità non superiore a cinque mesi consecutivi*” (art. 26, co 1); precisando, più avanti, che:

* “*la locazione di unità abitative ammobiliate a uso turistico comprende il servizio di fornitura di acqua, gas ed energia elettrica, la sostituzione di arredi, corredi e dotazioni deteriorati, la pulizia a ogni cambio di cliente, il riscaldamento nelle strutture site in località poste al di sopra degli 800 metri sul livello del mare e eventualmente, la prestazione di servizi condominiali accessori; in ogni caso la prestazione di tali servizi non vale a qualificare l’unità abitativa ammobiliata quale struttura ricettiva alberghiera*” (art. 26, co 2) e che “*nelle unità abitative ammobiliate a uso turistico non è effettuata la somministrazione di alimenti e bevande e non sono offerti servizi centralizzati*” (art. 26, co 3);

* “*possono essere gestite (sia) da coloro che hanno la disponibilità dell’immobile con o senza organizzazione in forma d’impresa, (sia) da parte di agenzie immobiliari o società di gestione immobiliare turistica che agiscono in qualità di mandatariе o sublocatrici in forza di un mandato da parte dei titolari delle unità abitative ammobiliate a uso turistico che non intendono gestirle direttamente*” (art. 26, co 4), per far rilevare che “*l’utilizzo delle predette unità abitative secondo le modalità di cui ai commi precedenti non comporta, ai fini urbanistici, la modifica della destinazione d’uso*” (art. 26, co 5).

E, con specifico riferimento alle “*dimore storiche*”, definisce (art. 36) “*residenza d’epoca*”, ai fini della normativa regionale, la struttura ricettiva turistica ubicata in edifici di particolare pregio storico-architettonico, assoggettata ai vincoli previsti dal “*Codice dei beni culturali e del paesaggio*” (D.Lgs. 42/2004).

3. Dalla citata Legge regionale si desume che la “*gestione*” di tali strutture immobiliari può essere:

- **sia** di tipo “*familiare*” o, meglio, “*non imprenditoriale*”, nel qual caso il possessore consegue - ai fini IRPEF - un reddito fondiario “*di fabbricati*”, trattandosi di una (mera) locazione (transitoria) dell’immobile per scopi turistici (la stessa Legge Regionale citata stabilisce che tali strutture “*sono date in locazione ai turisti nel corso di una o più stagioni, per un periodo massimo di cinque mesi consecutivi*” e che “*in ogni caso la prestazione di tali servizi non vale a qualificare l’unità abitativa ammobiliata quale struttura ricettiva alberghiera*”);
- **sia** di tipo “*imprenditoriale*”, quando l’attività ricettiva è continuativa, professionale ed organizzata. In questo caso l’immobile è (solo) strumentale rispetto ad una attività commerciale che produce redditi “*d’impresa*” (determinati per differenza tra ricavi e costi) ai fini dell’imposta “*personale*”, che sarà l’IRPEF per le persone fisiche (ditta individuale o Società di persone, per trasparenza) o l’IRES nel caso di Società di capitali (S.r.l., S.p.A., S.a.p.a.); ed è soggetta, altresì, ad IVA ed IRAP (purchè sia configurabile un’autonoma organizzazione).

4. Con una recente **risposta** (ad interpello, la **n. 373 del 10.9.2019**), l'**Agenzia delle Entrate** ha chiarito che, laddove la normativa "locale" (regionale/provinciale) subordina l'esercizio in forma "non imprenditoriale" (senza apertura di partita IVA) di una attività ricettiva a determinate condizioni (non più di *tot.* contratti all'anno, per esempio), tali disposizioni trovano applicazione soltanto ai fini amministrativi, dato che "*per individuare i criteri per qualificare, ai fini fiscali, l'attività di locazione breve di immobili come "attività d'impresa" è necessario fare riferimento a quanto previsto dagli artt. 2082, c.c. e 55 del T.U.II.RR.*" (cioè, solo alle norme civilistiche e tributarie generali).

Pertanto, il soggetto privato che affitta, per brevi periodi dell'anno, un appartamento a turisti tramite un portale *on-line* può applicare il regime della c.d. "cedolare secca", a prescindere dalla eventuale normativa locale (che subordina a determinate condizioni la possibilità di esercitare l'attività senza partita IVA), semprechè si tratti di contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ancorchè prevedano la fornitura di servizi strettamente connessi all'utilizzo dell'immobile (fornitura della biancheria, pulizia dei locali tra un cliente ed un altro, fornitura di utenze *wi-fi*, aria condizionata), stipulati da persone fisiche private al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa (cfr. **Circolare A.E. 24/E del 12.10.2017**).

Tale regime opzionale non trova, però, applicazione quando, oltre alla disponibilità dell'abitazione (e ai servizi strumentali appena richiamati) "*sono forniti servizi aggiuntivi che non presentano una necessaria connessione con le finalità residenziali dell'immobile quali, ad esempio, la fornitura della colazione, la somministrazione di pasti, la messa a disposizione di auto a noleggio o di guide turistiche o di interpreti, essendo in tal caso richiesto un livello seppur minimo di organizzazione, come nel caso della attività di bed and breakfast occasionale*" (risposta A.E. n. 373 del 2019, già citata).

*

Per tirare le fila: **se il possesso** della dimora storica (per utilizzare la distinzione indicata all'inizio)

- a. è "statico", cioè se il possessore utilizza la dimora storica come abitazione propria o la dà in **locazione** (in tutto o in parte con o senza pertinenze) a fronte del pagamento di un canone (a prescindere dal fatto che il conduttore la utilizzi come abitazione o per scopi commerciali, come lo svolgimento di eventi/manifestazioni), consegue redditi "di fabbricati" ai fini dell'IRPEF (saranno i conduttori che organizzano occasionalmente o professionalmente quegli eventi a conseguire un reddito "diverso" o "d'impresa"); e, se si tratta di abitazione, a certe condizioni (locazione per uso abitativo, etc.) può optare per il pagamento di una imposta "sostitutiva" (dell'IRPEF e altri tributi);
- b. è "dinamico", cioè se il possessore utilizza la dimora storica **direttamente** per farne la base di una attività commerciale, ovvero sia intende "sfruttarla" per una attività economica;

- consegue “redditi diversi”, assoggettati a IRPEF per differenza tra incassi e spese, se le prestazioni commerciali rese utilizzando **anche** – ma non solo – la dimora sono **occasionali** o, meglio, “non abituali”;
- consegue “redditi d’impresa” ai fini IRPEF/IRES, determinati – su base contabile – per differenza tra “ricavi e costi”, quando, utilizzando anche la dimora storica, organizza **direttamente, continuativamente e professionalmente** un’attività economica volta alla prestazione di servizi (di solito di tipo pseudo-alberghiero, di ristorante, di bar, ma anche altre attività che presentano le caratteristiche di abitualità e di professionalità).

Conclusione

1. Si è cercato di cogliere gli aspetti tributari problematici che si presentano ai possessori (proprietari o titolari di diritti reali), delle “dimore storiche”

- non tanto nel caso della (mera) “messa a disposizione” della propria dimora storica, cioè quando ci si limita a godere del possesso (statico) del bene, perché in quel caso – sia pure fra regole, eccezioni, deroghe alle eccezioni che riportano alle regole (per intero o in parte) – la determinazione del reddito è **oggettiva**: il possessore consegue un “reddito di fabbricati” (categoria “redditi fondiari”) ai fini IRPEF, la cui determinazione va declinata tenendo conto della “specialità del bene” (la dimora storica) [e si rinvia a quanto esposto nel Capitolo 2];
- quanto, invece, nel caso che il possessore effettui una o una serie di prestazioni di servizi che generano (di solito) “**redditi diversi**”, ma talora “redditi d’impresa”: differenza fondamentale sia ai fini degli adempimenti tributari che della relativa imposizione ai fini delle imposte sui redditi ed eventualmente dell’IVA e dell’IRAP. La tipologia (*rectius*, la “categoria”) di reddito dipende da variegati fattori (non ultimo, il soggetto che opera: se le prestazioni sono rese da una Società commerciale, il reddito prodotto è sempre “d’impresa”); nel caso di “persone fisiche” la distinzione fra le due citate categorie di reddito è tutt’altro che facile e spesso “soggettiva”, nonostante le indicazioni fornite dalla giurisprudenza (soprattutto comunitaria) e dalla prassi amministrativa. Si può, però, limitare la “*discrezionalità di valutazione*” attraverso la redazione di un CONTRATTO scritto e analitico (che si consiglia SEMPRE di stipulare).

2. La “parola vincente” è, dunque, il CONTRATTO, che deve indicare se le parti intendono dar corso ad una mera locazione (temporanea) della (o di una parte di) dimora storica; o assumere l’impegno di rendere dei servizi specifici (che si aggiungono alla disponibilità della dimora storica), dando corso, così, ad un “obbligo di fare” che finisce con il caratterizzare la natura del contratto; o, ancora, se l’attività è di tipo imprenditoriale in presenza di abitualità e professionalità (lo è sempre, per presunzione assoluta, nel caso di Società commerciale).

3. Conclusione: per evitare – o quantomeno limitare – discussioni con la controparte, ma anche con le varie Autorità preposte ai controlli sul rispetto della disciplina tributaria (in particolare da parte della Guardia di Finanza o dell’Agenzia delle Entrate, ma anche dei Comuni), è opportuno stipulare un CONTRATTO (analitico e preciso) che disciplini la situazione “di fatto” del bene immobile, la disponibilità dei locali e/o delle pertinenze, le prestazioni che le parti si impegnano a rendere (e a pagare), il periodo di durata del contratto e tutte le condizioni che, se stabilite *a priori*, evitano l’imbarazzo di dover dare spiegazioni *a posteriori* sul rapporto giuridico che le parti volevano instaurare: perché è dal CONTRATTO che parte la disciplina anche tributaria e gli adempimenti – più o meno articolati – che ne derivano: purchè esso sia scritto e, soprattutto, CHIARO, perché solo “*in claris non fit interpretatio*” ...!

*Dott. Roberto Lunelli,
dottore commercialista e tributarista in Udine,
con la collaborazione dell’avv. Gloria Casagrande.*

5.2 Aspetti della sicurezza per l'attività nelle dimore storiche aperte

In questo capitolo verranno presi in considerazione i criteri di sicurezza che devono essere esaminati dal proprietario, o titolare di altro diritto reale, di una dimora storica quando intenda utilizzarla, in toto o in parte, nelle diverse forme di possesso statico oppure dinamico. Capitolo 5, Paragrafo 5.1.

Si precisa che la delicata materia è trattata in termini generali, e richiede un approfondimento specifico quando il caso concreto di possesso dinamico (o attivo), esercitato direttamente dal proprietario o possessore (imprenditore), dovesse configurare un'attività di impresa in forma permanente e organizzata particolarmente complessa e articolata per la presenza di personale dipendente addetto ai diversi servizi offerti alla clientela (per es. giardinieri, camerieri, bigliettai, accompagnatori ecc.). In questo caso, infatti, l'attività di impresa ricadrebbe nel campo di applicazione del D.Lgs. 81/2008 in materia di tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro.

Nota Bene: l'argomento è stato trattato tenendo conto del criterio contenuto nella Linea guida per la valutazione, in deroga, dei progetti relativi agli edifici sottoposti a tutela ai sensi del D.Lgs. n. 42/2004, destinati a contenere le pubbliche manifestazioni temporanee, di cui all'Allegato 1 del DPR n. 151/2011, che recita "l'obiettivo della salvaguardia della vita umana sia integrato con quello della salvaguardia del patrimonio culturale."

Possesso statico (vedi anche Capitolo 5, Paragrafo 5.1.)

Si è già detto che nel possesso statico il proprietario o possessore si limita solamente ad affittare parte o tutta la dimora storica, senza assumersi nessun obbligo di fornire servizi/prestazioni aggiuntivi.

Il contratto di affitto tra il locatore e il locatario/conduuttore dovrà precisare in maniera sintetica, ma esaustiva, i termini (oggetto e scopo) della locazione. Sotto il profilo della sicurezza è bene che il contratto (dando per scontata l'agibilità della dimora già con destinazione d'uso abitativo... *sine qua non*) metta in chiaro i differenti impegni assunti dal locatore e dal locatario in modo da rendere evidenti le rispettive responsabilità per non incorrere in future contestazioni.

Ovviamente il proprietario/possessore (locatore) deve assicurare che la parte di dimora affittata risulti a norma relativamente a:

- conformità impianto elettrico;
- normativa antincendio;
- conformità impianto termico;
- impianto di sollevamento (ove presente);

Si riportano di seguito i punti dello schema di contratto (V. Appendice - Sezione allegati) pertinenti agli aspetti della sicurezza in caso di locazione relativa al possesso statico ad uso non abitativo:

6. Il locatore non fornisce i servizi ritenuti necessari dal conduttore all'evento oggetto del contratto (es.: al matrimonio non fornisce fiori, fotografo, luci, hostess, ecc.) che, pertanto, non devono intendersi compresi nel canone di locazione, indicato all'art.5, in quanto prenotati, dietro corrispettivo, direttamente dal conduttore.
7. Il conduttore si fa carico delle verifiche in merito all'idoneità e alla regolarità contributiva delle ditte a cui dovesse affidare singoli servizi, informandone i responsabili circa gli accordi presi in materia di sicurezza.
8. E' fatto divieto di utilizzare fuochi di artificio e lanterne cinesi (in ogni caso soggetti ad autorizzazione delle autorità competenti) in caso di presenza di alberi secolari ad alto fusto nel parco ed anche per la vicinanza di altri edifici abitativi.
9. La musica non dovrà superare i limiti di legge ed i regolamenti comunali per quanto riguarda i decibel (ca 70 decibel) all'esterno della villa presso i portoni di ingresso e dovrà cessare entro le 24.00 e comunque entro i limiti imposti dal regolamento comunale. Il Disc-Jockey o chi ha la responsabilità della musica, dovrà essere dotato di misuratore della intensità sonora con stampa temporale dei valori in decibel a disposizione di eventuali controlli, come prescritto dalla legge.
10. Sarà possibile fare musica da ballo all'interno per tutta la durata del ricevimento alle condizioni di volume cui sopra e comunque non oltre le ore 3.00 o nei limiti imposti da regolamenti comunali.
15. Il locatario/conduttore produrrà la polizza assicurativa per la copertura temporanea della responsabilità civile durante l'evento privato e il locatore la propria dell'immobile, inoltre le ditte che accederanno alle parti locate, per fornire i servizi aggiuntivi, richiesti e pagati direttamente dal locatario (catering, musica allestimenti vari ecc.), dovranno fornire al locatore la loro assicurazione a copertura di eventuali sinistri durante la prestazione d'opera.
22. Il locatario dichiara di assumersi le responsabilità civili e penali inerenti l'allestimento, lo svolgimento e lo sgombero del ricevimento, sollevando il locatore da qualsiasi rivalsa da parte di chiunque in caso di incidenti o sinistri di ogni genere che dovessero verificarsi sia nel ricevimento, che durante le operazioni di allestimento e sgombero.
23. Trattandosi di una festa privata, anche considerato che la superficie interna locata è inferiore al 50% dell'intera superficie utile della dimora storica, non trovano applicazione le misure di sicurezza di cui al D.Lgs. 81/2001, fatto salvo quelle previste per le singole ditte che si trovino ad operare con riferimento ai propri dipendenti o per la presenza di dipendenti dello stesso locatore. Il conduttore ha

comunque la responsabilità di osservare, e far osservare le indicazioni di sicurezza, riportate in allegato al contratto a formarne parte integrante e sostanziale, in modo che i comportamenti dei partecipanti all'evento siano tali da non creare situazioni di rischio per l'incolumità delle persone e per l'integrità dei beni mobili e immobili e in tal senso ne risponde di fronte al locatore (per es. eccesso di consumo di bevande alcoliche, divieto di fumo all'interno degli spazi chiusi ecc.).

Dimora storica//: indicazioni di sicurezza per le parti di immobile concesse in locazione transitoria per eventi temporanei privati non aperti al pubblico.

Si premette che per evento temporaneo privato si intendono i festeggiamenti, quali matrimoni, battesimi, cresime, compleanni, eventi culturali, ecc., organizzati in luoghi diversi dalla propria abitazione, messi a disposizione da privati e riservati ai soli invitati.

La dimora storica denominata // è stata edificata a metà del // ° sec. ubicata a // (estremi catastali fg. //, map. //), dichiarata dal Mibac di particolare di importante interesse storico-artistico motivo per il quale è sottoposto alla tutela del D.Lgs. 42/2004 "Codice dei beni culturali e del paesaggio".

Il suo pregio la rende particolarmente adatta per ospitare eventi privati, quali matrimoni, feste familiari o aziendali ecc. in regime di locazione temporanea.

Il possessore si limita a mettere a disposizione occasionalmente a terzi parti di essa senza assumere l'obbligo di fornire ulteriori servizi, realizzando così una locazione non abitativa transitoria, secondo le pattuizioni del contratto di affitto, di cui il presente atto costituisce allegato.

Trattandosi di dimora storica tutelata ex D.Lgs 42/2004, le indicazioni assunte hanno tenuto conto di quanto contenuto nell'Allegato 1 del DPR n. 151/2011, che prevede di integrare "l'obiettivo della salvaguardia della vita umana con quello della salvaguardia del patrimonio culturale."

Quanto recita "l'obiettivo della salvaguardia della vita umana sia integrato con quello della salvaguardia del patrimonio culturale".

Le parti della dimora storica che sono locate transitoriamente a terzi per ospitare eventi privati, non aperti al pubblico, e come tali non soggette al regime amministrativo di cui al Capitolo 5, Paragrafo 5.3, attraverso la rete telematica dello sportello SUAP-Regione FVG, sono evidenziate nella planimetria generale del compendio immobiliare allegata al contratto di locazione, e sono descritte *una tantum* come nello schema che segue, (nb: da adattare al caso concreto):

spazi all'aperto:

- corte d'onore sub // (ca. mq. //), con destinazione funzionale durante l'evento privato di accesso agli invitati;
- parco postico sub // (ca. mq. //), con destinazione funzionale di accesso carraio ,

con area riservata alla sosta temporanea di autovetture, sorvegliata da incaricato del locatario/conduuttore.

Gli spazi all'aperto si prestano per la loro caratteristica naturale e la facilità di evacuazione dei partecipanti all'allestimento a cura del locatario/conduuttore dell'evento privato in oggetto.

spazi al chiuso:

- salone P.T. sub // (ca. mq. //), con destinazione funzionale conviviale, musicale, e di banchetti;
- sala sub // (ca. mq. //), con destinazione funzionale conviviale, musicale e di banchetti;

agibilità degli spazi al chiuso:

sub //: il salone al P.T. è dotato di cartellonistica esposta, indicante il divieto di fumo, la planimetria del locale con evidenziate le vie di fuga in caso di pericolo e il posizionamento dei mezzi antincendio (estintori).

Il salone viene dotato a cura del locatario/conduuttore di sedute per gli ospiti nel numero massimo di // in caso di spettacoli e presentazioni, oppure di tavoli circolari in numero di // con un massimo di 10 sedute ciascuno in caso di banchetti (indicatore di capienza massima: 0,7 persone/mq.).

Superficie finestrata apribile presente in misura non inferiore a 4 mq, ovvero indicatore di misura pari a 1/15 della superficie pavimentata di 60 mq.

Apposito cartello e catena interdice l'accesso dei partecipanti alle aree interdette e non facenti parte del contratto di locazione temporanea.

Per l'impianto elettrico è presente la dichiarazione di rispondenza sottoscritta dal tecnico qualificato.

I servizi igienici al P.T. per gli ospiti sono presenti in numero di // all'interno dell'unità abitativa sub // P.T. comunicante col sub //, inoltre in caso di banchetti sono utilizzabili i servizi igienici (sub //) di pertinenza dell'adiacente ristorante (sub //) cui è demandato il servizio di catering e banqueting, ove richiesto dal locatore/conduuttore

sub //: la sala è dotata di cartellonistica esposta, indicante il divieto di fumo, la planimetria del locale con evidenziate le vie di fuga in caso di pericolo, e il posizionamento dei mezzi antincendio (estintori).

Per ragioni di sicurezza, apposito cartello e catena interdice l'accesso dei partecipanti alle aree interdette e non facenti parte del contratto di locazione temporanea.

La sala viene dotata a cura del locatario/conduuttore di sedute per gli ospiti nel numero massimo di // in caso di eventi musicali e presentazioni, oppure di tavoli circolari in numero di // con un massimo di 10 sedute ciascuno in caso di banchetti (indicatore di

capienza massima: 0,7 persone/mq.).

Per l'impianto elettrico è disponibile la dichiarazione di rispondenza.

Superfici finestrate apribili presenti in misura non inferiori all'indicatore di misura pari a 1/15 della superficie pavimentata calpestabile-

Per i servizi igienici sono disponibili quelli (sub //) di pertinenza dell'adiacente ristorante con insegna // (sub //), cui è demandato il servizio di catering e banqueting, qualora richiesto dal locatore/conduuttore.

Requisiti generali di sicurezza dei locali al chiuso

Per tutti i locali chiusi, di cui ai suddetti subalterni //, è verificata la resistenza REI 30 disponibile presso il possessore/locatore.

Sono verificate le altezze minime previste dalla L.R. 44/1985 in misura non inferiore a 2,20 mt. nei centri storici.

Trattandosi di immobile edificato nel // sec., rientrante nella Classe d'uso II sul quale non sono stati eseguiti interventi strutturali, non necessita l'applicazione delle norme tecniche di cui alla D.M. 14.01.2008.

Trattandosi di evento privato su invito, anche considerato che la superficie interna locata è di misura inferiore al 50% dell'intera superficie utile della dimora storica, non trova applicazione, ai sensi DPR 380/2001 e della L.R. 65/2014, il cambio di destinazione del vigente uso residenziale e nemmeno le misure di sicurezza di cui al D.Lgs. 81/2001.

Il locatario/conduuttore ha comunque la responsabilità di prevedere e provvedere, anche mediante la collaborazione di eventuali ausiliari, in maniera che i comportamenti dei partecipanti all'evento siano tali da non creare situazioni di rischio per l'incolumità delle persone e per l'integrità dei beni mobili e immobili dell'immobile ricevuto in locazione temporanea.

Il locatario/conduuttore, osserva, e fa osservare, le misure di cui al presente atto e ne risponde di fronte al locatore in caso di inosservanza (per es. eccesso di consumo di bevande alcoliche, divieto di fumo all'interno degli spazi chiusi, pitture sui muri e/o intonaci ecc.).

Possesso dinamico (vedi anche Capitolo 5, Paragrafo 5.1)

Il proprietario, o titolare di altro diritto reale, utilizza in modo saltuario/occasionale oppure con continuità nel corso dell'anno la dimora storica, in tutto o in parte, per eventi privati e/o aperti al pubblico, quali: eventi conviviali su invito (privati), manifestazioni temporanee (pubblici: concerti, spettacoli, convegni, conferenze, mostre, mostra-mercato etc.)

La differenza, rispetto al possesso statico, consiste nel fatto che il proprietario, o titolare di altro diritto reale, si fa imprenditore offrendo sul mercato, con "continuità" e "professionalità", in forma organizzata e, nei casi più articolati, anche con personale dipendente, direttamente servizi (prestazioni), determinando così una attività di im-

presa con finalità economica/produttiva di beni e servizi.

In buona sostanza il proprietario/possessore assume su di sé gli obblighi che, nel possesso statico, sono al contrario a carico del locatario/conduttore.

In questa situazione è necessario che l'imprenditore doti la sua attività dinamica (di impresa) di un piano della sicurezza, elaborato con l'assistenza di un tecnico abilitato basato sulla valutazione di rischio tarata sul livello rappresentato dall'attività che vuole attivare. Detta attività, se relativa a manifestazioni temporanee aperte al pubblico, dovrà, considerare, alternativamente, una capienza inferiore alle 200 persone oppure superiore. Ragionevole pensare che dovendo commissionare il piano di sicurezza per eventi di cui si può solo ipotizzare la presenza di un numero di persone è bene farlo eseguire sulla capienza massima (> 200), tenuto conto anche dei limiti strutturali oppure di eventuali decisioni di opportunità, in modo che l'imprenditore si metta al riparo da ogni possibile futura responsabilità per accadimenti non adeguatamente valutati.

Il tecnico abilitato redige una relazione asseverata (piano della sicurezza) in merito all'agibilità (conformità) degli spazi utilizzati rispetto all'uso riservato (anche laboratorio di cucina se preparazione di alimenti durante la manifestazione), tenendo conto delle indicazioni di seguito indicate:

- solo relazione asseverata di un tecnico abilitato per eventi aperti al pubblico con capienza non superiore a 200 persone (la relazione asseverata sostituisce il sopralluogo e il parere della Commissione Vigilanza Locali Pubblico Spettacolo (CVLPS));
- relazione asseverata di un tecnico abilitato per pubblica manifestazione con capienza superiore a 200 persone, con obbligo di sopralluogo e parere della Commissione Vigilanza Locali Pubblico Spettacolo (CVLPS).

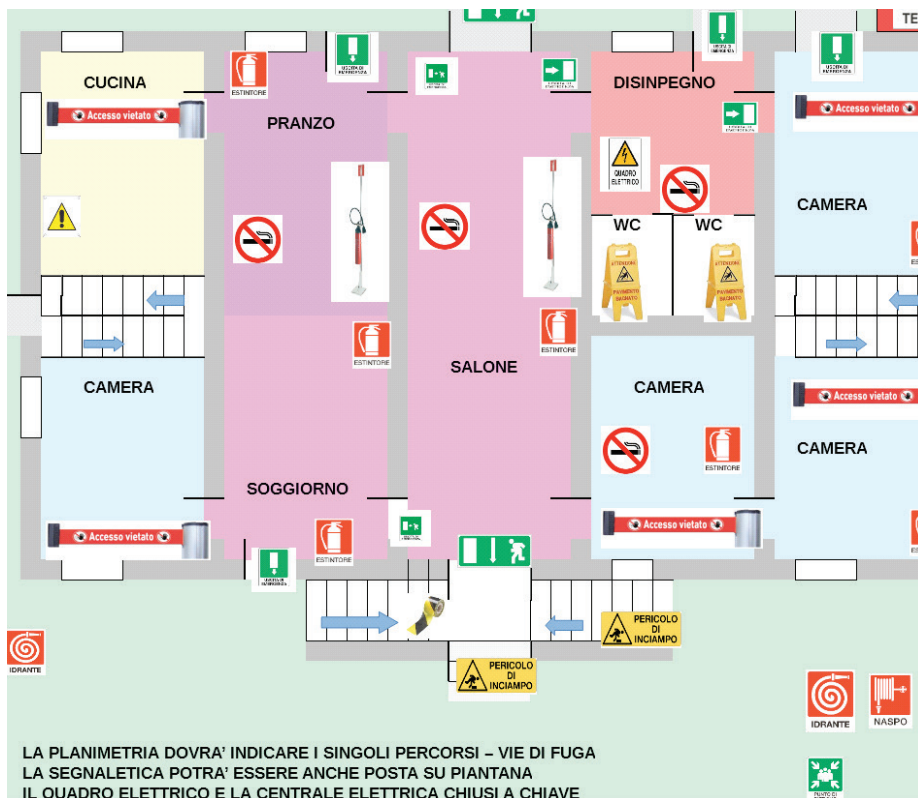
Il piano dovrà anche prendere in esame le prescrizioni del D.Lgs. 81/2008, e al DPR 151/2011 per l'antincendio, relativo alla sicurezza nei luoghi di lavoro. Infatti, il personale addetto alle varie incombenze per la gestione dell'evento è da ritenersi a tutti gli effetti un lavoratore dipendente, o comunque subordinato al proprietario/possessore (imprenditore).

In particolare, per quanto concerne la valutazione di rischio, il piano della sicurezza deve prendere in considerazione i seguenti fattori:

- impianto termico;
- impianto elettrico;
- antincendio con indicazioni percorsi di evacuazione con segnalazione del punto di raccolta esterno alla dimora, dotazione di dispositivi estinguenti, in primis adeguati estintori, possibilità di attacchi per pompe e/o lance estinguenti, posizionamento rilevatori antifumo;
- individuazione aree interdette;
- giardino/parco con particolare riferimento a piantumazioni e area giochi (ove presente);

- igiene degli alimenti in caso di preparazione e/o somministrazione alimenti con particolare attenzione agli aspetti legati alla sicurezza.

A titolo puramente riassuntivo/esplicativo, si riporta lo schema planimetrico di uno spazio chiuso utilizzato per eventi privati o aperti al pubblico:



Se l'evento aperto al pubblico si svolge unicamente all'aperto (parco della dimora) si può fare riferimento, per la valutazione di rischio, alla norma per parchi e giardini UNI 11123/2005. In questo caso non trovano applicazione le misure di sicurezza per il rischio da incendi. Si deve comunque fare riferimento a quanto sopra indicato per almeno i seguenti aspetti:

- impiantistica elettrica, necessaria per le singole postazioni di preparazione/esposizione/somministrazione;
- percorso/i per raggiungere i servizi igienici, se ubicati all'interno della dimora;
- trasferimento dell'evento nella dimora in caso di maltempo, salvo previsione di annullamento.

Antincendio: trattandosi di tema molto delicato è necessario avvalersi di un tecnico qualificato che possa redigere la parte specifica del piano della sicurezza che analizzi

l'opportunità di far riferimento alla possibilità di eventi con il maggior "carico di rischio", valutando i seguenti elementi:

individuazione e caratterizzazione dell'attività, riferimenti normativi, ubicazione, aperture di aerazione, misure per l'evacuazione in caso di emergenza, affollamento e le vie di esodo, resistenza al fuoco delle strutture, reazione al fuoco dei materiali, servizi tecnologici (impianto elettrico e impianto elettrico di sicurezza), estintori, impianto di rivelazione incendio, segnaletica di sicurezza, carico d'incendio e classificazione del locale.

Alimenti: se si decidesse anche per una preparazione dei pasti con somministrazione in loco (con attività di ristorazione/wine bar, enoteca e catering per i banchetti), il laboratorio di cucina e i locali di somministrazione devono essere conformi ai requisiti di igiene previsti dal Regolamento CEE n. 852/2004 che tra l'altro prevede (art. 6) la registrazione presso l'ASL competente per territorio (la registrazione sostituisce l'autorizzazione ex Legge n. 683/62). Una linea guida in questa particolare materia è consultabile all'indirizzo web https://www.ausl.pr.it/download_linee-guida_esercizi-somministrazione.pdf” A questo proposito, si ricorda che in caso di preparazione di soli piatti freddi, senza operazioni di cottura, il laboratorio di cucina non è necessario. Questo servizio aggiuntivo potrebbe essere assicurato tramite ditta esterna registrata ex Reg. CEE n. 852/2004 ad effettuare catering/banqueting che, nel caso di manifestazioni aperte al pubblico, dovrà produrre una Segnalazione Certificata di Inizio Attività (SCIA), tramite il portale telematico regionale dello Sportello Unico Attività Produttive (SUAP), ove attivato.

A maggior chiarimento, si riporta un passo della risoluzione n. 556099 del Ministero dello Sviluppo Economico: “l'esercizio dell'attività di somministrazione di alimenti e bevande non è imputabile al soggetto che si limita ad affittare i saloni ed il giardino della propria abitazione (possessore statico) a persona fisica (locatario/conduuttore) che usa la suddetta per particolari cerimonie quali matrimoni, lauree, feste dei 18 anni....., a condizione che si rivolga a ditte di catering autorizzate che provvedono alla fornitura e somministrazione di quanto concordato con l'organizzatore della festa o manifestazione”.

Visite a dimore e parchi: le visite possono avvenire con accompagnamento e per l'esterno anche in libertà. In entrambi i casi segnalare bene il percorso da seguire, con l'avvertenza di non abbandonarlo per nessun motivo, e fornire informazioni verbali e scritte prima dell'inizio della visita circa le indicazioni di sicurezza.

*Dr. Paolo Barbina, Medico chirurgo specialista in medicina del lavoro,
Direttore Struttura Operativa Complessa AAS 2 "Isontina"
Dr. Francesco Lovaria, già Capo Dipartimento Prevenzione presso AAS 2 "Isontina".*

5.3 Procedure amministrative per l'avvio di attività produttive di beni e servizi in una dimora storica

Questo capitolo tratta delle procedure amministrative necessarie in caso di possesso “dinamico” di una dimora storica, che si realizza quando il proprietario (o altro titolare di diritto reale), oltre a possederla, la utilizza economicamente, in tutto o in parte, organizzandovi attività produttive di beni o servizi temporanee o permanenti, rivolte ad un pubblico indifferenziato.

Gli eventi privati invece, come ad es. feste familiari ed eventi aziendali, proprio perché accessibili solo a persone espressamente invitate, sono esenti da procedure amministrative.

Le procedure amministrative necessarie in caso di possesso “dinamico” si attivano presso lo SUAP comunale esclusivamente in modalità on line.

Quasi sempre consistono in una sorta di “auto-certificazione”, che permette di iniziare immediatamente l'attività, sia essa temporanea sia permanente, senza ricevere alcuna risposta o assenso dallo SUAP comunale. Le procedure semplificate di segnalazione o comunicazione di inizio di attività produttiva, essendo basate sulla dichiarazione di possedere i requisiti necessari per un avvio immediato, comportano un'assunzione di responsabilità, anche penale.

In casi residuali è necessario chiedere dei permessi ed attendere una risposta da parte dello SUAP.

Le schede informative del portale regionale del Friuli Venezia Giulia SUAP in Rete (indirizzo: <http://suap.regione.fvg.it/portale/cms/it/lista.html>) costituiscono una guida sempre aggiornata per individuare quali attività avviare e le correlate procedure on line, effettuate avvalendosi di un intermediario espressamente delegato, commercialista o tecnico, oppure in proprio.

Un'attività svolta all'interno di una dimora storica sicuramente produce, per il cliente/ospite, il valore aggiunto di un'emozione unica; considerati i vincoli e le tutele cui una dimora storica è, per sua natura, assoggettata, non è infrequente incontrare ostacoli significativi nel tentativo di soddisfare tutti i requisiti previsti dalle normative che ne regolano l'avvio.

Se si opta per la gestione diretta le procedure amministrative sono effettuate dal proprietario, il quale ne assume la responsabilità insieme ai tecnici che dovranno asseverare le condizioni di sicurezza.

Vediamo quali sono le attività produttive più frequenti in una dimora storica, ricordando che, se temporanee, il periodo di svolgimento non può essere superiore a cinquantanove giorni nel corso dell'anno, consecutivi o frazionati.

Un utilizzo occasionale si realizza con le manifestazioni temporanee nei locali della dimora oppure all'aperto, in parchi o giardini. I motivi per organizzare una manifestazione temporanea possono essere i più svariati e non necessariamente culturali-storico-artistici.

Il fulcro è la somministrazione di alimenti e bevande, cioè la degustazione di prodotti preparati in loco oppure forniti da un catering/banqueting.

La somministrazione può essere allietata da attività di pubblico spettacolo: concerti, rappresentazioni teatrali, sfilate di moda, fuochi pirotecnici, oppure da attività di pubblico intrattenimento, come accade nel caso dei galà di danza in cui gli ospiti sono protagonisti attivi dell'esperienza.

In presenza di pubblici spettacoli o trattenimenti scatta la procedura amministrativa di "agibilità di locale o luogo di pubblico spettacolo" a salvaguardia della sicurezza dei partecipanti. E' necessario attendere dallo SUAP il permesso di utilizzare la dimora o parte di essa.

Può essere effettuata anche attività di vendita, sia nella forma del "mercatinò" antiquario o artigiano non professionale, sia nella forma di vero e proprio commercio professionale, come nel caso di opere d'arte.

Il portale regionale SUAP in Rete pubblica una sintetica guida per l'avvio delle attività tipiche di una manifestazione temporanea (https://suap.regione.fvg.it/portale/export/sites/SUAP/allegati/archivio_file/MANIFESTAZIONI-TEMPORANEE_2017.pdf).

Quanto all'utilizzo permanente, è molto diffuso l'uso ricettivo, con eventuale ristorazione e vendita, ma anche lo svolgimento di altre attività collaterali come wellness, maneggio, cantina di degustazione, scuola di cucina, etc.: essendo attività durevoli, si svolgono in locali al chiuso attrezzati e adattati per il loro svolgimento. Non sarà sempre agevole trasformare una dimora storica in un luogo di ospitalità o di ristorazione: si dovranno effettuare procedure amministrative ai fini antincendio o di sicurezza sui luoghi di lavoro o di natura edilizia o di tutela storico-artistica, con normative spesso in contrasto tra loro in quanto perseguono fini di tutela diversi.

Il portale regionale SUAP in Rete pubblica informazioni sempre aggiornate anche per l'avvio delle attività durevoli (indirizzo: <http://suap.regione.fvg.it/portale/cms/it/lista.html>), cui si rinvia per approfondimenti.

Sarà sempre necessario interagire con ampio anticipo con gli uffici comunali dello SUAP per definire le procedure amministrative necessarie, affidandosi a professionisti esperti.

Le indicazioni trattate in questo capitolo sono riferite alla legislazione vigente nella Regione Friuli Venezia Giulia.



*Dr.ssa Monica Feletig, Coordinatore struttura stabile
per la semplificazione e il coordinamento normativo, amministrativo e digitale
in materia di sportello unico della Regione Friuli Venezia Giulia,*

Dott. Francesco Lovaria, già Capo Dipartimento Prevenzione della AAS n. 2 "Isontina".

APPENDICE

Sezione 1: frequently asked questions (FAQ)

- D. Quali sono le aliquote iva che devono essere applicate quando in un immobile storico vengono esercitate attività riguardanti eventi, affittacamere, visite al parco e didattiche a enti pubblici e soggetti privati ...:**
- R.** *Per gli immobili vincolati non sono previste aliquote Iva differenti rispetto alle medesime attività esercitate in immobili ordinari, la sua applicazione è legata al soggetto che esercita tale attività .. persona fisica, società o altro; a puro titolo esemplificativo attualmente i biglietti per visite culturali (musei e giardini) sono esenti da IVA; la somministrazione di cibi e bevande e l'alloggio o gli spettacoli scontano una aliquota del 10%*
- D. La mia dimora è visitabile già da svariati anni. Vorrei sapere:**
- a) quale è il corretto e conveniente metodo di emissione biglietti d'ingresso ed il relativo regime fiscale.
- b) quale inquadramento dare al personale che si occupa di tale attività, emettendo i biglietti all'ingresso ed accompagnando i gruppi.
- c) ho due ingressi separati: uno per la dimora storica ed il suo giardino, l'altro per un parco panoramico confinante ma separato dal primo ingresso. Fino ad ora ho inquadrato il tutto nell'attività dell'azienda agricola, quindi emettendo, come biglietti di ingresso, delle ricevute fiscali per corrispettivi dell'azienda agricola ed inquadrando il personale come avventizio dell'azienda agricola, pertanto con notevole spesa di contributi Inps. Mi ero infatti agganciato ad un comma della Legge Regione Lombardia sull'agriturismo che cita all'incirca - fruizione didattico-ricreativa di beni di notevole valore storico-architettonico-naturalistico ricompresi nell'azienda agricola. Sono stato anche iscritto come agriturismo, il che aveva prodotto un risparmio fiscale sull'introito biglietti, ma nessun risparmio sui contributi per il personale. Ora però per vari motivi non sono più iscritto come agriturismo. Con la mia attuale gestione ed impostazione, ora descritta, ho un carico fiscale e contributivo che drena almeno il 60 % degli introiti, inoltre devo pagare il personale, l'ammortamento di alcuni lavori eseguiti appositamente, e quindi non rimane nulla, se non addirittura vado in perdita. I miei ingressi sono aperti nel fine-settimana, o su prenotazione di gruppi, e sono circa 5.000 gli ingressi al parco e 2.000 gli ingressi alla dimora storica, all'anno.
- R.** *Il caso descritto rientra nella fattispecie del possesso dinamico con "attività d'impresa - continuativa" da cui derivano **solo redditi d'impresa**: assoggettati a IRPEF, se l'attività è svolta da persone fisiche o società di persone (per esempio una ditta individuale o una S.a.s.) oppure a IRES se è svolta in forma di società di capitali (per esempio una S.r.l.); con rilevanza anche ai fini dell'IVA e spesso dell'IRAP.*

La risposta non può essere esaustiva perché non è dato sapere chi sia il proprietario o possessore della dimora storica e delle sue pertinenze (persona fisica?) e del rapporto che lo collega all'azienda agricola, gerente le visite guidate, che sembrerebbero soggetti diversi. Se così fosse il possessore di tipo statico (persona fisica) dovrebbe locare con contratto la dimora storica (pertinenze comprese) al gestore (azienda agricola) degli eventi (visite guidate), ricavandone un reddito fondiario (o meglio di fabbricati) soggetto a IRPEF.

Inoltre, non è corretto (salvo deroghe sul piano locale) inquadrare le prestazioni di "visite guidate" nell'ambito dell'attività agricola, dalla quale va tenuta separata, ai sensi dell'art. 36 del DPR 633/1972 (esercizio di più attività).

Infatti le prestazioni inerenti le visite guidate, considerata la loro frequenza e intensità, comportano l'esercizio di un'attività d'impresa commerciale il cui reddito imponibile ai fini IRPEF è determinato per differenza tra "ricavi" e "costi", diversamente dal regime del reddito agrario tassato su base catastale o forfetaria se l'attività è svolta da persone fisiche o Società Semplici, che rispettino - o meno - i limiti indicati dall'art. 32 del T.U.II.RR.

Per chiarimenti più specifici, si suggerisce di rivolgersi ad un tributarista di fiducia.

D. A cosa serve lo sportello unico per le attività produttive?

R. *Il SUAP è un ufficio speciale, costituito presso ogni Comune, di riferimento per tutti i procedimenti che abbiano ad oggetto:*

- l'avvio e l'esercizio di attività produttive e di prestazione di servizi;
- le azioni di localizzazione, realizzazione, trasformazione, ristrutturazione o riconversione, ampliamento o trasferimento, nonché cessazione o riattivazione degli impianti produttivi (gli aspetti costruttivi).

Gli Sportelli Unici per le Attività Produttive sono dunque, in poche parole, gli interlocutori di chi desidera avviare un'attività economica, con o senza interventi edilizi sul fabbricato o sull'area oggetto del suo interesse. Le attività produttive di competenza del SUAP sono tutte quelle che producono beni e/o forniscono servizi (D.P.R. 160/10), non necessariamente svolte a scopo di lucro o su retribuzione (Corte di Giustizia UE, D. Lgs 59/10, art.8, comma 1 lett. a). Come ha chiarito ANCI con una nota di indirizzo del gennaio 2013, si rivolge al SUAP anche chi non ha la qualità di imprenditore. Ecco perché il portale propone procedimenti che riguardano anche soggetti privati e del terzo settore: pensiamo alle manifestazioni temporanee e di sorte locale, organizzate da enti morali o associazioni (non sono imprenditori), che non perseguono scopo di lucro; oppure ai Bed & Breakfast, gestiti da privati (non aventi carattere di imprenditore), nell'ambito della propria residenza.

D. Che cos'è esattamente la SCIA?

R. *La SCIA è un atto scritto con il quale l'imprenditore dichiara, sotto la propria responsabilità, che vi sono tutte le condizioni per l'avvio immediato di una determinata attività; la SCIA viene corredata di attestazioni/asseverazioni rese da tecnici qualificati (incluse le dichiarazioni di conformità rese dalle Agenzie per le Imprese, se costituite), nel caso la normativa di settore che disciplina quella specifica attività le preveda. La SCIA è quindi una procedura semplificata di avvio di un'attività ed è regolata dall'art. 19 della Legge 07/08/1990, n. 241. L'utente non deve quindi presentare una domanda per iniziare un procedimento per il quale è stata introdotta la SCIA; qualora ciò accadesse, il SUAP comunicherà al richiedente l'archiviazione della domanda e lo inviterà a presentare la SCIA. I tipi di SCIA presenti sul Portale sono stati realizzati con la logica della standardizzazione e semplificazione amministrativa, su base unitaria regionale.*

D. Che attività svolge il SUAP sulla SCIA?

R. *Il SUAP, attraverso gli uffici preposti, esperisce i controlli sulla sussistenza dei presupposti normativi per l'esercizio dell'attività. I controlli possono essere svolti anche su un "campione" (cioè non sulla totalità delle segnalazioni che pervengono al Comune, ma su una quota parte di esse, individuata con un provvedimento del Dirigente competente). Se i controlli si dovessero concludere negativamente e non fosse possibile regolarizzare l'attività, gli uffici preposti dovrebbero ordinarne la cessazione.*

D. Comunicazione: è diversa dalla SCIA?

R. *Comunicazione e SCIA non sono la stessa cosa.*

D. Cosa si intende per attività economica?

R. *E' un'attività di produzione di beni o servizi che ha luogo quando risorse quali lavoro, impianti e materie prime concorrono all'ottenimento di beni o alla prestazione di servizi. Un'attività economica è caratterizzata dall'uso di fattori della produzione, da un processo di produzione e da uno o più prodotti ottenuti (merci o prestazioni di servizi). Vi rientrano pertanto le attività commerciali, di somministrazione, le attività svolte in forma artigianale o industriale, le attività agricole, le attività turistico ricettive, l'edilizia e i servizi di cui alla Direttiva 2006/123/CE.*

D. Cosa si intende per attività economica principale?

R. *E' l'attività economica svolta in maniera prevalente da un'unità locale. Quando più attività sono esercitate nell'ambito di una stessa unità, la prevalenza è individuata sulla base del valore aggiunto. In mancanza di tale dato, la prevalenza si stabilisce, nell'ordine, sulla base del fatturato, delle spese per il personale, delle retribuzioni lorde annue, del numero medio annuo di addetti. Dopo aver determinato l'attività principale, la seconda in ordine di importanza è considerata attività secondaria.*

D. Cosa si intende per impianti produttivi?

R. *Gli insediamenti relativi a tutte le attività di produzione di beni e servizi, incluse le attività agricole, commerciali e artigianali, le attività turistiche e alberghiere, i servizi resi dalle banche e dagli intermediari finanziari, i servizi di telecomunicazione.*

D. Di quali attività economiche si occupano gli sportelli unici?

R. *Nella vita quotidiana siamo circondati da attività economiche di competenza degli Sportelli Unici: dai negozi, ai mercati, dai bar ai locali di spettacolo, dai tatuatori ai campeggi, dai taxisti ai centri vacanza, dagli spettacoli viaggianti agli acconciatori, e via dicendo.*

Sezione 2: casi concreti

1. Visite guidate a pagamento, condotte direttamente dal possessore della dimora.

Se sono sporadiche (in numero limitato nel corso dell'anno) e sono realizzate solo su richiesta, senza una attività di tipo promozionale o pubblicitario, senza avvalersi del lavoro o della collaborazione di terzi, senza sistematicità e organizzazione, allora difettano i presupposti per configurare una "attività commerciale d'impresa" e, quindi, si realizzano "redditi diversi" (per differenza fra incassi e spese relative).

Nel caso, invece, sia prevista l'apertura della dimora con una certa ripetitività (due volte al mese, un giorno alla settimana, tutti i weekend da maggio a settembre) ... e c'è anche una attività promozionale o pubblicitaria dei servizi resi (sul web, all'interno di portali internet a ciò dedicati o mediante volantini; se vengono presi contatti con agenzie turistiche perché queste promuovano le visite e facciano da intermediario tra i proprietari e i clienti) e/o ci si avvale di collaboratori o personale dipendente (se, cioè, si può constatare una certa organizzazione), si configura una attività di impresa che, seppur "rilevante" ai fini dell'IVA, ne è esente (art. 10, co. 1, n. 22 del D.P.R. 633/1972) e non è soggetta né all'obbligo di certificare i corrispettivi (mediante "ricevute/scontrini fiscali"), né di emettere fattura (a meno che non sia richiesta, al momento del pagamento, dal cliente).

Chi effettua tali prestazioni (sia esso il possessore della dimora o il terzo che ne ha acquisito la disponibilità) deve solo rilasciare al fruitore del servizio un biglietto d'ingresso o una ricevuta/quietanza di pagamento sul cui originale va applicata - se l'importo incassato supera € 77,47, come può accadere nel caso di "gruppi" - una marca da bollo da € 2,00;

Sezione 3: allegati

Schema contratto di locazione temporanea per evento privato (possesso statico)

Tra i sottoscritti:

1) Cognome e Nome, nato a // (//) il // codice fiscale // il quale interviene al presente atto in qualità di // della dimora storica, vincolata dal MIBAC ai sensi del D.Lgs. 42/2004 in quanto di particolare interesse storico-architettonico, denominata //, sita a // , Via // n.c. // identificata con estremi catastali Fg. //, Mapp. // del Comune di //, da designarsi nel prosieguo del presente atto quale “concedente” o “locatore”;

2) Cognome e Nome, nato a // (//) il //, il quale dichiara di essere residente a // (//) in Via // n.c. //, che il proprio codice fiscale è //; il quale interviene al presente atto quale parte solidale della promessa di matrimonio // (cognomi e nomi dei due coniugi), da designarsi nel prosieguo del presente atto quale “conduttore” o “affittuario”;

si conviene e si stipula quanto segue:

1. Il locatore concede, in affitto temporaneo, al conduttore, che accetta, la parte di seguito individuata della dimora storica, vincolata dal MIBACT ai sensi del D.Lgs. 42/2004, denominata // ubicata a // in via //, n.c. // e iscritta al Catasto del Comune di // al foglio //, mappale //.
2. La parte concessa in locazione è costituita dalle seguenti porzioni, individuate anche dai rispettivi subalterni catastali (indicare le parti interne ed esterne concesse in locazione)
3. L'utilizzo dei beni immobili, individuati al punto 2 che precede, è concesso in uso temporaneo esclusivamente per la festa privata di // (specificare), con la partecipazione di un numero massimo di // invitati, che avrà luogo nelle seguenti giornate:
 - // dalle ore alle ore //, per allestimento organizzativo;
 - // dalle ore alle ore //, per ricevimento;
 - // dalle ore alle ore //, per ricevimento;
 - // dalle ore alle ore //, per sgombero, pulizia e risistemazione.
4. Il conduttore non potrà sub-locare o cedere in comodato, in tutto o in parte, i beni immobili indicati all'art. 3.
5. Il canone di locazione - avendo le parti tenuto presente le condizioni oggettive dei beni locati che appartengono ad una dimora del // ° sec., tutelata dal MIBAC ai sensi del D.Lgs. 42/2004 in quanto di particolare interesse storico architettonico e culturale - è pattuito nella misura di euro // (//) da pagarsi con le seguenti modalità:

- euro // (//) alla firma del presente contratto come caparra confirmatoria;
 - euro // (//) a saldo da versare dieci giorni prima dell'evento.
6. Il locatore non fornisce i servizi ritenuti necessari dal conduttore alla festa di nozze (es.: fiori, fotografo, luci, hostess, ecc.) che, pertanto, non devono intendersi compresi nel canone di locazione, indicato all'art.5, in quanto prenotati, dietro corrispettivo, direttamente dal conduttore.
 7. Il conduttore si fa carico delle verifiche in merito all'idoneità e alla regolarità contributiva delle ditte a cui dovesse affidare singoli servizi, informandone i responsabili circa gli accordi presi in materia di sicurezza.
 8. Le parti concordano che il servizio di catering, per l'allestimento e la preparazioni di cibi e bevande del rinfresco, sarà organizzato dal gestore del ristorante // di //, inserito nel complesso immobiliare della dimora storica, secondo gli accordi, anche economici, pattuiti direttamente tra il conduttore e il gestore del ristorante. (eliminare se non pertinente)
 9. E' fatto divieto di utilizzare fuochi di artificio e lanterne cinesi (in ogni caso soggetti ad autorizzazione delle autorità competenti) a causa della presenza degli alberi secolari ad alto fusto nel parco ed anche per la vicinanza di altri edifici abitativi.
 10. La musica non dovrà superare i limiti di legge ed i regolamenti comunali per quanto riguarda i decibel (70 decibel) all'esterno della villa presso i portoni di ingresso e dovrà cessare entro le 24.00. Il Disc-Jockey o chi ha la responsabilità della musica, dovrà essere dotato di misuratore della intensità sonora con stampa temporale dei valori in decibel a disposizione di eventuali controlli, come prescritto dalla legge.
 11. Sarà possibile fare musica da ballo all'interno per tutta la durata del ricevimento alle condizioni di volume cui sopra e comunque non oltre le ore //.
 12. Il conduttore si impegna a corrispondere gli importi necessari per la riparazione di eventuali danni sull'immobile e/o gli arredi da lui o i suoi ospiti danneggiati. Il tutto fatto salvo possibili azioni per l'ottenimento di eventuali ulteriori risarcimenti.
 13. Il conduttore dichiara di aver visitato e attentamente esaminato la casa locatagli e di averla trovata adatta all'uso convenuto e così di accettarla nello stato di fatto in cui si trova, ovvero in buone condizioni sia nella struttura che nel mobilio.
 14. Il locatore ha facoltà di accedere in qualsiasi momento nell'immobile, anche durante l'evento, per verificarne le condizioni e per ogni necessità di intervento.
 15. Il locatario/conduttore produrrà la polizza assicurativa per la copertura temporanea della responsabilità civile durante l'evento privato e il locatore la propria dell'immobile, inoltre le ditte che accederanno alle parti locate, per fornire i servizi aggiuntivi, richiesti e pagati direttamente dal locatario (catering, musica allesti-

menti vari ecc.), dovranno fornire al locatore la loro assicurazione a copertura di eventuali sinistri durante la prestazione d'opera.

16. Il conduttore ed il locatore si autorizzano reciprocamente a comunicare a terzi i propri dati personali in relazione agli adempimenti connessi con i rapporti di locazione (lg. 31 dic.1996 nr.675 del C.C.)
17. Per quanto non previsto dal presente contratto le parti fanno espresso rinvio alle disposizioni del codice civile e comunque alle norme vigenti e gli usi locali.
18. Atteso il particolare utilizzo dell'immobile che richiede una prenotazione molto antecedente alla data dell'evento, il locatore non può considerarsi in grado di rilocare l'immobile in caso di disdetta/recesso del conduttore a poca distanza (anche qualche mese) dall'evento. Per questo viene concesso comunque al conduttore il diritto di recesso soltanto nel caso di contestuale subentro di terzo nei suoi obblighi contrattuali. In mancanza il contratto conserverà la propria validità ed efficacia tra le parti e il conduttore sarà obbligato al pagamento a favore del locatore delle somme concordate alle scadenze ivi previste anche in caso di mancato utilizzo dell'immobile.
19. Il conduttore si impegna a riconsegnare l'immobile libero e sgombro da persone e cose anche interposte e a far provvedere alle pulizie finali dell'immobile e del giardino che andranno contabilizzate a parte a consuntivo.
20. Il conduttore si impegna espressamente alla conservazione del giardino e di tutti i suoi elementi (statue, alberi, siepi, piante da fiore, aiuole viali e basamenti) si fa quindi divieto di effettuare qualunque gioco o altro che possa danneggiare la struttura storica.
21. La sosta delle autovetture è consentita nell'apposito parcheggio delimitato nel parco retrostante la dimora storica, fatta eccezione per quella degli sposi che potrà accedere direttamente alla corte d'onore (sub //, con accesso da via // al civico //).
22. Il locatario dichiara di assumersi le responsabilità civili e penali inerenti l'allestimento, svolgimento e lo sgombero del ricevimento, sollevando il locatore da qualsiasi rivalsa da parte di chiunque in caso di incidenti o sinistri di ogni genere che dovessero verificarsi sia nel ricevimento, che durante le operazioni di allestimento e sgombero.
23. Trattandosi di una festa privata, anche considerato che la superficie interna locata è di misura inferiore al 50% dell'intera superficie utile della dimora storica, non trovano applicazione le misure di sicurezza di cui al D.Lgs. 81/2001. Il conduttore ha comunque la responsabilità di osservare, e far osservare le indicazioni di sicurezza, riportate in allegato al presente contratto a formarne parte integrante e sostanziale, in modo che i comportamenti dei partecipanti all'evento siano tali da non creare

situazioni di rischio per l'incolumità delle persone e per l'integrità dei beni mobili e immobili e in tal senso ne risponde di fronte al locatore (per es. eccesso di consumo di bevande alcoliche, divieto di fumo all'interno degli spazi chiusi ecc.).

24. Le eventuali spese di registrazione del presente contratto saranno a carico della parte che con il suo comportamento inadempiente lo rendesse necessario.

Letto approvato e sottoscritto a // il giorno //

Il locatore //

Il conduttore //

Il conduttore approva espressamente, ex art 1341 e 1342 del C.C., i punti 1, 5, 6, 7, 10, 16, 18, 22, 23 dopo averne fatta attenta lettura.

Il conduttore //

Schema indicazioni di sicurezza (da adattare alla situazione concreta)

L'immobile // è una dimora edificata nel secolo // ubicata a // (estremi catastali fg. //, map. //), dichiarata dal MiBACT di particolare interesse storico-artistico motivo per il quale è sottoposto alla tutela del D.Lgs. 42/2004 "Codice dei beni culturali e del paesaggio".

Il suo pregio la rende particolarmente adatta per ospitare eventi privati, quali matrimoni, feste familiari o aziendali in regime di locazione temporanea.

Il possessore si limita a mettere a disposizione occasionalmente a terzi parti di essa senza assumere l'obbligo di fornire ulteriori servizi, realizzando così una locazione non abitativa transitoria, stabilita all'interno di un apposito contratto.

Le parti dell'immobile che sono locate transitoriamente a terzi per ospitare eventi privati non aperti al pubblico, e come tali non soggetti al regime amministrativo dello sportello SUAP, sono evidenziate nella allegata planimetria generale del compendio immobiliare e sono identificate come di seguito indicato:

spazi all'aperto:

..... (specificare, indicando destinazione d'uso e dati catastali)

agibilità:

gli spazi all'aperto si prestano per la loro caratteristica naturale e la facilità di evacuazione dei partecipanti all'allestimento a cura del locatario/conduuttore di qualsiasi evento privato.

locali al chiuso:

..... (specificare, indicando destinazione d'uso e dati catastali)

agibilità dei subalterni:

sub //: il salone è dotato di cartellonistica esposta, indicante il divieto di fumo, la planimetria del locale con evidenziate le vie di fuga in caso di pericolo e di numero 2 estintori.

Il salone viene dotato a cura del locatario/conduuttore di sedute per gli invitati nel numero massimo di //, oppure di tavoli circolari in numero di // o con un massimo di 10 sedute ciascuno in caso di banchetti (capienza massima di 0,7 persone/mq.).

Superficie finestrata apribile è adeguata in quanto non inferiore a 1/15 della superficie pavimentata.

L'impianto elettrico risulta eseguito ante 2008 è presente la dichiarazione di rispon-

denza sottoscritta dal tecnico qualificato.

I servizi igienici al P.T. per gli ospiti sono presenti in numero di // all'interno dell'unità abitativa sub // P.T. comunicante col sub //, inoltre in caso di banchetti sono utilizzabili i servizi igienici sub // di pertinenza dell'adiacente ristorante // (sub //) cui è demandato il servizio di catering e banchetting, ove richiesto dal locatore/conduuttore

sub //: la serra è dotata di cartellonistica esposta, indicante il divieto di fumo, la planimetria del locale con evidenziate le vie di fuga in caso di pericolo e di numero 3 estintori.

Per ragioni di sicurezza, apposito cartello e catena interdice l'accesso degli invitati alla scala lignea che dal P.T. conduce al ballatoio, utilizzato unicamente per eventuali rappresentazioni musicali con la presenza di soli tre musicisti o cantori, incaricati dal locatore/conduuttore.

La serra viene dotata a cura del locatario/conduuttore di sedute per gli invitati nel numero massimo di centotrenta in caso di eventi musicali e presentazioni, oppure di tavoli circolari in numero di // con un massimo di 10 sedute ciascuno in caso di banchetti (capienza massima 0,7 persone/mq.).

L'impianto elettrico è adeguato ed è disponibile la dichiarazione di rispondenza sottoscritta da tecnico abilitato.

Superfici finestrate apribili presenti in misura adeguata non inferiore a 1/15 della superficie pavimentata.

Per i servizi igienici sono disponibili quelli (sub //) di pertinenza dell'adiacente ristorante // (sub //) cui è demandato il servizio di catering e banchetting, ove richiesto dal locatore/conduuttore.

sub //:

Requisiti generali di sicurezza dei locali al chiuso

Per tutti i locali chiusi, di cui ai suddetti subalterni 53 18 e 22, è verificata la resistenza REI 30 disponibile presso il possessore/locatore.

Sono verificate le altezze minime previste dalla L.R. 44/1985 in misura non inferiore a 2,20 mt. nei centri storici.

Trattandosi di immobile edificato nel // ° sec., rientrante nella classe d'uso II° sul quale non sono stati eseguiti interventi strutturali non necessita l'applicazione delle norme tecniche di cui alla D.M. 14.01.2008.

La responsabilità civile e penale inerenti all'allestimento, svolgimento e lo sgombero post evento privato sono assunte dal locatario/conduuttore dell'immobile, sollevando il locatore da qualsiasi rivalsa da parte di chiunque in caso di incidenti o sinistri di ogni

genere che dovessero verificarsi sia durante l'evento, che le operazioni di allestimento e sgombero.

Trattandosi di festa privata su invito, anche considerato che la superficie interna locata è di misura inferiore al 50% dell'intera superficie della dimora storica non trova applicazione il cambio di destinazione d'uso vigente e nemmeno le misure di sicurezza di cui al D.Lgs. 81/2001.

Il locatario/conduuttore ha comunque la responsabilità di prevedere e provvedere, anche mediante la collaborazione di ausiliari, in maniera che i comportamenti dei partecipanti all'evento siano tali da non creare situazioni di rischio per l'incolumità delle persone e per l'integrità dei beni mobili e immobili.

In tal senso osserva, e fa osservare, le misure di cui al presente atto e ne risponde di fronte al locatore (per es. eccesso di consumo di bevande alcoliche, divieto di fumo all'interno degli spazi chiusi ecc.) in caso di inosservanza.

Il locatore/possessore ha consegnato copia del presente atto al conduuttore responsabile della festa privata temporanea, in uno col contratto di locazione, dopo fattagliene lettura.

Il locatore //

Il conduuttore //

CONTATTI
di tutti i professionisti o studi professionali
che hanno partecipato ai 5 convegni
ADSI 2019

1. **Avv. Giangiacomo Rocco di Torrepadula**
Studio LCA, Via della Moscova, 18 - 20121 Milano
e-mail: giangiaco.rocco@lcalex.it - Tel. +39 02778875223

2. **Avv. Nicola Lucifero**
Studio LCA, Via della Moscova, 18 - 20121 Milano
e-mail: nicola.lucifero@lcalex.it - Tel. +39 02778875225

3. **Avv. Antonio Fiorentino Martino**
Studio LCA, Via della Moscova, 18 - 20121 Milano
e-mail: antonio.martino@lcalex.it - Tel. +39 02778875216

4. **Avv. Claudia Barone**
Studio LCA, Via della Moscova, 18 - 20121 Milano
e-mail: claudia.barone@lcalex.it - Tel. +39 02778875233

5. **Avv. Federica Marzachi**
Studio LCA, Via della Moscova, 18 - 20121 Milano
e-mail: federica.marzachi@lcalex.it - Tel. +39 02778875439

6. **Dr. Christian Viceconte**
Studio LCA, Via della Moscova, 18 - 20121 Milano
e-mail: christian.viceconte@lcalex.it - Tel. +39 02 778875222

7. **Dr. Cristina Zucca de Maistre e Dr. Melchior Gromis di Trana**
Studio Bresso Zucca, Via Volta, 3 - 10121 Torino
e-mail: associati@dottori-commercialisti.net - Tel. +39 011 545816

8. **Dott. Roberto Lunelli e Avv. Gloria Casagrande**
Studio Lunelli, Via Francesco Mantica, 28 - 33100 Udine
e-mail: segreteria@studiolunelli.it - roberto.lunelli@legalmail.it - Tel. 0432 507050

9. **Notaio Dr. Matteo Mattioni**
Via del Monte, 6 - 33036 San Daniele del Friuli (Friuli-Venezia Giulia - Italy)
e-mail: matteo.mattioni@notariato.it - Tel. 0432 940555

10. Notaio Dr. Giovanni Vittorio Giunipero di Corteranzo

Corso Giacomo Matteotti, 47 - 10121 Torino (TO) Italia

e-mail: segreteria@ptgnotai.it - Tel. +39 011 0242124 - Fax +39 011 0242125

11. Dr. Francesco Lovaria

Via Quintino Sella 1, 33100 Udine

e-mail: effelovaria@gmail.com

12. Avv. Mariastella Bellini

Adsi Consulenze - Via Cavour, 256 - 00183 Roma

E-mail: consulenze@adsi.it - Tel. 06 68300327