



Martedì 9 febbraio 2021

IL CASO DEL GIORNO

Ravvedimento a termini decaduti potenzialmente conveniente

/ Alfio CISSELLO

Il contribuente può avere interesse a fruire del **ravvedimento operoso** anche oltre i termini di decadenza dal potere di accertamento, oppure decorsi i termini di decadenza per la notifica della cartella di pagamento emessa a seguito di [...]

PAGINA 2

IL PUNTO
OPERAZIONI STRAORDINARIE

Fatture alla conferitaria anche per il ramo trasferito

/ Emanuele GRECO

Nell'ambito di un'operazione di conferimento d'azienda, un aspetto delicato riguarda la gestione del **ciclo** di **fatturazione passiva** relativo a quelle prestazioni che sono state rese nei confronti della conferente e i cui risultati sono stati oggetto di [...]

PAGINA 9

FISCO

Solo sismabonus se chi effettua i lavori su parti comuni detiene l'intero edificio

Per l'esclusione dal superbbonus potrebbe rilevare che i lavori siano a spese del comodatario che detiene l'edificio e non del comodante che lo possiede

/ Enrico ZANETTI

Gli interventi di **miglioramento sismico**, effettuati da un comodatario persona fisica "privata", su un edificio composto da due unità immobiliari C/2 "indipendenti e autonome" (che al termine dei lavori risulteranno però destinate ad uso abitativo), di proprietà di un comodante a sua volta persona fisica, possono beneficiare del sismabonus di cui all'art. 16 del DL 63/2013, ma non del superbbonus di cui all'art. 119 del DL 34/2020. Questa, in sintesi, la conclusione cui perviene la risposta n. 87 pubblicata ieri dall'Agenzia delle Entrate.

L'Agenzia delle Entrate motiva la sua risposta innanzitutto sottolineando che la nozione di unità immobiliari funzionalmente indipendenti e con accessi autonomi assume rilevanza esclusivamente ai fini degli interventi "trainanti" di **efficienza energetica**, di cui al comma 1 dell'art. 119 del DL 34/2020, mentre per quel che concerne gli interventi "trainanti" di miglioramento sismico, di cui al successivo comma 4,

"esistono" solo edifici unifamiliari, oppure parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari (a nulla rilevando la loro eventuale "indipendenza funzionale e autonomia di accesso).

Fatta questa condivisibile puntualizzazione, l'Agenzia delle Entrate motiva ulteriormente la sua risposta sulla base del fatto che, secondo quanto già chiarito sin dalla circ. n. 24/2020, ai fini dell'applicazione del **superbonus**, per interventi su parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari, "l'edificio oggetto degli interventi deve essere costituito in condominio secondo la disciplina civilistica prevista dagli articoli da 1117 a 1139 del codice civile" (mentre, per poter beneficiare del sismabonus, le parti comuni possono anche essere di un edificio non soggettivamente condominiale, perché interamente posseduto da un unico proprietario).

In verità questa affermazione sembra non tenere conto delle **recenti modifiche** introdotte alla lett. [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Demolizione e ricostruzione con superbbonus se ristrutturazione edilizia

Possibile aumento per le percentuali di compensazione IVA nel 2021

Elusivo l'acquisto di azioni proprie prima rivalutate da soci persone fisiche

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

IMPRESA

Da domani istanza per il contributo dei Comuni calamitati montani

/ Pamela ALBERTI

A partire da domani, **10 febbraio** e fino al 24 febbraio 2021 i soggetti nei Comuni montani colpiti da eventi calamitosi in stato di emergenza al 31 gennaio 2020 [...]

PAGINA 4

Ravvedimento a termini decaduti potenzialmente conveniente

Dovrebbe comunque valere come attenuante o non punibilità

/ Alfio CISSELLO

Il contribuente può avere interesse a fruire del **ravvedimento operoso** anche oltre i termini di decadenza dal potere di accertamento, oppure decorsi i termini di decadenza per la notifica della cartella di pagamento emessa a seguito di liquidazione automatica della dichiarazione.

Ciò in quanto la prescrizione penale, decorsa la quale il reato tributario non può più essere perseguito, spesso è maggiore della decadenza tributaria.

Bisogna infatti rammentare che, sul versante penale, il pagamento delle intere imposte, degli interessi nonché delle sanzioni (anche ridotte per effetto di procedure deflative del contenzioso) può essere sia una circostanza attenuante ([art. 13-bis](#) del DLgs. 74/2000) sia, addirittura, una causa di **non punibilità** ([art. 13](#) del DLgs. 74/2000), sempre che, tendenzialmente, avvenga entro l'apertura del dibattimento penale di primo grado.

Relativamente alla causa di non punibilità, il ravvedimento operoso è specificatamente richiamato dal legislatore.

L'esempio dei reati di **omesso versamento** è particolarmente rappresentativo.

Il termine per notificare la cartella di pagamento, ex [art. 25](#) del DPR 602/73, è del 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, mentre la prescrizione penale ha una "base" di sei anni.

Non vi sono ragioni per escludere la possibilità di effettuare il ravvedimento dell'omesso versamento a **termini decaduti**. L'[art. 13](#) del DLgs. 472/97, quali cause ostative al ravvedimento, prevede la sola notifica dell'avviso bonario o dell'accertamento, senza alcun accenno ai termini di decadenza.

Lo stesso si deve dire per le violazioni dichiarative, tipicamente la **dichiarazione infedele**, che assume rilievo penale quando sono superate le soglie di punibilità dell'[art. 4](#) del DLgs. 74/2000.

Il termine di accertamento coincide con il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiara-

zione è stata presentata (quarto anno sino al periodo d'imposta 2015 dichiarazioni da presentare nel 2016, in quanto per i periodi successivi operano le modifiche della L. [208/2015](#)).

La prescrizione penale, invece, ha una base di 8 anni ex [art. 17](#) del DLgs. 74/2000 e, per di più, è interrotta dal **processo verbale** di constatazione.

Nonostante a ciò possa ostare, secondo una interpretazione che riteniamo eccessivamente rigorosa, l'[art. 2](#) comma 8 del DPR 322/98, riteniamo di fornire una risposta affermativa.

È vero che l'[art. 2](#) comma 8 del DPR 322/98 inibisce la **dichiarazione integrativa** spirati i termini decadenziali, ma ciò non dovrebbe valere per l'integrativa eseguita in occasione del ravvedimento operoso. Non a caso, lo stesso art. 2 stabilisce che rimane fermo l'[art. 13](#) del DLgs. 472/97 in tema di ravvedimento operoso.

La tesi esposta sembra essere stata accolta dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 16 luglio 2015 n. [27](#) al § 2.4, ove si ammette tale possibilità. Il quesito posto, specificamente, riguardava l'eventuale ravvedimento per **annualità decadute**, in alternativa alla voluntary disclosure.

Mancano precedenti in giurisprudenza

Del resto, prescindendo da quelle che possono essere, tecnicamente, le soluzioni più corrette per sostenere l'una oppure l'altra tesi, non si vede proprio la ragione per cui l'Agenzia delle Entrate debba opporsi ad un ravvedimento **oltre i termini** di decadenza. Da un lato, l'Erario incassa somme che non avrebbe più potuto contestare, dall'altro, il contribuente beneficia dell'attenuante o della non punibilità, deflazionando pure il processo penale, che potrebbe per la ragione esposta chiudersi con un'archiviazione o con un **patteggiamento** (la condizione per patteggiare è, infatti, l'aver corrisposto le intere somme, anche a titolo di sanzioni e interessi).

Solo sismabonus se chi effettua i lavori su parti comuni detiene l'intero edificio

Per l'esclusione dal superbonus potrebbe rilevare che i lavori siano a spese del comodatario che detiene l'edificio e non del comodante che lo possiede

/ Enrico ZANETTI

Gli interventi di **miglioramento sismico**, effettuati da un comodatario persona fisica "privata", su un edificio composto da due unità immobiliari C/2 "indipendenti e autonome" (che al termine dei lavori risulteranno però destinate ad uso abitativo), di proprietà di un comodante a sua volta persona fisica, possono beneficiare del sismabonus di cui all'[art. 16](#) del DL 63/2013, ma non del superbonus di cui all'art. 119 del DL 34/2020. Questa, in sintesi, la conclusione cui perviene la risposta n. [87](#) pubblicata ieri dall'Agenzia delle Entrate.

L'Agenzia delle Entrate motiva la sua risposta innanzitutto sottolineando che la nozione di unità immobiliari funzionalmente indipendenti e con accessi autonomi assume rilevanza esclusivamente ai fini degli interventi "trainanti" di **efficienza energetica**, di cui al comma 1 dell'[art. 119](#) del DL 34/2020, mentre per quel che concerne gli interventi "trainanti" di miglioramento sismico, di cui al successivo comma 4, "esistono" solo edifici unifamiliari, oppure parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari (a nulla rilevando la loro eventuale "indipendenza funzionale e autonomia di accesso").

Fatta questa condivisibile puntualizzazione, l'Agenzia delle Entrate motiva ulteriormente la sua risposta sulla base del fatto che, secondo quanto già chiarito sin dalla circ. n. [24/2020](#), ai fini dell'applicazione del **superbonus**, per interventi su parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari, "l'edificio oggetto degli interventi deve essere costituito in condominio secondo la disciplina civilistica prevista dagli articoli da [1117](#) a [1139](#) del codice civile" (mentre, per poter beneficiare del sismabonus, le parti comuni possono anche essere di un edificio non soggettivamente condominiale, perché interamente posseduto da un unico proprietario).

In verità questa affermazione sembra non tenere conto delle **recenti modifiche** introdotte alla lett. a) del comma 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, ad opera dell'[art. 1](#) comma 66 lett. n) della L. 178/2020, per effetto delle quali gli interventi su parti comuni di edifici, oltre che essere effettuate da condomini, possono essere effettuate anche dai proprietari dell'intero edificio, se trattasi di persone fisiche e se il numero di unità che compongono l'edificio non è superiore a quattro (come nel caso oggetto della risposta in commento).

Nonostante l'assenza totale di riferimenti a quest'ultima innovazione normativa (tanto da far dubitare dell'**aggiornamento** della risposta e rendere opportuna una preghiera di maggiore cura a chi è chiamato a dare risposte "ufficiali" per chiarire una materia oltremodo complessa, non per renderla ulteriormente inestricabile), le conclusioni cui perviene la risposta Agenzia delle Entrate n. 87/2021, con riguardo allo specifico caso di cui si occupa, potrebbero trovare una loro giustificazione logica sulla base del fatto che, secondo quanto prospettato nell'istanza, l'effettuazione degli interventi e il sostenimento delle relative spese agevolate sarebbero a cura della persona fisica comodataria che detiene l'edificio e non di quella comodante che lo possiede.

Infatti, se è pacifico che tra gli interventi su unità immobiliari da parte di persone fisiche, di cui alla lett. b) dell'art. 119 comma 9 del DL 34/2020, possano rientrare, in assenza di diverse specificazioni, tanto quelli effettuati da persone fisiche "che possiedono", quanto quelli effettuati da persone fisiche "che detengono", non può dirsi che sia altrettanto pacifico che tra gli interventi su parti comuni da parte di persone fisiche, di cui alla lett. a) dell'art. 119 comma 9 del DL 34/2020, possano rientrare anche quelli effettuati da persone fisiche "che detengono", posto che la novellata lett. a) fa espresso riferimento agli edifici "**posseduti**".

L'impostazione meriterebbe un cenno espresso

Resta ben inteso che questa impostazione interpretativa, piuttosto che venire "dedotta per differenza", meriterebbe un **cenno espresso** da parte della prassi ufficiale dell'Agenzia delle Entrate.

Così come resta ben inteso che, laddove invece gli interventi di miglioramento sismico sull'edificio composto da due unità immobiliari C/2 (che al termine dei lavori risulteranno però destinate ad uso abitativo) fossero effettuati direttamente dal soggetto che possiede l'intero edificio, le conclusioni cui pervenire in ordine all'applicabilità o meno del superbonus sarebbero, senza se e senza ma, l'esatto opposto di quelle cui perviene l'Agenzia delle Entrate nella risposta 8 febbraio 2021 n. 87.

Da domani istanza per il contributo dei Comuni calamitati montani

La presentazione deve avvenire tramite l'apposita procedura web

/ Pamela ALBERTI

A partire da domani, **10 febbraio** e fino al 24 febbraio 2021 i soggetti nei Comuni montani colpiti da eventi calamitosi in stato di emergenza al 31 gennaio 2020 possono presentare l'istanza per il contributo a fondo perduto ex [art. 25](#) del DL 34/2020. Con il provvedimento n. [36282](#), datato 5 febbraio ma pubblicato ieri, l'Agenzia delle Entrate ha finalmente definito i termini e le modalità di presentazione delle istanze per tali soggetti, con riferimento ai quali era stata concessa una riapertura dei termini a norma dell'[art. 60](#) comma 7-*sexies* del DL 104/2020 convertito (si veda "[Riapertura per il contributo a fondo perduto nei Comuni calamitati montani](#)" del 12 ottobre 2020).

Possono presentare l'istanza, ai sensi del citato [art. 60](#), comma 7-*sexies*, del DL 104/2020, i **soggetti** che non hanno presentato domanda ai sensi dell'[art. 25](#) comma 4 terzo periodo del DL 34/2020 (15 giugno-13 agosto 2020) e che, a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti dai predetti eventi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza da COVID-19 (vale a dire al 31 gennaio 2020), classificati totalmente montani.

Al fine di individuare tali **Comuni montani**, occorre fare riferimento, secondo quanto espressamente previsto dalla disposizione, all'elenco dei Comuni italiani predisposto dall'ISTAT ovvero ricompresi nella circolare del Ministro delle Finanze 14 giugno 1993 n. [9](#); in ogni caso, deve trattarsi di Comuni non inseriti nella lista indicativa dei Comuni colpiti da eventi calamitosi di cui alle istruzioni per la compilazione dell'istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto (pubblicate dall'Agenzia delle Entrate in data 30 giugno 2020).

Il contributo spetta ai soggetti che hanno iniziato l'attività in data antecedente il 1° maggio 2020.

L'istanza deve essere presentata all'Agenzia delle Entrate, in via telematica, utilizzando l'apposito modello.

La trasmissione telematica dei dati contenuti nell'istanza può essere eseguita mediante il **servizio web**, disponibile nell'area riservata del portale "Fatture e Corrispettivi" del sito dell'Agenzia delle Entrate, direttamente, da parte dei soggetti richiedenti abilitati ai servizi telematici dell'Agenzia o da parte di un inter-

mediario, delegato al servizio "Cassetto fiscale" o al servizio di "Consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici".

Solo nel caso in cui l'ammontare del contributo risulti superiore a **150.000 euro**, in aggiunta alla trasmissione telematica dei dati, deve essere trasmesso – in formato pdf e firmato digitalmente dal soggetto richiedente – anche il modello dell'istanza, comprensivo del quadro A (autocertificazione antimafia), tramite posta elettronica certificata (PEC) all'indirizzo Istanza-CFP150milaeuro@pec.agenziaentrate.it.

Il provvedimento stabilisce inoltre che, tenuto conto dell'importo di finanziamento stabilito all'[art. 60](#), comma 7-*septies* del DL 104/2020, l'ammontare massimo del contributo erogabile a ciascun beneficiario è pari al contributo richiesto moltiplicato per la percentuale ottenuta rapportando il **limite complessivo** di spesa all'ammontare complessivo dei contributi relativi alle istanze accolte.

Ammontare in proporzione alle risorse disponibili

In altri termini, il valore del contributo a fondo perduto da accreditare agli operatori dipenderà dal **rapporto** tra il limite complessivo di spesa stabilito dalla norma e l'ammontare complessivo dei contributi relativi alle istanze accolte.

Qualora l'ammontare complessivo dei contributi relativi alle istanze accolte risulti inferiore al limite di spesa, la percentuale è pari al 100%.

L'erogazione del contributo avverrà mediante accredito sul **conto corrente** identificato dall'IBAN indicato nell'istanza.

Anche al fine di evitare storni e anomalie nella fase di pagamento del contributo, l'Agenzia delle Entrate verifica che il conto sul quale erogare il bonifico, identificato dal relativo codice IBAN, sia intestato o cointestato al codice fiscale del soggetto richiedente.

Si ricorda che il contributo a fondo perduto è erogato nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C (2020) 1863 *final* "Quadro temporaneo per le misure di **aiuto di Stato** a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19" e successive modifiche.

Demolizione e ricostruzione con superbonus se ristrutturazione edilizia

Nel caso di lavori iniziati prima del 1° luglio 2020, l'APE ante intervento deve riferirsi alla situazione esistente alla data di inizio dei lavori

/ Arianna ZENI

Il superbonus del 110% di cui all'[art. 119](#) del DL 34/2020 si applica anche agli interventi che si inquadrano in un contesto edilizio di **demolizione e ricostruzione** rientrante, però, nella definizione di interventi di **ristrutturazione edilizia**, di cui alla lett. d) dell'[art. 3](#) comma 1 del DPR 380/2001 (ultimo periodo del comma 3 dell'[art. 119](#) del DL 34/2020).

In tal senso si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate nella circ. 8 agosto 2020 n. [24](#) e, da ultimo, nella risposta a interpello 8 febbraio 2021 n. [88](#). Seppur i chiarimenti contenuti in quest'ultima risposta non rappresentino una vera e propria novità, vale comunque la pena ricordare alcuni concetti.

Le modifiche normative succedutesi nel tempo, da ultimo a opera dell'[art. 10](#) comma 1 lett. b) n. 2 del DL 76/2020, conv. L. [120/2020](#), hanno gradualmente **ampliato** lo spettro di casi in cui un intervento di demolizione e ricostruzione di un edificio esistente può essere considerato "intervento di ristrutturazione edilizia", anziché "intervento di nuova costruzione".

Prima di tali modifiche, gli interventi di demolizione e ricostruzione rientranti tra quelli di "ristrutturazione edilizia" (e non di "nuova costruzione") erano "quelli consistenti nella demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria di quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica".

La **nuova definizione** ricomprende "gli interventi di demolizione e ricostruzione di edifici esistenti con diversi sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche, con le innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica, per l'applicazione della normativa sull'accessibilità, per l'installazione di impianti tecnologici e per l'efficientamento energetico. L'intervento può prevedere altresì, nei soli casi espressamente previsti dalla legislazione vigente o dagli strumenti urbanistici comunali, **incrementi di volumetria** anche per promuovere interventi di rigenerazione urbana. Costituiscono inoltre ristrutturazione edilizia gli interventi volti al ripristino di edifici, o parti di essi, eventualmente crollati o demoliti, attraverso la loro ricostruzione, purché sia possibile accertarne la preesistente consistenza".

A seguito della modifica normativa intervenuta, quin-

di, gli interventi di demolizione e ricostruzione **possono** rientrare nella "ristrutturazione edilizia" di cui alla lett. d) dell'[art. 3](#) comma 1 del DPR 380/2001.

Spetta al Comune la qualificazione delle opere edilizie

La **qualificazione** inerente le opere edilizie spetta al **Comune**, o altro ente territoriale competente in materia di classificazioni urbanistiche, e deve risultare dal titolo amministrativo che autorizza i lavori per i quali il contribuente intende beneficiare di agevolazioni fiscali.

Se e solo se gli interventi rientrano tra quelli della citata lett. d) (secondo quanto emerge dal titolo abilitativo), il contribuente può beneficiare del superbonus del 110% per gli interventi "trainanti" e "trainati" contemplati dall'[art. 119](#) del DL 34/2020, nel rispetto di tutte le condizioni richieste dalla norma e fermo restando l'effettuazione di ogni adempimento richiesto.

La detrazione del 110% è riconosciuta per le spese sostenute, per interventi trainanti e trainati, dal 1° luglio 2020 al 30 giugno 2022 (a seguito della proroga ad opera dell'[art. 1](#) comma 66 della L. 178/2020), **indipendentemente** dalla **data di effettuazione** degli interventi.

Così, ad esempio, un intervento iniziato a luglio 2019, con pagamenti effettuati sia nel 2019 che nel 2020 e 2021, consentirà la fruizione del superbonus solo con riferimento alle spese sostenute nel 2020 e 2021, sempreché si tratti di interventi ammissibili e siano rispettati tutti i requisiti richiesti.

Ai fini del superbonus, inoltre, il miglioramento energetico deve essere dimostrato dall'**APE ante e post intervento**, rilasciato da un tecnico abilitato.

Nel caso di lavori iniziati prima del 1° luglio 2020, come precisato dall'ENEA, l'APE ante intervento deve riferirsi alla situazione esistente alla data di **inizio dei lavori** (risposta ENEA [ottobre 2020](#) n. 5).

Per gli interventi di demolizione e ricostruzione con **ampliamento**, inoltre, "Dalle spese sostenute a partire dal 1° luglio 2020 occorre scorporare le spese derivanti all'ampliamento. L'APE post operam deve essere redatto considerando l'edificio nella sua configurazione finale" (risposta ENEA ottobre 2020 n. 7).

Possibile aumento per le percentuali di compensazione IVA nel 2021

Atteso il decreto ministeriale per l'innalzamento delle percentuali relative alle cessioni di bovini e suini

/ **Corinna COSENTINO**

Con la legge di bilancio 2021 il legislatore ha prorogato ulteriormente la possibilità, già prevista negli scorsi anni, di innalzare le percentuali di compensazione IVA applicabili alle cessioni di animali vivi della specie **bovina e suina**.

La misura è volta ad agevolare i produttori agricoli che si avvalgono del **regime speciale IVA** di cui all'[art. 34](#) del DPR 633/72, i quali determinano l'ammontare forfetario dell'imposta detraibile sulla base di tali percentuali di compensazione. Infatti, maggiore è l'aliquota percentuale stabilita, maggiore è l'entità della detrazione IVA ammessa per le cessioni in parola.

A regime, è previsto che alle cessioni di bovini e suini si applichino, rispettivamente, la percentuale del **7%** e del **7,3%** (*cfr.* DM [30 dicembre 1997](#) e [23 dicembre 2005](#)). Tuttavia, già l'[art. 1](#) comma 908 della L. 208/2015 ha previsto la possibilità di innalzare dette percentuali per l'annualità 2016 fino alla misura massima del 7,7% e dell'8%, demandandone la definizione a un decreto ministeriale e stabilendo che l'aumento non avrebbe potuto comportare minori entrate per un ammontare superiore a 20 milioni di euro annui.

In attuazione di tali disposizioni, il DM [26 gennaio 2016](#) ha definito le seguenti percentuali:

- **7,65%** per gli animali vivi della specie bovina, compresi gli animali del genere bufalo;

- **7,95%** per gli animali vivi della specie suina.

Con le successive leggi di bilancio ([art. 1](#) comma 45 L. 232/2016 e [art. 1](#) comma 506 L. 205/2017) la previsione di innalzamento delle percentuali è stata "rinnovata". I relativi decreti attuativi, però, hanno confermato, anche per il 2017, 2018, 2019 e 2020 le medesime misure già fissate per il 2016 (si veda da ultimo il DM [5 giugno 2020](#)).

Ora, l'[art. 1](#) comma 39 della L. 178/2020 ha previsto che le percentuali di compensazione applicabili alle cessioni di bovini e suini siano innalzate anche per l'**annualità 2021**, ancora una volta fino alla **misura massima** del 7,7% e dell'8% ed entro il medesimo limite di minori entrate. Anche in questo caso, la definizione delle aliquote compensative è demandata ad apposito decreto ministeriale, che avrebbe dovuto essere emanato entro il 31 gennaio scorso.

Allo stato attuale, tuttavia, il decreto in parola non risulta ancora adottato (si ricorda, peraltro, che la sua emanazione non è stata tempestiva neppure gli scorsi anni).

Non vi è certezza, dunque, circa le percentuali di com-

pensazione che i produttori agricoli potranno applicare nel 2021, anche se, sulla base delle determinazioni degli anni precedenti, appare **probabile una conferma** delle misure valide tra il 2016 e il 2020 (7,65% per i bovini e 7,95% per i suini).

Si rileva che non constano novità neppure con riguardo alle percentuali di compensazione IVA relative ad altri prodotti agricoli. In particolare, per i prodotti del **legno** di cui ai nn. 43) e 45) della Tabella A, parte I, allegata al DPR 633/72 (legna da ardere in tondelli, ceppi, ramaglie o fascine, cascami di legno compresa la segatura, legno semplicemente squadrato, escluso il legno tropicale) continua ad applicarsi la percentuale del 6% fissata con decorrenza dal 1° gennaio 2019 dal DM [27 agosto 2019](#) (anche se l'[art. 1](#) comma 662 della L. 145/2018 prevede che, con decreto ministeriale da adottare entro il 31 gennaio di ciascun anno, dette percentuali siano innalzate nel limite massimo di spesa di un milione di euro annui).

Ancora da determinare l'aliquota compensativa per i tartufi

Non constano novità neppure per i tartufi. Si ricorda, infatti, che l'[art. 1](#) comma 698 della L. 145/2018 ha inserito i **tartufi** (pur nel rispetto di determinati limiti quantitativi) tra i prodotti della Tabella A, parte I, allegata al DPR 633/72 (al n. 15-*bis*) ammettendo di conseguenza l'applicazione del regime speciale IVA per l'agricoltura anche per le cessioni di tali beni, ove effettuate da produttori agricoli (*cfr.* circ. Agenzia delle Entrate n. [8/2019](#), § 1.4).

Le **quantità standard** di produzione entro le quali i tartufi possono rientrare tra i prodotti agricoli soggetti al regime speciale sono state definite con DM 8 gennaio 2020. Non è ancora stata determinata, però, la relativa percentuale di compensazione. Allo stato attuale, perciò, il regime speciale IVA di cui all'[art. 34](#) del DPR 633/72 risulta ancora inapplicabile per tali cessioni.

Per i soggetti che, invece, si qualificano come **raccoglitori occasionali** di tartufi e che hanno realizzato nell'anno solare precedente un volume d'affari non superiore a 7.000 euro, torna applicabile il regime di cui all'[art. 34-ter](#) del DPR 633/72, in base al quale essi sono esonerati dal versamento dell'IVA e da tutti gli obblighi documentali e contabili, compresa la dichiarazione annuale.

Elusivo l'acquisto di azioni proprie prima rivalutate da soci persone fisiche

La condotta si connota per l'assenza di sostanza economica nelle scelte dei negozi giuridici, superflui rispetto al "semplice" recesso dei soci

/ Enrico ZANETTI

L'acquisto da parte di una società di azioni proprie, che i soci persone fisiche cedenti hanno previamente rivalutato ai fini fiscali, integra gli estremi della **condotta abusiva** ex [art. 10-bis](#) della L. 212/2000, in quanto consente loro di conseguire un indebito risparmio fiscale mediante una condotta che si connota per l'assenza di sostanza economica nelle scelte dei negozi giuridici che la compongono, in quanto superflui rispetto al "semplice" recesso dei soci dalla società e finalizzati essenzialmente al conseguimento dell'indebito risparmio.

Questa, in sintesi, la conclusione cui perviene l'Agenzia delle Entrate nella risposta n. [89](#) pubblicata ieri.

È già da tempo che la **liceità fiscale** delle cessioni di partecipazioni previamente rivalutate ai fini fiscali viene messa in discussione dall'Agenzia delle Entrate, oltre che nei casi di operazioni sostanzialmente circolari di "vendita indiretta a se stessi" (quando la persona fisica cede la partecipazione rivalutata ad altra società di cui è socio, non realizzandola, dunque, effettivamente), anche nei casi in cui viene contestata l'artificiosa vestizione di un "semplice" recesso in una compravendita che si inserisce in una più complessa condotta che porta ai medesimi effetti sostanziali, ma con un numero superfluo di negozi giuridici, apposta per consentire al socio il realizzo di un reddito diverso da cessione ex [art. 67](#) del TUIR ("azzerabile" grazie alla rivalutazione del costo fiscale), invece che un reddito di capitali da recesso ex [art. 47](#) del TUIR (per il quale la rivalutazione del costo fiscale non sortisce effetti).

Questa contestazione è stata ad esempio mossa con riguardo ai **casì** in cui (risposta a interpello 23 agosto 2019 n. [341](#)):

- uno o più soci persone fisiche cedono la propria partecipazione previamente rivalutata a società partecipata non da essi medesimi, ma da altri soci della società la cui partecipazione è oggetto di cessione;
- dopodiché la società degli altri soci che ha acquisito la partecipazione viene incorporata mediante fusione inversa nella società di cui ha acquisito la partecipazione.

Era abbastanza evidente che questo assai discutibile **approccio interpretativo**, presto o tardi, avrebbe portato l'Agenzia delle Entrate a "ufficializzare" di ritenere parimenti elusive le operazioni di puro e semplice *buy back*, ossia le operazioni in cui il recesso del socio avviene mediante la cessione della propria partecipazione direttamente alla società partecipata, la quale proce-

de all'acquisto azioni proprie.

Il motivo, per cui questo approccio interpretativo risulta alquanto discutibile, risiede anzitutto nel fatto che l'Agenzia delle Entrate, in tutti i casi in cui ha ritenuto "elusive" del recesso le condotte che contemplavano la cessione delle partecipazioni rivalutate non si è mai posta il tema della **verifica a monte** della concreta possibilità per i soci di esercitare, sul piano giuridico, il recesso dalla società.

È infatti del tutto evidente che, in tutte quelle circostanze in cui la cessione viene effettuata dal socio senza che sul piano giuridico sussistano i presupposti di legge e/o di statuto perché possa esercitare il proprio **diritto di recesso**, la pretesa artificiosità di una condotta rispetto ad altra che non può in concreto essere esperita, evidenzia l'assurdità della pretesa riqualficatoria di una condotta giuridicamente più complessa in una che sarà magari giuridicamente più lineare, ma che è anche giuridicamente non percorribile.

Nel caso poi delle operazioni di **buy back**, a questa considerazione preliminare se ne aggiunge una ulteriore che mina la pretesa stessa della natura artificiosa della condotta rispetto al puro e semplice recesso.

Se, infatti, nel caso di operazioni quali quelle affrontate nella risposta a interpello 23 agosto 2019 n. 341, caratterizzate dalla cessione delle partecipazioni seguita da fusioni per incorporazione, la complessità rispetto al recesso, in termini di negozi giuridici necessari per addivenire al medesimo risultato, non può certo essere discussa (purché, come detto, a monte il recesso costituisca una alternativa giuridicamente percorribile), nel caso di operazioni di **acquisto di azioni** proprie, tanto più se non preordinate al successivo ulteriore atto del loro annullamento, la complessità giuridica dell'una soluzione rispetto all'altra è ben lungi dall'essere evidente, sembrando semmai il classico caso di due alternative giuridicamente fungibili, rispetto alle quali il contribuente ha il sacrosanto diritto di scegliere quella fiscalmente più conveniente, in ragione anche di regimi fiscali opzionali che vengono messi a disposizione dal legislatore.

Tutto apparentemente molto chiaro, ma, allo stato, non ancora per l'Agenzia delle Entrate che pure su molti altri fronti ha dimostrato, dopo la codificazione dell'[art. 10-bis](#) nella L. 212/2000, una adeguata sensibilità in materia di abuso del diritto.

Autoliquidazione INAIL pagabile in quattro rate

Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi, calcolati applicando il tasso medio di interesse dei titoli di Stato dell'anno precedente

/ Fabrizio VAZIO

Si avvicina l'autoliquidazione e mai come quest'anno le istruzioni sul rateizzo sono rilevanti.

Il premio di autoliquidazione ([art. 44](#), comma 3 del DPR 1124/1965) può essere pagato, anziché in unica soluzione entro il **16 febbraio 2021**, in quattro rate trimestrali, ognuna pari al **25%** del premio annuale, dandone comunicazione direttamente con i servizi telematici previsti per la presentazione delle dichiarazioni delle retribuzioni. In questo caso, sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi, calcolati applicando il tasso medio di interesse dei titoli di Stato dell'anno precedente.

In particolare, il Ministero dell'Economia e delle finanze ha pubblicato sul sito del Dipartimento del Tesoro il grafico relativo a tale **tasso di interesse**, evidenziando che esso, calcolato sulla base dei rendimenti lordi all'emissione dei titoli nell'ultimo anno, è passato dallo 0,93 (2019) allo 0,59% per il 2020.

Sulla base di tale tasso, è possibile indicare i coefficienti da moltiplicare per gli importi della seconda, terza e quarta rata dell'autoliquidazione 2020/2021 (ovviamente sulla prima rata, in scadenza il 16 febbraio, non sono dovuti interessi).

Per quanto riguarda le scadenze per i **pagamenti**, si tiene conto del **differimento** di diritto al primo giorno lavorativo successivo nel caso in cui il termine di pagamento del 16 scada di sabato o di giorno festivo, nonché della possibilità di effettuare il versamento delle somme che hanno scadenza tra il 1° e il 20 agosto entro il 20 agosto senza alcuna maggiorazione. Per la seconda rata, con scadenza 16 maggio 2021, la data utile per il pagamento è il 17 maggio 2021 e il coefficiente è pari allo 0,00143863; per la terza rata, in scadenza 16 agosto e con data utile per il pagamento fissata al 20 agosto, il coefficiente è pari al 0,00292575. La quarta rata andrà invece versata entro il 16 novembre, con un

coefficiente pari a 0,00441288.

Come già indicato, la volontà di versare il premio in quattro rate potrà essere indicata con i servizi telematici Alpi on line con Invio telematico dichiarazione salari; entrambi i servizi consentono infatti di comunicare la volontà di pagare o meno il premio in quattro rate. La guida per l'**autoliquidazione 2020-2021** pubblicata sul sito dell'Istituto ricorda che il pagamento in quattro rate non è ammesso per il conguaglio in caso di cessazione del codice ditta.

Il rateizzo del premio di autoliquidazione non ha di per sé a che vedere con quello riferito alle **rateazioni dei debiti** contributivi per premi e per accessori non iscritti a ruolo, concesse dall'INAIL ai sensi dell'art. 2, comma 11 della L. [389/1989](#).

Su tale tema, l'Istituto assicuratore ha innovato grandemente la disciplina con la circolare del 29 luglio 2019 n. [22](#); essa disciplina minuziosamente l'iter delle rateazioni concedibili e il numero massimo di rate possibili, realizzando in definitiva una decisa semplificazione.

Con riguardo alla rateazione del premio assicurativo in esame, va notato che è possibile per il debitore rateizzare anche premi per i quali **non è scaduto** il termine di pagamento: in particolare, se il debitore decide di presentare l'istanza di rateazione per l'intero premio di autoliquidazione nonostante abbia optato per il rateizzo "normale" in 4 rate, dovrà chiedere alla sede INAIL competente di eliminare il codice di agevolazione relativo al pagamento in quattro rate.

Ove invece una o più rate del premio di autoliquidazione siano state già iscritte a ruolo, il debitore, per tali rate, potrà chiedere la rateazione all'agente della riscossione, mentre per le rate non iscritte a ruolo potrà presentare istanza di rateazione alla sede INAIL competente.

Fatture alla conferitaria anche per il ramo trasferito

Effetti anche sull'esercizio del diritto alla detrazione IVA per l'acquisto effettuato

/ Emanuele GRECO

Nell'ambito di un'operazione di conferimento d'azienda, un aspetto delicato riguarda la gestione del **ciclo di fatturazione passiva** relativo a quelle prestazioni che sono state rese nei confronti della conferente e i cui risultati sono stati oggetto di conferimento.

La determinazione delle corrette modalità di imputazione delle operazioni ai fini IVA (alla conferente piuttosto che alla conferitaria) è vieppiù complessa allorché il ramo di azienda conferito non sia stato gestito dal soggetto dante causa mediante contabilità separata.

La fattispecie di cui trattasi è stata esaminata, tra l'altro, nell'interpello DRE Lombardia n. [904-420/2020](#), aggiornando la prassi risalente in materia (su tutte, la R.M. 13 luglio 1995 n. [183](#) in tema di scissione).

Con riferimento alle trasformazioni sostanziali soggettive, ai fini IVA, principio cardine è il configurarsi di una **situazione di continuità** tra i soggetti partecipanti all'operazione.

Al riguardo, è stata estesa a tutte le trasformazioni sostanziali soggettive la statuizione dell'[art. 16](#) comma 11 lett. a) della L. 537/93, riferita alla scissione, tale per cui gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione dell'IVA, relativi alle operazioni realizzate tramite i complessi aziendali trasferiti, sono assunti dalle società beneficiarie del trasferimento.

Tale disposizione **non è applicabile**, *sic et simpliciter*, nella circostanza in cui la conferitaria non si estingue e l'attività esercitata dall'azienda (o dal ramo d'azienda) trasferita non sia stata gestita dalla società dante causa mediante contabilità separata ai fini IVA (risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. [402/2019](#)).

Qualora il ramo d'azienda oggetto di conferimento **non** risulti gestito con una **contabilità autonoma**, non sussistendo la possibilità oggettiva di reperire i dati relativi alla gestione dell'azienda per il periodo precedente alla trasformazione sostanziale soggettiva, la successione dell'avente causa nei diritti e negli obblighi IVA relativi al ramo trasferito può operare solo rispetto a quelle operazioni iniziate dalla società avente causa e per le quali il momento di effettuazione dell'operazione IVA non si è ancora realizzato alla data in cui il conferimento acquista efficacia (R.M. nn. [183/1995](#) e [600112/1989](#)).

Pertanto, secondo la richiamata prassi amministrativa, ripresa nell'interpello n. 904-420/2020, il criterio per at-

tribuire al dante causa ovvero all'avente causa gli obblighi e diritti ai fini IVA derivanti dall'operazione effettuata è da individuare nel **momento di effettuazione** di cui all'[art. 6](#) del DPR 633/72:

- se esso è anteriore alla data di efficacia del conferimento, gli obblighi e i diritti IVA sono in capo alla società conferente;

- se esso è posteriore alla data di efficacia del conferimento, gli obblighi e i diritti IVA spettano alla società conferitaria.

Trattandosi di prestazioni di servizi, il momento di effettuazione dell'operazione si realizza all'atto del **pagamento del corrispettivo**, se non è stata emessa anticipatamente la fattura.

Un caso particolare attiene a quelle prestazioni che, prima del perfezionarsi del conferimento, la società dante causa ha ricevuto dalla propria avente causa, con la quale intratteneva rapporti commerciali.

Se non è stata emessa la fattura né è stato pagato il corrispettivo prima dell'efficacia del conferimento, ai fini IVA la prestazione dovrà considerarsi riferita alla società **conferitaria** cui i risultati economici della prestazione stessa sono stati trasferiti.

È quantunque da rilevare che, per effetto del conferimento, si riuniscono in capo al medesimo soggetto le posizioni di **debito e credito** attinenti all'obbligazione da cui dipende la prestazione di servizi, sempreché i risultati siano effettivamente e completamente riferibili al ramo d'azienda conferito, e che la predetta obbligazione si estingue per confusione ai sensi dell'[art. 1253](#) c.c.

Non essendosi estinto il soggetto avente causa, l'operazione mantiene la propria rilevanza ai fini IVA.

Ancorché non vi sia un effettivo pagamento del corrispettivo, si ritiene che la prestazione, materialmente eseguita prima della data di efficacia del conferimento, assuma rilievo *ex art. 6* del DPR 633/72 nel momento in cui si verifica l'**estinzione dell'obbligazione per confusione**, come stabilito nelle pronunce della Cassazione nn. [15441/2010](#) e [6120/2009](#) (si veda "[Fusioni e scissioni con effetti IVA diversi per i crediti ante operazione](#)" del 23 luglio 2019).

In tale momento sorgono, inoltre, gli obblighi di **fatturazione** (fermo restando il termine di 12 giorni per l'emissione del documento) e, in capo al committente del servizio, il diritto alla detrazione dell'imposta.

Superbonus fruibile dai singoli edifici che compongono il supercondominio

Non rileva che l'accesso al beneficio per il singolo condominio dipenda anche dalla sostituzione della centrale termica del supercondominio

/ REDAZIONE

Nell'ambito degli interventi di efficientamento energetico effettuati da un **supercondominio**, accedono al superbonus i singoli edifici in cui il complesso degli interventi deliberati sia in grado di assicurare il miglioramento di almeno due classi energetiche.

È questo il principio ribadito nella risposta ad interpello n. [94](#), pubblicata ieri dall'Agenzia delle Entrate.

Il caso sottoposto all'esame dell'Amministrazione finanziaria riguardava un supercondominio, dotato di autonomo codice fiscale, in cui era stata deliberata la **riqualificazione** della centrale termica a servizio di tutti gli edifici, nonché – solo in alcuni condomini – l'effettuazione di lavori di isolamento termico delle facciate e del tetto (ciò al fine di assicurare, congiuntamente alla sostituzione dell'impianto termico, il miglioramento di due classi energetiche di detti condomini).

In proposito veniva, dunque, richiesto all'Agenzia di delineare le detrazioni spettanti a ciascun condominio con riferimento agli interventi effettuati.

Sul punto l'Amministrazione finanziaria ha in primo luogo evidenziato come, in base a quanto stabilito dall'[art. 1117-bis](#) c.c., per il supercondominio trovino applicazione le medesime regole previste in materia di condominio negli edifici, comprese quelle relative alla imputazione ai singoli condòmini delle spese riferite alle parti comuni.

Sulla base di tale premessa, nel caso di specie l'Agenzia, richiamando i propri precedenti di prassi (circ. Agenzia delle Entrate 22 dicembre 2020 n. [30](#), quesito 5.2.4), ha ritenuto possibile la fruizione del **superbonus** di cui all'[art. 119](#) comma 1 del DL 34/2020 per le sole spese sostenute dai condomini in cui venivano realizzati anche l'isolamento termico delle facciate e del tetto (necessari per conseguire il miglioramento di due classi energetiche), riconoscendo ai restanti condòmini la possibilità di fruire dell'**ecobonus** di cui all'[art. 14](#) del DL 63/2013 relativamente alle spese sostenute per la sostituzione della centrale termica.

Verifica dei requisiti da effettuare con riferimento a ciascun edificio

Nel citato documento di prassi è stato, infine, chiarito come per la fruizione del superbonus:

- la verifica del rispetto dei requisiti debba essere effettuata con riferimento a **ciascun edificio** (attestando il doppio passaggio di classe mediante appositi APE convenzionali ante e post intervento);
- non assuma rilevanza la circostanza per cui l'accesso al beneficio per il singolo condominio dipenda anche dalla sostituzione della centrale termica del supercondominio (titolare di un distinto codice fiscale).

Pagamenti preferenziali al curatore se c'è dissesto

Nessun collegamento tra azione revocatoria e azione di responsabilità contro il liquidatore

/ Maurizio MEOLI

La Corte di Cassazione, nell'ordinanza n. [2906](#), depositata ieri, conferma che il curatore fallimentare ha **legittimazione attiva unitaria**, in sede penale come in sede civile, all'esercizio di qualsiasi azione di responsabilità sia ammessa contro gli amministratori di qualsiasi società, anche per i fatti di bancarotta preferenziale commessi mediante pagamenti eseguiti in violazione del principio della *par condicio creditorum* (cfr. Cass. SS.UU. n. [1641/2017](#)).

Non è affatto corretto, quindi, ritenere che il pagamento preferenziale possa recare danno solo ai singoli creditori rimasti insoddisfatti, ma non alla società, in ragione della neutralità dell'operazione per il patrimonio sociale (che vede diminuire l'attivo in misura esattamente corrispondente alla riduzione del passivo conseguente all'estinzione del debito). Il pagamento preferenziale in una **situazione di dissesto**, infatti, può comportare una riduzione del patrimonio sociale in misura anche di molto superiore a quella che si determinerebbe operando nel rispetto del principio del pari concorso dei creditori. Ciò in quanto la destinazione del patrimonio sociale alla garanzia dei creditori va considerata nella prospettiva della prevedibile procedura concorsuale e, quindi, della **relativa "falcidia"**.

Tanto è vero che, in tema di azione revocatoria fallimentare, non è richiesto l'accertamento di una effettiva incidenza dell'atto che ne è oggetto sulla *par condicio creditorum*. E ciò, se, da un lato, rende evidente come la funzione dell'azione revocatoria fallimentare sia solo quella di ricondurre al concorso chi se ne sia sottratto, dall'altro, esclude che un'effettiva lesione della *par condicio creditorum* possa presentare rilievo ai fini dell'**interesse ad agire**. L'interesse del curatore ad agire ha natura procedimentale (in quanto teso ad attuare il pari concorso dei creditori) e va accertato con riferimento al momento di proposizione della domanda, fondandosi sul già dichiarato stato di insolvenza e non sui prevedibili esiti della procedura (cfr. Cass. nn. [23430/2012](#) e [17524/2004](#)).

E anche dal punto di vista strettamente contabile il pagamento di un creditore in misura superiore a quella che otterrebbe in sede concorsuale comporta "per la massa" dei creditori una **minore disponibilità patrimoniale**.

È vero che, in ambito penalistico, nel caso di pagamento di crediti privilegiati da parte del fallito, la bancarotta preferenziale è configurabile solo in presenza di altri crediti con privilegio di grado prevalente o uguale rimasti insoddisfatti per effetto dei pagamenti in questione (cfr. Cass. n. [15712/2014](#)), ma anche in tale conte-

sto la legittimazione del curatore a costituirsi parte civile va accertata con riferimento al **momento della presentazione** della domanda, attenendo alla sua ammissibilità, non al suo fondamento. E infatti, ai fini dell'ammissibilità della costituzione di parte civile rileva esclusivamente la *legitimitas ad causam* e non anche la persistenza di un danno risarcibile, la cui valutazione attiene al merito dell'azione e non alla legittimazione a stare in giudizio (cfr. Cass. n. [40288/2007](#)).

E allora, il curatore può agire per ottenere il risarcimento dei danni cagionati dal fallito che, prima o durante la procedura fallimentare, esegua pagamenti allo scopo di favorire taluni creditori a danno di altri, essendo anche tale domanda da ricondurre **tra le "azioni di massa"**.

Si evidenzia, altresì, come non abbia alcun fondamento l'assunto secondo il quale la non revocabilità ex [art. 67](#) del RD 267/1942 dei pagamenti renderebbe questi anche **leciti e "non preferenziali"**.

L'azione revocatoria fallimentare risponde allo scopo di recuperare al concorso taluni creditori che ne siano stati indebitamente sottratti, contestualmente alle somme a questi corrisposte in violazione della *par condicio creditorum*. L'azione di responsabilità nei confronti dell'amministratore o del liquidatore per pagamenti preferenziali può condurre a un risultato pratico equivalente, dal punto di vista della massa dei creditori, ma, oltre ad avere **direzione soggettiva** evidentemente diversa, raggiunge questo risultato sulla base di presupposti e di un fondamento logico-giuridico totalmente diversi (la violazione dei doveri gravanti su tali soggetti ovvero della regola generale del *neminem laedere*). Di conseguenza, non è possibile affermare un collegamento tra le due azioni in forza del quale la non esperibilità dell'una escluda l'esercizio dell'altra.

L'esenzione dalla revocatoria fallimentare esclude che il rimedio alla lesione della regola della *par condicio* possa avvenire nei confronti e ai danni del creditore preferito per ragioni legate alle causali del pagamento ovvero alla qualità soggettiva del creditore (ad esempio, ex [art. 67](#) comma 3 lett. f) del RD 267/1942, non sono soggetti ad azione revocatoria i pagamenti dei corrispettivi per prestazioni di lavoro effettuate da dipendenti e altri collaboratori del fallito), ma non esclude, di per sé, che il pagamento **resti preferenziale** e leda le ragioni degli altri creditori; e, pertanto, non può precludere l'esercizio dell'azione di responsabilità nei confronti degli organi della società che quei pagamenti abbiano effettuato in violazione dei doveri su di essi gravanti ovvero con dolo o colpa grave.

Ticket licenziamento da versare in caso di accordo di incentivo all'esodo

In caso di revoca del licenziamento dal 15 agosto 2020 al 13 ottobre 2020 il ticket licenziamento versato è invece recuperabile

/ Giada GIANOLA

L'INPS, con il messaggio n. [528/2021](#), ha affrontato gli **aspetti contributivi** legati alla stipula di un accordo collettivo aziendale di incentivo alla risoluzione del rapporto di lavoro da parte delle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale e all'ipotesi di revoca del licenziamento per effetto del comma 4 dell'[art. 14](#) del DL 104/2020.

Quanto alla prima ipotesi, si ricorda che si tratta di una delle **eccezioni** previste dal legislatore emergenziale all'art. 14 del DL 104/2020, con successiva conferma all'[art. 12](#) comma 11 del DL 137/2020 e, da ultimo, all'[art. 1](#) comma 311 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021), al divieto di licenziamento per motivi economici, insieme alla cessazione definitiva dell'attività, alla dichiarazione di fallimento senza esercizio provvisorio dell'impresa o cessazione della stessa e al subentro di nuovo appaltatore che riassume i lavoratori impiegati nell'appalto (si veda "[Ancora una proroga per il divieto di licenziamento](#)" del 29 ottobre 2020 e "[Accordo sindacale per superare il divieto di licenziamento](#)" del 22 ottobre 2020).

L'INPS chiarisce che a decorrere dal 15 agosto 2020, data di entrata in vigore del DL 104/2020, in caso di stipula del suddetto accordo collettivo aziendale di incentivo all'esodo, il quale costituisce un'ipotesi di **risoluzione consensuale** del rapporto di lavoro, i datori sono tenuti a esporre nel flusso UniEmens le conseguenti interruzioni dei rapporti con il nuovo codice **Tipo cessazione "2A"**, cui corrisponde il significato di "Interruzione del rapporto di lavoro a seguito di accordo collettivo aziendale, stipulato dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale, di incentivo alla risoluzione del rapporto di lavoro".

Considerato che ai lavoratori che aderiscono a tali accordi è riconosciuto il trattamento NASpI di cui all'[art. 1](#) del DLgs. 22/2015, i datori di lavoro sono inoltre tenuti a versare il c.d. **ticket licenziamento** ([art. 2](#) commi da 31 a 35 della L. 92/2012), la cui misura è pari al 41% del massimale mensile di NASpI per ogni dodici mesi di anzianità aziendale negli ultimi tre anni. Il relativo versamento è interamente a carico del datore di lavoro, che vi dovrà provvedere in unica soluzione entro e non oltre il termine di versamento della denuncia successiva a quella del mese in cui si verifica l'interruzio-

ne del rapporto di lavoro (*cfr.* circ. INPS n. [40/2020](#)). L'Istituto evidenzia comunque che per le cessazioni dei rapporti di lavoro avvenute prima del 5 febbraio 2021, data di pubblicazione del messaggio n. 528/2021 in commento, il versamento deve avvenire entro e non oltre il termine di versamento della denuncia del mese di marzo 2021, senza applicazione di ulteriori oneri.

In relazione, invece, all'ipotesi della **revoca** del licenziamento, si ricorda che il comma 4 dell'art. 14 del DL 104/2020, che prevedeva tale possibilità, è stato abrogato in sede di conversione con la L. 13 ottobre 2020 n. [126](#). I chiarimenti forniti dall'INPS riguardano, quindi, unicamente i casi di revoca dei recessi intervenuti nella finestra temporale tra il 15 agosto 2020 e il 13 ottobre 2020.

Il citato comma 4 prevedeva la possibilità per i datori di lavoro di revocare il licenziamento per giustificato motivo oggettivo intimato nel corso del 2020 anche oltre il **termine di 15 giorni** dall'impugnazione del licenziamento previsto dall'[art. 18](#) comma 10 della L. 300/70, facendo contestualmente richiesta del trattamento di cassa integrazione salariale di cui agli artt. da [19](#) a [22-quinquies](#) del DL 18/2020 a partire dalla data in cui il licenziamento aveva avuto efficacia. In tal caso il rapporto di lavoro si intendeva ripristinato senza soluzione di continuità, senza oneri né sanzioni per il datore di lavoro.

Poiché, per effetto della revoca del recesso, l'obbligo di versamento del ticket licenziamento viene meno, l'INPS chiarisce che i datori di lavoro avranno diritto a **recuperare** gli importi versati mediante la procedura delle regolarizzazioni (UniEmens/VIG).

Nel messaggio in esame si specifica inoltre che i datori di lavoro tenuti al versamento delle quote di trattamento di fine rapporto al **Fondo di Tesoreria** gestito dall'INPS devono versare a tale Fondo le quote di TFR maturate dal lavoratore a decorrere dalla data del licenziamento revocato e durante il periodo di integrazione salariale richiesto ai sensi dell'abrogato comma 4 del citato art. 14 entro e non oltre il termine di versamento della **denuncia successiva** al 5 febbraio 2021 senza applicazione di ulteriori oneri, mentre rimangono ferme le ordinarie scadenze per quanto concerne i periodi di integrazione salariale fruiti per una causale differente.

Sequestrabili i beni in pegno se la garanzia ha natura regolare

Non sono mai usciti dalla titolarità del debitore-indagato e possono essere sottoposti al vincolo senza che vengano in rilievo diritti di proprietà di terzi

/ Stefano COMELLINI

Pur riguardando direttamente un ambito procedurale (vale a dire la ricorribilità dell'ordinanza del riesame cautelare solo per violazione di legge e non anche per difetto di motivazione), la sentenza n. [4754](#) depositata ieri dalla Cassazione consente di riprendere il tema della **sequestrabilità penale** dei beni costituiti in pegno.

Nel caso di specie un istituto di credito, in veste di terzo interessato, aveva impugnato l'ordinanza con la quale era stata rigettata la sua richiesta di restituzione di una somma di denaro giacente sul conto corrente e oggetto di un contratto di pegno, sottoposta a **sequestro preventivo** per equivalente nei confronti di un cliente, amministratore di società, indagato per i reati di cui agli artt. 10-*bis* ("Omesso versamento di ritenute dovute o certificate") e 10-*ter* ("Omesso versamento di IVA") del DLgs. n. [74/2000](#).

Rilevante per la migliore comprensione della vicenda è che la **garanzia pignoratizia** era originariamente stata data con strumenti finanziari dematerializzati e, a seguito della scadenza degli stessi, si era trasferita sulle somme incassate, dando così luogo ad un pegno che la banca, adducendo una specifica clausola di rotatività (secondo le norme bancarie uniformi), assumeva essere di natura "irregolare". In altre parole, per l'istituto non poteva ritenersi che, alla scadenza dei titoli, la garanzia si fosse trasferita su banconote da conservarsi fisicamente in cassaforte.

Con una prima pronuncia (Cass. n. [5295/2020](#)), la Corte annullava il vincolo rinviando al giudice di merito per una nuova decisione sulla base del consolidato principio per cui la possibilità di sottoporre a sequestro penale beni costituiti in pegno è consentita laddove si tratti di **pegno regolare** (Cass. n. [36293/2011](#)) e non, invece, quando la garanzia sia qualificabile come pegno irregolare, posto che quest'ultimo determina il trasferimento della proprietà del bene in capo al creditore (Cass. n. 23659/2010).

In quella prima decisione, la Corte ribadiva che laddove la garanzia cada su titoli obbligazionari, il pegno deve ritenersi regolare quando difetta il conferimento alla banca della facoltà di **disporre** del relativo diritto (Cass. n. 38824/2017). Laddove si tratti, invece, di somme di denaro, non può disporsi il sequestro preventivo per equivalente quando le stesse, depositate su conto corrente, siano state costituite in pegno irregolare a garanzia di una obbligazione dell'imputato, attesa l'immediata acquisizione della proprietà delle stesse da parte del creditore (Cass. n. [19500/2016](#)). Infatti, ai fini

della individuazione e differenziazione del pegno irregolare rispetto a quello regolare, non rilevano il *nomen* contrattualmente attribuito al rapporto e il fatto che la somma di denaro rimanga depositata su un conto corrente bancario intestato al debitore e continui a maturare interessi; decisiva è, invece, la circostanza che, nel caso di inadempimento del debitore, il creditore abbia la facoltà di soddisfarsi, immediatamente e direttamente, su quanto dato a pegno ex art. [1851](#) c.c., ovvero debba attivare una forma di vendita pubblica ex artt. [2796](#) e [2797](#) c.c.

Confermato nuovamente dal giudice cautelare il vincolo sulle somme, a fronte del nuovo ricorso della banca, con la sentenza in esame la Cassazione ne ha dichiarato l'**inammissibilità**, facendo propria la lettura del contratto di pegno offerta dai giudici di merito: pegno regolare, pur in presenza della costituzione in garanzia di un bene fungibile quale, tipicamente, il denaro depositato presso la banca creditrice pignoratizia. Questo perché il trasferimento della garanzia sulle somme incassate, in assenza della contestuale previsione della facoltà in capo alla banca di disporre di tali somme *uti dominus*, non risulta idonea a trasformare il pegno – originariamente regolare – in irregolare per il solo fatto che la garanzia si sia trasferita su di una somma di denaro, bene che, di per sé, sarebbe fungibile.

Al riguardo, la Corte ha anche richiamato la previsione, contenuta nelle condizioni generali di contratto, relativa all'**esclusione**, in caso di estensione e di trasferimento della garanzia, di ogni effetto novativo. Invero, l'effetto realizzatosi in conseguenza della scadenza del titolo – vale a dire la sostituzione dello strumento finanziario dematerializzato con una somma di denaro – può essere pienamente ricondotto al fenomeno della surrogazione reale, ossia ad una mera modifica senza effetti novativi dell'oggetto della garanzia, e non già al trasferimento della titolarità, in favore del creditore pignoratizio, del relativo bene, quand'anche divenuto fungibile.

Ancora, nel disciplinare il patto di rotatività le parti avevano contrattualmente previsto, da un lato, il conferimento alla banca dell'**autorizzazione** a reimpiegare le somme rimosse alla scadenza dei titoli vincolati per l'acquisto di altrettanti titoli di quantità e di durata pari a quelli scaduti e, così, di seguito ad ogni successiva scadenza; dall'altro, il trasferimento del vincolo, senza effetti novativi, sui titoli, strumenti finanziari e valori acquisiti in seguito alla estinzione e/o alla alie-

nazione dei titoli scaduto e/o alienati.

Di qui, la conclusione per cui dalla natura regolare della garanzia pignoratizia doveva conseguire che, non essendo i beni costituiti in pegno mai usciti dalla titol-

larità del debitore-indagato, gli stessi potessero essere sottoposti a vincolo cautelare reale di cui il predetto era destinatario, senza che venissero in rilievo diritti di **proprietà di terzi**.

La non temporaneità del piano di crisi comporta l'annullabilità della delibera

Si tratta infatti di un vizio non ricompreso tra le ipotesi di nullità previste dall'art. 2379 c.c.

/ Giada GIANOLA

In relazione alle società cooperative, costituisce un principio ormai consolidato quello secondo cui la delibera assembleare adottata nell'ambito di un **piano di crisi aziendale**, per effetto della quale vengano ridotti i trattamenti economici integrativi spettanti ai soci lavoratori e previste forme di apporto anche economico da parte dei soci lavoratori stessi ai sensi dell'art. 6 comma 1 lett. d) ed e) della L. [142/2001](#), è valida e legittima nella misura in cui lo stato di crisi sia **temporaneo** e sussista un nesso causale tra tale situazione di difficoltà economica della società e la necessità di adottare i suddetti interventi, incidendo in senso peggiorativo sulle retribuzioni (*cf.* Cass. nn. [19096/2018](#) e [19832/2013](#); si veda anche "[Soci di cooperativa con retribuzione ridotta se previsto dal piano di crisi](#)" del 22 dicembre 2020).

Con la sentenza n. [2967](#), pubblicata ieri, 8 febbraio 2021, la Corte di Cassazione ha avuto occasione di fissare, al riguardo, un ulteriore principio, quello secondo cui, qualora manchi il requisito della temporaneità di tali provvedimenti legati allo stato di crisi, la relativa delibera non è nulla ma **annullabile**, in applicazione della regola generale di cui all'[art. 2377](#) c.c.

La decisione trae origine dal ricorso proposto da un socio lavoratore, con cui aveva lamentato l'invalidità di una serie di delibere attraverso le quali la sua retribuzione era stata ridotta al di sotto dei minimi sanciti dalla contrattazione collettiva di settore.

In primo grado la domanda del lavoratore era stata rigettata, per poi invece essere accolta nel secondo grado di giudizio. In particolare, i giudici di appello avevano rilevato il difetto del requisito della **temporaneità** dello stato di crisi aziendale, in quanto dopo una prima proroga del piano di due anni (2011-2012), nel giugno 2013 veniva proposta un'ulteriore proroga dello stesso.

La Corte d'Appello, dunque, aveva dichiarato la **nullità** delle delibere impugnate per illiceità dell'oggetto, ai sensi dell'[art. 1418](#) c.c.

I giudici della Suprema Corte, pur concordando sulla invalidità di tali delibere in virtù del sopra ricordato orientamento della giurisprudenza di legittimità, hanno però ritenuto che la mancanza del carattere temporaneo dello stato di crisi aziendale costituisce una **causa di annullabilità**, cioè in quanto le ipotesi di nullità delle delibere assembleari sono tassativamente indicate all'[art. 2379](#) c.c., tra cui l'impossibilità o l'illiceità dell'oggetto.

Per la Corte di Cassazione, dunque, il difetto di tempo-

raneità del piano di crisi non rappresenta "una violazione di tale gravità da essere assimilata a una ipotesi di illiceità dell'oggetto, per violazione di norme volte a impedire deviazioni dallo scopo economico-pratico del rapporto di società", considerata la speciale natura della società cooperativa, ispirata a finalità di cooperazione e mutualistiche, oltre che l'esigenza di stabilità e rapidità delle deliberazioni societarie.

Alla luce di tale decisione è facile comprendere come le possibilità per il lavoratore di ottenere tutela in tali ipotesi **si riducano**, considerata la differenza sostanziale tra le due azioni in esame. Infatti, quanto all'azione di annullamento, le delibere possono essere impugnate solo da **determinati soggetti**, vale a dire dai soci assenti, dissenzienti o astenuti, dagli amministratori, dal Consiglio di sorveglianza e dal Collegio sindacale ([art. 2377](#) comma 2 c.c.).

Per quanto riguarda i soci, l'impugnazione può essere proposta subordinatamente al possesso di "tante azioni aventi diritto di voto con riferimento alla deliberazione che rappresentino, anche congiuntamente, l'**uno per mille** del capitale sociale nelle società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio" e il **cinque per cento** nelle altre società, requisito che lo statuto può ridurre o escludere. I soci che non rappresentano la suddetta parte di capitale e i soci che, privi di voto, non sono legittimati a proporre l'impugnativa, hanno diritto al risarcimento del danno subito a causa della non conformità alla legge o allo statuto della deliberazione ([art. 2377](#) commi 3 e 4 c.c.).

Inoltre, ai sensi del successivo comma 6 di tale norma, l'impugnazione o la domanda di risarcimento del danno vanno proposte nel termine di **90 giorni**, che decorre dalla data della deliberazione o, se questa è soggetta a iscrizione nel Registro delle imprese, dall'iscrizione o, ancora, se la delibera è soggetta solo a deposito presso l'ufficio del Registro delle imprese, dalla data di tale deposito.

Per contro, ai sensi dell'art. 2379 c.c., che individua, come detto, in modo tassativo le ipotesi di **nullità**, l'impugnazione con cui si eccepisce la nullità delle delibere può essere proposta da **chiunque** vi abbia interesse, entro un termine nettamente maggiore rispetto a quello previsto per i casi di annullabilità, che è pari a **tre anni** dalla sua iscrizione o dal deposito nel Registro delle imprese se la deliberazione vi è soggetta o dalla trascrizione nel libro delle adunanze dell'assemblea, se la deliberazione non è soggetta né a iscrizione né a deposito.

Lavoro intermittente nell'autotrasporto solo con condizioni soggettive

La mansione di autista addetto al trasporto non rientra infatti nell'elenco di cui alla tabella allegata al RD 2657/23

/ Mario PAGANO

Nel settore dell'autotrasporto è possibile stipulare contratti di lavoro intermittente per la mansione di autista unicamente ove ricorrano i requisiti soggettivi, relativi all'età del lavoratore. Questo quanto chiarito dall'Ispettorato nazionale del Lavoro (INL), che con la circolare n. [1](#) pubblicata ieri, 8 febbraio 2021, ha esaminato l'**ambito applicativo** della normativa in materia di lavoro intermittente nel settore dell'autotrasporto e, nel contempo, lo spazio riservato alla contrattazione collettiva. Un tema sul quale in passato si era espresso più volte il Ministero del Lavoro, pur con avvisi in parte differenti, e da ultimo la Corte di Cassazione, con la sentenza n. [29423](#) del 13 novembre 2019, alla quale l'Ispettorato, acquisito il parere dello stesso Ministero, ha deciso di conformarsi.

L'[art. 13](#) del DLgs. 81/2015 definisce il lavoro intermittente come il contratto, anche a tempo determinato, mediante il quale un lavoratore si pone a disposizione di un datore di lavoro che ne può utilizzare la prestazione lavorativa in modo discontinuo o intermittente secondo le esigenze individuate dai contratti collettivi, anche con riferimento alla possibilità di svolgere le prestazioni in periodi predeterminati nell'arco della settimana, del mese o dell'anno.

In difetto di previsioni contrattuali, interviene in via sostitutiva il RD [2657/23](#), che individua un **elenco** di attività discontinue, rientrando nelle quali sussistono le condizioni oggettive per l'attivazione del contratto a chiamata. Accanto a tali condizioni in via alternativa, il legislatore, con il comma 2 dell'art. 13, ammette sempre il contratto intermittente in presenza delle condizioni soggettive, ossia se il lavoratore coinvolto presenta precisi requisiti di età (meno di 24 anni o più di 55).

Ciò premesso, c'è, innanzitutto, da chiedersi quale spazio possa effettivamente avere la **contrattazione collettiva**.

Sul punto l'INL richiama quanto affermato dalla Cassazione, secondo la quale la normativa si limita a "demandare alla contrattazione collettiva la individuazione delle "esigenze" per le quali è consentita la stipula di un contratto a prestazioni discontinue, senza riconoscere esplicitamente alle parti sociali alcun potere di interdizione in ordine alla possibilità di utilizzo di tale tipologia contrattuale; né un siffatto potere di veto può ritenersi implicato dal richiamato "rinvio" alla disciplina collettiva che concerne solo un particolare aspetto di tale nuova figura contrattuale e che nell'otti-

ca del legislatore trova verosimilmente il proprio fondamento nella considerazione che le parti sociali, per la prossimità allo specifico settore oggetto di regolazione, sono quelle maggiormente in grado di individuare le situazioni che giustificano il ricorso a tale particolare tipologia di lavoro".

Alla luce di ciò l'INL ritiene opportuno non tener conto, nell'ambito dell'attività di vigilanza, di eventuali clausole sociali che si limitino a "**vietare**" il ricorso al lavoro intermittente, verificando se il ricorso a tale contratto è, invece, ammissibile in virtù della applicazione delle ipotesi c.d. oggettive individuate nella tabella allegata al citato Regio Decreto ovvero alle ipotesi c.d. soggettive.

Ciò chiarito, la circolare passa a esaminare la compatibilità del lavoro a chiamata nell'ambito del settore dell'autotrasporto, con particolare riferimento alla figura dell'**autista**.

In tal senso il Ministero del Lavoro ricorda come nel settore in questione non vi siano previsioni contrattuali che disciplinino il lavoro a chiamata, con la conseguenza, sopra ricordata, di dover fare riferimento al Regio Decreto che, tra le attività da considerare di carattere discontinuo, annovera al punto 8 quella del "personale addetto al trasporto di persone e di merci: personale addetto ai lavori di carico e scarico, esclusi quelli che a giudizio dell'ispettorato dell'industria e del lavoro non abbiano carattere di discontinuità".

Ciò premesso, ad avviso del Ministero, data la formulazione della disposizione (e la punteggiatura in essa utilizzata), la **discontinuità** è dunque riferibile alle attività del solo personale addetto al **carico e scarico**, come ulteriore "sotto categoria" rispetto a coloro che sono adibiti al trasporto *tout court*, "con esclusione delle altre attività ivi comprese quelle svolte dal personale con qualifica di autista".

In buona sostanza la mansione di autista, addetto al trasporto, non riveste caratteri tali da poter rientrare tra le attività comprese nell'ambito del Regio Decreto. La conseguenza di un tale ragionamento è che nel settore dell'autotrasporto non ricorrono le condizioni oggettive richieste dall'art. 13 del DLgs. 81/2015 per una legittima stipula di un contratto a chiamata.

L'INL, tuttavia, fa salva l'eventuale operatività delle **condizioni soggettive**. In tal caso, come detto, l'autista deve avere meno di 24 anni di età e le prestazioni lavorative devono essere svolte entro il venticinquesimo anno, oppure più di 55 anni.

Nuovo sistema di classificazione per l'industria metalmeccanica

Definiti inoltre i nuovi minimi retributivi dal 1° giugno 2021 e rafforzata la formazione del personale

/ Alessandro MORI

Nella serata del [5 febbraio](#), in esito a mesi di negoziati e trattative tra le parti, Federmeccanica e Assital in rappresentanza delle imprese e Fim-Cisl, Fiom-Cgil e Uilm-Uil in rappresentanza dei lavoratori hanno siglato l'accordo per il rinnovo della disciplina normativa ed economica derivante dal CCNL 26 novembre 2016, scaduto il 31 dicembre 2019, applicabile ai dipendenti (oltre 1.600.000, su base nazionale) dell'industria **metalmeccanica** e dell'installazione di impianti. A eccezione delle specifiche decorrenze previste per i singoli istituti, le novità introdotte dall'accordo sono immediatamente efficaci e la nuova disciplina che ne risulta scadrà il 30 giugno 2024.

La novità di maggiore rilievo introdotta dall'accordo riguarda senz'altro la riforma del **sistema dell'inquadramento**, fermo dal 1973, e su cui le parti sono intervenute nel segno della modernizzazione, aggiornando i sistemi di valutazione delle professionalità e valorizzando il contributo del lavoratore in termini di responsabilità e autonomia.

Nello specifico a decorrere dal 1° giugno 2021 si passerà dalle precedenti 10 categorie a **9 livelli**, organizzati nei seguenti **4 campi di responsabilità** di ruolo: A, ruoli di gestione del cambiamento e innovazione (livello A1); B, ruoli specialistici e gestionali (livelli B1, B2 e B3); ruoli tecnico specifici (livello C1, C2 e C3); D, ruoli operativi (livelli D1 e D2) (art. 1 Sez. IV Tit. II). In virtù di tale nuova organizzazione, entro il 31 maggio prossimo le imprese sono tenute a riclassificare il proprio personale come segue: da cat. 8 a liv. A1; da cat. 7 a liv. B3; da cat. 6 a liv. B2; da cat. 5S a liv. B1; da cat. 5 a liv. C3; da cat. 4 a liv. C2; da cat. 3S a liv. C1; da cat. 3 a liv. D2; da cat. 2 a liv. D1. La categoria 1 è stata eliminata, e coloro che ne facevano parte andranno inquadrati al livello D1. Come riportato tra le disposizioni transitorie, tutti i lavoratori coinvolti dalla riclassificazione mantengono l'anzianità di servizio maturata alla data del 31 maggio 2021, anche ai fini dei passaggi di livello e del passaggio temporaneo di mansioni rispettivamente previsti dagli artt. 1 e 3 della Sez. IV Tit. II del CCNL del 2016.

Rispetto all'accrescimento delle competenze individuali, tematica interconnessa con il nuovo sistema di classificazione, il nuovo accordo riconosce un **diritto soggettivo alla formazione** che si traduce in un vero e proprio percorso di alfabetizzazione digitale, con utilizzo della tecnologia *block chain*, offerta di pillole formative, corsi in aula e/o in formazione a distanza (in modalità *e-learning* o simile), *workshop*, *coaching*, *action learning*, affiancamento, *training on the job*, formazio-

ne *ad hoc* per gli apprendisti, supporto alla realizzazione di percorsi di alternanza scuola-lavoro e definizione di nuovi criteri e modalità di condivisione dei piani formativi settoriali multi-regionali da presentare a Fondimpresa. Per il finanziamento di tali attività le parti (all'art. 7 Sez. IV Tit. VIII) hanno previsto un contributo annuo a carico di ciascuna azienda, da versare nel mese di luglio 2021, nella misura di **1,50 euro per dipendente** in forza a tempo determinato alla data del 31 dicembre 2020; il versamento di tale importo avverrà con modalità ancora da definire.

Dal punto di vista economico l'accordo, nell'ambito di un incremento medio pari a 112 euro per il livello C3 (ex cat. 5) spalmato sul quadriennio di vigenza contrattuale, definisce i **nuovi minimi retributivi**, che decorreranno dalle date del 1° giugno degli anni 2021, 2022, 2023 e 2024. Confermato inoltre il meccanismo già previsto dal CCNL del 2016, in virtù del quale all'inizio del mese di giugno di ciascuno degli anni di validità del contratto le parti si riuniranno per procedere a un eventuale adeguamento dei minimi retributivi stessi, sulla base degli scostamenti dell'inflazione rilevati dall'Istat attraverso l'indice IPCA al netto degli energetici importati. I minimi retributivi con decorrenza **1° giugno 2021** sono i seguenti: liv. A1, 2.424,86; liv. B3, 2.368,12; liv. B2, 2.121,20; liv. B1, 1.977,19; liv. C3, 1.844,64; liv. C2, 1.722,41; liv. C1, 1.686,74; liv. D2, 1.651,07; liv. D1, 1.488,89.

In materia di **previdenza complementare** le parti, con l'obiettivo di estendere il meccanismo alle nuove generazioni, hanno previsto con decorrenza 1° giugno 2022 l'aumento dal 2% al **2,2%** del minimo contrattuale del contributo al Fondo Cometa a carico delle aziende in relazione ai lavoratori di nuova adesione e con età inferiore ai **35 anni**.

In tema di **lavoro agile**, l'accordo si limita a ribadire il principio della piena parità di trattamento tra i lavoratori in presenza e in smart working, al contempo affidando a una Commissione paritetica la definizione di un accordo più ampio, che disciplini il **diritto alla disconnessione**, l'esercizio dei diritti sindacali, la tutela della privacy e il diritto alla formazione e che detti disposizioni in merito agli strumenti di lavoro informatici.

Con riferimento infine alla tutela delle condizioni di lavoro si segnala, in ottica di prevenzione e di miglioramento continuo della sicurezza sul lavoro, la previsione della possibilità di rilevare a livello aziendale i c.d. "quasi infortuni" e le situazioni pericolose, allo scopo di individuare le misure gestionali più idonee.

Fermiamoci un attimo, non si devono presentare le liste del CNDCEC

Gentile Redazione, stiamo vivendo, all'interno della *governance* di categoria, ore concitate perché c'è una **scadenza** fissata a **enerdì** prossimo.

Ci stiamo avvicinando a questa scadenza in un momento che è, a dir poco, **caotico**:

- gli Ordini territoriali sono in *prorogatio* in attesa di poter votare (pandemia, voto elettronico e poi ricorso al TAR hanno bloccato le elezioni territoriali);

- abbiamo un momento politico nazionale difficile di fatto con un Ministero senza referente politico;

- abbiamo una scadenza elettorale (quella del Consiglio nazionale) che incredibilmente non è stata, al pari di quella territoriale, sospesa dal Ministero;

- abbiamo decine di pareri, e un principio sano che ci dice che il nuovo Consiglio nazionale dovrebbe essere eletto dai nuovi Ordini territoriali;

- abbiamo un emendamento ("Currò") contenuto in un veicolo legislativo che, se approvato, porterebbe allo scioglimento degli Ordini territoriali in caso di elezione del Consiglio nazionale, con la conseguenza che gli Ordini locali sarebbero decaduti senza poter aver svolto le elezioni e quindi sarebbero commissariati.

In questo clima di totale incertezza chiedo, da Presidente di Ordine locale da soprattutto da professionista iscritto a una categoria in grossa difficoltà, ai due leader degli schieramenti che si stanno formando di fare un **passo indietro** o un passo **laterale**: un *gentleman agreement*, per il bene della categoria! **Nessuno presenti una lista**, le elezioni del CN non si tengano! E non si tengano perché non possiamo permetterci di commissariare tutti gli Ordini di Italia, questo da dirigente di categoria mi sento di chiederlo a gran voce.

I nostri iscritti non capiscono, e hanno ragione a non

capire. I nostri iscritti hanno bisogno di una *governance* solida, condivisa. Non lacerata e figlia di ricorsi giudiziali o peggio svuotata da nuovi potenziali ricorsi.

Fermiamoci un attimo a riflettere, a consentire che il cielo si schiarisca, che le regole ci siano e che il processo democratico di voto si svolga con **regole certe** che non permettano ricorsi.

E poi fermiamoci tutti, noi Presidenti, noi Consiglieri, noi singoli professionisti che apparteniamo a una categoria: fermiamoci a riflettere SOLO sull'interesse comune.

Abbiamo bisogno anche noi, come il nostro Paese, di una **guida** che metta insieme il meglio che la nostra professione può esprimere: le idee di cosa serve a questa professione e a questa categoria sono note a tutti e sono quei quattro o cinque punti programmatici che sicuramente saranno i pilastri di qualsiasi schieramento elettorale.

Per favore fermiamoci, **perché le istituzioni sono passione**, e solo così dobbiamo ragionare, chiunque ci governerà dovrà avere la lungimiranza di disegnare un futuro ma dovrà essere animato da passione per questa professione e soprattutto essere legittimato da un voto forte, certo e sincero.

E che una volta per tutte vinca la democrazia con ciò affermando non solo che il processo di voto sia limpido, ma anche che chi ha perso accetti la sconfitta! E se invece si tratta di trovare un consenso comune, frutto di compromessi, che questi ultimi siano compromessi che si possano mostrare in pubblico perché vorrebbe dire che sono stati presi per il bene della categoria.

Alberto-Maria Camilotti

Presidente ODCEC di Udine

Per l'esenzione IVA sui servizi alle consorziate si guarda al pro rata del triennio precedente

Con la risposta a interpello n. [92](#) dell'8 febbraio 2021, l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata in merito alle condizioni per l'applicazione del regime di **esenzione IVA** di cui all'[art. 10](#) comma 2 del DPR 633/72, riguardante le prestazioni rese da un [consorzio](#) nei confronti delle relative consorziate.

Il caso specifico attiene a una fondazione che opera nel **settore socio-sanitario** (gestione di centri per anziani) e che, insieme ad altre fondazioni, ha scelto di costituire un consorzio cui affidare alcuni servizi comuni.

L'Agenzia ricorda che la *ratio* del regime di esenzione in parola risiede nell'esigenza di evitare che i consorziati che svolgono attività esenti, ove decidano di esternalizzare ai consorzi i servizi necessari a tali attività (es. servizi amministrativi, gestione della contabilità, formazione del personale, ecc.) vengano penalizzati dall'**indetraibilità** dell'IVA assolta sugli acquisti (*cfr.* circ. n. [5/2011](#)).

In particolare, ai fini dell'esenzione, occorre che:

- il consorzio sia costituito in via prevalente da consorziati con **pro rata** di detraibilità non superiore al 10%;
- l'attività svolta dal consorzio verso consorziati con pro rata superiore a detta percentuale, o a favore di terzi, non superi il 50% del volume d'affari dell'ente;
- il pro rata inferiore al 10% sussista in relazione al triennio solare precedente a quello in cui l'operazione è effettuata (si guarda, a tal fine, alla percentuale media del triennio);
- i corrispettivi dovuti dai consorziati al consorzio non superino i costi imputabili alle prestazioni medesime.

L'Agenzia non si pronuncia, tuttavia, in merito alla sussistenza dei requisiti per l'esenzione nell'ipotesi, prospettata dall'istante, in cui una delle consorziate sia stata costituita da **meno di tre anni**.

Fuori campo IVA i contributi per ristorare le imprese di trasporto scolastico

Non sono rilevanti ai fini IVA le somme erogate per ristorare le imprese, esercenti i servizi di **trasporto scolastico**, delle perdite di fatturato subite a causa dell'emergenza sanitaria da [coronavirus](#). Si tratta del chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. [95](#) pubblicata ieri, 8 febbraio 2021.

Sulla base di quanto precisato dalla prassi amministrativa precedente (es. circ. nn. [34/2013](#) e [20/2015](#)), l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che, in linea generale, un'erogazione di denaro da parte di un'amministrazione pubblica:

- è rilevante ai fini IVA, se avviene a fronte di un'obbligazione di dare, fare, non fare o permettere, ossia quando tra le parti sussiste un rapporto obbligatorio a prestazioni corri-

spettive (sinallagmatico);

- è **fuori** dal campo di applicazione dell'IVA, se il soggetto beneficiario **non** assume un'**obbligazione** di dare, fare, non fare o permettere.

Nel caso di specie, le somme sono erogate dal Ministero competente ai Comuni interessati, "in assenza di alcuna controprestazione da parte delle imprese di trasporto beneficiarie e di alcun obbligo di effettuare prestazioni di servizi nei confronti dell'ente erogatore". Di conseguenza, si tratta di importi versati **a fondo perduto**, a titolo di ristoro, alle predette imprese per le perdite di fatturato subite per l'interruzione del servizio a causa dell'emergenza epidemiologica.

La detrazione edilizia spetta in capo al residente all'estero futuro acquirente

I soggetti che possono beneficiare delle detrazioni "edilizie" sono i contribuenti, residenti o **non residenti**, che possiedono o detengono, sulla base di un titolo idoneo, gli immobili oggetto degli interventi agevolati, a condizione che ne sostengano le relative spese.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, però, il beneficio fiscale rappresentato dalle detrazioni edilizie "non spetta ai soggetti che non possiedono **redditi imponibili**" (circ. 8 agosto 2020 n. [24](#), § 1.2).

Nel caso in cui il soggetto residente all'estero, che non possiede redditi in Italia, intenda **acquistare** un'unità immobilia-

re che possiede i requisiti per poter beneficiare del c.d. "superbonus acquisti" di cui al comma 1-*septies* dell'[art. 16](#) del DL 63/2013, le detrazioni "edilizie" (nel caso di specie il superbonus del 110%) **spetta** in quanto detto soggetto sarà titolare di **reddito fondiario** (in tal senso, la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 8 febbraio 2021 n. [91](#)).

In assenza di imposta lorda dalla quale scomputare la detrazione, il residente all'estero può **optare** per la cessione del credito relativo alla detrazione fiscale spettante o per il c.d. "sconto sul corrispettivo" ai sensi dell'[art. 121](#) del DL 34/2020.

Assegno di mantenimento indeducibile per il non residente

La risposta ad interpello n. [93](#) di ieri, 8 febbraio 2021, ha chiarito che, per un contribuente residente ai fini fiscali in Francia, non possono essere dedotti dal reddito complessivo italiano le somme corrisposte all'ex coniuge in caso di **separazione** o divorzio.

L'[art. 24](#) comma 2 del TUIR, infatti, ricomprende tra gli oneri deducibili per i non residenti i soli oneri contemplati dall'art. 10 comma 1 lettere a), g), h), i) e l), mentre l'onere in questione è regolato dalla lettera c) del medesimo art. 10.

Resta però ferma la deducibilità dell'onere in capo ai c.d. "non

residenti Schumacker", ovvero i soggetti non residenti che, a norma dell'[art. 24](#) comma 3-*bis* del TUIR, producono in Italia almeno il **75% dei redditi** complessivamente realizzati.

La risposta conferma, inoltre, che le pensioni di vecchiaia, anzianità, reversibilità e invalidità erogate dall'INPS rientrano nell'ambito applicativo dell'art. 18, paragrafo 2, della [Convenzione Italia-Francia](#), e devono quindi essere assoggettate ad imposizione sia in Italia che in Francia, essendo pagate in applicazione della legislazione sulla **sicurezza sociale** di uno dei due Stati contraenti.

Materia prima secondaria in reverse charge

Con la risposta a interpello n. [86](#) di ieri, 8 febbraio 2021, l'Agenzia delle Entrate si è espressa in merito alle cessioni di materie prime secondarie derivanti da impianti che trattano i rifiuti della costruzione e demolizione.

L'Amministrazione finanziaria osserva che, una volta che una materia prima è sottoposta a un'operazione di **recupero** (incluso il riciclaggio e la preparazione per il riutilizzo) cessa di essere qualificabile come "rifiuto", come previsto dall'[art. 184-ter](#) del DLgs. 152/2006 (cioè "Cessazione della qualifica di rifiuto" o "End of Waste").

Si tratta di condizioni generali che necessitano di essere declinate **caso per caso** per specifiche tipologie di rifiuto, attraverso uno o più decreti del Ministro dell'Ambiente (in corso di adozione).

Ai fini IVA, secondo le Entrate è applicabile il **reverse charge** previsto per le **cessioni di rottami** ex [art. 74](#) comma 7 del DPR 633/72, nel rispetto della condizione che il rifiuto sia qualificabile come "rottame, ovvero un bene non più utilizzabile secondo l'originaria destinazione se non sottoposto a successi-

ve lavorazioni". Peraltro, il rifiuto rimane rottame anche quando ha subito le lavorazioni richiamate dall'art. 74 comma 7 citato (cioè ripulitura, selezione, taglio o compattatura), "senza modificarne la natura".

Nel caso di specie, secondo le Entrate, i rifiuti sono sottoposti a **stoccaggio** (c.d. "messa in riserva"), vale a dire una delle lavorazioni sopra menzionate. Ciò dunque porta a ritenere che le materie prime secondarie esaminate, in quanto qualificabili ai fini IVA come "rottami", siano cedute applicando il meccanismo del reverse charge di cui all'art. 74 comma 7 del DPR 633/72.

Infine, l'Agenzia precisa che la materia prima secondaria è un prodotto qualificato come **"rifiuto speciale"**, derivante dalle attività di demolizione, costruzione, ex [art. 184](#) comma 3 lett. b) del DLgs. 152/2006. Non rientrando, però, tra i rifiuti speciali di cui alla lettera g) dell'anzidetto art. 184 comma 3, non può rendersi applicabile l'aliquota IVA del 10% (n. 127-*sexiesdecies* della Tabella [A](#), parte III, allegata al DPR 633/72). La cessione sarà soggetta, quindi, ad aliquota **ordinaria**.