

Sabato 23 gennaio 2021

IL CASO DEL GIORNO

Il curatore deve indicare quale azione di responsabilità intende esercitare

/ Maurizio MEOLI e Ilaria PERO

È orientamento ormai costante e consolidato in giurisprudenza quello secondo cui l'azione di responsabilità esercitata dal curatore, nell'ambito dell'art. 146 del RD 267/1942, sarebbe un'azione **unitaria e inscindibile**, cumulando in sé le diverse azioni riconosciute dall'ordinamento a tutela dei soggetti pregiudicati nella loro posizione dalle violazioni degli amministratori. In particolare, sono esperibili dal curatore l'azione sociale di responsabilità e quella riconosciuta alla massa dei creditori, restando riservata a soci e terzi l'azione individuale ex artt. 2395 e 2476 comma 7 c.c. A tali fini occorre la previa autorizzazione del giudice delegato, sentito il comitato dei creditori (ex art. 146 comma 2 del RD 267/1942). L'art. 146 del RD 267/1942, tuttavia, si limita ad una mera ricognizione della legittimazione all'esercizio delle azioni di responsabilità; trattasi, quindi, di **un'azione derivata**, ossia che conserva il regime [...]

PAGINA 2

FISCO

L'Agenzia cambia rotta sulla cessione del terreno a valore inferiore a quello di perizia

L'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria si conforma a quella data dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione

/ Salvatore SANNA

Con la circolare n. 1/2021, pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate interviene in materia di rideterminazione del costo fiscale di **partecipazioni non quotate** e **terreni** da parte dei soggetti non imprenditori. Si tratta di un'agevolazione che è stata appena prorogata a seguito dell'introduzione dell'art. 1 commi 1122-1123 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021). Pertanto, anche per i beni posseduti dal **1° gennaio 2021** è consentito a persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia di rivalutare il costo o valore di acquisto dei terreni e delle partecipazioni posseduti attraverso il versamento della sostitutiva dell'11%. In primo luogo, la circolare conferma che costituisce elemento essenziale per il **perfezionamento** dell'opzione il versamento dell'intero importo dell'imposta sostitutiva ovvero, in caso di pagamento rateale, il versamento della prima rata entro il

30 giugno 2021.

Resta ferma la possibilità di rideterminare il valore delle partecipazioni e dei terreni nell'ipotesi in cui si abbia già in precedenza usufruito dell'agevolazione, anche nel caso in cui l'ultima perizia giurata di stima riporti un valore **inferiore a quello precedente**. In questo caso, è possibile scomputare dall'imposta dovuta l'imposta sostitutiva eventualmente già versata con riferimento ai medesimi beni. In alternativa allo scomputo, è possibile richiedere il rimborso ex art. 38 del DPR 602/73. Su questo punto, si precisa che il **termine di decadenza** decorre dalla data in cui si verifica la duplicazione del versamento e cioè dalla data di pagamento dell'intera imposta sostitutiva dovuta per effetto dell'ultima rideterminazione effettuata, ovvero dalla data di versamento della prima rata. Ai fini dichiarativi, poi, la rivalutazione prevede la compilazione all'interno del modello REDDITI dell'apposita sezione del quadro RT, [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Raddoppio dei termini per violazioni penali cumulabile con altre proroghe

L'associazione professionale non può dedurre i costi per l'attività individuale

De Nuccio: "Ridiamo dignità alla nostra professione"

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

FISCO

Invio delle spese sanitarie al Sistema TS prorogato all'8 febbraio

/ Massimo NEGRO

Con un comunicato stampa emanato ieri, l'Agenzia delle Entrate ha reso noto che è in corso di emanazione un apposito decreto del Ministero dell'Economia e delle [...]

PAGINA 4

Il curatore deve indicare quale azione di responsabilità intende esercitare

Dubbia l'applicabilità del più ampio termine prescrizione in assenza di specifica indicazione

/ Maurizio MEOLI e Ilaria PERO

È orientamento ormai costante e consolidato in giurisprudenza quello secondo cui l'azione di responsabilità esercitata dal curatore, nell'ambito dell'[art. 146](#) del RD 267/1942, sarebbe un'azione **unitaria e inscindibile**, cumulando in sé le diverse azioni riconosciute dall'ordinamento a tutela dei soggetti pregiudicati nella loro posizione dalle violazioni degli amministratori. In particolare, sono esperibili dal curatore l'azione sociale di responsabilità e quella riconosciuta alla massa dei creditori, restando riservata a soci e terzi l'azione individuale ex [artt. 2395](#) e [2476](#) comma 7 c.c. A tali fini occorre la previa autorizzazione del giudice delegato, sentito il comitato dei creditori (ex [art. 146](#) comma 2 del RD 267/1942).

L'[art. 146](#) del RD 267/1942, tuttavia, si limita ad una mera ricognizione della legittimazione all'esercizio delle azioni di responsabilità; trattasi, quindi, di **un'azione derivata**, ossia che conserva il regime dettato per le azioni esperibili contro gli amministratori di società *in bonis*, e non originaria.

Per tali motivi, l'azione ricalca e riprende inevitabilmente i presupposti di quella sociale e di quella riconosciuta alla massa dei creditori. Da tale considerazione deriva la doverosità, limpidamente espressa a più riprese dalla Corte di legittimità (cfr. Cass. SS.UU. n. [1641/2017](#), Cass. n. [24715/2015](#), Cass. n. [10378/2012](#)), di differenziare i presupposti delle due azioni quanto a natura, conseguenze derivanti in punto onere probatorio e decorrenza del **termine di prescrizione**.

Il curatore, quindi, può fare ricorso ad entrambe le azioni, ma, una volta effettuata la scelta, la domanda di responsabilità azionata soggiace al regime dettato per l'azione esercitata. Si assiste, pertanto, ad una progressiva valorizzazione della **distinzione delle due azioni**, pervenendo ad affermare come le stesse convergano nel fallimento con modificata legittimazione attiva, ma immuni nei presupposti. Ed allora, la rappresentazione in domanda di una molteplicità di addebiti riconducibili al paradigma dell'una o dell'altra azione, lungi dal costituire ex se un espediente processuale opportunistico, deve dar conto dell'inevitabile diversificazione non solo in punto onere probatorio, ma, soprattutto, in punto prescrizione, che, seppur comunque quinquennale, presenta una decorrenza diversa.

È in tale contesto che si inserisce l'ordinanza del Tribunale di Milano del [17 dicembre 2019](#).

Con tale arresto, il Tribunale, dando seguito all'orientamento espresso dalla giurisprudenza di legittimità vol-

to a mettere in risalto le differenze che caratterizzano le due azioni (cfr. Cass. nn. [15955/2012](#) e [13765/2007](#)), a scioglimento della riserva assunta in ordine alla questione preliminare avente ad oggetto l'asserita prescrizione delle azioni esercitate dalla curatela fallimentare – pur ribadendo la possibilità per il curatore di esperire l'azione prevista per la società, dagli [artt. 2393](#) c.c. e [2476](#) comma 1 c.c., unitamente a quella prevista per i creditori sociali, dagli [artt. 2394](#) e [2476](#) comma 6 c.c. – mette l'accento sulla seguente circostanza: dall'esercizio congiunto delle predette azioni non deriva la perdita della loro **rispettiva autonomia**.

Il Tribunale di Milano, valorizzando uno dei principali aspetti di tale teoria, ossia il diverso momento di decorrenza del termine di prescrizione (individuato nel momento in cui il danno si è verificato, rimanendo sospeso fino a quando l'amministratore resta in carica, con riferimento all'azione sociale di responsabilità, ed in quello in cui l'insufficienza patrimoniale si manifesta e diventa conoscibile, con riguardo all'azione dei creditori sociali), sviluppa un **orientamento in controtendenza** rispetto a quello volto a riconoscere al curatore la possibilità di beneficiare del (in genere) più lungo termine di prescrizione previsto dall'[art. 2394](#) c.c., proprio in ragione dell'esercizio congiunto delle due azioni di responsabilità (cfr. Cass. n. [10937/1997](#) e Trib. Roma 15 gennaio 2018 n. [1001](#)).

Nell'ambito di tale ordinanza, il giudice accerta la prescrizione dell'azione sociale di responsabilità ma non dell'azione riconosciuta ai creditori sociali, dando prova di non aderire all'orientamento volto a riconoscere all'azione fallimentare il beneficio automatico dell'estensione del termine prescrizione più lungo. Il Tribunale milanese, peraltro, afferma che, attesa la distinzione fra le due azioni di responsabilità apprestate dall'ordinamento contro i gestori delle società di capitali, deve risultare **chiaramente autorizzata** dal giudice delegato l'una o l'altra delle due, o entrambe le azioni; viepiù allorquando, come accadeva nel caso di specie, sia stata eccepita la prescrizione da parte degli amministratori convenuti e l'una (quella sociale) possa ritenersi estinta, mentre l'altra (quella facente capo al ceto creditorio) no.

La rilevata carenza della specifica condizione dell'azione di cui all'[art. 146](#) comma 2 RD 267/1942, tuttavia, **viene sanata** dal Tribunale mediante l'assegnazione al curatore di un termine perentorio, con efficacia retroattiva, per integrare l'autorizzazione.

L'Agenzia cambia rotta sulla cessione del terreno a valore inferiore a quello di perizia

L'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria si conforma a quella data dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione

/ Salvatore SANNA

Con la circolare n. [1/2021](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate interviene in materia di rideterminazione del costo fiscale di **partecipazioni non quotate e terreni** da parte dei soggetti non imprenditori.

Si tratta di un'agevolazione che è stata appena prorogata a seguito dell'introduzione dell'[art. 1](#) commi 1122-1123 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021). Pertanto, anche per i beni posseduti dal **1° gennaio 2021** è consentito a persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia di rivalutare il costo o valore di acquisto dei terreni e delle partecipazioni posseduti attraverso il versamento della sostitutiva dell'11%.

In primo luogo, la circolare conferma che costituisce elemento essenziale per il **perfezionamento** dell'opzione il versamento dell'intero importo dell'imposta sostitutiva ovvero, in caso di pagamento rateale, il versamento della prima rata entro il 30 giugno 2021.

Resta ferma la possibilità di rideterminare il valore delle partecipazioni e dei terreni nell'ipotesi in cui si abbia già in precedenza usufruito dell'agevolazione, anche nel caso in cui l'ultima perizia giurata di stima riporti un valore **inferiore a quello precedente**.

In questo caso, è possibile scomputare dall'imposta dovuta l'imposta sostitutiva eventualmente già versata con riferimento ai medesimi beni.

In alternativa allo scomputo, è possibile richiedere il rimborso [ex art. 38](#) del DPR 602/73. Su questo punto, si precisa che il **termine di decadenza** decorre dalla data in cui si verifica la duplicazione del versamento e cioè dalla data di pagamento dell'intera imposta sostitutiva dovuta per effetto dell'ultima rideterminazione effettuata, ovvero dalla data di versamento della prima rata. Ai fini dichiarativi, poi, la rivalutazione prevede la compilazione all'interno del modello REDDITI dell'apposita sezione del quadro RT, per le partecipazioni, e dell'apposita sezione del quadro RM, per i terreni.

Sul tema, si specifica che l'omessa indicazione dei dati richiesti costituisce una violazione formale, alla quale si applica la sanzione **da 250 euro a 2.000 euro** ([art. 8](#), comma 1, del DLgs. 471/97).

La circolare conferma anche che non possono essere rivalutate le partecipazioni **negoziato all'AIM Italia**, in quanto si considerano a tutti gli effetti quotate.

In merito al valore di una partecipazione acquistata in regime di **comunione dei beni** da un solo coniuge, nel caso in cui si intenda rideterminare l'intera quota di partecipazione, si precisa che entrambi i coniugi devono procedere con il versamento dell'imposta sostituti-

va per la quota a ciascuno imputabile.

Resta comunque ferma la possibilità per ciascuno di essi di rideterminare esclusivamente il valore della partecipazione riferibile al medesimo.

Viene anche analizzato il caso di un soggetto che, dopo aver **parzialmente rideterminato** il valore delle partecipazioni in una società in anni precedenti, intende procedere ad una nuova rideterminazione parziale delle restanti partecipazioni nella medesima società, il cui valore non era stato ancora rideterminato.

Considerato che in questa disciplina si devono cedere per prime le partecipazioni appartenenti alla tranche rivalutata (criterio LIFO), si deve necessariamente provvedere a rivalutare per prime le ultime partecipazioni ricevute/acquisite, ossia quelle già precedentemente rivalutate, senza poter procedere ad una rideterminazione parziale di quelle il cui valore non era stato rideterminato.

Infine, la circolare in commento si è occupata della questione relativa all'indicazione nell'atto di cessione dei **terreni** di un **valore inferiore a quello periziato**.

Secondo l'[art. 7](#), comma 6 della L. 448/2001, la rideterminazione del valore di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola in argomento "costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale".

Questa disposizione ha originato un dibattito dottrinario e giurisprudenziale in merito alla possibilità che il contribuente potesse **perdere il beneficio** della rivalutazione qualora, in caso di successiva cessione del terreno, non venisse richiamato in atto il valore di perizia, dichiarando invece un corrispettivo inferiore.

Sul punto, si sono espresse le sentenze delle Sezioni Unite della Cassazione nn. [2321](#) e [2322](#) del 31 gennaio 2020, per le quali questa norma deve essere intesa nel senso che, una volta verificatisi i presupposti previsti per beneficiare del regime di rivalutazione, tale meccanismo **impedisce** di utilizzare il costo storico del bene anteriore a quello di perizia, ancorché tale valore non venga menzionato nell'atto.

Al riguardo, la circolare in commento recepisce l'indirizzo delle Sezioni Unite e afferma esplicitamente che l'indicazione nell'atto di cessione di un corrispettivo inferiore al valore rideterminato con la perizia giurata **non determina** la decadenza della rivalutazione.

Pertanto, si considerano **superate** le precedenti interpretazioni contenute nelle circolari del 1° febbraio 2002 n. 15 e del 15 febbraio 2013 n. [1](#).

Invio delle spese sanitarie al Sistema TS prorogato all'8 febbraio

La proroga è giustificata dai problemi tecnici di trasmissione rilevati nei giorni scorsi

/ Massimo NEGRO

Con un comunicato stampa emanato ieri, l'Agenzia delle Entrate ha reso noto che è in corso di emanazione un apposito decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze con il quale sarà **prorogata** all'8 febbraio la scadenza del 31 gennaio 2021 prevista per la trasmissione al Sistema tessera sanitaria delle spese sanitarie sostenute nell'anno 2020.

Nelle scorse giornate del 19, 20 e 21 gennaio, infatti, si sono registrate **difficoltà** nella trasmissione dei dati al Sistema tessera sanitaria, che hanno determinato la richiesta di una proroga dei termini da parte di alcune associazioni di categoria dei soggetti tenuti all'invio dei dati.

Al fine di venire incontro a tale richiesta, è stata quindi prevista una proroga di 8 giorni per l'invio al Sistema tessera sanitaria dei dati relativi alle spese sanitarie **sostenute nel 2020** e ai rimborsi effettuati nel 2020 per prestazioni non erogate o parzialmente erogate.

Tale proroga si applica a **tutti** i soggetti tenuti a tale adempimento in base alla normativa vigente.

Per effetto di tale proroga, con il provvedimento n. 20765 pubblicato ieri, l'Agenzia delle Entrate ha quindi **differito** i termini relativi:

- all'esercizio dell'opposizione da parte del contribuente all'utilizzo dei dati delle spese sanitarie per la precompilazione della dichiarazione dei redditi;
- alla messa a disposizione dei dati delle spese sanitarie all'Agenzia delle Entrate, da parte del Sistema tessera sanitaria.

Entro il prossimo 8 febbraio, invece che entro il 31 gennaio, potrà quindi anche essere effettuata, da parte del contribuente interessato, l'**opposizione** a rendere disponibili all'Agenzia delle Entrate i dati delle spese sanitarie e dei relativi rimborsi per l'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata:

- con riferimento ai **dati aggregati** relativi a una o più tipologie di spesa;
- comunicando all'Agenzia delle Entrate, oltre alla tipo-

logia di spesa da escludere, il proprio codice fiscale, i dati anagrafici e il numero di identificazione posto sul retro della tessera sanitaria con la relativa data di scadenza.

Tale comunicazione può avvenire mediante posta elettronica, via telefono o recandosi personalmente presso un qualsiasi ufficio territoriale dell'Agenzia.

Slittano anche i termini per le opposizioni

Dal 16 febbraio al 15 marzo 2021 (anziché dal 9 febbraio all'8 marzo) sarà invece possibile effettuare l'opposizione in relazione a ogni **singola voce** di spesa sanitaria.

In tal caso occorre accedere all'area autenticata del sito web dedicato del Sistema tessera sanitaria tramite tessera sanitaria TS-CNS oppure tramite le credenziali Fisconline rilasciate dall'Agenzia delle Entrate.

L'assistito può consultare l'**elenco** delle spese sanitarie e selezionare le singole voci per le quali esprime la propria opposizione all'invio dei relativi dati da parte del Sistema tessera sanitaria all'Agenzia delle Entrate per l'elaborazione della dichiarazione precompilata.

L'opposizione all'utilizzo dei dati relativi alla spesa sanitaria comporta che la spesa e il relativo rimborso non siano resi disponibili all'Agenzia delle Entrate per l'**elaborazione** della dichiarazione precompilata.

Scaduto anche il suddetto termine del 15 marzo 2021 per presentare opposizione, il Sistema tessera sanitaria, a partire dal 16 marzo, metterà a disposizione dell'Agenzia delle Entrate i dati delle spese sanitarie sostenute nel 2020 da utilizzare ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi **precompilata** (modelli 730/2021 e REDDITI PF 2021).

Si ricorda che le dichiarazioni precompilate saranno rese disponibili sul sito dell'Agenzia delle Entrate a partire **dal 30 aprile 2021**, per effetto del nuovo termine a regime previsto dall'[art. 16-bis](#) del DL 124/2019.

Raddoppio dei termini per violazioni penali cumulabile con altre proroghe

La Cassazione "scorda" di richiamare il passo della sentenza n. 247/2011 che lo vieta

/ Alfio CISSELLO

In base agli [artt. 43](#) del DPR 600/73 e 57 del DPR [633/72](#), sino al periodo d'imposta 2015 (dichiarazioni da presentare nel 2016), se, entro i termini ordinari di decadenza, è stata presentata **denuncia penale** per uno dei reati del DLgs. [74/2000](#), i termini di accertamento sono raddoppiati. Tale raddoppio è stato abrogato dalla L. [208/2015](#), con decorrenza dal periodo d'imposta 2016.

Prima delle modifiche del DLgs. [128/2015](#), il raddoppio operava automaticamente se erano presenti gli **estremi** per la presentazione della denuncia, quand'anche fossero emersi a termini ordinari decaduti e quand'anche la denuncia non fosse mai stata presentata.

Un'altra causa di proroga dei termini era data dall'[art. 10](#) della L. 289/2002, secondo cui per i contribuenti che non avevano aderito ai **condoni** era prevista una proroga biennale dei termini.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. [1317](#) depositata ieri, in maniera a dire il vero un tantino inaspettata, ha sancito come il raddoppio dei termini per violazioni penali si **cumuli** con la proroga biennale dei termini di accertamento per chi non ha aderito ai condoni, proroga che, come ricordato dai giudici, opera pure se il contribuente non poteva legalmente condonare. Nel motivo di ricorso si censurava il cumulo tra il termine (raddoppiato) di accertamento e la proroga biennale *ex* [art. 10](#) della L. 289/2002.

I giudici, nel rigettare il motivo, forniscono una risposta che a nostro avviso **non pare inerente** al quesito posto: si afferma infatti che il termine "lungo" derivante dalla presenza di reati non è come detto dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. [247/2011](#), un termine tecnicamente prorogato o raddoppiato, ma un termine a sé stante, diverso da quello quadriennale, che opera al verificarsi del presupposto di legge (all'epoca dei fatti, il *fumus* di reato).

Ciò non sembra, a ben vedere, una argomentazione idonea a ritenere infondato il motivo.

Ma ciò che davvero lascia perplessi è la mancata considerazione di quanto sancito dalla stessa Corte Costituzionale nella richiamata sentenza 25 luglio 2011 n. [247](#). Al punto 5.2.2, si afferma: "non rientrano nel com-

puto dei termini da raddoppiare i **prolungamenti** di quelli previsti da altre disposizioni di legge", e, proprio con riferimento all'[art. 10](#) della L. 289/2002, "Non rientrano, pertanto, nel computo dei termini da raddoppiare ai sensi delle disposizioni denunciate né la proroga biennale di cui all'art. 10 della legge n. 289 del 2002, né il diverso raddoppio dei termini dei medesimi primi due commi dell'[art. 57](#) D.P.R. n. 633 del 1972 previsto, nell'ambito degli interventi antievasione e antielusione internazionale e nazionale, dal comma 2-*bis* dell'[art. 12](#) del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78 (Provvedimenti anticrisi, nonché proroga di termini), convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. [102](#), comma inserito dall'[art. 1](#), comma 3, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. [25](#). Pertanto, nel caso in cui i prolungamenti di termini previsti dalle disposizioni denunciate e da altre disposizioni siano astrattamente applicabili in relazione alla medesima fattispecie, l'amministrazione finanziaria **non potrà mai utilizzarli in modo cumulativo** al fine di superare il massimo dell'ampliamento temporale previsto dalla singola normativa più favorevole per l'amministrazione. Questa interpretazione esclude che le disposizioni denunciate possano concorrere a rendere irragionevolmente lunghi i tempi dell'accertamento".

Confermata in pieno la tesi delle Entrate

Questo passo è stato posto **nell'oblio**, in quanto se fosse stato considerato la decisione avrebbe dovuto essere opposta, salvo naturalmente contestarne la fondatezza.

Ad ogni modo, viene purtroppo *in toto* confermata la tesi da sempre sostenuta dalle Entrate, che ha ritenuto **cumulabile** il raddoppio per violazioni penali con la proroga biennale da adesione ai verbali *ex* art. 1 del DL 119/2018 (circ. 9 aprile 2019 n. 7, § 8) nonché con l'[art. 2](#) comma 5-*ter* del DL 138/2011, prolungamento dei termini questa volta previsto per chi ha condonato (circ. 13 gennaio 2012 n. [1](#)).

L'associazione professionale non può dedurre i costi per l'attività individuale

Nell'applicazione degli studi di settore, associazione professionale e associati sono soggetti autonomi e indipendenti

/ Alessandro COTTO e Paola RIVETTI

La sentenza n. 1290/2021 pubblicata ieri dalla Corte di Cassazione merita un commento perché afferma un principio in linea astratta scontato, ma la cui applicazione pratica non è sempre agevole.

Secondo la Suprema Corte, nel caso in cui un professionista eserciti l'attività tanto in forma individuale quanto in forma associata, **non è consentito** all'associazione dedurre i costi riferibili all'attività individuale. In tale caso, infatti, si incide in modo illegittimo sulla correlazione tra costi e compensi funzionale alla corretta rappresentazione reddituale dell'associazione professionale e dei singoli soci.

Quindi, nel caso in cui in capo all'associazione vi siano tutti i costi di struttura (canoni di locazione, utenze, personale, ammortamenti) riconducibili a entrambe le attività professionali, occorre addebitare **pro quota** le predette spese ai professionisti che svolgono anche attività individuale.

In tale prospettiva, si ricorda che secondo l'Agenzia delle Entrate, nel caso di riaddebito di spese tra professionisti (circ. n. [38/2010](#), § 3.4), il costo sostenuto "può essere dedotto dal professionista solo parzialmente, vale a dire per la parte riferibile alla attività da lui svolta e non anche per la parte riaddebitata o da riaddebitare ad altri". Ad avviso dell'Agenzia la quota parte di costo riaddebitata o da riaddebitare non è inerente alla attività svolta dal professionista e quindi **non** può essere **dedotta**. Per contro, la stessa quota parte di costo non può considerarsi rilevante ai fini reddituali per il professionista che riceve il rimborso.

Analogo principio è stato affermato dalla Corte di Cassazione (Cass. n. [16035/2015](#)) che ha recepito l'orientamento della prassi e ha affermato che i rimborsi non costituiscono per l'intestatario dello studio professionale componenti positivi di reddito, ma costituiscono bensì **minori costi** di gestione.

La sentenza di ieri non si sofferma sugli eventuali criteri di ripartizione delle spese perché, in realtà, la controversia riguardava l'applicazione degli studi di settore.

In ogni caso, il principio affermato suggerisce di prestare una certa attenzione nei casi in cui il professionista associato sia anche titolare di partita IVA e utiliz-

zi la struttura dell'associazione professionale per svolgere l'attività individuale.

Tale circostanza rende potenzialmente **indeducibili** i costi di struttura ove si dimostri che non siano interamente riferibili allo studio associato.

Ciò naturalmente non costituisce la regola (si pensi al commercialista sindaco di società o amministratore), ma quando si verifica una condivisione di costi è opportuno che la stessa sia adeguatamente **formalizzata**.

Ovviamente, caso diverso ancora è quello in cui il professionista presti la propria attività a favore dello studio associato (collaboratore di studio), ipotesi per la quale i ragionamenti sopra esposti non possono trovare applicazione, nel senso che lo studio stesso è il **committente** del professionista e mette a sua disposizione la struttura per lo svolgimento dell'attività professionale. A detto riguardo, soccorre anche l'[art. 54](#) comma 5 del TUIR in base al quale "Tutte le spese relative all'esecuzione di un incarico conferito e sostenute direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista".

In ogni caso, come anticipato, la controversia con l'Agenzia delle Entrate non nasce dal problema della deducibilità, quanto piuttosto dalla corretta applicazione degli studi di settore all'associazione professionale.

I ricorrenti sostenevano che l'applicazione degli **studi di settore** non era legittima perché considerava esclusivamente lo studio associato, mentre invece, dal punto di vista economico, l'attività svolta avrebbe dovuto essere valutata nel suo complesso, ossia considerando i componenti positivi e negativi tanto dell'associazione, quanto dei singoli professionisti associati.

Rispetto a tale assunto, con una ricostruzione che – per quanto si desume dalla sentenza – sembra condivisibile, la Cassazione ha affermato che non è possibile apportare correttivi al risultato dell'applicazione degli studi di settore considerando come "uno stesso unicum" l'associazione e i soci che svolgono anche attività in forma individuale. Ciò in quanto gli studi di settore (come gli attuali ISA) si applicano ad **autonomi soggetti** ai fini impositivi, in seguito alla determinazione del reddito (d'impresa o professionale) in capo a ciascuno di essi.

De Nuccio: "Ridiamo dignità alla nostra professione"

Per il Presidente dell'Ordine di Bari bisogna lavorare per alzare la qualità della vita, non solo professionale ma anche personale dei commercialisti

/ Savino GALLO

Due giorni fa, il Consiglio nazionale dei commercialisti ha consegnato al Ministero della Giustizia gli emendamenti al DLgs. [139/2005](#) con l'obiettivo di sbloccare lo stallo elettorale, senza attendere la definizione del ricorso a oggi pendente davanti al TAR. Una volta incassato il consenso di massima, le proposte verranno sottoposte agli Ordini territoriali, chiamate a sottoscriverle per rappresentare la compattezza della categoria attorno a questa iniziativa. Diversi Presidenti, anche attraverso *Eutekne.info*, si sono già detti favorevoli. Ieri lo abbiamo chiesto anche a Elbano De Nuccio, numero uno dei commercialisti di Bari nonché candidato alla Presidenza del prossimo Consiglio nazionale.

Presidente De Nuccio, sosterrà le richieste di modifica?

"Oggi è imperativo risolvere lo stallo elettorale in tempi rapidi e, a quanto sembra, qualsiasi soluzione non può che passare attraverso un percorso di carattere politico. Se le modifiche saranno utili in questo senso, non posso che essere favorevole".

Anche sul tema della specializzazioni?

"Io sono sempre stato a favore delle specializzazioni e lo sono tuttora. Ritengo che siano un fattore critico di sopravvivenza ancorché di successo della nostra professione, perché il mercato e il contesto competitivo sono cambiati. Forse, però, andrebbero declinate in maniera differente rispetto a quanto è stato fatto finora".

Cosa intende?

"Una specializzazione ha valore nella misura in cui consente di ottenere un riconoscimento che sia spendibile sul mercato, altrimenti si confonde con l'attività formativa che già facciamo. Le scuole di alta formazione sono partite senza questo riconoscimento giuridico, oggi rilasciano solo un attestato con non genera *quid pluris*".

Però, i corsi erano fatti nell'ottica di un riconoscimento, magari futuro. Partire subito poteva essere anche una forma di pressione alla politica.

"Ma di fatto quel riconoscimento non c'è ancora. Si sarebbe prima dovuto ottenere quello e poi partire, invece si è scelto il percorso inverso. In ogni caso, questi primi anni si possono considerare come una palestra, che tornerà utile per modificare e migliorare lo strumento. I percorsi di specializzazione vanno resi più compatibili all'attività professionale, alla disponibilità di tempo e denaro dei professionisti e soprattutto non devono diventare un elemento che crei discriminazione all'interno della categoria. Noi ci dobbiamo preoccupare di tutti gli iscritti, anche di chi non ha 1.500 euro o

200 ore di tempo per un corso. Vanno strutturati in maniera diversa, abbattendo anche i costi, magari con il contributo del Consiglio nazionale".

Lo stallo ha rallentato il progetto elettorale o state andando avanti?

"Non ci siamo mai fermati. Il nostro progetto parte da lontano e nasce da un confronto costante con i territori. Il canovaccio lo ha fornito lo splendido lavoro realizzato dal coordinamento interregionale di Piemonte e Valle d'Aosta, che poi è stato via via integrato con i contributi dei vari territori. Abbiamo provato a utilizzare un approccio bottom up, dal basso verso l'alto, per definire un programma che fosse il più possibile condiviso".

Quali sono le parole chiave?

"Vogliamo migliorare i rapporti con la politica, lavorare su diversi ambiti professionali per creare nuove opportunità per i colleghi e sviluppare quelli che già rientrano nelle nostre competenze, come ad esempio l'area lavoro. L'obiettivo è ottenere anche dei riconoscimenti in termini di equo compenso ed esclusive. Non è un discorso di tipo corporativistico, c'è bisogno che il legislatore comprenda che il nostro è un ruolo di garanzia nei confronti dei clienti che si rivolgono a noi".

In quali ambiti crede si possano ottenere delle riserve?

"Penso alla crisi d'impresa ma anche ai rapporti con l'Amministrazione finanziaria. Oggi abbiamo già delle prerogative di fatto, bisogna fare in modo che questo percorso sia codificato e visibile. Ecco, a noi manca la visibilità, qualcosa che faccia capire la differenza tra il nostro ruolo e quello che fanno gli altri. Oggi è per primo il legislatore a non comprendere il nostro ruolo, finendo col darci un riconoscimento solo a parole ma mai nei fatti".

Come si ottiene un riconoscimento nei fatti?

"Passando da soggetti che vengono ascoltati solo *ex post* a professionisti che diventano dei veri e propri referenti tecnici quando c'è da definire le norme. Una delle nostre debolezze sta nel fatto che arriviamo con una proposta di tipo emendativo, o magari per una consultazione, ma sempre dopo. Il problema non è l'ascolto in sé, ma entrare nei tavoli tecnici, essere parte organica del percorso attraverso il quale le norme vengono realizzate. A Bari, ma anche in tanti altri territori, spesso ci siamo riusciti".

Converrà che a livello nazionale è più difficile.

"Non lo metto in dubbio. Ma è un problema di approccio. Bisogna far capire alla politica che le proposte che portiamo avanti non sono di tipo corporativistico, ma che servono per risolvere questioni che riguardano tut-

ti. E questo è un aspetto che incide anche sull'individuazione delle figure che dovranno far parte della squadra. È il momento di coinvolgere le figure migliori della nostra categoria e dobbiamo necessariamente implementare le nostre interlocuzioni anche attraverso una maggiore forza nella comunicazione".

Ma così non si rischia di perdere la base, che invece una difesa corporativa la vuole?

"Quella sarà una conseguenza. Oggi non sei riconosciuto se ti metti sulla difensiva, rivendicando qualcosa che non hai. Bisogna prima diventare essenziali nei fatti quando ci sarà da definire le norme. Una volta entrati nelle istituzioni, la tutela della categoria sarà un effetto automatico e sarà molto più efficace".

Prima ricordava che il vostro progetto elettorale parte da lontano. Nel tragitto, uno dei quattro grandi Ordini che lo trainavano (Roma) ha preso una strada diversa. Come ha reagito?

"Io penso che sia inutile guardare a cosa fanno gli altri, preferisco lavorare sul progetto e sugli obiettivi in un quadro che deve essere di condivisione partecipata. Anche perché la situazione attuale è difficile e i nostri colleghi fanno davvero fatica a capire le contrapposizioni. Questo non vuol dire annullare le differenze, ma ci impone di lavorare perché all'interno del Consiglio nazionale entrino le figure migliori della categoria. Sono lontano dalle logiche di accordi o di calcolo di interessi, ma non perché vivo nel mondo delle favole, più semplicemente non voglio essere condizionato da questi aspetti".

Però la legge elettorale è questa, e se si vogliono vincere le elezioni gli accordi con chi "porta i voti" si devono fare.

"Certamente, ma questo tipo di accordi non deve in alcun modo mortificare qualità e competenza dei componenti della squadra, altrimenti non avremo mai una *governance* all'altezza di fronteggiare la sfida epocale che ci attende. L'accordo ci sta, ma l'adeguatezza viene prima. Per questo dico che il nostro è un progetto inclusivo ma non unitario, perché l'unità significa scendere a compromessi".

Quindi niente lista unica?

"Attualmente non credo ci siano le condizioni".

E se si trattasse di mettere "a fattor comune" alcuni punti, in modo da portarli avanti a prescindere dal vincitore, come proponeva il Presidente Moretta?

"Assolutamente condivisibile. Andando a sovrapporre i programmi elettorali, sono certo che ci saranno punti di contatto".

Capitolo giovani, qual è la ricetta per farli riavvicinare

alle professioni?

"Recuperare il giusto equilibrio tra compenso, responsabilità e qualità della vita, non solo professionale ma anche personale dei colleghi. Dare dignità alla nostra attività significa anche alzare il livello della nostra qualità della vita, che negli ultimi anni è caduto davvero in basso. Per molti colleghi non esistono weekend, non esistono vacanze. La dignità passa anche per il ritrovamento di momenti di serenità che abbiamo completamente perso".

Il problema del giusto compenso, secondo lei, è acuito anche dalla competizione sui prezzi interna alla categoria?

"Per questo l'equo compenso è fondamentale. Non è una rivendicazione, ma va visto nell'ottica di offrire un servizio di qualità al cliente. Il costo di una prestazione è indice di qualità. Allo stesso tempo, l'equo compenso sarebbe uno strumento deterrente per andare a limitare il *dumping* interno. Se c'è uno standard minimo, quando all'Ordine vengono segnalate delle pratiche che io ritengo deontologicamente scorrette sul piano della concorrenza, lo stesso Ordine potrà intervenire. Oggi non si può fare, nonostante ci si ritrovi in un mercato non liberalizzato ma cannibalizzato da una politica di prezzi al ribasso".

Altro tema, quello della disciplina, che spesso viene utilizzato per sminuire la categoria. Si dice che le mele marce, che pure sono ovunque, non vengono punite nel modo giusto.

"Per quella che è la mia esperienza come Presidente dell'Ordine di Bari, il Consiglio di disciplina opera in maniera tempestiva e senza fare sconti a nessuno. Il problema è che ci sono alcuni aspetti che, pur essendo deontologicamente non corretti, non sono sanzionabili, perché non c'è appiglio normativo. Ciò che va fatto è un adattamento della norma al mutato contesto competitivo in cui ci troviamo ad operare".

Sta dicendo che, dopo aver portato a casa le modifiche al 139 che dovrebbero sbloccare le elezioni, bisognerà comunque riaprire il cantiere della riforma?

"Io sono sempre stato critico sull'approccio alle norme fatto in maniera stratificata. Oggi c'è un'emergenza, portare avanti un emendamento strettamente funzionale a sbloccare lo stallo in cui ci troviamo è necessario. Ma ci sono carenze su tanti altri aspetti, che producono un'incapacità di reazione al contesto, con effetti anche sull'attività che svolgiamo tutti i giorni. Per questo, quando questo momento critico sarà passato, una riforma organica della nostra legge ordinamentale andrà fatta".

Restano escluse dall'IVA le operazioni degli enti associativi non profit

È venuta meno la modifica riportata nel Ddl. di bilancio 2021 che avrebbe visto le operazioni degli enti associativi non più escluse ma esenti IVA

/ Sara BERNARDI

Con il Ddl. di bilancio 2021, il legislatore aveva ipotizzato rilevanti modifiche che avrebbero coinvolto il regime IVA applicabile alle operazioni poste in essere dagli **enti non commerciali** (si veda "[Operazioni degli enti associativi non profit non più escluse ma esenti IVA](#)" del 27 novembre 2020).

L'art. 108 della bozza di legge – rubricato "Procedura d'infrazione 2008-2010-Adeguamento della normativa in materia di IVA" – introduceva un cambiamento considerevole in ambito IVA per il mondo del non profit nei **rapporti con i propri soci**, associati o partecipanti.

Detta disposizione, infatti, prevedeva un intervento sull'[art. 4](#) del DPR 633/72, postulando l'eliminazione di quelle previsioni che **escludono** dal campo di applicazione dell'IVA, considerandole non rientranti nell'esercizio di imprese, tutte quelle operazioni realizzate dagli enti associativi non profit – dalle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica – e rese, dietro pagamento di corrispettivi specifici o contributi supplementari, nei confronti di soci, associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali.

In sede di stesura del Ddl. di bilancio 2021, il legislatore contemplava l'ipotesi di **eliminare** le citate previsioni di esclusione dall'IVA di cui all'[art. 4](#), commi 4, 5 e 6 del DPR 633/72, abrogando i successivi commi 7, 8 e 9, nonché includendo dette operazioni nel regime di esenzione IVA – in luogo dell'esclusione –, facendole confluire tra le fattispecie di cui all'[art. 10](#) del DPR 633/72.

Come evidenziato nella Relazione illustrativa al Ddl., e come emerge dalla rubrica del citato art. 108, l'intento del legislatore era quello di definire la **procedura di infrazione** n. 2008/2010 (avviata dalla Commissione Ue nei confronti dell'Italia) e, adottando le modifiche suindicate, allineare la normativa nazionale a quella comunitaria. La previsione, prevedendo un regime di esenzione IVA (e non più di esclusione), sarebbe stata finalizzata ad un adeguamento della disciplina domestica

a quella di cui agli artt. 2, 9 e 132 della direttiva 2006/112/Ce.

Purtuttavia, in sede di approvazione definitiva della legge di bilancio 2021, con la L. n. [178/2020](#), il legislatore sceglie di rimuovere tali modifiche e non intervenire ai citati [artt. 4](#) e [10](#) del DPR 633/72.

Così, la momentanea previsione contenuta nella bozza di legge viene soppressa, mantenendo **inalterato il regime IVA** applicato sino ad oggi alle operazioni rese dagli enti associativi non profit – come sopra descritte –, garantendone l'esclusione dall'ambito applicativo dell'imposta.

Alla "**retromarcia**" del legislatore, dimostrato in occasione dell'approvazione definitiva della legge, si accompagna il venir meno di quel timore di incorrere in una riqualificazione di tali operazioni come esenti, e non più escluse, che avrebbe comportato, per la generalità delle stesse, il necessario adempimento di una serie di obblighi formali, se non anche sostanziali.

Pertanto, senza modifiche agli [artt. 4](#) e [10](#) DPR 633/72, le operazioni realizzate dagli enti associativi non profit, rese nei confronti di soci, associati o partecipanti, dietro pagamento di corrispettivi specifici o contributi supplementari, e in conformità alle finalità istituzionali, restano escluse dal campo di applicazione dell'IVA.

Di certo il cambio di rotta in commento riporta in auge il delicato tema sul necessario **adeguamento della normativa nazionale** a quella comunitaria, in una materia come quella dell'IVA nella quale, trattandosi di tributo armonizzato, il diritto dell'Unione Europea assume un rilievo diretto nei confronti delle singole legislazioni.

Ci si chiede, del resto, se tale scelta in sede di approvazione possa rappresentare un'occasione per intervenire nell'ambito delle disposizioni nazionali concernenti la **soggettività passiva** IVA, allineando così all'art. 9 della citata Direttiva i parametri in base ai quali si delinea un soggetto passivo, attribuendo rilevanza, non tanto alla natura giuridica dello stesso, bensì alle modalità di svolgimento dell'attività economica.

Immobili rivalutati per il passaggio all'euro negli utili dell'impresa familiare

L'aumento di valore degli immobili, seppur non direttamente determinato dall'apporto di lavoro, ha influito sulla redditività dell'impresa familiare

/ Cecilia PASQUALE

La misura della partecipazione agli utili e agli incrementi del partecipante all'impresa familiare comprende anche l'incremento di valore degli immobili determinato dal passaggio di valuta dalla lira all'euro nel periodo 2001/2002, in quanto detto incremento di valore si è tradotto in un aumento di **redditività** dell'impresa medesima.

Così ha statuito la Corte di Cassazione nell'ordinanza n. [1401](#), pubblicata ieri.

Il caso di specie riguardava un'impresa familiare condotta dalla moglie, in cui era stato riconosciuto al marito partecipante il diritto di partecipazione agli utili e incrementi per l'attività prestata nell'impresa nella misura **pari al 60%**. Secondo la moglie, da detta quota dovevano essere esclusi gli incrementi di valore degli immobili in proprietà della stessa e da questa conferiti all'impresa familiare, in quanto si trattava di un incremento non strettamente connesso all'apporto concreto dei partecipanti all'impresa familiare, bensì scaturito dall'aumento di valore di mercato degli immobili in seguito al passaggio dalla lira all'euro nel periodo 2001/2002.

Si ricorda che, ai sensi dell'[art. 230-bis](#) c.c., il diritto di partecipazione agli utili e agli incrementi dell'impresa spetta al coniuge e ai familiari che esercitano l'attività di lavoro nella famiglia **"in proporzione"** alla quantità e qualità del lavoro prestato. Esso è intrasferibile e può essere liquidato al momento della cessazione (per qualsiasi causa) della prestazione di lavoro e in caso di cessazione dell'azienda ([art. 230-bis](#) comma 4 c.c.).

Il criterio di determinazione della quota di partecipazione, dunque, è quello della quantità e qualità del lavoro svolto dal familiare-collaboratore nella gestione della impresa, mentre non rileva la sua effettiva **incidenza causale** sul conseguimento degli utili e incrementi, che rappresentano soltanto l'effetto e non la misura dell'attività svolta (Cass. n. [27108/2017](#)).

La Suprema Corte, nel recepire tale orientamento, condivide anche l'osservazione secondo cui:

- l'**utile** è l'incremento risultante dallo svolgimento dell'attività di impresa nel corso di un esercizio finanziario;
- gli **incrementi** patrimoniali derivano dal reinvestimento nell'azienda degli utili conseguiti e non distribuiti.

Alla luce di queste osservazioni, la Cassazione esclude che l'aumento di valore degli immobili utilizzati nell'esercizio della impresa familiare a seguito dell'introduzione della moneta unica costituisca un "incre-

mento", posto che tale aumento non è frutto del **reinvestimento** in azienda di utili conseguiti e non distribuiti.

Occorre invece verificare se l'aumento di valore sia qualificabile come fattore che accresce il valore dell'impresa **unitariamente** considerata e che determina una maggiore redditività della stessa, e dunque costituisca un utile.

Per la Cassazione, a questo interrogativo va data risposta positiva, sulla base dell'osservazione che l'impresa è un'entità **dinamica** (differenziandosi, in questo, dalla comunione dei beni) che comporta una gestione strumentale di un complesso di fattori, compresi beni mobili e immobili. Ciò espone l'impresa stessa alla possibilità che i fattori della produzione possano subire delle variazioni di valore nel tempo, in funzione dell'andamento del mercato, con riflessi diretti e indiretti sulla redditività dell'impresa medesima.

A ciò consegue che, se l'incremento di valore di un **fattore della produzione** (nel caso di specie, gli immobili) si è tradotto in un aumento di redditività dell'impresa medesima, questo va incluso e non scorporato dalla partecipazione agli utili, che devono tenere conto del valore complessivo dell'impresa.

Non rileva, invece, che l'incremento sia determinato da fattori del tutto **estranei** all'attività prestata dal collaboratore (il passaggio dalla lira all'euro), posto che il criterio di determinazione della quota di partecipazione del familiare è la quantità e qualità del lavoro svolto dal familiare nella gestione della impresa e non la sua effettiva incidenza causale sul conseguimento degli utili ed incrementi.

Non rileva che l'incremento non sia determinato dall'apporto del familiare

Sulla base di queste considerazioni, se nel corso della vita dell'impresa si verificano fattori di **decremento** del valore beni con riflessi sulla produttività della stessa, allo stesso modo ciò si ripercuoterebbe sulla concreta liquidazione della quota del partecipante.

La conclusione della Corte è anche coerente con il disposto dell'[art. 230-bis](#) c.c. che, nel riconoscere al partecipante all'impresa familiare il diritto agli utili e agli incrementi, non prevede espresse **limitazioni** legate all'eventualità che uno o più fattori della produzione incrementino il loro valore per cause estranee all'apporto del familiare.

Caparra confirmatoria imponibile a IVA se cela un acconto

Il giudice deve valutare la natura delle somme corrisposte anticipatamente

/ REDAZIONE

Con l'ordinanza n. [1298](#), depositata ieri, la Corte di Cassazione ha ricapitolato alcuni utili principi in tema di tassazione delle somme corrisposte a titolo di **caparra** o acconto.

Tali principi, spesso espressi dalla giurisprudenza in relazione a cessioni immobiliari, sono stati declinati in un caso di cessione di beni mobili.

In primo luogo la Suprema Corte ricorda che, in caso di cessione di **beni mobili**, a norma dell'[art. 6](#) comma 1 del DPR 633/72 il presupposto dell'IVA si verifica in linea di principio, "nel momento della consegna o spedizione", ma a norma del comma 4 della medesima norma, se, anteriormente al verificarsi di tali eventi o indipendentemente da essi, viene "pagato in tutto o in parte il corrispettivo", il presupposto dell'imposta si verifica, limitatamente all'importo pagato, "alla data [...] del pagamento".

Inoltre, mentre le somme corrisposte a titolo di acconto soddisfano il presupposto IVA e scontano imposizione al momento del pagamento, le somme corrisposte, prima della consegna o spedizione, a titolo di caparra confirmatoria ex [art. 1385](#) c.c. non sono imponibili a IVA, in quanto non hanno natura di corrispettivo, bensì di **risarcimento** del danno.

La **distinzione** tra somme attribuite a titolo di caparra e somme corrisposte a titolo di acconto appare, pertanto, essenziale per definire la tassazione ai fini IVA.

In proposito, la Cassazione ribadisce principi già consolidati in giurisprudenza:

- spetta al giudice di merito stabilire, "attraverso la valutazione di elementi intrinseci ed estrinseci al contratto, se i contraenti abbiano inteso attribuire alla somma versata (o ad una parte di essa) la funzione di mera caparra (confirmatoria), ovvero anche quella di acconto del prezzo dovuto" (Cass. n. 8792/2007);

- il pagamento di somme a titolo di caparra risulta soggetto ad IVA ed all'obbligo di fatturazione solo nella misura in cui tali somme siano "destinate, per volontà delle parti, accertabile dal giudice di merito in base ad elementi intrinseci ed estrinseci al contratto, ad anticipazione del prezzo per l'acquisto del bene";

- "nel dubbio se la somma di denaro sia stata versata a titolo di acconto sul prezzo o a titolo di caparra, si deve ritenere che il versamento è avvenuto a titolo di acconto sul prezzo".

In conclusione, la Suprema Corte, avendo ritenuto la motivazione della sentenza **apparente** (in quanto non erano stati forniti gli elementi per comprendere il fondamento della decisione), rimette la causa alla Commissione tributaria regionale, perché riesamini la questione, per valutare:

- in primo luogo, se, nel caso di specie i contratti di cessione di mobili effettivamente contenessero clausole che prevedevano pagamenti, a titolo di caparra, anticipati rispetto alla consegna dei beni;

- in caso affermativo, se i contraenti avessero inteso attribuire alle somme versate la funzione di mera caparra confirmatoria ovvero anche quella di acconto sul prezzo dovuto, nel qual caso, anche tali somme potrebbero risultare imponibili ad IVA.

Non andrebbe dimenticato, tuttavia, che lo stesso codice civile prevede ([art. 1385](#) c.c.) che la **caparra**, in caso di adempimento, possa essere imputata a corrispettivo. Pertanto, a posteriori, la trasformazione della caparra in acconto non contrasta in alcun modo con la sua effettiva, originaria, natura di caparra; sicché il fatto che, nel contratto, sia stato indicato che, in caso di adempimento, la caparra verrà imputata ad acconto, non dovrebbe, a rigore, escludere la sua natura di corrispettivo per l'inadempimento.

Rimborso da ritenute dirette con dies a quo da quando la ritenuta è operata

Non si può avere riguardo all'anno di imposta

/ Alice BOANO

Il *dies a quo* per la decorrenza dell'istanza di rimborso di cui all'[art. 37](#) del DPR 602/73 coincide con quello in cui la ritenuta è stata operata, considerato che già al **momento dell'erogazione** dell'indennità l'obbligazione tributaria è certa e la sua parziale imponibilità legittimava il contribuente alla presentazione dell'istanza di rimborso.

A precisarlo l'Agenzia delle Entrate mediante la risposta ad interpello n. [55](#) pubblicata ieri.

Nel quesito sottoposto all'Amministrazione finanziaria, il Ministero istante, dopo aver operato una ritenuta diretta nei confronti dei propri dipendenti, aveva provveduto a svolgere le attività necessarie per consentire al personale interessato il rimborso della **maggiore IR-PEF** versata per i periodi di imposta 2018 e 2019, sulla base delle richieste pervenute dagli stessi dipendenti e da alcune sigle sindacali.

Tale scelta era motivata alla luce di quanto disposto dall'[art. 51](#) comma 6 del TUIR, a mente del quale, ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente, le indennità e le **maggiorazioni di retribuzione** spettanti ai lavoratori tenuti per contratto a svolgere attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi, concorrono a formare il reddito, anche ai fini contributivi, sempre nella misura del 50% del loro ammontare.

Tenuto conto altresì delle richieste di rimborso delle ritenute subite in relazione all'indennità percepita nei periodi di imposta 2017 e 2018, l'istante aveva chiesto se il termine decadenziale di 48 mesi per la formulazione dell'istanza di rimborso decorresse da ogni singola mensilità da stipendiare, nel cui cedolino risulta l'indennità e la relativa ritenuta, ovvero potesse avere a **riferimento complessivo** il periodo di imposta 2016.

L'Agenzia richiama, innanzitutto, la disciplina di riferimento in relazione alle ritenute dirette, ossia gli [artt. 1, 2 e 37](#) del DPR [602/73](#) e 29 del DPR [600/73](#).

Ciò posto, in relazione al *dies a quo* per la decorrenza del termine, si ritiene opportuno estendere l'ormai consolidato **indirizzo giurisprudenziale** formatosi in relazione all'art. 38 del DPR 602/73 (Cass. 16 giugno 2016 n. [13676](#) e 16 giugno 2016 n. 11602).

In particolare, l'unico criterio che consente di individuare la decorrenza del termine è rappresentato

dall'esistenza o meno dell'obbligo di versamento nel momento in cui lo stesso è effettuato (*cf.*, inoltre, risoluzione Agenzia Entrate 2 dicembre 2008 n. [459](#)).

Pertanto, posto che la diversa modalità di riscossione (**ritenuta diretta o versamento diretto**) non può in alcun modo costituire un presupposto per una diversa decorrenza del termine di 48 mesi, ad essere dirimente è la debenza delle somme dovute a titolo di acconto e non la modalità mediante cui la ritenuta è operata.

In conclusione, il *dies a quo* per la decorrenza del termine coincide con quello in cui la ritenuta è stata operata, considerato che, già al momento dell'erogazione dell'indennità *de quo*, l'obbligazione tributaria era certa e la parziale sua imponibilità, ex [art. 51](#) comma 6 del TUIR, legittimava il contribuente alla presentazione **dell'istanza di rimborso** ai sensi del richiamato art. 37.

Il documento di prassi ricorda, inoltre, che in alternativa alla richiesta di rimborso, laddove i percipienti abbiano presentato, per i periodi di imposta 2016 e 2017, la dichiarazione annuale dei redditi, i medesimi possono recuperare le maggiori imposte versate presentando, per ciascuna annualità, una **dichiarazione integrativa** ex [art. 2](#) comma 8 del DPR 322/98 entro i termini di decadenza dell'azione di accertamento.

Rimane la dichiarazione integrativa

In quest'ultimo caso, ai sensi del successivo comma 8-bis, nell'ipotesi in cui la dichiarazione integrativa sia presentata entro i termini di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il credito è immediatamente compensabile con debiti del **medesimo periodo** risultanti dalla dichiarazione presentata.

Qualora, invece, la dichiarazione integrativa sia presentata oltre i termini indicati, il credito può essere utilizzato in compensazione per pagare debiti che matureranno a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è presentata la dichiarazione integrativa, indicando il credito nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa e concorrendo alla liquidazione della corrispondente imposta, **a debito o a credito**.

Retribuzioni adeguate da gennaio per gli addetti all'industria della ceramica

Sciolta la riserva sulla ratifica dell'accordo di novembre e sviluppati nuovi minimi e IPO

/ REDAZIONE

Lo scorso [18 gennaio](#) le OO.SS. Filctem-Cgil, Femca-Cisl e Uiltec-Uil, parti firmatarie del CCNL applicabile agli addetti all'industria della ceramica, hanno comunicato alla controparte datoriale (Confindustria Ceramica) l'esito positivo della consultazione dei lavoratori e il conseguente **scioglimento della riserva** sull'accordo 26 novembre 2020, che deve pertanto ritenersi pienamente vigente e applicabile. Ricordiamo che l'accordo in questione svolge la sua efficacia dal 1° gennaio 2020 al 30 giugno 2023.

A soli due giorni di distanza dallo scioglimento della riserva, in data 20 gennaio sono state rilasciate le [tabelle](#) complete delle **retribuzioni** (comprendenti di minimi retributivi e di Indennità di Posizione Organizzativa - IPO) spettanti a partire dal 1° gennaio 2021, dal 1° gennaio 2022 e dal 1° gennaio 2023, rispettivamente agli addetti del comparto Piastrelle, del comparto Materiali refrattari e del comparto Ceramica sanitaria e stoviglieria; tali tabelle sono state elaborate in applicazione degli incrementi previsti nelle tabelle A, B e C in allegato all'accordo del [26 novembre 2020](#).

Di seguito riportiamo i soli valori applicabili con decorrenza immediata, da corrispondere per il periodo paga in corso di gennaio 2021 (indicando i valori dell'IPO per le sole categorie e posizioni organizzative che la pre-

vedono).

Comparto **Piastrelle**, minimi retributivi: cat. A, 2.470,83 euro; cat. B, 2.226,06 euro; cat. C, 1.939,65 euro; cat. D, 1.751,27 euro; cat. E, 1.596,36 euro; cat. F, 1.496,38 euro.

Comparto Piastrelle, IPO: cat. B1, 131,55 euro; cat. C1, 110,09 euro; cat. C2, 62,42 euro; cat. D1, 138,48 euro; cat. D2, 52,51 euro; cat. E1, 68,21 euro.

Comparto **Materiali refrattari**, minimi retributivi: cat. A, 2.469,54 euro; cat. B, 2.224,90 euro; cat. C, 1.938,63 euro; cat. D, 1.750,39 euro; cat. E, 1.595,61 euro; cat. F, 1.495,70 euro.

Comparto Materiali refrattari, IPO: cat. B1, 131,48 euro; cat. C1, 110,02 euro; cat. C2, 62,38 euro; cat. D1, 138,36 euro; cat. D2, 52,45 euro; cat. E1, 68,13 euro.

Comparto **Ceramica sanitaria e stoviglieria**, minimi retributivi: cat. A, 2.149,51 euro; cat. B, 1.991,17 euro; cat. C, 1.765,44 euro; cat. D, 1.589,19 euro; cat. E, 1.485,11 euro; cat. F, 1.470,03 euro.

Comparto Ceramica sanitaria e stoviglieria, IPO: cat. A, 316,99 euro; cat. B1, 288,18 euro; cat. B2, 156,53 euro; cat. C1, 226,93 euro; cat. C2, 183,57 euro; cat. C3, 132,77 euro; cat. D1, 262,31 euro; cat. D2, 144,40 euro; cat. D3, 102,13 euro; cat. E1, 149,67 euro; cat. E2, 71,90 euro; cat. E3, 28,44 euro.

Fissati i massimali mensili dei trattamenti di integrazione salariale per il 2021

L'INPS definisce anche gli importi di NASpI, DIS-COLL e disoccupazione agricola

/ Elisa TOMBARI

Come ogni anno, con la circolare n. [7/2021](#), l'INPS rende noti gli importi massimi mensili, validi per l'**anno 2021**, relativi ai trattamenti di integrazione salariale, agli assegni ordinario ed emergenziale erogati dai Fondi di solidarietà per il settore del credito, alle indennità di disoccupazione NASpI, DIS-COLL e agricola. In via preliminare, l'Istituto previdenziale ricorda come l'[art. 3](#), comma 6 del DLgs. 148/2015, con effetto dal 1° gennaio di ciascun anno, prescriva la rivalutazione dei c.d. "tetti" nella misura del 100% dell'aumento derivante dalla variazione annuale dell'indice ISTAT dei prezzi al consumo.

Con particolare riferimento ai **trattamenti di integrazione salariale**, nella circolare vengono riportati gli importi massimi mensili – soggetti alla riduzione, attualmente pari al 5,84%, prevista dall'[art. 26](#) della L. 41/86 – suddivisi secondo due soglie di reddito.

In particolare, in caso di **retribuzione** pari o inferiore a 2.159,48 euro, l'importo lordo mensile è pari a 998,18 euro (939,89 euro al netto della predetta riduzione), mentre laddove la retribuzione superi la predetta soglia, l'importo lordo è pari a 1.199,72 euro mensili (1.129,66 euro netti).

I valori dei massimali vanno poi incrementati del 20%, ai sensi dell'[art. 2](#), comma 17 della L. 549/1995, nel caso in cui i trattamenti vengano concessi in favore delle imprese del settore edile e lapideo per intemperie stagionali. In pratica, per la prima fascia reddituale, quindi fino a 2.159,48 euro mensili, l'importo lordo mensile è pari a 1.197,82 euro (1.127,87 euro al netto della riduzione del 5,84%), mentre in caso di superamento di tale soglia, l'importo sale a 1.439,66 euro (ossia 1.355,58 euro netti).

Per quanto riguarda invece le prestazioni erogate dal Fondo di solidarietà per il **settore del credito** non cooperativo, l'INPS rende noto che, con riferimento all'assegno ordinario, i massimali previsti su base mensile sono così differenziati: 1.186,29 euro se la retribuzione mensile lorda è inferiore a 2.184,24 euro; 1.367,35 euro se l'importo della predetta retribuzione ha un valore compreso tra 2.184,24 e 3.452,74 euro; 1.727,41 euro se l'importo della retribuzione supera i 3.452,74 euro.

Invece, per l'**assegno emergenziale** erogato dal medesimo fondo la retribuzione di riferimento è indicata su base annua. Nel dettaglio, se la retribuzione tabellare annua lorda è inferiore a 41.829,33 euro, l'importo è pari a 2.443,35 euro (con un netto di 2.300,66 euro), per poi salire a 2.752,41 euro se l'importo annuale della retribuzione è compreso tra i 41.829,33 e 55.037,77 euro e, infine, a 3.852,34 euro in caso di superamento di quest'ultima fascia.

Ancora, per quanto concerne l'assegno emergenziale garantito dal Fondo di solidarietà per il settore del **credito cooperativo**, l'importo massimo mensile è pari a 2.343,44 euro (2.206,58 euro, al netto della riduzione del 5,84%) se la retribuzione tabellare annua lorda non supera i 39.543,11 euro, o pari a 3.151,99 euro qualora la retribuzione annua lorda sia compresa tra 39.543,11 e 55.152,24 euro, o, ancora, a 3.666,06 euro in caso di superamento di quest'ultima soglia.

L'importo massimo di NASpI e DIS-COLL non può superare 1.335,40 euro

In relazione ai massimali previsti per le indennità di disoccupazione **NASpI** e DIS-COLL, l'INPS comunica che la retribuzione da prendere a riferimento per il calcolo è fissata in misura pari a 1.227,55 euro, mentre l'importo massimo mensile dell'indennità, per cui non opera la riduzione del 5,84%, non può in ogni caso superare, per il 2021, 1.335,40 euro.

Con riferimento all'indennità di disoccupazione ordinaria agricola con requisiti normali, da liquidare nell'anno 2021 con riferimento ai periodi di attività svolti nel corso dell'anno 2020, l'Istituto di previdenza precisa che trovano applicazione, in ossequio al principio della competenza, gli importi massimi stabiliti con la circolare n. [20/2020](#), ossia pari a 1.199,72 euro per ciò che riguarda il massimale più alto e a 998,18 euro per quanto concerne il massimale più basso.

Infine, viene anche indicata la misura dell'importo mensile dell'assegno di sussidio per attività socialmente utili (**ASU**), pari, per il 2021, a 595,93 euro, a cui non si applica la riduzione del 5,84%.

CIGS “flessibile” per le società di handling aeroportuale

Il Ministero del Lavoro fornisce chiarimenti in merito al requisito dell'anzianità di effettivo lavoro richiesta ai dipendenti

/ Luca MAMONE

Per le società del settore aeroportuale *handling*, che forniscono servizi di assistenza a terra ai vettori aerei, è possibile estendere la CIGS già in corso per i propri dipendenti anche nei confronti dei lavoratori assunti dalle medesime aziende in occasione dell'aggiudicazione di un **appalto** di servizio, in applicazione della clausola sociale contenuta nel CCNL Trasporto aereo – parte speciale *Handlers*.

In tale ipotesi, ai fini dell'accertamento dell'**anzianità** di effettivo lavoro (90 giorni) richiesta ai lavoratori ai sensi dell'[art. 1](#) comma 3 del DLgs. 148/2015, è sufficiente che il dipendente assunto sia stato impiegato nella medesima attività (e unità produttiva) oggetto dell'appalto, a prescindere dalla specifica azienda committente per la quale tale attività è stata espletata. Questo è quanto indicato dal Ministero del Lavoro con la prima risposta a interpello dell'anno, la n. [1/2021](#) pubblicata ieri, in seguito a un apposito quesito presentato da **Assohandlers**.

In via preliminare, va detto che il servizio di *handling* aeroportuale – diretto a fornire ai vettori aerei un insieme di servizi di assistenza a terra – è oggetto di uno specifico affidamento da parte dei singoli vettori a società specializzate, le quali, però, impiegano il personale di cui dispongono per lo svolgimento del servizio in favore di tutti i propri vettori-clienti, in modo promiscuo, con la conseguenza che in caso di **cambio** di appalto risulta difficile verificare con certezza se i lavoratori assunti dalla società appaltatrice subentrante, in applicazione della clausola sociale, siano stati impiegati con **continuità**, dal precedente appaltatore, nelle attività di assistenza allo specifico vettore committente.

Tale peculiarità dell'*handling* aeroportuale – che comporta l'oggettiva difficoltà di individuare la continuità nello svolgimento da parte dei lavoratori della specifica attività appaltata da un determinato committente – può determinare ricadute **negative** sulla possibilità di utilizzo dei trattamenti di integrazione salariale in favore dei lavoratori.

Richiesti 90 giorni lavorativi presso l'unità produttiva

Va infatti ricordato come l'[art. 1](#) comma 2 del DLgs. 148/2015 richieda, ai fini della concessione dei trattamenti di integrazione salariale, che i lavoratori possano vantare, alla data della relativa domanda di concessione,

un'anzianità di effettivo lavoro di almeno **90 giorni** presso l'unità produttiva per la quale è richiesto il trattamento.

In più, il successivo comma 3 richiede, per i lavoratori che passano alle dipendenze dell'impresa **subentrante** nell'appalto, che l'anzianità venga computata “tenendo conto del periodo durante il quale il lavoratore è stato impiegato nell'attività appaltata”.

Ed è proprio con riferimento a tale contesto organizzativo del settore aeroportuale che Assohandlers ha richiesto in che modo si possa **accertare** il possesso del requisito dell'anzianità di effettivo lavoro contenuto all'art. 1 comma 3 del DLgs. 148/2015.

Nel fornire il proprio parere, il Ministero del Lavoro osserva preliminarmente che nella fattispecie rappresentata nel quesito due società appaltatrici si sono **succedute** per lo svolgimento del servizio di *handling* in favore del **medesimo** vettore aereo nello stesso scalo aeroportuale.

Sul punto, i tecnici ministeriali evidenziano che, considerate le peculiari caratteristiche dei servizi di *handling*, si profila un **continuum** inscindibile tra l'attività svolta in precedenza dai lavoratori per l'appaltatore uscente e quella prestata in seguito dai medesimi per l'appaltatore subentrante.

Pertanto, in tali ipotesi si può ritenere **soddisfatto** il requisito dell'anzianità del lavoratore nell'attività appaltata, prendendo in considerazione il mero impiego del lavoratore nella medesima attività e unità produttiva oggetto dell'appalto, a prescindere dalla specifica azienda committente per la quale l'attività di *handling* è stata espletata.

Di conseguenza, ai fini del rispetto del requisito richiesto dall'art. 1 comma 3 del DLgs. 148/2015, per il settore dell'*handling* aeroportuale è sufficiente che il dipendente sia stato impiegato nella medesima attività (e unità produttiva) oggetto dell'appalto, **a prescindere** dalla specifica azienda committente per la quale tale attività sia stata espletata e, dunque, il possesso da parte del lavoratore interessato dello specifico *know-how* maturato presso l'appaltatore uscente.

Per il Ministero, una diversa interpretazione della disposizione, infatti, non terrebbe conto delle specifiche esigenze di questo settore produttivo, con la conseguenza di **penalizzare** ingiustificatamente i lavoratori occupati.

Autodichiarazione per lo status di pescatore autonomo

In sede di riesame dell'indennità COVID-19 sostituisce la documentazione individuata al paragrafo 3 del messaggio INPS n. 4358/2020

/ REDAZIONE

L'INPS, con il messaggio n. [267](#), torna a esprimersi sull'indennità COVID-19 prevista in favore dei **pescatori autonomi** dall'[art. 222](#) comma 8 del DL 34/2020 (DL "Rilancio"), fornendo opportuni chiarimenti a seguito delle osservazioni formulate dalle associazioni di categoria.

Si ricorda che la citata disposizione riconosce ai pescatori autonomi, compresi i soci di cooperative, che esercitano professionalmente la pesca in acque marittime, interne e lagunari, di cui alla L. [250/58](#), non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie, ad esclusione della Gestione separata, un'indennità di **950 euro** per il mese di maggio 2020.

L'indennità, come specificato dalla stessa disposizione, è erogata dall'**INPS** e non concorre alla formazione del reddito ai sensi del TUIR.

L'Istituto previdenziale ha poi dettato le indicazioni amministrative per l'indennità in argomento insieme alle modalità di presentazione delle relative domande di accesso con la circ. n. [118/2020](#), mentre con il successivo messaggio n. [4358/2020](#) ha fornito le istruzioni operative al fine di permettere ai soggetti interessati di poter presentare **richiesta di riesame** delle domande respinte.

Tenuto conto dell'impossibilità di rilevare la qualifica di "pescatore autonomo" attraverso la procedura automatica, l'INPS con il messaggio n. [4358](#) aveva precisato che il richiedente, in sede di riesame, avrebbe dovuto fornire all'Istituto apposita documentazione attestante la **natura "autonoma"** del rapporto di lavoro.

Come anticipato, proprio in relazione alla suddetta documentazione, le associazioni di categoria hanno rilevato che i pescatori autonomi, anche se associati in cooperativa, a livello fiscale sono titolari di reddito di impresa e, pertanto, determinano il reddito attraverso la differenza tra i ricavi dell'attività di pesca e i relativi costi.

Sotto il profilo previdenziale, ricorrendo le condizioni previste dalla L. [250/58](#), i medesimi soggetti calcolano i contributi in misura pari alla **retribuzione convenzionale** vigente per i lavoratori dipendenti della pesca.

Pertanto, nel caso in cui i pescatori autonomi siano associati in cooperativa, quest'ultima versa i contributi per gli stessi, senza tuttavia occuparsi della parte retributiva e fiscale.

Salvo casi marginali, infatti, **non** vi è mai un **contratto di lavoro autonomo** tra il pescatore e la cooperativa e neanche una retribuzione.

Con il messaggio in commento viene quindi precisato che i lavoratori, la cui istanza sia stata respinta per l'assenza del requisito in esame, dovranno produrre un'**autodichiarazione** ai sensi del DPR [445/2000](#), indicando in modo chiaro ed inequivocabile sia lo status di pescatore "autonomo" sia la natura del reddito derivante dall'attività di pesca. Inoltre, il richiedente deve presentare l'eventuale documentazione rilasciata dalla cooperativa attestante il pagamento della contribuzione previdenziale sul proprio reddito.

Ciò in **sostituzione** della documentazione individuata al paragrafo 3 del messaggio n. [4358/2020](#).