

Mercoledì 7 ottobre 2020

IL CASO DEL GIORNO

L'opzione IVA in sede di contratto definitivo non muta l'acconto

/ Dario BONSANTO e Emanuele GRECO

Nell'ambito delle **compravendite immobiliari** è diffusa la prassi per cui, prima di procedere alla stipula del contratto definitivo, sia redatto un contratto preliminare volto ad impegnare le parti al compimento dell'operazione.

In sede di preliminare, [...]

PAGINA 2

IL PUNTO FISCALITÀ INTERNAZIONALE

IVIE su immobili in Francia con scomputo selettivo della taxe foncière

/ Salvatore SANNA

Ai fini IVIE, il valore rilevante per l'individuazione della **base imponibile** per gli immobili situati in Paesi appartenenti all'Unione europea o aderenti allo SEE è quello catastale come determinato e [...]

PAGINA 7

FISCO

Nuova rivalutazione dei beni anche per le società con esercizio a cavallo

Imposta sostitutiva del 3%, o rivalutazione solo civilistica, estesa a tali soggetti in sede di conversione del DL 104/2020

/ Gianluca ODETTO

Il Senato, con 148 voti favorevoli, 117 contrari e nessuna astensione, ha rinnovato ieri la fiducia al Governo, approvando il Ddl. di conversione del DL 104/2020, che ora passa all'esame della Camera. Con le modifiche apportate a Palazzo Madama si apre una nuova ed interessante prospettiva per le società con esercizio sociale non coincidente con l'anno solare, le quali potranno eseguire la **"nuova" rivalutazione** disposta dall'art. 110 del decreto stesso, con la favorevole aliquota del 3% o in modalità esclusivamente civilistica, nel bilancio dell'esercizio che chiude (o che si è già chiuso) nel corso del 2020.

La norma emendativa, che va ad integrare l'art. 110 comma 2 del decreto, condiziona il beneficio al fatto che il bilancio di tale esercizio sia approvato dopo la data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 104/2020 e alla presenza dei **beni rivalutati** nel bilancio dell'esercizio precedente.

Per ricostruire brevemente il complesso quadro normativo riguardante la materia va ricordato che, nella sua formulazione originaria, l'art. 110 comma 2 del DL 104/2020 prevedeva che la **"nuova" rivalutazione**, con aliquota del 3% o solo civilistica, fosse eseguita nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, e riguardasse i beni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019. Questa formulazione, che riprende quella **"classica"** della generalità dei provvedimenti pregressi, rimandava quindi i **benefici** del nuovo provvedimento al bilancio al 31 dicembre 2020, escludendo invece i soggetti che avessero chiuso il bilancio, ad esempio, al 30 giugno 2020 o al 30 settembre 2020. Questo fatto avrebbe generato una situazione assai delicata in capo a tali soggetti, in special modo nei contesti in cui gli esercizi in chiusura a tali date siano – come prevedibile – quelli in cui si concentrano i **risultati negativi** conseguenti alla [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Per il calo del fatturato delle consorziate rileva il mese di emissione della fattura

Presentato un ricorso al TAR, elezioni in dubbio

Oggi l'incontro tra MEF e commercialisti sulla riforma fiscale

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 10

FISCO

IVA agevolata anche sulle demolizioni finalizzate a nuovi edifici

/ Stefano SPINA

La definizione di **"ristrutturazione edilizia"** in senso urbanistico di cui all'art. 3 comma 1 lett. d) DPR 380/2001 è stata recentemente ampliata dall'art. 10 comma 1 lett. b) [...]

PAGINA 4

L'opzione IVA in sede di contratto definitivo non muta l'acconto

Nelle compravendite immobiliari il regime IVA applicato all'acconto versato in sede di preliminare può differire da quello applicabile al saldo

/ Dario BONSANTO e Emanuele GRECO

Nell'ambito delle **compravendite immobiliari** è diffusa la prassi per cui, prima di procedere alla stipula del contratto definitivo, sia redatto un contratto preliminare volto ad impegnare le parti al compimento dell'operazione.

In sede di preliminare, inoltre, viene usualmente previsto il versamento di una somma, la quale, a seconda dell'assetto dato alle pattuizioni contrattuali, può alternativamente qualificarsi come acconto o caparra confirmatoria (circ. Agenzia delle Entrate n. [18/2013](#), § 3.1.1).

Nella sola prima ipotesi (acconto), la somma costituisce l'anticipazione del corrispettivo di una cessione di beni (come nel caso di specie) o di una prestazione di servizi.

L'emissione anticipata della fattura o il pagamento dell'acconto determinano, inoltre, l'insorgere del **momento impositivo** ai sensi dell'[art. 6](#) comma 4 del DPR 633/72. Il promittente è, in ogni caso, tenuto ad emettere la fattura al più tardi entro 12 giorni dal momento in cui l'importo è pagato ([art. 21](#) comma 4 del DPR 633/72). Potrebbe, inoltre, accadere che il trattamento IVA applicato in sede di preliminare differisca da quello da riservare in sede di **stipula** del contratto definitivo (con versamento del saldo), a causa di mutamenti nelle pattuizioni riguardanti la compravendita.

Tale ipotesi potrebbe ad esempio verificarsi nella circostanza in cui, ai sensi [art. 10](#) comma 1 nn. 8-*bis* e 8-*ter* del DPR 633/72, la cessione dell'immobile risulti imponibile solo a seguito dell'esercizio di un'apposita **opzione** in atto da parte del cedente.

In proposito, se la scelta per l'imponibilità IVA viene esercitata già in sede di preliminare, non vi sarebbe diversità tra il regime applicato in sede di versamento dell'acconto e quello riservato all'atto definitivo.

Così come chiarito dall'Amministrazione finanziaria, infatti, nel caso in cui la compravendita sia preceduta da un contratto preliminare, l'opzione potrà essere espressa anche in tale contratto; tuttavia, tenuto conto degli effetti della citata opzione, la scelta per l'imponibilità eventualmente espressa in sede di preliminare dovrà ritenersi valida e **vincolante** anche in relazione al regime IVA applicabile al saldo dovuto alla stipula del contratto definitivo (*cf.* circ. Agenzia delle Entrate 28 giugno 2013 n. [22](#), § 6).

Di contro, qualora la scelta per l'imponibilità venga esercitata solamente in sede di contratto definitivo, in linea di principio, potrebbe verificarsi un **disallinea-**

mento tra il regime IVA applicato in sede di preliminare, allorché sia stata versata una somma a titolo di acconto (in regime naturale di esenzione, fatti salvi i casi di imponibilità per obbligo per imprese di costruzione o di ripristino) e quello applicato all'atto definitivo (addebito dell'IVA per effetto dell'opzione, applicando il meccanismo del reverse charge ex [art. 17](#) comma 6 lett. a-*bis* del DPR 633/72 in caso di operazione B2B).

In questi casi la variazione del regime IVA intervenuta in sede di contratto definitivo (imponibilità in luogo dell'esenzione) non dovrebbe in linea di principio generare riflessi sul trattamento IVA riservato in sede di corresponsione dell'acconto.

In proposito, tornerebbero applicabili i **chiarimenti** forniti dalla prassi (*cf.* circ. Agenzia delle Entrate 28 giugno 2013 n. [22](#), § 6), la quale, seppur avendo riguardo all'ipotesi in cui non viene stipulato un preliminare, ha precisato che "qualora siano stati corrisposti gli acconti sul corrispettivo pattuito in regime di esenzione e in sede di stipula del contratto di compravendita sia manifestata l'opzione per l'imponibilità, la base imponibile da assoggettare ad IVA è costituita dall'importo dovuto a saldo".

Per l'importo versato a titolo di **acconto** sembrerebbe, dunque, possibile fare riferimento alle condizioni esistenti alla data di emissione della relativa fattura, con conseguente possibilità di "preservare" il regime di esenzione applicato (sul tema si veda, altresì, Studio Consiglio Nazionale del Notariato 15 giugno 2012 n. [102-2012/T](#), §2.1).

Diversamente dai mutamenti nel regime IVA derivanti dal cambio di destinazione d'uso dell'immobile nelle more della stipula del contratto definitivo (si veda "[Cambio di destinazione nei fabbricati con effetti IVA sull'acconto](#)" del 15 settembre 2020), quelli derivanti dall'esercizio dell'opzione non dovrebbero, quindi, implicare una revisione del trattamento IVA riservato all'**acconto**.

Pur in assenza di chiarimenti di prassi, la differenza tra le due fattispecie potrebbe risiedere nel fatto che il cambio di destinazione d'uso dell'immobile, attenendo all'oggetto della compravendita, dovrebbe necessariamente essere preso in considerazione ai fini della **determinazione** del regime IVA complessivamente applicabile all'operazione. L'esercizio dell'opzione, invece, dipendendo da una manifestazione di volontà del cedente, non dovrebbe essere in grado di agire con effetti retroattivi.

Nuova rivalutazione dei beni anche per le società con esercizio a cavallo

Imposta sostitutiva del 3%, o rivalutazione solo civilistica, estesa a tali soggetti in sede di conversione del DL 104/2020

/ Gianluca ODETTO

Il Senato, con 148 voti favorevoli, 117 contrari e nessuna astensione, ha rinnovato ieri la fiducia al Governo, approvando il Ddl. di conversione del DL 104/2020, che ora passa all'esame della Camera. Con le modifiche apportate a Palazzo Madama si apre una nuova ed interessante prospettiva per le società con esercizio sociale non coincidente con l'anno solare, le quali potranno eseguire la **"nuova" rivalutazione** disposta dall'art. 110 del decreto stesso, con la favorevole aliquota del 3% o in modalità esclusivamente civilistica, nel bilancio dell'esercizio che chiude (o che si è già chiuso) nel corso del 2020.

La norma emendativa, che va ad integrare l'art. 110 comma 2 del decreto, condiziona il beneficio al fatto che il bilancio di tale esercizio sia approvato dopo la data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 104/2020 e alla presenza dei **beni rivalutati** nel bilancio dell'esercizio precedente.

Per ricostruire brevemente il complesso quadro normativo riguardante la materia va ricordato che, nella sua formulazione originaria, l'art. 110 comma 2 del DL 104/2020 prevedeva che la "nuova" rivalutazione, con aliquota del 3% o solo civilistica, fosse eseguita nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, e riguardasse i beni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019. Questa formulazione, che riprende quella "classica" della generalità dei provvedimenti pregressi, rimandava quindi i **benefici** del nuovo provvedimento al bilancio al 31 dicembre 2020, escludendo invece i soggetti che avessero chiuso il bilancio, ad esempio, al 30 giugno 2020 o al 30 settembre 2020.

Questo fatto avrebbe generato una situazione assai delicata in capo a tali soggetti, in special modo nei contesti in cui gli esercizi in chiusura a tali date siano – come prevedibile – quelli in cui si concentrano i **risultati negativi** conseguenti alla congiuntura: questi soggetti, infatti, avrebbero potuto rivalutare i beni (e incrementare conseguentemente il proprio patrimonio netto) con le nuove e più favorevoli disposizioni solo nel bilancio dell'esercizio successivo (ad esempio, quello al 30 giugno 2021).

Le stesse società avrebbero, invece potuto (ma si potrebbe più propriamente dire "potrebbero", in quanto la norma è ancora in vigore) rivalutare i beni ai sensi dall'art. 1 commi 696 e seguenti della L. 160/2019, ma tale rivalutazione risulta caratterizzata da **aliquote ele-**

vate (10% o 12%) che in più contesti non giustificano pienamente il ricorso a queste disposizioni.

Il problema, come detto, viene risolto con l'inserimento alla fine del secondo comma dell'art. 110 di un periodo secondo cui, se la società ha esercizio sociale non coincidente con l'anno solare, la "nuova" rivalutazione può essere eseguita nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 (è tale, ad esempio, il bilancio dell'esercizio che va dal 1° luglio 2019 al 30 giugno 2020), a condizione che tale bilancio non sia **già approvato** alla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 104/2020.

Pur se la norma non lo specifica in modo espresso, si deve ritenere che il riferimento vada inteso all'approvazione da parte dell'assemblea, e non da parte del consiglio di amministrazione: in questo caso, è realistico che venga salvaguardata la posizione di molte società che hanno chiuso l'esercizio sociale al 30 giugno 2020 (e che, a questo punto, hanno interesse a non "accelerare" il procedimento di approvazione assembleare, posto che **realisticamente** la data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto cadrà nella seconda metà di ottobre), così come la totalità o quasi delle società che hanno chiuso l'esercizio sociale al 30 settembre 2020.

Da valutare la data di approvazione assembleare

La norma precisa che tali società con esercizio a cavallo "possono" eseguire la rivalutazione ai sensi dell'art. 110 del DL 104/2020 nel bilancio dell'esercizio 2019/2020. A rigore, quindi, la stessa rivalutazione (con aliquota del 3%, o solo civilistica) potrebbe essere perfezionata anche nel bilancio dell'esercizio 2020/2021, che rappresentava nella **formulazione originaria** l'esercizio "naturale" in cui fruire della norma agevolativa. Per le imprese che versino in situazioni tali da non avere esigenze stringenti di sostegno al proprio patrimonio netto, la formulazione della nuova norma autorizzerebbe una lettura per cui l'opportunità può essere valutata sia in un esercizio, sia in quello seguente. Per le società "non solari" che, alla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 104/2020, abbiano già approvato il bilancio 2019/2020, resta invece la *chance* della "nuova" rivalutazione (con aliquota del 3%, o solo civilistica) nel bilancio 2020/2021.

IVA agevolata anche sulle demolizioni finalizzate a nuovi edifici

L'ampliamento delle fattispecie di ristrutturazione edilizia a opera del DL 76/2020 ha esteso l'ambito applicativo dell'aliquota del 10%

/ Stefano SPINA

La definizione di "ristrutturazione edilizia" in senso urbanistico di cui all'[art. 3](#) comma 1 lett. d) DPR 380/2001 è stata recentemente ampliata dall'[art. 10](#) comma 1 lett. b) n. 2) del DL 76/2020 (si veda "[Il singolo condòmino può farsi carico dell'intera spesa dei lavori agevolati](#)" del 16 settembre 2020).

La norma, nella versione previgente, prevedeva la possibilità di effettuare interventi di ristrutturazione attraverso la **demolizione e ricostruzione** con la **stessa volumetria** del fabbricato preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica.

Con le modifiche apportate dal decreto "Semplificazioni" invece rientrano in tale definizione anche gli interventi di demolizione e ricostruzione di edifici esistenti:

- con **variazione** di 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.
- con **incrementi di volumetria**, nei casi espressamente previsti dalla legislazione vigente o dagli strumenti urbanistici comunali anche al fine di promuovere interventi di rigenerazione urbana.

Poiché finora tali interventi, ove veniva mutata la sagoma e la volumetria del nuovo edificio, erano considerati "interventi di nuova costruzione" la modifica è di non poco conto dal punto di vista delle imposte indirette.

Nulla cambia per quanto riguarda la futura cessione e locazione in quanto i fabbricati oggetto di interventi di ristrutturazione sono assimilati a quelli di **nuova costruzione**. Pertanto le imprese costruttrici/ristrutturatrici, sia con riferimento agli immobili abitativi che a quelli strumentali, continueranno ad applicare l'IVA esposta in fattura se la vendita del fabbricato avviene nel quinquennio dal termine della costruzione. Oltre tale data esse potranno optare, con apposita dichiarazione in atto, per l'applicazione dell'IVA che, se l'acquirente è un soggetto passivo, sarà assoggettata al meccanismo dell'inversione contabile ai sensi dell'[art. 17](#) comma 6 lett. a-bis) del DPR 633/72.

Diversamente, in caso di locazione, l'applicazione dell'IVA avverrà solamente su opzione del locatore.

Occorre invece prestare particolare attenzione all'aliquota IVA da applicare alla fase di **demolizione e suc-**

cessiva **ricostruzione** del fabbricato anche perché in molte fattispecie l'imposta non sarà esposta, applicandosi l'inversione contabile di cui all'art. 17 comma 6 lett. a) e a-ter) del DPR 633/72.

Le prestazioni di appalto per la costruzione di **fabbricati abitativi** scontano le aliquote del 4% (per le costruzioni rurali e quelle per cui sussistono i requisiti "prima casa") e del 10% per le altre fattispecie con l'applicazione dell'aliquota del 22% con riferimento ai fabbricati di categoria catastale A/1, A/8 e A/9.

Diversamente per la costruzione dei fabbricati **non abitativi** si applica, salvo alcune eccezioni, l'aliquota ordinaria del 22%.

Invece, in caso di **ristrutturazione**, l'aliquota del 10%, di cui al n. [127-quaterdecies](#) della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72, si applica indistintamente per gli appalti riferiti a qualunque tipologia di immobile a prescindere dalla categoria catastale del fabbricato oggetto di recupero, ricomprendendo pertanto anche quelli a destinazione commerciale o industriale.

L'agevolazione ha natura oggettiva

Quanto sopra è stato confermato dall'Agenzia delle Entrate con la risposta n. [446](#) di ieri in ordine all'aliquota IVA da applicare ai lavori di **demolizione** di strutture preesistenti finalizzate alla realizzazione di **nuovi edifici** da destinare ad alloggi per militari, il tutto nell'ambito di un intervento di "ristrutturazione edilizia".

L'Agenzia, nel confermare l'applicazione dell'aliquota **IVA del 10%** già per i lavori di demolizione della preesistente struttura propedeutici alla realizzazione dei nuovi edifici, ha precisato che l'agevolazione ha natura oggettiva in quanto riguarda il recupero del patrimonio edilizio in genere, privato o pubblico, a prescindere dalla destinazione d'uso dell'immobile.

Occorre infine ricordare che, ai sensi del n. [127-terdecies](#) della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72, l'aliquota IVA del 10% si applica anche per le cessioni di beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la realizzazione degli interventi "ristrutturazione edilizia", ricomprendendo in tale accezione anche le prestazioni relative alla **posa in opera** del bene da parte del cedente, purché la posa in opera si configuri come operazione accessoria ex [art. 12](#) del DPR 633/72 rispetto alla fornitura del bene.

Per il calo del fatturato delle consorziate rileva il mese di emissione della fattura

Ai fini del contributo a fondo perduto non conta la data di effettiva esecuzione del conferimento dei beni al consorzio

/ REDAZIONE

Con le risposte a interpello nn. [448](#) e [450](#) pubblicate ieri, l'Agenzia delle Entrate è tornata a fornire chiarimenti in merito alle condizioni di fruizione del contributo a fondo perduto previsto dall'[art. 25](#) del DL 34/2020 e, in particolare, in merito al requisito della **riduzione del fatturato**.

Infatti, per fruire dell'agevolazione occorre fra l'altro che l'ammontare del fatturato realizzato dal soggetto passivo ad aprile 2020 sia inferiore ai due terzi di quello realizzato ad aprile 2019 ([art. 25](#) comma 4 del DL 34/2020).

Con la risposta n. [448](#) viene affrontato il caso di un'impresa che dichiara di aver emesso fattura a maggio 2019 con riferimento a uno **stato avanzamento lavori** di aprile 2019 e che, ritenendo il SAL quale documento equipollente al DDT, ipotizza di conteggiare il relativo importo nel calcolo del fatturato di aprile, considerando la fattura come "differita".

Si ricorda che, in base ai chiarimenti forniti con circ. n. [15/2020](#), occorre computare nel calcolo del fatturato tutte le fatture attive con data di effettuazione dell'operazione che cade in aprile, nonché le **fatture differite** emesse nel mese di maggio e relative a operazioni effettuate nel mese di aprile.

Inoltre, con la successiva circolare n. [22/2020](#) (§ 3.3) è stato chiarito che, in caso di appalti con **SAL intermedi**, per la verifica del calo del fatturato, occorre fare riferimento a quanto precisato negli [artt. 3](#) e [6](#) del DPR 633/72, così che, ad esempio, le fatture emesse nel mese di aprile devono essere incluse nel calcolo del fatturato anche se relative a SAL di novembre o dicembre dell'anno precedente.

Pertanto, in relazione al caso oggetto della risposta n. [448](#), l'Agenzia ritiene che la fattura emessa a maggio

per i lavori eseguiti dall'impresa non possa concorrere al fatturato del mese di aprile (plausibilmente in ragione del fatto che il momento impositivo **ai fini IVA** si è realizzato nel mese successivo).

Gli stessi chiarimenti vengono richiamati anche nella risposta a interpello n. [450](#), riguardante i **conferimenti** di beni effettuati dai produttori agricoli consorziati nei confronti del consorzio, con pagamento, da parte di quest'ultimo a 60 giorni dall'effettivo passaggio dei beni stessi.

Nello specifico, l'istante dichiarava di applicare il regime speciale dei produttori agricoli ex [art. 34](#) del DPR 633/72 e che, ai sensi del comma 7 di tale disposizione, i passaggi di prodotti in questione si considerano effettuati all'atto del **versamento del prezzo** ai produttori agricoli.

Ciononostante, questi riteneva che, ai fini dell'agevolazione, i soci potessero computare nel fatturato dei mesi di aprile 2019 e 2020 le fatture relative a conferimenti avvenuti in detti mesi, anche se emesse nei mesi successivi.

Anche in tal caso, tuttavia, l'Agenzia ha rigettato la soluzione proposta, osservando che, ai fini del calcolo della riduzione del fatturato, occorre tener conto delle operazioni che hanno partecipato alla **liquidazione periodica** del mese di aprile 2019 rispetto a quella di aprile 2020 e, dunque, nella fattispecie, delle fatture emesse nel mese di aprile, a prescindere dalla data di effettiva esecuzione del conferimento.

Con l'occasione, è stato altresì ricordato che il contributo a fondo perduto non spetta ai consorzi fra imprese che ribaltano sulle consorziate i propri proventi ed oneri (*cfr.* circ. n. 22/2020).

Presentato un ricorso al TAR, elezioni in dubbio

Il regolamento elettorale non rispetterebbe la disciplina in materia di parità di genere. Chiesta la sospensione cautelare del procedimento

/ Savino GALLO

Torna l'incubo delle carte bollate sulle **elezioni** per il rinnovo dei vertici locali e nazionale dei commercialisti. Questa volta, ad adire la via giudiziaria è una professionista abruzzese che ha impugnato dinanzi al TAR del Lazio il regolamento elettorale adottato dal Consiglio nazionale e il decreto con cui il Ministero della Giustizia lo ha approvato il 14 settembre scorso. Correlata al **ricorso** la richiesta di **sospensione cautelare** dell'efficacia dei due provvedimenti che, se accolta, porterebbe allo stop delle procedure elettorali per il rinnovo dei Consigli degli Ordini locali (e, a cascata, di quelle relative al Consiglio nazionale) almeno fino a quando il tribunale amministrativo non si pronuncerà nel merito del ricorso.

Quest'ultimo è tutto incentrato sul mancato rispetto della disciplina che promuove la **parità di genere**. Secondo la ricorrente sarebbe stato violato, innanzitutto, l'**art. 51** della Costituzione, in quanto nessuno dei provvedimenti impugnati contiene "disposizioni in materia di contrasto alla discriminazione di genere e promozione della pari opportunità".

"La giurisprudenza costituzionale – si legge nel ricorso – ha da tempo riconosciuto che il nuovo testo dell'art. 51 Cost. non solo ha ribadito il divieto di discriminazioni in base al sesso già sancito dall'**art. 3** Cost., ma ha introdotto nel nostro ordinamento un canone operativo che deve informare l'azione dei pubblici poteri imponendo l'adozione di misure di **promozione attiva** delle pari opportunità di genere".

Tale prescrizione, scrive la ricorrente, è stata fatta propria dal legislatore per elezioni politiche, amministrative ed europee e ha già trovato applicazione anche nell'ambito della elezione degli organi degli ordini professionali, nello specifico, quelle relative ai Consigli degli Ordini circondariali forensi, in cui è garantita la presenza di **almeno un terzo** di membri appartenenti al sesso più debole.

Una previsione simile, si ricorda nel ricorso, ha provato a inserirla anche il CNDCEC con la proposta di riforma

del DLgs. **139/2005** avanzata al Ministero della Giustizia lo scorso agosto, di fatto riconoscendo "l'incompatibilità delle procedure elettorali dei collegi territoriali dei commercialisti rispetto ai principi costituzionali".

"L'art. 51 della Costituzione pone un principio – continua il ricorso –, quello della parità di genere, che va inteso come di diretta applicazione nei confronti della P.A., di cui conforma l'azione obbligandola a svolgere la sua attività provvedimentale secondo modalità che ne garantiscano l'effettiva attuazione". Ne consegue "l'**illegittimità** del Regolamento approvato dal Ministro della Giustizia", che non prevede alcuna disposizione in materia di parità di genere.

A nulla vale, secondo la scrivente, considerare che il regolamento si sia semplicemente conformato alla **normativa primaria** (il DLgs. 139/2005), in quanto quest'ultimo, non contemplando a sua volta disposizioni in materia di parità di genere, si pone anch'esso in una condizione di illegittimità costituzionale.

Di qui la richiesta di annullare i due provvedimenti con annessa **sospensione delle elezioni**, decisione, quest'ultima, che "appare conforme anche all'interesse del Consiglio nazionale". Non solo perché eviterebbe di ripetere, in caso di accoglimento del ricorso, il procedimento elettorale ma anche perché il CNDCEC "condivide la posizione della ricorrente sulla **inadeguatezza** delle attuali procedure elettorali, come attesta il fatto che ha da tempo sollecitato il Ministro della Giustizia ad inserire nell'ordinamento professionale una norma che garantisca in modo effettivo la parità di genere".

Si ricorda che le elezioni per il rinnovo dei Consigli degli Ordini locali sono in programma i prossimi 5 e 6 novembre e che, subito dopo, i Consigli neo-eletti dovrebbero procedere alla nomina del nuovo Consiglio nazionale. A questo punto, però, almeno fino a quando il TAR del Lazio non si pronuncerà sulla richiesta di sospensione cautelare, l'intero **procedimento** è da considerarsi **in dubbio**.

IVIE su immobili in Francia con scomputo selettivo della taxe foncière

Da analizzare con attenzione l'Avis d'Impôt emesso dallo Stato francese per individuare la base imponibile ed il credito scomputabile dall'IVIE dovuta

/ Salvatore SANNA

Ai fini IVIE, il valore rilevante per l'individuazione della **base imponibile** per gli immobili situati in Paesi appartenenti all'Unione europea o aderenti allo SEE è quello catastale come determinato e rivalutato nel Paese in cui l'immobile è situato ai fini dell'assolvimento di imposte di natura patrimoniale o reddituale. Questo criterio si applica anche se gli immobili sono pervenuti per successione o donazione.

In assenza di tale valore, si utilizza il **costo** risultante dall'atto o dal contratto di acquisto e, in mancanza, il valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile.

Dopo che da più parti gli operatori avevano rilevato che tale criterio mal si adattava alla legislazione di Stati come la Francia, nel quale gli investimenti immobiliari di persone fisiche residenti fiscali in Italia risultano significativi, la circ. Agenzia delle Entrate n. 28 del 2 luglio 2012 è intervenuta sulla determinazione dell'IVIE con riferimento ai Paesi Ue nei quali l'ordinamento non prevede un valore catastale, ma esclusivamente un **reddito medio ordinario**.

Pensando al caso della Francia, ad esempio, non esistono dei moltiplicatori o dei meccanismi di rivalutazione che consentono di passare dal reddito medio ordinario al valore catastale.

L'Agenzia delle Entrate, sul punto, ha adottato una **soluzione interpretativa** di favore chiarendo che "qualora la legislazione estera preveda un valore espressivo del reddito medio ordinario e non siano previsti meccanismi di moltiplicazione e rivalutazione analoghi a quelli previsti dalla legislazione italiana, può essere assunto come base imponibile dell'IVIE il valore dell'immobile che risulta dall'applicazione al predetto reddito medio ordinario dei coefficienti stabiliti ai fini dell'IMU. In questa ipotesi, il reddito medio ordinario è determinato tenendo conto di eventuali rettifiche previste dalla legislazione locale. È il caso, ad esempio, degli immobili siti in Francia, laddove il valore locativo catastale presunto è abbattuto del 50% ai fini dell'applicazione della taxe foncière".

Secondo la soluzione suggerita dall'Agenzia, quindi, il contribuente che possiede un immobile in Francia può **scegliere** la base di calcolo a lui più conveniente fra costo di acquisto e reddito medio ordinario moltiplicato per i coefficienti IMU.

Per la liquidazione dell'IVIE all'interno del **quadro RW**, quindi, con riferimento agli immobili situati in Francia, è necessario considerare che gli immobili in Francia sono incisi da due tributi:

- la *taxe foncière*, applicata sul valore locativo, fissato dalla Pubblica Amministrazione e variabile da Distretto a Distretto, abbattuto del 50%;
- l'*impôt sur la fortune immobilière*, applicata sul valore venale degli immobili.

In particolare, per individuare l'IVIE dovuta sugli immobili in Francia, è necessario tenere presente che la base imponibile si calcola moltiplicando due componenti:

- reddito medio ordinario: base imponibile della taxe foncière formato dal valore locativo ridotto del 50%;
- coefficiente moltiplicatore riportato nella tabella della circ. Agenzia delle Entrate 2 luglio 2012 n. 28 (160 per le abitazioni, 80 per gli studi e gli uffici privati ecc.).

L'applicazione della *taxe foncière* è sintetizzata nell'*avis d'impôt* 2019 in calce all'articolo.

Secondo quanto riportato dalle istruzioni alla liquidazione dell'imposta che si trovano sul sito web del Ministero delle Finanze della Repubblica Francese, la c.d. "**Base**" riportata nell'avviso di imposta costituisce il valore locativo dell'immobile diviso due.

Per il calcolo dell'IVIE lorda su un'abitazione, quindi, occorre utilizzare questo dato e moltiplicarlo per il coefficiente di 160 e poi applicare l'aliquota dello 0,76%. Nel caso di specie, si ottiene: $2.264 \times 160 \times 0,76\% = 2.753,02$ euro.

Con riferimento all'imposta estera **scomputabile** dall'IVIE, essa è rappresentata dalla somma delle "cotisations" (comunali, dipartimentali, ecc.) riportate nell'avviso "al netto" della "Taxe ordures ménagères" che non costituisce una vera e propria imposta patrimoniale, ma è destinata alla copertura dei servizi locali resi al soggetto proprietario dell'immobile.

La tariffa relativa alla gestione della fiscalità locale, invece, sembra costituire una **componente** legata all'imposta patrimoniale e non ad un vero e proprio servizio. Ne consegue che nel caso ipotizzato nella tabella riportata le *taxes foncières* scomputabili ammontano a $1.284 - 351 = 933$, mentre l'IVIE netta risulta pari a $2.753 - 933 = 1.820$ euro.

TF2019	Commune	Syndicat de communes	Inter communalité	Département	Taxes spéciales	Taxe ordures menagères	Taxe GEMAPI	Total de cotisations
Base	2264	2264	2264	2264	2264	2264	2264	
Cotisation	254		135	487	3	351		1.230
Frais de gestion de la fiscalité directe locale								54
Montant de votre impôt								1.284

Cinque sindacati hanno definito un documento programmatico con 11 punti, che sarà discusso anche con la base

Si chiama **"Insieme per lo sviluppo"** il documento che i sindacati di categoria hanno definito in vista dell'incontro di oggi con il Ministro Gualtieri e gli altri esponenti del MEF sul tema della riforma fiscale. Il documento elenca in tutto 11 punti programmatici, che serviranno come punto di partenza per la discussione non solo con i rappresentanti dell'Esecutivo ma anche con la base dei commercialisti.

“Questo – spiega Maria Pia Nucera, Presidente dell’ADC – è un primo spunto per il **dialogo** tra sindacati e la base. I Presidenti e le Giunte delle nostre sezioni locali lo hanno già recepito e ci hanno dato dei suggerimenti che abbiamo inserito nel documento. Ora vogliamo portarli all’attenzione di tutti, in modo tale che possano esserci ulteriori integrazioni. Siamo assolutamente aperti al dialogo”.

Gli **11 punti**, ognuno accompagnato da una sorta di relazione illustrativa che definisce nel concreto come raggiungere l'obiettivo, contemplano, innanzitutto, l'alleggerimento della pressione fiscale e gli interventi sul Testo Unico delle imposte sui redditi. Ma si parla anche di limitare l'operatività dei meccanismi presuntivi in fase di accertamento, ridurre gli adempimenti fiscali e tributari e razionalizzare il sistema impositivo. "Spingerò – annuncia Nucera in merito – perché nella legge delega sulla riforma fiscale venga inserito uno specifico punto in materia di semplificazione e razio-

nalizzazione degli adempimenti".

Si propongono anche interventi in materia di riforma della giustizia tributaria e del pre-contenzioso, implementazione dei processi tecnologici, tassazione degli investimenti e delle nuove economie e una lotta più concreta ed effettiva alla **grande evasione**.

Documento non sottoscritto da ANC, SIC, UNAGRACO e UNICO

Il documento, definito da ADC, AIDC e UNGDCEC, è stato sottoscritto anche da ANDOC e FIDDOC.

Non hanno fatto altrettanto, invece, ANC, SIC, UNAGRACO e UNICO, al momento in rotta con le altre associazioni che fanno parte del coordinamento sindacale (si veda ["Sindacati spaccati in vista dell'incontro al MEF"](#) del 6 ottobre).

Sui grandi temi contenuti nel testo si dovrebbe sviluppare la discussione di questa mattina con i rappresentanti del MEF.

L'incontro, anche a causa delle cautele imposte dalla seconda ondata di diffusione del COVID-19, non si terrà in presenza, ma in **video-conferenza**.

A rappresentare la categoria i Presidenti di quattro delle 9 sigle sindacali del coordinamento (ADC, AIDC, ANC e UNGDCEC) e il Presidente del CNDCEC, Massimo Miani.

Esenti IVA le prestazioni di noleggio di navi destinate al soccorso dei migranti

Si tratta di prestazioni assimilabili a quelle di brefotrofi, orfanotrofi e case di riposo

/ Luca BILANCINI

Il noleggio di natanti battenti bandiera italiana o comunitaria, utilizzati per fornire **assistenza** e sorveglianza sanitaria ai **migranti** soccorsi in mare (nell'ambito dell'emergenza relativa al rischio connesso all'insorgenza di patologie derivanti da virus trasmissibili), deve considerarsi operazione esente ai fini IVA, essendo riconducibile al perimetro di applicazione dell'[art. 10](#) comma 1 n. 21 del DPR 633/72. L'Agenzia delle Entrate, con risposta ad interpello n. [445](#), pubblicata ieri, ha assimilato tali prestazioni a quelle "proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili", che beneficiano dell'agevolazione.

La questione sottoposta al vaglio dell'Amministrazione finanziaria nasce dall'esigenza di qualificare correttamente un complesso di servizi correlati alle sopra descritte attività di soccorso.

Nel documento di prassi viene richiamato il decreto interministeriale con il quale è stato deliberato che, dalla data della sua adozione sino al termine dello stato di emergenza causato dalla **crisi epidemiologica** da COVID-19, i porti italiani non assicurano i requisiti per essere classificati come "Place of Safety" (luoghi in cui viene garantita la sicurezza alle persone assistite in mare), nei casi in cui il soccorso sia avvenuto da parte di natanti che battono bandiera straniera "al di fuori dell'area «Search And Rescue» italiana".

Con decreto del Capo Dipartimento della Protezione Civile 12 aprile 2020 n. 1287, al fine di assicurare comunque l'assistenza delle persone salvate in mare o giunte nel territorio italiano a seguito di sbarchi autonomi, è stato nominato il c.d. "Soggetto attuatore", il quale "provvede all'**assistenza alloggiativa** e alla sorveglianza sanitaria delle persone soccorse in mare e per le quali non è possibile indicare il «Place of Safety»".

A tal fine è stata consentita la pubblicazione di un bando di gara per il noleggio di un'**unità navale** – battente bandiera nazionale e/o comunitaria – funzionale a tali necessità.

Nel contratto stipulato con la società aggiudicataria vengono precisate le dimensioni del natante e, in particolare, l'esigenza che sia atto ad **ospitare** 250 persone in regime di quarantena e dotato di un'area controllata, ove porre in confinamento sino a 10 migranti eventualmente contagiati da COVID-19.

Detta società dovrebbe, secondo le pattuizioni contrattuali, provvedere all'**armamento** della nave, assumendo gli obblighi relativi alla conduzione e alla manutenzione ordinaria e straordinaria della stessa, al reclutamento dell'equipaggio "in numero adeguato alle condizioni richieste per il suo utilizzo", all'organizzazione

della navigazione, nonché al rifornimento e ai servizi di **approvvigionamento** dei beni e generi alimentari necessari in relazione al periodo di navigazione. Sull'imbarcazione un'associazione incaricata dal Ministero competente si occuperebbe di fornire le prestazioni **sanitarie** ai migranti soccorsi.

L'Agenzia delle Entrate ritiene che i servizi oggetto del contratto testé descritto siano riconducibili nell'alveo delle operazioni esenti di cui all'[art. 10](#) comma 1 n. 21 del DPR 633/72.

La norma fa riferimento alle prestazioni proprie di brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo "**e simili**", comprendenti anche "le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie".

La Cassazione con sentenza 3 settembre 2001 n. [11353](#), ha affermato, al proposito, che elemento qualificante ai fini dell'**esenzione** IVA è la fornitura del ricovero, atteso che gli altri servizi hanno natura meramente accessoria "rispetto a quella, evidentemente ritenuta essenziale dell'alloggio". Deve, poi, aversi riguardo anche ai "destinatari delle prestazioni medesime che devono essere persone meritevoli di particolare protezione" (Cass. n. [11353/2001](#)).

Va, inoltre, sottolineato come l'[art. 10](#) comma 1 n. 21 del DPR 633/72 sia disposizione di carattere "**oggettivo**". Essa trova, infatti, applicazione a prescindere dal soggetto che la pone in essere e dalle modalità con le quali la prestazione viene effettuata.

Nella propria precedente prassi (*cfr.* in ultimo la risoluzione 27 settembre 2018 n. [74](#)), l'Agenzia aveva già affermato tale principio, sottolineando come tale "oggettività" andasse verificata "anche in relazione ai soggetti **beneficiari** della prestazione che devono rientrare nella tipologia di soggetti disagiati degni di protezione sociale" (*cfr.* anche ris. 8 gennaio 2002 n. [1](#) e ris. 16 marzo 2004 n. [39](#)). Fa eccezione alla regola l'affidamento dei servizi elencati dalla norma a cooperative sociali o loro consorzi, posto che, per effetto di quanto previsto dal n. 1 parte II-*bis* della Tabella A allegata al DPR [633/72](#), sarebbe applicabile, in tal caso, l'aliquota IVA del 5% (*cfr.* ancora ris. [74/2018](#)).

Ciò premesso, nel caso di specie, il noleggio del natante garantirebbe sia "l'assistenza alloggiativa", che una serie di "servizi necessari e indispensabili" al fine della gestione dell'accoglienza dei "migranti in situazione di particolare disagio sociale dovuto all'obbligo di periodo di quarantena". Sarebbero, quindi, presenti i **requisiti** richiesti per beneficiare dell'esenzione.

Il distacco può essere uno strumento di aiuto per le imprese in crisi

L'interesse deve sussistere per tutto il periodo del distacco e non rileva che la crisi temporanea sia cessata prima della fine del distacco stesso

/ Mario PAGANO

L'istituto del distacco ex [art. 30](#) del DLgs. 276/2003 può essere un valido strumento per far fronte alla crisi che ha colpito le aziende, specie in questo difficile periodo, legato alla pandemia da COVID-19. Questo sembra emergere dall'ordinanza della Cassazione (n. [18959/2020](#)) che ha ritenuto legittimo il distacco del personale per evitare che lo stesso disperdesse il proprio patrimonio professionale. Mediante il temporaneo invio dei dipendenti presso un soggetto terzo si poteva favorire un incremento della **polivalenza professionale** individuale del lavoratore, in un contesto di crisi aziendale temporanea, nell'attesa della ripresa produttiva (si veda "[È un interesse legittimo la crescita della polivalenza professionale individuale](#)" del 12 settembre 2020).

Ai sensi del comma 1 del citato art. 30 del DLgs. 276/2003, si ha distacco in tutte le ipotesi in cui un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, pone **temporaneamente** uno o più lavoratori a disposizione di un altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa.

Secondo consolidata giurisprudenza e le indicazioni di prassi del Ministero e dell'Ispettorato del Lavoro, i requisiti per la **genuinità** del distacco sono essenzialmente l'interesse del distaccante e la temporaneità del distacco, ai quali si aggiunge (interpello Min. Lavoro n. [1/2011](#)) un terzo requisito costituito dallo svolgimento di una determinata attività lavorativa, ossia il lavoratore distaccato deve essere adibito ad attività specifiche e funzionali al soddisfacimento dell'interesse proprio del distaccante. In buona sostanza, tali requisiti sono essenziali per la liceità del distacco che, diversamente, in caso di controllo, sarebbe ritenuto illecito e andrebbe incontro alle relative sanzioni amministrative.

Relativamente a tali profili la Suprema Corte, con la citata sentenza n. 18959/2020, ha confermato quanto sostenuto dalla Corte d'Appello relativamente alla sussistenza, nel caso di specie esaminato, di tutti i requisiti sopra richiamati.

Innanzitutto, come detto, viene ritenuto quale **valido interesse** in capo al distaccante quello connesso al patrimonio professionale del proprio personale dipendente, che verrebbe compromesso, in un eventuale periodo di crisi, dalla contrazione se non addirittura dallo stop forzato dell'attività d'impresa. Peraltro, ritiene la Corte, il distacco può altresì costituire una valida opportunità non solo per salvaguardare il *know how* fino a quel momento costruito, ma anche per incrementare la polivalenza e la capacità produttiva del personale, in

attesa che, terminato il periodo di difficoltà, si possa ritornare alla normale attività produttiva in modo maggiormente efficace.

Del resto, precisa la Cassazione, l'interesse al distacco può essere anche di natura non economica o patrimoniale in senso stretto, ma di tipo **solidaristico**: l'importante è che non si risolva in una mera somministrazione di lavoro altrui.

Sul collegamento funzionale che deve sussistere tra le mansioni svolte dal lavoratore e l'interesse a supporto del distacco, l'ordinanza in commento sottolinea come le attività assegnate al lavoratore fossero state attentamente valutate ed essendo diverse da quelle espletate presso il distaccante, costituivano effettivamente un indice sintomatico del perseguito incremento della polivalenza professionale, tanto è che erano state avanzate autonome domande di superiore inquadramento da parte dei lavoratori.

Per ciò che concerne, infine, l'elemento della **temporaneità**, nel senso che l'interesse deve sussistere per tutto il periodo del distacco, la Corte ha ritenuto irrilevante la circostanza che la crisi (il caso di specie si riferisce al 2010) fosse cessata prima della fine del distacco, perché l'interesse, come sopra specificato, è stato individuato nell'incremento della polivalenza professionale, sebbene in una situazione di crisi temporanea aziendale e, pertanto, può ritenersi giustificato il breve lasso temporale intercorso tra la fine della crisi e la cessazione del distacco stesso, cronologicamente non coincidenti.

Da ultimo va ricordato che, similmente al principio richiamato dalla Cassazione, la L. [77/2020](#), di conversione del DL [34/2020](#), c.d. decreto Rilancio, ha introdotto una norma, relativa ai **contratti di rete**, in qualche misura finalizzata al mantenimento dei livelli occupazionali mediante il distacco. L'[art. 43-bis](#) del DL 34/2020 ha aggiunto all'[art. 3](#) del DL 5/2009 (conv. L. [33/2009](#)), i commi dal 4-*sexies* al 4-*octies* in ragione dei quali le imprese, appartenenti alle filiere che si sono trovate in particolare difficoltà economica a causa di situazioni di crisi o di stati di emergenza dichiarati con provvedimento delle autorità competenti, potranno stipulare un contratto di rete per favorire il mantenimento dei livelli occupazionali. In tal senso l'INL, con la nota n. [468/2020](#), ha ricordato che, grazie a tale disposizione, le imprese retiste potranno fare ricorso al distacco, atteso che, ai sensi dell'[art. 30](#), comma 4-*ter* del DLgs. 276/2003, l'interesse della parte distaccante sorge **automaticamente** in forza dell'operare della rete.

In arrivo la lettera d'intento per la navigazione in alto mare

Con la conversione in legge del DL 104/2020 nuovo requisito per le operazioni non imponibili IVA

/ Emanuele GRECO

Con l'approvazione con voto di fiducia, da parte del Senato, del Ddl. di conversione in legge del DL [104/2020](#) (decreto "Agosto"), si prefigura una nuova disciplina per beneficiare del regime di **non imponibilità IVA** applicabile alle cessioni di beni e prestazioni di servizi relative a imbarcazioni adibite alla navigazione in **"alto mare"**.

Il cessionario o committente che intende acquistare beni e/o servizi senza applicazione dell'IVA dovrà rendere una specifica dichiarazione che attesti l'effettiva navigazione in "alto mare" del mezzo, affinché possa fruire del regime più favorevole.

Una procedura di carattere analogo sarà prevista per attestare l'**effettivo utilizzo al di fuori dell'Ue** delle imbarcazioni da diporto utilizzate in forza di contratti di locazione, leasing e noleggio, al fine di determinare la territorialità IVA del servizio.

Le novità non avranno effetti immediati, giacché dovranno decorrere 60 giorni dalla data di adozione dei provvedimenti attuativi dell'Agenzia delle Entrate.

Gli impatti della disciplina prospettata dalla conversione in legge del DL 104/2020, per quanto riguarda la navigazione in "alto mare", sono riferibili a buona parte delle operazioni non imponibili di cui all'[art. 8-bis](#) del DPR 633/72.

È la lettera a) del richiamato art. 8-bis a stabilire l'applicazione del regime di non imponibilità IVA per le cessioni di navi "adibite alla navigazione in alto mare". Tuttavia, anche le successive lettere d), e), e-bis) dell'art. 8-bis pretendono il rispetto dell'anzidetto requisito (ossia la navigazione in "alto mare") al fine di **agevolare ulteriori operazioni** riferibili alle navi, come la fornitura delle dotazioni di bordo, il rifornimento e il vettovagliamento dei mezzi, oppure svariate prestazioni i servizi (costruzione, manutenzione, riparazione, allestimento, locazione, noleggio, ecc).

Come detto, secondo la disciplina di futura applicazione, i soggetti che intendono avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell'IVA dovranno attestare la condizione della navigazione in "alto mare" mediante **apposita dichiarazione**.

La dichiarazione dovrà essere redatta su un apposito **modello** approvato dal direttore dell'Agenzia delle Entrate che si ipotizza verrà elaborato sulla scorta di quanto già previsto per le dichiarazioni d'intento da parte degli esportatori abituali. D'altro canto, analogamente alla procedura delle dichiarazioni d'intento, il modello per gli acquisti destinati alla navigazione in "alto mare", a sua volta, dovrà essere trasmesso all'Agenzia delle Entrate, la quale rilascia apposita **ri-**

cevuta telematica con indicazione del protocollo di ricezione.

Inoltre, gli estremi del protocollo di ricezione dovranno essere indicati nelle fatture emesse in regime di non imponibilità oppure riportati nella dichiarazione doganale di importazione.

La disciplina appena descritta dovrebbe consentire di **superare le attuali modalità** di attestazione dell'utilizzo della nave in "alto mare", basate sul rilascio, per ciascun periodo d'imposta, di "documentazione ufficiale" proveniente dall'armatore o dal soggetto che ha la responsabilità della nave (ad esempio, il giornale di bordo e/o le rilevazioni dei sistemi di navigazioni satellitare o del trasponder e/o i contratti commerciali, le fatture e i mezzi di pagamento). Resta fermo che tali elementi risulteranno comunque utili, in sede di verifica, a dare prova dell'utilizzo del mezzo.

Le modifiche alla disciplina delle operazioni non imponibili prevedono anche l'introduzione, nel corpus normativo, della definizione di navigazione in "alto mare", attualmente rinvenibile solamente nella prassi amministrativa.

Con l'inserimento del comma 3 dell'art. 8-bis del DPR 633/72, infatti, sarà stabilito che una nave si considera adibita alla navigazione in alto mare se ha effettuato nell'anno solare precedente o, in caso di primo utilizzo, effettua nell'anno in corso un **numero di viaggi** in alto mare **superiore al 70%**.

Tali criteri erano già stati individuati con la risoluzione Agenzia delle Entrate n. [2/2017](#) e, poi, ripresi con la ris. Agenzia delle Entrate e delle Dogane n. [69/2017](#).

In merito alla vera e propria nozione di "alto mare", mutuando le indicazioni contenute nella ris. Agenzia delle Entrate n. [6/2018](#), la nuova disposizione definirà il viaggio in alto mare come "il tragitto compreso tra due punti di approdo durante il quale viene superato il **limite delle acque territoriali**, a prescindere dalla rotta seguita". Dovrebbe rientrare nella nozione, secondo la risoluzione n. 6/2018, anche il viaggio con arrivo e partenza nel medesimo punto di approdo.

Il limite delle acque territoriali è da intendersi come le 12 miglia nautiche misurate a partire dalle linee di base, previste dal diritto internazionale del mare ossia dall'art. 3 della Convenzione di Montego Bay (ris. Agenzia delle Entrate n. [79/2014](#) e prassi seguente).

Il superamento del predetto limite, in definitiva, implica che l'intero viaggio (tratta) è da considerare avvenuto in "alto mare" e, dunque, risulta essenziale al fine di quantificare la condizione per la non imponibilità IVA stabilita dall'art. 8-bis del DPR 633/72.

Per il domicilio fiscale ai fini dei reati dichiarativi rileva il principio di effettività

La questione influisce sulla determinazione della competenza territoriale

/ Stefano COMELLINI

Con la sentenza n. [27606](#) depositata ieri, la Cassazione ha precisato la nozione di **domicilio fiscale**, al fine di individuare il luogo di consumazione dei reati dichiarativi previsti dalla normativa penale tributaria.

Il **criterio** principale per determinare la competenza per territorio riguardo ai delitti di cui al DLgs. n. 74/2000 è quello del luogo in cui il reato è stato consumato ([art. 8](#) c.p.p.). Qualora questo non sia applicabile, è competente il giudice del luogo di accertamento del reato ([art. 18](#), comma 1 DLgs. n. 74/2000).

Per i delitti in materia di dichiarazione (capo I, titolo II del DLgs. n. [74/2000](#)) la consumazione si considera avvenuta nel luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale ([art. 18](#) comma 2).

Nel caso di specie, il ricorrente lamentava l'erronea determinazione della **competenza territoriale** riferita, nel grado di merito, nel luogo di effettiva attività dell'impresa e dove l'accesso ispettivo era avvenuto alla presenza dell'amministratore, e non già presso la sede legale dove sussisteva un mero recapito presso il consulente fiscale della società.

La Corte nel respingere la questione di competenza sollevata dal ricorrente ha condiviso la prospettazione dei giudici di merito che, in conformità della costante giurisprudenza di legittimità avevano rilevato come per l'individuazione del domicilio fiscale debba farsi riferimento al **centro effettivo** di direzione e di attività amministrativa dell'impresa secondo i criteri indicati dall'[art. 162](#) del TUIR per individuare la "stabile organizzazione".

In verità, quanto rileva per l'[art. 18](#) comma 2 del DLgs n. 74/2000 non è la sede legale formale, ma la sede effettiva dell'impresa, sia essa coincidente o meno con la sede legale. (Cass. n. [20504/2014](#)).

È ben vero che l'ordinamento tributario prevede all'[art. 58](#) comma 3 del DPR n. 600/1973 che per le persone giuridiche il domicilio fiscale è quello del luogo ove si trova la sede legale o in mancanza quella amministrativa. Tuttavia, "sede" è il luogo in cui l'ente ha il centro principale della sua attività e tale luogo – indicato nell'atto costitutivo, nello statuto e riportato nel Registro delle imprese – può essere **diverso** da quello in cui convenzionalmente è stata stabilita la sede legale: vi è il dato formale della indicazione "legale" della sede ma questa, in realtà, è altrove.

Ad avviso della Corte, si tratta di applicare il **principio di effettività**, proprio del diritto civile sostanziale e processuale e non in contrasto con la disciplina tributaria, per cui la sede effettiva è nel luogo ove hanno concreto svolgimento le attività di amministrazione e direzione dell'ente e si convocano le assemblee, vale a dire il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento, nei rapporti interni e con i terzi, degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente.

D'altronde, come rilevato anche dalla relazione di accompagnamento al DLgs n. [74/2000](#), qui richiamata dalla Corte, non si può permettere che il contribuente, nel timore di contestazioni penali in tema di dichiarazione, **scelga** il giudice competente inoltrando la dichiarazione telematica da un luogo piuttosto che da un altro, a seconda del soggetto abilitato prescelto; ovvero il perseguimento, di volta in volta, del medesimo scopo, consentendo al contribuente di scegliere, anche per il continuo mutamento della sede legale, il domicilio fiscale. D'altro lato, ove si avesse riguardo al luogo in cui i dati confluiscono si avrebbe l'inaccettabile risultato di concentrare tutti i procedimenti presso il Tribunale di Roma stante la gestione centralizzata del materiale informatico.

Si tratta di criterio che la giurisprudenza applica anche in tema di **dichiarazione di fallimento**, riguardo alla quale – per l'individuazione del tribunale competente ([art. 9](#), comma 1, L.Fall.), la presunzione "iuris tantum" di coincidenza della sede effettiva con la sede legale è superabile attraverso prove univoche che dimostrino che il centro direzionale dell'attività dell'impresa è altrove e che la sede legale ha carattere solo formale o fittizio, rilevando a tal fine, in particolare, la mancanza di una concreta struttura operativa presso la sede legale, sicché debba riconoscersi che detta sede sia solo un mero recapito (Cass. n. [16116/2019](#)).

Così come in ambito tributario, ove ai fini dell'individuazione della residenza fiscale delle persone giuridiche, ex [art. 73](#) (già 87) comma 3 del TUIR la nozione di "sede dell'amministrazione", in quanto contrapposta alla "sede legale", è assimilabile alla "sede effettiva" di matrice civilistica, intesa come il luogo di **concreto svolgimento** delle attività amministrative, di direzione dell'ente (Cass. n. [15184/2019](#)).

Fino al 30 giugno 2021 diritto allo smart working per assistere il figlio disabile

Ciò a condizione che nel nucleo non vi sia un altro genitore non lavoratore e che la prestazione non richieda necessariamente la presenza fisica

/ Luca MAMONE e Elisa TOMBARI

Ieri il Senato, votando la questione di fiducia posta dal Governo, ha approvato l'emendamento n. 1.900 interamente sostitutivo del Ddl. 1925 di conversione in legge del DL 104/2020 (c.d. decreto "Agosto"). Il provvedimento deve passare ora all'esame della Camera per la fase finale dell'iter: si ricorda infatti che il DL deve essere convertito in legge entro il 13 ottobre.

Tra le novità in materia di lavoro di maggior rilievo presenti nel provvedimento, si segnala innanzitutto l'applicazione dell'indennità *ex art. 1* comma 250 della L. 145/2018 a favore dei lavoratori delle aree di crisi industriale complessa ubicate nelle Regioni a statuto speciale, nonché specifiche **indennità** per i lavoratori delle aree di crisi complesse della Regione Campania.

Una novità di rilievo consiste poi nell'introduzione del nuovo comma 1-*bis* all'art. 8 del decreto "Agosto", prevedendo che qualora un contratto di **somministrazione** tra l'agenzia e l'utilizzatore sia **a termine**, quest'ultimo possa impiegare in missione per periodi superiori ai 24 mesi, anche non continuativi, il medesimo lavoratore somministrato, per il quale l'agenzia di somministrazione ha comunicato all'utilizzatore l'assunzione a tempo indeterminato, senza che ciò determini in capo allo stesso utilizzatore la costituzione di un rapporto di lavoro a tempo indeterminato con il lavoratore somministrato.

Altre disposizioni degne di nota riguardano alcuni interventi per il passaggio al **professionismo** e l'allargamento delle tutele sul lavoro negli sport femminili, l'istituzione del Fondo per la formazione personale delle casalinghe e dei casalinghi, mentre il nucleo più corposo – e atteso – di novità risulta riservato al lavoro agile.

Nel maxi-emendamento confluisce infatti, con alcune modifiche, anche l'*art. 5* del DL 111/2020 (conseguentemente abrogato) che, in caso di quarantena obbligatoria del figlio convivente minore di **14 anni**, a seguito di contatti "scolastici", consente al genitore lavoratore di svolgere la prestazione in modalità agile oppure, ove ciò non sia possibile, di fruire del congedo straordinario, per tutto il periodo di quarantena o una parte di es-

so.

Rispetto alla precedente formulazione (art. 5), il maxi-emendamento non fa riferimento solo ai "contatti verificatisi all'interno del plesso scolastico", ma apre anche a quelli avvenuti "nell'ambito dello svolgimento dell'attività sportiva di base, attività motoria in struttura quali palestre, piscine, **centri sportivi**, circoli sportivi sia pubblici che privati" e a quelli verificatisi all'interno di "strutture regolarmente frequentate per seguire le lezioni musicali e linguistiche".

Congedo straordinario se non è possibile ricorrere al lavoro agile

Come accennato, se la prestazione non può essere resa con la modalità di lavoro agile, uno dei due genitori, alternativamente all'altro, può fruire del congedo straordinario astenendosi per il periodo di quarantena disposta dall'ASL competente. In tal caso, come già previsto dall'art. 5, al posto della retribuzione, al lavoratore verrà corrisposta un'indennità pari al **50% della retribuzione** stessa, coperta da contribuzione figurativa, calcolata con le stesse modalità previste dall'*art. 23* del DLgs. 151/2001, a eccezione dell'aggiunta del rateo giornaliero relativo alla gratifica natalizia o alla tredicesima mensilità e agli altri premi o mensilità o trattamenti accessori eventualmente erogati al lavoratore (*art. 23*, comma 2 del DLgs. 151/2001).

Confermata anche la durata limitata del beneficio in esame, fruibile per i periodi di quarantena compresi entro il 31 dicembre 2020, e in ogni caso entro i limiti di spesa di 50 milioni di euro per l'anno 2020.

Viene infine previsto, fino al **30 giugno 2021**, il diritto di svolgimento della prestazione in modalità agile, anche in assenza degli accordi individuali, per i dipendenti privati genitori di almeno un figlio in condizione di disabilità grave *ex L. 104/1992*, a condizione che nel nucleo familiare non vi sia un altro genitore non lavoratore e che la prestazione lavorativa non richieda necessariamente la presenza fisica.

Compensi dei commissari liquidatori nelle imprese sociali con nuovi criteri

Le disposizioni si applicano alle liquidazioni coatte successive all'entrata in vigore del decreto

/ Antonio NICOTRA

Il decreto del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali emanato di concerto con il Ministro dell'Economia e delle finanze [26 agosto 2020](#), pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 2 ottobre, individua i criteri e le modalità di **remunerazione** dei commissari liquidatori e dei membri dei comitati di sorveglianza nelle procedure di liquidazione coatta amministrativa delle **imprese sociali** non aventi la forma di società cooperativa ([art. 14](#) comma 3 del DLgs. 112/2017). Le disposizioni si applicano alle liquidazioni successive all'entrata in vigore del decreto, prevista per il 17 ottobre 2020. Inoltre, a decorrere dalla medesima data, è abrogato il DM 11 novembre 2016, che continuerà a regolare le procedure ancora in corso.

In base all'[art. 3](#) del nuovo decreto, al commissario liquidatore ([art. 198](#) comma 1 del RD 267/42) spetta un compenso calcolato in percentuale all'ammontare dell'**"attivo realizzato"** ([art. 2](#) comma 1 lett. e).

Le aliquote sono anche incrementate in base a precise percentuali sull'attivo realizzato entro i primi **3 anni** dal decreto di liquidazione e, viceversa, ridotte (sempre in ragione d'anno) dall'ottavo anno successivo al decreto, limitatamente all'attivo realizzato dalla vendita di beni mobili e immobili e dalla riscossione e recupero di crediti non contenziosi.

È previsto un compenso **supplementare** calcolato – in base a precise percentuali – sull'ammontare dello stato "passivo accertato" ([art. 2](#) comma 1 lett. f).

Inoltre, è riconosciuto un **rimborso forfetario** finale delle spese generali, nonché un rimborso delle **spese vive** documentate per l'espletamento dell'incarico, nel rispetto di criteri e dei limiti approvati dall'Autorità di vigilanza (cioè Ministero del Lavoro). È escluso qualsiasi altro compenso, rimborso o indennità e qualsiasi altro onere a carico della procedura.

Se la liquidazione si conclude con un concordato ([art. 214](#) del RD 267/42), il compenso è calcolato sull'ammontare complessivo attribuito ai creditori. Spettano, comunque, il compenso supplementare e il rimborso delle spese sopra esposte. Un ulteriore compenso è previsto nel caso in cui sia autorizzata la **continuazione** dell'esercizio dell'impresa ([art. 206](#) del RD 267/42).

L'ammontare, che **non** può essere inferiore a 2.500 euro, è imputato in prededuzione alle spese di procedura ed è determinato, su istanza del commissario, con provvedimento dell'Autorità all'atto dell'autorizzazione al deposito del **bilancio finale** della procedura e del conto della gestione, ovvero, nel caso di concordato, dell'autorizzazione al deposito in tribunale della relativa proposta. L'erogazione è subordinata all'esecuzione

del piano di riparto finale o degli adempimenti concordati.

Nel corso della procedura e, di regola, contestualmente ai riparti parziali, possono essere attribuiti al commissario anche **acconti** sul compenso.

Il commissario esercita personalmente le funzioni e, nel caso di **delega** a terzi di specifiche operazioni, il compenso del delegato è detratto da quello del commissario. Qualora si avvalga di tecnici o persone retribuite sotto la sua responsabilità, il 15% del compenso per tali soggetti è detratto dal compenso finale del commissario. Tale previsione, tuttavia, non opera per gli stimatori, incaricati della valutazione dei beni ai fini della redazione dell'inventario.

Nel caso di avvicendamento nelle funzioni di commissario, a norma dell'[art. 4](#), la sommatoria dei compensi dei commissari succedutisi, nel rispetto della consecutività dei realizzi e secondo il principio di **unicità** del compenso, non deve superare l'ammontare massimo di cui all'art. 3.

Per il commissario che cessa dall'incarico **prima** della conclusione della procedura il compenso è liquidato provvisoriamente, dopo l'approvazione del conto della gestione. Nel caso di mancata presentazione o non approvazione del conto, o ricorrendo gravi motivi, l'Autorità **sospende** cautelativamente la provvisoria liquidazione del compenso, o l'esecuzione del provvedimento, nelle more dell'accertamento di eventuali responsabilità del commissario per atti e fatti compiuti nell'esercizio della funzione.

Qualora, in sede di definitiva liquidazione del compenso, siano accertate specifiche attività, alle quali è conseguita la realizzazione dell'attivo, l'accertamento di passivo o le ripartizioni ai creditori, espletate con il **concorso** di commissari succedutisi, si provvede, previo contraddittorio con gli interessati, all'imputazione **pro quota** del compenso in relazione a quelle specifiche operazioni, in ragione dell'attività svolta dai commissari pro tempore, o, in assenza di un criterio oggettivo di imputazione, in base a un criterio temporale. Al commissario, che ha provveduto al deposito dello stato passivo, spetta un compenso supplementare.

In base all'[art. 5](#), ai componenti dei comitati di sorveglianza è corrisposta un'indennità **annua** in prededuzione, che viene imputata alle spese di procedura, da calcolarsi in ragione dell'effettiva partecipazione alle riunioni del comitato e determinata sulla base dell'attivo realizzato, entro precise misure massime. Nel caso di autorizzazione alla continuazione dell'esercizio dell'impresa, l'indennità è maggiorata.

Sequestro delle somme “risparmiate” per voluntary disclosure con atti falsi

Anche l'omessa indicazione di dati rilevanti per determinare i beni che si intende far emergere può integrare il reato ex art. 5-septies del DL 167/90

/ Maria Francesca ARTUSI

A tutela della correttezza della procedura di “collaborazione volontaria” è stato previsto il delitto di **esibizione di atti falsi** e comunicazione di dati non rispondenti al vero ([art. 5-septies](#) del DL 167/1990, inserito dalla L. [186/2014](#)). Il reato in questione consiste nell'esibire o trasmettere atti o documenti falsi, in tutto o in parte, ovvero fornire dati e notizie non rispondenti al vero, nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui all'art. 5-*quater* del medesimo DL 167/1990 (anch'esso inserito dalla L. 186/2014 e, poi, modificato dalla L. [187/2015](#)).

L'eventuale condanna per tale illecito – oltre alla sanzione della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni – è presupposto per la **confisca** del profitto del reato. Profitto che in tal caso consiste nelle **somme “risparmiate”** in conseguenza dell'esposizione di dati e notizie non rispondenti al vero. Nella quantificazione di tale profitto non rileva che una parte dell'importo sia dovuta a titolo di sanzione: si tratta, infatti, di sanzioni che il legislatore richiede di pagare al fine del perfezionamento della procedura stessa, come condizione per consentire “l'emersione delle attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato”, e che, quindi, vengono anch'esse “risparmiate” in diretta conseguenza del mendacio.

Così, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. [27603](#), depositata ieri, ha confermato il sequestro preventivo di quasi 2 milioni di euro nei confronti di un soggetto che aveva presentato adesione alla *voluntary disclosure* nell'ottobre 2015.

Nel caso di specie, la contestazione si basava sul fatto che la domanda di accesso alla procedura di “collaborazione volontaria” non conteneva la dichiarazione di tutte le disponibilità, con particolare riguardo a significativi introiti nel settore della compravendita di opere d'arte. Dagli accertamenti del giudice di merito si ritenevano, infatti, riconducibili a tale soggetto, nel periodo compreso tra il 2009 e il 2013, operazioni di acquisto e vendita relativi a 1247 opere d'arte. Proprio l'**omessa indicazione** della **disponibilità** di diverse società operanti nel settore del commercio delle opere d'arte integra, secondo i giudici, la condotta di chi “fornisce dati e notizie non rispondenti al vero” prevista e sanzionata dal citato art. 5-*septies*.

Viene anche precisato che la condotta concernente l'omessa indicazione di dati rilevanti per la determinazione dei beni che si intende far “emergere” è riferibile al **soggetto che si avvale** della **procedura** di “collaborazione volontaria”, quand'anche la relazione sia stata

redatta da un professionista, salvo l'ipotesi-limite di un'autonoma iniziativa di quest'ultimo.

Responsabile il soggetto che si avvale della procedura

In effetti, l'art. 5-*septies* in esame, dopo aver descritto la fattispecie incriminatrice nel comma 1, prevede espressamente al comma 2 che “l'autore della violazione di cui all'art. 4 comma 1 (ossia colui che era tenuto alla dichiarazione annuale dei redditi), deve rilasciare al professionista che lo assiste nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria una **dichiarazione sostitutiva** dell'atto di notorietà con la quale attesta che gli atti o documenti consegnati per l'espletamento dell'incarico non sono falsi e che i dati e notizie forniti sono rispondenti al vero”. È evidente, allora, che chi si avvale della *voluntary disclosure*, se ha il dovere di rendere una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà circa la veridicità di dati, notizie e documenti forniti al professionista che lo assiste, è anche **responsabile** per l'eventuale mendacio in ordine agli stessi.

Inoltre, l'art. 5-*quater* prevede specificamente il dovere di indicare spontaneamente all'Amministrazione finanziaria, mediante la presentazione di **apposita richiesta**, tutti gli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona, fornendo i relativi documenti e le informazioni per la determinazione dei redditi che servirono per costituirli o acquistarli, nonché i redditi che derivano dalla loro dismissione o utilizzazione a qualunque titolo, unitamente ai documenti e alle informazioni per la determinazione degli eventuali maggiori imponibili agli effetti delle imposte. Riguardo a tale formulazione normativa, i riferimenti agli investimenti e alle attività costituiti o detenuti “anche indirettamente o per interposta persona” e “ai documenti e alle informazioni per la determinazione degli eventuali maggiori imponibili agli effetti delle imposte” inducono la Corte di Cassazione a ritenere che siano rilevanti, ai fini della collaborazione volontaria, anche i dati e le notizie concernenti le circostanze fattuali necessarie ai fini della individuazione del **regime fiscale** applicabile, e, quindi, della determinazione dell'esatto ammontare degli **“imponibili”**.

Tra questi dati rilevanti rientrano sicuramente quelli concernenti la disponibilità di società-schermo attraverso cui si opera nel medesimo settore di attività in cui si collocano le operazioni oggetto della procedura di *voluntary disclosure*.

Contributo di assistenza sanitaria non imponibile a certe condizioni

La cassa deve risultare contraente e beneficiaria della polizza. Se i beneficiari fossero i dipendenti, i contributi si qualificherebbero come fringe benefit

/ Daniele SILVESTRO

Con la risposta a interpello n. [443](#), l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in ordine al trattamento fiscale dei contributi versati alla cassa sanitaria in sostituzione del **premio di risultato**, erogato ai sensi dell'[art. 1](#) commi da 182 a 189 della L. 208/2015 (legge di stabilità 2016).

In particolare, l'istante ha istituito un premio variabile di risultato per l'esercizio 2019 e i dipendenti avranno la possibilità di beneficiare del premio, in luogo della sua corresponsione in forma monetaria, mediante l'accesso a un sistema di **welfare aziendale**, volto a consentire agli stessi la fruizione, nei limiti e alle condizioni previste dalla L. [208/2015](#) e dal DM [25 marzo 2016](#), di un insieme di servizi e prestazioni di varia natura, finalizzati al benessere personale e al supporto della vita familiare, nonché al potenziamento della propria copertura previdenziale e sanitaria.

È inoltre previsto anche un nuovo servizio di **assistenza sanitaria** erogato da una cassa, avente esclusivamente fine assistenziale, le cui prestazioni rientrano in tre categorie: rimborso delle spese mediche; copertura del rischio di non autosufficienza (c.d. "Long Term Care"); copertura per spese odontoiatriche. Inoltre, per le prestazioni relative alla copertura LTC e alla copertura per le spese odontoiatriche, la cassa stipula distinte polizze assicurative, destinando parte della contribuzione ricevuta al versamento del premio assicurativo.

L'istante chiede quindi se la contribuzione versata alla cassa sanitaria per l'attivazione del pacchetto sanitario sia **esclusa** dalla formazione del reddito di lavoro dipendente dei beneficiari, ai sensi dell'[art. 51](#) comma 2 lett. a) del TUIR.

L'Agenzia ritiene innanzitutto che, affinché la parte di contributo destinato al versamento del premio non concorra alla base imponibile del dipendente, la cassa deve risultare **contraente** e **beneficiaria** della polizza assicurativa. Qualora i beneficiari della polizza risultassero i lavoratori/associati, i contributi versati non si qualificherebbero "di assistenza sanitaria", ma sarebbero volti a garantire un beneficio aggiuntivo della retribuzione (c.d. "fringe benefit") dei lavoratori dipendenti e come tali **imponibili** ai sensi dell'[art. 51](#) comma 1 del TUIR, ferma restando l'applicazione del [comma 3](#), secondo cui il valore dell'emolumento in natura non concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente se, sommato al valore degli altri eventuali beni e servizi in natura concessi al dipendente nel medesimo periodo d'imposta, non risulta superato l'importo

complessivo di 258,23 euro.

Nella fattispecie in esame, l'Agenzia rileva che le prestazioni sanitarie offerte dalla cassa perseguono le finalità individuate dalla norma, di conseguenza i contributi versati a copertura di tali prestazioni possono godere del regime fiscale di **non concorrenza** al reddito imponibile (di cui all'[art. 51](#) comma 2 lett. a) del TUIR), sempreché sia rispettato il principio mutualistico.

Tuttavia, non assume carattere di assistenza sanitaria la parte di contribuzione destinata alla copertura odontoiatrica, così come rappresentata nei pacchetti 2 e 3, né la parte di contribuzione destinata alla copertura LTC nel pacchetto 3. In tali casi la cassa sarà **contraente unico** della polizza e i dipendenti iscritti i beneficiari.

Essendo però il valore dei premi assicurativi sopra indicati non superiori a 258,23 euro, essi **non concorrono** alla formazione del reddito di lavoro dipendente ai sensi dell'[art. 51](#) comma 3 del TUIR, sempreché nel medesimo periodo d'imposta i lavoratori non siano stati destinatari di "valori" superiori al predetto importo.

Infine, viene analizzato il trattamento fiscale della **quota associativa** corrisposta alla cassa sanitaria, insieme alla contribuzione annuale, dal datore di lavoro e dal lavoratore.

Secondo l'Agenzia **non è corretto** escludere dalla base imponibile la quota a carico del lavoratore, in quanto l'importo non è direttamente inerente agli obiettivi perseguiti dalla cassa sanitaria, che mira ad assicurare ai lavoratori un maggior livello di copertura sanitaria. Nella fattispecie in esame, l'iscrizione alla cassa, necessaria ai fini del godimento delle prestazioni sanitarie, non è direttamente finalizzata al finanziamento delle medesime prestazioni. Non è quindi possibile estendere la qualificazione di contributo, *ex* [art. 51](#) comma 2 lett. a) del TUIR, alla quota associativa a carico del dipendente, con la conseguenza che la stessa non potrà essere oggetto di conversione del premio di risultato.

Con riferimento alla quota associativa del datore di lavoro, essendo quantificata forfetariamente in ragione del numero dei lavoratori aderenti, non potendo così ravvisarsi un collegamento diretto tra il versamento del datore di lavoro e la posizione di ogni singolo iscritto alla cassa, l'Agenzia ritiene che **non è possibile** riconoscere in tale contribuzione una componente reddituale nei confronti del lavoratore.

Dalla CNPADC più risorse per l'assistenza agli iscritti

/ REDAZIONE

Ulteriore passo della Cassa di previdenza dei dottori commercialisti verso un **welfare** più ampio a favore dei propri iscritti. Nella giornata di ieri, infatti, l'assemblea dei delegati ha approvato una delibera che consente all'ente di destinare all'assistenza fino ad un massimo del 5% dell'avanzo corrente.

"Al di là dell'attuale fase emergenziale – ha commentato Walter Anedda, Presidente della CNPADC – con l'entrata a regime del metodo contributivo è in atto un **progressivo riallineamento** del livello delle pensioni ai contributi versati dagli iscritti, motivo per il quale è opportuno sviluppare un articolato sistema di welfare verso gli associati e i loro familiari".

L'obiettivo, aggiunge il numero uno della Cassa nel comunicato stampa diffuso ieri, è quello di "destinare risorse per offrire una **serie di servizi** che vanno da una sempre più efficace copertura sanitaria o assicurativa al supporto nel sostenere determinati costi, potendo contare oltretutto su un potere contrattuale esponenzialmente più forte rispetto a quello del singolo individuo. Il tutto senza alterare il *trend* di sostenibilità finanziaria del nostro sistema pensionistico".

Ad oggi, stando al Regolamento Unitario, l'ente può de-

stinare fino ad un massimo del 2% dell'avanzo alle iniziative di assistenza agli iscritti. Dopo l'approvazione della delibera da parte dei Ministeri vigilanti, questa percentuale potrà arrivare fino al 5%. Inizialmente, tale possibilità ci sarà per un arco di tempo limitato di **dieci anni**, calcolato per ridurre al minimo l'incidenza sull'equilibrio finanziario di lungo periodo, dopo di che, previa ulteriore verifica, potrà entrare in vigore definitivamente.

Nella nota stampa, la Cassa rende noto che l'Assemblea dei delegati ha approvato, sempre nella giornata di ieri, anche il **budget 2021**: viene stimato un avanzo di circa 430 milioni di euro, che tiene prudenzialmente conto anche dei possibili effetti economici e finanziari legati al COVID-19. Effetti dovuti anche alla **sospensione dei versamenti** contributivi in scadenza dal 23 febbraio al 2 novembre 2020. Tali contributi dovranno essere versati in due rate di pari importo scadenti, rispettivamente, il 30 settembre 2021 e il 30 settembre 2022. Si potrà pagare utilizzando uno specifico servizio on line che sarà attivato nel corso del mese di novembre.

Non superano il redditometro i maggiori redditi per partecipazione a società a ristretta base societaria

L'accertamento di redditi percepiti e non dichiarati consequenziali alla partecipazione a una società di capitali avente **ristretta base partecipativa** non è in grado di dimostrare una capacità di spesa del contribuente idonea a escludere l'applicabilità delle presunzioni derivanti dall'accertamento sintetico mediante "redditometro" ex [art. 38](#) del DPR 600/73.

A stabilirlo l'ordinanza della Cassazione n. [21412](#) depositata ieri.

In occasione di un accertamento sintetico mediante [redditometro](#), veniva indicato fra gli indici di capacità contributiva rilevatori di reddito la detenzione dell'80% delle quote di una società a ristretta base proprietaria, nei confronti della quale era stato emesso un [avviso di accertamento](#). Secondo i giudici di merito i maggiori redditi accertati nei confronti della **società**, nella misura in cui dovevano considerarsi distribuiti al contribuente, giustificavano le maggiori disponibilità accertate dall'ufficio mediante il redditometro.

La Corte di Cassazione accoglie il ricorso dell'Amministrazione finanziaria evidenziando che l'ufficio può sempre determinare sinteticamente il reddito complessivo del contri-

bute sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta. Tuttavia, una volta effettuato nei modi di legge il calcolo del reddito con modalità sintetica, e accertate le spese sostenute dal contribuente, quest'ultimo può conseguire la non applicazione delle presunzioni legali di percezione di un maggior reddito non dichiarato dimostrando che il finanziamento delle spese da lui sostenute è avvenuto con **redditi diversi** da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta ovvero con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, **legalmente esclusi** dalla formazione della base imponibile.

In queste categorie, espressamente indicate dalla legge, **non rientra** la disponibilità di un reddito ulteriore non dichiarato che sia conseguenza della presunzione di distribuzione del maggior reddito percepito in quanto partecipe di una società di capitali avente ristretta base partecipativa.

In caso contrario, concludono i giudici di legittimità, il contribuente potrebbe avvalersi della sua **condotta illegale** e invocare proprio quel reddito quale causa di inutilizzabilità dell'accertamento sintetico effettuato nei suoi confronti.

Revocabile la donazione in esecuzione dell'accordo di separazione

Con l'ordinanza n. [21358](#), pubblicata ieri, la Corte di Cassazione ha ribadito la possibilità di agire in revocatoria avverso l'atto di donazione effettuato a favore dei **figli**, in adempimento di obbligazioni assunte nell'ambito del giudizio di separazione personale tra coniugi.

Nel caso di specie, il ricorrente aveva donato metà della **nuda proprietà** di un immobile ai figli; lo stesso soggetto, poco prima, aveva rilasciato fideiussione a garanzia di un finanziamento a favore di una società, resasi poi inadempiente. La società di leasing che aveva concesso il finanziamento agiva, pertanto, per la revocatoria dell'atto di donazione.

Il ricorrente sosteneva che l'atto di donazione fosse irrevocabile, in quanto era compiuto in adempimento di un'obbligo assunto nell'ambito di un giudizio di separazione personale (e costitutiva perciò **"atto dovuto"** ex [art. 2901](#) comma 3 c.c.); inoltre, secondo la ricostruzione proposta, l'accordo aveva natura di semplice pattuizione preliminare.

La Corte di Cassazione ha rigettato il ricorso affermando che

l'atto di trasferimento, effettuato da un genitore in favore della prole in ottemperanza ai patti assunti in sede di separazione consensuale, può essere oggetto di azione revocatoria, trattandosi di atto con effetto traslativo proprio, in cui il precedente accordo costituisce, al più, **causa esterna** del trasferimento.

La donazione a favore dei figli, infatti, non adempie un obbligo assunto con l'accordo di separazione, ma trae origine dalla libera determinazione del coniuge: l'effetto traslativo è proprio e riconducibile allo stesso atto di **trasferimento** e non all'accordo che lo giustifica. Di conseguenza, i presupposti della revocatoria vanno valutati rispetto all'atto di donazione e non all'accordo giustificativo.

La soluzione adottata dalla Corte si giustifica, peraltro, alla luce del fatto che il trasferimento ai figli è stato posto in essere sette anni dopo l'accordo di separazione che lo prevedeva ed è avvenuto subito dopo che il dante causa si è costituito **fideiussore** della società di leasing.

Esclusione IVA circoscritta per le locazioni in favore di soggetti pubblici

Se un immobile nella disponibilità di un fondo (la cui costituzione è stata promossa da un ministero) viene ceduto a una società privata, ai **canoni di locazione** dovuti da un ente a decorrere dalla data di cessione non è più applicabile l'esclusione dall'IVA prevista per le locazioni in favore di amministrazioni dello Stato, enti pubblici territoriali e altri soggetti pubblici ([art. 2](#) comma 6 del DL 351/2001).

Si tratta del chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. [444](#) pubblicata ieri, 6 ottobre 2020.

L'Agenzia delle Entrate ha osservato, fra l'altro, che l'[art. 2](#) comma 6 del DL 351/2001 prevede uno speciale **regime di esclusione** dal campo di applicazione dell'IVA per tutelare i soggetti pubblici nella loro veste di locatari/utilizzatori degli

guente modifica del soggetto locatore, produce effetti sostanziali anche ai fini della citata disposizione. Quest'ultima, infatti, non è più applicabile ai canoni di locazione dovuti a decorrere dalla data di cessione dell'immobile. Occorre fare riferimento, invece, alla disciplina prevista dall'[art. 10](#) comma 1 n. 8 del DPR 633/72 in materia di regime di esenzione IVA per le locazioni di fabbricati.

Dall'INPS lo schema di convenzione per la raccolta e la trasmissione dei modelli RED

Con il messaggio n. [3537](#) di ieri, l'INPS ha reso nota l'adozione dello schema di convenzione tra lo stesso Istituto e i soggetti abilitati all'assistenza fiscale per l'affidamento e la disciplina del servizio di raccolta e trasmissione delle dichiarazioni delle **situazioni reddituali** (modelli RED) e delle **dichiarazioni di responsabilità** (modello ACC.AS/PS), al fine della corretta erogazione delle prestazioni previdenziali e/o assistenziali.

In particolare, con le campagne **RED ordinarie 2020 e 2021**, i soggetti beneficiari di prestazioni previdenziali e/o assistenziali, collegate al reddito dei beneficiari medesimi e dei loro familiari, che non comunicano integralmente all'Amministrazione finanziaria la situazione reddituale incidente sulle prestazioni in godimento, produrranno la dichiarazione dei redditi che incidono sulle suddette prestazioni, relativi agli anni 2019 e 2020.

Con le campagne **RED solleciti 2019** e **2020**, i soggetti che non

hanno adempiuto all'obbligo di dichiarazione nel corso della verifica ordinaria 2019 e 2020 produrranno la dichiarazione per l'anno reddito 2018 e per l'anno reddito 2019.

Invece, con le campagne **INV CIV ordinarie 2020** e **2021**, l'Istituto richiederà ai soggetti beneficiari di pensione sociale, assegno sociale o assegno sociale sostitutivo di invalidità civile la comunicazione di permanenza nel territorio dello Stato.

I soggetti interessati alla sottoscrizione della convenzione potranno rivolgersi alla Direzione centrale organizzazione e comunicazione – Area relazioni e sinergie con i partner chiave e i soggetti istituzionali, al seguente indirizzo mail: Convenzioni.CAF@inps.it. La procedura per la sottoscrizione terminerà il **31 gennaio 2021**.

Il servizio viene affidato in via **non esclusiva**. Per presentare le dichiarazioni reddituali e di responsabilità continueranno a essere a disposizione dei cittadini il Contact Center, i servizi on line INPS e le Strutture territoriali dell'Istituto.