

Martedì, 18 ottobre 2016

IL CASO DEL GIORNO

Senza IVA il risarcimento del danno extracontrattuale

/ Corinna COSENTINO e Emanuele GRECO

Appare controversa, per certi aspetti, la valutazione degli aspetti IVA susseguenti al percepimento, da parte di un soggetto passivo d'imposta, di somme a titolo di risarcimento del danno subito nell'ambito di un **rapporto contrattuale**.

Occorre infatti valutare se le somme ricevute dal soggetto danneggiato abbiano realmente **natura risarcitoria**, e siano perciò escluse dalla base imponibile IVA ai sensi dell'art. 15 comma 1 del DPR 633/72, oppure se le stesse costituiscano il corrispettivo di un'obbligazione assunta dalla controparte. Va, in particolare, verificato che il soggetto passivo cedente o prestatore non abbia assunto nei confronti del cessionario o committeente un'obbligazione di "non fare". La pattuizione di un'obbligazione "negativa", verso corrispettivo, configura difatti una **prestazione di servizi** secondo quanto disposto dall'art. 3 comma 1 del DPR 633/72.

La natura sinallagmatica dell'operazione, ad esempio, potrebbe sussistere nel caso in cui le [...]

PAGINA 2

FISCO

La vendita degli immobili dopo l'assegnazione non ha natura abusiva

Il Fisco "sdogana" le cessioni effettuate dai soci assegnatari, non censurabili in quanto i risparmi derivano da un'agevolazione

/ Gianluca ODETTO

La risoluzione n. 93 dell'Agenzia delle Entrate, pubblicata ieri, ha fatto chiarezza su una questione di importanza centrale per i soggetti che hanno fatto ricorso alle agevolazioni per gli atti di assegnazione e di cessione dei beni ai soci: l'Amministrazione finanziaria ha, infatti, espressamente confermato che la cessione di immobili effettuata dal socio successivamente all'assegnazione agevolata senza scontare imposizione (o scontando imposizione sulla sola differenza tra il corrispettivo pagato dal terzo acquirente e il valore di assegnazione) **non** rappresenta un'**operazione abusiva**.

I riflessi tra la normativa agevolativa e la disciplina del divieto dell'abuso del diritto così come disciplinato dall'art. 10-bis della L. 212/2000 erano stati tratteggiati dall'Agenzia delle Entrate prima nella circolare n. 26/2016, dove si era chiarito che il cambiamento di destinazione del bene effettuato anche in prossimità dell'atto di asse-

gnazione al fine di beneficiare delle agevolazioni fiscali non costituisce abuso, e poi nella più recente circolare n. 37/2016, dove si è in sostanza lasciata piena libertà agli operatori di scegliere tra assegnazione e cessione. Il contenuto della risoluzione n. 93/2016 ha, però, carattere notevolmente più ampio, **togliendo ogni dubbio** residuo sulla possibilità di cedere, anche subito, gli immobili ricevuti in assegnazione senza correre rischi di contestazioni fiscali.

Il percorso argomentativo dell'Agenzia delle Entrate è incentrato sull'affermazione secondo cui il risparmio d'imposta che si ottiene non ha natura indebita. Il carattere di lecito risparmio d'imposta deriva, infatti, dalle stesse motivazioni che hanno spinto il legislatore a prevedere le agevolazioni contenute nella L. 208/2015, legate alla possibilità di estromettere dal regime di impresa quegli immobili per i quali, in capo alla società, non si presentano condizioni di impiego profittevoli, lasciando [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Accertamento da differenze inventariali bloccato dagli sfridi

Esenzione IMU vincolata all'effettiva conduzione dei terreni agricoli

Violazione degli obblighi sul lavoro accessorio a rischio maxisanzione

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Vicina la rottamazione delle cartelle, vanno via le sanzioni e gli interessi

/ Alfio CISSELLO

Sulla base delle anticipazioni relative al disegno di legge di bilancio 2017 nonché al decreto legge collegato, è ormai certa l'ipotesi di una **rottamazione** [...]

PAGINA 4

Senza IVA il risarcimento del danno extracontrattuale

Se il rapporto deriva da responsabilità aquiliana non possono configurarsi prestazioni corrispettive

/ Corinna COSENTINO e Emanuele GRECO

Appare controversa, per certi aspetti, la valutazione degli aspetti IVA susseguenti al percepimento, da parte di un soggetto passivo d'imposta, di somme a titolo di risarcimento del danno subito nell'ambito di un **rapporto contrattuale**.

Occorre infatti valutare se le somme ricevute dal soggetto danneggiato abbiano realmente **natura risarcitoria**, e siano perciò escluse dalla base imponibile IVA ai sensi dell'[art. 15](#) comma 1 del DPR 633/72, oppure se le stesse costituiscano il corrispettivo di un'obbligazione assunta dalla controparte. Va, in particolare, verificato che il soggetto passivo cedente o prestatore non abbia assunto nei confronti del cessionario o committente un'obbligazione di "non fare". La pattuizione di un'obbligazione "negativa", verso corrispettivo, configura difatti una **prestazione di servizi** secondo quanto disposto dall'[art. 3](#) comma 1 del DPR 633/72.

La natura sinallagmatica dell'operazione, ad esempio, potrebbe sussistere nel caso in cui le parti pattuiscano (anche verbalmente) un **accordo transattivo**, tale per cui il fornitore, a seguito dell'inadempimento del cliente, si impegna a non agire in giudizio, in cambio di un corrispettivo.

Sul punto specifico, va d'altro canto evidenziato il diverso orientamento della Cassazione, rilevando l'**incompatibilità** della predetta disposizione rispetto alla normativa comunitaria e alla sua interpretazione.

In particolare, nella sentenza n. [18764/2014](#), i giudici hanno ritenuto che la nozione di "prestazione di servizi" di cui all'[art. 3](#) comma 1 del DPR 633/72 "non è conforme al modello eurounitario dell'IVA, come delineato dalla sesta direttiva, nell'interpretazione che di essa è data dalla Corte di Giustizia nelle note sentenze *Mohn*" (29 febbraio 1996, causa [C-215/94](#)) "e *Landboden*" (18 dicembre 1997, causa [C-384/95](#)).

Per la Suprema Corte "la pattuizione di un **impegno negativo** è ritenuta non imponibile perché l'applicazione dell'imposta in queste ipotesi normalmente si discosta dal paradigma di quella che è concepita come un'imposta generale sul consumo e dal meccanismo del suo funzionamento concreto. Non è sufficiente, secondo i giudici europei, l'assunzione di un'obbligazione dietro corrispettivo, ma è necessario che l'obbligazione comporti un **consumo**".

La Cassazione, con sentenza 1° luglio 2013 n. [16460](#), ha, inoltre, affermato che tra le somme che non concorrono a formare la base imponibile IVA ex [art. 15](#) comma 1 del DPR 633/72 "rientrano quelle derivanti da un contratto di transazione", in quanto "somme dovute a titolo di risarcimento del danno nonché a titolo di interes-

si moratori, penalità per ritardi o altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi contrattuali". Come confermato dalla stessa sentenza, resta ferma la necessità di un'interpretazione, ai fini fiscali, del negozio giuridico, volta a stabilire se vi "sia stato un **danno effettivo**, cui quel contratto era inteso a porre rimedio".

Più in generale, affinché possa essere applicato l'[art. 15](#) comma 1 del DPR 633/72, è necessario che la somma corrisposta dalla parte inadempiente sia finalizzata a risarcire il pregiudizio arrecato al patrimonio altrui e a ristabilire la condizione precedente all'evento dannoso. Come evidenziato nella prassi, la valutazione andrà effettuata avendo riguardo all'effettiva **volontà delle parti**, indipendentemente dalla qualificazione formale che le stesse hanno inteso attribuire alle somme dovute per inadempimento (si veda, a titolo di esempio, la R.M. 14 febbraio 1997 n. [27](#)).

Sulla base di quanto descritto, deve escludersi dal computo IVA la somma che sia già stata pattuita come "penale" in **sede contrattuale**. Si ricorda, in questo senso, la ris. Agenzia delle Entrate 23 aprile 2004 n. [64](#), in cui si afferma che la **clausola penale**, secondo il predominante orientamento dottrinale, ha la triplice funzione di rafforzare la possibilità di adempimento, di sanzionare la parte inadempiente, di risarcire il danno subito dalla controparte contrattuale.

Per cui, se nelle pattuizioni contrattuali è stata attribuita alla clausola valenza **sanzionatoria**, le somme corrisposte in dipendenza di detta clausola non costituiscono, ai fini IVA, il corrispettivo di una prestazione di servizi.

Diverso è il caso del risarcimento del danno derivante da **responsabilità extracontrattuale**, originato da un fatto colposo o doloso ai sensi dell'[art. 2043](#) c.c. Per tale fattispecie, deve ritenersi *ex se* insussistente il presupposto oggettivo per l'applicazione dell'IVA, in presenza di un rapporto giuridico non sinallagmatico.

Laddove, pertanto, da un unico fatto, ricondotto a un medesimo autore, origini una **duplice** responsabilità, contrattuale ed extracontrattuale (come nel caso dei danni cagionati al cessionario dai vizi della cosa venduta), occorre distinguere, sotto il profilo del danno risarcibile, le somme dovute a titolo di risarcimento per inadempimento contrattuale, riconducibili alle fattispecie escluse da IVA ex [art. 15](#) commi 1 n. 1) e 2 del DPR 633/72, da quelle dovute a titolo di risarcimento del danno derivante da fatto illecito, escluse dal campo di applicazione dell'imposta in quanto svincolate dall'esistenza di un rapporto a prestazioni corrispettive.

La vendita degli immobili dopo l'assegnazione non ha natura abusiva

Il Fisco "sdogana" le cessioni effettuate dai soci assegnatari, non censurabili in quanto i risparmi derivano da un'agevolazione

/ **Gianluca ODETTO**

La risoluzione n. [93](#) dell'Agenzia delle Entrate, pubblicata ieri, ha fatto chiarezza su una questione di importanza centrale per i soggetti che hanno fatto ricorso alle agevolazioni per gli atti di assegnazione e di cessione dei beni ai soci: l'Amministrazione finanziaria ha, infatti, espressamente confermato che la cessione di immobili effettuata dal socio successivamente all'assegnazione agevolata senza scontare imposizione (o scontando imposizione sulla sola differenza tra il corrispettivo pagato dal terzo acquirente e il valore di assegnazione) **non** rappresenta un'**operazione abusiva**.

I riflessi tra la normativa agevolativa e la disciplina del divieto dell'abuso del diritto così come disciplinato dall'[art. 10-bis](#) della L. 212/2000 erano stati tratteggiati dall'Agenzia delle Entrate prima nella circolare n. [26/2016](#), dove si era chiarito che il cambiamento di destinazione del bene effettuato anche in prossimità dell'atto di assegnazione al fine di beneficiare delle agevolazioni fiscali non costituisce abuso, e poi nella più recente circolare n. [37/2016](#), dove si è in sostanza lasciata piena libertà agli operatori di scegliere tra assegnazione e cessione. Il contenuto della risoluzione n. 93/2016 ha, però, carattere notevolmente più ampio, **togliendo ogni dubbio** residuo sulla possibilità di cedere, anche subito, gli immobili ricevuti in assegnazione senza correre rischi di contestazioni fiscali.

Il percorso argomentativo dell'Agenzia delle Entrate è incentrato sull'affermazione secondo cui il risparmio d'imposta che si ottiene non ha natura indebita. Il carattere di lecito risparmio d'imposta deriva, infatti, dalle stesse motivazioni che hanno spinto il legislatore a prevedere le agevolazioni contenute nella L. [208/2015](#), legate alla possibilità di estromettere dal regime di impresa quegli immobili per i quali, in capo alla società, non si presentano condizioni di impiego profittevoli, lasciando **scegliere all'assegnatario** se reimmetterli sul mercato o se utilizzarli per il proprio godimento personale.

Ciò premesso, la risoluzione precisa che, se manca anche solo uno degli elementi stabiliti dall'[art. 10-bis](#) della L. 212/2000 perché un'operazione si consideri abusiva (realizzazione di un vantaggio fiscale indebito, assenza di sostanza economica dell'operazione effettuata e considerazione del vantaggio fiscale quale elemento essenziale della scelta, senza il quale l'operazione non sarebbe stata posta in essere), non occorre più alcuna indagine in merito alla "bontà" dell'operazione effettuata.

Se, quindi, il vantaggio fiscale non è indebito, in quan-

to deriva da un'agevolazione, non è più necessario verificare se sussiste l'esimente prevista dall'[art. 10-bis](#) comma 3, secondo cui non possono dirsi abusive le operazioni che, pur presentando i tre elementi sopra indicati, sono giustificate da **ragioni extrafiscali** non marginali, anche di carattere organizzativo o gestionale. Nel contesto dell'assegnazione agevolata e della successiva cessione a terzi dell'immobile, quindi, pur in presenza di atti che, a detta dello stesso soggetto istante, possono dirsi privi di sostanza economica (la vera sostanza economica sarebbe, infatti, la cessione dell'immobile dalla società al terzo acquirente, senza la "interposizione" dell'assegnatario), non vi possono essere rischi di contestazione, mancando alla radice la natura indebita dei risparmi ottenuti.

Irrilevanti le trattative pregresse con i terzi

L'interesse della risoluzione n. 93/2016 sta anche in un particolare, che probabilmente non interessa un numero elevato di soggetti, ma che paradossalmente **rafforza le conclusioni** sin qui commentate. L'operazione per la quale si è richiesto il parere all'Amministrazione non si sostanzia, infatti, in una prima attribuzione (l'assegnazione al socio) e in un secondo atto (la successiva vendita al terzo) effettuato su impulso dell'assegnatario; al contrario, esisteva già una proposta di acquisto dal terzo alla società proprietaria dell'immobile, scartata per gli elevati oneri fiscali correlati alla plusvalenza (soggetta a tassazione ordinaria), fatto che potenzialmente esponeva i soggetti interessati ad una "indagine" più approfondita.

Come detto, l'Agenzia delle Entrate non ha ritenuto di trattare diversamente le due fattispecie, precisando che anche nel caso in cui già si erano instaurate trattative tra la società proprietaria dell'immobile e il terzo, poi accantonate in favore dell'assegnazione e della successiva cessione da parte dell'assegnatario, non si può dar luogo a contestazioni.

Pur non essendo una tematica trattata dalla risoluzione, si deve senz'altro ritenere che i principi in essa contenuti debbano essere estesi al campo della **trasformazione in società semplice**, simile all'assegnazione ma con l'unica variante per cui, ai fini della verifica del decorso del quinquennio, si tiene conto anche del periodo di possesso maturato in capo alla società prima della trasformazione. La successiva vendita degli immobili da parte della società trasformata non avrebbe quindi natura abusiva.

Vicina la rottamazione delle cartelle, vanno via le sanzioni e gli interessi

Ma per ogni valutazione è imprescindibile visionare il testo, alcune somme aggiuntive saranno previste

/ Alfio CISSELLO

Sulla base delle anticipazioni relative al disegno di legge di bilancio 2017 nonché al decreto legge collegato, è ormai certa l'ipotesi di una **rottamazione** delle [cartelle](#). Dovrebbe trattarsi di una definizione diversa sia da quella del vecchio [art. 12](#) della L. 289/2002 (ove non venivano travolte solo le sanzioni e gli interessi, ma anche una consistente quota di imposte), sia da quella, più recente, del DL [16/2014](#), che contemplava la sola espunzione degli **interessi**.

In pratica, la soluzione proposta dall'Esecutivo potrebbe essere considerata una via di mezzo tra le due precedenti definizioni.

Come più volte affermato dal Viceministro all'Economia Enrico **Zanetti**, non sarà tecnicamente un condono, nel senso che il contribuente dovrà pur sempre pagare la totalità delle somme iscritte a ruolo a titolo di imposta e contributi o affidate ad Equitalia in forza di [accertamento esecutivo](#).

Verranno però espunti gli **interessi**, le **sanzioni** e gli **aggi di riscossione**, cosa non da poco, visto che la definizione, se, al momento, potrebbe apparire ancora dubbia per alcune entrate come le sanzioni del Codice della Strada, i tributi locali e i contributi dovuti a enti di previdenza diversi dall'INPS, dovrebbe essere più sicura per le imposte sui redditi, l'IVA, le imposte d'atto e i contributi previdenziali gestiti dall'INPS.

Se le "sanzioni" dovranno essere tolte, si tratta di ogni sanzione amministrativa prevista dalla legge tributaria o contributiva, quindi si va dalle sanzioni da [dichiarazione infedele](#) contestate nell'accertamento, alle sanzioni da [tardivo versamento](#) scaturenti dalla liquidazione automatica sino alle sanzioni susseguenti al mancato versamento dei contributi previdenziali (si allude all'[art. 116](#) della L. 388/2000).

Anche sul versante degli interessi gli effetti sono molto positivi: se nulla viene specificato, rientrano tutti gli interessi previsti dalle leggi fiscali, quindi sia gli interessi di **mora** che da **ritardata** iscrizione a ruolo.

Il contribuente, per avvalersi della definizione, dovrà

corrispondere, se le indiscrezioni verranno confermate:

- **tutti i tributi e i contributi**, maggiorati degli interessi legali (il tasso andrà dunque applicato sui soli importi dovuti a titolo di contributo o di tributo, evitando ogni fenomeno di anatocismo fiscale);

- una somma forfetaria pari al 3% di tutte le somme iscritte a ruolo (la percentuale opera quindi sull'originario *quantum* iscritto a ruolo residuo, comprensivo di sanzioni e interessi).

Rimangono fuori le cartelle di pagamento e, in generale, gli atti impositivi che portano a riscossione sole [sanzioni amministrative](#) (e, viene da dire, anche solo gli interessi).

Definizione ammessa anche se c'è il contenzioso

Non ci sono limiti quantitativi o di altro genere, fermo restando quanto detto. Possono di conseguenza beneficiare della definizione coloro i quali hanno in corso una **rateazione**, o un **contenzioso** a condizione che rinuncino al ricorso, così come coloro i quali sono stati destinatari di ruoli straordinari.

Rientrano tutte le partite di ruolo rese esecutive sino al 31 dicembre 2015, ma il termine potrebbe anche slittare, comprendendo tutto o parte dell'anno in corso.

Gli importi potranno essere dilazionati in **tre anni**, ma la prima rata, sulla cui entità non è ancora possibile fornire anticipazioni, dovrà essere corrisposta entro i primi mesi del 2017.

Sul versante penale, rimane l'effetto **attenuante** o la causa di non punibilità degli [artt. 13](#) e [13-bis](#) del DLgs. 74/2000.

Dal punto di vista procedimentale, il contribuente dovrà presentare apposita domanda ad Equitalia, entro un termine perentorio (90 giorni dall'entrata in vigore della legge o del decreto), e ciò inibirà nuove azioni esecutive, e, si spera, cautelari.

Accertamento da differenze inventariali bloccato dagli sfridi

Secondo la Cassazione la prova contraria del contribuente è sempre ammessa

/ Alessandro BORGOGLIO

L'accertamento fondato sulle [differenze inventariali](#) è nullo se l'Amministrazione finanziaria non ha tenuto conto dei cali naturali e degli sfridi derivanti dallo scarto delle merci avariate, nonché dai rabbocchi delle **confezioni**.

È quanto si desume dalla sentenza della Corte di Cassazione n. [18073/2016](#).

Ai sensi dell'[art. 1](#) del DPR 441/1997, si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi **rappresentanti**.

Ai sensi del successivo [art. 3](#), i beni che si trovano in uno dei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni si presumono acquistati se lo stesso non dimostra di averli ricevuti in base a un rapporto di rappresentanza o ad altro idoneo titolo.

Infine, l'[art. 4](#) dello stesso decreto stabilisce che gli effetti delle presunzioni di cessione e di acquisto, conseguenti alla rilevazione fisica dei beni, operano al momento dell'inizio degli accessi, ispezioni e verifiche, mentre le eventuali differenze quantitative derivanti dal raffronto tra le risultanze delle **scritture ausiliarie di magazzino** e le consistenze delle rimanenze registrate costituiscono presunzione di cessione o di acquisto per il periodo d'imposta oggetto del controllo.

In tal modo, la norma introduce per l'IVA una **presunzione** legale in favore del Fisco, contro la quale l'impresa può opporre la prova contraria. Invece, per le imposte dirette, la C.M. 23 luglio 98 n. [193](#) ha chiarito che la presunzione è semplice. Di conseguenza, la motivazione dell'atto deve indicare le circostanze concrete che permettono di ritenere dimostrati gli acquisti o le vendite in "nero".

Poiché spesso, in sede di controllo fiscale, viene posta l'attenzione sulle giacenze di magazzino e le differenze inventariali costituiscono frequentemente oggetto di rilievo, l'Amministrazione finanziaria, già nel 2006, aveva puntualizzato che le differenze inventariali non necessariamente sono riconducibili a **fenomeni di evasione** di imposta, ma si generano anche in modo fisiologico in relazione alla ordinaria dinamica gestionale di un magazzino e, pertanto, il verificatore è sempre chiamato a un'analisi complessiva della posizione economica, patrimoniale e gestionale dell'azienda controllata, non limitandosi alla ripresa a tassazione *sic et simpliciter* degli importi corrispondenti al valore delle predette differenze, ma esaminando il processo di formazione delle stesse e la loro natura fisiologica o patologica in relazione all'attività in concreto svolta

dall'impresa e in relazione agli **elementi** e alle informazioni eventualmente forniti dal contribuente (circ. n. [31/2006](#), § 3).

Nel caso oggetto della sentenza in commento, l'accertamento si fondava sulla presunzione di cessione di merci "in nero" derivante da "differenze inventariali algebricamente rilevate" e, più precisamente, dalla discrepanza tra le giacenze di magazzino e le quantità di merci vendute secondo la contabilità aziendale.

I giudici d'appello avevano stabilito che l'omessa **contabilizzazione** dei **ricavi**, essendo stata individuata attraverso la ricostruzione algebrica delle giacenze e non con l'individuazione di specifiche cessioni non fatturate, si fondava su una presunzione che, da sola, non poteva legittimare l'accertamento. Peraltro, quest'ultimo sarebbe stato altresì infondato perché i verificatori non avrebbero tenuto conto, in sede di ricostruzione matematica delle giacenze, oltre ai cali naturali, anche degli sfridi per lo scarto della merce avariata e dei rabbocchi delle confezioni, **sfridi** che, in verità, il contribuente aveva anche documentato con fotografie.

La difesa erariale eccepiva che le argomentazioni adottate dal contribuente non avrebbero integrato la prova contraria richiesta dal DPR [441/1997](#) contro le presunzioni in oggetto, né tantomeno avrebbero avuto alcuna rilevanza le fotografie prodotte, non comprendendosi quale legame vi sarebbe stato con gli sfridi.

La Cassazione, però, ha stabilito che, in verità, la C.T. Reg. aveva basato il suo giudizio sul duplice rilievo che i verificatori avessero omesso di tenere conto dei **cali naturali** e degli anzidetti sfridi, avvalendosi, così, di una motivazione immune da vizi logici.

Recentemente, peraltro, la Suprema Corte, con la sentenza n. [10915/2015](#), ha affermato che la regola generale della presunzione di cessione o di acquisto, ai fini dell'accertamento, trova applicazione anche quando si rilevano differenze quantitative fra le risultanze delle scritture di magazzino e la consistenza delle **rimanenze registrate** (anche con riferimento a periodi d'imposta precedenti). Non viene a rilievo, ai fini dell'applicazione della presunzione, la circostanza che le differenze inventariali si colleghino a finalità di evasione dell'imposta o semplicemente a un fenomeno fisiologico nell'andamento dell'impresa.

La presunzione, valida fino a prova contraria fornita dal soggetto passivo IVA, vale anche ai fini delle imposte sui redditi, in ragione del principio di **unitarietà** dell'ordinamento.

Esenzione IMU vincolata all'effettiva conduzione dei terreni agricoli

L'iscrizione del coltivatore diretto negli elenchi comunali previsti dalla L. n. 9/63 non è idonea a dimostrare la sussistenza del requisito

/ Giovambattista PALUMBO

Dal 2016 non sono più soggetti all'IMU terreni agricoli posseduti e coltivati da **coltivatori diretti** e imprenditori agricoli professionali (IAP, [art. 1](#) del DLgs. n. 99/2004) iscritti nella previdenza agricola.

I requisiti richiesti consistono nella coltivazione del terreno con il lavoro proprio e della propria famiglia per i coltivatori diretti, mentre gli imprenditori agricoli professionali devono possedere competenze tecniche, dedicare all'attività agricola (di cui all'[art. 2135](#) c.c.) almeno la metà del proprio tempo lavorativo e ricavarne almeno la metà del proprio reddito di lavoro.

In ogni caso è necessaria l'ulteriore condizione rinvenibile nell'art. 1, comma 5-*bis* del DLgs. n. 99/2004, in base alla quale l'imprenditore agricolo professionale deve iscriversi nella **gestione previdenziale** e assistenziale per l'agricoltura.

Il Dipartimento delle Finanze, con la nota n. [20535/2016](#) (e ancor prima con la circ. n. [3/DF/2012](#)) ha inoltre affermato che anche le società di persone e di capitali possono avere la qualifica di IAP e in quanto tali, ove siano proprietarie e conduttrici di terreni agricoli, usufruiscono dell'esenzione IMU. Considerato però che nella gestione previdenziale INPS non sono iscritte le società ma le persone, la qualifica di IAP dovrà essere posseduta per le società di persone da **almeno un socio** e per quelle di capitali dall'**amministratore**. La Corte di Cassazione, con la sentenza n. [19132](#) del 28 settembre 2016, è dunque tornata sul tema dei presupposti per poter fruire dell'agevolazione (e ora dell'esenzione) per i coltivatori diretti.

Nel caso di specie il contribuente impugnava l'avviso di accertamento emesso dal Comune per l'omesso versamento dell'**ICI** dovuta per l'anno 2003 relativamente a un terreno qualificato come area edificabile. Il ricorrente assumeva di essere imprenditore agricolo a titolo principale e di coltivare direttamente il fondo, per cui aveva titolo per beneficiare dell'agevolazione di cui all'[art. 9](#) del DLgs. 504/92. La C.T. Prov. rigettava il ricorso.

La C.T. Reg. accoglieva invece l'appello del contribuente, sul rilievo che questi aveva **provato** di essere in possesso della qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale e di condurre direttamente il fondo, avendo tra l'altro prodotto **documentazione** attestante l'iscrizione all'INPS, ex Scau, quale componente del nucleo

diretto coltivatore.

Avverso la sentenza della Regionale proponeva infine ricorso per cassazione il Comune, deducendo violazione di legge in relazione agli [artt. 2](#) e 9 del DLgs. 504/92 e [58](#) del DLgs. 446/97. Sosteneva in particolare il ricorrente che, al fine di beneficiare dell'agevolazione prevista dall'art. 9 del DLgs. 504/92, occorre provare di essere iscritti negli **elenchi comunali** di cui alla L. n. [9/1963](#) e di coltivare direttamente il fondo. La C.T. Reg. era pertanto incorsa in errore laddove aveva affermato che il contribuente aveva assolto l'onere probatorio su di lui incombente con la produzione di documenti **non idonei** e comunque **non sufficienti**.

La conduzione diretta va provata in via autonoma

I giudici di legittimità, nell'accogliere il ricorso, ricordano che si considerano coltivatori diretti o imprenditori a titolo principale, secondo l'art. 58, comma 2 del DLgs. n. 446/97, le persone fisiche iscritte negli appositi elenchi comunali previsti dall'[art. 11](#) della L. n. 9/63, soggette al corrispondente obbligo dell'**assicurazione** per invalidità, vecchiaia e malattia.

Di conseguenza, mentre l'iscrizione di cui all'art. 58 del DLgs. n. 446/97 è idonea a provare la sussistenza dei primi due requisiti, atteso che chi viene iscritto in quell'elenco svolge normalmente a titolo principale quell'attività (di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo), il terzo requisito, relativo alla **conduzione diretta** dei terreni, va provato invece in via **autonoma**, potendo ben accadere che un soggetto iscritto nel detto elenco poi non conduca direttamente il fondo per il quale chiede l'agevolazione, la quale, pertanto, non compete (*cf.* Cass. nn. [12336/2011](#), [214/2005](#) e [9510/2008](#)).

Il giudice di secondo grado aveva dunque errato a ritenere che l'iscrizione all'INPS valesse a provare, *ex se*, la qualifica di coltivatore diretto, non avendo accertato se il contribuente avesse i requisiti per essere ritenuto coltivatore diretto nel senso precisato.

In conclusione, gli elementi determinanti per la fruizione dei benefici fiscali sono la sussistenza dell'**effettiva conduzione** dei terreni agricoli, posseduti dal conduttore a titolo di proprietà o di altro diritto reale di godimento e l'iscrizione negli appositi elenchi comunali.

Violazione degli obblighi sul lavoro accessorio a rischio maxisanzione

Verrà applicata in caso di mancanza della dichiarazione di inizio attività all'INPS oltre che della comunicazione

/ Elisa TOMBARI

Con la circolare n. 1 di ieri, 17 ottobre 2016, l'Ispettorato Nazionale del Lavoro (INL) ha fornito alcune indicazioni operative circa le modalità di comunicazione di inizio della prestazione di [lavoro accessorio](#) ex [artt. 48 e ss. del DLgs. 81/2015](#). L'intervento di prassi si inserisce a seguito dell'entrata in vigore del DLgs. 24 settembre 2016 n. 185, correttivo del Jobs Act, che ha introdotto, a partire dall'8 ottobre 2016, una maggiore **tracciabilità** dei voucher e una specifica disciplina sanzionatoria.

Sul punto, vale la pena ricordare che gli artt. 48 e ss. del DLgs. 81/2015 hanno modificato la disciplina del lavoro accessorio (in precedenza disciplinato dagli [artt. 70 e ss. del DLgs. 276/2003](#)), **innalzando** il limite massimo del compenso che il prestatore può percepire da 5.000 a 7.000 euro e stabilendo che nel concetto di "prestazioni accessorie" rientrano quelle attività lavorative che non danno luogo, con riferimento alla totalità dei committenti, a compensi superiori a 7.000 euro nel corso dell'anno solare.

Come già segnalato su *Eutekne.info* (si veda "[Definita la nuova procedura di comunicazione del lavoro accessorio](#)" del 27 settembre 2016), nel tentativo di **limitare** un utilizzo **elusivo** del lavoro accessorio, il nuovo [art. 49](#), comma 3 del DLgs. 81/2015 ha previsto l'obbligo, per i committenti imprenditori non agricoli o professionisti che ricorrono a prestazioni di lavoro accessorio, di comunicare, mediante posta elettronica o per sms, i dati anagrafici o il codice fiscale del lavoratore, il luogo, il giorno, l'ora di inizio e di fine della prestazione.

Con l'entrata in vigore del DLgs. 185/2016, tale obbligo è divenuto più stringente, in quanto la comunicazione, da effettuarsi alla sede territorialmente competente dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro deve avvenire almeno **60 minuti** prima dell'inizio della prestazione.

La procedura di comunicazione si applica anche ai committenti imprenditori agricoli, i quali, ai sensi del DLgs. 185/2016, sono tenuti a comunicare con le stesse modalità i dati anagrafici o il codice fiscale del lavoratore, nonché il luogo e la durata della prestazione, con riferimento, però, ad un arco temporale non superiore a **tre giorni**.

Quanto alle istruzioni operative in merito alla corretta gestione degli obblighi in materia di lavoro accessorio, in assenza di un apposito decreto del Ministero del Lavoro che ne individui in via definitiva le modalità ap-

plicative, l'Ispettorato Nazionale del Lavoro è intervenuto con la circolare in esame, confermando innanzitutto l'obbligo del committente di dichiarare all'**INPS** l'inizio dell'attività.

Relativamente agli obblighi di **comunicazione**, l'Ispettorato precisa poi che questa debba essere inviata tramite **email** (priva di allegati) alla competente Direzione del lavoro, agli indirizzi di posta elettronica creati appositamente e indicati in allegato alla circolare.

Le email dovranno riportare i dati del committente, tra cui almeno il codice fiscale e la ragione sociale (da indicare, altresì, nel campo "oggetto"), nonché quelli relativi alla prestazione di lavoro accessorio sopra indicati, mentre eventuali modifiche o integrazioni delle informazioni già trasmesse dovranno essere comunicate non oltre 60 minuti prima delle attività cui si riferiscono.

Con riferimento al nuovo impianto sanzionatorio introdotto dal DLgs. 185/2016, in caso di **violazione** circa gli obblighi di comunicazione, è prevista una sanzione amministrativa **da 400 a 2.400** euro, in relazione a ciascun lavoratore per cui è stata omessa la comunicazione, senza possibilità di ricorrere alla procedura di diffida, di cui all'[art. 13](#) del DLgs. 124/2004.

In proposito, l'Ispettorato Nazionale del Lavoro fa sapere che, qualora, oltre alla comunicazione, manchi anche la dichiarazione di inizio attività all'INPS, troverà applicazione la **maxisanzione** per lavoro nero di cui all'[art. 4](#) della L. 183/2010.

Si terrà conto dell'assenza di indicazioni dall'8 al 17 ottobre

Ancora, nella circolare in esame si comunica che gli ispettori terranno in debito conto, in relazione all'attività di vigilanza sul rispetto dei nuovi obblighi, l'assenza di indicazioni operative nel periodo intercorso tra l'entrata in vigore del DLgs. n. 185/2016 e la presente circolare (in pratica, dall'**8 al 17 ottobre 2016**).

L'INL precisa, infine, che con l'emanazione del predetto decreto ministeriale finalizzato a individuare in via definitiva le modalità applicative (e, dunque, la creazione di una infrastruttura tecnologica *ad hoc*), sarà possibile definire l'utilizzo del sistema di comunicazione tramite **sms**, ovvero introdurre ulteriori modalità applicative della disposizione.

Uffici doganali competenti sui regimi speciali da individuare con attenzione

Per il rilascio dell'autorizzazione al regime di perfezionamento attivo ora rileva, tra l'altro, il luogo in cui è tenuta o è accessibile la contabilità

/ Vincenzo CRISTIANO

Esaminando la nota n. [84724/2016](#) dell'Agenzia delle Dogane, un argomento che merita approfondimento è il richiamo della normativa relativa alla determinazione dell'Ufficio doganale competente al rilascio delle autorizzazioni ai regimi doganali speciali, in quanto rilevante per l'**ammissibilità** delle istanze presentate.

Nella nota viene precisato che, nelle more dell'aggiornamento del Regolamento per l'individuazione dei termini e dei responsabili dei procedimenti amministrativi di competenza dell'Agenzia delle Dogane e dei monopoli, occorre adottare "i criteri stabiliti dalle norme unionali per l'individuazione dell'Ufficio doganale competente al rilascio delle autorizzazioni ai regimi speciali". Tanto premesso vengono fornite le seguenti indicazioni.

In relazione al regime di **perfezionamento attivo**, l'Ufficio doganale competente al rilascio delle autorizzazioni è quello competente sul luogo in cui è tenuta o è accessibile la contabilità del richiedente ai fini doganali e dove vengono svolte almeno parte delle lavorazioni. Quindi, la precisazione più importante è che, per tale regime, non assumerà più rilevanza il luogo dove viene effettuata la lavorazione o la prima delle lavorazioni in caso di lavorazioni successive.

Ad ogni buon conto, qualora occorra applicare la **deroga** prevista nel caso in cui non sia possibile determinare l'autorità doganale competente ([art. 12](#) del Regolamento 2446/2015), l'Ufficio nel cui ambito territoriale il richiedente tiene le scritture contabili ai fini doganali deve indicare nell'autorizzazione "i luoghi dove vengono svolte le lavorazioni e trasmettere agli Uffici competenti sui medesimi copia dell'autorizzazione rilasciata. Gli Uffici doganali competenti sui luoghi dovranno essere informati a cura del soggetto autorizzato delle fasi (giorni e orari) in cui vengono svolte le lavorazioni al fine di permettere eventuali controlli".

Per ciò che concerne il regime di **perfezionamento passivo**, non vi sono modifiche sostanziali rispetto alla disciplina in quanto il luogo di tenuta della contabilità era già previsto come determinante per l'individuazione dell'ufficio competente. Pertanto, in ogni caso, competente al rilascio delle autorizzazioni della

specie è l'Ufficio delle Dogane nel cui ambito è situato il luogo ove è tenuta o è accessibile la contabilità del richiedente e dove vengono svolte parte delle operazioni, secondo quanto previsto dall'[art. 22](#), par. 1, comma 2, CDU.

Identico criterio trova applicazione anche nel caso del regime di uso finale. Ed infatti, l'Ufficio doganale che provvede al rilascio dell'autorizzazione è, pertanto, quello competente sul luogo in cui è tenuta o è accessibile la contabilità del richiedente ai fini doganali e dove vengono svolte almeno una parte delle lavorazioni.

In relazione al regime di **ammissione temporanea** nulla muta, quindi, rispetto al previgente quadro normativo, poiché la domanda di ammissione temporanea deve essere presentata all'Ufficio doganale competente per il luogo di primo utilizzo della merce.

Nella nota delle Dogane esaminati anche i casi particolari

Da ultimo, la nota delle Dogane esamina anche casi particolari. In questo alveo rientrano i "regimi di uso finale e perfezionamento attivo qualora il richiedente sia stabilito al di fuori della UE".

In tale ipotesi, le relative istanze devono essere presentate, rispettivamente, all'Ufficio competente sul luogo di primo utilizzo o di prima trasformazione delle merci.

Sull'argomento, le Dogane precisano che le autorizzazioni a **soggetti non stabiliti** sul territorio dell'Unione possono essere rilasciate occasionalmente e ove le autorità doganali lo ritengano giustificato.

Conseguentemente, l'applicazione di tale norma deve essere limitata a motivati casi specifici trattandosi di deroga al principio generale che impone il **rilascio delle autorizzazioni** solo a soggetti stabiliti nell'Unione. Logica conseguenza di quanto sopra è che gli Uffici doganali che provvedono al rilascio delle autorizzazioni ai regimi speciali sono competenti ad emanare anche gli eventuali provvedimenti di modifica, proroga e revoca delle stesse.

Calcio di categoria, l'ODCEC di Napoli fa "doppietta"

Dopo la vittoria del campionato, la compagine partenopea si aggiudica anche la Supercoppa italiana, battendo il Trani 3-1

/ REDAZIONE

I commercialisti napoletani si confermano ai vertici del calcio di categoria. Dopo aver vinto il campionato riservato agli iscritti all'Albo, conclusosi lo scorso mese di giugno, la squadra dell'Ordine partenopeo si è, infatti, aggiudicata anche la **Supercoppa italiana**, battendo il Trani, che aveva vinto la Coppa Italia, per 3-1 sul campo neutro di Scampitella (AV).

Un successo ottenuto grazie al gol di Giuseppe **De Mattia** e la doppietta di Marcello **D'Angelo**, che permette di aggiungere alla bacheca dei campani l'unico trofeo che ancora mancava e di centrare, per la stagione sportiva 2015-16, l'ambita "doppietta" campionato-Supercoppa. "Per la nostra squadra – ha commentato soddisfatto Vincenzo **Moretta**, Presidente dell'ODCEC – è un momento molto felice, il gruppo è composto in totale da circa 60 colleghi che prendono parte al campionato di calcio. Siamo felici di poter dire che il nostro Ordine è vincente in campo e fuori".

Colleghi che si ritrovano due volte a settimana per gli allenamenti, per poi partecipare a diversi tornei intercategoriaли, in modo tale da permettere a tutto il nutrito gruppo di prendere parte alle competizioni. Perché, in fondo, è sempre la "voglia di **aggregarsi** e stare insieme" il vero motore di questo tipo di iniziative. A sottolinearlo è Arcangelo **Sessa**, Consigliere dell'ODCEC partenopeo con delega allo sport nonché capitano della squadra, che ricorda con piacere le 700 persone, tra colleghi e rispettive famiglie, che si sono ritrovate solo qualche mese fa ad Ischia, per le fasi finali del campionato.

Un'occasione per "sfidarsi sul campo", ma anche per "conoscersi fuori", perché "una volta usciti dal rettan-

golo di gioco ci sono **interscambi professionali** sulle nostre attività", dai colleghi sindacali alle consulenze aziendali, e magari anche l'opportunità di "pianificare qualche attività insieme".

Sarà anche per questo, forse, che l'attenzione degli Ordini verso il campionato di calcio di categoria sta aumentando. Pare, infatti, che siano diversi gli ODCEC intenzionati a presentare la propria squadra ai nastri di partenza del campionato 2016-17, che dovrebbe partire a metà novembre.

E così, dalle 20 squadre dello scorso anno si potrebbe arrivare a superare le **26 compagini**, con una più massiccia presenza delle squadre del Nord Italia, rappresentate nell'ultimo campionato solo da Trento e Verona. La formula, invece, rimarrà invariata: vari gironi all'italiana (lo scorso anno erano 5, ma potrebbero aumentare) individuati su base geografica, che precedono la fase ad eliminazione diretta, a cui accedono 16 squadre.

Arrivati ai quarti si apre la **fase finale**, con le 4 squadre vincenti che vanno a formare la *pool* scudetto e le quattro perdenti che, invece, si giocano la vittoria della Coppa Italia. Le due vincitrici si sfidano poi nella Supercoppa italiana, vinta come detto dal Napoli che, dopo la doppietta di quest'anno, partirà necessariamente come "squadra da battere" anche nella nuova stagione sportiva. Ma gli altri Ordini sono pronti a dare battaglia, magari anche grazie all'aiuto degli "**oriundi**" (iscritti a Ordini limitrofi che non riescono a creare la squadra per carenza di iscritti) i quali, a partire dal prossimo anno, potranno essere schierati dalle compagini che partecipano al campionato.

L'ISEE è uno strumento sempre più iniquo

Spettabile Redazione,
ho compilato di recente il mio personale modello ISEE e non mi posso astenere dal fare le riflessioni che seguono. In linea generale, per noi commercialisti costituisce sempre un **disagio** dover fare questa pratica. I motivi sono noti a tutti: istruzioni farraginose, difficoltà nel reperire i dati dai clienti, se si vuol far bene il lavoro dobbiamo dedicarci molto tempo e (*dulcis in fundo*) la prestazione deve essere gratuita.

Ma la cosa che più mi fa indignare è l'assoluta **manca-**
anza di equità dello strumento.

I livelli al di sotto dei quali sono previsti gli sconti si sono molto alzati negli ultimi anni (vedi l'ISEEU per le tasse universitarie). Pertanto capita sempre più spesso di compilare l'ISEE per coloro che svolgono un'attività economica attraverso una società, una ditta individuale o un'attività professionale. Seguendo le istruzioni alla DSU, pag. 10, lettere h) ed e) in relazione al "patrimonio **mobiliare**", ci si accorge in maniera palese che c'è qualcosa che non funziona.

In sostanza chi è socio o imprenditore individuale di una ditta in contabilità ordinaria prende a riferimento il valore del **patrimonio netto** (attivo-passivo), mentre chi è in semplificata deve prendere in esame solo le voci dell'**attivo** (beni ammortizzabili, rimanenze e altri cespiti o beni patrimoniali). È evidente l'ingiustizia e la mancanza di equità: mi sfugge il motivo per cui chi è in contabilità semplificata non possa tenere conto delle passività a differenza di chi tiene la contabilità ordinaria. Nelle FAQ che trovo di corredo alle istruzioni

(più precisamente a pag. 23 la n. FC2_18), l'INPS risponde rinviando la patata bollente al Dipartimento delle Finanze del MEF. Inoltre viene ribadito che, in attesa della risposta, le imprese in semplificata "al fine di consentire l'agevole compilazione del quadro in esame" devono seguire pari pari le istruzioni. A me non risulta ancora nessuna novità da parte del Dipartimento delle Finanze.

Stesso problema per i **professionisti**. Faccio l'esempio banale del mio caso personale: nella DSU devo indicare tutti i conti correnti attivi, i titoli, i fondi comuni, eccetera, compresi anche quelli relativi all'attività professionale. Si dà il caso che in quelle attività ho accantonato, per esempio, anche la liquidità che mi servirà un domani per pagare l'ingente debito per il TFR maturato in favore delle mie tre dipendenti.

Francamente non mi pare equo che il mio valore ISEE venga incrementato anche da ciò che è destinato a **coprire i debiti** relativi all'attività mentre, per situazioni analoghe, la mera tenuta della contabilità ordinaria comporta (giustamente) anche il riconoscimento in deduzione dei debiti.

Non ho ancora trovato specifici commenti su questo problema e gradirei che se ne parlasse, anche perché l'ISEE dovrà essere presentato da un numero sempre più alto di imprenditori e professionisti.

Piero Ciampolini

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Firenze