

Edizione di mercoledì 25 marzo 2015

IVA

[Ecco il punto sui depositi Iva anche alla luce della posizione europea](#)

di Maria Paola Cattani

REDDITO IMPRESA E IRAP

[Scorporo terreni sottostanti ai fabbricati: la correlazione con la disciplina fiscale](#)

di Fabio Garrini

BILANCIO

[La valutazione dei titoli non immobilizzati](#)

di Federica Furlani

CRISI D'IMPRESA

[La crisi d'impresa e l'iscrizione a ruolo straordinaria](#)

di Marco Capra

ENTI NON COMMERCIALI

[L'inquadramento degli insegnanti di associazioni culturali](#)

di Guido Martinelli

BACHECA

[Fiscalità immobiliare caso per caso: al via il nuovo master Euroconference](#)

di Euroconference Centro Studi Tributari

IVA

Ecco il punto sui depositi Iva anche alla luce della posizione europea

di Maria Paola Cattani

La disciplina italiana dei depositi Iva è regolata dall'**articolo 50-bis, del D.L. n. 331/1993**, che rispecchia quanto previsto dagli artt. 154 e segg. della **direttiva 2006/112/CE**, al fine di rendere omogeneo il trattamento dei beni comunitari con quello riservato ai beni provenienti da Paesi terzi, che possono essere introdotti in depositi doganali senza scontare il pagamento dell'imposta fino all'importazione. La [**Circolare n. 12/E**](#) dell'Agenzia, pubblicata ieri, dopo aver effettuato una panoramica riassuntiva della disciplina, riepiloga le principali **questioni interpretative relative ai depositi Iva**, anche alla luce di quanto emerso in sede di interpello ed in base alla **posizione della Corte di Giustizia Ue sul deposito Iva "virtuale"**, espressa dalla sentenza del 17.07.2014, causa C-272/13.

In estrema sintesi, giova ricordare che i depositi Iva sono **luoghi fisici situati in Italia**, all'interno dei quali la merce viene introdotta, staziona, e poi viene estratta, che assolvono alla **funzione fiscale di consentire anche all'acquirente finale di beni** comunitari di **assolvere l'Iva**, in maniera differita, **al momento dell'estrazione** dei beni, mediante **reverse charge**. Previsione analoga è prevista parallelamente per le prestazioni di servizi relative a tali beni, anche se non effettuate materialmente nel deposito (art. 50-bis, comma 4, lett. h)).

I commi 1, 2 e 2-bis dell'articolo citato esaminano quali beni possono essere introdotti e custoditi nei depositi Iva e quali sono i soggetti cui è consentito l'uso e la gestione del deposito. Difatti, **solo alcune tipologie di beni rientrano nelle previsioni agevolative** (ne sono esclusi, ad esempio, i beni presenti in Italia in ammissione temporanea o in temporanea custodia prima dell'attribuzione della destinazione doganale, o quelli importati a scarico di un regime di perfezionamento attivo con la modalità dell'esportazione anticipata), così come **l'estrazione dei beni non è consentita ai privati consumatori o agli operatori** che svolgono esclusivamente attività **di vendita al minuto**.

I soggetti abilitati alla **gestione dei depositi** sono differenti a seconda che gestiscano **depositi per i quali non è prevista autorizzazione**, per situazioni già valutate positivamente dall'Amministrazione doganale, o **depositi per i quali è invece richiesta un'autorizzazione** alla custodia di beni in conto proprio, alla custodia di beni in conto di terzi o in "consignment stock": tali tipologie di depositi sono affidate a operatori *"che riscuotono la fiducia dell'Amministrazione finanziaria"* e che rispondono ai requisiti dettati dall'art. 2, comma 1, del D.L. n. 419/1997. L'Agenzia precisa che, al fine del rilascio dell'autorizzazione, in virtù delle modifiche normative del 2012, tali requisiti possono essere dichiarati mediante autocertificazioni (artt.

46 e 47 del D.P.R. n. 445/2000).

Sono quindi esaminate le operazioni agevolate, le quali sono subordinate tutte alla **condizione** che i **beni siano materialmente introdotti nel deposito** (salvo alcune specifiche eccezioni relative ai beni in lavorazione) e risultano suddivise in base alla circostanza che le operazioni stesse siano relative a beni che:

1. debbano essere contestualmente introdotti fisicamente nei depositi;
2. si trovino già nei depositi.

Rientrano nella prima tipologia le operazioni comprese tra le **lettere a) e d) del comma 4** dell'articolo in esame e, precisamente:

- gli **acquisti intracomunitari** di beni eseguiti mediante introduzione nel deposito Iva;
- **l'immissione in libera pratica** di beni destinati ad essere introdotti nel deposito Iva;
- le **cessioni nei confronti di operatori comunitari** di beni mediante introduzione nel deposito Iva;
- le **cessioni dei beni** di cui alla Tab. A-bis (quelli normalmente **trattati in borse merci**, senza movimentazione fisica) destinati ad essere introdotti nel deposito Iva.

Le operazioni **eseguite su beni** che già si trovano nei depositi, invece, possono essere:

- **cessioni** degli stessi;
- **prestazioni di servizi** rese su beni custoditi;
- il **trasferimento** dei beni in altro deposito.

Quando infine il bene viene **estratto dal deposito**, ad opera solo di specifici soggetti passivi Iva, si realizzeranno, alternativamente, **operazioni non imponibili** (se cessioni intracomunitarie ex art. art. 41 del D.L. n. 331/1993, oppure cessioni all'esportazione ex art. 8, comma 1, lett. a) o b) del D.P.R. 633/1972,) o **imponibili**, secondo il citato meccanismo previsto dall'art. 17, comma 2, D.P.R. n. 633/1972, la cui **base imponibile sarà il corrispettivo (o, in mancanza, il valore dell'operazione)** al netto di Iva della transazione (in caso di *"transazioni a catena"*, l'ultima della serie). Inoltre, nella maggior parte dei casi, all'atto dell'estrazione, dovrà tenersi conto delle spese di custodia addebitate dal depositario.

La **rilevanza fiscale della introduzione fisica nel deposito delle merci** oggetto di scambio è stata esaminata specificamente dalla **sentenza del 17 luglio 2014, causa C-272/13 della Corte di Giustizia europea**, che ha analizzato le ipotesi di merci introdotte nel deposito non fisicamente, ma soltanto **"virtualmente"**.

Il **principio** espresso dalla Corte, e fatto proprio dall'Agenzia, è quello secondo il quale **"l'articolo 16, paragrafo 1, della sesta direttiva (artt. 154 e 157 della direttiva 112/2006), che consente di non applicare l'imposta all'importazione per i beni destinati ad un deposito Iva costituisce una disposizione derogatoria che come tale deve essere interpretato restrittivamente"** e

che, in virtù della facoltà dei singoli Stati membri di individuare quali formalità i soggetti passivi debbano rispettare per poter accedere all'agevolazione, è **ammesso anche che una delle condizioni consista nell'obbligo di introdurre fisicamente la merce** importata nel deposito Iva.

Di conseguenza, **in mancanza di introduzione fisica del bene nel deposito, l'Iva risulta dovuta immediatamente al momento dell'importazione** e quindi il suo assolvimento nel momento, differito, dell'estrazione, costituisce un **pagamento tardivo**. Importante risulta, tuttavia, la qualificazione dell'errore (in mancanza di un tentativo di frode) come **"violazione di carattere formale"**, che non solo non può mettere in discussione il **diritto alla detrazione** del soggetto passivo con conseguente richiesta dell'imposta già assolta mediante *reverse charge*, bensì anche che porta con sé i conseguenti **aspetti sanzionatori**.

In particolare, se da un lato la Corte afferma che la sanzione del 30% prevista per il tardivo versamento risulterebbe contraria al principio di proporzionalità, in quanto sarebbe applicata in misura fissa, senza un criterio di gradazione, dall'altro lato, **a parere dell'Agenzia**, invece, **la "gradazione" della misura della sanzione viene garantita dalle previsioni dell'art. 13 del D. Lgs. n. 471/1997**, che riduce le sanzioni per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni e cui può anche applicarsi l'istituto del ravvedimento operoso.

L'Agenzia, mutuando le indicazioni fornite dalla Agenzia delle Dogane con la **Circolare n. 16/D/2014**, individua il **giorno di riferimento** per i conteggi nel giorno in cui risulta **annotata, nei registri contabili, l'autofattura di estrazione**, precisando per altro che è proprio **l'Agenzia delle Dogane** il soggetto **competente per l'irrogazione delle sanzioni**, poiché relative ad una operazione, nella sostanza, di importazione di beni, per la quale non è stato effettuato in dogana il versamento di Iva esigibile.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Scorpo terreni sottostanti ai fabbricati: la correlazione con la disciplina fiscale

di Fabio Garrini

In [precedente contributo](#) pubblicato sulle pagine della presente rivista telematica si è già avuto modo di evidenziare gli effetti del nuovo principio contabile **OIC16** sulla gestione contabile dei fabbricati; all'interno di tale principio, uno degli elementi più innovativi è proprio la necessità di **evidenziare la quota di costo del fabbricato imputabile al terreno** e, in quanto tale, non ammortizzabile, proprio perché non consumabile. Un eventuale stanziamento al fondo di bonifica (che in passato permetteva di non distinguere il terreno dal fabbricato) oggi deve essere indicato separatamente e non può andare a ridurre direttamente il valore di iscrizione dell'immobile.

La disciplina fiscale

In questa sede si vogliono approfondire gli aspetti fiscali e, in particolare, le **correlazione tra le due discipline**, solo **apparentemente (e comunque parzialmente) sovrapponibili**. Sul punto consta peraltro anche un [recente intervento](#) della Fondazione Nazionale dei Commercialisti.

Se la questione civilistica si pone in maniera evidente solo a partire dal bilancio 2014 (almeno per quanto riguarda le società di più modesto calibro), **certamente il problema si era posto in maniera generalizzata a livello fiscale a partire dal 2006**. Sono infatti quasi 10 anni che è necessario operare uno scorporo del terreno e limitare la deduzione della quota di ammortamento alla parte dell'investimento imputabile al manufatto sovrastante; disciplina che, come si diceva, va oggi necessariamente coordinata con la nuova imposizione recata dal principio contabile 16.

Va immediatamente notato che le due previsioni non sono sovrapponibili:

- **a livello civilistico lo scorporo del terreno viene fatto quale differenziale tra il valore complessivo dell'immobile e la quota imputabile al fabbricato.** Lo scorporo, per il principio contabile 16, va fatto “anche in base a stime” (non necessariamente con una perizia *ad hoc*), secondo valutazioni demandate all'apprezzamento del redattore del bilancio;
- al contrario **a livello fiscale lo scorporo** viene condotto riferendosi direttamente al terreno, in maniera **forfettaria, senza** prevedere **alcun margine di discrezionalità**.

Eccettuando il caso di acquisto separato dell'area con successiva edificazione del fabbricato (nel qual caso lo scorporo avviene in maniera analitica), ai fini fiscali lo scorporo è forfettario ed è pari al **30%** nel caso di **fabbricati industriali** (quelli nei quali si producono o trasformano beni, indipendentemente dalla categoria catastale), ovvero al **20% per gli altri immobili**.

Evidentemente possono verificarsi **almeno tre diverse situazioni**:

- la prima situazione che potrebbe verificarsi è quella del **totale allineamento**: se il redattore del bilancio valuta la “quota terreno” allo stesso modo rispetto al valore individuato dal D.L. n. 223/06, non si generano disallineamenti. Per meglio dire, non si generano disallineamenti derivanti dalla diversa quantificazione derivante dallo scorporo del terreno, ma potrebbero esservi per il diverso orizzonte di ammortamento scelto (se ad esempio si decide di ammortizzare civilisticamente secondo un coefficiente diverso dal 3% stabilito dallo “storico” D.M. 31.12.1988);
- il secondo caso è quello di **scorporo civilistico superiore rispetto alla misura fiscale** (es: l'amministratore ha valutato che il valore del terreno sottostante ad un fabbricato industriale sia quantificabile nell'ordine del 40% del valore complessivo). Anche qui **non si generano disallineamenti** (sotto tale profilo) visto che la quota di ammortamento stanziata a conto economico (calcolata sul fabbricato, quindi in relazione al 60%) è inferiore rispetto al limite fiscale ammesso (che permetterebbe di valutare il fabbricato al del costo complessivo 70%).
- l'ultimo caso è quello che genera le maggiori complicazioni da gestire: **la quota stimata imputabile al terreno è inferiore al valore fiscale**, ad esempio pari al 10%. Questo significa che la quota di ammortamento imputata a bilancio, calcolata su di un importo pari al 90% del costo complessivo dell'immobile, risulta superiore rispetto al limite fiscale. La conseguenza è necessariamente quella di effettuare delle **riprese in aumento in dichiarazione dei redditi**, gestendo eccedenze che saranno recuperate al completamento del piano di ammortamento civilistico o comunque in sede di cessione dell'immobile. **In questo caso la gestione del disallineamento è ineludibile**.

BILANCIO

La valutazione dei titoli non immobilizzati

di Federica Furlani

Il metodo generale per la valutazione dei titoli non immobilizzati iscritti nell'attivo nella voce C.III.6 è quello del **costo specifico**, che presuppone l'individuazione e l'attribuzione ai singoli titoli dei costi specificamente sostenuti per l'acquisto dei medesimi.

In **alternativa**, ai sensi dell'art. 2426, n. 10, è possibile utilizzare le metodologie della **media ponderata**, del **LIFO** o del **FIFO**.

A fine esercizio i titoli non immobilizzati devono essere valutati in base al **minor valore tra il costo d'acquisto e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento di mercato**.

Il codice civile non fornisce indicazioni specifiche circa l'identificazione del mercato di riferimento e le modalità di determinazione del valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato. Questi aspetti sono affrontati nel nuovo principio contabile **OIC 20** dedicato ai titoli di debito, per dare contenuti tecnici al concetto generale enunciato dalla norma.

Partiamo innanzitutto dal **mercato**: è necessario stabilire il riferimento temporale che esprima l'andamento del mercato alla data di bilancio.

I riferimenti temporali da considerare possono essere:

- la **data di fine esercizio** (o di quotazione più prossima);
- la **media delle quotazioni del titolo relative ad un determinato periodo**.

Il dato puntuale di fine esercizio rappresenta la scelta che meno è influenzata da fattori soggettivi, ma **la quotazione di una giornata può essere influenzata da fattori spesso esogeni**, relativi a situazioni transitorie riferibili al singolo titolo o al mercato mobiliare nel suo complesso o addirittura alla variabilità dei volumi trattati.

Per queste ragioni le quotazioni di una singola giornata non sono in genere considerate rappresentative dell'“andamento del mercato”.

E' piuttosto preferibile assumere un **valore** che, pur dovendosi riferire concettualmente alla chiusura dell'esercizio, possa ritenersi consolidato ovvero sufficientemente **scevro da perturbazioni temporanee**. In questo senso la **media delle quotazioni passate**, per un periodo ritenuto congruo rispetto alle finalità valutative, quale l'ultimo mese, può ritenersi

maggiormente rappresentativa.

In alcuni casi l'andamento dell'ultimo mese potrebbe non esprimere l'andamento del mercato: ad esempio nel caso di un mercato caratterizzato da quotazioni fortemente in flessione, sarebbe meglio tenere conto di valori medi inferiori riferiti ad un arco temporale inferiore.

La scelta del periodo temporale cui fare riferimento va comunque operata tenendo conto delle **finalità del bilancio**.

Anche l'**andamento del mercato rilevato successivamente alla chiusura dell'esercizio** è un elemento informativo che concorre insieme a tutti gli altri alla stima del valore di realizzazione del titolo, ove le quotazioni espresse dal mercato dopo la chiusura dell'esercizio siano espessive di un deterioramento della qualità creditizia dell'emittente: si potrebbe infatti ritenere che tale deterioramento sussistesse già alla fine dell'esercizio e dunque se ne può tener conto nella valutazioni di bilancio.

Negli altri casi le variazioni di valore di un titolo registrate successivamente alla chiusura dell'esercizio appartengono alla competenza economica del nuovo esercizio.

Se non esiste un mercato di riferimento per la determinazione del valore di presumibile realizzazione si devono utilizzare tecniche valutative che consentano di individuare un valore espressivo dell'importo al quale potrebbe perfezionarsi una **ipotetica vendita del titolo alla data di riferimento del bilancio**.

Nel caso di **titoli che vengono venduti successivamente alla chiusura dell'esercizio, il prezzo di vendita** rappresenta il valore di realizzazione da assumere a riferimento per la valutazione dei titoli alla data di chiusura dell'esercizio, a condizione che la vendita ed il trasferimento della proprietà siano stati effettuati entro la data di predisposizione del bilancio.

La svalutazione dei titoli non immobilizzati al minor valore di realizzazione è imputata alla voce **D19c) "svalutazioni di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie"**, e deve essere effettuata singolarmente, **per ogni specie di titolo**, e non per aggregati più o meno omogenei o addirittura per l'intero comparto a meno che la valutazione non colpisca una categoria omogenea di titoli applicati secondo le metodologie del costo medio ponderato, LIFO e FIFO.

Il valore del titolo così rettificato sostituisce il valore di costo rettificato e rappresenta il valore contabile cui far riferimento nelle successive rilevazioni per determinare il risultato economico della vendita o per contribuire a formare il nuovo costo secondo la configurazione adottata (media ponderata, LIFO, FIFO).

Se vengono meno, in tutto o in parte, **i presupposti della rettifica** (o anche di più rettifiche in anni precedenti) per effetto della ripresa del valore di mercato, la rettifica stessa è annullata fino, ma non oltre, al ripristino del costo e la relativa rivalutazione è imputata a conto

economico alla voce **D18c)** “rivalutazioni di titoli iscritti all’attivo circolante che non costituiscono partecipazioni”.

CRISI D'IMPRESA

La crisi d'impresa e l'iscrizione a ruolo straordinaria

di Marco Capra

Nell'ultimo anno, le procedure concorsuali, fallimenti e concordati preventivi innanzi tutto, sono state oggetto di un'intensa attività da parte dei Concessionari della Riscossione.

Orbene, ci si chiede **quale sia il senso di un'iscrizione a ruolo nel corso di una procedura concorsuale**, che è, per definizione, finalizzata alla miglior tutela dei creditori, e per ciò normativamente regolata in modo tale da evitare ogni conseguenza "sfavorevole" per il ceto creditorio derivante da atti dispositivi del debitore assoggettato.

In altre parole, se, ai sensi del combinato disposto degli artt. 11, comma 3, e 15-bis del D.P.R. n. 602/1973, i **ruoli straordinari**, che comprendono "le imposte, gli interessi e le sanzioni (...) per l'intero importo risultante dall'avviso di accertamento, anche se non definitivo", sono formati "quando vi è fondato pericolo per la riscossione", e se il fondato pericolo per la riscossione è integrato dalla circostanza **che il debitore** abbia compiuto, o si abbia contezza **stia per compiere, atti dispositivi del proprio patrimonio, tali da pregiudicare la fruttuosità** di una (eventuale) futura esecuzione, è evidente che **taли presupposti non sussistono quando sia stato dichiarato il fallimento del debitore**.

Non solo questi è, infatti, **privato "della disponibilità dei suoi beni esistenti alla data di dichiarazione di fallimento"** (art. 42, 1° comma, L.F.), per cui l'esistenza della procedura fallimentare, precludendo ogni atto dispositivo, **costituisce di per sé la miglior tutela della garanzia patrimoniale**, e, per riflesso, delle ragioni dei creditori, ma "dal giorno della dichiarazione di fallimento nessuna azione individuale esecutiva o cautelare, anche per crediti maturati durante il fallimento, può essere iniziata o proseguita sui beni compresi nel fallimento" (art. 51 L.F.), per cui **l'adozione di una misura (ruolo straordinario), che è evidentemente prodromica all'esecuzione** (ad es. un pignoramento, ma in teoria anche di un'ipoteca etc.) **si scontra con** il disposto del citato **art. 51 L.F.** (il pignoramento sarebbe in ogni caso inefficace, da cui l'inefficacia, inutilità e illegittimità dell'iscrizione).

Si tratta, tra l'altro, della conclusione tratta dal Ministero delle Finanze: "in ordine alla possibilità o meno di iscrivere in ruoli straordinari i carichi de quibus (ruoli straordinari per soggetti dichiarati falliti, ndr) il disposto dell'art. 11 del d.p.r. n. 602/1973 trova applicazione ogni qualvolta sussista fondato pericolo per la riscossione, in quanto è il periculum in mora che assurge ad elemento preminente rispetto ad ogni altra circostanza; pertanto, **nell'ipotesi in cui il soggetto passivo dell'obbligazione venga dichiarato fallito, di fatto non è più ravvisabile lo stato di pericolo per la riscossione che giustifica l'emissione di un ruolo straordinario**. Invero la procedura concorsuale assoggetta, in toto, a vincolo i beni del debitore - contribuente, il che comporta che non

sia neppure ipotizzabile una menomazione sotto tale profilo dei diritti del creditori, ivi compreso l'Erario“, per cui *“non essendo configurabile un pericolo per la riscossione (è) esclusa la possibilità di emettere ruoli straordinari ex art. 11, ultimo comma, del d.p.r. n. 602/1973”* (**R.M. n. 586/DF/1995**).

Orbene, nonostante le argomentazioni che precedono siano del tutto corrette, è noto che la **Corte di Cassazione**, con orientamento solido e risalente, afferma la **legittimità dell'iscrizione a ruolo straordinario in ambito concorsuale**, individuando il **periculum** (che giustifica la misura: il *“fondato pericolo per la riscossione”*), non, come d'ordinario, nella concreta possibilità che il debitore disperda la garanzia patrimoniale, ma **nel rischio che correrebbe l'Amministrazione** – se così non operasse – **di non riuscire a far valere il proprio credito**, per il suo completo importo, nei termini imposti dalla procedura concorsuale, e con i privilegi che le spettano per legge.

Il **periculum** che legittima l'iscrizione è quindi quello di non poter insinuare tempestivamente e per l'intero il proprio credito, perdendo la *chance* di un soddisfacimento, anche parziale.

Non vi sono dubbi in merito a questa interpretazione: *“a fronte di una procedura concordataria (...) non poteva nella specie negarsi l'urgenza, per l'Amministrazione, di costituire, sul fumus di un pericolo per la riscossione determinato dallo stato di insolvenza della contribuente, un titolo idoneo, utilizzando il ruolo straordinario, ad incidere immediatamente sulla formazione dello stato passivo e dei relativi privilegi, ed in ultimo anche sul rispetto della percentuale concordataria, infatti, ai fini della valutazione del periculum in mora, tale rispetto potrebbe essere vanificato dal mancato adempimento delle condizioni concordatarie e dal sopravvenire della procedura fallimentare. In tale contesto, appare dunque legittima l'emissione di un ruolo straordinario, che integra con efficacia immediata il titolo per l'ammissione al passivo del concordato della pretesa tributaria, il cui merito nella specie non è contestato; mentre l'instaurazione di un contenzioso tributario, come nel caso in esame, per pretesi vizi di forma del ruolo, non può evitare l'ammissione condizionata del credito tributario ma ha soltanto l'effetto di prolungare il momento dell'adempimento (Cass. 6032/98), da parte degli organi della procedura”* (Cass.n. 7654/1999).

Il pensiero della Cassazione è ancor più netto nelle più recenti pronunce: *“la Corte ha già ripetutamente enunciato il principio secondo cui «la dichiarazione di fallimento del contribuente integra di per sé il requisito del periculum in mora, per l'iscrizione delle imposte nel ruolo straordinario, configurandosi in proposito un fondato pericolo per la riscossione ai sensi del d.p.r. n. 602/73, art. 11. La dichiarazione di fallimento non può da sola rappresentare una piena garanzia della pretesa tributaria, posto che la relativa procedura dà luogo al concorso del credito vantato dall'Amministrazione finanziaria con gli altri crediti nei confronti del fallito, e che il ruolo straordinario costituisce un utile strumento per incidere immediatamente sulla formazione dello stato passivo e dei relativi privilegi»”* (**Cass. n. 243/2009**).

Tanto chiarito, occorre chiedersi come debba essere “gestita” l'ammissione dei crediti portati sì da ruoli, ma contestati (è il caso, in particolare, delle pretese erariali oggetto di contenzioso pendente): orbene, ad avviso della Corte di Cassazione (Cass. n. 14617/2012), **se sorgono**

contestazioni sul credito alla base del ruolo, portate all'attenzione del giudice tributario e non ancora decise con sentenza passata in giudicato, **il giudice fallimentare deve ammettere il credito con riserva**.

Sotto altro profilo, si osserva che, secondo ormai consolidata giurisprudenza di legittimità, “**il titolo in base al quale il concessionario è legittimato all'insinuazione è costituito dal solo ruolo**, mentre nessun accenno è fatto alla necessità che l'insinuazione debba essere preceduta dalla notifica della cartella di pagamento e tanto meno che quest'ultima debba essere divenuta definitiva, cosicché deve ritenersi che anche i crediti iscritti al ruolo e azionati da società concessionarie per la riscossione devono seguire, nel caso di avvenuta dichiarazione di fallimento del debitore, l'iter procedurale prescritto dalla legge fallimentare, legittimandosi la domanda di ammissione al passivo sulla base del solo ruolo” (**Cass. n. 6520/2013**).

Sicché, per l'ammissione al passivo fallimentare dei crediti erariali, il Concessionario è tenuto a produrre unicamente il ruolo **e non anche a notificare preventivamente al debitore o al curatore la cartella esattoriale**; anzi, “*in un sistema, quale quello di verificazione del passivo in sede concorsuale, in cui l'agente alla riscossione può far accettare il credito mediante produzione dell'estratto del ruolo, il curatore che intenda contestare la pretesa tributaria sia legittimato all'autonoma impugnazione del ruolo medesimo, secondo quanto previsto dall'art. 19 lett. d) del DLgs. n. 465/92, e non abbia alcuna necessità di attendere la previa notifica della cartella esattoriale*” (**Cass. 25863/2014; adde Cass. 25071/2014**).

ENTI NON COMMERCIALI

L'inquadramento degli insegnanti di associazioni culturali

di Guido Martinelli

La rubrica dedicata al terzo settore questa settimana esamina le figure degli insegnanti, quali prestatori d'opera per le associazioni culturali come docenti per corsi indetti a favore degli associati, ai fini dell'inquadramento contrattuale e delle modalità tecniche di effettuazione delle prestazioni.

Una delle figure maggiormente presenti tra i prestatori d'opera delle associazioni culturali è quella del docente dei corsi indetti da tali enti in favore dei propri associati.

La tipologia di soggetti coinvolti è diversificata, in alcuni casi trattasi di insegnanti di scuole pubbliche o università che si dedicano anche a questa attività in favore del terzo settore, in altri casi di studenti o esperti a vario titolo nelle discipline oggetto di didattica.

Se può essere agevole individuare nella prestazione di un relatore ad un convegno la fattispecie del lavoratore autonomo, **la definizione del rapporto degli istruttori, dei docenti in genere strutturati in corsi è quella che, nell'ambito di un circolo ricreativo presenta le maggiori difficoltà qualificatorie.**

Per quanto attiene l'inquadramento del rapporto di lavoro dell'istruttore, **uno dei criteri citati dall'INPS come spartiacque tra il rapporto di lavoro autonomo e quello subordinato è stato individuato nella presenza o meno dell'obbligo del preavviso dell'eventuale assenza del lavoratore** allo svolgimento della prestazione concordata.

L'INPS, infatti, ritiene che se l'insegnante sia tenuto a preavvertire il centro della sua assenza, quest'obbligo fa ritenere che l'assenza non ponga problemi organizzativi al prestatore ma al centro che deve provvedere alla sua sostituzione. Ciò in sostanza starebbe ad indicare che **il docente è inserito nell'organizzazione dell'impresa la quale se ne assume il rischio** dovendo rispondere agli utenti del servizio di istruzione nell'ipotesi di mancata tempestiva sostituzione dell'insegnante assente. In tal caso, dunque, assumendosi il centro il rischio d'impresa, il rapporto dell'istruttore con il circolo deve considerarsi di lavoro subordinato.

In realtà **tal assunto non è pacifico in Giurisprudenza**. Spesso si è, infatti, negato, nell'ambito del lavoro autonomo, la rilevanza determinante dell'elemento del rischio, in quanto nella

prestazione d'opera intellettuale, gestita in regime d'autonomia, il lavoratore assume un'obbligazione di mezzi e non di risultato. Solo in quest'ultimo caso assumerebbe rilevanza il rischio d'impresa.

Il Ministero del Lavoro, già con propria comunicazione del 16.07.87 prot. n. 7/51364/OA-3 ed in particolare con la C.M. del 14.11.1996 n. 218 si è espresso su tale materia cercando di individuare criteri uniformi per la valutazione della sussistenza, ai fini contributivi, di un rapporto di lavoro autonomo o subordinato tra i singoli docenti e i relativi istituti, applicabile anche in riferimento all'attività d'insegnamento effettuata nei circoli ricreativi. Pertanto, dopo aver premesso la possibilità di costituire rapporti di natura professionale autonoma in relazione a particolari esigenze, **il Ministero ha ritenuto che dovrà escludersi il carattere di subordinazione in presenza dei medesimi elementi obiettivi che sono stati poi ribaditi dalla circolare INPS n.108/00** e pertanto: **mancata imposizione al docente di un orario stabilito da parte della scuola; compenso determinato in relazione alla professionalità ed alle singole prestazioni; assenza di vincoli e di sanzioni disciplinari; libera scelta, da parte del docente delle modalità tecniche per la trattazione degli argomenti; volontà dei contraenti diretta ad escludere la subordinazione.**

Detti criteri sono stati peraltro ribaditi dalla Direzione Centrale Contributi con la C.M. 28 ottobre 1997 n.210.

Lo stesso Ministero, con propria lettera circolare del 6.4.1988 n. 5/25576/70 sub AU si era espresso sull'argomento con specifico riferimento ai "maestri di discipline sportive ed animatori di villaggi turistici". Viene sottolineato come nei casi in cui la fattispecie non consenta di identificare con certezza l'esistenza della subordinazione soccorrono altri criteri quali, incidenza del rischio economico, oggetto della prestazione del lavoro dedotto nel rapporto, forma e modalità del corrispettivo; criteri questi che assumono solo un valore indiziario ed in tale senso dovranno essere valutati. **Il Ministero conclude sottolineando, conformemente a tutta la più recente Giurisprudenza, la necessità di evidenziare, in presenza di criteri paritetici tra rapporto di lavoro subordinato ed autonomo, quale sia stata quindi la volontà contrattuale delle parti.** Pertanto la dichiarazione di volontà delle parti in ordine al contenuto del rapporto "...non va considerata avulsa dal contesto interpretativo e deve tenersi conto del reciproco affidamento che essa crea tra le parti contraenti, ..". Il *nomen iuris* adottato dalle parti, pur non essendo decisivo, assume rilevanza quando lo schema contrattuale formalmente utilizzato non appaia incongruo rispetto alla realtà obiettiva e quando le modalità di svolgimento del rapporto, confermando la qualificazione data dalle parti, non contraddicano il tenore della volontà negoziale.

Ne consegue l'opportunità, ai fini probatori, che la conclusione dell'accordo con un insegnante, o collaboratore in genere, venga consacrata in un contratto scritto.

In tal caso, se le parti hanno esplicitamente dichiarato, nel regolare i reciproci interessi, di volere escludere l'elemento della subordinazione "...non si può pervenire ad una diversa qualificazione del rapporto stesso, se non si dimostra che in concreto la subordinazione si sia

di fatto realizzata nello svolgimento del rapporto..”

BACHECA

Fiscalità immobiliare caso per caso: al via il nuovo master Euroconference

di Euroconference Centro Studi Tributari

Euroconference presenta il nuovo master di specializzazione “[Fiscalità immobiliare caso per caso](#)”.

Il percorso, articolato in 3 giornate intere, si pone l'obiettivo di analizzare i risvolti pratico-operativi della presenza di immobili nel patrimonio di imprese e contribuenti privati.

Impostando il ragionamento per macro aree, il master intende individuare le principali criticità di gestione, tentando di offrire delle soluzioni condivise dalla prassi e dalla giurisprudenza.

Lo scopo del percorso è quello di maturare consapevolezza delle differenti problematiche e delle possibili soluzioni pratico operative al fine di poter consigliare al meglio la clientela sia in fase di impostazione preventiva della decisione che in fase di soluzione delle difficoltà già insorte.

CORPO DOCENTE

Sandro Cerato – Dottore Commercialista

Fabio Garrini – Pubblicista – Dottore Commercialista

Cristoforo Florio – Dottore Commercialista

SEDI E DATE

FIRENZE – 14 maggio 2015, 21 maggio 2015, 27 maggio 2015

MILANO – 12 maggio 2015, 20 maggio 2015, 28 maggio 2015

PADOVA – 13 maggio 2015, 22 maggio 2015, 29 maggio 2015

PROGRAMMA

I° incontro

Iva e imposte indirette nei trasferimenti immobiliari

II° incontro

Le imposte dirette ed i fabbricati posseduti in regime di impresa

III° incontro

Le imposte dirette e gli immobili posseduti in regime privatistico