



Qiu Zhijie, "Ataractic of Zhuang Zi" (2008)
Litografia (133 x 110 cm)

Le opere pittoriche riprodotte, a partire da questo numero e per tutto il 2016, sulle copertine del nostro notiziario sono tratte da "CULTURA CONTEXT", mostra collettiva di arte contemporanea cinese, recentemente ospitata alla Castiglia di Saluzzo ed organizzata dall'IGAV – Istituto Garuzzo per le Arti Visive, che ringraziamo vivamente per la disponibilità.

Commercialisti		Ufficio Contabilità	contabilita@studiocugnasco.it	Consulenza legale esterna	
Cugnasco dr. Massimo	m.cugnasco@studiocugnasco.it	Giordano Chiara		Cugnasco Avv. Roberto	
Coccarelli dr. Fernando	f.coccarelli@studiocugnasco.it	Giordano Angela			
Collino rag. Giovanni	g.collino@studiocugnasco.it	Bruno Massimo		Strutture controllate	ge.co@studiocugnasco.it
Martini rag. Cristina	c.martini@studiocugnasco.it	Cavallera Nicolas		Ge.co. Gestione e Controllo S.r.l.	
Tealdi dr. Alberto	a.tealdi@studiocugnasco.it	Ferrero Tiziana		Società fiduciaria e di Trust	
Luciano dr. Davide	d.luciano@studiocugnasco.it	Ufficio consulenza del lavoro	paghe@studiocugnasco.it	Strutture collegate e rapporti internazionali	
Cugnasco dr. Marianna	mar.cugnasco@studiocugnasco.it	Bottasso Elisabeth		EURODEFI Professional Club of Tax, Legal & Financial Advisers - www.eurodefi.org	
Giusto dr. Davide	d.giusto@studiocugnasco.it	Segreteria	segreteria@studiocugnasco.it	Lo Studio è referente locale dell'Associazione "Il Trust in Italia" - www.il-trust-in-italia.it	
Consulenti del lavoro		Magliano Silvana			
Bongiovanni rag. Monica	m.bongiovanni@studiocugnasco.it	Garino Marisa			
		Dao Ormena Daniela			
		Tardivo Elisa			

<i>Temi del mese</i>	Pag.
Il diritto della crisi: il <i>rent to buy</i> e il <i>leasing</i> immobiliare (Prof. Alessandro Ciatti Càimi)	3
La deducibilità degli interessi passivi per le imprese.....	5
La disciplina dei premi di risultato.....	7
<i>Tributi</i>	
Proroga della comunicazione “ <i>black list</i> ” per l’anno 2015.....	9
La deduzione del costo del personale dalla base imponibile Irap.....	9
Obbligo di verifica dei dati contenuti nel 730 e nell’UNICO precompilati.....	9
Novità in materia di oneri detraibili per le prossime dichiarazioni dei redditi.....	10
L’ampliamento degli edifici è soggetto al meccanismo del <i>reverse charge</i>	10
Imposte di successione: dal 1° aprile 2016 possono essere pagate con il modello F24.....	11
Novità in materia di contratti di locazione.....	11
Sanzione al 30% in caso di ravvedimento operoso per indebita compensazione.....	11
Rimborsi spese di trasferta agli amministratori.....	12
Iva ridotta su fabbricati da ultimare.....	12
Esenzione Imu per gli immobili “merce” invenduti delle imprese immobiliari di costruzione.....	12
<i>Diritto commerciale, bilancio, contabilità e varie</i>	
Effetti sui bilanci 2016 della prima applicazione del criterio del costo ammortizzato.....	13
L’utilità e l’obbligatorietà del rendiconto finanziario.....	13
Il lavoro interinale e la contabilizzazione dei costi.....	14
Sentenza della Cassazione in materia di bilanci e relativa approvazione.....	15
<i>Trust e attività fiduciaria</i>	
Imposta fissa di registro per il trust autodichiarato.....	15
Il trustee può essere revocato dal giudice per ragioni di opportunità.....	15
<i>Finanziamenti e contributi</i>	
Contributo a fondo perduto per promuovere la partecipazione a corsi di formazione.....	16
Finanziamenti agevolati per le piccole imprese commerciali.....	16
Contributo della CCIAA di Cuneo per la sicurezza e le certificazioni di prodotto e processo.....	17
Promozione delle reti d’impresa e consorzi da parte della CCIAA di Cuneo.....	17
<i>Consulenza del lavoro</i>	
Esonero contributivo.....	17
Fondo di integrazione residuale.....	17
Nuove disposizioni per la tracciabilità dei <i>voucher</i>	18
Obbligo di trasmissione da parte del medico del certificato di infortunio.....	18
Il nuovo modello Durc.....	18
Coefficiente di rivalutazione del TFR.....	18
<i>Scadenziario</i>	
Mese di aprile.....	19

Numeri utili

Aliquote Irpef (1)		Cambio €/\$ (4)	1,1336
- fino a 15.000,00	23 %		
- oltre 15.000,00 fino a 28.000,00	27 %	Rivalutazione TFR (5)	0,25 %
- oltre 28.000,00 fino a 55.000,00	38 %		
- oltre 55.000,00 fino a 75.000,00	41 %	Indice ISTAT (6)	-0,2 %
- oltre 75.000,00	43 %		
Aliquota Ires (2)	27,5 %	Tassi Banca Centrale Europea (7)	
Aliquota Irap (2)	3,9 %	- Tasso di sconto	0,05 %
		- Tasso di deposito	-0,20 %
		Tassi Euribor (8)	
Saggio di interesse legale (3)	0,2 %	- 6 mesi	- 0,134 %
		- 12 mesi	- 0,005%

- (1) A decorrere dall’1.01.2007
 (2) A decorrere dall’1.01.2008
 (3) A decorrere dall’1.01.2016
 (4) Rilevazione alla data del 6.04.2016
 (5) Vedi pagina 18
 (6) Variazione % del mese di febbraio 2016 sul mese di febbraio 2015
 (7) A decorrere dal 10.09.2014
 (8) Aggiornati alla data del 6.04.2016, valuta del 8.04.2016, base 365

Link utili

- Agenzia delle Entrate e Catasto
www.agenziaentrate.gov.it
- Ministero delle Finanze
www.finanze.it
- Enea (pratiche 55%-65%)
www.enea.it
- Camera di commercio di Cuneo
www.cn.camcom.it
- Comune di Cuneo
www.comune.cuneo.it
- Portale per ricerca indirizzi PEC
www.inipec.gov.it

Il diritto della crisi: il *rent to buy* e il *leasing* immobiliare

Alcune importanti innovazioni legislative dell'inizio del ventesimo secolo, recepite poi in parte nella codificazione del 1942, vennero introdotte durante la crisi provocata dal primo conflitto mondiale. Si può pensare, ad esempio, alla disciplina della proprietà, della locazione immobiliare, dell'affitto di fondi rustici, dei consorzi per il coordinamento di attività produttive e commerciali, delle acque pubbliche.

Anche la crisi procurata dallo *shock* petrolifero dell'inizio degli anni settanta del secolo scorso portò il legislatore a intraprendere un fecondo percorso di riforma della legislazione: basti pensare all'ottima disciplina introdotta dalla legge 392 del 1978, ancora sulla locazione immobiliare, o alla legge 203 del 1982, ancora sull'affitto di fondi rustici.

Probabilmente le difficoltà poste da un periodo di grave recessione contribuiscono a stemperare le contrapposizioni politiche, rendendo meno difficile l'opera novatrice del legislatore.

L'attuale periodo di crisi non fa eccezione.

Negli ultimi cinque anni si è assistito, ad esempio, alla riforma della filiazione, alla semplificazione dei procedimenti di separazione e divorzio (riforma relevantissima, ma pressoché ignorata dall'opinione pubblica), all'introduzione del processo civile telematico (anche in questo caso si tratta di una riforma molto importante), alla novellazione delle disposizioni sul condominio di edifici e a una serie di interventi più decisamente orientati a favorire la circolazione immobiliare, in un periodo di grandi difficoltà per imprenditori e famiglie di accedere al credito bancario.

Il *rent to buy* – o contratto di «godimento in funzione della successiva alienazione di immobili», secondo l'indicazione che si ritrae dall'art. 23 del decreto legge 133 del 2014 (convertito con legge 164 del 2014) – consiste in un contratto preliminare, con il quale il proprietario di un immobile (non necessariamente di un fabbricato, come ha sostenuto inesattamente qualcuno) si obbliga a venderlo per un periodo non superiore a dieci anni, concedendone immediatamente il godimento al conduttore, che a sua volta si obbliga a versargli periodicamente una somma di denaro. Il citato art. 23 prevede che le parti debbano indicare nel contratto quale parte della predetta somma vada restituita se il conduttore medesimo decida di non stipulare il contratto definitivo e correlativamente quale parte del canone stesso possa invece essere trattenuta dal concedente, essendo destinata a remunerare il godimento e l'inevitabile usura dell'immobile.

Di per sé a un simile esito la prassi era già pervenuta, ma la riforma, al contrario di quanto alcuni hanno affrettatamente sostenuto, si rivelava assolutamente indispensabile. Per ottenere risultati simili si era infatti costretti a ricorrere al cosiddetto preliminare complesso, o con anticipazione degli effetti, oppure alla locazione con opzione di acquisto.

Si è che il preliminare complesso può sì essere trascritto, ma l'effetto non può perdurare oltre tre anni dalla data del compimento della formalità (effetto che consiste – lo ricordiamo – nel far prevalere chi l'ha eseguita nei confronti di chi abbia trascritto atti o iscritto ipoteche contro il promittente alienante dopo la trascrizione del preliminare medesimo). Ognuno vede che il triennio è un periodo eccessivamente breve per consentire all'acquirente di completare il pagamento dell'immobile.

Per quanto concerne la locazione con opzione di acquisto i problemi erano ancora più gravi. La locazione immobiliare è infatti sì trascrivibile (anche se soltanto quando ecceda il novennio, v. art. 2643, n. 8), ma sicuramente non è trascrivibile il patto di opzione (nonostante un'autorevole ma isolata opinione contraria). Ciò espone il conduttore al rischio che il concedente possa alienare il diritto a un terzo, al quale è opponibile il godimento (chi acquista un immobile locato subentra infatti *ex lege* nel contratto, ai sensi dell'art. 1559 cod. civ.), ma non può essere opposta la pretesa del conduttore ad acquistare il diritto.

In caso di mancato pagamento del canone da parte del conduttore in *rent to buy*, il concedente può ottenere direttamente la riconsegna dell'immobile, se il contratto (com'è assai probabile) sia stato stipulato in forma di atto notarile, poiché questo costituisce titolo esecutivo, ai sensi dell'art. 474, n. 3, cod. proc. civ., e legittima il creditore ad esperire l'azione esecutiva senza bisogno dell'intervento del giudice.

Sul piano fiscale, poiché il canone corrisposto dal conduttore assolve sia la funzione di remunerare il godimento sia di anticipare il pagamento del prezzo della vendita, la tassazione della quota corrisposta per il godimento segue le regole consuete vevolevoli per la locazione (sia per quanto concerne le imposte dirette che le indirette) mentre l'altra quota sarà tassata come acconto sul prezzo.

Il citato art. 23 del decreto legge 133 del 2014 espressamente esclude dall'ambito di applicazione della nuova disciplina la **locazione finanziaria immobiliare** – ben nota alla prassi specialmente per quanto concerne i fabbricati non destinati a uso commerciale – e oggi disciplinata, soltanto per quanto riguarda i fabbricati a uso abitativo anche da costruire, dai commi 76 - 84 della legge 208 del 2015 (legge di stabilità per il 2016).

Le differenze con il *rent to buy* sono assai nette. Anzitutto perché manca una disciplina del *leasing* immobiliare quando riguardi immobili diversi dall'abitazione costruita o da costruire (terreni, fabbricati industriali o commerciali etc.), poi perché si tratta di un contratto necessariamente trilaterale, in cui la posizione di concedente (o *lessor*) può essere assunta solamente da una banca o da un intermediario finanziario, iscritto all'albo previsto all'art. 106 del Testo unico bancario, mentre al *rent to buy* può accedere tanto la persona fisica quanto la persona giuridica di qualsiasi forma o specie, sia quale concedente sia quale conduttore.

L'operazione economica consiste nella vendita del bene alla banca o all'intermediario finanziario, la quale a sua volta lo concede in godimento per un certo periodo di tempo all'utilizzatore (o *lessee*) e contestualmente gliene propone irrevocabilmente la vendita. L'utilizzatore medesimo, alla scadenza del contratto (o eventualmente, se è previsto nel contratto, anche in un momento antecedente), potrà allora acquistare il diritto sulla cosa, accettando la proposta; diversamente la cosa resterà in proprietà della banca (o dell'intermediario finanziario). Alternativamente questi ultimi potranno – con la stipulazione di un appalto – demandare a un'impresa di costruire il fabbricato (secondo le indicazioni dell'utilizzatore), sempre proponendo irrevocabilmente a quest'ultimo di venderglielo una volta costruito.

La recente disciplina non parla della trascrizione dell'atto, la quale non sarà perciò consentita ove la durata del rapporto non raggiunga almeno il novennio, e dovrà perciò essere differita sino al momento della stipulazione della compravendita tra *lessor* e *lessee*. Il concedente potrebbe quindi alienare la cosa a un terzo, che si troverebbe a prevalere sull'utilizzatore, ma subentrerebbe con ogni probabilità nel godimento per tutta la durata del contratto. Simile ipotesi deve comunque ritenersi assai rara, considerato appunto che la posizione di *lessor* è assunta da una banca o da un intermediario finanziario.

In caso di mancato pagamento del canone il contratto potrà essere risolto per inadempimento e il concedente avrà diritto alla restituzione del bene, ma dovrà versare all'utilizzatore quanto ricavato dalla vendita o da altra collocazione del bene avvenute a valori di mercato, dedotta la somma dei canoni scaduti e non pagati fino alla data della risoluzione, dei canoni a scadere atualizzati e del prezzo pattuito per l'esercizio dell'opzione finale di acquisto.

È previsto pure che l'utilizzatore possa ottenere dal *lessor* la sospensione del pagamento dei corrispettivi periodici per non più di una volta e per un periodo massimo complessivo non superiore a dodici mesi nel corso dell'esecuzione del contratto, che viene allora prorogato per un periodo di eguale durata. La sospensione viene accordata solamente nei casi in cui l'inadempimento dell'utilizzatore dipenda dalla cessazione del rapporto di lavoro subordinato o parasubordinato, non derivante da mutuo consenso, dimissioni, pensionamento, licenziamento per giusta causa o giustificato motivo soggettivo.

Se l'obbligo di restituzione dell'immobile non viene stabilito in un atto pubblico, così da costituire di per sé titolo esecutivo, il concedente per procurarselo potrà ricorrere alla procedura per convalida di sfratto, che viene espressamente richiamata dalla nuova disciplina (vedi art. unico, comma 81, della citata legge 208 del 2015).

Sul piano fiscale, sono previste alcune agevolazioni (di durata limitata sino al 31.12.2020) in relazione tanto al contratto di *leasing* quanto alla compravendita stipulata tra il *lessor* e il *lessee*, che abbia inteso accettare la proposta formulata dal primo. Quando l'utilizzatore possieda un reddito non superiore ad €55.000, è infatti prevista una detrazione dell'Irpef del 19% tanto sui canoni (fino a €4000 oppure del doppio se l'utilizzatore ha meno di 35 anni) quanto sul prezzo di acquisto (sino a un massimo di €10.000, oppure del doppio se l'utilizzatore ha meno di 35 anni). Non trova invece applicazione, all'atto di acquisto dell'immobile da parte della banca oppure dell'intermediario finanziario, la tassazione sul c.d. "prezzo-valore", cioè sul valore catastale dell'immobile, ove si prevede l'aliquota ridotta dell'1,50%, applicata però al prezzo effettivo di acquisto e non al valore catastale.

Prof. Alessandro Ciatti Càimi

La deducibilità degli interessi passivi per le imprese

La disciplina relativa alla **deducibilità degli interessi passivi** per i soggetti che svolgono attività di impresa è costituita da tre regimi tra loro alternativi:

- per i **soggetti Ires** diversi da quelli che svolgono attività finanziaria la deducibilità degli interessi passivi sostenuti si effettua nel **limite degli interessi attivi** e, per l'**eccedenza**, nei limiti del **30% del ROL**;
- per i soggetti che svolgono **attività finanziaria** è previsto un regime forfetario di deducibilità degli interessi nella misura del **96%**;
- per i **soggetti Irpef imprenditori** (imprenditori individuali, Snc e Sas), per la deducibilità è richiesto soltanto che gli interessi passivi sostenuti siano **inerenti all'attività** di impresa svolta.

L'art. 4 del DLgs. n. 147 del 14.09.2015 ha stabilito inoltre che, a decorrere dall'esercizio 2016, la nozione di ROL dovrà tenere conto, in ogni caso, dei dividendi incassati relativi a partecipazioni detenute in società non residenti che risultino controllate ai sensi dell'art. 2359 cod. civ. È stata inoltre sancita la piena deducibilità degli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione, nonché l'eliminazione dei vincoli alla deducibilità degli interessi passivi relativi ai titoli obbligazionari.

Deducibilità per i soggetti Ires

Per i soggetti Ires gli interessi passivi sostenuti nello svolgimento dell'attività d'impresa seguono le regole dell'art. 96 del DPR 917/1986. In particolare tale disposizione prevede che gli interessi passivi e gli oneri assimilati diversi da quelli capitalizzati siano deducibili in ciascun periodo d'imposta sino a concorrenza degli interessi attivi e dei proventi assimilati e, per l'eventuale eccedenza, **nel limite del 30% del risultato operativo lordo** della gestione caratteristica (c.d."ROL"). Gli interessi passivi e gli oneri assimilati che risultano oggetto delle limitazioni alla deducibilità di cui all'art. 96 del TUIR sono quelli derivanti da contratti di mutuo, da contratti di locazione finanziaria, dall'emissione di obbligazioni e titoli similari e da ogni altro rapporto avente causa finanziaria. Tale norma **esclude** espressamente dal proprio ambito oggettivo di applicazione gli interessi passivi e gli oneri assimilati compresi nel costo dei beni ai sensi dell'art. 110 del TUIR, il quale dispone che si debbano comprendere nel costo del singolo bene anche gli **oneri accessori** di diretta imputazione, quali gli interessi passivi iscritti in bilancio o iscrिवibili ad aumento del costo stesso per effetto di disposizioni di legge. Sono ad esempio da comprendere nel costo degli immobili merce gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro costruzione o ristrutturazione. Gli interessi passivi imputati secondo corretti principi contabili ad incremento del costo delle rimanenze di beni o servizi oggetto dell'attività dell'impresa, diversi dagli immobili, non rientrano pertanto nell'ambito di applicazione dell'art. 96 del TUIR. Sono altresì esclusi dall'ambito di applicazione di tale disposto normativo gli interessi passivi relativi a prestiti contratti per la realizzazione dei lavori su commessa, purché correttamente imputati ad aumento del valore delle rimanenze.

Il **ROL** è dato dalla **differenza tra il valore ed i costi della produzione** di cui alle lettere A) e B) dell'art. 2425 cod. civ., a cui vanno **sommati gli ammortamenti** delle immobilizzazioni immateriali e materiali ed i **canoni di locazione finanziaria** dei beni strumentali. Il Decreto Internazionalizzazione, come detto in premessa, ha stabilito che ai fini del calcolo del risultato operativo lordo si tenga altresì conto, in ogni caso, dei dividendi incassati relativi a partecipazioni detenute in società non residenti che risultino controllate ai sensi dell'art. 2359 cod. civ. Ai sensi dell'art. 96 del TUIR si applica il monitoraggio del ROL anche per le società che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in società esercenti attività diverse da quella creditizia e finanziaria. Si tratta delle holding operative, che esercitano attività di assunzione di partecipazioni in via prevalente non nei confronti del pubblico.

L'eventuale **quota del ROL non utilizzata** per la deduzione degli interessi passivi e degli oneri finanziari di competenza **può essere portata ad incremento** del ROL dei successivi periodi d'imposta, senza limiti temporali al riporto. Secondo quanto chiarito dalla Circolare n. 19 del 21.04.2009 dell'Agenzia delle Entrate l'eccedenza di ROL dovrà essere prioritariamente utilizzata per compensare l'eventuale eccedenza di interessi passivi netti indeducibili dell'esercizio in corso ovvero di esercizi precedenti. Qualora, pur in presenza delle predette condizioni, il ROL disponibile risulti inutilizzato, lo stesso non potrà più essere riportato in futuro: ciò in quanto il meccanismo di funzionamento del confronto tra ROL ed interessi passivi netti è strutturato in modo da prevedere un suo utilizzo automatico ogni volta che si registri una situazione di eccedenza degli interessi passivi su quelli attivi.

Ai sensi dell'art. 96, c. 4, del TUIR gli interessi passivi netti che, in quanto **eccedenti il 30% del ROL** dell'esercizio, non siano deducibili in un determinato periodo di imposta, **possono essere portati in deduzione** dal reddito dei **periodi successivi senza limiti temporali**. In particolare la norma consente detto recupero nei limiti in cui in tali periodi l'importo degli interessi passivi e degli oneri assimilati di competenza eccedenti gli interessi attivi ed i proventi assimilati sia inferiore al 30% del risultato operativo lordo di competenza. In merito alla deducibilità degli interessi passivi riportati la Circolare n. 38 del 23.06.2010 dell'Agenzia delle Entrate ha inoltre confermato la possibilità di dedurre gli interessi passivi netti in deducibili relativi ad un esercizio precedente con quelli attivi dell'esercizio successivo; pertanto qualora in un dato esercizio gli interessi attivi siano superiori a quelli passivi maturati nel medesimo periodo d'imposta, l'eccedenza può essere utilizzata per dedurre gli interessi passivi in deducibili derivanti da precedenti periodi d'imposta. Non è invece consentito riportare in avanti l'eventuale eccedenza degli interessi attivi rispetto a quelli passivi maturati in un determinato periodo d'imposta.

Restano tuttavia ferme le ordinarie regole di **indeducibilità assoluta degli interessi**, quali gli interessi passivi **relativi agli immobili patrimonio** delle imprese, quelli **di mora** non ancora corrisposti, quelli **relativi alle liquidazioni Iva trimestrali** e quelli **relativi all'acquisto di mezzi di trasporto**, che si deducono sulla base della normativa prevista per la deducibilità dei costi relativi ad automezzi ed autoveicoli di cui all'art. 164 del TUIR. Pertanto per i mezzi di trasporto non si applica l'art. 96 del TUIR e gli interessi passivi sostenuti a servizio di finanziamenti contratti relativamente ai veicoli in questione potranno essere:

- interamente dedotti, se relativi ai mezzi di trasporto destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa o adibiti ad uso pubblico (come ad esempio i taxi);
- dedotti nella misura del 20% del loro ammontare (80% qualora utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio) se riferibili ai mezzi di trasporto ad uso promiscuo;
- dedotti nella misura del 70% se sostenuti relativamente a mezzi di trasporto dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

Deducibilità degli interessi passivi per acquisizione di immobili patrimoniali

Ai sensi dell'art. 90, c. 1, del TUIR, le unità immobiliari possedute in regime d'impresa che non costituiscono beni strumentali all'attività d'impresa, né beni merce, concorrono alla determinazione del reddito d'impresa sulla base dei criteri previsti per i redditi fondiari dal medesimo Testo Unico. Conseguentemente le spese e gli altri componenti negativi relativi a tali beni immobili non sono ammessi in deduzione. La L. 244/2007 ha tuttavia introdotto una norma di interpretazione autentica secondo la quale tra le spese e gli altri componenti negativi in deducibili non devono essere compresi gli interessi passivi relativi a finanziamenti contratti per l'acquisizione degli immobili patrimonio. Secondo quanto chiarito dalla Circolare n. 19 del 21.04.2009 dell'Agenzia delle Entrate tale norma intende riferirsi non solo agli interessi passivi sostenuti in relazione ai finanziamenti accesi per l'acquisto di tali immobili, ma anche a quelli relativi a finanziamenti stipulati per la loro costruzione.

In sostanza gli interessi passivi di finanziamento contratti per la costruzione o per l'acquisto degli immobili patrimonio sono **deducibili**, per i soggetti Ires, **nei limiti ed alle condizioni previste dall'art. 96 del TUIR**. La circolare citata ha inoltre chiarito che rimangono totalmente in deducibili gli interessi passivi contratti a fronte di interventi di manutenzione straordinaria relativi a detti immobili.

Deducibilità per i soggetti Irpef

Per i soggetti Irpef che svolgono attività d'impresa si applica l'art. 61 del TUIR per stabilire l'ammontare degli interessi passivi deducibili all'interno del periodo d'imposta. In particolare **“gli interessi passivi inerenti l'esercizio d'impresa sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto fra l'ammontare dei ricavi ed altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi”**. La parte degli interessi passivi non deducibile non dà diritto ad un'ulteriore detrazione in caso di interessi pagati in dipendenza di prestiti o mutui agrari ed in dipendenza di mutui garantiti da ipoteca su immobili contratti per l'acquisto dell'immobile da adibire ad abitazione principale.

È stato infine precisato che la società di persone risultante da una trasformazione omogenea regressiva non può applicare le disposizioni contenute nell'art. 96 del TUIR e gli interessi passivi riportabili non potranno essere utilizzati in deduzione secondo le regole in esso contenute.

La disciplina dei premi di risultato

Il quadro normativo per la fruibilità degli incentivi sui premi di risultato e sulle somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa per il 2016 è ormai completato.

La nuova disciplina presenta delle novità rispetto al passato: si innalza il limite massimo dei redditi percepiti dal lavoratore da considerare ai fini dell'ammissione all'incentivo, pari a **50.000 euro lordi annui** per il **2015**, allargando la fruibilità della misura anche alle categorie di lavoratori che percepiscono redditi medio-alti (quadri, dirigenti). Al contempo però è stata prevista la riduzione del limite massimo di importo assoggettabile a tassazione agevolata del 10% (**2.000 euro lordi**).

L'agevolazione viene estesa, con lo stesso limite e la medesima aliquota agevolata, anche agli utili distribuiti dalle aziende ai dipendenti. L'aliquota agevolata è fissata al 10% in sostituzione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali.

Novità e criticità

Oltre alle novità rispetto al passato si riscontrano anche alcune criticità interpretative.

In modo particolare il decreto attuativo condiziona l'accesso agli incentivi al raggiungimento di un risultato, prevedendo tra i criteri di misurazione e verifica degli incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, l'aumento della produzione o il risparmio dei fattori produttivi ovvero il miglioramento della qualità dei prodotti e dei processi.

Di conseguenza, salvo diversi chiarimenti ministeriali, le agevolazioni non potranno che essere fruibili a consuntivo.

Il 25 marzo scorso è stato firmato il decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali e del Ministro dell'Economia e delle Finanze che disciplina i criteri di misurazione degli incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione nonché i criteri di individuazione delle somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa che consentiranno di fruire della tassazione agevolata laddove l'erogazione avvenga in esecuzione di un contratto collettivo di secondo livello.

Il provvedimento, che tuttavia non è ancora in vigore in quanto occorre attendere la pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, presenta diverse novità rispetto agli incentivi già previsti in passato per le analoghe finalità.

Nonostante la previsione contenuta al comma 182 della legge n. 208 del 2015 sia sostanzialmente analoga a quella prevista nel 2013 e 2014, questa volta il decreto attuativo **condiziona l'accesso agli incentivi al raggiungimento di un risultato**.

La prima novità del provvedimento attuativo, contenuta all'articolo 2 del decreto, prevede infatti che ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva i contratti collettivi debbano prevedere criteri di misurazione e verifica degli incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, che possono consistere nell'aumento della produzione o in risparmi dei fattori produttivi, ovvero nel miglioramento della qualità dei prodotti e dei processi.

Come si può notare, dunque, elementi centrali sono sia la **misurazione** che la **verifica degli incrementi**.

Il comma 2 del suddetto decreto, a tal fine, specifica che detti incrementi possono consistere:

- nell'**aumento della produzione**;
- nel **risparmio dei fattori produttivi**;
- nel **miglioramento della qualità dei prodotti e dei processi**;

anche attraverso la riorganizzazione dell'orario di lavoro non straordinario o il ricorso al lavoro agile quale modalità flessibile di esecuzione del rapporto di lavoro subordinato.

Viene inoltre specificato che l'accordo collettivo deve anche individuare un congruo periodo per la misurazione e la verifica dei risultati il cui raggiungimento sia verificabile in modo obiettivo attraverso il riscontro di indicatori numerici o di altro genere appositamente individuati.

Rispetto al passato si tratta di una novità rilevante in quanto in precedenza l'agevolazione non era legata al raggiungimento del risultato.

Il Ministero del Lavoro, infatti, con la circolare n. 15/2013 aveva chiarito che la rispondenza delle voci retributive introdotte alle finalità volute dal legislatore rappresentava un elemento di esclusiva valutazione della contrattazione collettiva, cosicché l'agevolazione non poteva ritenersi condizionata ai risultati effettivamente conseguiti.

La conseguenza, salvo che in sede interpretativa giungano chiarimenti che portino ad una lettura diversa, è che le agevolazioni non potranno che essere fruibili a consuntivo e cioè al momento di misurazione del raggiungimento del risultato.

Orario di lavoro e riorganizzazione

Per l'individuazione delle modalità da impiegare per la misurazione dei risultati conseguiti può essere certamente utile fare riferimento al modello allegato al decreto interministeriale 25.03.2016 nel quale sono contenute diverse ipotesi di indicatori.

Tra le ipotesi risultano anche interventi che riguardano l'orario di lavoro. In particolare la finalità s'intende realizzata anche attraverso la modifica dell'organizzazione del lavoro, mediante l'applicazione del lavoro agile, o tramite modifiche ai regimi di orario di lavoro.

Tali casi sono peraltro previsti dal citato articolo 2 in cui è stabilito che i contratti collettivi devono prevedere criteri di misurazione e verifica delle diverse possibilità previste per giungere alle finalità individuate, anche attraverso la riorganizzazione dell'orario di lavoro non straordinario o il ricorso al lavoro agile quale modalità flessibile di esecuzione del rapporto di lavoro subordinato.

Sarebbe utile chiarire se la semplice previsione, ad esempio, del ricorso allo *smart working* consenta mensilmente di assoggettare ad imposta sostitutiva le somme corrisposte a tale titolo, ovvero se occorrerà attendere la conclusione di un periodo di osservazione e la misurazione del risultato.

Partecipazione agli utili dell'impresa

Per quanto concerne invece le somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa l'articolo 3 del decreto attuativo rinvia alla disciplina generale in materia di modalità di determinazione degli utili spettanti ai prestatori di lavoro contenuta all'articolo 2102 codice civile.

Viene altresì precisato che anche agli utili distribuiti con tassazione agevolata si applica l'articolo 95, c. 6, del TUIR che prevede la deducibilità delle partecipazioni agli utili dal reddito dell'esercizio di competenza, indipendentemente dall'imputazione al conto economico.

Premi in voucher

Il decreto attuativo specifica anche le modalità con cui sarà possibile procedere all'erogazione dei premi mediante *voucher* per l'erogazione di beni, prestazioni, opere e servizi di cui all'art. 51, c. 3-*bis*, del TUIR.

Si ricorda a tal fine che una novità delle agevolazioni sui premi di risultato previsti dalla legge di stabilità 2016 riguarda la possibilità di giungere alla completa detassazione delle somme corrisposte con le finalità previste dall'art. 1, c. 182, della legge n. 208/2015.

Il comma 184 del citato articolo 1, infatti, prevede che le somme e i valori di cui al comma 2 e all'ultimo periodo del comma 3 dell'articolo 51 del TUIR non concorrono, nel rispetto dei limiti ivi indicati, a formare il reddito di lavoro dipendente, né sono soggetti all'imposta sostitutiva anche nell'eventualità in cui gli stessi siano fruiti, per scelta del lavoratore, in sostituzione, in tutto o in parte, delle somme di cui al comma 182.

Dal 2016, per rendere più agevole l'erogazione di tali somme da parte dei datori di lavoro, il legislatore ha aggiunto al citato art. 51 del TUIR il comma 3-*bis*, prevedendo che ai fini dell'applicazione dei commi 2 e 3, l'erogazione di beni, prestazioni, opere e servizi da parte del datore di lavoro può avvenire mediante documenti di legittimazione, in formato cartaceo o elettronico, riportanti un valore nominale.

Il decreto attuativo del 25.03.2016, come anticipato, all'articolo 6 si occupa di regolare tale possibilità prevedendo che i *voucher* non possano essere utilizzati da persona diversa dal titolare, non possano essere monetizzati o ceduti a terzi e debbano dare diritto ad un solo bene, prestazione, opera o servizio per l'intero valore nominale senza integrazione a carico del titolare.

Deposito dei contratti collettivi

Si ricorda che i contratti collettivi che possono regolare le agevolazioni sui premi di risultato sono quelli di cui all'art. 51 del D. Lgs. n. 81/2015 e dovranno essere depositati entro 30 giorni dalla sottoscrizione allegando altresì la dichiarazione di conformità redatta secondo l'allegato 1 al decreto.

Il deposito dovrà avvenire in via telematica così come prescritto dall'articolo 14 del DLgs n. 151 del 2015.

Proroga della comunicazione “black list” per l’anno 2015

L’Agenzia delle Entrate, con il comunicato stampa n. 51 del 24.03.2016, ha annunciato il **differimento al 20.09.2016** del termine per l’invio della comunicazione annuale “black list” riferita al 2015, avvalendosi del modello polivalente.

Il termine dell’11.04.2016 per la presentazione del modello polivalente (per i soggetti con contabilità Iva su base mensile) e del 20.04.2016 (per i soggetti con contabilità Iva su base trimestrale) rimane valido per comunicare:

- le operazioni rilevanti ai fini Iva (c.d. “spesometro”) di cui all’art. 21 del DL 78/2010;
- le operazioni in contanti legate al turismo, effettuate nei confronti di persone fisiche non italiane e di cittadinanza diversa da quella di uno dei Paesi dell’Unione Europea o dello Spazio Economico Europeo;
- i dati relativi ai contratti stipulati dalle società di leasing e noleggio (comunicazione per la quale il modello polivalente è utilizzato su base facoltativa).

Si ricorda che, come definito dal DLgs 175/2014, l’obbligo di effettuare la comunicazione in oggetto emerge quando l’ammontare complessivo delle operazioni rilevanti effettuate nei confronti di operatori economici stabiliti in Paesi a fiscalità privilegiata, inseriti nelle “black list” di cui ai DM 4 maggio 1999 e 21 novembre 2001, eccede la **soglia di euro 10.000,00**. In tal caso devono essere comunicate tutte le suddette operazioni, anche se di importo unitario minimo.

La deduzione del costo del personale dalla base imponibile Irap

La legge di Stabilità 2015 ha previsto, con l’introduzione dell’art. 11, c. 4-*octies*, al DLgs 446/1997, la **deducibilità integrale del costo del lavoro sostenuto per il personale dipendente a tempo indeterminato**, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 (pertanto dal 2015 per i soggetti con periodo d’imposta coincidente con l’anno solare). Nessuna deduzione, oltre al c.d. “cuneo fiscale”, spetta invece relativamente al personale assunto con altre tipologie contrattuali.

La nuova deduzione è riconosciuta in capo ai soggetti Irap che determinano la base imponibile ai sensi degli articoli da 5 a 9 del DLgs 446/1997, ovverosia: le società di capitali e gli enti commerciali; le imprese individuali e le società di persone (incluse le società semplici), a prescindere dal metodo adottato; le banche e gli enti finanziari; le imprese di assicurazione; i lavoratori autonomi (sia in forma individuale che associata).

La deduzione in esame è riconosciuta in misura pari alla differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente a tempo indeterminato e le deduzioni previste dall’art. 11, cc. 1, lett. a), 1-*bis*, 4-*bis.1* e 4-*quater* del DLgs 15.12.1997, n. 446. Come infatti ha sostenuto l’Agenzia con la circolare n. 22/E/2015 “*se la sommatoria delle deduzioni vigenti è inferiore al costo del lavoro, spetta un’ulteriore deduzione fino a concorrenza dell’intero importo dell’onere sostenuto*”. Pertanto all’interno di IRAP 2016 la deduzione opera su due livelli:

- nel quadro **IS** il contribuente deve indicare le deduzioni già previste per il **cuneo fiscale**;
- nel nuovo rigo **IS7** occorre poi quantificare l’**eccedenza** tra il costo complessivo dei lavoratori a tempo indeterminato e quanto già dedotto nelle precedenti sezioni del modello IRAP. L’importo così determinato va indicato in colonna 2; mentre in colonna 1 occorre indicare il numero di dipendenti per i quali si fruisce della deduzione in commento.

Per **costo complessivo** dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato si intende l’importo contabilizzato nella voce **B.9 di conto economico**, che comprende: retribuzioni, contributi previdenziali, mensilità aggiuntive, ferie e permessi, accantonamento al fondo Tfr (nel periodo d’imposta di imputazione a conto economico e non in quello di erogazione al dipendente).

Obbligo di verifica dei dati contenuti nel 730 e nell’UNICO precompilati

Con il comunicato stampa del 29.03.2016 n. 54 l’Agenzia delle Entrate ha illustrato le novità della **dichiarazione precompilata 2016** che, da quest’anno, viene utilizzata non solo per il **modello 730** ma anche per il **modello UNICO**. La presenza di **maggiori informazioni** nelle anzidette dichiarazioni, tuttavia, non esonera affatto i contribuenti dalla verifica e riscontro dei dati che vengono già visualizzati sui modelli dichiarativi. A partire dal 15 aprile saranno infatti disponibili *online* i due modelli in versione precompilata. Se il contribuente riscontra, nella dichiarazione proposta, dati non corretti od incompleti deve modificare la dichiarazione prima di procedere all’invio. L’accesso ai modelli sarà possibile in via diretta da parte del contribuente (tramite le credenziali rilasciate dai servizi telematici dell’Agenzia delle Entrate) oppure con

delega dello stesso al proprio sostituto d'imposta che effettua l'assistenza fiscale, o ad un Caf, o ad un professionista abilitato. Inoltre una novità assoluta in tale ambito riguarda l'istituzione del nuovo Sistema Pubblico di Identità Digitale (SPID) che permette ai cittadini di accedere con credenziali uniche a tutti i servizi *online* delle pubbliche Amministrazioni e delle imprese aderenti.

La verifica delle informazioni presenti nelle dichiarazioni precompilate deve essere effettuata sia sui redditi che sugli oneri indicati, prestando particolare attenzione ad alcuni aspetti, anche alla luce di quanto emerso lo scorso anno.

Per quanto riguarda i **redditi** è opportuno controllare che gli stessi corrispondano a quanto indicato nella CU (Certificazione Unica) ricevuta dal sostituto d'imposta, prestando attenzione soprattutto in caso di ricezione di due o più CU (lo scorso anno in alcuni casi era emersa la mancanza del numero dei giorni di lavoro effettuato e ciò non aveva consentito di calcolare le detrazioni da lavoro o pensione).

Con riferimento agli **immobili** bisogna controllare attentamente i quadri A (terreni) e B (fabbricati) per riscontrare la corretta indicazione della rendita catastale e del codice di utilizzo dell'immobile ed altresì per verificare i giorni di possesso in caso di cambio di proprietà in corso d'anno.

Per quanto concerne le **spese sanitarie** occorre sapere che non saranno presenti i farmaci da banco per i quali non è obbligatoria la prescrizione medica, nonché le spese sostenute, tra gli altri, presso ottici, parafarmacie o strutture sanitarie non accreditate. Sono inoltre assenti le spese sostenute per prestazioni fisioterapiche, essendo i fisioterapisti esclusi, per l'anno 2015, dalla comunicazione delle prestazioni tramite il sistema TS (tessera sanitaria).

Al debutto nella precompilata anche la prima rata del **bonus ristrutturazioni** (50%) e del **bonus risparmio energetico** (65%). I relativi dati non saranno però inseriti direttamente all'interno della dichiarazione, ma saranno contenuti nel foglio illustrativo allegato e sarà pertanto il contribuente a dover verificare tali dati e a decidere se inserirli in dichiarazione.

Anche le **spese funebri** saranno per la prima volta oggetto di indicazione nella dichiarazione precompilata; tuttavia verranno rilevate solo le spese sostenute presso le attività di onoranze funebri e non, ad esempio, gli esborsi per marmi o fiori, anch'essi detraibili, che saranno quindi da indicare manualmente.

Nonostante tutti questi nuovi dati (a cui si aggiungono i rimborsi delle casse sanitarie, la previdenza complementare e le spese universitarie) resta tutta una serie di detrazioni che dovranno essere inserite manualmente dal contribuente (tra le altre: le spese per gli asili nido, quelle per le attività sportive dei ragazzi e per le locazioni di studenti fuori sede).

La dichiarazione precompilata resta pertanto ancora uno strumento poco efficiente per semplificare gli oneri dichiarativi del contribuente e, soprattutto, poco attendibile, risultando quindi non appetibile in sostituzione alle ordinarie dichiarazioni compilate direttamente dal contribuente o dal suo professionista.

Novità in materia di oneri detraibili per le prossime dichiarazioni dei redditi

Con riferimento a particolari tipologie di spesa, che spesso generano dubbi circa la loro detraibilità dall'imposta sul reddito, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 3/2016, ha chiarito che potranno essere detratte con le dichiarazioni dei redditi relative all'anno 2015, da predisporre a partire dal mese di maggio c.a., le seguenti spese: prestazioni dell'**educatore professionale**; trattamenti di **mesoterapia e ozonoterapia** purché accompagnati da idonea **prescrizione medica**; **frequenza di scuole dell'infanzia**, del primo ciclo di istruzione e della scuola secondaria di secondo grado per un importo non superiore a € 400 annui per studente; **erogazioni liberali**, senza nessun limite di importo, **a favore di istituti scolastici** di ogni ordine e grado mirate all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica ed all'ampliamento dell'offerta formativa. Permane la detraibilità delle tasse di frequenza e dei contributi obbligatori (es. per il servizio di mensa scolastica) deliberati dagli istituti scolastici. Tutte le suddette spese sono detraibili dall'Irpef nella misura del 19% del loro ammontare. È stato altresì recentemente precisato che le spese per i **trattamenti di haloterapia o grotte di sale** e le prestazioni rese dal **pedagogista non sono detraibili**.

L'ampliamento degli edifici è soggetto al meccanismo del *reverse charge*

In occasione del *question time* del 10 marzo u.s. in Commissione Finanze della Camera, con risposta all'interrogazione n. 5-08065, è stato chiarito che le disposizioni di cui all'art. 17, c. 6, lett. a-ter) del DPR 633/72, che prevedono l'applicazione dell'Iva con il meccanismo dell'**inversione contabile**, sono riferibili all'attività dell'impresa che effettua lavori di opere murarie nell'ambito di **ampliamento di edifici**.

A partire dal 2015 la citata disposizione ha esteso l'obbligo di applicazione del *reverse charge* alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento, relative ad

edifici. Il termine “completamento” ha comportato, sin da subito, difficoltà nella comprensione della portata della norma. L’Agenzia delle Entrate è intervenuta in merito con la circolare n. 14 del 27.03.2015, precisando che tale termine è utilizzato dal legislatore in modo atecnico, in quanto l’art. 3 del Testo unico dell’edilizia (DPR 6.06.2001 n. 380) non menziona la nozione di completamento, ma fa riferimento a interventi quali la manutenzione ordinaria e straordinaria, il restauro e risanamento conservativo, la ristrutturazione edilizia, ecc.

Ora viene invece confermato l’**obbligo** di assoggettare ad inversione contabile anche le opere di ampliamento di edifici.

Imposte di successione: dal 1° aprile 2016 possono essere pagate con il modello F24

Con apposito provvedimento dell’Agenzia delle Entrate del 17 marzo scorso è stato stabilito che le somme dovute a seguito di liquidazione della dichiarazione di successione, ivi compresi oneri accessori, interessi e sanzioni, possono essere pagate, **a decorrere dal 1° aprile c.a.**, con il modello F24 anzichè con il modello F23. È stato previsto un periodo transitorio di gestione del passaggio della modalità di pagamento: sino al 31.12.2016 sarà ancora possibile utilizzare il modello F23 in alternativa al modello F24.

A decorrere **dal 1° gennaio 2017** il pagamento dovrà avvenire **esclusivamente** utilizzando il **modello F24**.

Novità in materia di contratti di locazione

La modifica all’art. 13 della L. 431/1998 apportata dalla legge di Stabilità per il 2016 comporta, a decorrere dal 1° gennaio u.s., alcune regole ed adempimenti aggiuntivi in caso di locazione di immobili abitativi. In particolare non sono ammessi in alcun modo, e sono causa di nullità del contratto, eventuali pattuizioni che prevedano una determinazione del canone superiore a quello che risulta dal contratto registrato. Il locatore ha l’obbligo perentorio di provvedere alla registrazione del contratto entro 30 giorni dalla stipula. Lo stesso locatore, entro i successivi 60 giorni, deve comunicare al conduttore ed all’eventuale amministratore del condominio l’avvenuta registrazione. Quest’ultima è bene sia trasmessa, nonostante la norma non dica nulla sul punto, via raccomandata o via PEC.

In caso di mancata registrazione il contratto è automaticamente inesistente con la conseguente impossibilità del locatore, in caso di mora del conduttore, di procedere con un’azione di sfratto, ma solamente mediante causa per occupazione senza titolo.

Il conduttore ed il locatore possono corrispondere l’**imposta di registro** metà ciascuno, oppure, tramite diversa pattuizione, solo a carico del proprietario per l’intero importo, ma **mai totalmente a carico del conduttore**. Ai fini delle imposte indirette l’omessa registrazione prevede il pagamento dell’imposta da parte del proprietario e la sanzione dal 120% al 140% dell’imposta dovuta; ai fini delle imposte dirette la mancata registrazione comporta una sanzione pari al 10% del valore dell’immobile e la presunzione del rapporto di locazione per i 4 periodi d’imposta antecedenti.

Sanzione al 30% in caso di ravvedimento operoso per indebita compensazione

Il DLgs 158/2015, in vigore dall’1.01.2016, ma applicabile retroattivamente in virtù dell’art. 3 del DLgs 472/97, ha modificato il regime sanzionatorio applicabile in caso di **indebita compensazione**. Con l’abrogazione dell’art. 27, c. 18, del DL 185/2008 e la modifica dell’art. 13 del DLgs 471/97, cui è stata trasferita l’intera materia, è ora previsto che l’utilizzo di un’eccedenza o di un credito d’imposta “*in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti*” è sanzionato nella misura del **30% del credito utilizzato** (salva l’applicazione di leggi speciali). Ove la compensazione riguardi crediti inesistenti la sanzione va dal 100% al 200% della misura del credito stesso (per credito inesistente si intende “*il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile*” con liquidazione automatica/controllo formale della dichiarazione).

Le violazioni in materia di compensazioni sono sanabili attraverso l’istituto del **ravvedimento operoso** seppur qualche dubbio emerga in merito alle compensazioni con crediti inesistenti, in quanto se la condotta è fraudolenta non sarebbe ammesso il ravvedimento non essendoci errori od omissioni da correggere (circolare A.E. n. 180/1998).

A seguito delle modifiche introdotte dal DLgs 158/2015 tuttavia la fattispecie di indebita compensazione è espressione di una violazione autonoma, non rientrante nel novero degli omessi/tardivi versamenti. Ne dovrebbe pertanto derivare l’inapplicabilità sia della riduzione a 1/15 per giorno di ritardo per i versamenti

tardivi effettuati entro 14 giorni dalla scadenza, sia della sanzione dimezzata (15%) se il ritardo non supera i 90 giorni. Non si potrebbe neanche applicare la riduzione ad 1/10 se il ravvedimento avviene entro 30 giorni poiché la norma parla espressamente di “*mancato pagamento del tributo o di un acconto*”.

Pertanto il ravvedimento in caso di indebita compensazione dovrebbe avvenire avendo come base di computo sempre la sanzione al 30%, ai sensi delle lettere a-bis) e b-quater) dell’art. 13 del DLgs 472/97.

Rimborsi spese di trasferta agli amministratori

Il trattamento fiscale dei rimborsi spese agli amministratori deve essere valutato in seguito all’individuazione della sede di lavoro dell’amministratore stesso ed alla conseguente configurabilità di una “trasferta”.

L’Agenzia delle Entrate ha chiarito che per alcune attività di collaborazione coordinata e continuativa non è possibile determinare contrattualmente la sede di lavoro né identificare tale sede con quella della società. In tali casi occorre far riferimento al domicilio fiscale del collaboratore. Tale criterio vale anche per gli amministratori di società salvo che dall’atto di nomina non risulti diversamente individuata la sede di lavoro.

Alla luce del citato orientamento sembra potersi affermare che, anche in mancanza di espressa indicazione nell’atto di nomina, la **sede dell’amministratore coincide con la sede della società**, qualora quest’ultima sia individuabile. Solo in casi di oggettiva impossibilità di stabilire la sede della società, la sede di lavoro dell’amministratore può essere individuata nel suo domicilio fiscale.

Definita la sede occorre verificare quando si configura una “trasferta” da parte dell’amministratore. In genere non si considera rinvenuta una trasferta quando l’amministratore si reca al lavoro dalla propria abitazione, con la conseguenza che le spese sostenute dall’amministratore per il viaggio, nonché per l’eventuale vitto e alloggio, rimborsate dalle società, concorrono alla formazione del reddito dell’amministratore. In tale caso sono deducibili dal reddito d’impresa della società. Si pensi, ad esempio, ad un amministratore residente a Cuneo, con sede di lavoro a Torino che per una riunione deve pernottare a Torino. Con specifico riguardo alle spese di vitto e alloggio, ferma restando la tassazione in capo all’amministratore, opererebbe peraltro il limite di deducibilità del 75% del relativo ammontare ex art. 109, comma 5, del TUIR.

Un’ulteriore ipotesi può essere quella in cui le spese di vitto siano sostenute nel Comune in cui ha sede la società, ma in occasione di visite di clienti: la circolare dell’Agenzia delle Entrate 13 luglio 2009 n. 34 (§ 6.1.2) ha chiarito che se le spese sono sostenute in maniera indistinta, sia per i clienti sia per altri destinatari, tali spese vengono attratte dal regime delle spese di rappresentanza e, pertanto, sono dedotte anche nel rispetto dei relativi limiti. In tale circostanza tuttavia le spese di vitto sostenute per l’amministratore, ancorché non relative ad una trasferta, non concorrono a formare il reddito dello stesso.

Iva ridotta su fabbricati da ultimare

Secondo la prassi (si veda in particolare la circolare Agenzia delle Entrate n. 12/E/2007) dal punto di vista fiscale un fabbricato si considera **ultimato** nel momento in cui è idoneo ad espletare la propria funzione ovvero è idoneo ad essere destinato al consumo. In pratica si considera ultimato quando il direttore dei lavori emette l’attestazione di ultimazione dei lavori o quando sia già stato concesso in uso a terzi in quanto l’immissione in consumo fa presumere che presenti tutte le caratteristiche idonee a considerare il fabbricato completato. Prima di tali situazioni il fabbricato si considera non ultimato. Bisogna in ogni caso distinguere la cessione di fabbricato non ultimato da quello sulla “carta” poiché in quest’ultimo caso si tratta di vendita di cosa futura.

Relativamente al **fabbricato in corso di costruzione**, la sua cessione è **soggetta ad Iva** e la possibilità di applicare l’Iva agevolata è concessa a patto che i lavori siano stati effettivamente realizzati, anche in misura parziale; non è applicabile invece l’Iva agevolata qualora via siano solo le autorizzazioni amministrative, ma non siano iniziati i lavori. Per l’applicazione dell’aliquota agevolata è comunque sempre necessario che al momento della cessione il fabbricato presenti le caratteristiche non di lusso verificabili dai progetti e dai titoli abilitativi; in caso contrario l’acquirente sarà tenuto al versamento della differenza d’imposta. Infine non è più consentito usufruire dell’aliquota Iva ridotta per i lavori successivi all’ultimazione della costruzione.

Esenzione Imu per gli immobili “merce” inventati delle imprese immobiliari di costruzione

A decorrere dall’1.01.2014, gli immobili “merce”, ossia gli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l’attività d’impresa, sono esenti dall’imposta municipale fintanto che permanga tale destinazione e

non siano in ogni caso locati (artt. 2, c. 1 e c. 2 lett. a) del DL 31.08.2013 n. 102). La Commissione Tributaria Provinciale di Pescara, con la sentenza 22.12.2015 n. 901/1/15, ha tuttavia affermato che i Comuni devono anche rimborsare l'IMU versata per gli anni 2012 e 2013 relativamente a tale tipologia di immobili, in quanto con il DL 102/2013 il legislatore avrebbe *“abrogato tacitamente la norma previgente”*. Nel caso specifico il ricorrente lamentava la violazione dei principi costituzionali di ragionevolezza (art. 3) e capacità contributiva (art. 53), evidenziando anche che nessuna altra impresa, a parte le imprese di costruzione, subisse l'imposizione delle proprie rimanenze di magazzino. Il Collegio è giunto a tale conclusione in considerazione del fatto che la Consulta ha più volte ribadito che il dovere del giudice è quello di ricercare e di seguire *“l'interpretazione da lui ritenuta più adeguata ai principi costituzionali”* ed ha ritenuto non necessario sollevare l'eccezione di incostituzionalità, provvedendo a fornire un'interpretazione *“costituzionalmente orientata ed adeguatrice della norma denunciata”*.

Diritto commerciale, bilancio, contabilità e varie

Effetti sui bilanci 2016 della prima applicazione del criterio del costo ammortizzato

Le bozze dei nuovi documenti OIC 15 e 19 forniscono le prime indicazioni per l'applicazione del criterio del **costo ammortizzato** per la valutazione dei crediti e dei debiti (si ricorda che tale criterio prevede, ad esempio, che i debiti per finanziamenti a medio e lungo termine debbano essere inizialmente iscritti al netto dei costi iniziali e che al termine di ogni anno tali costi siano imputati pro-quota nel debito per tenere conto della ripartizione o ammortamento della differenza iniziale).

Dalle indicazioni dell'OIC si possono desumere alcuni indirizzi di carattere generale per la gestione della transizione alle norme introdotte dal DLgs. 139/2015. L'art. 12 del decreto ha infatti stabilito che le disposizioni si applicano ai bilanci relativi all'esercizio 2016 e ha previsto una disciplina transitoria per alcune delle modifiche relative ai criteri di valutazione. In generale il passaggio dalla disciplina precedente a quella del DLgs. 139/2015 appare come un cambiamento di un criterio di valutazione anche se è determinato da una norma di legge.

In riferimento ai crediti e ai debiti, tenuto conto che la disciplina transitoria del decreto è rivolta alla semplificazione, si prevede che:

- le operazioni già rilevate nel bilancio 2015 possono continuare ad essere contabilizzate secondo le disposizioni previgenti, fino a esaurimento dei relativi effetti in bilancio;
- le operazioni poste in essere dal 1° gennaio 2016 devono essere contabilizzate secondo le nuove disposizioni.

Le bozze dei documenti OIC 15 e 19 hanno peraltro evidenziato il carattere facoltativo della norma transitoria. In particolare la società potrebbe scegliere di applicare il costo ammortizzato esclusivamente ai crediti/debiti sorti successivamente al 1° gennaio 2016, facendone menzione nella Nota integrativa, oppure potrebbe non avvalersi di tale facoltà, applicando il criterio del costo ammortizzato retroattivamente a tutti i crediti/debiti iscritti in bilancio al 31 dicembre 2015. In questo secondo caso la differenza tra il valore del credito/debito iscritto nel bilancio 2015 e il valore del credito/debito calcolato al costo ammortizzato all'inizio dell'esercizio 2016 dovrebbe essere imputata a patrimonio netto, tra gli utili (o perdite) portati a nuovo, al netto dell'effetto fiscale. Le differenze sorte nel corso dell'esercizio dovrebbero, invece, essere imputate a Conto economico.

L'utilità e l'obbligatorietà del rendiconto finanziario

A partire dal **1° gennaio 2016** il rendiconto finanziario è un **documento obbligatorio** ai fini della redazione del bilancio. L'obbligatorietà nel codice civile è stata introdotta con il DLgs. 139/2015 che ha recepito la direttiva 2013/34/UE. Tale decreto ha modificato come segue il comma 1 dell'art. 2423 cod. civ.: *“Gli amministratori devono redigere il bilancio di esercizio, costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico, dal rendiconto finanziario e dalla nota integrativa”*.

L'obbligo di redazione del rendiconto finanziario riguarda tutte le **società che redigono il bilancio in forma ordinaria**, in quanto l'art. 2435-bis cod. civ. esonera le società che redigono il bilancio in forma abbreviata. Medesimo esonero è previsto dall'art. 2435-ter per le micro-imprese. Si ricorda peraltro che l'OIC 10 raccomanda la redazione del rendiconto finanziario tenuto conto della sua rilevanza informativa, senza fare distinzioni tra società che redigono il bilancio in forma ordinaria e società che redigono il bilancio in forma abbreviata.

Il rendiconto finanziario è uno strumento indispensabile per valutare e pianificare la gestione dei flussi di cassa di un'azienda. L'obiettivo del rendiconto finanziario delle variazioni di liquidità è quello di illustrare la variazione delle disponibilità liquide e di permettere la comprensione delle modalità attraverso le quali l'impresa ha generato o drenato liquidità. L'analisi dei flussi finanziari ha obiettivi di controllo della gestione passata e di pianificazione di quella a venire attraverso l'analisi:

- dell'evoluzione degli investimenti;
- della creazione delle fonti per la copertura degli investimenti;
- delle coerenza delle politiche finanziarie adottate;
- dei fabbisogni finanziari e delle ipotesi di sviluppo.

Il rendiconto finanziario previsto dal codice civile e dall'OIC 10 è estremamente utile in quanto i flussi di cassa generati o assorbiti durante l'esercizio sono classificati in tre aree:

- attività operativa (o gestione reddituale);
- attività di investimento;
- attività di finanziamento.

L'**area reddituale** comprende i flussi di cassa connessi all'acquisizione, produzione e distribuzione di beni e alla fornitura di servizi. Nell'**attività di investimento** si classificano tutti i flussi di cassa connessi all'effettuazione di investimenti e disinvestimenti in immobilizzazioni materiali ed immateriali, nonché investimenti di natura finanziaria. Nell'**attività di finanziamento**, invece, si classificano, distinguendoli chiaramente, i flussi di cassa derivanti dalle operazioni con i soci (aumenti di capitale e distribuzione di dividendi) e quelli con i finanziatori dell'impresa (ottenimento e rimborso di finanziamenti di medio/lungo termine, variazioni nei finanziamenti di breve termine).

Questa articolazione permette così di comprendere l'origine della variazione positiva o negativa che le disponibilità liquide hanno subito nel corso dell'esercizio.

Il lavoro interinale e la contabilizzazione dei costi

Il lavoro interinale, vecchia definizione ora sostituita dal "**contratto di somministrazione**", è una particolare forma di fornitura di **prestazioni di lavoro temporaneo** con la quale le aziende possono beneficiare per un dato periodo di una prestazione lavorativa, senza l'obbligo di assumersi tutti gli oneri che deriverebbero dall'instaurazione di un rapporto di lavoro subordinato.

Sostanzialmente il contratto in commento prevede tre figure: il lavoratore, l'azienda e l'agenzia di lavoro temporaneo. Il contratto, stipulato in **forma scritta**, deve essere rilasciato in copia al lavoratore entro 5 giorni dalla data di inizio del rapporto di lavoro; lo stesso deve contenere, oltre ai dati delle imprese coinvolte e del lavoratore, anche le **mansioni** alle quali il lavoratore verrà adibito; la relativa **retribuzione**; nonché i **motivi** per cui l'azienda beneficiaria della prestazione lavorativa ha fatto ricorso alla fornitura di prestazione di lavoro temporaneo. Se permesso dai contratti collettivi dei singoli settori il periodo di lavoro interinale determinato da contratto può essere successivamente prorogato.

L'utilizzo di lavoratori interinali è infatti permesso alle aziende solo in alcune **circostanze**:

- in caso di sostituzione di lavoratori assenti per malattia, ferie, maternità o altro, ad eccezione dei casi di assenza per sciopero o sospensione o di dipendenti con orario ridotto che hanno diritto al trattamento di integrazione salariale;
- in caso di temporanea utilizzazione di qualifiche non previste normalmente dall'azienda;
- in tutti i casi previsti dal CCNL della categoria di appartenenza dell'impresa utilizzatrice.

Ci sono poi delle ipotesi in cui l'utilizzazione dei lavoratori temporanei è vietata. Nello specifico ciò è previsto nel caso in cui le aziende:

- siano state interessate, nei 12 mesi antecedenti, da licenziamenti collettivi di figure adibite alle mansioni cui si riferisce la fornitura temporanea;
- abbiano in corso sospensioni dal lavoro o riduzioni di orario con diritto al trattamento di integrazione salariale, relativamente ai lavoratori adibiti alle mansioni cui si riferisce la fornitura;
- svolgono lavorazioni che richiedono una sorveglianza medica speciale o lavori particolarmente pericolosi in quanto comportano un rischio di grave infortunio.

Dal **punto di vista contabile**, al fine di rilevare le competenze di lavoro interinale, occorre registrare la fattura emessa dalla società di lavoro interinale, distinguendo tra la componente relativa al **costo del lavoro** (non assoggettata ad Iva) e quella relativa al **servizio della società interinale** (assoggettato ad Iva). L'azienda utilizzatrice non dovrà far altro che pagare la fattura ricevuta dall'azienda interinale, la quale provvederà a liquidare al dipendente tutti i componenti retributivi (retribuzione, ferie, permessi, Tfr, ecc.).

Sentenza della Cassazione in materia di bilanci e relativa approvazione

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 4522 dell'8.03.2016, ha riproposto importanti principi, già precisati in precedenti sentenze, in materia di bilanci e della loro possibile impugnazione.

In particolare ha ricordato che:

- l'art. 2433, c. 1, cod. civ. non configura un **diritto del socio agli utili** senza che ci sia una preventiva deliberazione assembleare in tal senso, dato che l'assemblea, in sede di approvazione del bilancio d'esercizio, può decidere in merito alla destinazione degli utili, optando, eventualmente, anche per l'accantonamento o per il reimpiego nell'interesse della società (cfr. Cass. n. 2959/1993);
- il diritto del socio ad **impugnare per nullità** la delibera di approvazione di un bilancio redatto in violazione delle prescrizioni legali non è necessariamente da correlare all'aspettativa di percezione di un dividendo, oppure ad un immediato vantaggio patrimoniale che una diversa, e più corretta, formulazione del bilancio avrebbe eventualmente evidenziato, ma anche alla violazione dei principi di chiarezza e precisione del bilancio, tale da non permettere al socio di avere tutte le informazioni che il bilancio dovrebbe offrirgli e che, con la richiesta di dichiarazione di nullità e conseguente rielaborazione di un bilancio privo di vizi, il socio potrebbe ottenere (cfr. Cass. n. 4937/2001 e Cass. SS.UU. n. 27/2000);
- il **principio di continuità dei valori di bilancio**, per cui le rimanenze finali di un esercizio costituiscono esistenze iniziali dell'esercizio successivo e le relative variazioni concorrono a formare il reddito d'esercizio (cfr. Cass. nn. 17298/2014 e 11748/2008), comporta che ciascun bilancio debba partire dai dati di chiusura del bilancio dell'anno precedente, a meno che, il passaggio in giudicato della sentenza, che definisca la controversia relativa all'esattezza ed alla legittimità di questi dati, obblighi gli amministratori ad apportare al bilancio contestato le variazioni imposte dall'esito del giudizio ed a modificare conseguentemente i dati di partenza del bilancio successivo;
- l'art. 2434-*bis*, c. 3, cod. civ. impone quindi agli amministratori di **redigere nuovamente** sia **il bilancio dichiarato definitivamente irregolare** in sede giurisdizionale che i bilanci successivi sui quali l'irregolarità di quello si sia in qualche modo ripercossa.

Trust e attività fiduciaria

Imposta fissa di registro per il trust autodichiarato

Nella girandola di sentenze sull'applicabilità o meno delle imposte proporzionali sui conferimenti di beni in trust, alcune favorevoli ed altre contrarie, si inserisce anche quella pronunciata dalla Commissione tributaria provinciale di Modena il 26 ottobre 2015 col numero 848, la quale afferma che il trust autodichiarato, istituito al fine di garantire le banche portatrici di fidejussioni prestate nell'interesse di una società in liquidazione deve essere assoggettato ad imposta di registro in misura fissa, giacché la coincidenza fra disponente e trustee esclude il realizzarsi del trasferimento della proprietà a vantaggio di terzi, che costituisce il presupposto dell'imposta proporzionale. Il caso esaminato riguarda un trust autodichiarato, irrevocabile, denominato "*Trust di garanzia nell'interesse delle banche portatrici di fidejussioni prestate nell'interesse della società (...) in liquidazione*", nel quale i Signori (...), (...) e (...) nominavano loro stessi, congiuntamente, quali Trustee, al fine di salvaguardare il patrimonio sociale della predetta società. L'Agenzia delle entrate, ritenendo che la costituzione del trust fosse da qualificare come vincolo di destinazione, ne richiedeva l'imposizione con l'applicazione dell'imposta proporzionale dell'8% in conformità al D.L. n. 262 del 2006, convertito in Legge n. 286/2006. La Commissione, ritenuto che il trust non è a beneficio di un soggetto terzo diverso dal disponente, anzi trovandosi una corrispondenza tra disponente e trustee, afferma che il vincolo di destinazione non possa essere di per sé presupposto per l'imposizione, "*venendo a mancare quella distinzione di ruoli all'interno del trust che avrebbero generato trasferimento di proprietà dei beni*". Accoglie pertanto il ricorso e condanna l'Agenzia al pagamento delle spese di lite.

Il trustee può essere revocato dal giudice per ragioni di opportunità

Con una singolare ordinanza il Tribunale di Milano ha disposto la sostituzione dei due trustee di un trust avente per oggetto l'amministrazione di un determinato bene, con altri due trustee di propria scelta. La singolarità del provvedimento, e la sua criticabilità, sono desumibili dal fatto che lo stesso Tribunale che dispone la revoca afferma in modo esplicito che non può imputarsi ai trustee una cattiva gestione o

amministrazione del bene vincolato; infatti, come recita l'ordinanza, “*non è emerso alcun elemento per ritenere che i trustee abbiano agito senza diligenza*”. La sostituzione giudiziale viene di fatto ritenuta possibile in quanto “*opportuna*”; opportunità da intendersi in senso lato, “*anche come sussistenza di una situazione di rischio (potenziale) per il patrimonio, determinatasi per la insorgenza di oggettive documentate ragioni di sospetto o sfiducia tra le parti*”. Risulta difficile immaginare – anche perché l'ordinanza sul punto non esplicita nulla di più – come si possa, in presenza di una asserita “*gestione diligente*”, intravedere contemporaneamente “*oggettive e documentate ragioni di sospetto*”. Ma tant'è, il Tribunale dà il benservito ai due diligenti trustee ed in soprappiù dispone che non gli debba essere attribuito alcun compenso.

Finanziamenti e contributi

Contributo a fondo perduto per promuovere la partecipazione a corsi di formazione

La Camera di Commercio di Cuneo, in collaborazione con le associazioni di categoria provinciali, allo scopo di favorire lo sviluppo economico, sociale e produttivo della Provincia ha deliberato l'apertura di un bando a favore delle imprese destinato a promuovere la partecipazione a corsi di formazione obbligatoria e di aggiornamento professionale, anche *online*, di imprenditori (titolari, legali rappresentanti, amministratori), dirigenti d'azienda, dipendenti e coadiuvanti.

Ai fini del presente bando possono beneficiare del contributo camerale le imprese che hanno partecipato a corsi o a seminari svolti in provincia di Cuneo, organizzati da associazioni di categoria provinciali, società di servizi ed agenzie formative ad esse collegate, altri organismi specificamente accreditati a svolgere attività formativa, a condizione che la medesima edizione del corso non benefici di altri contributi pubblici.

Il bando suddetto è riferito a corsi di formazione e/o seminari che abbiano avuto inizio successivamente all'**1.01.2016** e **che si siano conclusi entro il 31.12.2016** o comunque entro il termine di rendicontazione previsto per il 31.01.2017.

Sono ammessi a finanziamento i corsi obbligatori per legge aventi le seguenti tematiche:

- sicurezza;
- aggiornamento professionale di categoria;
- formazione obbligatoria per il settore autotrasporto;
- privacy.

Al fine dell'ammissione al contributo le spese, al netto di Iva, complessivamente sostenute non dovranno essere inferiori ad Euro 500,00 e dovranno essere inderogabilmente pagate alla data di invio della domanda. Il contributo erogabile, nel limite massimo di **Euro 2.000,00** per azienda, è pari **al 30% del costo** totale sostenuto da ciascuna impresa (al netto di dell'Iva se dovuta) per tutti i corsi frequentati nel periodo compreso tra l'1.01.2016 ed il 31.12.2016.

Finanziamenti agevolati per le piccole imprese commerciali

La riprogrammazione degli interventi previsti dalla L.R. 28/99 settore Commercio, ha previsto nuovi interventi volti a sostenere le micro e piccole imprese commerciali con finanziamenti agevolati.

Possono richiedere l'agevolazione le micro e piccole imprese commerciali, operanti nei seguenti settori:

- commercio al dettaglio;
- somministrazione al pubblico di alimenti e bevande ;
- rivendita di giornali e riviste;
- agenti e rappresentanti di commercio.

Sono ammissibili gli **investimenti di importo minimo pari ad Euro 20.000,00** che rientrino in una delle seguenti tipologie:

- innovazione gestionale e tecnologica;
- introduzione di un sistema di qualità certificabile;
- formazione ed aggiornamento professionale;
- costituzione di nuove imprese od apertura di nuovi punti vendita;
- rinnovo di attrezzature ed impianti e/o realizzazione di opere murarie in genere.

L'agevolazione consiste in un finanziamento con le seguenti caratteristiche:

- 60% fondi regionali, a tasso zero, con un limite massimo di euro 150.000,00 (euro 75.000,00 per le “nuove imprese”);
- 40% con fondi bancari, alle condizioni previste da apposite convenzioni stipulate dagli istituti bancari con Finpiemonte.

Contributo della CCIAA di Cuneo per la sicurezza e le certificazioni di prodotto e processo

La Camera di Commercio di Cuneo ha deliberato l'apertura di un bando a favore delle imprese che sostengono spese in materia di :

- **sicurezza:** quali ad esempio consulenze per la redazione del documento di valutazione dei rischi (comprese quelle in materia di antincendio); prestazioni di organismi per le verifiche periodiche contro le scariche atmosferiche e dei dispositivi di messa a terra degli impianti elettrici; consulenze per la redazione del piano operativo di sicurezza P.I.M.U.S. per il montaggio dei ponteggi; ecc...;
- **certificazioni di prodotto e di processo:** come ad esempio le certificazioni di sistemi di gestione qualità secondo le norme UNI, EN, ISO, 9001; certificazioni ambientali; marcature CE di attrezzature, macchine ed impianti;
- **ambiente:** tra le quali rientrano, ad esempio, la predisposizione della pratica autorizzativa alle emissioni in atmosfera ed alle emissioni diffuse e la predisposizione della domanda unica ambientale;
- **certificazioni SOA.**

Possono partecipare le imprese aventi sede o unità locale cui è riferita l'attività oggetto di contributo in provincia di Cuneo, iscritte al Registro Imprese ed in regola con il pagamento del contributo annuale e che non si trovino in stato di liquidazione o sottoposte a procedure concorsuali. Le **spese** agevolabili sono quelle sostenute **tra l'1.01.2016 ed il 31.12.2016**, non devono essere inferiori ad Euro 700,00 e dovranno essere pagate entro la data di invio della domanda. Il contributo sarà pari al **30%** della spesa ammissibile al netto dell'Iva e non potrà superare **Euro 2.000,00** per ogni impresa.

Promozione delle reti d'impresa e consorzi da parte della CCIAA di Cuneo

Con l'obiettivo di rafforzare e potenziare la forza contrattuale delle reti d'impresa e dei consorzi in Provincia di Cuneo la Camera di Commercio ha previsto un bando dedicato ai raggruppamenti di imprese costituiti sotto forma di contratto di rete o di consorzio (esclusi quelli agricoli, turistici e centri commerciali naturali). Le imprese appartenenti alla rete devono essere regolarmente iscritte al Registro Imprese ed in regola con il pagamento annuo. Le spese ammissibili sono quelle fatturate **tra l'1.01.2016 ed il 31.12.2016** e riguardano, per le reti d'impresa i **servizi di consulenza ed i costi di promozione**, per i consorzi sono altresì riconosciuti i **costi di partecipazione ad eventi fiere**. Il contributo riconosciuto è pari al **30%** delle spese ammissibili (che non devono essere inferiori ad Euro 2.000,00) e il **contributo massimo** non può superare **Euro 5.000,00**.

Consulenza del lavoro

Esonero contributivo

Con la pubblicazione della circolare INPS n. 57 del 29.03.2016 è stato chiarito che i datori di lavoro che abbiano già assunto lavoratori in possesso dei requisiti per il diritto all'**esonero contributivo** di cui all'art. 1, commi 178-181, legge n. 208 del 28 dicembre 2015, possono recuperare i benefici contributivi pregressi con le denunce dei mesi di aprile e maggio 2016.

Si precisa che il tetto mensile, per il nuovo incentivo, è pari a euro 270,83 (euro 3.250,00/12) e, per rapporti di lavoro instaurati ovvero risolti nel corso del mese, detta soglia va riproporzionata assumendo a riferimento la misura di euro 8,90 (euro 3.250,00/365 gg.) per ogni giorno di fruizione dell'esonero contributivo.

La contribuzione eccedente la soglia mensile può essere comunque oggetto di esonero nel corso di ogni anno solare del rapporto agevolato, nel rispetto limite pari a euro 3.250,00 su base annua.

Fondo di integrazione residuale

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 74 del 30.03.2016 il decreto del ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 3.02.2016, contenente l'adeguamento del Fondo di solidarietà residuale, istituito presso l'Inps, alle disposizioni del decreto legislativo n. 148 del 14.09.2015, assumendo la denominazione di **Fondo di integrazione salariale**.

Il Fondo di integrazione salariale ha lo scopo di continuare ad assicurare una **tutela** in costanza di rapporto di lavoro nei casi di riduzione o sospensione dell'attività lavorativa **ai lavoratori dei settori non rientranti nella normativa in materia di integrazione salariale** e per i quali non sia stato costituito un fondo di solidarietà bilaterale di settore.

La disciplina del fondo di integrazione salariale interessa i datori di lavoro che occupano mediamente **più di**

cinque dipendenti, appartenenti a settori, tipologie e classi dimensionali non rientranti nell'ambito di applicazione del Titolo I del d.lgs. n. 148/2015, per i quali non siano stati costituiti Fondi di solidarietà bilaterali o fondi di solidarietà bilaterali alternativi.

I destinatari delle prestazioni sono i lavoratori assunti con contratto di lavoro subordinato, compresi gli apprendisti con contratto di apprendistato professionalizzante, con esclusione dei dirigenti e dei lavoratori a domicilio, con un'anzianità di effettivo lavoro presso l'unità produttiva per la quale è richiesta la prestazione di almeno novanta giorni alla data di presentazione della domanda di concessione del trattamento.

Nuove disposizioni per la tracciabilità dei voucher

I buoni lavoro, c.d. *voucher*, per le prestazioni di lavoro accessorio saranno resi pienamente tracciabili. Questo è quanto affermato di recente dal Ministro del lavoro Giuliano Poletti anticipando un provvedimento legislativo di correzione al Jobs act.

L'obiettivo è quello di introdurre un controllo, analogo a quello già in essere per il lavoro a chiamata, puntando ad impedire possibili comportamenti illegali ed elusivi da parte di datori di lavoro che comunicano l'intenzione di utilizzare il *voucher*, ma in realtà lo attivano solo in caso di controllo da parte dell'ispettore del lavoro o di infortunio sul lavoro.

Con le norme correttive i soggetti che utilizzeranno i *voucher* dovranno comunicare preventivamente, in modalità telematica, il nominativo ed il codice fiscale del lavoratore per il quale verranno utilizzati, oltre all'indicazione precisa di data, luogo e durata della prestazione lavorativa.

Questo intervento è il primo e più immediato risultato di due filoni di attività. Il primo è rappresentato dall'attività ispettiva che conferma come le violazioni più ricorrenti in tema di *voucher* sono rappresentate dall'utilizzo del lavoratore per più ore o più giornate rispetto a quelle dichiarate, o dal pagamento della retribuzione in parte attraverso buoni lavoro e in parte "in nero".

Il secondo è costituito da un lavoro di monitoraggio e di valutazione che il Ministero del lavoro sviluppa su tutte le regole del lavoro e che, per i *voucher*, è stato condotto in collaborazione con l'Inps.

Obbligo di trasmissione da parte del medico del certificato di infortunio

L'Inail ricorda che **dal 22.03.2016** spetta al medico certificatore, o alla struttura sanitaria che presta la "prima assistenza", l'obbligo di trasmissione del certificato medico di infortunio o di malattia professionale, così come previsto dal c.d. decreto semplificazione (D.Lgs. n. 151/2015).

A tal fine l'Istituto ha reso disponibile una procedura per la registrazione dei medici e delle strutture sanitarie per l'invio telematico dei certificati in questione.

L'Inail ricorda che, per l'abilitazione ai servizi *online*, il medico o il legale rappresentante della struttura sanitaria devono inviare apposita richiesta alla sede competente per territorio, utilizzando la modulistica disponibile sul sito istituzionale.

Il nuovo modello Durc

Ai sensi dell'art. 8, c. 4, DM 30.01.2015, ai fini della regolarità contributiva l'interessato è tenuto ad autocertificare alla competente Direzione Territoriale del Lavoro, che ne verifica a campione la veridicità, l'inesistenza a suo carico di provvedimenti amministrativi o giurisdizionali definitivi in ordine alla commissione delle violazioni di cui all'allegato A al medesimo decreto, ovvero il decorso del periodo indicato dallo stesso allegato relativo a ciascun illecito.

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, con nota protocollo n. 5081 del 15.03.2016, ha comunicato che è stato modificato il **modello** con cui va autocertificata la non commissione degli illeciti ostativi al rilascio del **Durc**.

Il nuovo modello va utilizzato anche dai datori di lavoro che dopo l'1.07.2015 abbiano già rilasciato per la prima volta la dichiarazione in questione, anche se restano valide sia le indicazioni in precedenza fornite dallo stesso Ministero che le dichiarazioni già rilasciate.

Nei suddetti casi, chiarisce la nota n. 5081/2016, la trasmissione del nuovo modello sostituisce il precedente e si dà per effettuata alla data del precedente invio.

Coefficiente di rivalutazione del TFR

Il coefficiente di rivalutazione per la determinazione del trattamento di fine rapporto, maturato nel periodo compreso tra il 15 febbraio ed il 14 marzo 2016, è pari allo 0,250000%.

Scadenziario mese di aprile

Scadenza	Tributo/Contributo	Soggetto obbligato	Adempimento
Domenica 10	Contributi Inps	Datori di lavoro domestico	Versamento, in via telematica o mediante bollettino MAV, dei contributi relativi al trimestre gennaio-marzo.
Domenica 10	Iva	Soggetti passivi Iva, con liquidazione mensile	Termine per effettuare la comunicazione in via telematica all'Anagrafe tributaria, direttamente o avvalendosi degli intermediari abilitati, delle operazioni rilevanti ai fini Iva, relative al periodo d'imposta precedente, riguardanti: <ul style="list-style-type: none"> - cessioni di beni e prestazioni di servizi rese e ricevute per le quali sussiste l'obbligo di emissione della fattura o la fattura è stata comunque emessa; - cessioni di beni e prestazioni di servizi rese e ricevute per le quali non sussiste l'obbligo di emissione della fattura e la fattura non è stata comunque emessa, qualora l'importo unitario dell'operazione sia pari o superiore 3.600,00 euro, al lordo dell'Iva.
Sabato 16	Contributi Inps	Datori di lavoro	Versamento dei contributi relativi al mese precedente.
Sabato 16	Contributo Inps ex L. 335/95	Associanti che hanno erogato utili ad associati in partecipazione che apportano esclusivamente lavoro	Versamento del contributo Inps sugli utili erogati nel mese precedente.
Sabato 16	Irpef	Sostituti d'imposta che corrispondono redditi di lavoro dipendente	Versamento delle ritenute alla fonte operate nel mese precedente sui redditi di lavoro dipendente.
Sabato 16	Irpef	Sostituti d'imposta che corrispondono redditi assimilati al lavoro dipendente	Versamento delle ritenute alla fonte operate nel mese precedente sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.
Sabato 16	Irpef	Sostituti d'imposta che corrispondono redditi di lavoro autonomo o redditi diversi	Versamento delle ritenute alla fonte operate nel mese precedente sui redditi di lavoro autonomo e sui redditi diversi ex art. 67 co. 1 lett. I) del TUIR
Sabato 16	Irpef	Sostituti d'imposta che corrispondono provvigioni	Versamento delle ritenute alla fonte operate nel mese precedente sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e procacciamento di affari.
Sabato 16	Iva	Soggetti con partita Iva – Regime mensile	Liquidazione dell'Iva relativa al mese precedente e versamento dell'Iva a debito.
Sabato 16	Iva	Persone fisiche fino a 30.000,00 euro di volume d'affari che rimangono nel regime dei c.d. "contribuenti minimi"	Versamento dell'Iva relativa agli acquisti intracomunitari e alle altre operazioni di acquisto di cui risultino debitori d'imposta, effettuate nel mese precedente.
Sabato 16	Iva	Persone fisiche rientranti nel nuovo regime fiscale forfetario	Versamento dell'Iva relativa alle operazioni per le quali risultino debitori dell'imposta, effettuate nel mese precedente.
Martedì 26	Iva	Soggetti che hanno effettuato operazioni intracomunitarie	Presentazione in via telematica dei modelli Intrastat relativi al mese di marzo.
Martedì 26	Iva	Soggetti che hanno effettuato operazioni intracomunitarie	Presentazione in via telematica dei modelli Intrastat relativi al trimestre gennaio-marzo.
Sabato 30	Accise	Esercenti attività di autotrasporto merci per conto proprio o di terzi	Termine per presentare la domanda per ottenere il credito d'imposta in relazione all'applicazione della "carbon tax" o dell'aumento delle accise al gasolio per autotrazione, in relazione al trimestre gennaio-marzo.
Sabato 30	Tributi ambientali	Soggetti ancora obbligati alla presentazione del MUD	Presentazione alla Camera di Commercio, competente per territorio, della dichiarazione ambientale (modello MUD) relativa all'anno precedente.
Sabato 30	Ires	ONLUS, diverse dalle società cooperative, con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare	Redazione di un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ente, distinguendo le attività direttamente connesse da quelle istituzionali. L'omissione di tale adempimento comporta la decadenza dai benefici fiscali.
Sabato 30	Contributo iscrizione Albo gestori ambientali	Soggetti che producono rifiuti o che svolgono attività di raccolta, trasporto, intermediazione o bonifica di rifiuti	Termine per il pagamento del contributo di iscrizione all'Albo nazionale dei gestori ambientali, relativo all'anno in corso.
Sabato 30	Imposta di registro	Locatore/locatario	Registrazione nuovi contratti di locazione di immobili con decorrenza inizio mese e pagamento della relativa imposta. Versamento dell'imposta anche per i rinnovi e le annualità di contratti di locazione con decorrenza inizio mese.
Sabato 30	Iva	Soggetti con partita Iva con diritto al rimborso infrannuale ai sensi dell'art. 38-bis co. 2 del DPR 633/72	Termine finale di presentazione all'Agenzia delle Entrate, mediante trasmissione telematica diretta o tramite intermediario del modello TR, della richiesta di rimborso o della comunicazione di utilizzo in compensazione ai sensi del DLgs. 241/97 (modello F24), relativa al credito del trimestre gennaio-marzo.

Tutte le informazioni contenute nel presente notiziario sono riservate alla Clientela ed a coloro che hanno rapporti professionali con lo Studio ed hanno scopo unicamente informativo, con esonero da ogni responsabilità per errori od inesattezze.