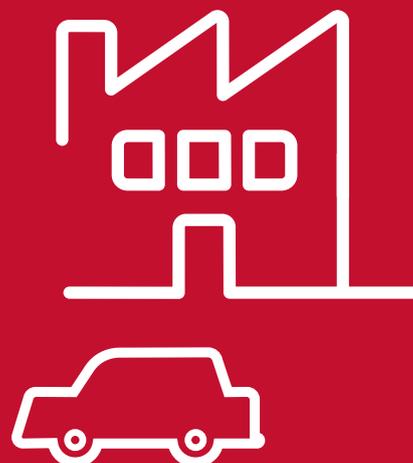




**B**review



# TeamSystem Business review

n. 07-08/2017

Supplemento a TeamSystem Review n. 247-248

Poste Italiane S.p.A.  
Spedizione in abbonamento postale D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 N.46), art. 1, comma 1, DGB Pesaro

Periodico di informazione alle imprese

In collaborazione con

 Euroconference

 TeamSystem®

# ALYANTE Enterprise

Il sistema ERP più flessibile, nella sua versione più evoluta

**ALYANTE Enterprise** è la **soluzione integrata che supporta tutti i processi aziendali**, sempre aggiornata con le normative del mercato italiano.

**Flessibile e modulare**, con una **completezza funzionale** che non ha eguali, una **user experience** innovativa, strumenti per ottimizzare la gestione dei processi e sfruttare tutti i vantaggi del web, del lavoro in mobilità e della collaboration, **ALYANTE Enterprise è dedicata alle aziende che hanno soprattutto bisogno di solidità, affidabilità, completezza, facilità di configurazione e d'uso.**

## **Una soluzione:**

- 1.** modulare e flessibile, che evolve insieme al business;
- 2.** funzionalmente completa, anzi la più completa;
- 3.** capace di supportare in modo integrato tutti i processi aziendali;
- 4.** sempre adeguata alle normative;
- 5.** pensata per la collaboration e il lavoro in mobilità;
- 6.** facile da usare per la sua user experience innovativa.

[www.teamssystem.com](http://www.teamssystem.com)

 **TeamSystem<sup>®</sup>**

**TeamSystem**  
Business **review**

Periodico  
di informazione  
alle imprese

Editrice TeamSystem  
Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro  
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

Redazione:  
 **Euroconference**  
Editoria

S.E. o O.

Riproduzione vietata

## Lavoro e previdenza

Publicata in gazzetta la legge per lavoro autonomo e <i>smart working</i>	2
Le nuove prestazioni occasionali dopo la conversione in legge del D.L. 50/2017	7
Conversione in legge del D.L. 50/2017 – Altre disposizioni	12
Assunzione di beneficiari di mobilità o disoccupazione	14
Le nuove linee guida per i tirocini extracurricolari	17
Operativa l’APE sociale e novità pensionistiche per lavoratori precoci	19
TFR: coefficiente di maggio 2017	22

## Economia e finanza

Equo canone di maggio 2017	23
----------------------------	----

## Fisco e tributi

La revisione del bilancio delle associazioni in margine a una controversa risposta del Mef: un percorso da costruire	24
Con il “ <i>job act professionisti</i> ” ampliata la deducibilità per le spese di trasferta e di formazione	27
Le locazioni brevi – Novità D.L. 50/2017	34
Ace: nuove regole e impatto sul calcolo dell’acconto Ires 2017	42
Concordato preventivo e riduzione dei debiti fiscali	50
La posizione della Cassazione sulla riqualificazione in cessione del conferimento d’azienda e del successivo trasferimento delle quote nella conferitaria ai fini dell’imposta di registro	55

## Publicata in gazzetta la legge per lavoro autonomo e *smart working*

**C**on la pubblicazione nella G.U. n. 135/2017, è in vigore dal 14 giugno 2017 la L. 81/2017, contenente importanti disposizioni in materia di tutela del lavoro autonomo non imprenditoriale e misure volte a favorire l'articolazione flessibile nei tempi e nei luoghi del lavoro subordinato (*smart working*). Nella tabella che segue si riepilogano le principali disposizioni.

### Ambito di applicazione lavoro autonomo

Articolo 1	Le nuove disposizioni (Capo I: Tutela del lavoro autonomo), si applicano ai rapporti di lavoro autonomo di cui al Titolo III, Libro V, cod. civ., ivi inclusi i rapporti di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 2222 cod. civ. Sono esclusi dall'ambito di applicazione gli imprenditori, ivi compresi i piccoli imprenditori di cui all'articolo 2083, cod. civ. (artigiani, piccoli commercianti, etc.).
------------	--

### Apporti originali e invenzioni del lavoratore

Articolo 4	Salvo il caso in cui l'attività inventiva sia prevista come oggetto del contratto di lavoro e a tale scopo compensata, i diritti di utilizzazione economica relativi ad apporti originali e a invenzioni realizzati nell'esecuzione del contratto stesso spettano al lavoratore autonomo.
------------	---

### Delega protezione sociale e maternità

Articoli 6 e 16	La L. 81/2017 prevede la delega al Governo al fine di fare attivare, entro 12 mesi, con uno o più decreti, da parte delle casse professionali anche in forma associata, oltre a prestazioni complementari di tipo previdenziale e socio-sanitario, anche altre prestazioni sociali, finanziate da apposita contribuzione, con particolare riferimento agli iscritti che abbiano subito una significativa riduzione del reddito professionale per ragioni non dipendenti dalla propria volontà o che siano stati colpiti da gravi patologie. In riferimento alla Gestione separata (articolo 2, comma 26, L. 335/1995), per i soggetti non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali, si prevede la delega al Governo per realizzare, entro 12 mesi, con uno o più decreti, i seguenti punti: a) riduzione dei requisiti di accesso alle prestazioni di maternità, incrementando il numero di mesi precedenti al periodo indennizzabile entro cui individuare le 3 mensilità di contribuzione dovuta, nonché introduzione di minimali e massimali per le medesime prestazioni; b) modifica dei requisiti dell'indennità di malattia di cui all'articolo 1, comma 788, L. 296/2006, e all'articolo 24, comma 26, D.L. 201/2001, convertito, con modificazioni, dalla L. 214/2011, incrementando la platea dei beneficiari anche comprendendovi soggetti che abbiano superato il limite del 70% del massimale di cui all'articolo 2, comma 18, L. 335/1995, ed eventualmente prevedendo l'esclusione della corresponsione dell'indennità per i soli eventi di durata inferiore a 3 giorni; c) previsione di un aumento dell'aliquota aggiuntiva di cui all'articolo 59, comma 16, L. 449/1997, e successive modificazioni, in una misura possibilmente non superiore a 0,5 punti percentuali e comunque tale da assicurare il rispetto di quanto stabilito al primo periodo del comma 3 del presente articolo.
-----------------	--

### DIS-COLL

Articolo 7	Andando a modificare il D.Lgs. 22/2015, la L. 81/2017 riattiva la DIS-COLL con decorrenza 1° luglio 2017. In particolare, da tale data è riconosciuta la DIS-COLL ai collaboratori, anche a progetto (esclusi gli amministratori) non pensionati e privi di partita Iva, nonché agli assegnisti e ai dottorandi di ricerca con borsa di studio, in tutti i casi in relazione agli eventi di disoccupazione verificatisi a decorrere 1° luglio 2017.
------------	---

Con riguardo alla DIS-COLL riconosciuta per gli eventi di disoccupazione verificatisi a decorrere dal 1° luglio 2017 non si applica la disposizione di cui all'articolo 15, comma 2, lettera c), D.Lgs. 22/2015 (un mese di contribuzione nell'anno di cessazione del rapporto), e i riferimenti all'anno solare contenuti nel presente articolo sono da intendersi riferiti all'anno civile.

A decorrere dal 1° luglio 2017, per i collaboratori, gli assegnisti e i dottorandi di ricerca con borsa di studio che hanno diritto di percepire la DIS-COLL, nonché per gli amministratori e i sindaci di cui al comma 1, è dovuta un'aliquota contributiva pari allo 0,51%.

## Congedi per gli iscritti alla Gestione separata

Articolo 8, commi 4-9	<p>A decorrere dal 14 giugno 2017, le lavoratrici e i lavoratori iscritti alla Gestione separata, non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie, hanno diritto a un trattamento economico per congedo parentale per un periodo massimo pari a 6 mesi entro i primi 3 anni di vita del bambino. I trattamenti economici per congedo parentale, ancorché fruiti in altra gestione o cassa di previdenza, non possono complessivamente superare tra entrambi i genitori il limite complessivo di 6 mesi.</p> <p>Il trattamento economico è corrisposto a condizione che risultino accreditate almeno 3 mensilità della predetta contribuzione maggiorata nei 12 mesi precedenti l'inizio del periodo indennizzabile.</p> <p>L'indennità è calcolata, per ciascuna giornata del periodo indennizzabile, in misura pari al 30% del reddito di lavoro relativo alla predetta contribuzione.</p> <p>Il trattamento economico per i periodi di congedo parentale fruiti entro il primo anno di vita del bambino è corrisposto, a prescindere dal requisito contributivo, anche alle lavoratrici e ai lavoratori che abbiano titolo all'indennità di maternità o paternità. In tale caso, l'indennità è calcolata in misura pari al 30% del reddito preso a riferimento per la corresponsione dell'indennità di maternità o paternità.</p> <p>Le disposizioni ai congedi parentali si applicano anche nei casi di adozione o affidamento preadottivo.</p>
-----------------------	--

## Gravi patologie

Articolo 8, comma 10	<p>Per gli iscritti alla Gestione separata, i periodi di malattia, certificata come conseguente a trattamenti terapeutici di malattie oncologiche, o di gravi patologie cronico-degenerative in-gradescenti o che comunque comportino un'inabilità lavorativa temporanea del 100%, sono equiparati alla degenza ospedaliera.</p>
----------------------	--

## Accesso alle informazioni sul mercato e orientamento, riqualificazione e ricollocazione

Articolo 10	<p>I centri per l'impiego e gli organismi autorizzati alle attività di intermediazione in materia di lavoro (pubblicati sul sito Anpal) ai sensi della disciplina vigente si dotano, in ogni sede aperta al pubblico, di uno sportello dedicato al lavoro autonomo, anche stipulando convenzioni non onerose (ordini e i collegi professionali, associazioni comparativamente più rappresentative sul piano nazionale dei lavoratori autonomi iscritti e non iscritti ad albi professionali).</p> <p>Lo sportello dedicato raccoglie le domande e le offerte di lavoro autonomo fornisce le relative informazioni ai professionisti e alle imprese che ne facciano richiesta, fornisce informazioni relative alle procedure per l'avvio di attività autonome e per le eventuali trasformazioni e per l'accesso a commesse e appalti pubblici, nonché relative alle opportunità di credito e alle agevolazioni pubbliche nazionali e locali.</p>
-------------	---

## Delega al Governo in materia di semplificazione della normativa sulla salute e sicurezza degli studi professionali

Articoli 11 e 16	<p>Il Governo è delegato ad adottare, entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente legge (14 giugno 2017), uno o più decreti legislativi per il riassetto delle disposizioni vigenti in materia di sicurezza e tutela della salute dei lavoratori applicabili agli studi professionali, nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:</p>
------------------	---

- a) individuazione di specifiche misure di prevenzione e protezione idonee a garantire la tutela della salute e della sicurezza delle persone che svolgono attività lavorativa negli studi professionali, con o senza retribuzione e anche al fine di apprendere un'arte, un mestiere o una professione;
- b) determinazione di misure tecniche e amministrative di prevenzione compatibili con le caratteristiche gestionali e organizzative degli studi professionali;
- c) semplificazione degli adempimenti meramente formali in materia di salute e sicurezza negli studi professionali, anche per mezzo di forme di unificazione documentale;
- d) riformulazione e razionalizzazione dell'apparato sanzionatorio, amministrativo e penale, per la violazione delle norme vigenti in materia di salute e sicurezza sul lavoro negli studi professionali, avuto riguardo ai poteri del soggetto contravventore e alla natura sostanziale o formale della violazione.

## Indennità di maternità

Articolo 13	Mediante modifica dell'articolo 64, comma 2, D.Lgs. 151/2001, si esclude, per il riconoscimento dell'indennità di maternità spettante per i 2 mesi antecedenti la data del parto e per i 3 mesi successivi, dall'effettiva astensione dall'attività lavorativa.
-------------	---

## Tutela gravidanza, malattia e infortunio

Articolo 14	<p>La gravidanza, la malattia e l'infortunio dei lavoratori autonomi che prestano la loro attività in via continuativa per il committente non comportano l'estinzione del rapporto di lavoro, la cui esecuzione, su richiesta del lavoratore, rimane sospesa, senza diritto al corrispettivo, per un periodo non superiore a 150 giorni per anno solare, fatto salvo il venir meno dell'interesse del committente. In caso di maternità, previo consenso del committente, è prevista la possibilità di sostituzione delle lavoratrici autonome, da parte di altri lavoratori autonomi di fiducia delle lavoratrici stesse, in possesso dei necessari requisiti professionali, nonché dei soci, anche attraverso il riconoscimento di forme di compresenza della lavoratrice e del suo sostituto.</p> <p>In caso di malattia o infortunio di gravità tale da impedire lo svolgimento dell'attività lavorativa per oltre 60 giorni, il versamento dei contributi previdenziali e dei premi assicurativi è sospeso per l'intera durata della malattia o dell'infortunio fino a un massimo di 2 anni, decorsi i quali il lavoratore è tenuto a versare i contributi e i premi maturati durante il periodo di sospensione in un numero di rate mensili pari a 3 volte i mesi di sospensione.</p>
-------------	---

## Nuova definizione parasubordinazione e nuove forme di prova in giudizio

Articolo 15	<p>Mediante modifica dell'articolo 409, c.p.c., si è specificato che la collaborazione, oltre che concretarsi in una prestazione di opera continuativa e prevalentemente personale, si intende coordinata quando, nel rispetto delle modalità di coordinamento stabilite di comune accordo dalle parti, il collaboratore organizza autonomamente l'attività lavorativa.</p> <p>Modificando l'articolo 634, c.p.c., viene resa applicabile anche per i lavoratori autonomi (cosa già sussistente per le imprese) la possibilità di provare il loro credito in giudizio con prove scritte idonee gli estratti autentici delle scritture contabili di cui agli articoli 2214 e ss., cod. civ., purché bollate e vidimate nelle forme di legge e regolarmente tenute, nonché gli estratti autentici delle scritture contabili prescritte dalle leggi tributarie, quando siano tenute con l'osservanza delle norme stabilite per tali scritture.</p>
-------------	---

## Lavoro agile

### Definizione

Articolo 18	Viene definito il lavoro agile come una particolare modalità di esecuzione del rapporto di lavoro subordinato stabilita mediante accordo tra le parti, anche con forme di organizzazione per fasi, cicli e obiettivi, e senza precisi vincoli di orario o di luogo di lavoro, con il possibile utilizzo di strumenti tecnologici per lo svolgimento dell'attività lavorativa.
-------------	---

# Lavoro e previdenza

	La prestazione lavorativa viene eseguita, in parte all'interno di locali aziendali e in parte all'esterno senza una postazione fissa, entro i soli limiti di durata massima dell'orario di lavoro giornaliero e settimanale, derivanti dalla legge e dalla contrattazione collettiva.
<b>Strumenti tecnologici assegnati al lavoratore</b>	
Articolo 18, comma 2	Il datore di lavoro è responsabile della sicurezza e del buon funzionamento degli strumenti tecnologici assegnati al lavoratore per lo svolgimento dell'attività lavorativa in <i>smart working</i> .
<b>Incentivi per la produttività</b>	
Articolo 18, comma 4	Gli incentivi di carattere fiscale e contributivo eventualmente riconosciuti in relazione agli incrementi di produttività ed efficienza del lavoro subordinato sono applicabili anche quando l'attività lavorativa è prestata in modalità di lavoro agile.
<b>Forma e recesso</b>	
Articolo 19	<p>L'introduzione del lavoro agile richiede un accordo tra le parti da stipularsi in forma scritta ai fini della regolarità amministrativa e della prova. L'accordo può essere a termine o a tempo indeterminato: in tal caso, il recesso per la disattivazione della modalità agile può avvenire con un preavviso non inferiore a 30 giorni (90 giorni per i lavoratori disabili). Solo in presenza di un giustificato motivo ciascuno dei contraenti può recedere prima della scadenza del termine nel caso di accordo a tempo determinato o senza preavviso nel caso di accordo a tempo indeterminato.</p> <p>Nell'accordo deve essere disciplinata la modalità di esecuzione della prestazione lavorativa svolta all'esterno dei locali aziendali, anche con riguardo alle forme di esercizio del potere direttivo del datore di lavoro e agli strumenti utilizzati dal lavoratore. L'accordo individua altresì i tempi di riposo del lavoratore nonché le misure tecniche e organizzative necessarie per assicurare la disconnessione del lavoratore dalle strumentazioni tecnologiche di lavoro.</p>
<b>Trattamento, diritto all'apprendimento continuo e certificazione delle competenze del lavoratore</b>	
Articolo 20	<p>Il lavoratore che svolge la prestazione in modalità di lavoro agile ha diritto a un trattamento economico e normativo non inferiore a quello complessivamente applicato, in attuazione dei contratti collettivi di cui all'articolo 51, D.Lgs. 81/2015, nei confronti dei lavoratori che svolgono le medesime mansioni esclusivamente all'interno dell'azienda.</p> <p>Al lavoratore agile può essere riconosciuto il diritto all'apprendimento permanente, in modalità formali, non formali o informali, e alla periodica certificazione delle relative competenze.</p>
<b>Poteri disciplinari e di controllo</b>	
Articolo 21	<p>Nell'accordo individuale deve essere disciplinato l'esercizio del potere di controllo del datore di lavoro – in particolare in riferimento agli strumenti di lavoro utilizzati – sulla prestazione resa dal lavoratore all'esterno dei locali aziendali nel rispetto di quanto disposto dall'articolo 4, L. 300/1970, e successive modificazioni.</p> <p>L'accordo, inoltre, può disciplinare le condotte, connesse all'esecuzione della prestazione lavorativa all'esterno dei locali aziendali, che danno luogo all'applicazione di sanzioni disciplinari.</p>
<b>Sicurezza sul lavoro</b>	
Articolo 22	<p>Il datore di lavoro deve consegnare al lavoratore e al rappresentante dei lavoratori per la sicurezza, con cadenza almeno annuale, un'informativa scritta nella quale sono individuati i rischi generali e i rischi specifici connessi alla particolare modalità di esecuzione del rapporto di lavoro.</p> <p>Il lavoratore è tenuto a cooperare all'attuazione delle misure di prevenzione predisposte dal datore di lavoro per fronteggiare i rischi connessi all'esecuzione della prestazione all'esterno dei locali aziendali.</p>
<b>Adempimenti amministrativi e assicurativi</b>	
Articolo 23	L'accordo per il lavoro agile deve essere oggetto di comunicazione ai servizi per l'impiego entro il giorno antecedente all'introduzione: sul punto si attendono le istruzioni di prassi.

# Lavoro e previdenza

	Il lavoratore ha diritto alla tutela contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali dipendenti da rischi connessi alla prestazione lavorativa resa all'esterno dei locali aziendali, anche se occorsi durante il normale percorso di andata e ritorno dal luogo di abitazione a quello prescelto per lo svolgimento della prestazione lavorativa all'esterno dei locali aziendali (itinerari), in quest'ultimo caso quando la scelta del luogo della prestazione sia dettata da esigenze connesse alla prestazione stessa o dalla necessità del lavoratore di conciliare le esigenze di vita con quelle lavorative e risponda a criteri di ragionevolezza.
--	---

<b>Entrata in vigore</b>	
--------------------------	--

Articolo 26	Il D.Lgs. 81/2017 entra in vigore il 14 giugno 2017.
-------------	--

## Riferimenti normativi

D.Lgs. 81/2017

## Le nuove prestazioni occasionali dopo la conversione in legge del D.L. 50/2017

**L**a L. 96/2017, di conversione del D.L. 50/2017, in vigore il giorno successivo della sua pubblicazione, avvenuta il giorno 23 giugno 2017, reca importanti novità in tema di lavoro occasionale.

### Le regole generali

L'articolo 54-bis della norma contiene la disciplina delle prestazioni occasionali intese quali attività lavorative che danno luogo, nel corso di un anno civile:

- per ciascun prestatore, con riferimento alla totalità degli utilizzatori, a compensi di importo complessivamente non superiore a 5.000 euro;
- per ciascun utilizzatore, con riferimento alla totalità dei prestatori, a compensi di importo complessivamente non superiore a 5.000 euro;
- per le prestazioni complessivamente rese da ogni prestatore in favore del medesimo utilizzatore, a compensi di importo non superiore a 2.500 euro.

Alle prestazioni possono fare ricorso:

- le persone fisiche, non nell'esercizio dell'attività professionale o d'impresa, per il ricorso a prestazioni occasionali mediante il Libretto famiglia;
- gli altri utilizzatori, nei limiti previsti, per l'acquisizione di prestazioni di lavoro mediante il contratto di prestazione occasionale.

Le Amministrazioni Pubbliche possono fare ricorso al contratto di prestazione occasionale nel rispetto dei vincoli previsti dalla vigente disciplina in materia di contenimento delle spese di personale e fermo restando il limite di durata, esclusivamente per esigenze temporanee o eccezionali:

- nell'ambito di progetti speciali rivolti a specifiche categorie di soggetti in stato di povertà, di disabilità, di detenzione, di tossicodipendenza o che fruiscono di ammortizzatori sociali;
- per lo svolgimento di lavori di emergenza correlati a calamità o eventi naturali improvvisi;
- per attività di solidarietà, in collaborazione con altri enti pubblici o associazioni di volontariato;
- per l'organizzazione di manifestazioni sociali, sportive, culturali o caritative.

Il contratto di prestazione occasionale è il contratto mediante il quale un utilizzatore acquisisce, con modalità semplificate, prestazioni di lavoro occasionali o saltuarie di ridotta entità, entro i limiti di importo stabiliti, alle condizioni e con le modalità previste.

Il lavoratore ha diritto:

- all'assicurazione per l'Ivs, con iscrizione alla Gestione separata;
- all'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali;
- al riposo giornaliero, alle pause e ai riposi settimanali secondo quanto previsto agli articoli 7, 8 e 9, D.Lgs. 66/2003;
- alla tutela della salute e della sicurezza con applicazione dell'articolo 3, comma 8, D.Lgs. 81/2008.

I compensi percepiti dal lavoratore sono esenti da imposizione fiscale, non incidono sul suo stato di disoccupato e sono computabili ai fini della determinazione del reddito necessario per il rilascio o il rinnovo del permesso di soggiorno.

Non possono essere acquisite prestazioni di lavoro occasionali da soggetti con i quali l'utilizzatore abbia in corso o abbia cessato da meno di 6 mesi un rapporto di lavoro subordinato o di collaborazione coordinata e continuativa.

In relazione al limite economico in capo all'utilizzatore sono computati in misura pari al 75% del loro importo i compensi per prestazioni di lavoro occasionali rese dai seguenti soggetti:

- titolari di pensione di vecchiaia o di invalidità;

- giovani con meno di 25 anni di età, se regolarmente iscritti a un ciclo di studi presso un istituto scolastico di qualsiasi ordine e grado ovvero a un ciclo di studi presso l'università;
- persone disoccupate;
- percettori di prestazioni integrative del salario, di reddito di inclusione (REI) ovvero di altre prestazioni di sostegno del reddito.

In tal caso l'Inps provvede a sottrarre dalla contribuzione figurativa relativa alle prestazioni integrative del salario o di sostegno del reddito gli accrediti contributivi derivanti dalle prestazioni occasionali.

Per l'accesso alle prestazioni gli utilizzatori e i prestatori sono tenuti a registrarsi e a svolgere i relativi adempimenti, anche tramite un intermediario di cui alla L. 12/1979, all'interno di un'apposita piattaforma informatica, gestita dall'Inps, che supporta le operazioni di erogazione e di accreditamento dei compensi e di valorizzazione della posizione contributiva dei prestatori attraverso un sistema di pagamento elettronico. I pagamenti possono essere altresì effettuati utilizzando il modello di versamento F24, con esclusione della facoltà di compensazione dei crediti.

## Prestazioni con il Libretto famiglia

Esclusivamente ai fini dell'accesso al Libretto famiglia la registrazione e i relativi adempimenti possono essere svolti tramite un ente di patronato. Ciascun utilizzatore può acquistare, attraverso la piattaforma informatica Inps o presso gli uffici postali, un libretto nominativo prefinanziato, denominato Libretto famiglia, per il pagamento delle prestazioni occasionali rese a suo favore da uno o più prestatori nell'ambito di:

- piccoli lavori domestici, compresi lavori di giardinaggio, di pulizia o di manutenzione;
- assistenza domiciliare ai bambini e alle persone anziane, ammalate o con disabilità;
- insegnamento privato supplementare.

Mediante il Libretto famiglia, è erogato il contributo per l'acquisto di servizi di *baby-sitting*, ovvero per fare fronte agli oneri della rete pubblica dei servizi per l'infanzia o dei servizi privati accreditati.

Ciascun Libretto famiglia contiene titoli di pagamento, il cui valore nominale è fissato in 10 euro, utilizzabili per compensare prestazioni di durata non superiore a un'ora. Per ciascun titolo di pagamento erogato sono interamente a carico dell'utilizzatore la contribuzione alla Gestione separata, stabilita nella misura di 1,65 euro, e il premio dell'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, stabilito nella misura di 0,25 euro; un importo di 0,10 euro è destinato al finanziamento degli oneri gestionali.

Il valore nominale di 10 euro è così suddiviso:

- 8 euro per il compenso a favore del prestatore;
- 1,65 euro per la contribuzione ivs alla Gestione separata Inps;
- 0,25 euro per il premio assicurativo Inail;
- 0,10 euro per il finanziamento degli oneri di gestione della prestazione di lavoro occasionale e dell'erogazione del compenso al prestatore.

Attraverso la piattaforma informatica o il *Contact center*, l'utilizzatore, entro il giorno 3 del mese successivo allo svolgimento della prestazione, comunica i dati identificativi del prestatore, il compenso pattuito, il luogo di svolgimento e la durata della prestazione, nonché ogni altra informazione necessaria ai fini della gestione del rapporto. Il prestatore riceve contestuale notifica attraverso comunicazione di *sms* o di posta elettronica.

## Contratto di prestazione occasionale

È vietato il ricorso al contratto di prestazione occasionale:

- da parte degli utilizzatori che hanno alle proprie dipendenze più di 5 lavoratori subordinati a

# Lavoro e previdenza

tempo indeterminato;

- da parte delle imprese del settore agricolo, salvo che per le attività lavorative rese dai soggetti svantaggiati prima elencati, purché non iscritti nell'anno precedente negli elenchi anagrafici dei lavoratori agricoli;
- da parte delle imprese dell'edilizia e di settori affini, delle imprese esercenti l'attività di escavazione o lavorazione di materiale lapideo, delle imprese del settore delle miniere, cave e torbiere;
- nell'ambito dell'esecuzione di appalti di opere o servizi.

In particolare, non è ammesso il ricorso al contratto di prestazione lavoro occasionale ai datori di lavoro che hanno alle proprie dipendenze più di 5 lavoratori subordinati a tempo indeterminato. Al riguardo, allo scopo di semplificare gli adempimenti da parte degli utilizzatori e di favorire lo svolgimento delle attività di controllo preventivo automatizzato da parte dell'Istituto, il periodo da assumere a riferimento per il calcolo della forza aziendale con rapporto di lavoro a tempo indeterminato è il semestre che va dall'ottavo al terzo mese antecedente la data dello svolgimento della prestazione lavorativa occasionale. Ad esempio, se la prestazione verrà resa il giorno 23 luglio 2017, dovrà essere effettuato il computo della media occupazionale dei lavoratori a tempo indeterminato per i mesi da novembre 2016 (ottavo mese precedente) ad aprile 2017 (terzo mese precedente). Sono esclusi dal computo gli apprendisti.

In particolare, ai fini del computo di cui si tratta, devono essere ricompresi i lavoratori di qualunque qualifica (lavoranti a domicilio, dirigenti, etc.). I lavoratori *part-time* sono computati nel complesso del numero dei lavoratori dipendenti in proporzione all'orario svolto, rapportato al tempo pieno, con arrotondamento secondo le modalità disciplinate dall'articolo 9, D.Lgs. 81/2015. I lavoratori intermittenti sono conteggiati in proporzione all'orario effettivamente svolto nel semestre, secondo le modalità disciplinate dall'articolo 18 del citato D.Lgs. 81/2015.

Nel determinare la media occupazionale, devono essere ricompresi nel semestre anche i periodi di sosta di attività e di sospensioni stagionali; per le aziende di nuova costituzione il requisito si determinerà in relazione ai mesi di attività, se inferiori al semestre di riferimento.

Nella prima fase di avvio dell'operatività delle prestazioni di lavoro occasionale, il requisito dimensionale stabilito dalla legge (non oltre 5 dipendenti a tempo indeterminato) sarà autocertificato dall'utilizzatore attraverso la piattaforma telematica.

Riguardo all'edilizia è, altresì, vietato ricorrere al contratto di prestazioni occasionali:

- da parte delle imprese dell'edilizia e di settori affini, delle imprese esercenti l'attività di escavazione o di lavorazione di materiale lapideo, delle imprese del settore delle miniere, cave e torbiere (CCS = 1.13.01, 1.13.02, 1.13.03, 1.13.04, 1.13.05, 4.13.01, 4.13.02, 4.13.03, 4.13.04, 4.13.05, 1.02.xx, 1.11.xx, 4.02.xx, 4.11.xx);
- nell'ambito dell'esecuzione di appalti di opere o servizi;
- in agricoltura, salvo quanto previsto al paragrafo 6.5.

Ai fini dell'attivazione del contratto di prestazione occasionale, ciascun utilizzatore non persona fisica nell'esercizio dell'attività professionale o d'impresa, versa, attraverso la piattaforma informatica Inps le somme utilizzabili per compensare le prestazioni. L'1% degli importi versati è destinato al finanziamento degli oneri gestionali.

La misura minima oraria del compenso è pari a 9 euro, tranne che nel settore agricolo, per il quale il compenso minimo è pari all'importo della retribuzione oraria delle prestazioni di natura subordinata individuata dal contratto collettivo di lavoro stipulato dalle associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale. Sono interamente a carico dell'utilizzatore la contribuzione alla Gestione separata, nella misura del 33% del compenso, e il premio Inail, nella misura del 3,5% del compenso.

L'utilizzatore è tenuto a trasmettere, almeno un'ora prima dell'inizio della prestazione, attraverso la piattaforma informatica Inps o avvalendosi dei servizi di *Contact center* messi a disposizione dall'Inps, una dichiarazione contenente, tra l'altro, le seguenti informazioni:

# Lavoro e previdenza

- i dati anagrafici e identificativi del prestatore;
- il luogo di svolgimento della prestazione;
- l'oggetto della prestazione;
- la data e l'ora di inizio e di termine della prestazione ovvero, se imprenditore agricolo, la durata della prestazione con riferimento a un arco temporale non superiore a 3 giorni;
- il compenso pattuito per la prestazione, in misura non inferiore a 36 euro, per prestazioni di durata non superiore a 4 ore continuative nell'arco della giornata, fatto salvo quanto stabilito per il settore agricolo.

Il prestatore riceve contestuale notifica della dichiarazione attraverso comunicazione di *sms* o di posta elettronica. Nel caso in cui la prestazione lavorativa non abbia luogo, l'utilizzatore è tenuto a comunicare, attraverso la piattaforma informatica o il *Contact center*, la revoca della dichiarazione trasmessa entro i 3 giorni successivi al giorno programmato di svolgimento della prestazione. In mancanza della predetta revoca, l'Inps provvede al pagamento delle prestazioni e all'accredito dei contributi previdenziali e dei premi assicurativi.

Allo scopo di favorire l'approntamento di ogni forma di tutela nei confronti del lavoratore, la piattaforma telematica Inps supporta:

- l'invio al prestatore, attraverso comunicazione di posta elettronica e/o di *short message service* (SMS) e *MyINPS*, della dichiarazione trasmessa dall'utilizzatore preventivamente allo svolgimento della prestazione lavorativa, con l'indicazione dei termini generali della medesima;
- l'invio al prestatore, attraverso comunicazione di posta elettronica e/o di *short message service* (SMS) e *MyINPS*, della eventuale comunicazione di revoca della dichiarazione trasmessa dall'utilizzatore in caso di mancato svolgimento della prestazione lavorativa. In tal caso, qualora la comunicazione di revoca sia stata resa a fronte di una prestazione lavorativa effettivamente svolta, il lavoratore, sempre entro le ore 24.00 del terzo giorno successivo a quello di svolgimento della prestazione, il prestatore, avvalendosi della procedura telematica Inps, può comunicare l'avvenuto svolgimento della prestazione, con il conseguente diritto all'accredito del compenso e alla valorizzazione della posizione assicurativa;
- la conferma, da parte del prestatore o dell'utilizzatore, dell'avvenuto svolgimento della prestazione lavorativa, che potrà essere effettuata al termine della prestazione giornaliera medesima attraverso le funzionalità della procedura telematica Inps. Una volta comunicato l'avvenuto svolgimento della prestazione, la procedura non consente all'utilizzatore la trasmissione di revoca riferita alla stessa prestazione lavorativa. La conferma dell'avvenuto svolgimento sarà disponibile finché la prestazione diventa irrevocabile (entro le ore 24.00 del terzo giorno successivo a quello di svolgimento della prestazione). Trascorso tale termine la conferma non è più disponibile.

Con riferimento a tutte le prestazioni rese nell'ambito del Libretto famiglia e del contratto di prestazione occasionale nel corso del mese, l'Inps provvede al pagamento del compenso al prestatore il giorno 15 del mese successivo attraverso accredito delle spettanze su conto corrente bancario risultante sull'anagrafica del prestatore o, in mancanza della registrazione del conto corrente bancario, mediante bonifico bancario domiciliato pagabile presso gli uffici della società Poste italiane Spa. Gli oneri di pagamento del bonifico bancario domiciliato sono a carico del prestatore. Attraverso la piattaforma informatica l'Inps provvede altresì all'accredito dei contributi previdenziali sulla posizione contributiva del prestatore e al trasferimento all'Inail dei premi, nonché dei dati relativi alle prestazioni di lavoro occasionale del periodo rendicontato.

Le sanzioni previste sono le seguenti:

- in caso di superamento, da parte di un utilizzatore diverso da una Pubblica Amministrazione, del limite di importo o di durata della prestazione pari a 280 ore nell'arco dello stesso anno civile, il relativo rapporto si trasforma in un rapporto di lavoro a tempo pieno e indeterminato; nel settore agricolo, il suddetto limite di durata è pari al rapporto tra il limite di importo e la retribuzione oraria;
- in caso di violazione dell'obbligo di comunicazione o di uno dei divieti, si applica la sanzione

amministrativa pecuniaria del pagamento di una somma da euro 500 a euro 2.500 per ogni prestazione lavorativa giornaliera per cui risulta accertata la violazione. Non si applica la procedura di diffida.

## **Riferimenti normativi**

L. 96/2017, di conversione del D.L. 50/2017  
circolare Inps n. 107/2017

## Conversione in legge del D.L. 50/2017 – Altre disposizioni

**L**a L. 96/2017, di conversione del D.L. 50/2017, contenente disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo, è stata pubblicata in G.U. il 23 giugno 2017 ed è entrata in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione. Di seguito, in sintesi, le principali novità.

### APE

Articolo 53	<p>Ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1, comma 179, lettera d), L. 232/2016, le attività lavorative di cui all'allegato C si considerano svolte in via continuativa quando nei 6 anni precedenti la data di decorrenza dell'indennità di cui al comma 181 della medesima legge le medesime attività lavorative non hanno subito interruzioni per un periodo complessivamente superiore a 12 mesi e a condizione che le citate attività lavorative siano state svolte nel 7° anno precedente la predetta decorrenza per un periodo corrispondente a quello complessivo di interruzione.</p> <p>Ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1, comma 199, lettera d), L. 232/2016, le attività lavorative di cui all'allegato E si considerano svolte in via continuativa quando nei 6 anni precedenti la data del pensionamento le medesime attività lavorative non hanno subito interruzioni per un periodo complessivamente superiore a 12 mesi e a condizione che le citate attività lavorative siano state svolte nel 7° anno precedente il pensionamento per un periodo corrispondente a quello complessivo di interruzione.</p>
-------------	---

### Mobilità in deroga per i lavoratori delle aree di crisi industriale complessa

Articolo 53-ter	<p>Le risorse finanziarie ripartite tra le Regioni con i decreti 1/2016 e 12/2017 possono essere destinate dalle Regioni medesime, nei limiti della parte non utilizzata, alla prosecuzione, senza soluzione di continuità e a prescindere dall'applicazione dei criteri del D.I. 83473/2014, del trattamento di mobilità in deroga, per un massimo di 12 mesi, per i lavoratori che operino in un'area di crisi industriale complessa e che, alla data del 1° gennaio 2017, risultino beneficiari di un trattamento di mobilità ordinaria o di un trattamento di mobilità in deroga, a condizione che ai medesimi lavoratori siano contestualmente applicate le misure di politica attiva individuate in un apposito piano regionale da comunicare all'Anpal e al Ministero del lavoro.</p>
-----------------	--

### Durc

Articolo 54	<p>Il Durc, nel caso di definizione agevolata di debiti contributivi, è rilasciato, a seguito della presentazione da parte del debitore della dichiarazione di volersi avvalere della suddetta definizione agevolata effettuata nei termini, ricorrendo gli altri requisiti di regolarità.</p> <p>In caso di mancato ovvero di insufficiente o tardivo versamento dell'unica rata ovvero di una rata di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme dovute ai fini della predetta definizione agevolata, tutti i Durc rilasciati sono annullati dagli Enti preposti alla verifica. A tal fine, l'agente della riscossione comunica agli Enti il regolare versamento delle rate accordate. I medesimi Enti provvedono a rendere disponibile in apposita sezione del servizio Durc <i>on line</i> l'elenco dei Durc annullati. I soggetti che hanno richiesto la verifica di regolarità contributiva e i soggetti i cui dati siano stati registrati dal servizio Durc <i>on line</i> in sede di consultazione del Durc già prodotto utilizzano le informazioni rese disponibili nella citata sezione nell'ambito dei procedimenti per i quali il Durc è richiesto.</p>
-------------	---

## Premi di produttività

Articolo 55	<p>Per le aziende che coinvolgono pariteticamente i lavoratori nell'organizzazione del lavoro, con le modalità previste dall'apposito decreto, è ridotta di 20 punti percentuali l'aliquota contributiva a carico del datore di lavoro per il regime relativo all'Ivs su una quota delle erogazioni non superiore a 800 euro. Sulla medesima quota, non è dovuta alcuna contribuzione a carico del lavoratore. Con riferimento alla quota di erogazioni di cui trattasi è corrispondentemente ridotta l'aliquota contributiva di computo ai fini pensionistici.</p> <p>La disposizione opera per i premi e le somme erogate in esecuzione dei contratti sottoscritti successivamente alla data di entrata in vigore del decreto.</p>
-------------	--

## Integrazione salariale in deroga

Articolo 55- <i>quater</i>	<p>Per i trattamenti di integrazione salariale in deroga, il conguaglio o la richiesta di rimborso delle integrazioni corrisposte ai lavoratori deve essere effettuato, a pena di decadenza, entro 6 mesi dalla fine del periodo di paga in corso alla scadenza del termine di durata della concessione o dalla data del provvedimento di concessione, se successivo. Per i trattamenti conclusi prima della data di entrata in vigore della disposizione, i 6 mesi decorrono da tale data.</p>
----------------------------	---

## Contributi previdenziali dei lavoratori transfrontalieri

Articolo 55- <i>quinquies</i>	<p>La ritenuta ex articolo 76, comma 1, L. 413/1991, è applicata dagli intermediari finanziari italiani che intervengono nel pagamento anche sulle somme corrisposte in Italia da parte della gestione della previdenza professionale per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità svizzera (LPP), ivi comprese le prestazioni erogate dagli enti o istituti svizzeri di prepensionamento, maturate sulla base anche di contributi previdenziali tassati alla fonte in Svizzera e in qualunque forma erogate.</p> <p>L'esonero dagli obblighi dichiarativi previsto dall'articolo 38, comma 13, lettera b), D.L. 78/2010, si applica, con riferimento al conto corrente costituito all'estero per l'accredito degli stipendi o degli altri emolumenti derivanti dalle attività lavorative ivi svolte e limitatamente alle predette somme, anche al coniuge e ai familiari di primo grado del titolare del conto eventualmente cointestatari o beneficiari di procure e deleghe relative al conto stesso.</p>
-------------------------------	---

## Riferimenti normativi

L. 96/2017, di conversione del D.L. 50/2017

## Assunzione di beneficiari di mobilità o disoccupazione

**C**on il messaggio n. 2243/2017, l'Inps ha fornito le indicazioni sul regime contributivo dell'assunzione in apprendistato dei lavoratori beneficiari di indennità di mobilità o di un trattamento di disoccupazione. È stato inoltre introdotto, a partire dal mese di competenza giugno 2017, un nuovo sistema di codifica delle assunzioni in apprendistato professionalizzante ai sensi dell'articolo 47, comma 4, D.Lgs. 81/2015.

### **Beneficiari di indennità di mobilità**

È possibile assumere in apprendistato i lavoratori in mobilità, fruendo del regime contributivo agevolato ex articolo 25, comma 9, L. 223/1991, e dell'incentivo di cui all'articolo 8, comma 4, della medesima legge, con esclusione dell'estensione dei benefici contributivi previsti ordinariamente per un anno dalla prosecuzione del rapporto di lavoro al termine del periodo di formazione. Si può utilizzare il solo apprendistato professionalizzante derogando ai limiti di età previsti in via ordinaria dalle norme sull'apprendistato e applicando la riduzione dell'aliquota contributiva, a carico del datore di lavoro, alla misura prevista per gli apprendisti, per i primi 18 mesi dall'assunzione, ma è dovuta l'aliquota contributiva a carico apprendista. Non trova applicazione la contribuzione di finanziamento della NASpI. Trattandosi di assunzione a tempo indeterminato, è previsto un incentivo economico per il datore di lavoro in misura pari al 50% dell'indennità di mobilità che sarebbe stata corrisposta al lavoratore per il residuo periodo di fruizione.

Pertanto, nel periodo di durata del regime agevolato (primi 18 mesi), l'aliquota complessiva da versare per i datori di lavoro che assumano in apprendistato professionalizzante percettori di indennità di mobilità è pari al 15,84% (10% a carico del datore di lavoro + 5,84% a carico dell'apprendista). Al termine del periodo agevolato, cioè dal 19° mese, la contribuzione datoriale è dovuta in misura piena, mentre quella a carico dell'apprendista resta del 5,84% solo per il periodo di residua durata del contratto di apprendistato, al termine del quale, a seguito della prosecuzione del rapporto di lavoro, anche l'aliquota contributiva a carico del lavoratore è dovuta in misura piena.

Inoltre, in caso di assunzione presso datori di lavoro rientranti nel campo di applicazione delle integrazioni salariali, la misura della contribuzione è incrementata in conseguenza dell'aumento contributivo a titolo di Cigo/Cigs, così come, in caso di assunzione presso datori di lavoro soggetti alla disciplina dei Fondi di solidarietà, la contribuzione dovuta è incrementata dalla relativa contribuzione di finanziamento. Pur essendo state abrogate le nuove iscrizioni alle liste di mobilità e le assunzioni agevolate ai sensi degli articoli 8 e 25, L. 223/1991, a decorrere dal 1° gennaio 2017, le agevolazioni di natura contributiva ed economica previste per le assunzioni di lavoratori beneficiari di indennità di mobilità continuano a restare in vigore, non solo per le assunzioni operate entro il 31 dicembre 2016 e i cui effetti si protraggono dopo detto termine, ma anche per le assunzioni intervenute dopo il 31 dicembre 2016, sino a quando saranno erogate le indennità di mobilità.

### **Beneficiari di trattamento di disoccupazione**

Il contratto di apprendistato professionalizzante è applicabile anche nei confronti dei lavoratori beneficiari di un trattamento di disoccupazione. In questo caso, le deroghe rispetto alla disciplina dell'apprendistato professionalizzante attengono esclusivamente a limiti di età, disposizioni in materia di licenziamenti individuali ed estensione dei benefici contributivi a carico del datore di lavoro per un anno dalla prosecuzione del rapporto di lavoro al termine del periodo di apprendistato. I lavoratori interessati sono tassativamente quelli beneficiari di NASpI, ASpI e MiniASpI, indennità speciale di disoccupazione edile, DIS-COLL, anche se, pur avendo inoltrato istanza per il riconoscimento del trattamento avendone titolo, non l'abbiano ancora percepita.

# Lavoro e previdenza

Il regime contributivo dei lavoratori assunti in contratto di apprendistato professionalizzante è il medesimo previsto dalla disciplina vigente per le assunzioni in apprendistato professionalizzante sulla base del regime ordinario, fatta eccezione per le specifiche deroghe espressamente contemplate dalla legge. Pertanto, nel periodo di durata del regime agevolato (massimo 36 mesi, elevabili a 60 nel settore dell'artigianato edile non), l'aliquota complessiva da versare, per i datori di lavoro con più di 9 dipendenti, è pari al 17,45% (11,61% a carico del datore di lavoro + 5,84% a carico dell'apprendista). Per i datori di lavoro con un numero di dipendenti non superiore a 9, l'aliquota complessiva è pari:

- al 8,95% (3,11% a carico del datore di lavoro + 5,84% a carico dell'apprendista) per i primi 12 mesi;
- al 10,45% (4,61% a carico del datore di lavoro e 5,84% a carico dell'apprendista) per i mesi dal 13° al 24°;
- al 17,45% (11,61% a carico del datore di lavoro + 5,84% a carico dell'apprendista) dal 25° al 36° mese (60° per artigianato edile e non).

Al termine del periodo di apprendistato, a seguito della prosecuzione del rapporto di lavoro, l'aliquota contributiva a carico del datore di lavoro è dovuta in misura piena e così anche quella a carico del lavoratore.

Inoltre, in caso di assunzione presso datori di lavoro rientranti nel campo di applicazione delle integrazioni salariali, la misura della contribuzione è incrementata in conseguenza dell'aumento contributivo a titolo di Cigo/Cigs, così come, in caso di assunzione presso datori di lavoro soggetti alla disciplina dei Fondi di solidarietà, la contribuzione dovuta è incrementata dalla relativa contribuzione di finanziamento.

Diversamente da quanto previsto per le assunzioni di percettori di indennità di mobilità, non è previsto alcun incentivo di tipo economico in favore dei datori di lavoro che assumano soggetti percettori di indennità di disoccupazione.

## Istruzioni per UniEmens

Per i percettori di indennità di mobilità assunti in apprendistato professionalizzante dovranno essere utilizzati i seguenti codici tipo contribuzione:

J3	Apprendista proveniente dalle liste di mobilità ovvero percettore di indennità di mobilità ex L. 223/1991 per i primi 18 mesi dall'assunzione (aliquota del 10% a carico del datore di lavoro e del 5,84% a carico del lavoratore)
J5	Apprendista proveniente dalle liste di mobilità ovvero percettore di indennità di mobilità dal 19° mese in poi (aliquota piena a carico del datore di lavoro e del 5,84% a carico del lavoratore)
K3	Apprendista occupato in sotterraneo iscritto al Fondo minatori proveniente dalle liste di mobilità ovvero percettore di indennità di mobilità ex L. 223/1991 per i primi 18 mesi dall'assunzione (aliquota del 10% a carico del datore di lavoro e del 5,84% a carico del lavoratore)
K5	Apprendista occupato in sotterraneo iscritto al Fondo minatori proveniente dalle liste di mobilità ovvero percettore di indennità di mobilità dal 19° mese in poi (aliquota piena a carico del datore di lavoro e del 5,84% a carico del lavoratore)

Per i percettori di trattamento di disoccupazione sono confermati i codici tipo contribuzione sotto riportati. Per tali apprendisti non devono essere utilizzati i codici tipo contribuzione J6, J7, J8 nonché K6, K7, K8 perché non si applicano le agevolazioni di cui all'articolo 22, comma 1, L. 183/2011.

J0 (J zero)	Apprendista con obbligo di versamento dell'aliquota del 10%
J1	Apprendista con obbligo di versamento dell'aliquota dell'1,5%

J2	Apprendista con obbligo di versamento dell'aliquota del 3%
K0 (K zero)	Apprendista occupato in sotterraneo iscritto al Fondo minatori con obbligo di versamento dell'aliquota del 10%
K1	Apprendista occupato in sotterraneo iscritto al Fondo minatori con obbligo di versamento dell'aliquota dell'1,5%
K2	Apprendista occupato in sotterraneo iscritto al Fondo minatori con obbligo di versamento dell'aliquota del 3%

## Istruzioni per la comunicazione delle assunzioni

L'Inps sta progettando un'apposita procedura telematica che gestisce il riscontro al datore di lavoro in ordine alla sussistenza delle condizioni in capo al lavoratore da assumere e, per i beneficiari dell'indennità di mobilità, comunica l'importo dell'incentivo economico fruibile. In attesa della procedura i datori di lavoro interessati a fruire del regime contributivo agevolato per le assunzioni dei beneficiari di mobilità devono trasmettere, attraverso il Cassetto bidirezionale, la dichiarazione di responsabilità, sulla base del *format* di cui all'allegato n. 1 al messaggio, alla Sede Inps presso la quale assolvono i propri obblighi contributivi. Sulla base della stessa modalità, i datori di lavoro interessati a fruire del regime contributivo agevolato per le assunzioni dei beneficiari di un trattamento di disoccupazione devono trasmettere apposita comunicazione redatta sulla base del *format* di cui all'allegato n. 2 al messaggio. Ci si deve avvalere della funzionalità "contatti" del Cassetto previdenziale aziende, selezionando nel campo "oggetto" la denominazione "apprendisti senza limiti di età da disoccupazione o mobilità". L'Inps provvederà alla definizione della stessa, accertando i dati utili per determinare il diritto al regime contributivo in questione, nonché all'eventuale ulteriore riconoscimento – per i lavoratori beneficiari di indennità di mobilità – del contributo mensile, pari al 50% dell'indennità di mobilità che sarebbe stata eventualmente corrisposta al lavoratore, per il periodo residuo non goduto dallo stesso.

L'avvenuta ammissione al beneficio sarà resa nota attraverso la funzionalità "contatti" del cassetto previdenziale aziende. Per i lavoratori beneficiari di indennità di mobilità, l'Inps dovrà attribuire il C.A. 5Q, dandone comunicazione al richiedente. Diversamente, nell'ipotesi di assunzione in apprendistato di lavoratori titolari di trattamento di disoccupazione, l'Inps non procede ad alcuna attribuzione del C.A..

## Riferimenti normativi

Inps, messaggio n. 2243/2017

## Le nuove linee guida per i tirocini extra-curricolari

**I**n data 25 maggio 2017, con l'accordo in Conferenza Stato-Regioni, sono state adottate le nuove linee guida in materia di tirocini extracurricolari, che aggiornano e sostituiscono le precedenti del 24 gennaio 2013 e che indicano taluni standard minimi di carattere disciplinare, la cui definizione lascia, comunque, inalterata la facoltà per le Regioni e Province autonome di fissare disposizioni di maggiore tutela. Regioni e Province autonome dovranno adeguare la propria normativa di riferimento alle nuove linee guida entro 6 mesi.

Sono oggetto delle linee guida i tirocini extracurricolari (formativi, di orientamento, di inserimento/reinserimento lavorativo) rivolti a:

- soggetti in stato di disoccupazione ai sensi dell'articolo 19, D.Lgs. 150/2015 - compresi coloro che hanno completato i percorsi di istruzione secondaria superiore e terziaria;
- lavoratori beneficiari di strumenti di sostegno al reddito in costanza di rapporto di lavoro;
- lavoratori a rischio di disoccupazione;
- soggetti già occupati che siano in cerca di altra occupazione;
- soggetti disabili e svantaggiati (disabili di cui all'articolo 1, comma 1, L. 68/1999; persone svantaggiate ai sensi della L. 381/1991; richiedenti protezione internazionale e titolari di *status* di rifugiato e di protezione sussidiaria ai sensi del D.P.R. 21/2015; vittime di violenza e di grave sfruttamento da parte delle organizzazioni criminali e soggetti titolari di permesso di soggiorno rilasciato per motivi umanitari, ai sensi del D.Lgs. 286/1998; vittime di tratta ai sensi del D.Lgs. 24/2014).

Al tirocinante è corrisposta un'indennità per la partecipazione al tirocinio: ferma restando la competenza di Regioni e Province autonome, le linee guida ritengono congrua un'indennità di importo non inferiore a 300 euro lordi mensili, da erogare per intero a fronte di una partecipazione minima ai tirocini del 70% su base mensile.

Durante la sospensione del tirocinio non sussiste l'obbligo di corresponsione dell'indennità di partecipazione e l'indennità non è dovuta in caso di tirocini in favore di lavoratori sospesi e comunque percettori di forme di sostegno al reddito, in quanto fruitori di ammortizzatori sociali.

L'indennità di tirocinio è corrisposta per il periodo coincidente con quello di fruizione del sostegno al reddito solo fino a concorrenza con l'indennità minima prevista dalla normativa regionale di riferimento per i lavoratori sospesi e percettori di sostegno al reddito.

Nel caso di tirocini in favore di soggetti percettori di forme di sostegno al reddito, in assenza di rapporto di lavoro, è riconosciuta la facoltà ai soggetti ospitanti di erogare un'indennità di partecipazione cumulabile con l'ammortizzatore percepito, anche oltre l'indennità minima prevista dalle discipline regionali. Dal punto di vista fiscale l'indennità corrisposta al tirocinante è considerata quale reddito assimilato a quello di lavoro dipendente e la partecipazione al tirocinio con la percezione dell'indennità non comporta la perdita dello stato di disoccupazione eventualmente posseduto dal tirocinante.

### Nuovi criteri di durata minima

È stabilito che la durata massima, comprensiva di proroghe e rinnovi, dei tirocini extracurricolari:

- non possa essere superiore a 12 mesi per i soggetti di cui alle lettere a), b), c), d);
- non possa essere superiore a 12 mesi per i soggetti di cui alla lettera e), ma possa arrivare fino a 24 mesi per i soggetti disabili.

La durata minima del tirocinio non può essere inferiore a 2 mesi, a eccezione del tirocinio svolto presso soggetti ospitanti che operano stagionalmente, per i quali la durata minima è ridotta a un mese.

Nell'ambito dei massimali previsti, la durata effettiva del tirocinio è indicata all'interno del PFI e deve essere congrua in relazione agli obiettivi formativi da conseguire.

Il tirocinante ha comunque diritto a una sospensione del tirocinio per maternità, infortunio o malattia che si protraggano per una durata pari o superiore a 30 giorni solari.

Il tirocinio può, inoltre, essere sospeso per i periodi di chiusura aziendale della durata di almeno 15 giorni solari.

Il periodo di sospensione non concorre al computo della durata complessiva del tirocinio.

## **Ampliamento della platea dei soggetti promotori**

I tirocini possono essere promossi da parte dei seguenti soggetti, anche tra loro associati, individuati dalla normativa vigente, ferma restando la competenza di Regioni e Province autonome a integrare e modificare l'elenco:

- servizi per l'impiego e agenzie regionali per il lavoro;
- istituti di istruzione universitaria statali e non statali abilitati al rilascio di titoli accademici e dell'AFAM;
- istituzioni scolastiche statali e non statali che rilascino titoli di studio con valore legale;
- fondazioni di Istruzione tecnica superiore (ITS);
- centri pubblici o a partecipazione pubblica di formazione professionale e/o orientamento, nonché centri operanti in regime di convenzione con la regione o la provincia competente, ovvero accreditati;
- comunità terapeutiche, enti ausiliari e cooperative sociali, purché iscritti negli specifici albi regionali, ove esistenti;
- servizi di inserimento lavorativo per disabili gestiti da enti pubblici delegati dalla Regione;
- istituzioni formative private, non aventi scopo di lucro, diverse da quelle indicate in precedenza, sulla base di una specifica autorizzazione della Regione;
- soggetti autorizzati all'intermediazione dall'Anpal ovvero accreditati ai servizi per il lavoro;
- Anpal.

## **Tirocini in mobilità interregionale**

Per l'attivazione di tirocini in mobilità interregionale, i soggetti promotori abilitati a promuovere tirocini presso soggetti ospitanti ubicati al di fuori del territorio regionale sono:

- servizi per l'impiego e agenzie regionali per il lavoro;
- istituti di istruzione universitaria statali e non statali abilitati al rilascio di titoli accademici e dell'AFAM;
- istituzioni scolastiche statali e non statali che rilascino titoli di studio con valore legale;
- fondazioni di Istruzione tecnica superiore (ITS).

La disciplina di riferimento per i tirocini in mobilità interregionale, ivi compresa l'indennità di partecipazione, è quella della Regione o Provincia autonoma in cui ha sede il soggetto ospitante (sede operativa o sede legale).

## **Forme di premialità per i soggetti ospitanti che assumono i tirocinanti**

Si prevedono forme di premialità per i soggetti ospitanti che assumono tirocinanti, i quali potranno attivare in deroga ai limiti:

- 1 tirocinio se hanno assunto almeno 20% dei tirocinanti attivati nel 24 mesi precedenti;
- 2 tirocini se hanno assunto almeno il 50% dei tirocinanti attivati nel 24 mesi precedenti;
- 3 tirocini se hanno assunto almeno il 75% dei tirocinanti attivati nei 24 mesi precedenti;
- 4 tirocini se hanno assunto il 100% dei tirocinanti attivati nei 24 mesi precedenti.

I suddetti tirocini non si computano ai fini della quota di contingentamento.

## Operativa l'APE sociale e novità pensionistiche per lavoratori precoci

**C**on la pubblicazione in G.U. del D.P.C.M. 88/2017, recante il Regolamento di attuazione dell'articolo 1, commi da 179 a 186, L. 232/2016, e dell'emanazione della circolare n. 100/2017 dell'Inps, che ha anche reso operativa l'applicazione per la trasmissione telematica delle domande, l'APE sociale è al via.

### Al via l'APE

L'indennità è riconosciuta fino al compimento dell'età anagrafica prevista per l'accesso al trattamento pensionistico di vecchiaia (o fino al conseguimento della pensione anticipata o di un trattamento conseguito anticipatamente rispetto all'età per la vecchiaia).

I soggetti beneficiari devono avere almeno 63 anni, essere in possesso di almeno 30 anni di anzianità contributiva e trovarsi in una delle seguenti condizioni:

- stato di disoccupazione a seguito di cessazione del rapporto di lavoro per licenziamento, dimissioni per giusta causa, risoluzione consensuale nell'ambito della procedura di cui all'articolo 7, L. 604/1966, e avere finito di godere della prestazione per la disoccupazione loro spettante da almeno 3 mesi;
- assistere da almeno 6 mesi il coniuge, la persona unita civilmente o un parente di primo grado convivente con *handicap* in situazione di gravità;
- avere una riduzione della capacità lavorativa uguale o superiore al 74%, accertata dalle competenti commissioni per il riconoscimento dell'invalidità civile;
- essere lavoratori dipendenti che, al momento della richiesta di accesso dell'APE sociale, svolgono o abbiano svolto in Italia, da almeno 6 anni in via continuativa, una o più delle attività lavorative elencate nell'allegato A, D.P.C.M. 88/2017. I 6 anni si considerano continuativi anche se interrotti, per un periodo massimo di 12 mesi, da periodi di inoccupazione o di svolgimento di attività diverse da quelle elencate nell'allegato A) annesso al D.P.C.M.. Per tale categoria è richiesta un'anzianità contributiva di almeno 36 anni.

L'indennità non spetta ai titolari di un trattamento pensionistico diretto in Italia o all'estero, è subordinata alla residenza in Italia e alla condizione che il soggetto abbia cessato l'attività di lavoro dipendente, autonomo e parasubordinato svolta in Italia o all'estero. L'indennità è incompatibile con i trattamenti a sostegno del reddito connessi allo stato di disoccupazione involontaria, con l'ASDI e con l'indennizzo per cessazione attività commerciale. Il beneficiario dell'APE sociale può svolgere un'attività lavorativa, in Italia o all'estero, durante il godimento dell'indennità, purché i redditi da lavoro dipendente o da co.co.co. percepiti non superino gli 8.000 euro lordi annui, e quelli derivanti da lavoro autonomo non superino i 4.800 euro lordi annui. In caso di superamento dei limiti annui il soggetto decade dall'APE sociale, l'indennità percepita nel corso dell'anno diviene indebita e l'Inps procede al relativo recupero. L'indennità dell'APE sociale è riconosciuta entro i limiti annuali di spesa: per il 2017 300 milioni di euro. Gli assicurati interessati all'APE sociale devono, preliminarmente alla domanda di accesso al beneficio, presentare una domanda di riconoscimento delle condizioni di accesso al beneficio. Entro il 15 ottobre 2017 l'Inps attesterà la sussistenza, anche in via prospettica, delle condizioni previste dal decreto, nonché la presenza di copertura finanziaria.

I soggetti che si trovano, o potrebbero venire a trovarsi nelle condizioni previste entro il 31 dicembre 2017, devono presentare domanda di riconoscimento delle condizioni di accesso al beneficio entro il 15 luglio 2017.

Coloro che potrebbero trovarsi nelle predette condizioni entro il 31 dicembre 2018 devono presentare la domanda entro il 31 marzo 2018.

La domanda può essere trasmessa esclusivamente in via telematica.

La graduatoria dei beneficiari viene stilata in base alla maggior prossimità al requisito anagrafico per l'accesso alla pensione di vecchiaia e, a parità di requisito, viene data priorità a chi ha presentato prima domanda di riconoscimento delle condizioni.

## **Novità pensionistiche per lavoratori precoci**

Il D.P.C.M. 87/2017, pubblicato in G.U. il 16 giugno 2017, reca il Regolamento di attuazione dell'articolo 1, commi da 199 a 205, L. 232/2016, in materia di riduzione del requisito contributivo di accesso al pensionamento anticipato per i lavoratori c.d. precoci. Sul tema l'Inps ha pubblicato la circolare n. 99/2017 e ha reso operativa l'applicazione per la trasmissione telematica delle domande.

Dal 1° maggio 2017 il requisito contributivo di accesso al pensionamento anticipato per l'anno 2017, pari a 42 anni e 10 mesi per gli uomini e 41 anni e 10 mesi per le donne, è ridotto a 41 anni per i lavoratori c.d. "precoci", in possesso cioè di almeno 12 mesi di contribuzione per periodi di lavoro effettivo precedenti il compimento del 19° anno di età e che si trovino in una delle seguenti condizioni:

- stato di disoccupazione a seguito di cessazione del rapporto di lavoro per licenziamento, dimissioni per giusta causa, risoluzione consensuale nell'ambito della procedura di cui all'articolo 7, L. 604/1966, e avere finito di godere della prestazione per la disoccupazione loro spettante da almeno 3 mesi;
- assistere da almeno 6 mesi il coniuge, la persona unita civilmente o un parente di primo grado convivente con handicap in situazione di gravità;
- avere una riduzione della capacità lavorativa uguale o superiore al 74%, accertata dalle competenti commissioni per il riconoscimento dell'invalidità civile;
- essere lavoratori dipendenti impegnati da almeno 6 anni in via continuativa in attività particolarmente difficili e rischiose. I 6 anni si considerano continuativi anche se interrotti, per un periodo massimo di 12 mesi, da periodi di inoccupazione o di svolgimento di attività diverse da quelle elencate nell'allegato A), D.P.C.M. 87/2017;
- essere addetti a lavorazioni particolarmente faticose e pesanti (c.d. "usuranti").

Possono beneficiare dell'anticipo anche i lavoratori iscritti alle forme di previdenza dell'assicurazione generale obbligatoria e delle forme sostitutive ed esclusive della stessa con anzianità contributiva inferiore a 18 anni alla data del 31 dicembre 1995.

Il beneficiario non può percepire redditi da lavoro dipendente o autonomo per tutto il periodo di anticipo del trattamento pensionistico rispetto ai requisiti vigenti per la generalità dei lavoratori. La domanda per il riconoscimento delle condizioni per l'accesso al beneficio in materia di riduzione del requisito contributivo di accesso al pensionamento anticipato è presentata con le consuete modalità telematiche alla sede Inps di residenza, che ne rilascia ricevuta con annotazione della data e dell'ora di ricezione.

La presentazione e definizione della domanda di accesso al beneficio pensionistico sono subordinate rispettivamente, alla presentazione e all'esito dell'istruttoria della predetta domanda di riconoscimento delle condizioni.

Contestualmente alla presentazione della domanda di riconoscimento delle condizioni o nelle more della relativa istruttoria i soggetti interessati, in possesso dei prescritti requisiti che non svolgano attività lavorativa e in attesa del riconoscimento delle predette condizioni, possono presentare comunque domanda di accesso al beneficio (domanda di pensione).

I soggetti che si trovino o potrebbero venire a trovarsi, anche in via prospettica, nelle condizioni previste entro il 31 dicembre 2017 devono presentare domanda di riconoscimento delle condizioni esclusivamente in via telematica entro il 15 luglio 2017; quelli che vengono o possono trovarsi nelle predette condizioni nel corso degli anni successivi devono presentare domanda di riconoscimento delle condizioni entro il 1° marzo di ciascun anno. Le domande di riconoscimento delle condizioni

# Lavoro e previdenza

per l'accesso al beneficio presentate per l'anno 2017 dopo il 15 luglio 2017 e il 1° marzo di ciascun anno, sempre che siano pervenute entro e non oltre il 30 novembre di ciascun anno, potranno essere prese in considerazione dall'Inps nell'anno di riferimento esclusivamente se residuino risorse finanziarie nei limiti dello stanziamento annuale.

## **Riferimenti normativi**

D.P.C.M. 87/2017

## TFR: coefficiente di maggio 2017

**S** econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a maggio 2017 è risultato pari a 101,1: a maggio 2017 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2016 è risultata pari a 1,223205

Mese	Periodo	Indice Istat	Aumento rispetto al 2016	Tasso mensile	75% Differenza 2015	Rivalutazione
Gennaio 2017	15 gennaio - 14 febbraio	100,6	0,299103	0,125	0,224327	0,349327
Febbraio 2017	15 febbraio - 14 marzo	101,0	0,697906	0,250	0,523430	0,773430
Marzo 2017	15 marzo - 14 aprile	101,0	0,697906	0,375	0,523430	0,898430
Aprile 2017	15 aprile - 14 maggio	101,3	0,997009	0,500	0,747757	1,247757
Maggio 2017	15 maggio - 14 giugno	101,1	0,797607	0,625	0,598205	1,223205

## Equo canone di maggio 2017

**L'**inflazione del mese di maggio 2017 è stata pari a 1,4%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a 1,050% (unovirgolazerocinquanta).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di maggio 2017 rispetto a maggio 2016 è risultata pari a 1,4% (unovirgolaquattro). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della L. 118/1985: il 75% risulta pari a 1,050% (unovirgolazerocinquanta);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di maggio 2017 rispetto a maggio 2015 risulta pari a 1,0% (unovirgolazero). Il 75% risulta pari a 0,750% (zerovirgolasettecentocinquanta). Le variazioni percentuali annuali e biennali sono state prelevate dal sito internet dell'ISTAT.

## La revisione del bilancio delle associazioni in margine a una controversa risposta del Mef: un percorso da costruire

**L**a revisione del bilancio è un elemento che l'ordinamento pone a tutela della pubblica fede sulla situazione economica, finanziaria e patrimoniale delle società. L'applicazione dell'obbligo di revisione del bilancio alle maggiori associazioni riconosciute, al termine di un percorso di definizione e applicazione di specifiche regole, rappresenterebbe una garanzia per soci, donatori e Pubblica Amministrazione. Non ciò sembra proporre una recente posizione ministeriale, che applica per analogia regole e procedure della revisione legale prevista dal D.Lgs. 39/2010 alle associazioni. La posizione ministeriale ci offre l'occasione per riflettere sull'applicazione del controllo contabile e della revisione alle associazioni e alle organizzazioni non profit e di delineare per esse un coerente percorso di sviluppo di correttezza amministrativa.

### Il quesito, l'interpretazione proposta e il quadro per gli enti non profit

Una associazione riconosciuta chiede al Mef, vigilante sui revisori legali, se al collegio sindacale, in quanto incaricato dallo statuto della revisione, si debba applicare per analogia la disciplina della revisione legale prevista dal D.Lgs. 39/2010 per le società di capitali. Dopo aver ricordato l'assenza di una normativa specifica sul controllo interno per associazioni e l'opportunità di riferirsi alle pronunce del Cndcec (che ha emesso nel 2011 un documento sul controllo indipendente negli enti non profit), il Ministero afferma che qualora si preveda in una associazione riconosciuta una revisione del bilancio, questa debba: *"rispettare rigorosamente la disciplina di cui al D.Lgs. 39/2010 ... pertanto il procedimento di conferimento dell'incarico, le modalità e le tecniche (ovvero i principi professionali di revisione) di svolgimento dello stesso, le responsabilità connesse, il sistema sanzionatorio e tutte le altre fasi dell'attività in questione devono obbedire alle medesime regole vigenti per le società di capitali per le quali la revisione legale è obbligatoria ... L'unico margine consentito ai fini della attenuazione del rigore della disciplina della revisione legale è quello consentito dai principi professionali di revisione ... laddove ammettono una applicazione proporzionale. .... Nei riguardi di altri documenti di ausilio allo svolgimento dell'attività, principi, linee guida o raccomandazioni si ritiene che il relativo ricorso sia in via generale consentito e anzi auspicabile .... Qualora si riscontrasse, tuttavia, un contrasto tra detti documenti con disposizioni di legge oppure con i principi professionali la cui osservanza è richiesta dalla legge, questi ultimi debbano prevalere"*.

La posizione espressa appare frutto di due applicazioni analogiche: dove negli statuti delle associazioni riconosciute è presente la parola revisione, si deve intendere revisione legale, e l'applicazione della revisione legale agli enti associativi prevede l'applicazione dei principi sviluppati per le società per azioni mentre l'utilizzo di altre fonti normative è inteso come integrativo e in ogni caso subordinato ai Principi di revisione. Inoltre dobbiamo ricordare una terza applicazione analogica: secondo consolidata giurisprudenza la normativa delle associazioni riconosciute è applicabile alle associazioni non riconosciute e quindi l'interpretazione riguarda di fatto tutte le associazioni per cui siano previsti revisori. La pronuncia ministeriale, che potrebbe intendersi come vincolante per tutti i revisori legali e quindi per la grande maggioranza dei professionisti contabili impegnati nel controllo degli enti non profit pone a nostro parere molte domande e lascia molti dubbi di applicabilità. Innanzitutto la risoluzione si applica come detto a tutte le associazioni in cui sono previsti revisori o revisione, ricomprendendo enti molto diversi: già le persone giuridiche riconosciute con Decreto del Presidente della Regione presentano dimensioni molto diversificate, e in qualche caso non redigono bilanci secondo criteri definiti e uniformi che possano essere sottoposti a una revisione. Se facessimo una verifica sulle prassi contabili e di controllo dei bilanci delle associazioni ricono-

sciute iscritte nei registri regionali e delle associazioni non riconosciute ci troveremmo di fronte alla mancanza di applicazione di regole uniformi di bilancio che sono presupposto fondamentale della revisione contabile.

La previsione statutaria di un collegio sindacale o di un organo di controllo qualificato incaricato della revisione delinea generalmente una volontà di esercitare un maggiore controllo ma raramente un percorso compiuto di aderenza a regole contabili fino alla volontà di sottoporre il bilancio a revisione legale nel contesto dei Principi di revisione.

## **Regolamentazione di bilancio e revisione: un percorso specifico anche se incompiuto**

Ma anche quando il revisore legale si trovasse di fronte a un ente con una organizzazione contabile e amministrativa solida, dovrebbe risolvere un problema preliminare: in base a quali Principi contabili sottoporre a revisione il bilancio. Mentre per le società di capitali legge e Principi contabili (nazionali e internazionali) regolano dettagliatamente i criteri per la formazione del bilancio che possono essere così controllati dal revisore, nel caso delle associazioni e degli enti *non profit* in genere non esiste un set di norme legislative e professionali completo regolante schemi e valutazioni di bilancio.

Il processo di definizione di schemi e regole di bilancio specifiche per gli enti *non profit* iniziato 20 anni fa nel nostro Paese è giunto nel maggio 2011 da parte dell'Oic alla pubblicazione del primo Principio contabile per gli enti *non profit* "Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti non profit" che presenta il quadro di riferimento e i postulati di bilancio degli enti *non profit* emanati dall'Oic. Si è in questo modo identificato autorevolmente uno spazio specifico di normativa per questa categoria di enti, pur senza giungere a sviluppare un corpus completo di Principi contabili relativi alle varie componenti del bilancio. A fronte di questa specifica normativa professionale, integrata dalle indicazioni su come svolgere la revisione contabile presenti nel successivo citato "il controllo indipendente negli enti non profit" emanato successivamente, appare incomprensibile il riferimento generale ai Principi internazionali di revisione, che non considera la specificità della disciplina di bilancio degli enti associativi e il percorso iniziato anche se incompiuto della loro regolamentazione contabile. Un primo importante effetto della incompiutezza della normativa appare essere quello della mancata definizione delle responsabilità e della connessa difficoltà di assicurazione del professionista per le responsabilità connesse alla firma in quanto revisore legale del bilancio di un ente *non profit*: non appare chiaro di cosa possa essere chiamato a rispondere il revisore legale e da chi (si pensi ai profili di responsabilità connessi alle raccolte pubbliche di fondi e alla destinazione del netto secondo le volontà dei donatori o alla certificazione dell'esistenza del diritto alle agevolazioni fiscali). La mancata definizione dei profili di responsabilità si riflette nella difficoltà di stima dell'impegno professionale e del rischio connesso all'assunzione dell'incarico, e quindi del compenso per il revisore e del correlativo costo per l'ente oggetto di revisione legale. In ultimo, ma non certo per rilevanza, ricordiamo che nel 2016 è stata approvata la Legge Delega per la riforma del Terzo Settore e siamo in attesa dei decreti delegati che dovranno "individuare criteri che consentano di distinguere, nella tenuta della contabilità, la diversa natura delle poste contabili in relazione al perseguimento dell'oggetto sociale" nonché "disciplinare gli obblighi di controllo interno, di rendicontazione, di trasparenza e d'informazione nei confronti degli associati, dei lavoratori, dei terzi, differenziati anche in ragione della dimensione economica dell'attività e dell'impiego di risorse pubbliche" (articolo 4, comma 1, lettera f), g), L. 106/2016). I decreti dovranno disciplinare i criteri con cui redigere i bilanci degli enti *non profit* e da questi si definirà il modo in cui essi potranno essere controllati e sottoposti a revisione tale da garantire la chiara e veritiera rappresentazione dei risultati economici, finanziari, patrimoniali e sociali delle organizzazioni: sarebbe stato forse opportuno attendere la normativa delegata in corso di emanazione presso il Ministero del welfare per definire conseguentemente i criteri a cui ispirare la revisione delle organizzazioni.

## **Un approccio graduale: bilancio e revisione secondo dimensione e agevolazioni. L'esperienza inglese di "controllo indipendente" sulle charities**

La normativa su trasparenza e controllo dei bilanci negli enti associativi dovrebbe partire dalle acquisizioni di questi anni richiedendo a tutte le organizzazioni una rendicontazione contabile basata su norme specifiche e compatibile con le loro dimensioni e complessità. A fronte dell'affermazione di un generale obbligo di rendicontazione contabile e di pubblicità dei bilanci per tutte le associazioni, occorre ricordare che solo il 15% delle 300.000 organizzazioni secondo i dati censuari ha entrate annue superiori a 100.000 euro e parte sono cooperative sociali soggette ad altra normativa. Uno sguardo alla normativa del Regno Unito sulle *charities* (*Charity Commission Independent examination of charity accounts: a examiners' guide*, 2015) ci suggerisce l'applicazione di un sistema di controlli graduale tra assenza di controllo e revisione propriamente detta. In alternativa alla revisione si propone per le organizzazioni minori (nel caso inglese con proventi tra le 250.000 e 1.000.000 di Sterline) un "controllo indipendente" operato da un soggetto indipendente e qualificato in base a indicazioni specifiche; si determina così un maggiore livello di affidabilità del bilancio gli oneri di una revisione contabile. Una soluzione equilibrata, che i decreti l'applicazione della legislazione organica sul Terzo Settore potrebbero implementare, sarebbe quella di correlare il livello e gli oneri di controllo a dimensione e agevolazioni richieste e godute dalle organizzazioni prevedendo un primo livello di organizzazioni con bilanci non sottoposti a controllo, un secondo livello con bilanci sottoposti a controllo indipendente e un terzo livello con bilanci soggetti a revisione. Le organizzazioni potrebbero accedere volontariamente al livello superiore di controllo per dare maggiore garanzia ai propri *stakeholders* oppure essere chiamate ad adeguarsi al nuovo sistema di controlli per accedere a specifiche agevolazioni o finanziamenti pubblici o privati. Gli organismi contabili potrebbero completare così il processo di regolazione della trasparenza del Terzo Settore sviluppando regole e procedure specifiche. Nel frattempo alle organizzazioni, ai dirigenti e ai professionisti impegnati rimane la necessità di applicare gli schemi di bilancio previsti dalla normativa, dettagliando nelle relazioni e nella note al bilancio quale sia stata la normativa applicata: i componenti del collegio sindacale e i revisori potranno svolgere il loro "controllo indipendente" evidenziando aree critiche e lavoro svolto. Rimane però la necessità e l'opportunità di riprendere in occasione della legislazione delegata sul Terzo Settore un processo che porti alla definizione e all'applicazione di normative e prassi di trasparenza e controllo contabile, efficaci e sostenibili, premessa per uno sviluppo sano delle associazioni.

### **Riferimenti normativi**

D.Lgs. 39/2010

## Con il “*job act professionisti*” ampliata la deducibilità per le spese di trasferta e di formazione

**L**a L. 81/2017, recante, tra le altre, disposizioni volte a tutelare il mondo del lavoro autonomo, contiene due previsioni fiscali di sicuro interesse per i contribuenti che conseguono reddito professionale. La prima riguarda le spese sostenute dal professionista che ha ricevuto un incarico e che vengono da questi raddedite analiticamente al committente: tali spese divengono pienamente deducibili. La seconda riguarda le spese di formazione che da sempre scontano una irragionevole limitazione al 50% e che oggi divengono invece pienamente deducibili, seppure con un limite superiore. Si tratta di due interventi che, di fatto, risolvono anomalie previste dal nostro sistema tributario.

### Le spese di vitto e alloggio

Il principio generale che regola il reddito di lavoro autonomo (come peraltro accade anche nel reddito d'impresa) è quello dell'inerenza della spesa; alcune di queste, comunque, scontano un limite di deduzione legato al fatto che dette spese possono assumere carattere suntuario, quindi più attinenti alla sfera personale che lavorativa.

Una delle categorie di spese interessate da tali limitazioni è quella che comprende i costi connessi alle trasferte effettuate dal professionista. In particolare, le spese di vitto e alloggio subiscono un doppio ordine di penalizzazione:

- a) analogamente a quanto previsto nella disciplina del reddito d'impresa rilevano per la misura del 75% del loro ammontare;
- b) la riduzione va poi raccordata con una ulteriore serie di limitazioni quantitative, che fungono da tetto superiore. Dette spese sono, infatti, deducibili:
  - in via ordinaria, nel limite del 2% dei compensi annui percepiti;
  - ovvero nel limite dell'1% dei compensi annui, nel caso si tratti di spese di rappresentanza, tra le quali rientrano, ad esempio, quelle sostenute per la promozione di rapporti di pubbliche relazioni (la norma, per queste spese, non impone formalmente la riduzione al 75%, ma in tal senso consta la posizione dell'Agenzia delle entrate nelle circolari n. 53/E/2008 e n. 34/E/2009).

Si ricorda, inoltre, che per le spese di partecipazione a convegni la deduzione era limitata al 50% del loro ammontare e detta limitazione coinvolgeva anche le spese di vitto e alloggio. Sul punto l'Agenzia delle entrate si era espressa per considerare la deduzione limitata al 50% anche con riferimento al vitto e all'alloggio in quanto spese “connesse” alla formazione e aveva ribadito l'ulteriore riduzione al 75% per il fatto che la loro natura è comunque quella di spese alberghiere e di ristorazione.

Quindi, quando il professionista consumava un pasto nella pausa del convegno, subiva la doppia riduzione percentuale. Per le spese di tale categoria sostenute nel 2017, come oltre si dirà, interviene la L. 81/2017.

Si ricorda, inoltre, che le spese di vitto e alloggio sostenute per il personale dipendente per trasferte avvenute al di fuori del territorio comunale non subiscono alcuna delle limitazioni citate: l'articolo 54, comma 6, Tuir stabilisce infatti che dette spese siano soggette alla disciplina prevista dall'articolo 95, comma 3, Tuir che, nell'ambito del reddito d'impresa, individua un limite giornaliero massimo di deducibilità, pari a 180,76 euro per le trasferte nazionali e 258,23 euro per quelle all'estero.

## Le spese "prepagate"

Tornando alle spese di trasferta sostenute dal professionista nello svolgimento di un incarico professionale, in ragione delle limitazioni richiamate (2% dei compensi e 75% dell'ammontare), si viene a determinare un indubbio fenomeno di doppia imposizione.

Qualora il professionista si rechi in trasferta pagando in proprio le spese per l'albergo, che addebiterà al committente, si potrebbe generare il rischio di tassare l'addebito senza poter dedurre (se non in minima parte) le spese materialmente sostenute.

D'altra parte, il sostenimento di tali spese da parte del committente avrebbe potuto generare perversi fenomeni reddituali in capo al professionista, posto che esse avrebbero assunto la qualifica di compensi in natura.

Per cercare di ovviare a tali problemi constano diversi interventi che si sono succeduti nel tempo, l'ultimo dei quali, si auspica definitivo, proprio a opera della L. 81/2017:

- il primo intervento in ordine di tempo è quello recato dal D.L. 223/2006 che stabilì la piena deducibilità delle spese sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate in fattura; un meccanismo perverso, di fatto inapplicabile per la complessità delle problematiche amministrative che si venivano a creare;
- il secondo intervento, che puntava a superare tale scenario, era quello recato dal D.Lgs. 175/2014, che eliminò tale previsione, statuendo che le spese alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande non costituiscono compensi in natura. Rimaneva scoperto il nodo delle spese di viaggio che, se pagate direttamente dal committente, costituivano comunque compensi in natura per il professionista che aveva beneficiato di tale spesa;
- il terzo intervento è quello contenuto nel recente del D.L. 193/2016, che assimila le spese di viaggio a quelle alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande. Dal 2017, tutte queste spese possono essere tranquillamente pagate dal committente senza che si determinino ricadute reddituali in capo al professionista incaricato della trasferta. Le spese sostenute dal professionista però continuavano a scontare le limitazioni già ricordate e
- l'ultimo intervento è contenuto nella L. 81/2017 e permette al professionista di sostenere in proprio le spese di trasferta, per le quali, previo addebito analitico in fattura al committente, non opera la misura di limitazione che normalmente colpisce il vitto e alloggio.

	Tetto superiore	Riduzione al 75%
<b>Vitto e alloggio "ordinario"</b>	2%	Sì
<b>Vitto e alloggio "rappresentanza"</b>	1%	Sì
<b>Vitto e alloggio sostenuto dal committente</b>	Nessuno	No
<b>Vitto e alloggio riaddebitato</b>	Nessuno	No

## L'evoluzione della disciplina delle "trasferte prepagate"

Per meglio apprezzare lo scenario attuale, pare utile esaminare le evoluzioni e le scansioni temporali che hanno caratterizzato le spese sostenute nelle trasferte di lavoro.

### La situazione vigente sino al 2014

In via generale, qualsiasi addebito effettuato al committente rappresenta un compenso e, per conseguenza, concorre alla formazione della base imponibile. Quindi, anche il riaddebito al committente delle spese sostenute in occasione di una trasferta determina il prodursi di un compenso pienamente rilevante. Sotto il profilo della deduzione dei costi, a tali spese si veniva ad applicare una penalizzante limitazione.

Per evitare tale distorsione, il D.L. 223/2006 aveva introdotto il cosiddetto meccanismo delle "trasferte prepagate", quale soluzione utile a sfuggire a una certa doppia imposizione. Al fine di scongiurare la limitazione della deduzione dei costi di alberghi e ristoranti è ipotizzabile accordarsi con il committente affinché questi provveda direttamente al pagamento di tali spese,

senza farle anticipare al professionista. La disciplina delle "trasferte prepagate" regolamenta appunto le modalità per la gestione delle spese in questione, prevedendo però non poche complicazioni amministrative: per sfuggire alla limitazione del 2%, tali spese dovevano essere sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate in fattura per l'importo effettivamente pagato dal committente.

Il problema sorgeva dall'articolata gestione amministrativa che derivava dalla lettura della norma proposta dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 28/E/2006 (e successiva circolare n. 11/E/2007); per ottenere la neutralità di tali spese, infatti:

- il committente doveva ottenere, da colui che presta il servizio alberghiero o di ristorazione, il documento fiscale a lui intestato con l'esplicito riferimento al professionista che ha usufruito del servizio;
- il committente doveva comunicare al professionista l'ammontare della spesa effettivamente sostenuta e inviare allo stesso copia della relativa documentazione fiscale (sino a tale momento, il costo non era ancora deducibile per l'impresa committente);
- il professionista era tenuto a emettere parcella comprensiva dei compensi e delle spese pagate dal committente e considerare il costo integralmente deducibile (non operava né la limitazione al 2% dei compensi, neppure quella del 75% del costo), qualora fossero state rispettate le predette condizioni;
- l'impresa committente, ricevuta la parcella, imputava a costo la prestazione, comprensiva dei rimborsi spese. Da notare che la detrazione dell'Iva era attribuita al professionista ma, a tal fine, occorreva che la fattura fosse intestata anche al professionista stesso (cfr. circolare n. 53/E/2008);
- la parcella emessa dal professionista veniva saldata solo in parte, ossia per la frazione imputabile al vero e proprio compenso relativo alla prestazione resa. Per la parte relativa alle spese "prepagate", evidentemente il committente non saldava la fattura visto che il costo della ristorazione/pernottamento era già stato pagato da lui direttamente al ristorante/hotel (non è mai stato chiarito come gestire la ritenuta sul compenso addebitato).

Si trattava di una soluzione che, da un lato consentiva la piena deducibilità della spesa, ma dall'altro evidenziava innegabili complicazioni amministrative che la rendevano pressoché inapplicabile. Un impegno documentale di tale tipo era del tutto ingiustificabile se l'unico fine che il Legislatore intendeva combattere era quello del sostenimento di spese che nei fatti potevano essere considerate non inerenti.

## La soluzione 2015 - 2016

Il D.Lgs. 175/2014 aveva introdotto, con decorrenza<sup>1</sup> 1° gennaio 2015, una correzione (poi dimostratasi insufficiente e rettificata, come andremo a vedere, dal D.L. 193/2016) al sistema delineato dall'articolo 54, Tuir per la gestione delle trasferte. In particolare, intervenne:

- abrogando la locuzione "le prestazioni alberghiere sono integralmente deducibili se sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate nella fattura" sulla quale si poggiava l'architettura che in precedenza è stata descritta;
- sostituendo la medesima con la più semplice affermazione "le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista".

Viene eliminato il sistema del riaddebito e il professionista che fruisce del servizio pagato dal committente non considera compenso in natura il beneficio ricevuto, ovviamente senza computare in deduzione tale spesa, in quanto costo da lui non sostenuto.

<sup>1</sup> In merito alla decorrenza, l'articolo 10, D.Lgs. 175/2014 affermò come "La disposizione di cui al periodo precedente si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015". Si poneva il dubbio se il riferimento fosse al periodo d'imposta del committente o del professionista (il committente poteva infatti essere una società con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare). Sul punto l'Agenzia delle entrate nella circolare n. 31/E/2014 precisò che, dato che la disposizione introdotta dal decreto riguarda la determinazione del reddito di lavoro autonomo, è necessario fare riferimento al periodo di imposta dei titolari di reddito di lavoro autonomo, normalmente coincidente con l'anno solare (persone fisiche e associazioni professionali residenti). Pertanto, la disposizione in esame assumeva efficacia per i documenti di spesa (alberghi e ristoranti) emessi dal 1° gennaio 2015. Conseguentemente, in applicazione di tale previsione, dal 2015 il committente che acquisisce direttamente un servizio, sia pure a beneficio di terzi, riceve il documento e ne determina il diritto alla deduzione secondo le generali regole di inerenza.

Si badi che nessun cenno viene operato al comparto dell'Iva: ciò unicamente per il fatto che, essendo il documento ricevuto dal committente irrilevante per il professionista, egli non ne dovrà più ricevere copia e la detrazione deve essere consentita a favore del committente stesso che sostiene direttamente la spesa. Il committente del servizio di vitto e alloggio richiede un servizio e riceve il documento che, casomai, potrà recare nella descrizione del corpo fattura la circostanza che il fruitore è stato il professionista; tale circostanza aiuterà il soggetto che annota tale fattura a provare il fatto che la prestazione corrisponda a esigenze proprie e non sia una spesa di rappresentanza (il tutto ai fini della detrazione del tributo).

Da notare come tale modifica non preveda alcun cenno alle spese di trasporto.

Sul punto si era da subito espressa l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 31/E/2014 affermando come, per espressa previsione, il secondo periodo del comma 1 dell'articolo 54, Tuir si applica solo alle "prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente". Di conseguenza, il regime ivi stabilito non troverà applicazione nell'ipotesi in cui tali prestazioni e somministrazioni siano acquistate dal lavoratore autonomo e analiticamente addebitate in fattura al committente, né nell'ipotesi di prestazioni diverse, quali ad esempio le spese di trasporto, ancorché acquistate direttamente dal committente.

Pertanto occorre concludere che la mancata indicazione delle spese di viaggio nell'articolo 54, Tuir non poteva essere letta come una semplice dimenticanza colmabile in sede interpretativa, ma come una specifica scelta del Legislatore.

Scelta che necessariamente avrebbe portato a una diversa gestione delle 2 categorie di spese.

Sul fatto che tale lettura fosse realmente presente nelle intenzioni del Legislatore al momento della stesura della norma, chi scrive avanza qualche dubbio; ciò posto, la posizione dell'Amministrazione finanziaria sul punto era inequivocabile.

In definitiva, dopo tale intervento, per il professionista che si doveva recare in trasferta per conto del committente, la soluzione fiscalmente più conveniente era la seguente:

- chiedere al committente di pagare direttamente l'albergo e il ristorante in quanto in tal modo poteva evitare le limitazioni a esse applicabili (riduzione al 75%, oltre al limite superiore fissato al 2% dei compensi);
- sostenere direttamente le spese per aerei, treni, etc. in quanto interamente deducibili, per evitare che se sostenute dal committente queste potessero trasformarsi in compensi in natura in capo al professionista stesso.

Pare del tutto evidente come la modifica apportata dal D.Lgs. 175/2014 fosse di migliorativa della situazione previgente, ma ancora del tutto insufficiente per eliminare ogni problematica sul tema.

## La soluzione 2017 per le spese sostenute dal committente

Il comma 5 dell'articolo 7-*quater*, aggiunto in sede di conversione al D.L. 193/2016, è intervenuto sulla questione delle spese pagate dal committente, stabilendo quanto segue: all'articolo 54, comma 5, secondo periodo, Tuir, di cui al D.P.R. 917/1986, dopo le parole: "alimenti e bevande" sono inserite le seguenti: ", nonché le prestazioni di viaggio e trasporto,". La disposizione di cui al periodo precedente si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017.

L'intervento di per sé è molto semplice e aveva il compito di risolvere la lacuna che era rimasta a seguito del D.Lgs. 175/2014. Il D.L. 193/2016, con decorrenza<sup>2</sup> dal 1° gennaio 2017, di fatto, equiparava il trattamento fiscale delle spese di viaggio e trasporto a quelle alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande. Ovviamente, tale equiparazione riguardava unicamente l'esclusione dalla retribuzione in natura di tali componenti, non anche nelle limitazioni alla deduzione (infatti, in capo al professionista le spese di viaggio rimangono deducibili al 100%; a eccezione dei costi auto che invece continuano a subire le limitazioni dell'articolo 164, Tuir).

<sup>2</sup> In merito alla decorrenza si ponevano i medesimi dubbi che erano sorti con il D.Lgs. 175/2014 in merito alla questione riguardante quale sia il periodo d'imposta cui far riferimento, se quello del committente o quello del professionista. Pare lecito assumere le medesime conclusioni già offerte dalla circolare n. 31/E/2014: il periodo d'imposta cui far riferimento è quello del professionista, il quale presenta (normalmente) periodo d'imposta coincidente con l'anno solare. Occorre quindi concludere che la previsione introdotta dal D.L. 193/2016 riguardasse le trasferte (o, per meglio dire, i documenti di spesa delle trasferte emessi) a partire dal 1° gennaio 2017.

Nel dettaglio, le conseguenze della nuova previsione sono le seguenti:

- dal 2017, il committente, come già dal 2015 avveniva per le spese di somministrazione di alimenti e bevande, non è tenuto a comunicare al professionista l'ammontare della spesa effettiva sostenuta. Può, infatti, acquistare (ad esempio) il biglietto aereo o del treno che utilizzerà il professionista, registrandolo nella propria contabilità e potendolo dedurre per competenza;
- il lavoratore autonomo, invece, emette una parcella che non comprende le spese sostenute dal committente per viaggio e trasporto. Tali spese, infatti, se sostenute dal committente, dal 2017 non risultano più quale compenso in natura per il professionista. Ovviamente, qualunque spesa sostenuta dal committente per il viaggio non può essere dedotta dal professionista, in quanto il professionista non ha sostenuto alcun costo.

Da notare, comunque, che il D.L. 193/2016 ha risolto il tema delle spese sostenute dal committente, rendendole pienamente deducibili in capo a quest'ultimo, lasciando inalterata la limitazione al 2% per le spese che invece vengono sostenute direttamente dal professionista. Una soluzione che di fatto imponeva alle parti, quando gli importi risultavano consistenti, la necessità di far sostenere al committente le spese di trasferta per mere esigenze fiscali.

È evidente che quella delineata dal D.L. 193/2016 era, ancora una volta, una soluzione non soddisfacente; infatti, visto che è il professionista il soggetto che si sposta, pare molto più efficiente che sia egli stesso a organizzarsi la trasferta, sostenendo in proprio le spese, per poi riaddebitarle al committente; con il quadro esistente dopo l'intervento del D.L. 193/2016 alberghi e ristoranti sostenuti direttamente dal professionista, benché riaddebitati, avrebbero subito la limitazione del 2%.

## **Il professionista può sostenere in proprio le spese**

L'articolo 8, comma 1, L. 81/2017 è intervenuto sostituendo il secondo periodo al comma 5 dell'articolo 54, Tuir; inoltre, il successivo comma 2 dell'articolo 8 fissa la decorrenza, stabilendone l'efficacia "a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017".

Di seguito si riportano i primi due periodi dell'articolo 54, comma 5, Tuir nella formulazione attualmente vigente: le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75% e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta. I limiti di cui al periodo precedente non si applicano alle spese relative a prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente. Tutte le spese relative all'esecuzione di un incarico conferito e sostenute direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista.

Il recente intervento, quindi, risolve le perplessità sollevate a seguito della correzione operata dal D.L. 193/2016, rendendo di fatto equivalente, per il professionista, sostenere in proprio la spesa ovvero chiedere al committente di sostenerla. Potremmo dire che la L. 81/2017 è complementare alla disciplina che era stata delineata dal D.L. 193/2016. Quando il professionista sostiene la spesa, al fine di garantirne l'inerenza, il Legislatore impone l'analitico riaddebito nella fattura emessa nei confronti del committente che ha richiesto la consulenza per la quale è stata effettuata la trasferta. Tale riaddebito non deve essere generico, ma analitico e deve produrre evidenza nel corpo della fattura; conseguentemente, ogni addebito che fosse generico o forfettario, non permetterebbe l'integrale deduzione delle relative spese (che quindi sconteranno le limitazioni previste al comma 1). Da notare, in particolare, che quando il professionista sostiene la spesa e la riaddebita, detta spesa diviene integralmente deducibile, sfuggendo tanto al tetto del 2% dei compensi percepiti nel corso del periodo d'imposta, quanto alla limitazione del 75% propria delle spese di vitto e alloggio.

## **ESEMPIO 1**

L'architetto Pietro Verdi si reca da Mantova a Roma al fine di valutare un immobile, attività per la quale viene pattuito un compenso di 5.000 euro oltre al rimborso delle spese di viaggio, vitto e alloggio.

Per tale trasferta viene pagato 100 euro per il treno, 150 euro per l'albergo e 50 euro per il ristorante (si prescinde dall'Iva per semplicità).

Pietro Verdi emetterà fattura per 5.300 euro, esponendo analiticamente le spese sostenute; egli potrà dedurre integralmente i costi sostenuti.

## Vitto e alloggio sostenuto in concomitanza di trasferte

	Spese sostenute dal committente	Spese sostenute dal professionista (con addebito analitico)
Trattamento in capo al committente	Spesa deducibile per inerenza	Le somme addebitate sono deducibili
Trattamento in capo al professionista	Nessuna conseguenza (non è compenso in natura)	Le spese sostenute sono deducibili al 100%

## Spese di formazione

La L. 81/2017 interviene anche su una seconda previsione in parte collegata a quella appena commentata, che da sempre fa sorgere non poche perplessità in merito alla sua logica: si tratta della limitazione imposta alle spese di formazione, che scontano una misura di deduzione al 50%. Sfugge a chiunque il motivo per cui una spesa di formazione debba scontare tale limite<sup>3</sup>, aspetto che dovrebbe essere incentivato e non scoraggiato dalle previsioni fiscali.

Limite peraltro che, come detto, interessava altresì le spese di alberghiere e di ristorazione sostenute per trasferte finalizzate alla partecipazione a eventi formativi, spese che quindi subivano una doppia decurtazione (75% per la loro natura di vitto e alloggio, 50% per la loro attinenza alla formazione).

L'articolo 9, comma 1, L. 81/2017 sostituisce l'ultimo periodo dell'articolo 54, comma 5, Tuir.

## Spese di formazione

Precedente formulazione	Attuale formulazione
"Le spese di partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale, incluse quelle di viaggio e soggiorno sono deducibili nella misura del 50% del loro ammontare"	"Sono integralmente deducibili, entro il limite annuo di 10.000 euro, le spese per l'iscrizione a master e a corsi di formazione o di aggiornamento professionale nonché le spese di iscrizione a convegni e congressi, comprese quelle di viaggio e soggiorno. Sono integralmente deducibili, entro il limite annuo di 5.000 euro, le spese sostenute per i servizi personalizzati di certificazione delle competenze, orientamento, ricerca e sostegno all'auto-imprenditorialità, mirate a sbocchi occupazionali effettivamente esistenti e appropriati in relazione alle condizioni del mercato del lavoro, erogati dagli organismi accreditati ai sensi della disciplina vigente. Sono altresì integralmente deducibili gli oneri sostenuti per la garanzia contro il mancato pagamento delle prestazioni di lavoro autonomo fornita da forme assicurative o di solidarietà".

Le spese di formazione divengono quindi interamente deducibili, eccettuando un limite superiore annuo, che comunque per la generalità delle posizioni pare più che adeguato.

Con riferimento alla gestione di tale limite superiore nel caso di esercizio della professione in forma associata, malgrado la norma nulla disponga sul punto, le note di lettura governative indicano come esso debba essere moltiplicato per il numero degli associati, in conformità a quanto disposto per le autovetture dall'articolo 164, Tuir.

<sup>3</sup> O meglio, l'obiettivo è quello di evitare che siano qualificati come convegni i soggiorni in località turistiche, ma la limitazione imposta pareva del tutto esorbitante l'obiettivo che ci si era preposti di colpire.

Ciò posto, non pare che nell'esercizio associato della professione si debba verificare l'imputazione della specifica spesa al singolo professionista, in quanto il *plafond* dovrebbe essere unico per l'intero studio nel suo complesso, indipendentemente dal professionista che materialmente sostiene ciascuna spesa di formazione.

## ESEMPIO 2

Mario Rossi e Luca Bianchi costituiscono lo studio associato Bianchi & Rossi.

Bianchi partecipa a corsi di formazione spendendo 12.000 euro, mentre Rossi non partecipa ad alcun corso a pagamento.

Si ritiene che la verifica della deduzione vada riferita allo studio associato nel complesso, che quindi ha a disposizione un *plafond* di 20.000 euro; pertanto, sposando tale tesi, la spesa di 12.000 euro risulterebbe interamente deducibile, anche se totalmente sostenuta per la formazione di uno degli associati.

Da notare che la deducibilità integrale riguarda non solo le spese di iscrizione agli eventi formativi (sul punto si deve concludere che il diritto alla deduzione riguarda ogni evento formativo inerente l'attività, indipendentemente dal fatto che questo risulti accreditato o meno dall'ordine professionale di appartenenza), ma anche le spese di viaggio e soggiorno sostenute in concomitanza di tali eventi; in particolare, le spese di vitto e alloggio non subiscono né la previgente limitazione al 50% (evidentemente), ma neppure la limitazione al 75% imposta alla generalità delle spese per alberghi e ristoranti. Da notare che per la verifica del limite complessivo di 10.000 euro devono concorrere anche le spese relative a detta trasferta, sia vitto e alloggio, quanto quelle di viaggio.

Nessuna preclusione alla deduzione delle spese di trasferta anche quando il convegno a cui si partecipa risultasse gratuito per il professionista; dette spese sarebbero comunque interamente deducibili, concorrendo all'esaurimento del *plafond* di 10.000 euro.

Il professionista dovrà essere in grado di dimostrare la relazione tra la spesa di trasferta e quella di formazione; al riguardo pare sufficiente che tale spesa sia sostenuta, in termini di tempi e di luoghi, in corrispondenza dell'evento formativo.

## Spese di reinserimento

Nel comma 5 dell'articolo 54, Tuir, dopo le spese di formazione, viene inserita una previsione che riguarda le spese per il reinserimento: *"le spese sostenute per i servizi personalizzati di certificazione delle competenze, orientamento, ricerca e sostegno all'auto-imprenditorialità, mirate a sbocchi occupazionali effettivamente esistenti e appropriati in relazione alle condizioni del mercato del lavoro, erogati dagli organismi accreditati ai sensi della disciplina vigente"*. Tali spese risultano deducibili entro un limite di 5.000 euro.

## Assicurazioni

Completa la modifica introdotta dalla L. 81/2017 la previsione che consente la deducibilità integrale per *"gli oneri sostenuti per la garanzia contro il mancato pagamento delle prestazioni di lavoro autonomo fornita da forme assicurative o di solidarietà"*.

Si tratta di una fattispecie di spesa che comunque, anche in precedenza, poteva già considerarsi deducibile secondo i criteri generali dell'inerenza.

## Riferimenti normativi

L. 81/2017

articolo 54, comma 6, Tuir

circolare 53/E/2008

circolare n. 34/E/2009

circolare 28/E/2006

circolare 11/E/2007

D.L. 193/2016

## Le locazioni brevi – Novità D.L. 50/2017

**I**l D.L. 50/2017, convertito in Legge in data 16 luglio 2017, ha apportato alcune novità e modifiche al comparto delle c.d. locazioni brevi, tipologia contrattuale non del tutto nuova nel panorama giuridico nazionale. Rispetto alla prima versione del D.L. 50/2017, con la conversione in Legge sono state apportate importanti modifiche, volte soprattutto a sanare qualche "svista" legislativa; tuttavia, l'impianto originario è stato confermato, prevedendo, per i contratti stipulati a partire dal 1° giugno 2017, da un lato un nuovo obbligo comunicativo da parte degli intermediari immobiliari all'Agenzia delle entrate e dall'altro un'imposizione (sostitutiva o provvisoria) in capo ai contribuenti che locano per brevi periodi gli immobili.

### Aspetti generali

Con l'articolo 4, D.L. 50/2017 il Legislatore ha apportato alcune modifiche in relazione ai contratti di breve durata (non superiori a 30 giorni), riguardanti in particolar modo il settore turistico.

In particolare, viene stabilito che *"si intendono per locazioni brevi i contratti di locazione di immobili a uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare"*.

Dalla lettura della citata disposizione normativa – comma 1, articolo 4, D.L. 50/2017 post conversione – emergono almeno 2 elementi:

1. un nuovo concetto di locazione breve;
2. a quali contratti è applicabile la nuova disciplina.

### Il nuovo concetto di locazione breve per le persone fisiche

Con riferimento alla prima questione – nuovo concetto di locazione breve – si ricorda che l'Agenzia delle entrate in numerose occasioni ha stabilito (per il passato rispetto al D.L. 50/2017) che sono (erano) qualificabili come redditi fondiari i proventi derivanti dalla sola messa a disposizione dell'immobile senza la fornitura di servizi aggiuntivi.

In particolare, il Mef, con la risoluzione n. 1916/1986, ha stabilito che *"la fornitura, anche abituale, di appartamenti ammobiliati e camere mobiliate verso un determinato corrispettivo, non accompagnata dalla prestazione di servizi accessori, non è idonea a integrare gli estremi necessari per la configurabilità di una attività imprenditoriale. In effetti in quest'ultima ipotesi la causa si viene a costituire tra l'affittacamere e il villeggiante è riconducibile alla fattispecie tipica del contratto di locazione con il quale il locatore si obbliga dietro corrispettivo a far godere al locatario e a tempo determinato, un bene immobile"*.

Di contro, nella medesima risoluzione ha specificato che *"l'affitto di camere ammobiliate, con prestazione di servizi accessori, quali la consegna e il cambio della biancheria e il riassetto del locale, pur in mancanza di organizzazione esterna in forma di impresa, configura attività commerciale con produzione di reddito di impresa, se tale attività viene esercitata per professione abituale, ancorché non esclusiva"*.

In senso conforme a questo principio si è pronunciata anche la Direzione Generale delle Tasse e Imposte Indirette sugli Affari con risoluzione n. 324457/1986 e la risoluzione della DRE Veneto n. 907-664/2008 del 31 gennaio 2008.

In particolare, tale ultimo documento di prassi richiama l'articolo 1571, cod. civ. secondo cui *"la locazione è un contratto con il quale una parte si obbliga a fare godere all'altra una cosa mobile o immobile per un dato tempo verso un determinato corrispettivo"*.

Per effetto del contenuto del comma 1, articolo 4, D.L. 50/2017 viene di fatto introdotto un nuovo concetto di locazione breve che, come già accennato, rappresenta forse l'elemento più importante della disposizione normativa. Infatti, viene fornita una chiara definizione di "locazione breve" ampliata rispetto al passato, in quanto vengono incluse in tale concetto anche le locazioni che prevedono, oltre alla mera messa a disposizione dell'immobile, la fornitura di parte di servizi aggiuntivi, quali in modo tassativo ed esclusivo:

- la fornitura della biancheria;
- e la pulizia dei locali.

Tale precisazione appare di particolare importanza, in quanto, dal punto di vista normativo, viene superato quel "dubbio" riguardante la corretta qualificazione di proventi derivanti da tali prestazioni.

In particolare il dubbio riguarda l'inquadramento di questi proventi tra:

- i redditi da locazione (redditi fondiari);
- o tra i redditi derivanti dall'esercizio di attività economica occasionale (che risultano redditi diversi per le persone fisiche, nel caso in cui la locazione non sia svolta in modo continuativo e professionale).

In altri termini, per le persone fisiche viene "tracciata" una netta linea di demarcazione tra:

- ciò che è qualificabile come provento dalla locazione ("locazione di immobili a uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche");
- e ciò che, invece, non può essere qualificato in tale ambito, come ad esempio accade nel caso in cui vengano erogati ulteriori servizi aggiuntivi rispetto a quelli sopra indicati (ad esempio somministrazione della prima colazione o di alimenti e bevande, servizi di *transfer*, visite guidate, noleggio di mezzi di trasporto, servizi alla persona, etc.), per i quali sono applicabili, al sussistere dei requisiti, le regole dei redditi diversi di cui all'articolo 67, D.P.R. 917/1986 o dei redditi d'impresa, di cui all'articolo 55, D.P.R. 917/1986.

In materia di reddito d'impresa, il "nuovo" comma 3-bis, articolo 4, D.L. 50/2017 prevede che "con regolamento da emanare entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, L. 400/1988, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, possono essere definiti, ai fini del presente articolo, i criteri in base ai quali l'attività di locazione di cui al comma 1 del presente articolo si presume svolta in forma imprenditoriale, in coerenza con l'articolo 2082, cod. civ. e con la disciplina sui redditi di impresa di cui al testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 917/1986, avuto anche riguardo al numero delle unità immobiliari locate e alla durata delle locazioni in un anno solare".

Tale previsione normativa, se attuata, dovrebbe stabilire, finalmente, in modo oggettivo quali sono i parametri per individuare l'esistenza di un'attività d'impresa occasionale (reddito diverso ex articolo 67, Tuir) o la presenza di un reddito d'impresa "professionale" (ex articolo 55, Tuir).

L'effetto dei servizi aggiuntivi (in attesa della pubblicazione del decreto)			
Ante D.L. 50/2017		Post D.L. 50/2017	
Tipologia di servizi	Tipologia di reddito	Tipologia di servizi	Tipologia di reddito
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Locazione di immobile</li> </ul>	Reddito di natura fondiaria per la persona fisica	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Locazione di immobile</li> <li>• cambio della biancheria (<i>in/out</i> dell'ospite)</li> <li>• pulizia dei locali (<i>in/out</i> dell'ospite)</li> </ul>	Reddito di natura fondiaria per la persona fisica

<ul style="list-style-type: none"> <li>• locazione di immobile</li> <li>• cambio della biancheria (<i>in/out</i> dell'ospite)</li> <li>• pulizia dei locali (<i>in/out</i> dell'ospite)</li> <li>• servizio <i>transfer</i> (ad esempio da e per l'aeroporto)</li> <li>• noleggio mezzi di trasporto</li> <li>• posto spiaggia</li> <li>• servizio ristorazione (prima colazione e altri pasti ove ammesso)</li> <li>• organizzazione di escursioni, <i>tour</i>, etc.</li> <li>• servizio deposito bagagli</li> <li>• servizio <i>baby club/babysitting</i></li> <li>• altri servizi</li> </ul>	<p>Reddito non di natura fondiaria (redditi diversi ex articolo 67, Tuir o redditi d'impresa ex articolo 55, Tuir)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• locazione di immobile</li> <li>• cambio della biancheria (<i>in/out</i> dell'ospite)</li> <li>• pulizia dei locali (<i>in/out</i> dell'ospite)</li> <li>• servizio <i>transfer</i> (ad esempio da e per l'aeroporto)</li> <li>• noleggio mezzi di trasporto</li> <li>• posto spiaggia</li> <li>• servizio ristorazione (prima colazione e altri pasti ove ammesso)</li> <li>• organizzazione di escursioni, <i>tour</i>, etc.</li> <li>• servizio deposito bagagli</li> <li>• servizio <i>baby club/babysitting</i></li> <li>• altri servizi</li> </ul>	<p>reddito non di natura fondiaria (redditi diversi ex articolo 67, Tuir o redditi d'impresa ex articolo 55, Tuir)</p>
--	--	--	--

Una conferma a quanto appena espresso deriva anche dalla lettura alla relazione illustrativa delle modifiche apportate in sede di conversione, in cui si stabilisce che *"se le prestazioni aggiuntive sono preponderanti rispetto alla locazione, si esclude tale tipologia contrattuale e si rientra nella casistica dei contratti stipulati nell'esercizio d'impresa"*.

## Applicabilità delle novità normative

Le disposizioni di cui all'articolo 4, D.L. 50/2017 si applicano per i contratti di locazione a breve stipulati dal 1° giugno 2017 *"direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare"*.

## Ambito temporale di applicazione

Come emerge dalla lettura della sopra riportata disposizione normativa le nuove regole – che non si limitano al solo nuovo concetto di locazione breve – si applicano ai contratti stipulati a partire dal 1° giugno 2017.

Sotto il profilo temporale ciò che conta è quindi la stipula dei contratti di locazione e non la decorrenza dei medesimi. Di conseguenza, un contratto stipulato in data 4 maggio 2017 ma decorrente dal 15 giugno 2017 non è sottoposto alle nuove regole, in quanto sottoscritto in data antecedente al 1° giugno 2017.

Sotto il profilo operativo, in via generale si rammenta che per i contratti di locazione di durata inferiore ai 30 giorni non sussiste l'obbligo di registrazione, bensì la registrazione rappresenta una mera facoltà.

Al riguardo si ricorda che al fine di verificare o meno l'obbligo di registrazione, la durata del contratto deve essere determinata computando tutti i rapporti di locazione anche di durata inferiore a 30 giorni intercorsi nell'anno con il medesimo locatario (circolare n. 12/E/1998).

## Ambito soggettivo e oggettivo di applicazione

La nuova disciplina si applica ai contratti stipulati:

- direttamente;
- tramite soggetti che svolgono attività di intermediazione immobiliare;

• o tramite soggetti che gestiscono portali *on line* di messa in contatto le parti contrattuali. Tralasciando la prima fattispecie (dove non si pongono problemi interpretativi nell'applicazione della nuova disciplina) e concentrando l'attenzione sulle altre due, si fa presente che le nuove regole trovano applicazione sia nel caso in cui intervenga la classica agenzia immobiliare (soggetto che svolge attività di intermediazione immobiliare) e sia nel caso in cui il contratto di locazione breve sia concluso mediante l'utilizzo di un portale *on line* che mette in contatto soggetti alla ricerca di immobili da locare per brevi periodi con soggetti che hanno tale disponibilità.

Nella formulazione iniziale, l'ambito soggettivo risultava più ridotto, in quanto veniva stabilito che le nuove regole erano applicabili per i contratti stipulati direttamente o tramite soggetti che svolgono attività di intermediazione "anche attraverso la gestione di portali *on line*". Così formulata la disposizione normativa poteva lasciare intendere che le novità fossero applicabili solo se vi fosse l'intervento di un agente immobiliare, oltre che la stipula diretta.

Per effetto delle modifiche apportate, invece, l'ambito soggettivo di applicazione, sempre nella considerazione che il locatore deve essere una persona fisica, è tripartito:

- contratto stipulato direttamente dalla persona fisica;
- contratto stipulato tramite soggetti che svolgono attività di intermediazione immobiliare (agenzia immobiliare);
- contratto stipulato tramite soggetti che gestiscono portali *on line* di messa in contatto le parti contrattuali.

In sostanza, non vi è più una restrizione ai contratti conclusi per il tramite di agenzie immobiliari, ma anche per il tramite di portali *on line*.

## Il regime fiscale delle locazioni – Aspetti generali

Sotto il profilo generale, i redditi di natura fondiaria conseguiti dalle persone fisiche possono subire alternativamente:

- la tassazione Irpef ordinaria;
- la tassazione in base al regime della cedolare secca.

La tassazione ordinaria, di cui all'articolo 37, Tuir prevede che, per i fabbricati o porzioni di fabbricato locati a terzi (fabbricati di civile abitazione o commerciali, industriali, artigianali, etc.), il reddito fondiario è determinato assumendo il maggior ammontare tra:

- a) il canone risultante dal contratto di locazione, ridotto forfetariamente:
  - del 5% per la generalità dei fabbricati;
  - del 25% per i fabbricati situati in Venezia centro, isole della Giudecca, Murano e Burano;
  - del 35% per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, salvo il caso di opzione per la cedolare secca;
- b) la rendita catastale iscritta in Catasto, rivalutata.

La c.d. "cedolare secca", introdotta dall'articolo 3, D.Lgs. 23/2011 è invece un regime facoltativo, che si sostanzia nel pagamento di un'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali sui redditi derivanti dalla locazione di beni immobili. In caso di opzione non si paga l'imposta di registro e l'imposta di bollo, ordinariamente dovute per registrazioni, risoluzioni e proroghe dei contratti di locazione. La scelta di questa imposta sostitutiva implica la rinuncia alla facoltà di chiedere, per tutta la durata dell'opzione, l'aggiornamento del canone di locazione; i locatori rinunciano altresì alle riduzioni forfettarie del canone appena descritte (il canone tassato in cedolare è sempre pari al 100% del canone pattuito contrattualmente). Possono optare per il regime della cedolare secca le persone fisiche titolari del diritto di proprietà o del diritto reale di godimento (per esempio, usufrutto), che non locano l'immobile nell'esercizio di attività di impresa o di arti e professioni. L'opzione può essere esercitata per unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali da A1 a A11 (esclusa A10 - uffici o studi privati) locate a uso abitativo e per le relative pertinenze.

L'imposta sostitutiva si calcola applicando un'aliquota del 21% sul canone di locazione annuo stabilito dalle parti. È però prevista un'aliquota ridotta per i contratti di locazione a canone concordato relativi ad abitazioni ubicate nei Comuni con carenze di disponibilità abitative (articolo 1, lettera

a) e b), D.L. 551/1988) e nei Comuni ad alta tensione abitativa (individuati dal CIPE); per essi l'aliquota è del 15%, ridotta al 10% per il quadriennio 2014-2017. Si fa presente, tuttavia, che i contratti concordati sono ammessi solo per finalità abitative; di conseguenza, i contratti per finalità turistiche non possono assumere la qualifica di contratti concordati con la conseguente applicazione dell'aliquota ridotta del 15/10%.

## Regime fiscale nel caso di intervento di un soggetto nazionale come intermediario

Al comma 2, articolo 4, D.L. 50/2017 viene stabilito che per i contratti di locazione a breve stipulati dal 1° giugno 2017 si applicano le disposizioni riguardanti il regime della cedolare secca, con l'applicazione dell'aliquota del 21% nel caso di opzione a tale regime sostitutivo.

Tale precisazione, tuttavia, deve essere integrata con quanto previsto al comma 5 della stessa disposizione normativa, in quanto, limitandosi alla sola lettura del comma 2, potrebbe sembrare che solo chi adotta il regime della cedolare secca e si avvale dell'intervento di intermediari "subisca" l'imposizione immediata pari al 21%.

Il comma 5 del citato articolo 4, D.L. 50/2017 (*post* conversione) stabilisce che l'intervento di intermediari immobiliari o di soggetti che gestiscono portali *on line* residenti, nella gestione delle locazioni brevi, qualora incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti di locazione, comporta sempre da parte di questi ultimi l'applicazione di un'imposizione del 21%:

- sia nel caso in cui il locatore abbia opzionato per il regime della cedolare secca, in tal caso la "ritenuta" è da considerarsi a titolo definitivo;
- sia nel caso in cui il locatore adotti la tassazione Irpef ordinaria, in tal caso l'importo pari al 21% del canone trattenuto dall'intermediario immobiliare rappresenta una ritenuta a titolo d'acconto.

Infatti il comma 5 prevede che "i soggetti residenti nel territorio dello Stato che esercitano attività di intermediazione immobiliare, nonché quelli che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare, qualora incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3, ovvero qualora intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, operano, in qualità di sostituti d'imposta, una ritenuta del 21% sull'ammontare dei canoni e corrispettivi all'atto del pagamento al beneficiario e provvedono al relativo versamento con le modalità di cui all'articolo 17, D.Lgs. 241/1997, e alla relativa certificazione ai sensi dell'articolo 4 del Regolamento di cui al D.P.R. 322/1998. Nel caso in cui non sia esercitata l'opzione per l'applicazione del regime di cui al comma 2, la ritenuta si considera operata a titolo di acconto".

Intervento intermediario immobiliare o che gestisce portali <i>on line</i> nell'incasso	Opzione cedolare secca	Tipologia di ritenuta
Sì	Sì	Ritenuta d'imposta del 21%
Sì	No	Ritenuta d'acconto del 21%
No	Sì/No	Nessuna ritenuta

A oggi, tuttavia, non esiste ancora un codice tributo che individui in modo specifico la ritenuta o le ritenute dovute.

### ESEMPIO 1

Il Sig. Mario Rossi è proprietario di un immobile che intende locare per brevi periodi dell'anno. Per il mese di agosto 2017 si affida a un'agenzia immobiliare la quale conclude un contratto di locazione, senza opzione per la cedolare secca, per 2 settimane (1° agosto – 15° agosto 2017) a un canone complessivo di 2.000 euro, che incassa in nome e per conto del Sig. Mario Rossi.

L'agenzia immobiliare retrocede al Sig. Rossi l'importo al netto della ritenuta d'acconto del 21% calcolata su 2.000 euro, così dettagliato:

- canone di locazione 2.000 euro
- ritenuta d'acconto del 21% 420 euro
- importo netto retrocesso 1.580 euro

Naturalmente l'importo effettivamente retrocesso al Sig. Rossi è decurtato della relativa provvigione spettante e concordata con l'agenzia immobiliare. Il reddito di natura fondiaria che deve essere dichiarato dal Sig. Rossi nel proprio quadro RB ammonta a 2.000 euro, la cui tassazione ordinaria "beneficia" dello scomputo della ritenuta a titolo d'acconto subita.

In conclusione, per effetto del comma 5, articolo 4, D.L. 50/2017 (*post* conversione), l'intervento dell'intermediario immobiliare o del soggetto che gestisce portali *on line* nella locazione a breve di immobili per conto del proprietario degli stessi con incasso dei canoni o dei corrispettivi, comporta sempre il trasferimento al locatore del canone al netto della ritenuta, sia essa a titolo d'imposta o a titolo d'acconto.

## ESEMPIO 2

Il Sig. Giuseppe Verdi è proprietario di un immobile che intende locare per brevi periodi dell'anno. Per il mese di luglio 2017 si affida a un'agenzia immobiliare la quale promuove l'immobile del Sig. Verdi, riuscendo a trovare un conduttore per il periodo di una settimana che va dal 15 luglio 2017 al 22 luglio 2017 a un canone di 1.500 euro. L'importo concordato è incassato direttamente dal Sig. Verdi, senza l'intervento dell'agenzia immobiliare, alla quale viene solo riconosciuta la provvigione di 150 euro.

In tale ipotesi, il Sig. Verdi incassa 1.500 euro e non subisce alcuna ritenuta (d'acconto o d'imposta), in quanto non vi è l'intervento di alcun agente immobiliare o portale *on line* nella riscossione del canone. Il Sig. Verdi nel modello redditi relativo al periodo d'imposta 2017 dovrà indicare un canone pari a 1.500 euro assolvendo in quell'occasione le imposte dovute (cedolare secca o tassazione ordinaria). Sotto il profilo procedurale, ai sensi del comma 5 gli intermediari che incassano i corrispettivi dei contratti in argomento, operando in qualità di sostituti d'imposta, effettuano una ritenuta del 21% sull'ammontare dei corrispettivi incassati all'atto dell'accredito, provvedono al relativo versamento entro il giorno 16 del mese successivo all'incasso, mediante modello Unico di versamento (F24) secondo quanto previsto dall'articolo 17, D.Lgs. 241/1997 e inviano la certificazione ai sensi dell'articolo 4 del citato D.P.R. 322/1998.

## Regime fiscale nel caso di intervento di un soggetto non nazionale come intermediario

In sede di conversione l'articolo 4 ha subito delle modifiche volte a colmare un vuoto normativo che escludeva dalla disposizione in commento tutti i soggetti non nazionali, soprattutto i soggetti gestori di portali *on line* di promozione di case e appartamenti per vacanze.

In particolare, è stato inserito il comma 5-*bis* il quale regola il comportamento che deve essere assunto rispettivamente:

- da un soggetto non residente in possesso di una stabile organizzazione che interviene nell'incasso dei canoni o dei corrispettivi;
- e da un soggetto non residente privo di una stabile organizzazione che interviene nell'incasso dei canoni o dei corrispettivi.

Nel primo caso – presenza di una stabile organizzazione – il primo periodo del comma 5-*bis* prevede che gli adempimenti previsti dal medesimo articolo 4 devono essere effettuati tramite la stabile organizzazione. Nel secondo caso, invece, al fine di adempiere agli obblighi della citata fonte normativa, i soggetti non residenti devono nominare un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'articolo 23, D.P.R. 29 settembre 1973.

## ESEMPIO 3

Il Sig. Rossi loca il proprio appartamento sito nel Comune di Verona mediante i servizi messi a disposizione da un portale *on line* olandese ma con stabile organizzazione in Italia. Tale portale *on*

line (*holidayhappy.com*) incassa in nome e per conto del Sig. Rossi il canone di locazione per un importo di 700 euro.

In tale situazione, il portale *on line* deve applicare la ritenuta del 21% su 700 euro, pari a 147 euro retrocedendo al Sig. Rossi l'importo netto di 553 euro sul quale poi applicherà la propria provvigione.

Lo stesso portale *on line* deve comunicare all'Agenzia delle entrate i dati del contratto di locazione breve concluso per conto del Sig. Rossi.

<b>Soggetto non residente in Italia che svolge attività di intermediazione o di gestione di portali <i>on line</i></b>	<b>Stabile organizzazione</b>	<b>Adempimenti</b>
	Sì	Adempimenti tramite la stabile organizzazione
No	Adempimenti mediante la nomina di un rappresentante fiscale	

## Sublocazione/comodato e contratti di locazione breve

Il comma 3, articolo 4, D.L. 50/2017 interviene anche in relazione al rapporto tra contratti di sublocazione o contratti di comodato e la nuova disciplina della locazione breve.

In particolare, la citata disposizione normativa prevede che *"le disposizioni del comma 2 si applicano anche ai corrispettivi lordi derivanti dai contratti di sublocazione e dai contratti a titolo oneroso conclusi dal comodatario aventi a oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi, stipulati alle condizioni di cui al comma 1"*.

Al fine di cogliere la portata applicativa del comma 3 pare doveroso riportare anche il contenuto del comma 2, secondo cui *"a decorrere dal 1° giugno 2017, ai redditi derivanti dai contratti di locazione breve stipulati a partire da tale data si applicano le disposizioni relative alla cedolare secca di cui all'articolo 3, D.Lgs. 23/2011, con l'aliquota del 21% in caso di opzione"*.

Coordinando quanto stabilito dal comma 3 con il contenuto del comma 2, sembra si possa affermare che in caso di opzione della cedolare secca, si applica l'aliquota del 21% anche ai corrispettivi derivanti dalla sublocazione di immobili a breve e ai corrispettivi derivanti dai contratti a breve conclusi dal comodatario per il godimento degli immobili.

La stessa conclusione, prendendo a riferimento il comma 5, si realizza anche nel caso di *"non opzione"* per la cedolare secca, con la differenza che, al sussistere delle condizioni di cui al comma 1 (intervento di un intermediario immobiliare che incassa in nome e per conto), viene applicata una ritenuta a titolo d'acconto e non d'imposta da parte dell'intermediario.

Le questioni sulle quali, a oggi, non sussiste piena certezza e dovrebbero essere meritevoli di chiarimento da parte dell'Agenzia delle entrate sono almeno 2:

1. chi subisce il regime impositivo, posto che dal tenore letterale della norma sembra sia il soggetto percettore delle somme e quindi rispettivamente il sublocatore e il comodatario;
2. se cambia la qualifica del reddito.

Le questioni sollevate partono dalla considerazione che nel passato l'Agenzia delle entrate, in aderenza alle disposizioni del Tuir, ha dato indicazioni inerenti ai corrispettivi incassati dal comodatario che, oggi, potrebbero essere superate alla luce di quanto stabilito dal comma 3 articolo 4, D.L. 50/2017. In particolare, l'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 381/E/2008 ha risposto a un interpello proposto da un contribuente che ha donato un villino alla figlia, riservandosene l'usufrutto; successivamente l'immobile è stato frazionato, ritraendone 3 unità abitative autonome, delle quali una destinata ad abitazione della figlia stessa, e le altre 2 invece destinate a essere locare. L'Agenzia, con il citato documento di prassi, afferma che nel caso di comodato di immobile, successivamente concesso in locazione a terzi, comunque i redditi derivanti da tale locazione vengono dichiarati dal comodante; nel caso di specie, anche se ad aver locato l'immobile è stata la figlia, i redditi vengono dichiarati dal padre in qualità di usufruttuario dell'immobile.

Questo in applicazione dell'articolo 26, Tuir che espressamente dispone *"I redditi fondiari concorrono, indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possie-*

dono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, salvo quanto stabilito dall'articolo 33, per il periodo di imposta in cui si è verificato il possesso".

Oggi, con riferimento, quindi, al comodato e alla locazione a breve, come regolamentata dal comma 3, articolo 4, D.L. 50/2017, si potrebbe giungere a una conclusione "storicamente" differente e inaspettata, ma è comunque necessario un chiarimento ufficiale da parte dell'Agenzia delle entrate. La medesima questione, seppur, meno impattante rispetto al contratto di comodato, riguarda la sub locazione. Sino a prima dell'entrata in vigore del comma 3, articolo 4, D.L. 50/2017, la sublocazione di immobile, detenuto in forza di un contratto di locazione, genera(va) invece un reddito diverso in capo al sublocatore, di cui all'articolo 67, comma 1, lettera h), D.P.R. 917/1986.

Allo stesso modo, a seguito dell'approvazione del D.L. 50/2017, sembrerebbe che la sublocazione perda la qualifica di reddito diverso e approdi tra i redditi di natura fondiaria.

Le conclusioni sopra proposte trovano riscontro per il fatto che:

- se fosse valida la "precedente" impostazione non ci sarebbe stato motivo di far riferimento, in caso di comodato/comodatario alla cedolare secca, posto che di fronte a un contratto di comodato il comodante non percepisce alcun provento dal comodatario, a meno che il Legislatore non voglia intendere, mantenendo valida la precedente impostazione, che anche il comodante può applicare la cedolare secca su quanto percepito dal comodatario;
- se fosse valida la "precedente" impostazione non ci sarebbe stato motivo di far riferimento, in caso di sublocazione, alla cedolare secca, posto che nel caso di sublocazione, come sopra argomentato, per il sublocatore si è in presenza di un reddito di natura diversa e non di natura fondiaria.

In conclusione, pare lecito, stante la delicatezza della questione, attendersi un chiarimento ufficiale su tali questioni: chi dichiara (comodante o comodatario) e cosa deve essere dichiarato (reddito fondiario o diverso nel caso della sub locazione).

## Adempimenti per gli intermediari

Sotto il profilo procedurale, il comma 4, articolo 4, D.L. 50/2017 prevede un obbligo comunicativo in capo agli intermediari. In particolare, i soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, anche attraverso la gestione di portali *on line*, mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare, trasmettono i dati relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3 conclusi per il loro tramite. L'omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati relativi ai contratti di cui al comma 1 e 3 è punita con la sanzione di cui all'articolo 11, comma 1, D.Lgs. 471/1997. La sanzione è ridotta alla metà se la trasmissione è effettuata entro i 15 giorni successivi alla scadenza, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati.

## Riferimenti normativi

D.L. 50/2017

## Ace: nuove regole e impatto sul calcolo dell'acconto Ires 2017

**L**a disciplina dell'Ace, sebbene sia di recente introduzione, è già stata oggetto di numerosi interventi da parte del legislatore. Purtroppo, le ultime modifiche vanno tutte nella direzione di depotenziare gli effetti benefici dell'agevolazione in termini di riduzione dell'imposta dovuta, e ciò sia per le imprese Irpef che per le imprese Ires. Il presente contributo, oltre a fornire un quadro di sintesi delle novelle normative relative al calcolo dell'Ace, si propone di mettere in luce le modifiche che, pur entrando in vigore da quest'anno, impattano retroattivamente già sul calcolo dell'acconto Ires relativo al periodo d'imposta 2017, la cui prima rata è prevista in scadenza nei prossimi giorni.

### Recente evoluzione normativa per il calcolo dell'Ace

Il c.d. decreto "Salva Italia" (D.L. 201/2011) ha introdotto, a decorrere dal 2011 - per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare a cui d'ora in avanti, per semplicità, si farà riferimento -, un incentivo alla capitalizzazione delle imprese (c.d. Ace - Aiuto alla crescita economica) al fine di "rilanciare lo sviluppo economico del Paese e fornire un aiuto alla crescita mediante una riduzione della imposizione sui redditi derivanti dal finanziamento con capitale di rischio, nonché per ridurre lo squilibrio del trattamento fiscale tra imprese che si finanziano con debito e imprese che si finanziano con capitale proprio, e rafforzare, quindi, la struttura patrimoniale delle imprese e del sistema produttivo italiano".

In pratica, la logica alla base del meccanismo vuole premiare la capitalizzazione delle imprese, prevedendo una riduzione del prelievo impositivo commisurata agli incrementi di capitale realizzati nella forma di conferimenti in denaro da parte dei soci o di destinazione di utili a riserva.

La legge di Bilancio 2017 (articolo 1, commi da 549 a 553, L. 232/2016) ha apportato significative modifiche alla disciplina dell'Ace.

La novità più rilevante è quella che ha riguardato la parziale equiparazione delle regole di calcolo dell'agevolazione dei soggetti Irpef alle regole previste per le imprese Ires. Difatti, già a decorrere dal 2016, la storica modalità per la determinazione dell'Ace prevista per le imprese Irpef (patrimonio netto esistente al 31.12) è sostituita con quella secondo cui occorre far riferimento alla somma di due elementi distinti: lo stock patrimoniale, ossia la differenza positiva tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010 e l'eccedenza degli incrementi rispetto ai decrementi del capitale proprio verificatasi dal 2016.

Altro aspetto oggetto di intervento è la riduzione dell'aliquota utilizzata per il calcolo del rendimento nozionale del nuovo capitale proprio che era passata al 2,3%, per il periodo d'imposta 2017, e a "regime", ossia dal periodo d'imposta 2018 in avanti, era stata fissata in misura pari al 2,7%.

Ulteriori novità hanno riguardato:

- l'introduzione, con effetto già dal 2016, di una disposizione limitativa, secondo cui, per i soggetti "diversi" dalle banche e dalle imprese di assicurazione, la variazione in aumento del capitale proprio non ha effetto fino a concorrenza dell'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni rispetto a quelli risultanti dal bilancio al 31 dicembre 2010. La norma, in pratica, "decurta" la variazione in aumento del capitale proprio fino a concorrenza dell'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari, diversi dalle partecipazioni, rispetto a quelli risultanti dal bilancio al 31 dicembre 2010;
- le limitazioni al riporto delle eccedenze Ace nell'ambito delle operazioni straordinarie. In sostanza, vengono estese alle eccedenze Ace le limitazioni previste per il riporto delle perdite previste in caso di fusioni e scissioni nazionali (articoli 172 e 173, Tuir) o transfrontaliere (articolo 181, Tuir), nonché in caso di cessione di partecipazioni (articolo 84, Tuir).

Successivamente, sulla materia è intervenuta la Manovra correttiva (D.L. 50/2017) recante, a decorrere dal "periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016", alcune rilevanti modifiche sulla determinazione del beneficio. La prima versione del decreto stabiliva che, ai fini del calcolo della base Ace, dovevano essere presi in considerazione solo gli incrementi netti del patrimonio degli ultimi 5 esercizi, ossia quelli dell'esercizio per il quale si effettua il calcolo e i quattro precedenti, escludendo invece gli esercizi anteriori. Quindi, ad esempio, per la determinazione dell'Ace 2017 si dovevano considerare solo le movimentazioni del quinquennio 2013-2017, in luogo delle movimentazioni dal 2011 al 2017. La "ratio" della nuova disposizione, dunque, era quella di sostituire un termine "fisso" (patrimonio netto al 31 dicembre 2010) con un termine "mobile", ossia il patrimonio netto esistente al termine del quinto esercizio precedente.

Era altresì previsto che il periodo quinquennale dovesse rilevare anche ai fini del computo dei decrementi della base Ace, nonché della sterilizzazione per investimenti in titoli.

Inoltre, la "manovrina" introduceva delle regole particolari con specifico riferimento ai soggetti Irpef. In particolare, era stabilito che:

- per il periodo d'imposta successivo al quello in corso al 31 dicembre 2015 (quindi dal 2016 - modello Redditi 2017) rilevava, come incremento del capitale proprio, anche la differenza fra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010, così come già disposto dalla Legge di Stabilità per il 2017;
- a partire dal periodo d'imposta successivo al quello in corso al 31 dicembre 2016 (quindi, dal 2017 - modello Redditi 2018) e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019, invece, rilevava, come incremento del capitale proprio, anche la differenza fra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto 31 dicembre del quinto periodo d'imposta precedente a quello per il quale si applicava l'Ace.

In tal modo, lo stock patrimoniale 2015-2011 era destinato via via a ridursi dal 2017 al 2019, fino ad azzerarsi dal 2020, annualità a partire dalla quale si sarebbe dovuta avere piena coincidenza delle regole Ace Irpef rispetto alle regole Ires.

Senonché, in sede di conversione, il D.L. 50/2017, nella parte dedicata all'Ace, ha subito rilevanti "aggiustamenti" che hanno quasi azzerato l'intervento originario. Difatti, l'articolo 7 del decreto, nella sua formulazione definitiva, si limita a modificare le aliquote da applicare alla base Ace, prevedendo che:

- dall'ottavo periodo d'imposta (ossia dal 2018) l'aliquota per il calcolo del rendimento nozionale del nuovo capitale proprio è fissata all'1,5% in luogo del 2,7%;
- per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017, l'aliquota è ridotta dal 2,3 all'1,6%.

Le modifiche si applicano a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016 e, quindi, dal 2017.

L. 232/2016	Norma modificata	Intervento	Effetti
Articolo 1, comma 550, lettera a) e c)	Articolo 1, comma 2, e 3, D.L. 201/2011	Variazione dell'aliquota per il calcolo del rendimento nozionale: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 2,3% per il 2017;</li> <li>• 2,7% a regime</li> </ul>	Disposizione di fatto mai applicata
Articolo 1, comma 550, lettera b)	Articolo 1, comma 2-bis, D.L. 201/2011	Abrogazione del regime speciale previsto per le società neo quotate	Disposizione di fatto mai applicata
Articolo 1, comma 550, lettera d)	Articolo 1, comma 6-bis, D.L. 201/2011	Sterilizzazione della base Ace in base all'ammontare degli incrementi delle consistenze dei titoli e dei valori mobiliari diversi dalle partecipazioni	Dal 2016
Articolo 1, comma 550, lettera e)	Articolo 1, comma 7, D.L. 201/2011	Equiparazione (parziale) delle regole di calcolo dell'Ace degli imprenditori individuali e delle società di persone a quelle delle società di capitali	Dal 2016

Articolo 1, comma 552	Articolo 1, comma 7, D.L. 201/2011	Computabilità nella base Ace anche dello <i>stock</i> patrimoniale, ossia della differenza positiva tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010	Dal 2016
Articolo 1, comma 549	Articolo 84 comma 3, 88 comma 4-ter, 172, comma 7, 173, comma 10, 181, comma 1, Tuir	Limitazioni al riporto delle eccedenze Ace nell'ambito delle operazioni straordinarie	Dal 2017
<b>D.L. 50/2017 versione originaria</b>	<b>Norma modificata</b>	<b>Intervento</b>	<b>Periodo di vigenza</b>
Articolo 7, comma 1	Articolo 1, D.L. 201/2011	Limitazione al computo degli incrementi/decrementi Ace degli ultimi 5 esercizi	Disposizione di fatto mai applicata
Articolo 7, comma 3	Articolo 1, comma 552, L. 232/2016	Rilevanza ai fini del calcolo della base Ace anche dello <i>stock</i> patrimoniale ma determinato come differenza tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre del quinto periodo d'imposta precedente a quello per il quale si applica il beneficio	Disposizione di fatto mai applicata
<b>D.L. 50/2017 versione post conversione</b>	<b>Norma modificata</b>	<b>Intervento</b>	<b>Periodo di vigenza</b>
Articolo 7	Articolo 1, comma 3, D.L. 201/2011	Variazione dell'aliquota per il calcolo del rendimento nozionale: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 1,6% per il 2017;</li> <li>• 1,5% a regime</li> </ul>	Dal 2017

## Mancanza di istruzioni per gli effetti dei nuovi Oic sul calcolo Ace

L'applicazione dei nuovi principi contabili ha numerose ricadute sulla composizione del patrimonio netto che, a sua volta, impatta direttamente sul calcolo della base Ace già del 2016. Difatti, le nuove regole contabili prevedono l'imputazione di componenti positivi e negativi direttamente a patrimonio netto senza una preventiva contabilizzazione a conto economico e senza una delibera assembleare di destinazione.

Per tale ragione, l'articolo 13-bis del D.L. 244/2016 (cd. decreto Milleproroghe) ha demandato al Ministero dell'economia e delle finanze la predisposizione di un apposito decreto attuativo, il cui obiettivo è quello di stabilire se e come i componenti contabilizzati direttamente nel patrimonio netto possano rilevare quali incrementi/decrementi del capitale ai fini Ace, al pari della destinazione degli utili a riserva.

L'emanazione del provvedimento legislativo era prevista entro lo scorso 30 aprile, ma ad oggi non ve n'è traccia.

Per comprendere la natura del problema si veda il seguente esempio di applicazione del criterio del costo ammortizzato al caso, frequente nella pratica professionale, del finanziamento soci infruttifero.

## ESEMPIO - Finanziamento soci infruttifero

In data 1° gennaio 2016 la società Alfa ha ricevuto un finanziamento infruttifero da un socio di 1.000 con le seguenti caratteristiche:

- durata 3 anni (2016, 2017 e 2018);
- capitale da rimborsare il 31 dicembre 2018 pari a 1.000;
- tasso desumibile dalle condizioni contrattuali pari a 0;
- tasso di mercato 5%.

Atteso che il tasso desumibile dalle condizioni contrattuali si discosta significativamente dal tasso di mercato (5%), è necessario procedere all'attualizzazione dei flussi finanziari futuri in base al tasso di mercato (5%).

	2016	2017	2018	Totale
<b>Flussi finanziari</b>	0	0	1.000	1.000
<b>Flussi attualizzati</b>	0	0	1.000/1,053 = 863,84	863,84

In assenza di costi di transazione, il valore attuale dei flussi finanziari futuri rappresenta il valore iniziale di iscrizione del debito.

Peraltro, in questo caso, il tasso di mercato utilizzato nel processo di attualizzazione coincide con il tasso interno di rendimento (Tir).

Il valore contabile al 1° gennaio e il valore:

- degli interessi passivi effettivi;
- dei flussi finanziari e
- del debito finanziario da rilevare in bilancio al termine di ogni esercizio, derivante dalla somma algebrica degli altri elementi;

sono evidenziati nella tabella seguente.

Esercizio	Valore contabile al 1° gennaio	Interessi passivi effettivi	Flussi finanziari pagati	Valore contabile al 31 dicembre
2016	863,84	(863,84*5%) 43,19	(0)	907,03
2017	907,03	(907,03*5%) 45,35	(0)	952,38
2018	952,38	(952,38*5%) 47,62	(1.000)	0,00

La differenza tra:

- il valore del costo ammortizzato iniziale non attualizzato (1.000) e
- il valore di rilevazione iniziale (863,84);

va rilevato a patrimonio netto e ammortizzato a incremento del debito lungo la durata del finanziamento.

Le scritture contabili del 2016 relative al finanziamento sono le seguenti.

1° gennaio 2016 - Rilevazione iniziale del finanziamento:

d	C.IV) Disponibilità liquide	a	Diversi	1.000	
			D.3) Debiti verso soci per finanziamenti		863,84
			A) Patrimonio netto		136,16

31 dicembre 2016 - Rilevazione dell'ammortamento del debito:

d	C.IV) Diversi liquide	a	Diversi		
	C.17) Interessi e altri oneri finanziari		D.3) Debiti verso soci per finanziamenti	43,19	43,19

Ebbene, il decreto ministeriale dovrà stabilire la rilevanza o meno, ai fini del calcolo della base Ace, del componente, derivante dal finanziamento soci e di importo pari a 136,16, contabilizzato direttamente in patrimonio netto in applicazione del criterio del costo ammortizzato.

Preso atto del ritardo del legislatore, per il calcolo del beneficio 2016, si consiglia di mantenere un atteggiamento prudente valutando le movimentazioni del netto verificatesi durante lo scorso

esercizio in senso sfavorevole. Pertanto, collegandosi all'esempio proposto, significherebbe non considerare l'incremento del patrimonio conseguente alla rilevazione del finanziamento soci. Ciò alla luce del fatto che vi sarà la possibilità di porre in essere eventuali aggiustamenti già in sede di presentazione del modello Redditi 2017, nonché recuperare l'eventuale versamento eccedente in occasione della seconda rata dell'acconto 2017 in scadenza il prossimo 30 novembre.

## Impatto delle nuove disposizioni Ace sull'acconto Ires 2017

La disciplina attualmente in vigore impone specifici obblighi di ricalcolo ai fini della determinazione dell'acconto "relativo al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016" (2017), qualora si scelga di applicare il cosiddetto metodo storico e, quindi, si utilizzi come base di calcolo l'imposta del periodo d'imposta precedente (2016).

Qualora il contribuente ritenga di dover versare per il 2017 una minore imposta, resta comunque ferma la possibilità di ricorrere, in alternativa, al metodo previsionale; in tal caso, evidentemente, non occorrerà effettuare alcuna rideterminazione dell'Ires 2016.

Pertanto, l'obbligo di ricalcolo si riferisce esclusivamente alle imprese che decidono di applicare il metodo storico. Al riguardo, poi, occorre fin da subito precisare che:

- anche le regole Ace che impattano specificatamente sull'acconto 2017 hanno subito molteplici modifiche nel corso degli ultimi 6 mesi, ad opera, prima, della L. 232/2016 e, poi, del D.L. 50/2017, pre e ante conversione;
- l'obbligo di ricalcolo riguarda esclusivamente l'imposta sul reddito delle società e non, invece, l'Irpef. Pertanto, la base storica di calcolo dell'acconto Irpef 2017 coincide con l'Irpef 2016.

Con riferimento al primo dei due aspetti, l'evoluzione normativa è stata la seguente:

- dapprima, il comma 553 dell'articolo unico della Legge di Stabilità per il 2017 ha previsto che la determinazione dell'acconto 2017 dovuto ai fini dell'Ires doveva essere effettuata considerando quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata applicando l'aliquota 2017 del rendimento nozionale, fissata in origine al 2,7%;
- in seguito, l'articolo 7 della prima versione del decreto correttivo ha disposto che, ai fini dell'acconto 2017, era altresì necessario "ricalcolare" l'imposta 2016 tenendo conto dei soli incrementi/decrementi del quinquennio 2012-2016;
- infine, il testo definitivo della "manovrina", avendo cancellato il riferimento al periodo di rilevanza quinquennale, ha ristabilito l'obbligo di rideterminare l'Ires 2016 nella modalità disposta dall'ultima legge di Stabilità, ossia solo in funzione della nuova aliquota, ulteriormente ribassata.

Pertanto, in conclusione, l'acconto Ires 2017 va calcolato considerando, quale imposta del periodo 2016, quella che si sarebbe determinata come se l'Ace 2016 fosse già stata calcolata con l'aliquota "super" ridotta dell'1,6%.

Novità Ace da considerare per il ricalcolo dell'Ires 2016 quale base di calcolo dell'acconto Ires 2017		
I° fase	II° fase	III° fase
L. 232/2016	L. 232/2016	
Nuova aliquota del 2,7%	Nuova aliquota del 2,7%	
	D.L. 50/2017 – prima versione	
	Rilevanza dei soli incrementi/decrementi 2012-2016	
		D.L. 50/2017 – post conversione
		Nuova aliquota del 1,6%
Disposizioni superate		Regola attuale

Per la determinazione dell'importo da versare in acconto rispetto all'imposta 2016, nonché relativamente alle modalità e alle tempistiche con le quali effettuare il relativo pagamento, vanno os-

servate le regole "ordinarie", tenendo conto però del nuovo termine di versamento della eventuale prima rata (c.d. nuovo *tax day*).

Difatti, i versamenti di acconto dell'Ires 2017 vanno sempre effettuati in 2 rate salvo che il versamento della prima rata non superi l'ammontare di 103 euro. Peraltro, l'acconto non è dovuto se l'imposta relativa al 2016 al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto, e quindi se l'importo risultante dal rigo RN17 - Ires dovuta o differenza a favore del contribuente del modello Redditi SC 2017, è di ammontare non superiore a 20,66 euro.

La percentuale dell'acconto è fissata nella misura del 100% dell'Ires 2016. Il 40% dell'acconto dovuto è versato alla scadenza della prima rata e il residuo importo alla scadenza della seconda. In generale, il versamento va effettuato:

- per la prima rata, entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta; pertanto, il nuovo termine è fissato al prossimo 30 giugno. Si ricorda che la prima rata può essere versata entro il trentesimo giorno successivo al termine ordinario di scadenza (ossia entro il 31 luglio 2017 poiché il 30 luglio cade di domenica), maggiorando le somme da versare dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo;
- per la seconda o unica rata, entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta cui si riferisce la prossima dichiarazione; quindi, il termine scade al 30 novembre 2017.

Tuttavia, i soggetti che, in base alle disposizioni di legge, hanno approvato il bilancio 2016 oltre 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio (quindi dopo il 30 aprile 2017) devono effettuare il versamento della prima rata dell'acconto 2017, se dovuta, entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione. Ancora, se il bilancio 2016 non è stato approvato entro il termine massimo previsto dalla legge (180 giorni dalla chiusura dell'esercizio), il versamento deve, comunque, essere effettuato entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello in cui sono scaduti i 180 giorni.

Pertanto, in caso di approvazione del bilancio 2016 al 30 giugno 2017, la società deve effettuare il versamento della prima rata dell'acconto 2017 entro il 31 luglio 2017. Vale lo stesso termine in caso di mancata approvazione del bilancio entro il 30 giugno.

Resta fermo che i versamenti possono essere effettuati entro il 30° giorno successivo al termine "ordinario", sempre maggiorando le somme da versare dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo.

## ESEMPIO - Ricalcolo Ires 2016 e determinazione dell'acconto 2017 al modo storico

La società Alfa Srl, che ha chiuso l'esercizio al 31 dicembre 2016 e approvato il bilancio 2016 entro i successivi 120 giorni, presenta un patrimonio netto la cui evoluzione dal 2011 al 2016, in funzione della rilevanza in termini di base Ace 2016, risulta essere la seguente.

Patrimonio netto	Esercizio	Importo "civilistico"		
<b>Al 31 dicembre</b>	<b>2010</b>	<b>50.000</b>		
Accadimento	Esercizio	Importo "civilistico"	Periodo d'imposta di rilevanza Ace	Importo rilevante per la base Ace 2016
Utile 2010 destinato a riserva	2010	10.000	2011	10.000
Utile 2011 destinato a riserva	2011	10.000	2012	10.000
Conferimento in natura	2012	15.000	/	0
Utile 2012 destinato a riserva	2012	5.000	2013	5.000
Conferimento in denaro	2013	5.000	2013	5.000
Perdita 2013	2013	(20.000)	/	0
Utile 2014 destinato a riserva	2014	15.000	2015	15.000
Utile 2015 destinato a riserva	2015	30.000	2016	30.000
Distribuzione utili	2016	(20.000)	2016	(20.000)

Riserva da "finanziamento soci"	2016	10.000	/	0
			Incrementi netti Ace 2016	55.000
Patrimonio netto	Esercizio	Importo "civiltistico"	Plafond Ace 2016	
Al 31 dicembre	2016	100.000	100.000	

Ipotizzando che nei periodi d'imposta precedenti al 2016 (2011, 2012, 2013, 2014 e 2015) l'Ace sia stata interamente utilizzata a scomputo del relativo reddito, la società Alfa deve compilare il quadro RS del modello Reddito SC 2017 nel modo seguente.

### Deduzione per capitale investito proprio (ACE)

Incrementi del capitale proprio	1	75.000,00	Decrementi del capitale proprio	2	20.000,00	Incremento società quotata	3		Riduzioni	4		Differenza	5	55.000,00		
						Patrimonio netto	6	100.000,00	Minor importo	7	55.000,00	Rendimento	8	2.613,00		
						Codice fiscale	9				4,75%	Rendimento attribuito	10	,00		
Eccedenza pregressa		11	,00	Eccedenza non attribuibile (di cui)		12	,00	Rendimenti totali	13	,00	Eccedenza trasformata in credito IRAP	14	,00	Eccedenza riportabile	15	,00

L'ammontare del rendimento nozionale va poi riportato nel quadro RN a riduzione del reddito complessivo. Si supponga che il reddito lordo 2016 della società Alfa Srl sia pari a 50.000 e, per semplicità, che la stessa non benefici di detrazioni e crediti d'imposta né abbia ritenute d'acconto da scomputare. Il quadro RN risulta così compilato.

<b>IRES</b>	<b>RN1</b>	Reddito	Legge n. 112/2016		Liberalità	2	50.000,00								
	<b>RN2</b>	Perdita						,00							
	<b>RN3</b>	Credito di imposta	Fondi comuni d'investimento		Imposte delle controllate estere	3	,00								
	<b>RN4</b>	Perdite scomputabili	(di cui di anni precedenti)		in misura limitata	in misura piena	,00								
	<b>RN5</b>	Perdite/Redditi	Perdite non compensate		Proventi esenti	3	,00								
	<b>RN6</b>		Reddito (Netto)	Quadro RH	Altri redditi	Rimborso oneri dedotti	,00								
			Reddito minimo	Reddito	Perdite non compensate RH	Liberalità	Start-up								
			1	50.000,00	2	3	4	5	,00						
			ACE	Reddito complessivo	Credito d'imposta	Oneri deducibili	Reddito imponibile	6	7	8	9	10	2.613,00	,00	47.387,00
	<b>RN7</b>	a) di cui	1	,00	soggetto ad aliquota del	2	%	3	,00						
	<b>RN8</b>	b) di cui	1	47.387,00	27,5%	2	13.013,00								
	<b>RN9</b>	Imposta corrispondente al reddito imponibile						,00							
	<b>RN10</b>	Detrazioni	Start-up	Erogazioni liberali in favore dei partiti politici	Detrazioni art. 151	Ospedale Galliera	5	,00							
	<b>RN11</b>	Imposta netta (sottrarre il rigo RN10 da rigo RN9)	(di cui)		Imposta sospesa	Rimborso oneri	3	13.013,00							
	<b>RN12</b>	Credito di imposta sui fondi comuni di investimento						,00							
	<b>RN13</b>	Credito per imposte pagate all'estero						,00							
	<b>RN14</b>	Altri crediti di imposta	Immobili colpiti dal sisma dell'Abruzzo	Art bonus	School bonus	Altri crediti	5	,00							
<b>RN15</b>	Ritenute d'acconto	(di cui)		Ritenute art. 5 non utilizzate	2	,00									
<b>RN16</b>	Totale crediti e ritenute (somma dei rigi da RN12 a RN15)						,00								
<b>RN17</b>	IRES dovuta o differenza a favore del contribuente						13.013,00								

Ai fini della determinazione dell'acconto 2017, occorre rideterminare l'Ires 2016 ricalcolando, dapprima, l'Ace in funzione esclusivamente della minor aliquota 2017, pari all'1,6%. Si veda la tabella seguente che mette a confronto l'agevolazione ante e post ricalcolo.

Base Ace	Aliquota 2016	Ace 2016	Aliquota 2017	Ace Ricalcolata
55.000	4,75%	2.613	1,6%	880

Successivamente è necessario procedere al ricalcolo dell'imposta del periodo d'imposta appena chiuso. La rideterminazione dell'Ires 2016 è rappresentata nella seguente tabella.

Grandezza	Importo
Reddito lordo 2016	50.000
Ace ricalcolata	880
Reddito imponibile ricalcolato	49.120
Aliquota Ires	27,5%
Ires ricalcolata	13.508
RN17 rideterminato	13.508

L'importo dell'acconto 2017 è pari al 100% di 13.508, di cui:

- il 40%, pari a 5.403, va versato entro il 30 giugno 2017 oppure entro il successivo 31 luglio applicando la maggiorazione dello 0,40%;
- la quota rimanente va versata entro il 30 novembre 2017.

#### Riferimenti normativi

D.L. 201/2011

L. 232/2016

## Concordato preventivo e riduzione dei debiti fiscali

**N**elle procedure di concordato preventivo di cui all'articolo 160, L.F. sorge la necessità di ottenere la riduzione anche dei debiti di natura fiscale e previdenziale. A tale proposito, l'articolo 182-ter della stessa L.F. prevede un apposito procedimento obbligatorio da seguire per ottenere la falcidia dei crediti tributari, compresa l'Iva e le ritenute, ossia la c.d. "transazione fiscale", che è stata oggetto di profonde modifiche a opera della Legge di Bilancio 2017. Nel presente intervento si analizzano le modalità e i limiti per ottenere la riduzione dei crediti fiscali nella procedura di concordato preventivo, evidenziando le novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2017.

### Premessa

Il trattamento dei crediti tributari e previdenziali vantati nei confronti di imprese assoggettate alla procedura di concordato preventivo (articolo 160, L.F.), ovvero che abbiano concluso accordi di ristrutturazione dei debiti (articolo 182-bis, L.F.), è stato oggetto di importanti modifiche a opera dell'articolo 1, comma 81, L. 232/2016 (Legge di Bilancio 2017) che ha riscritto il testo dell'articolo 182-ter, L.F. recante la disciplina della transazione fiscale. In linea generale, l'articolo 182-ter, comma 1, L.F. stabilisce che con il piano di concordato preventivo il debitore può proporre il pagamento parziale, o dilazionato, delle seguenti somme:

- debiti tributari amministrati dalle Agenzie fiscali, nonché i relativi accessori (interessi, sanzioni, etc.);
- contributi previdenziali obbligatori gestiti dagli enti di competenza.

Come evidenziato nella circolare n. 40/E/2008, la transazione fiscale si pone l'obiettivo di richiedere all'Amministrazione finanziaria di valutare, a fronte della minore entrata del proprio credito, l'impatto positivo dell'accordo proposto sotto il profilo occupazionale e produttivo, e più in generale a tutela degli interessi privati e pubblici.

### La transazione fiscale fino al 2016

Prima di analizzare le novità introdotte nell'articolo 182-ter a opera della L. 232/2016, è necessario comprendere le regole di funzionamento della transazione fiscale nel regime normativo antecedente alle predette modifiche, tenendo conto che tali modifiche si sono rese necessarie alla luce di alcuni interventi giurisprudenziali avvenuti in vigenza del testo normativo fino al 2016.

L'istituto della transazione fiscale è stato introdotto nel nostro ordinamento a opera del D.Lgs. 5/2006, che ha aggiunto l'articolo 182-ter, L.F. (e contestualmente abrogando l'articolo 3, comma 3, D.L. 138/2002, che consentiva la transazione sui ruoli), tramite il quale l'impresa in crisi può concludere un accordo con le Agenzie fiscali e con gli enti di previdenza al fine di definire la propria esposizione debitoria nei confronti di detti soggetti.

È bene osservare che lo strumento giuridico in questione è attivabile esclusivamente in sede di concordato preventivo o nell'ambito di un accordo di ristrutturazione dei debiti, e consente il soddisfacimento parziale dei debiti tributari in accordi con le competenti autorità fiscali, derogando in tal modo al principio di indisponibilità del credito tributario di cui all'articolo 49, R.D. 827/1924.

### Rapporto tra concordato e transazione fiscale

La procedura di concordato preventivo, disciplinata dall'articolo 160, L.F., è stata oggetto di numerose modifiche nel corso degli ultimi anni, e tra queste è doveroso ricordare che con l'articolo

12, comma 2, D.Lgs. 169/2007, si è prevista la possibilità di soddisfare in misura parziale anche i creditori privilegiati. Secondo quanto stabilito dal comma 2, articolo 160, L.F. infatti *“la proposta può prevedere che i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, non vengano soddisfatti integralmente, purché il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione indicato nella relazione giurata di un professionista in possesso dei requisiti di cui all’articolo 67, comma 3, lettera d). Il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l’effetto di alterare l’ordine delle cause legittime di prelazione”*.

Tenendo conto della possibilità di falcidiare, sia pure nei limiti e alle condizioni previste dalla suddetta disposizione, si è posta la questione se la riduzione in questione si potesse ottenere anche senza ricorrere all’istituto della transazione fiscale di cui all’articolo 182-ter, L.F., posto che l’articolo 160, L.F., pare potersi leggere come norma di carattere generale. In altri termini, si trattava di comprendere il rapporto tra l’articolo 160 e l’articolo 182-ter, L.F.

Nella circolare n. 40/E/2008 l’Agenzia delle entrate ha ritenuto che, tenendo conto del principio di indisponibilità del credito tributario, la riduzione dei debiti tributari si possa ottenere solamente utilizzando la norma speciale di cui all’articolo 182-ter, L.F. e quindi con la procedura della transazione fiscale, pena l’obbligo di soddisfacimento integrale del credito tributario alle scadenze previste.

Secondo l’Agenzia delle entrate, quindi, non sarebbe stato ammissibile, né tanto meno omologabile, il concordato preventivo che preveda la riduzione dei debiti fiscali senza utilizzare la transazione fiscale, poiché tale istituto costituisce la condizione essenziale per consentire al Fisco di partecipare al voto e consentire la riduzione della propria posizione, altrimenti non vi sarebbe il rispetto del principio di indisponibilità del credito erariale. In tale contesto è intervenuta la Corte di Cassazione con le sentenze n. 22931/2011 e n. 22932/2011, che hanno respinto la tesi esposta sostenuta dall’Agenzia delle entrate, ritenendo che la transazione fiscale non sia uno strumento obbligatorio per ottenere la riduzione dei debiti erariali. Si tratta, infatti, di una mera facoltà per il debitore, il quale tramite l’istituto in questione può ottenere i maggiori vantaggi derivanti sia dalla cristallizzazione del debito tributario, sia dalla cessazione delle eventuali liti pendenti innanzi all’Autorità giudiziaria, il quale potrebbe quindi ottenere l’omologa del concordato (con cui propone anche la falcidia dei debiti tributari) nonostante il voto contrario dell’Agenzia delle entrate (qualora non sia decisivo per l’ottenimento della maggioranza) o il mancato esercizio di tale voto.

Secondo la Cassazione la non obbligatorietà della transazione fiscale deriva dalla circostanza che l’assenso dell’Agenzia delle entrate per il raggiungimento della maggioranza e per l’ottenimento dell’omologa del concordato non è rilevante, poiché tale consenso non costituisce una condizione indispensabile per l’omologazione di una proposta che contenga la riduzione o il differimento dei crediti erariali. Infatti, secondo l’articolo 184, L.F. *“il concordato è obbligatorio per tutti i creditori anteriori al decreto di apertura della procedura di concordato”*. Non vi sono quindi motivi per ritenere obbligatorio attivare la transazione fiscale allungando i tempi della procedura anche quando sussista la consapevolezza che non potrà essere raggiunto alcun accordo con il Fisco.

## Crediti per Iva e ritenute

L’articolo 182-ter, L.F., nella versione vigente fino al 31 dicembre 2016, stabiliva l’infalcidiabilità del credito per Iva e ritenute nell’ambito della proposta di transazione fiscale. Tuttavia, stante la facoltatività di tale istituto, si sarebbe potuto sostenere che la proposta di concordato, senza transazione fiscale, potesse prevedere una riduzione anche dei predetti debiti per Iva e ritenute, tenendo conto che il divieto era previsto solo in caso di utilizzo della norma speciale di cui all’articolo 182-ter, L.F..

Sul punto, le già citate sentenze della Cassazione hanno ritenuto che, a prescindere dall'attivazione della procedura di transazione fiscale di cui all'articolo 182-ter, L.F. si devono comunque applicare le regole ivi contenute con conseguente infalciabilità del credito per Iva e ritenute (nel testo vigente fino al 2016). Tale divieto avrebbe peraltro il pregio di rispettare i vincoli imposti dall'Unione Europea, ma la Corte di Giustizia UE è intervenuta con la sentenza causa C-546/14, secondo cui è compatibile con il diritto dell'Unione Europea la falciabilità del credito Iva nell'ambito di una procedura di concordato preventivo. Sul solco di tale indicazione, la sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 26988/2016, ha disposto che l'infalciabilità del credito Iva riguarda solo la transazione fiscale, e non anche la normativa generale in tema di concordato preventivo. Tale indirizzo è stato confermato anche dalla successiva sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione n. 760/2017.

## La transazione fiscale dal 2017

Come anticipato, l'articolo 182-ter, L.F. è stato riformulato completamente a opera della L. 232/2016 modificando in primo luogo la rubrica della norma che ora si riferisce non più alla transazione fiscale, bensì al "*Trattamento dei crediti tributari e contributivi*". Il comma 1 recita come segue "*con il piano di cui all'articolo 160 il debitore, esclusivamente mediante proposta presentata ai sensi del presente articolo, può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi e dei relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, se il piano ne prevede la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione, indicato nella relazione di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, comma 3, lettera d). Se il credito tributario o contributivo è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori o meno vantaggiosi rispetto a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica e interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie; se il credito tributario o contributivo ha natura chirografaria, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole. Nel caso in cui sia proposto il pagamento parziale di un credito tributario o contributivo privilegiato, la quota di credito degradata al chirografo deve essere inserita in un'apposita classe*".

Secondo tale disposizione il Legislatore ha quindi eliminato la regola precedente che non consentiva la falciabilità dell'Iva e delle ritenute, uniformando in tal modo il trattamento dei predetti crediti a quello già riservato agli altri crediti tributari. Tuttavia, nel sancire tale possibilità, ha previsto che debbano sussistere alcune condizioni (mutuate dalle indicazioni fornite dalla citata sentenza della Corte di Giustizia UE), e in particolare:

- il piano sottostante al concordato deve prevedere la soddisfazione dei crediti tributari in misura non inferiore a quella realizzabile tramite una liquidazione alternativa, tenuto conto del valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione dell'Erario, attestato da un professionista munito dei requisiti di cui all'articolo 67, comma 3, lettera d), L.F.. È appena il caso di precisare che la condizione descritta si riferisce ai soli crediti tributari assistiti da una causa di prelazione sussistente su determinati beni o diritti;
- la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie offerte all'Erario non sono inferiori, o comunque non sono meno vantaggiose, rispetto a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore e a quelli offerti ai creditori chirografari (tale condizione era già presente nel regime previgente alle modifiche introdotte dalla L. 232/2016).

Nel nuovo articolo 182-ter, L.F. è stata quindi trasfusa la medesima disposizione già contenuta nell'articolo 160, comma 2, della stessa L.F. che subordina il soddisfacimento parziale dei crediti tributari assistiti da privilegio, pegno o ipoteca, alla condizione che il piano concordatario ne preve-

da la soddisfazione in misura non inferiore a quella che deriva dal ricavato della liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato dei beni o dei diritti sui quali esiste la causa di prelazione indicato nella relazione giurata di un professionista con i requisiti di cui all'articolo 67, comma 3, lettera d), della stessa L.F..

## **Obbligatorietà della proposta ex articolo 182-ter**

Come visto in precedenza, nel regime previgente alle modifiche introdotte con la Legge di Bilancio, la "vecchia" transazione fiscale era del tutto facoltativa, poiché la riduzione dei debiti erariali poteva avvenire anche nell'ambito dell'ordinaria procedura di concordato. A partire dal 1° gennaio 2017 sono previste 2 novità importanti:

1. la prima di carattere "formale", secondo cui anche nella nuova struttura normativa dell'articolo 182-ter, L.F. la procedura per ottenere la riduzione parziale (o la dilazione) dei debiti tributari è sempre costituita da una proposta presentata all'Agenzia delle entrate (e agli enti di previdenza);
2. la seconda di carattere "sostanziale", secondo cui la domanda non è più finalizzata a ottenere la "cristallizzazione" del debito tributario, bensì di comunicare all'Amministrazione finanziaria la volontà di ottenere da parte del debitore una riduzione della pretesa erariale.

Dal punto di vista procedurale, l'eventuale riduzione dei crediti tributari prevista nel piano di concordato deve essere formalizzata all'Amministrazione finanziaria mediante apposita domanda presentata ex articolo 182-ter, L.F. contestualmente al deposito presso il Tribunale della domanda concordataria e insieme con la copia della stessa e della relativa documentazione, nonché della copia delle dichiarazioni fiscali in relazione alle quali non è ancora pervenuto l'esito dei controlli formali.

A differenza di quanto previsto per gli altri creditori, la proposta di soddisfare i crediti tributari in misura ridotta (o dilazionata) non deve essere presentata unicamente al Tribunale competente, bensì anche all'Agenzia delle entrate e all'Agente della riscossione. In buona sostanza, è previsto un trattamento speciale per il creditore "Erario" rispetto a tutti gli altri creditori che, rispetto al passato, deve obbligatoriamente seguire la procedura indicata nell'articolo 182-ter, L.F..

## **Finalità della proposta ex articolo 182-ter**

In base alle nuove indicazioni contenute nell'articolo 182-ter, la proposta di riduzione dei debiti tributari formalmente presentata all'Agenzia delle entrate presenta diversi obiettivi:

- procedere da parte dell'Agenzia delle entrate (e degli enti di previdenza) alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni e alla notifica degli avvisi di irregolarità;
- certificare l'entità del debito tributario derivante dagli atti di accertamento per la parte non iscritta a ruolo, ma non ancora consegnati all'Agente della riscossione;
- esporre direttamente all'Amministrazione finanziaria la convenienza di accettare il pagamento non integrale del credito tributario, dimostrando che la misura di soddisfazione proposta non sarebbe inferiore a quella realizzabile in caso di liquidazione.

## **Voto sulla proposta concordataria**

In virtù della domanda presentata dal debitore, l'Agenzia delle entrate è chiamata a valutare la convenienza di aderire alla richiesta, esprimendo il voto sulla proposta concordataria in sede di adunanza dei creditori ovvero nei modi previsti dall'articolo 178, comma 4, L.F. (come espressamente stabilito dall'articolo 182-ter, comma 3, L.F.).

Si tratta di comprendere quali siano gli effetti che derivano dal voto espresso dall'Agenzia delle entrate, e in particolare se lo stesso sia condizionante ai fini dell'esito positivo della domanda di concordato in cui si prevede lo stralcio dei debiti tributari (assistiti o meno da privilegio).

Sul punto, autorevole dottrina ritiene ancora valido quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con

riferimento alla procedura concordataria senza transazione fiscale<sup>1</sup>. È stato, infatti, stabilito che se il voto favorevole dell'Agenzia delle entrate non risulti indispensabile per il raggiungimento della maggioranza prevista per l'omologazione del concordato, l'eventuale voto negativo espresso dall'Amministrazione finanziaria non condiziona il buon esito della procedura che può essere dunque omologata in presenza dei requisiti previsti. Tale impostazione dovrebbe valere anche nel contesto normativo modificato dalla Legge di Bilancio 2017, e ciò troverebbe riscontro anche nel contenuto dell'articolo 182-ter, L.F., in cui il riferimento alla formale accettazione della proposta da parte dell'Agenzia delle entrate si trova solo nel comma 5 riferito all'accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis, L.F., e non anche nell'ambito della procedura di concordato preventivo. Inoltre, nel nuovo comma 3, articolo 182-ter, L.F. è previsto che il voto dell'Agenzia delle entrate debba essere espresso sulla proposta di concordato e non sulla proposta di riduzione dei crediti tributari.

## **Entrata in vigore**

L'articolo 1, L. 232/2016 non contiene alcune disposizioni riguardanti l'entrata in vigore del "nuovo" articolo 182-ter, L.F., ragion per cui si pongono alcune questioni in merito alla possibilità di applicare le novità commentate in precedenza anche alle procedure in corso al 1° gennaio 2017. In assenza di specifiche indicazioni, come detto, si ritiene necessario aver riguardo ai principi generali che governano l'efficacia delle norme, e in particolare all'articolo 11, comma 1, delle preleggi secondo cui "La legge non dispone che per l'avvenire; essa non ha effetto retroattivo".

Ciò posto, è sicuramente da escludere la possibilità che il nuovo dettato dell'articolo 182-ter, L.F. possa applicarsi ai concordati (con o senza transazione fiscale) già omologati alla data del 1° gennaio 2017. Mentre qualche dubbio rimane per quelle fattispecie in cui, anteriormente alla predetta data, sia stata presentata una domanda di concordato preventivo unitamente a una proposta di transazione fiscale e l'adunanza dei creditori non si sia ancora tenuta. In tale ipotesi, infatti, la fase di omologazione del concordato non è nemmeno iniziata.

Sul punto, merita segnalare che il Tribunale di Milano con il decreto 98/2016 si è pronunciato sulla questione temporale delle novità intervenute con la L. 232/2016, con riguardo a una società che aveva presentato nel 2016 una domanda di concordato preventivo corredata da una istanza di transazione fiscale. Successivamente, nel corso del 2017 la società ha presentato delle modifiche all'originaria proposta di concordato e alla originaria domanda di transazione fiscale, applicando le nuove disposizioni di cui all'articolo 182-ter, L.F. che consentono la falcidia anche dei crediti tributari relativi all'Iva e alle ritenute. Il Tribunale di Milano ha ritenuto corretto l'utilizzo da parte della società delle novità contenute nell'articolo 182-ter, L.F. anche se la proposta di concordato era già stata presentata nel 2016. Nel caso di specie, infatti, nonostante la domanda originaria di concordato sia stata presentata nel 2016, con la successiva modifica alla domanda avvenuta nel 2017 era stata presentata una nuova istanza di transazione fiscale ampiamente modificativa di quella precedente. Pertanto, non sussisteva alcun rapporto giuridico esaurito prima dell'entrata in vigore del nuovo articolo 182-ter, L.F. né era in vita un rapporto giuridico sorto prima di tale data. In altre parole, le modifiche in questione sono da ritenersi novative con conseguente nascita del rapporto con l'Amministrazione finanziaria nel corso del 2017 e dunque successivamente all'entrata in vigore della L. 232/2016 che ha modificato l'articolo 182-ter, L.F.. È a tale ultima norma che si deve quindi aver riguardo nel caso di specie secondo i giudici lombardi.

## **Riferimenti normativi**

articolo 160, L.F.

articolo 182-ter, L.F.

circolare 40/E/2008

L. 232/2016

<sup>1</sup> G. Andreani, A. Tubelli, "Trattamento speciale per i crediti tributari nel concordato preventivo", Il Fisco n. 5/2017, pag. 432

## La posizione della Cassazione sulla riqua- lificazione in cessione del conferimento d'azienda e del successivo trasferimento delle quote nella conferitaria ai fini dell'im- posta di registro

**S** secondo l'orientamento maggioritario della Cassazione è legittima, da parte dell'Amministrazione finanziaria, la rideterminazione dell'imposta di registro sulla base della c.d. "causa reale" dell'operazione economica, invocando l'articolo 20, Tur. Tale consolidata posizione è stata però recentemente contraddetta dalla sentenza n. 2054/2017 che ha gettato le basi per un mutamento interpretativo sulla base del fatto che, in caso di conferimento di azienda in società con successiva cessione di quote, l'articolo 20 non consentirebbe di superare gli schemi negoziali e gli effetti giuridici voluti dalle parti, essendo ciò possibile solo in base ad una contestazione basata sull'abuso del diritto e, quindi, sull'articolo 10-bis, L. 212/2000.

### L'interpretazione dell'articolo 20, Tur

Nel corso del 2017, la Corte di Cassazione ha avuto modo di affrontare più volte la portata dell'articolo 20, D.P.R. 131/1986 (Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro) avente ad oggetto l'interpretazione degli atti.

Le recenti sentenze emesse dalla quinta sezione tributaria della Suprema Corte - segnatamente, la n. 2054/2107 e la n. 3562/2017 - hanno fornito una nuova chiave di lettura della menzionata norma in riferimento alla sua idoneità a fondare una riquaificazione in cessione diretta di azienda di un conferimento d'azienda seguito dalla cessione delle partecipazioni nella conferitaria.

Prima di entrare nel merito delle due richiamate pronunce, occorre preliminarmente analizzare la disposizione di cui all'articolo 20, Tur che testualmente recita "L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente".

L'interpretazione di tale norma rappresenta uno dei temi più controversi del diritto tributario, la cui soluzione, come vedremo, ha diviso nel tempo la giurisprudenza.

Il contrasto prende le mosse dalla formulazione dell'articolo 8, R.D. 3269/1923, in cui l'aggettivo "giuridici" non compariva.

Dopo un primo periodo d'incertezza, la questione sembrava essere stata risolta grazie all'introduzione dell'articolo 19, D.P.R. 634/1973, poi confluito nell'articolo 20 del vigente Tur, secondo cui il criterio di tassazione deve trovare il proprio fondamento negli effetti giuridici degli schemi negoziali utilizzati.

Tuttavia, a causa della diffusione negli anni successivi della teoria della repressione dell'abuso del diritto, la Cassazione ha intravisto nell'articolo 20 una funzione antielusiva, così imponendo nell'ambito dell'applicazione dell'imposta di registro la preminenza assoluta della "causa reale" sull'assetto formale, con la conseguente tangibilità sul piano fiscale delle forme negoziali (Cassazione n. 14900/2001 e n. 2713/2002)<sup>1</sup>.

È da tale momento che, nell'esegesi dell'articolo 20, l'Amministrazione si è sentita in dovere di individuare un collegamento tra contratti ed operazioni societarie, senza doversi sentire vincolata ad effettuare un'interpretazione letterale del negozio scelto dalle parti.

È stato con la sentenza n. 14900/2001 che la Cassazione ha individuato nella norma in commen-

<sup>1</sup> G. Tabet, "L'applicazione dell'articolo 20 Tur come norma di interpretazione e/o antielusiva", in *Rass. Tributaria*, 2016, 4, pag. 913.

to una funzione antielusiva, affermando come fosse necessario ricercare nell'atto posto in essere l'effettivo risultato perseguito dal contribuente per stabilire se l'autonomia privata avesse inteso realizzare un regime, seppur formalmente legittimo, in realtà contrario ai principi del nostro ordinamento.

Nel 2002, la Suprema Corte è tornata sul punto con la sentenza n. 2713/2002 statuendo come grazie all'articolo 20 fosse possibile individuare l'elemento strutturale del rapporto giuridico tributario e, quindi, i relativi effetti giuridici da esso discendenti da cui desumere la capacità contributiva dei contraenti.

I principi enunciati nelle due sentenze sono stati richiamati da quelle successive che hanno dichiarato legittimi gli atti di accertamento che, al fine di contrastare l'elusione asseritamente compiuta attraverso il frazionamento in più atti, avevano riqualificato il risultato finale ottenuto attraverso il collegamento di una pluralità di pattuizioni non contestuali<sup>2</sup>.

Così facendo, nel corso degli anni si è giunti a ritenere l'articolo 20 uno strumento atto a consentire all'Amministrazione e ai giudici tributari di disapplicare le ordinarie regole impositive e di equiparare l'intera operazione posta in essere dal contribuente ad un diverso modello legale, dando rilevanza al vincolo funzionale che mette in collegamento i singoli atti (da ultimo, Cassazione n. 10216/2016). Ciò, in nome della c.d. "*causa reale*", sottesa allo schema negoziale prescelto, che consente di equiparare una fattispecie ad un'altra per applicare un tributo più oneroso, in quanto ritenuto più rispondente alla causa concreta del negozio e cioè al risultato effettivamente raggiunto. È chiaro che tassare una cessione totalitaria di quote come se si fosse in presenza di una cessione di azienda o di immobile comporta un disconoscimento del reale modello giuridico impiegato dalle parti contraenti e la sua sostituzione con una *fictio* rappresentata dal modello che secondo l'ufficio avrebbe dovuto essere utilizzato per conseguire un risultato economicamente equivalente<sup>3</sup>.

È qui che entra in gioco la lettura antielusiva della norma in parola, atteso che la metodologia impositiva sopra analizzata risulta assai prossima a quella su cui è fondato l'accertamento antielusivo. Negli anni si è, infatti, diffusa la sensazione che la Suprema Corte utilizzasse l'articolo 20 proprio con lo scopo di neutralizzare l'elusione.

## La sentenza n. 2054/2017

Effettuata una breve premessa sull'interpretazione dell'articolo 20, possiamo ora passare all'analisi delle pronunce indicate in epigrafe per comprendere il recente atteggiamento della Corte in riferimento a tale norma.

La vicenda processuale oggetto della sentenza n. 2054/2017 concerne una sequenza negoziale iniziata con la costituzione di 2 società con apporto di azienda seguita, poco dopo, dalla cessione delle partecipazioni nelle società medesime.

Ritenendo che gli atti posti in essere fossero diretti a realizzare "il solo scopo di trasferire rami di azienda", l'Amministrazione finanziaria aveva provveduto a recuperare l'imposta proporzionale di registro applicabile alle cessioni di azienda a titolo oneroso.

Impugnati gli avvisi di liquidazione, i giudici di primo grado avevano accolto il motivo pregiudiziale concernente l'intervenuta decadenza dell'azione accertatrice, ex articolo 76, comma 2, Tur, ritenendo inutilmente spirato il termine di impugnazione per l'Agenzia delle entrate in relazione alla data di stipula degli atti di conferimento. Atteso che la CTR aveva confermato tale decisione, l'Amministrazione aveva proposto ricorso in Cassazione segnalando la violazione e falsa applicazione del menzionato articolo 76, Tur, in combinato disposto con l'articolo 20 del medesimo Tur.

Sostenendo che per dirimere la questione preliminare inerente alla decadenza dell'attività accertatrice fosse necessario prendere le mosse dall'interpretazione dell'articolo 20, la Corte non ha

<sup>2</sup> Cfr., tra le tante, Cassazione n. 2042/2009, n. 14367/2011, n. 6835/2013, n. 5877/2014, n. 25001/2015, n. 9578/2016 e n. 10216/2016, in tema di conferimenti di immobili e aziende, sull'asserito presupposto che l'effetto giuridico unitario sarebbe stato equiparabile a quello ottenuto nel caso di trasferimento diretto del bene oggetto dell'apporto; Cassazione n. 10660/2003, n. 10273/2007, n. 17965/2013 e n. 1955/2015, relativamente alla cessione con più atti separati di beni aziendali, in presenza della c.d. causa reale che impone di avere riguardo all'operazione posta in essere nella propria globalità);

<sup>3</sup> G. Tabet, cit..

affrontato il profilo relativo alla corretta qualificazione dell'imposta di registro liquidata dall'ufficio e alla connessa individuazione della decorrenza del termine di decadenza, dando per scontato che, sotto questo profilo, la ricostruzione dei giudici di merito fosse corretta.

La Cassazione ha, quindi, verificato se l'articolo 20 fosse stato correttamente invocato per riqualificare il conferimento di azienda e la conseguente cessione di partecipazioni in una cessione diretta della stessa. È chiaro che, così facendo, una risposta positiva a tale questione avrebbe consentito di ricondurre a un unicum i diversi atti posti in essere e, quindi, portato all'accoglimento della tesi dell'Agenzia delle entrate ricorrente in ordine alla decorrenza del termine di decadenza dal momento della registrazione dell'ultimo degli atti del disegno negoziale globale.

La Corte ha dato, tuttavia, parere negativo a riguardo, ritenendo che l'articolo 20 non potesse essere invocato per effettuare la riqualificazione della fattispecie in cui, quindi, non era nemmeno possibile riscontrare un unico atto. Di conseguenza, anche l'argomentazione relativa alla decorrenza del termine di decadenza dell'attività accertatrice dal momento della registrazione dell'ultimo atto non poteva trovare accoglimento.

Con la sentenza in esame, la Cassazione ha inoltre evidenziato l'erroneità della tesi diretta ad attribuire alla menzionata norma la natura di strumento di ricerca della "causa reale", rilevando che *"se è indubitabile che l'Amministrazione in forza di tale disposizione non è tenuta ad accogliere criticamente la qualificazione prospettata dalle parti ..., è indubbio che in tale attività riqualificatoria essa non può travalicare lo schema tipico nel quale l'atto risulta inquadrabile, pena l'artificiosa costruzione di una fattispecie imponibile diversa da quella voluta e comportante differenti effetti giuridici. In altre parole non deve ricercare un presunto effetto economico dell'atto tanto più se e quando - come nel caso di specie - lo stesso è il medesimo per due negozi tipici diversi che si vogliono realizzare"*.

Pur dichiarando di non ignorare il "costante indirizzo" relativo all'applicazione dell'imposta di registro in base alla "causa reale", la Corte se ne è fermamente discostata, riconoscendo nell'articolo 20 una norma finalizzata alla mera qualificazione giuridica degli atti che deve ancorarsi allo "schema negoziale tipico" prescelto dalle parti e, quindi, agli specifici effetti giuridici.

Se, pertanto, a parere dei giudici di legittimità, è indubitabile che l'Amministrazione finanziaria, in forza dell'articolo 20, non sia tenuta ad accogliere acriticamente la qualificazione prospettata dalle parti, è allo stesso modo fuori discussione che in tale attività "riqualificatoria" essa non possa travalicare lo schema negoziale tipico scelto dal contribuente.

Diversamente, si verificherebbe una costruzione non veritiera di una fattispecie imponibile diversa da quella voluta e comportante differenti effetti giuridici.

Per questo motivo - ha affermato la Corte - l'ufficio, tramite l'applicazione dell'articolo 20, non deve ricercare un presunto effetto economico dell'atto, a maggior ragione se, come nel caso specifico, lo stesso è il medesimo per due negozi tipici diversi per gli effetti giuridici da essi discendenti.

Invero, nel caso di conferimento d'azienda seguito da cessione della partecipazione totalitaria nella società conferitaria, sebbene da un punto di vista economico si possa ipotizzare che la situazione di chi ceda l'azienda sia la medesima di chi cede l'intera partecipazione (in entrambi i casi, infatti, si monetizza il complesso di beni aziendali), si deve però riconoscere che, da un punto di vista giuridico, le situazioni sono nettamente diverse.

Il percorso motivazionale compiuto nella sentenza in commento, irreprensibile riguardo all'interpretazione dell'articolo 20, appare tuttavia contraddittorio riguardo al tema dell'elusione, laddove approssimativamente conclude ritenendo che si tratti di una questione esclusivamente rimessa al giudice del merito.

Invero, nel ribadire come il divieto di abuso del diritto rappresenti un principio generale antielusivo che *"preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici"* e che *"comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario"*

che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva", la Cassazione ha concluso ritenendo che l'articolo 20 non è una norma antielusiva, bensì una norma finalizzata alla mera interpretazione degli atti soggetti a registrazione.

In ogni caso, essa rappresenterebbe una questione oggetto di cognizione esclusiva del giudice di merito non censurabile in sede di legittimità se sorretta da congrua motivazione.

A prescindere da tali ultime discutibili osservazioni, è evidente come la sentenza in esame sia certamente apprezzabile per aver avuto il merito, sopra sottolineato, di aver ricondotto l'articolo 20 nel proprio confine di norma interpretativa degli atti secondo la loro sostanza giuridica e di essersi discostata dall'orientamento maggioritario che conferisce a tale disposizione una veste antielusiva.

## La sentenza n. 3562/2017

Se, per questi profili di novità, la pronuncia consente di prospettare la possibilità di un *revirement* interpretativo da tempo auspicato dalla dottrina e dagli operatori, occorre però osservare come, con la quasi coeva sentenza n. 3562/2017, la Suprema Corte sia tuttavia ritornata all'orientamento prevalente, ancora una volta pronunciandosi in relazione ad un conferimento di azienda con successiva cessione di quote.

In tale occasione, la Cassazione ha analizzato alcune transazioni riconducibili a uno schema di *share deal* e sfociate, da ultimo, nell'incorporazione delle società conferitarie da parte dell'acquirente delle relative partecipazioni, avallando la riqualificazione dei suddetti negozi in cessione diretta di azienda.

Il caso discusso dalla Cassazione prende le mosse dall'emissione da parte dell'Agenzia delle entrate di un avviso di liquidazione dell'imposta di registro a carico di una società, in quanto l'operazione di conferimento d'azienda posta in essere dalla stessa e la successiva cessione delle quote della conferitaria, secondo il Fisco, avevano nascosto un fine elusivo, occultando tali operazioni in realtà una cessione d'azienda.

La società aveva impugnato l'avviso innanzi alla CTP che, tuttavia, aveva respinto il ricorso. Poiché il giudizio era stato ribaltato dai giudici di secondo grado, l'Agenzia delle entrate aveva presentato ricorso in Cassazione, lamentando la violazione e falsa applicazione dell'articolo 20, Tur, in quanto i giudici d'appello avevano considerato legittima l'operazione economica realizzata dalla società, negando che i singoli atti potessero essere ricondotti ad un negozio unitario, quale la cessione d'azienda, data la diversa soggettività tra il soggetto giuridico cessionario d'azienda e il cessionario delle quote.

Analizzata la questione, la Corte di legittimità è ritornata a sposare l'orientamento precedente alla sentenza n. 2054/2017, provvedendo a ricondurre ad unità negozi distinti ed individuando in tale schema un effetto complessivo assimilabile a un "*trasferimento di beni verso corrispettivo*", nonostante le parti volessero operare un trasferimento di beni previo conferimento attraverso l'utilizzo di strumenti tipici.

La sentenza n. 3562/2017 ha in ogni caso il pregio di aver riaffermato il principio secondo cui "*l'articolo 20, D.P.R. 131/1986 non è disposizione predisposta al recupero di imposte eluse*", che era scaturito dall'analisi del motivo di ricorso con cui il contribuente aveva eccepito l'illogicità di qualificare elusivo, ai fini dell'imposta di registro, ciò che è espressamente considerato non elusivo ai fini delle imposte sui redditi dall'articolo 176, comma 3, Tuir<sup>4</sup>.

Orbene - ha ragionato la Corte - poiché nello schema negoziale in esame il prelievo dell'imposta di registro in misura proporzionale "*non deriva dalla individuazione di un "abuso del diritto", non vi è ragione per estendere alle imposte indirette una disposizione dettata per le imposte dirette*".

Tale assunto mostra il fianco ad alcune osservazioni. Innanzitutto, l'articolo 10-bis, L. 212/2000, ha ormai reso unica la nozione di abuso (o elusione) per tutti i tributi, senza che sia più possibile operare alcuna distinzione tra imposte dirette e imposte indirette.

<sup>4</sup> "Non rileva ai fini dell'articolo 37-bis, D.P.R. 600/1973, il conferimento dell'azienda secondo i regimi di continuità dei valori fiscali riconosciuti o di imposizione sostitutiva di cui al presente articolo e la successiva cessione della partecipazione ricevuta per usufruire dell'esenzione di cui all'articolo 87, o di quella di cui agli articoli 58 e 68, comma 3".

## **Articolo 10-bis, L. 212/2000: disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale**

1. Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.

2. Ai fini del comma 1 si considerano:

- operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;
- vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

3. Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

4. Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

5. ....

A ciò si aggiunga che la nozione di abuso del diritto di cui all'articolo 10-bis si rifà al carattere indebito del vantaggio fiscale conseguito, che si verifica quando esso è realizzato in contrasto con le finalità delle norme e dei principi dell'ordinamento tributario.

A tal proposito, la Corte ha, quindi, ritenuto che l'articolo 20, Tur non fosse disposizione predisposta al recupero di imposte eluse, perché l'istituto dell'abuso del diritto *"presuppone una mancanza di causa economica, che non è invece prevista per l'applicazione dell'articolo 20, cit."*, ritornando tuttavia a riaffermare che quest'ultimo *"semplicemente impone, ai fini della determinazione dell'imposta di registro, di qualificare l'atto o il collegamento negoziale in ragione del loro "intrinseco" e cioè in ragione degli effetti oggettivamente raggiunti dal negozio o dal collegamento negoziale, come può avvenire con il conferimento di beni (o azienda) in una società e la cessione di quote della stessa, che se collegati potrebbero essere senz'altro idonei a realizzare oggettivamente gli effetti della vendita e cioè il trasferimento di cose dietro corrispettivo del pagamento del prezzo"*.

In buona sostanza, pur abbandonando ogni lettura in chiave antielusiva, ma in aderenza alla tesi maggioritaria (e, quindi, contrariamente a quanto statuito dalla coeva sentenza n. 2054/2017), la Cassazione ha ritenuto attribuibile all'Amministrazione un potere di riqualificazione degli atti.

## **Considerazioni conclusive alla luce dell'ultima giurisprudenza**

Gli ultimi orientamenti contrastanti della Corte di Cassazione sono purtroppo destinati a protrarre la vigente situazione di indeterminatezza sul trattamento delle operazioni di conferimento di azienda e cessione di partecipazioni ai fini dell'imposta di registro.

A ciò si aggiunga che, recentemente, con la sentenza n. 6758/2017, la Cassazione ha per l'appunto dato atto della presenza di orientamenti contrastanti in merito all'interpretazione dell'articolo 20, Tur.

Tramite tale pronuncia, accogliendo il ricorso dell'Agenzia, i giudici di legittimità hanno ulteriormente chiarito la portata della disciplina contenuta in tale norma, definendo l'imposta di registro come imposta di negozio e non di atto.

La Cassazione ha precisato, infatti, che, sebbene vi sia stata una recente decisione contrastante con l'orientamento costante della giurisprudenza in merito all'interpretazione dell'articolo 20 che ha subordinato la riqualificazione negoziale alla prova di un *"disegno elusivo"* (Cassazione n. 2054/2017), una decisione ancor più recente, che rimarca l'orientamento maggioritario e anteriore della Cassazione (Cassazione n. 3562/2017), ha invece stabilito che l'anzidetta disposizione espri-

me una regola interpretativa e non antielusiva.

Infatti, nella sua decisione evidenzia la Cassazione che “non è possibile qualificare la disposizione della legge di registro come disposizione antielusiva senza forzarne la struttura normativa, introducendovi un elemento estraneo - appunto, l’elusività fiscale - che viceversa corrisponde solo a un’eventualità della fattispecie. Come norma interpretativa, l’articolo 20, D.P.R. 131/1986 è una norma di “qualificazione” degli atti, che non si sovrappone all’autonomia privata dei contribuenti, ma si limita a definirne l’esercizio insieme agli altri canoni legali di ermeneutica negoziale”.

Sposando la tesi maggioritaria, anche in tale occasione i giudici hanno affermato che, in caso di riqualificazione degli atti, stante la portata interpretativa dell’articolo 20, occorre fare riferimento alla causa effettiva (e quindi alla dimensione reale e concreta degli stessi) e non, invece, alla loro causa cartolare (o giuridica).

Va da sé che, nonostante il *revirement* operato dalla sentenza n. 2054/2017, la Corte è tornata a leggere l’articolo 20 come una norma interpretativa e non antielusiva, sicché il conferimento societario di un’azienda e la cessione dal conferente a terzi delle quote della società conferitaria devono essere qualificati come cessione dell’azienda al cessionario delle quote, se l’interprete riconosca, volta per volta, nell’operazione complessiva una causa unitaria di cessione aziendale.

## **Riferimenti normativi**

articolo 20, Tur

articolo 10-*bis*, L. 212/2000



# MYTHO®

La soluzione e-commerce cloud n°1 in Europa

Un gamma unica di funzionalità per un sito e-commerce **d'impatto, efficace ed efficiente.**

**Crea il tuo sito in piena autonomia: un sito e-commerce completo e operativo fin da subito.**

- **312 funzionalità**

Una gamma unica di funzionalità concepite per: creare e animare il tuo negozio online, vendere su diversi canali di distribuzione - rete mobile, marketplace, comparatore di prezzi - e fidelizzare i tuoi clienti grazie a un marketing mirato ed efficace.

- **Design**

Una grafica personalizzata del tuo negozio online in base alle tue esigenze: con MYTHO è possibile! Decine di modelli e uno studio grafico all'avanguardia con le ultime tendenze per coniugare design, ergonomia ed efficacia dell'e-commerce.

- **Ottimizzazione SEO**

Un'ottimizzazione dei siti e-commerce per i motori di ricerca e tutti gli strumenti necessari per una migliore visibilità del tuo negozio online con lo scopo di massimizzare il ROI delle tue campagne pubblicitarie.

**MYTHO è integrabile con il tuo ERP TeamSystem.**

Grazie all'integrazione del tuo sito e-commerce agli ERP TeamSystem, la tua gestione commerciale diventerà l'unica fonte dei tuoi dati (articoli, ordini, clienti, tariffe, giacenze...). Offri ai tuoi clienti la garanzia di una qualità di servizio impeccabile grazie alla sincronizzazione in tempo reale dei dati. E tu guadagnerai tempo prezioso grazie all'automatizzazione delle operazioni.

**MYTHO ti offre i vantaggi esclusivi di una soluzione e-commerce Cloud: semplice, affidabile ed efficace.**



# Conservazione Cloud TeamSystem

Molto più che conservazione

## **Conserva in digitale tutti i tuoi documenti. Risparmia tempo e denaro con TeamSystem!**

Il nuovo servizio di Conservazione Cloud TeamSystem permette di conservare qualsiasi documento, liberando totalmente l'utente da qualsiasi onere.

La piattaforma è realizzata per non avere alcun impatto sulle attività, in questo modo la tua Azienda potrà risparmiare risorse e migliorare l'organizzazione del lavoro interno.

Grazie al Servizio di Conservazione Cloud TeamSystem **non devi più preoccuparti di nulla**, provvederemo noi a conservare i documenti rispettando tutti i requisiti definiti dalla normativa vigente. Potrai quindi in qualsiasi momento ricercare e consultare qualsiasi documento attraverso la nostra interfaccia web semplice ed intuitiva.

Con il Servizio Conservazione Cloud TeamSystem potrai:

- conservare digitalmente i tuoi documenti,
- ricercare i tuoi documenti e consultarli in archivio,
- esibire i tuoi documenti in originale seguendo i dettami della normativa,
- esibire e scaricare il Manuale della Conservazione,
- essere sicuro di seguire un processo aggiornato e sempre a norma di legge.

## **Per le Aziende/Microimprese/Artigiani**

- 1.** Potrai archiviare tutti i documenti che necessitano di essere conservati.
- 2.** Avrai un servizio semplice, flessibile e grazie al prezzo per pagina sarà vantaggioso e trasparente.
- 3.** Grazie al nostro supporto troverai la formula più adatta alle tue esigenze.