

1. Pubblicati i chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate sulla definizione agevolata («rottamazione») delle cartelle

FONTE	Agenzia delle Entrate
RIFERIMENTO	Circolare n. 2 del 8.03.2017

L’Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 2/E dell’8 marzo 2017, pubblicata nel proprio sito istituzionale, ha fornito ulteriori chiarimenti in ordine alla definizione agevolata dei carichi affidati all’agente della riscossione, meglio conosciuta come “rottamazione” delle cartelle.

Viene, innanzitutto, ribadito che i termini di presentazione della richiesta di rottamazione scadono il prossimo 31 marzo.

La definizione agevolata prevede la eliminazione di interessi di mora e sanzioni e rimangono da versare solamente le somme relative a:

- capitale;
- interessi;
- spese sostenute per le procedure di recupero del credito;
- aggio dovuto agli agenti della riscossione.

Questi, in sintesi, i principali chiarimenti.

Carichi definibili con la rottamazione

I carichi oggetto di definizione possono essere unicamente quelli affidati agli agenti della riscossione tra il 1° gennaio 2000 e il 31 dicembre 2016.

A tal proposito non assume alcuna rilevanza la data di avvenuta notifica della cartella di pagamento.

Possono rientrare nella definizione anche i carichi che contengono solamente sanzioni, a patto che si tratti di sanzioni di carattere amministrativo-tributarie.

Cosa definire

Il contribuente ha la possibilità di scegliere di quali carichi affidati richiedere la definizione agevolata. Non è pertanto obbligato a richiedere la definizione agevolata di tutti i carichi affidati che riguardano la sua posizione.

Procedura perfezionata

Perchè la procedura sia portata a termine e perfezionata è necessario che il contribuente paghi per intero e alle scadenze previste le rate ovvero l’unica rata stabilita nell’ambito della procedura di rottamazione.

Diversamente la definizione agevolata perde di efficacia e gli eventuali versamenti effettuati vengono acquisiti unicamente a titolo di acconto di tutte le somme da versare.

Carichi che sono oggetto di giudizio

La Circolare chiarisce che possono essere definiti anche i carichi oggetto di contenzioso.

Con la presentazione dell’istanza il contribuente debitore si impegna a rinunciare ai giudizi che hanno ad oggetti i carichi definibili.

Questo impegno non corrisponde affatto alla rinuncia al ricorso di cui all’art. 44 del D.Lgs. n. 546/1992. L’estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere avviene solamente nel caso in cui il carico definito efficacemente (tramite il pagamento integrale di quanto dovuto per la definizione agevolata) riguardi l’intera pretesa oggetto della controversia.

Per quanto concerne l’individuazione degli elementi essenziali perchè possa essere richiesta la “rottamazione”, la circolare, ricorda la possibilità di definire anche solo parzialmente gli affidamenti a Equitalia ma ha anche precisato cosa si intende per singolo “carico” affidato, che costituisce l’unità indivisibile della rottamazione. Si tratta della partita di ruolo derivante

Normativa fiscale

normalmente da un atto impositivo dell'Ufficio (avviso di accertamento o cartella di pagamento), recante anche una pluralità di codici tributo. Pertanto non è possibile scindere i rilievi contenuti in un unico atto di accertamento, anche se riferiti a tributi diversi.

Esiste, comunque una discordanza per quanto concerne le cartelle rottamabili.

L'Agenzia delle Entrate, adottando una interpretazione estensiva della norma, rispetto a quella proposta da Equitalia, sostiene che non è rilevante la data di avvenuta consegna del ruolo, individuata ai sensi dell'articolo 4 del Dm 321/1999, ma che ciò che conta è la materiale "uscita" della pretesa dalla disponibilità dell'agenzia delle Entrate. Vengono in questo

modo rimessi in gioco tutti gli affidamenti per l'incasso affidati ad Equitalia nella seconda metà di dicembre 2016.

Inoltre l'Agenzia conferma che vi rientrano anche quelle aventi esclusivo contenuto sanzionatorio (quali, ad esempio, le sanzioni comminate dal 2007 agli intermediari abilitati).

Una precisazione di segno contrario e cioè più restrittiva, rispetto alle indicazioni di Equitalia, riguarda la facoltà di non pagare la rata di luglio e di riprendere la dilazione pregressa. Sembra che nell'opinione del Fisco ciò sia ammesso solo per le dilazioni in corso al 24 ottobre 2016, mentre secondo Equitalia tale possibilità è consentita anche per quelle ottenute entro la fine di marzo.

2. Le risposte di EQUITALIA ai quesiti dei commercialisti sulla rottamazione delle cartelle

FONTE	ODCEC di Roma
RIFERIMENTO	EQUITALIA - ODCEC Roma, Risposte ai quesiti

L'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma ha pubblicato sul proprio sito una serie di risposte fornite da Equitalia, in occasione dell'incontro con l'Ente tenutosi il 2 marzo 2017 e riguardanti la rottamazione delle cartelle, procedura che si ricorda potrà essere attivata entro il 31 marzo 2017 da tutti i contribuenti (privati e società), al fine di ottenere lo sconto delle sanzioni e degli interessi di mora inclusi nelle cartelle stesse.

Di seguito si riepilogano i chiarimenti più significativi.

Aspetti vincolanti dell'istanza di adesione alla definizione agevolata

Tra le domande di maggior rilievo, va segnalato il quesito riguardante gli aspetti vincolanti dell'istanza. In particolare è stato chiesto ad Equitalia se la presentazione dell'istanza costituisce una manifestazione di volontà irrinunciabile nel senso che se il contribuente presenta l'istanza e in un momento successivo decide di non aderire al pagamento proposto dall'esattore, il solo fatto di aver presentato l'istanza gli precluda la possibilità di tornare alla precedente rateazione e quindi di proseguire nel pagamento degli importi originari nei tempi più lunghi secondo il piano di rateizzazione a suo tempo concordato.

Secondo Equitalia, dopo la presentazione della dichiarazione di adesione, è possibile rinunciare alla definizione agevolata producendo, inderogabilmente entro il 31 marzo 2017, un'apposita dichiarazione. Decorso tale termine il contribuente non può più rinunciare alla

dichiarazione di adesione precedentemente presentata.

Tuttavia, a seguito del mancato pagamento della prima o dell'unica rata della definizione sarà revocata la sospensione ed il contribuente potrà riprendere il pagamento delle rate della dilazione precedentemente concessa.

Inoltre, se il contribuente che ha richiesto l'adesione alla rottamazione decide di non aderire e non pagare la prima rata di luglio 2017, può riprendere la precedente rateazione (in essere alla data del 24 ottobre 2016) anche nel caso in cui abbia smesso di pagare le rate a dicembre 2016, riprendendo i pagamenti delle rate al corrente con il pagamento delle rate scadenti a tutto il 31 dicembre 2016.

Rateazione in corso e rottamazione delle cartelle

In risposta ad un altro quesito Equitalia ricorda che rientrano nell'ambito applicativo della definizione agevolata anche i carichi già interessati da provvedimenti di rateizzazione in essere alla data di entrata in vigore del D.L. n. 193/2016 a condizione che, entro il 31 marzo 2017, risulti saldato l'importo delle rate scadenti a tutto il 31 dicembre 2016.

Pertanto, il contribuente che è decaduto prima di tale data (24 ottobre 2016), può aderire senza vincoli alla definizione agevolata.

Invece, in presenza di provvedimenti di rateizzazione concessi successivamente alla predetta data del 24 ottobre 2016, non ricorre la condizione dell'obbligo di pagamento delle rate in scadenza nel trimestre ottobre-dicembre 2016.

Rottamazione e pignoramento presso terzi

Normativa fiscale

Solo in seguito alla presentazione della dichiarazione, l'Agente della riscossione, per i carichi rientranti nell'ambito applicativo della definizione agevolata e compresi nella dichiarazione, non può avviare nuove azioni cautelari e/o esecutive e non può proseguire quelle già avviate a condizione che le medesime non siano già in una fase avanzata dell'iter procedurale.

Per quanto riguarda le azioni esecutive che non siano in fase avanzata, l'agente della riscossione comunica al terzo la non prosecuzione delle azioni esecutive già avviate, a fronte dell'avvenuta presentazione della dichiarazione di adesione alla definizione agevolata.

Accesso alla rottamazione da parte degli eredi

In presenza di cartelle di pagamento notificate al de cuius per le quali gli eredi hanno ottenuto lo sgravio delle sanzioni perché intrasmissibili agli eredi, quest'ultimi possono accedere alla definizione agevolata al fine di ottenere anche lo sgravio degli interessi di mora.

Divieto di compensazione per le cartelle rottamate

Con riferimento ad una società di capitali che vanta un credito d'imposta nei confronti dell'Agenzia delle Entrate è stato chiesto se questo credito può essere utilizzato in compensazione per il pagamento degli importi che risultano dalla adesione alla definizione agevolata. In proposito Equitalia ha risposto che il pagamento delle somme dovute a seguito dell'adesione alla definizione agevolata non può essere effettuato compensando, a mezzo F24, con crediti d'imposta risultanti da dichiarazione.

Multe stradali

Con riferimento alle sanzioni amministrative irrogate per violazioni al Codice della strada, Equitalia ha chiarito che aderendo alla definizione

agevolata non sono da corrispondere, per ciascuna partita, le somme dovute a titolo di interessi, restando, invece, integralmente dovuta la sanzione.

Adesione su cartelle per contributi previdenziali

Nel caso di definizione agevolata di carichi di natura contributiva, per effetto della definizione stessa, non sono dovute le c.d. sanzioni civili.

Interessi di dilazione

Con la definizione agevolata non devono essere corrisposte le somme residue dovute a titolo di interessi di rateizzazione nel caso di carichi oggetto di provvedimenti di rateizzazione.

Restano definitivamente acquisite e non sono rimborsabili le somme versate per interessi di rateazione, anche anteriormente alla definizione.

Gli interessi di rateazione, in caso di definizione agevolata, non sono dovuti, se derivanti da precedenti provvedimenti di dilazione, ma non ancora versati.

In caso di pagamento dilazionato delle somme da corrispondere a titolo di definizione agevolata, sono dovuti gli interessi nella misura prevista dall'art. 21, D.P.R. n. 602/1973 amdecorrere dal 1° agosto 2017.

Ruoli emessi per violazioni in materia di lavoro dalla DPL

Sono esclusi dall'ambito applicativo le altre sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti dagli enti previdenziali.

Contenzioso pendente

In caso di ruolo provvisoriamente sgravato in pendenza di contenzioso, essendo il carico

Normativa fiscale

dis caricato, il contribuente non può aderire alla definizione.

Il presupposto per aderire alla definizione è infatti la presenza di carichi affidati all'Agente della riscossione e ancora esistenti come tali.

Coobbligati in solido e rottamazione dei carichi

Se vi sono più soggetti coobbligati in solido per il pagamento del medesimo debito (ad esempio nel caso di un avviso di accertamento a seguito del quale sono state notificate distinte cartelle di

pagamento a diversi soggetti ai fini della riscossione delle somme richieste in pagamento), la presentazione dell'istanza di rottamazione da parte di un solo soggetto esplica i suoi effetti anche nei confronti di tutti gli altri.

Conseguentemente, fino al termine di pagamento della prima o unica rata della definizione agevolata, tutti i coobbligati in solido beneficiano dell'interruzione di ogni attività esecutiva e cautelare (a patto che le stesse non si trovino già in uno stato avanzato).

Normativa fiscale

3. Spese di pubblicità: nuove regole civiliste e fiscali con il bilancio 2016

FONTE	Publicistica
RIFERIMENTO	D.Lgs. n. 139/2015 D.L. n. 244/2016

A fronte dell'aggiornamento del principio contabile Oic 24, conformemente a quanto disposto dal D.Lgs. n. 139/2015, a decorrere dal bilancio 2016 si rendono applicabili nuove regole civilistiche e fiscali per le spese di pubblicità e rappresentanza.

Nello specifico gli oneri pubblicitari, anche se sostenuti per il lancio di nuovi prodotti o per campagne commerciali di particolare rilevanza, non sono più capitalizzabili e le quote residue riportate da anni precedenti devono essere stornate mentre fiscalmente potrà essere continuato il piano di ammortamento adottato.

In pratica, quindi, con il bilancio 2016, viene meno la possibilità di considerare pluriennali gli oneri per attività pubblicitarie e questi dovranno essere imputati interamente a conto economico non essendo più considerabili quali oneri pluriennali.

Il documento Oic 24 stabilisce in proposito che la nuova contabilizzazione deve essere applicata retroattivamente, eliminando dall'attivo le quote residue con imputazione diretta a riduzione del saldo di apertura del patrimonio netto.

Per allineare poi le regole fiscali al nuovo principio contabile, l'articolo 13-bis del D.L. n. 244/2016 ha apportato modifiche all'articolo 108, comma 1, del Tuir, eliminando ogni riferimento alla capitalizzazione e all'ammortamento di oneri pluriennali e prevedendo in generale che la deduzione possa avvenire nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio.

In pratica, per queste spese (spese di impianto, pubblicità, ricerca, sviluppo, migliorie su beni di terzi), la deduzione segue le regole contabili senza alcuna deroga o modifica da parte del Fisco.

Si riporta di seguito il testo dell'art. 108 commi 1 e 2 del TUIR nella versione precedente e in quella attualmente in vigore.

Art. 108 in vigore fino al 28.02.2017	Art. 108 in vigore dal 1° marzo 2017
<p>1. Le spese relative a studi e ricerche sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto. Le quote di ammortamento dei beni acquisiti in esito agli studi e alle ricerche sono calcolate sul costo degli stessi diminuito dell'importo già dedotto. Per i contributi corrisposti a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici a fronte di tali costi si applica l'articolo 88, comma 3.</p>	<p>1. Le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.</p> <p>2. Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse. Le spese del periodo precedente sono commisurate all'ammontare dei</p>

Normativa fiscale

2. Le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi. Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse. Le spese del periodo precedente sono commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari: a) all'1,5 per cento dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni; b) allo 0,6 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni; c) allo 0,4 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50.

ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari: a) all'1,5 per cento dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni; b) allo 0,6 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni; c) allo 0,4 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50.

In relazione allo storno delle spese in precedenza capitalizzate viene altresì indicato che ciò non genera costi deducibili, ma che prosegue in ambito fiscale il processo di ammortamento.

La contabilizzazione a patrimonio netto non è di ostacolo alla deduzione delle ulteriori quote (mediante variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi), in quanto per questi casi si presume comunque avvenuto il transito da conto economico ai sensi dell'articolo 109, comma 4, del Tuir.

Per completezza d'argomento va ricordato anche che il D.Lgs. n. 147/2015 ha modificato l'articolo 108, comma 2, del Tuir, con decorrenza dall'esercizio 2016, stabilendo nuove e più elevate soglie di deduzione delle spese di rappresentanza, che vanno a sostituire quelle in precedenza fissate dall'articolo 1, comma 2, del Dm 19 novembre 2008.

I limiti di deducibilità - commisurati ai ricavi e altri proventi della gestione caratteristica risultanti dalla dichiarazione dei redditi - sono ora stabiliti come segue: 1,5% fino a 10 milioni (in luogo del previgente 1,3%); 0,6% (in luogo del previgente 0,5%) sulla parte tra 10 milioni e 50 milioni e 0,4% (in luogo del previgente 0,1%) sulla parte che eccede 50 milioni.

Nella dichiarazione dei redditi 2017 usufruiranno dell'incremento di deducibilità in modo più rilevante le imprese di grandi e grandissime dimensioni le quali, di fatto, si troveranno di fronte ad una soglia triplicata o più. Si pensi ad una società con ricavi e proventi di 500 milioni. Fino al 2015 (Unico 2016) le spese di rappresentanza erano deducibili nel tetto di 780.000 euro, mentre dal 2016 (Redditi 2017) la deduzione è consentita fino a 2.190.000 euro.

Normativa fiscale

Nella quantificazione del tetto di deducibilità entreranno, a seguito delle modifiche allo schema di Conto economico introdotte dal D.Lgs. n. 139/2015, anche proventi che, fino allo scorso esercizio, erano da classificare nell'area straordinaria (voce E20). Questi componenti reddituali dal 2016 vanno inclusi nella voce A5, con un conseguente incremento della base di applicazione delle descritte percentuali.

Il D.L. n. 244/2016 ha però stabilito che dai conteggi dovranno escludersi le plusvalenze straordinarie derivanti da trasferimenti di aziende.

Le novità normative introdotte dal D.Lgs n. 147/2015 non hanno invece alcun impatto ai fini della determinazione della base imponibile Irap delle società di capitali.

4. Ribadito dalla Cassazione che la “Tariffa rifiuti” (ex. D.Lgs. n. 22/97) non è soggetta ad IVA

FONTE	Corte di Cassazione
RIFERIMENTO	Sentenza n. 5627 del 7.03.2017

La Corte di Cassazione con ordinanza n. 5627 del 7 marzo 2017 ha ribadito e consolidato i principi già in precedenza dalla stessa enunciati per quanto concerne la Tariffa rifiuti anche nota come “tariffa Ronchi” e cioè il tributo sull’asporto rifiuti disciplinato dall’art. 49 del D.Lgs. n. 22/97, abrogato dal 2013 e che non tutti i Comuni avevano applicato.

Con detta pronuncia (originata da una richiesta di restituzione di importi a titolo IVA che gli utenti del servizio di smaltimento dei rifiuti urbani si erano visti indebitamente applicare dalla società responsabile sulle bollette emesse per la riscossione della relativa tariffa negli anni 2006-2009) la Suprema Corte ha nello specifico ribadito, richiamando le precedenti sentenze in materia, rispettivamente della Corte Costituzionale (n. 238/2009) e delle Sezioni Unite della Cassazione (n. 5078/2009), che detta tariffa di igiene ambientale è un tributo e non il corrispettivo di un servizio e pertanto non è soggetta ad IVA.

Nello specifico la Cassazione evidenzia che l’importo dovuto dagli utenti non corrisponde effettivamente al servizio reso, considerato che

l’obbligo di corresponsione sorge anche nell’ipotesi in cui il soggetto passivo non utilizzi affatto il servizio pubblico.

Si aggiunga a ciò che, trattandosi di una privativa di legge, non è ravvisabile alcuna volontarietà

Nella soggezione alla tariffa inoltre non è rinvenibile alcuna volontarietà da parte dell’utente contrariamente a quanto affermato in molte occasioni dalla Corte di Giustizia UE secondo cui per configurare una prestazione di servizi deve sussistere un nesso diretto, di natura sinallagmatica, tra prestazione di servizi e somma pagata.

Inoltre, il fatto che il soggetto gestore sia una società privata, non muta la natura di tributo della tariffa in quanto comunque configura un prelievo destinato ai Comuni.

Con la sentenza in esame la Cassazione ha confermato che per richiedere la restituzione dell’imposta il termine di prescrizione è di 10 anni e non di 5 in quanto non si tratta di un rimborso d’imposta ma di restituzione dell’indebito maggiore importo che, nell’ambito del rapporto di diritto privato, l’utente finale ha versato al gestore per un titolo inesistente.

5. Il diritto al rimborso del credito IVA spetta anche in caso di dichiarazione omessa

FONTE	Comm. Trib. Lombardia
RIFERIMENTO	Sentenza n. 6725/27/2016

La Commissione regionale Tributaria della Lombardia con sentenza n. 6725/27/2016 ha affermato che il diritto al rimborso del credito Iva spetta anche nel caso in cui la dichiarazione sia stata omessa. Inoltre poiché la sentenza è immediatamente esecutiva, nessuna garanzia può essere imposta al contribuente trattandosi di un credito inferiore a 10.000 euro.

Questi i fatti analizzati dai giudici lombardi.

Una società aveva presentato ricorso contro il rifiuto dell'amministrazione finanziaria alla richiesta di rimborso del un credito Iva dalla stessa maturato per il periodo di imposta 2009.

Per detto esercizio la società aveva presentato la dichiarazione IVA con un ritardo superiore a 90 giorni e di conseguenza si considerava come omessa.

Ritenendo di poter usufruire dell'ordinario termine decennale di prescrizione, la società presentava istanza di rimborso ma l'amministrazione finanziaria lo negava affermando che l'istanza era tardiva in quanto andava presentata entro il termine biennale di decadenza come previsto dall'articolo 21, comma 2 del D.Lgs 546/1992.

Mentre la commissione tributaria di primo grado ha respinto il ricorso della società la Commissione tributaria regionale della Lombardia ne ha riconosciuto le ragioni e ha anche condannato l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese processuali.

Nello specifico i giudici lombardi hanno rilevato che il termine di decadenza biennale riguarda i

versamenti diretti dei tributi tra cui non può ricomprendersi il credito Iva.

Richiamando poi la sentenza n. 4316/2015 della Corte di Cassazione la commissione ha anche evidenziato che l'omessa presentazione della dichiarazione non priva il contribuente del diritto di ottenere il rimborso del suo credito che può essere richiesto nell'ordinario termine decennale di prescrizione.

Secondo i giudici lombardi inoltre l'agenzia delle Entrate prima di avviare la fase contenziosa avrebbe potuto accertare l'esistenza del credito mediante il controllo della documentazione contabile. Il fatto che non abbia sollevato obiezioni sulla bontà del credito ne conferma l'esistenza.

La sentenza in esame, pertanto, in riforma della sentenza di primo grado, stabilisce che l'agenzia delle Entrate debba rimborsare il credito oltre agli interessi di legge.

Inoltre, poiché ai sensi dell'articolo 69 del D.Lgs n. 546/1992, come modificato dal Dlgs n. 156/2015, l'immediata esecutività delle pronunce tributarie è stata estesa anche alla parte privata e nel caso di pagamento di somme superiori a 10.000 euro, il versamento può essere subordinato a discrezione del giudice alla prestazione di una idonea garanzia, per i giudici di secondo grado la provvisoria esecutività della sentenza deve nel caso specifico già ritenersi pienamente operante in tutti quei casi in cui il giudice non intenda (oppure non possa o non voglia) imporre alcuna garanzia a carico della parte privata.

Nel caso specifico poi la Commissione regionale ha dichiarato la sentenza comunque immediatamente esecutiva senza necessità, di imporre alcuna garanzia a carico del contribuente considerato che il credito è inferiore a 10.000 euro.

6. Le spese di pubblicità, certe ed inerenti, non possono essere recuperate a tassazione dal Fisco per “antieconomicità”

FONTE	Comm. Trib. Lombardia
RIFERIMENTO	Sentenza n. 171/4/2017

La disciplina che regola le spese di pubblicità e di rappresentanza opera una serie di distinzioni e precisazioni che è necessario adottare al fine di redigere correttamente il bilancio di un'azienda. La normativa di riferimento è rappresentata dall'art. 108 del Tuir (Testo unico delle imposte sui redditi), che nella versione in vigore fino al 28 febbraio 2017 puntualizza:

Spese di pubblicità

La pubblicità è l'attività preordinata alla diffusione del nome e dell'immagine dei prodotti di una determinata azienda presso il pubblico, e si differenzia dalla propaganda, intesa come l'azione di divulgazione di particolari caratteristiche e speciali qualità del bene o del servizio. Secondo la *R.M. 17 settembre 1998, n. 148/E*, le spese di pubblicità sono quelle sostenute per portare a conoscenza della generalità dei consumatori l'offerta del prodotto, stimolando la formazione o l'intensificazione della domanda.

Dal punto di vista fiscale entrambe le fattispecie sono considerate allo stesso modo. Gli importi sostenuti per ciascuno dei due tipi di costi, possono essere

- dedotti interamente nell'esercizio in cui vengono sostenute o
- nell'esercizio in cui vengono sostenuti e nei quattro successivi in parti uguali.

Per quanto concerne i principi contabili, la normativa sottolinea che possono essere capitalizzati

- i costi sostenuti per avviare una nuova attività e
- i costi sostenuti per promuovere il lancio di un prodotto innovativo.

Mentre non sono oggetto di capitalizzazione i costi riguardanti il sostegno della commerciabilità di un prodotto già esistente. In quest'ultimo caso i costi vanno imputati esclusivamente al reddito dell'esercizio in cui sono stati sostenuti.

Spese di rappresentanza

Per quanto riguarda le spese di rappresentanza, sono state introdotte modifiche rilevanti all'art. 108 del Tuir dalla Legge Finanziaria 2008 finalizzate soprattutto a rendere deducibili le spese che ottemperano ai requisiti di congruità e coerenza nell'esercizio in cui vengono sostenute. Le spese di rappresentanza vengono individuate come quelle spese sostenute per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi per fini promozionali o di pubbliche relazioni, a patto che rispondano a criteri di ragionevolezza in base all'obiettivo di produrre benefici economici per l'impresa, anche potenziali.

Tutta questa premessa è indispensabile per chiarire le conclusioni cui è pervenuta la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia nella sentenza n. 171/14/17 che ha stabilito che per il recupero delle spese di pubblicità sostenute tramite un'associazione sportiva pallavolistica, l'ufficio non può invocare l'antieconomicità. Inoltre, l'accertatore non può sostituirsi all'imprenditore nel determinare il budget di spesa pubblicitaria sostenibile: la percentuale del parziale recupero deve essere adeguatamente motivato. Questa la vicenda.

Una Srl sostiene, per il 2007, spese di pubblicità in base a due distinti contratti, aventi ad oggetto prestazioni diverse, con un'associazione pallavolistica.

L'Amministrazione effettua una ispezione della contabilità societaria e recupera per entrambi i

Normativa fiscale

contratti l'80% delle spese dedotte contabilizzate tra i costi di pubblicità. Ciò perché, secondo l'Ufficio, queste spese sono antieconomiche in considerazione dei negativi risultati conseguiti a livello di reddito dalla società, sia nel 2007 che in quello successivo.

L'azienda ricorre opponendo due motivazioni:

- in via principale: le spese di pubblicità sostenute sono relative a due distinti contratti di sponsorizzazione sportiva e sono interamente deducibili;
- in via subordinata: l'amministrazione non ha motivato le ragioni del recupero parziale a tassazione dell'80% del costo dedotto. Se avesse voluto contestare l'operato della società l'amministrazione, se voleva disconoscere parzialmente la deducibilità, avrebbe dovuto riqualificare le spese di pubblicità come spese di rappresentanza.

L'ufficio, a sua volta si opponeva, sottolineando che le spese di pubblicità sostenute non sono interamente deducibili in quanto, nonostante il loro sostenimento, la gestione aziendale è, comunque, risultata in perdita.

Inoltre, secondo l'amministrazione, il recupero parziale a tassazione dell'80% del costo dedotto è da ricollegarsi al tipo di spesa. In virtù del principio di correlazione, infatti, non occorre riqualificare le spese di pubblicità in spese di rappresentanza

La Commissione Provinciale prima e quella Regionale, poi, hanno dato ragione alla contribuente.

Nello specifico la Ctr ha sottolineato che:

- le spese di pubblicità sono interamente deducibili se ricorrono i requisiti di certezza e inerenza e non possono essere oggetto di recupero parziale. In base al Tuir, l'amministrazione può solo riconoscere integralmente il costo dedotto oppure disconoscerlo per carenza di obiettiva determinabilità o inerenza;
- la soglia percentuale, oltre la quale le spese di pubblicità dedotte non sono più correlate alla produzione dei ricavi conseguiti, non può essere fissata dall'Amministrazione. Spetta all'imprenditore determinare il budget di spesa pubblicitaria sostenibile e in ogni caso va motivata;
- l'amministrazione deve riqualificare le spese di pubblicità in spese di rappresentanza se intende operare la ripresa a tassazione di una loro quota percentuale, perché la norma prevede la deducibilità in misura proporzionale per scaglioni di ricavi.

TUIR - D.P.R., 22/12/1986 n° 917 - Art. 108 (testo in vigore fino al 28 febbraio 2017)

Spese relative a piu' esercizi

.....
2. Le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi. Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruita' stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50.

7. Pubblicato il decreto ministeriale che rende pienamente operativa la immediata esecutività delle sentenze favorevoli al contribuente

FONTE	Ministero dell'Economia e delle Finanze
RIFERIMENTO	Decreto n. 22 del 13.03.2017

Il D.Lgs. n. 156 del 2015, che in attuazione della legge delega fiscale, ha dato avvio alla riforma del processo tributario, aveva introdotto l'immediata esecutività delle sentenze tributarie favorevoli al contribuente. Era concesso cioè, a quest'ultimo, di ottenere il pagamento di rimborsi a seguito di sentenza anche prima che la sentenza passasse in giudicato. L'immediata esecutività era in vigore dal 1° giugno 2016 ma per la sua concreta attuazione si attendeva l'emanazione di un apposito decreto ministeriale che è stato, dopo lunga attesa, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 13 marzo 2017.

In sostanza attraverso la riforma introdotta con il D.Lgs. n. 156/2015 dal titolo "Disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita" il legislatore ha inteso assicurare una maggiore parità delle parti nel processo tributario superando la normativa precedentemente in vigore che poneva il contribuente in condizione di sfavore rispetto a quella dell'Ente impositore.

Di fatti, nel sistema previgente, il contribuente che riteneva di aver pagato un tributo non dovuto o di averlo versato in misura superiore al dovuto poteva (e può) presentare all'Ente impositore la domanda di rimborso con le modalità e nei termini stabiliti dalle varie leggi d'imposta, fino alla prescrizione del credito.

Qualora l'Ente avesse negato la restituzione del tributo il contribuente poteva impugnare la decisione dinanzi alle Commissioni tributarie, al fine di ottenerne l'annullamento e la conseguente condanna dell'Ente al rimborso. Qualora il ricorso fosse stato accettato la legge in vigore prima della riforma introdotta dal D.Lgs. n. 156/2015, prevedeva che una copia della

sentenza di condanna "passata in giudicato" fosse rilasciata in "forma esecutiva" dalla segreteria della Commissione al contribuente, qualora ne avesse fatto richiesta, in modo che potesse avviare il giudizio di ottemperanza cioè quella azione che permette alla parte risultata vittoriosa di dare esecuzione ad una sentenza nel processo amministrativo, qualora la pubblica amministrazione non abbia adempiuto spontaneamente.

Pertanto, la sentenza di condanna al pagamento di un rimborso o delle spese di lite non permetteva al contribuente alcuna iniziativa prima che la sentenza fosse "passata in giudicato", e cioè nel caso in cui fossero stati esperiti tutti i gradi di giudizio ovvero scaduti i termini previsti per i mezzi di impugnazione ordinaria. Quindi il diritto al rimborso del contribuente, pur in presenza di una sentenza non definitiva, non poteva essere eseguita fino alla conclusione del giudizio.

E' evidente la divergenza tra quello che la legge prevede nel caso in cui il contribuente richiede la restituzione di importi non dovuti e quello in cui l'Ente impositore si trova nella posizione di creditore ed attore sostanziale, ossia quando il contribuente impugna un provvedimento impositivo recante una pretesa di maggiore imposta (oltre interessi ed eventuali sanzioni).

In questi casi, infatti, la legge prevede la c.d. riscossione frazionata del tributo in base alla quale l'Ente impositore può riscuotere provvisoriamente il tributo man mano che procede il giudizio e, se ottiene sentenze parzialmente sfavorevoli, può mettere immediatamente in esecuzione la pretesa nella misura confermata dai giudici tributari, anche se la sentenza non è ancora divenuta definitiva. E' rimasta in vigore, quindi, per lungo tempo una situazione di discriminazione ai danni del contribuente per cui le sentenze tributarie sono

Normativa fiscale

,nei fatti, immediatamente esecutive per l'Ente ma non per il contribuente.

La normativa di cui al D.Lgs. n. 156/2015, con riferimento all'esecutorietà delle sentenze delle Commissioni tributarie, ha eliminato la discriminazione. Infatti secondo l'articolo 69, del D.Lgs. n. 546/1992 (nella nuova versione introdotta dal D.Lgs. n. 156/2015), *"le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali sono immediatamente esecutive"*.

Le sentenze che disporranno il pagamento di somme in favore del contribuente, incluse le spese di lite, saranno immediatamente esecutive e il contribuente avrà il diritto ad ottenere l'erogazione del dovuto anche se la decisione non è definitiva. A sua tutela, il contribuente potrà, inoltre, avvalersi del giudizio di ottemperanza, in caso di inerzia dell'Ente impositore.

Infine, per quanto riguarda il momento in cui il rimborso dovrà essere materialmente eseguito, l'art. 69, comma 4, prevede che l'Amministrazione finanziaria provveda entro 90 giorni dalla notificazione della sentenza ovvero entro 90 giorni dalla presentazione della garanzia richiesta dal giudice. Si applica, in sostanza, lo stesso termine previsto per la restituzione delle somme versate dal contribuente a titolo temporaneo nel corso del giudizio.

Senonché, il giudice, tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, potrebbe subordinare il pagamento di somme di importo superiore a 10.000 euro, diverse dalle spese di lite, alla presentazione di una idonea garanzia. In questo caso, i costi anticipati dal contribuente rimarrebbero a carico della parte soccombente all'esito definitivo del giudizio.

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze 6 febbraio 2017, n. 22 (il decreto entra in vigore il quindicesimo giorno successivo alla sua pubblicazione e quindi il 28 marzo 2017) sono

state rese pubbliche le modalità di concessione delle garanzie in presenza di sentenze tributarie immediatamente esecutive anche se non definitive.

Diventano così pienamente operative le nuove disposizioni previste dall'art. 69, D.Lgs. n. 546/1992 (come modificato dal D.Lgs. n. 156/2015) in base al quale le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali sono immediatamente esecutive.

Il decreto disciplina

- modalità di concessione,
- durata,
- tempi di restituzione delle somme,

per ciascuna delle quattro ipotesi in cui è prevista la garanzia, e precisamente:

- 1) pagamento da parte dell'ente impositore di somme superiori a 10.000 euro diverse dalle spese di lite,
- 2) sospensione dell'atto ovvero di sentenza sfavorevole al contribuente,
- 3) sospensioni aventi ad oggetto risorse proprie tradizionali, nonché IVA all'importazione,
- 4) richieste di misure cautelari da parte dell'ente impositore (ipoteca e sequestro conservativo)

Per quanto riguarda il contenuto della garanzia il provvedimento lo individua ricalcando le norme in tema di rimborsi IVA e quindi, al fine di regolare i rapporti tra i soggetti che prestano le garanzie e l'ente che deve riceverla, sono approvati con decreto del Direttore generale delle Finanze i relativi modelli.

Circa la durata,

- 1) se il giudice subordina il pagamento da parte dell'ente impositore di somme superiori a 10.000 euro diverse dalle spese di lite, la garanzia è prestata fino al termine del nono mese successivo a quello del passaggio in giudicato del provvedimento che definisce il giudizio o fino al termine del nono mese successivo a quello dell'estinzione del processo

Normativa fiscale

- 2) nel caso di sospensione dell'atto ovvero di sentenza sfavorevole al contribuente, la garanzia, se richiesta dal giudice, è prestata fino al termine del nono mese successivo a quello in cui è depositato il provvedimento che conclude la fase di giudizio nella quale la sospensione è stata disposta. In ipotesi di esito favorevole al contribuente la garanzia cessa automaticamente. In caso contrario, entro la fine del nono mese successivo a quello del deposito della sentenza, l'ente impositore potrà escutere la garanzia, salvo l'adempimento da parte dell'interessato
- 3) se si tratta di sospensioni aventi ad oggetto risorse proprie tradizionali, nonché IVA all'importazione, la garanzia è prestata fino al termine del nono mese successivo a quello in cui si verifica il passaggio in giudicato del provvedimento che definisce il giudizio ovvero l'estinzione del processo
- 4) richieste di misure cautelari da parte dell'ente impositore. Il provvedimento individua il contenuto della garanzia ricalcando le previsioni in tema di rimborsi IVA e quindi, al fine di regolare i rapporti tra i soggetti che prestano le garanzie e l'ente che deve riceverla, dispone che sono approvati con decreto

del Direttore generale delle Finanze i relativi modelli.

- tutti i contribuenti che ottengono sentenze favorevoli possono pretendere immediatamente quanto previsto in sentenza,
- il pagamento deve essere eseguito entro 90 giorni dalla notifica della sentenza ovvero dalla presentazione della garanzia se imposta dal giudice (per i rimborsi superiori a 10.000 euro)
- in caso di mancata esecuzione della sentenza, il contribuente può richiedere l'ottemperanza alla commissione tributaria provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale.

Come già sottolineato nella relazione di accompagnamento alla riforma, *“il contribuente resterà ovviamente libero di non chiedere l'immediata esecuzione della sentenza (qualora non intenda anticipare gli oneri della garanzia o anche solo per non dover rischiare di restituire le somme ottenute con gli interessi) e di preferire l'attesa di un giudicato che gli consentirà di ottenere quanto gli spetta, con gli interessi di legge medio tempore maturati, senza fornire alcuna garanzia”*.

Lavoro e previdenza

1. Come difendersi dalle sempre più frequenti contestazioni del Fisco per difetto di competenza delle retribuzioni erogate ai lavoratori a progetto

Fonte	Publicistica
Riferimento	Art. 61 e seg. D.Lgs. n. 276/2003

Sono nuovamente sotto la lente del fisco gli emolumenti corrisposti dalle aziende ai lavoratori a progetto.

La contestazione che spesso viene mossa nel corso delle verifiche alle imprese che ancora hanno in corso contratti di questo tipo è il difetto di competenza a cui consegue la ripresa dei relativi costi portati in deduzione.

La questione è ancora di attualità perché numerose sono le aziende che hanno ancora in essere contratti di collaborazioni a progetto: anche se la normativa su questi tipi di contratti (articoli 61 e seguenti del D.Lgs n. 276/2003) è stata abrogata dal 2015. Ciò perché, i contratti in essere all'entrata in vigore del D.Lgs n. 81/2015 che li ha abrogati continuano a essere validi fino alla naturale scadenza.

L'Amministrazione Finanziaria, essendo difficile contestare la complessiva attendibilità delle scritture contabili o l'inesistenza e/o la falsità del contratto, ha scelto una strada diversa che è quella di contestare la infedele rappresentazione fiscale del costo sostenuto e dedotto per lavori a progetto dal momento che gli emolumenti corrisposti ai collaboratori "co.co.pro" possono essere scomputati dal reddito di impresa soltanto alla fine del progetto e, dunque, al conseguimento dell'obiettivo.

Di solito la contestazione prende spunto da un invito a comparire alla società che ha dedotto il costo di lavoro a progetto. Viene richiesto di specificare l'oggetto della prestazione lavorativa e, una volta ottenuta la risposta fornita dalla società verificata, l'ufficio può procedere con l'emissione dell'atto impositivo in cui, ritenendo

non ancora concluso il progetto nell'anno di imposta accertato, riprende a tassazione le somme corrisposte periodicamente (anche se a titolo di acconto) per difetto di competenza.

In ogni caso fin quando non viene emesso l'atto impositivo, la società verificata può optare per il ravvedimento operoso sanando così l'errata imputazione a periodo del costo.

Dopo l'emissione, invece, sia in fase precontenziosa sia in sede di impugnazione dell'atto, è possibile tentare di difendersi provando a dimostrare il pieno rispetto del principio di competenza fiscale. Ci sembra opportuno, in questa sede, specificare alcuni punti che potrebbero rivelarsi utili in sede contenziosa.

Le fasi di lavoro - La normativa vigente al momento della stipula del contratto a progetto, prevede la possibilità di fare leva sulla suddivisione del progetto in specifici programmi di lavoro o fasi di essi. Pertanto è possibile sottolineare che, in base al contratto stipulato, il progetto prevedeva diverse fasi di progressione dello stesso e che il collaboratore ha concluso le diverse fasi del programma nel periodo di imposta accertato.

I servizi continuativi - Come alternativa è possibile argomentare che il progetto cui si riferisce il contratto non comporta spese di acquisizione di servizi a carattere puntuale, come ad esempio nel caso di spese per prestazioni di assistenza legale la cui deducibilità è ammessa soltanto alla conclusione della controversia giudiziale ma di servizi a esecuzione continuata e periodica. Pertanto, i relativi costi sono deducibili al momento del loro effettivo esborso.

Le «frazioni» di servizio - Inoltre occorre far rilevare che, secondo la giurisprudenza di

Lavoro e previdenza

legittimità, in nessun caso rileva l'esercizio in cui viene effettuato il pagamento (oppure viene acquisito o esibito altro documento giustificativo del costo).

È altrettanto vero, però, che il lavoro a progetto rappresenta un programma di lavoro complesso e articolato. Non si tratta, dunque, di un'unica prestazione (unitaria e inscindibile), ma di "frazioni" di servizio che si presentano con le caratteristiche dell'autonomia.

L'assenza di danni erariali - Infine occorre evidenziare la totale inesistenza di danno erariale. Infatti, a fronte del costo sostenuto e dedotto dalla società accertata, il lavoratore ha dichiarato nella propria denuncia dei redditi lo stesso importo a titolo di emolumenti ricevuti, assoggettandolo a tassazione, peraltro secondo l'aliquota Irpef marginale, potenzialmente più alta rispetto a quella Ires. Non tenendo conto di tale circostanza si produrrebbe un fenomeno di doppia tassazione che è espressamente vietata dall'articolo 163 del Dpr 917/86, se a fronte dell'addebito del mancato versamento delle tasse per mancanza competenza, non dovesse essere riconosciuto al lavoratore a progetto un credito derivante dalle maggiori imposte corrisposte. In questo caso, infatti, la situazione verrebbe sanata solo qualora il collaboratore potesse legittimamente chiedere a rimborso la maggiore imposta versata. Solo in questo caso l'Erario non conseguirebbe potenziali effetti benefici.

D'altra parte se l'Ufficio o il giudice tributario non dovessero accogliere le ragioni della società accertata, l'impresa potrebbe fare leva sull'articolo 110, comma 8, del Dpr 917/86, secondo cui: *«La rettifica da parte dell'ufficio delle valutazioni fatte dal contribuente in un esercizio ha effetto anche per gli esercizi successivi. L'ufficio tiene conto direttamente delle rettifiche operate e deve procedere a rettificare le valutazioni relative anche agli esercizi successivi».*

In pratica, se l'Ufficio contesta una deduzione di costo per difetto di competenza, in quanto è

stato imputato all'esercizio errato, prima di rettificare il reddito imponibile del periodo, dovrà contemporaneamente verificare come il costo in contestazione avrebbe inciso sul reddito dell'azienda nel periodo d'imposta cui avrebbe dovuto essere imputato.

Perché se da questo esame deriva un'imposta indebitamente assolta, sorge l'obbligo di un rimborso, l'Ufficio dovrebbe compensare il debito e il credito e, solo successivamente, accertare e iscrivere a ruolo solo la eventuale differenza.

Va ricordato che, in base ad un orientamento ormai consolidato della giurisprudenza di legittimità il principio di competenza è inderogabile. Ciò vuol dire che al contribuente non è consentito scegliere il periodo d'imposta nel quale dedurre un costo, dovendo rispettare i principi di cui all'articolo 109 del Dpr 917/86.

Ma è allo stesso modo consolidato da parte della stessa Corte di cassazione il principio del divieto di doppia imposizione.

Pertanto al contribuente deve essere riconosciuto il diritto a recuperare la maggiore imposta indebitamente corrisposta, mediante gli strumenti e nei termini che il sistema fiscale gli mette a disposizione (Cassazione 6331/2008 e 16023/2009). Principio su cui concorda la stessa agenzia delle Entrate che (circolari 23/E/2010 e 31/E del 2012) ha riconosciuto il diritto di recupero della maggiore imposta indebitamente corrisposta, anche in sede di adesione.

Perciò, se l'Ufficio non dovesse provvedere sollecitamente al rimborso delle somme o alla riliquidazione delle dichiarazioni, la società accertata potrebbe presentare una dichiarazione integrativa a proprio favore per effetto della mancata deduzione degli emolumenti corrisposti al lavoratore a progetto, per l'anno di imposta accertato e per gli anni successivi.

Diversamente l'azienda, qualora fossero già spirati i termini per la presentazione di quest'ultima, potrà presentare un'istanza di

Lavoro e previdenza

rimborso e chiedere la restituzione delle maggiori somme versate per effetto della mancata

deduzione degli emolumenti corrisposti al lavoratore a progetto.

2. Nessuna sanzione al dipendente per l'omesso versamento di ritenute da parte dell'azienda

FONTE	Comm. Trib. Prov. di Parma
RIFERIMENTO	Sentenza n. 35 del 20.01.2017

La Ctp di Parma con sentenza n. 35 del 20 gennaio 2017 ha sancito l'illegittimità delle sanzioni irrogate al lavoratore per l'omesso versamento delle ritenute d'imposta effettuate dall'impresa in quanto il dipendente, per la peculiare posizione sociale che assume, si trova in una situazione di particolare incolpevolezza e, in assenza di responsabilità, non può essere sanzionato.

Ne caso esaminato dalla Commissione parmigiana un contribuente (lavoratore dipendente) riceveva un avviso di accertamento con cui l'agenzia delle Entrate (a seguito di una precedente verifica con cui l'INPS contestava all'azienda omessi versamenti contributivi) recuperava a tassazione delle somme elargite dal datore di lavoro a titolo di «trasferte Italia» anziché come emolumenti per prestazioni di lavoro subordinato.

Il contribuente impugnava l'atto impositivo, evidenziando che si basava su mere presunzioni e l'Agenzia delle Entrate a sua volta rilevava che, in realtà, il lavoratore non aveva effettuato le trasferte, con la conseguenza che le somme elargite dovevano essere tassate come redditi di lavoro subordinato.

La Ctp di Parma con la sentenza in esame ha accolto parzialmente il ricorso del contribuente e nello specifico limitatamente all'illegittimità delle sanzioni,.

Queste le considerazioni poste alla base della decisione.

Innanzitutto i giudici hanno ritenuto fondata la pretesa per le imposte, poiché era stato dimostrato che il lavoratore non aveva effettuato alcuna trasferta e pertanto le relative somme dovevano essere assoggettate a ritenute da parte del datore di lavoro ma nel caso di inadempienza da parte del sostituto d'imposta, il dipendente (cioè il sostituto) è obbligato solidale al pagamento delle ritenute.

Con riferimento alle sanzioni, però, il contribuente non poteva considerarsi responsabile in quanto parte debole del rapporto che deve fare affidamento sull'osservanza delle norme tributarie da parte del datore di lavoro. In pratica, l'ufficio aveva irrogato al lavoratore una sanzione per una condotta posta in essere da altri soggetti.

Il dipendente, infatti, riceve una busta paga al netto di ogni altro onere, generando in lui la convinzione di non avere altre incombenze.

Lavoro e previdenza

3. Le scadenze differite in materia di lavoro dal “decreto milleproroghe”

FONTE	Normativa
RIFERIMENTO	D.L. n. 244/2016 conv. in L. n. 19/2017

Il decreto legge n. 244/2016, convertito nella legge n. 19/2017 in vigore dal 1° marzo 2017 e noto anche come , decreto Milleproroghe dispone per le aziende datrici di lavoro i seguenti tre differimenti di scadenze:

1. Differito al 1° gennaio 2018 **l’obbligo di assunzione di un lavoratore disabile** per le aziende nella fascia 15-35 dipendenti a prescindere dalla effettuazione di una nuova assunzione. Detta norma era stata introdotta con decorrenza 1° gennaio 2017 Jobs act che ha appunto modificato la legge n. 68/1999 eliminando appunto per i datori di lavoro privato che occupano da 15 a 35 dipendenti la “franchigia” prima prevista che consentiva loro di non effettuare l’inserimento del lavoratore disabile finché non fosse stata realizzata una nuova assunzione.

Con il differimento introdotto dal decreto mille proroghe, pertanto, i datori di lavoro avranno tempo per adeguarsi fino al 1° marzo 2018, cioè 60 giorni successivi al ripristino dell’obbligo.

2. Differito al 12 ottobre 2017 il nuovo **obbligo di denuncia ai soli fini statistici degli infortuni con assenza di almeno un giorno** (escluso quello dell’evento), previsto dall’articolo 18, comma 1, lettera r, del D.Lgs 81/2008 e che avrebbe dovuto decorrere dal 12 aprile prossimo. Pertanto, i datori di lavoro che riceveranno certificati medici d’infortunio con le connotazioni descritte non dovranno operare la denuncia all’Inail entro 48 ore dalla ricezione, prevista dall’articolo 53, del Dpr 1124/1965.

3. Differito anche dal 2017 al 2018 **dell’obbligo di tenuta telematica del libro unico del lavoro** presso il ministero del Lavoro come previsto dall’articolo 15, del D.Lgs n. 151/2015, ma che necessita di un decreto attuativo del ministero del Lavoro con la prescrizione delle le modalità tecniche e organizzative non ancora emanato. La tenuta del Lul potrà quindi continuare con le consuete modalità finora in uso fino a fine anno.

4. Entro il 31 marzo 2017 versamento contributivo al FIRR presso l'Enasarco

FONTE Pubblicistica

Scade il 31 marzo 2017 il termine per il versamento dei contributi dovuti al Fondo indennità risoluzione rapporto (Firr) gestito dall'Enasarco.

Il Fondo indennità di risoluzione del rapporto (Firr) è costituito dalle somme che vengono accantonate presso Enasarco dalle aziende mandanti in favore dei propri agenti. Alla cessazione del mandato di agenzia, la Fondazione liquida all'agente le relative cifre accantonate. Nel caso in cui il mandato cessi nell'anno solare ancora in corso, il Firr relativo a quell'anno dovrà essere liquidato dall'azienda mandante direttamente all'agente.

In proposito, secondo quanto previsto dal Regolamento Enasarco entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento, le ditte preponenti contratti di agenzia, aderenti alle organizzazioni sindacali che hanno stipulato accordi economici collettivi, devono versare all'Enasarco una somma rapportata alle provvigioni liquidate nell'anno precedente agli agenti di commercio, tenendo conto della tipologia del mandato (monomandatario o plurimandatario) e del numero dei mesi di durata del mandato (perché sia considerato un mese basta che il mandato copra anche un solo giorno).

Sono previste due modalità di versamento, il bollettino bancario Mav ovvero addebito su c/c bancario (Rid).

1. Legittima la maggiorazione semestrale del 10% applicata alle multe non pagate

FONTE	Corte di Costituzionale
RIFERIMENTO	Ordinanza n. 25 del 26.01.2017

La Corte costituzionale con ordinanza n. 25/2017 depositata il 26 gennaio 2017 ha confermato la legittimità della maggiorazione semestrale del 10% applicabile sulle multe stradali.

Detta maggiorazione è prevista dall'articolo 27, comma 6, della legge n. 689/1981 secondo cui, quando una sanzione amministrativa pecuniaria (come la maggior parte di quelle previste dal Codice della strada) diventa definitiva e non viene pagata, per l'iscrizione a ruolo e l'emissione della relativa cartella esattoriale oltre alla sanzione principale deve essere computato l'aumento derivante dalla sanzione aggiuntiva in misura del 10% semestrale.

La Consulta era stata interpellata in proposito dal Giudice di pace di Grosseto, secondo cui un aggravio del 20% all'anno è eccessivo e indurrebbe gli enti destinatari del gettito a ritardarne il recupero per massimizzare l'incasso. Inoltre sempre secondo il giudice che ha posto la questione di legittimità se si fosse in ambito bancario detta maggiorazione configurerebbe un tasso da usura infatti quando fu introdotta, nel 1981, l'inflazione era ai suoi massimi storici, ma il diminuire dell'inflazione, che ha determinato anche il taglio degli interessi legali, ha reso la maggiorazione «*incongrua e lesiva dell'articolo 3 della Costituzione*» (il principio di uguaglianza tra tutti i cittadini).

Inoltre con detta norma, secondo il giudice risulterebbe violato anche l'articolo 97 della Costituzione concernente il principio di buon funzionamento della pubblica amministrazione, perché gli enti impositori hanno «un irragionevole vantaggio» nel ritardare la trasmissione dei ruoli, a differenza di quanto accade in ambito tributario.

Infine, le maggiorazioni riguardano perlopiù sanzioni di importo non rilevante dovuti da soggetti in difficoltà economiche, il che violerebbe anche gli articoli 2 (principio di libertà) e 53 (capacità contributiva) della Costituzione.

Avverso detti rilievi l'Avvocatura dello Stato ne ha eccepito la genericità e l'infondatezza in quanto fondati sul paragone tra questa maggiorazione che ha natura sanzionatoria e altri oneri che hanno invece natura fiscale. Ed è proprio la differente natura tra i due casi che giustifica la discrezionalità del legislatore nel disciplinarli in maniera diversa.

Con la sentenza in esame la Consulta ha di fatto scelto di non affrontare le specifiche questioni decidendo di restituire gli atti al giudice remittente in quanto nel caso specifico potrebbe influire la recente rottamazione delle cartelle (DI 193/2016, articolo 6), che potrebbe alleggerire gli oneri per il ricorrente.

Adempimenti aziendali

1. Il 31 marzo scade il termine per l'opzione alla trasmissione telematica dei dati delle fatture e dei corrispettivi

FONTE	Pubblicistica
RIFERIMENTO	D.Lgs. n. 127/2015

Il 31 marzo 2017 è il termine ultimo per esercitare l'opzione per la trasmissione telematica delle fatture e dei corrispettivi introdotta dal D.Lgs. n. 127/2015.

Detta scelta comporta specifici vantaggi e semplificazioni per chi la pone in essere e cioè:

- esclusione dalla comunicazione
 - ✓ dei contratti di leasing e di noleggio,
 - ✓ dei modelli INTRASTAT acquisti,
 - ✓ dello spesometro precedente versione
 - ✓ degli acquisti da San Marino;

- erogazione dei rimborsi in via prioritaria (entro 3 mesi) anche in assenza dei requisiti di cui all'articolo 30 del DPR 633/1972 r

- riduzione di due anni del periodo di accertamento per i soggetti che garantiscono la tracciabilità dei pagamenti per importi superiori a 30 euro.

Secondo quanto previsto dalla norma, a regime, l'opzione deve essere esercitata entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello di inizio della trasmissione, tuttavia, per il solo primo anno di applicazione la scadenza è stata prorogata al 31 marzo 2017.

Adempimenti aziendali

2. Gli adempimenti collegati alla scadenza della dichiarazione annuale IVA vanno riferiti al 28 febbraio anche se la trasmissione è avvenuta entro il 3 marzo

FONTE	Agenzia delle Entrate
RIFERIMENTO	Ris. n. 26/E de 6 marzo 2017

Come noto a causa di temporanei rallentamenti nelle reti di trasmissione delle dichiarazioni registrati lo scorso 28 febbraio, l'Agenzia delle Entrate, con un comunicato stampa, ha avvisato che sono considerate valide le dichiarazioni Iva 2017 pervenute entro il 3 marzo 2017.

Poiché alcuni operatori hanno espresso dubbi sulla corretta esecuzione degli adempimenti fiscali l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 26/E del 6 marzo 2017, ha precisato che il termine per la presentazione della dichiarazione non è stato prorogato, ma è stato solo consentito di inoltrare la stessa entro il 3 marzo a chi, causa rallentamenti nella trasmissione, non è riuscito ad inoltrarla entro il 28 febbraio.

Da ciò deriva che tutti gli adempimenti fiscali aventi scadenza successiva al 28 febbraio 2017 e connessi al 'termine di presentazione' del modello di dichiarazione annuale Iva dovranno essere eseguiti facendo riferimento esclusivamente alla data del 28 febbraio 2017.

Pertanto la compensazione per i crediti di importo superiore a 5.000 euro potrà essere eseguita a partire dal 16 marzo 2016 anche se la dichiarazione è stata presentata nei primi tre giorni di marzo.

L'articolo 17 del D.Lgs n. 241/1997 dispone, infatti, che la compensazione del credito Iva, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione, pertanto era sorto il dubbio se, in caso di presentazione della dichiarazione nei

primi giorni di marzo, l'utilizzo del credito dovesse essere rinviato a decorrere dal 16 di aprile.

Inoltre poiché l'articolo 2, comma 7, del DPR n. 322/1998 prevede che sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dal termine, fatta salva l'applicazione delle sanzioni, la omessa presentazione della dichiarazione Iva potrà essere sanata entro il termine del 29 maggio 2017.

Anche il termine del ravvedimento operoso (articolo 13, del D.Lgs n. 472/1997) relativamente alle omissioni effettuate negli anni precedenti, al fine di stabilire l'entità della riduzione della sanzione, va riferito alla data del 28 febbraio 2017.

Analogamente per la stampa dei registri Iva che ai sensi dell'art. 7 del D.L. n. 357/1994 deve essere eseguita entro tre mesi dal termine di presentazione della dichiarazione Iva, occorre fare riferimento alla data del 28 febbraio e pertanto dovrà avvenire entro il prossimo 28 maggio.

Infine, il posticipo al 3 marzo 2017 per la trasmissione della dichiarazione Iva non ha alcuna rilevanza sui versamenti dell'imposta risultante a debito che devono essere effettuati alternativamente entro il 16 marzo 2017 oppure al 30 giugno (termine per il versamento a saldo delle imposte dirette) maggiorando l'importo a titolo di interesse dell'1,6 per cento o ancora rateizzando il versamento fino al 16 novembre pagando la prima rata entro il 16 di marzo e maggiorando le rate successive degli interessi nella misura dello 0,33% mensile.

Organizzazione aziendale

1. Bilanci 2016: il test sul piano dei conti alla luce delle novità introdotte dal D.Lgs. n. 139/2015

FONTE	Pubblicistica
RIFERIMENTO	D.Lgs. n. 139/2015

Come è noto l'articolo 2425 del Codice Civile "Contenuto del conto economico" contiene la struttura del conto economico che deve essere redatto sulla base dello schema in esso riportato che si basa su cinque raggruppamenti di conti:

A) Valore della produzione

B) Costi della produzione

Differenza tra valore e costi della produzione (A - B).

C) Proventi e oneri finanziari

D) Rettifiche di valore di attività finanziarie

E) Proventi e oneri straordinari

Risultato prima delle imposte (A-B+-C+-D+-E);

Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate;

Utile (perdite) dell'esercizio.

Il D.Lgs. n. 139/2015, ha modificato la struttura del conto economico eliminando il gruppo di conti dell'area straordinaria, quella contrassegnata dalla lettera E). Per effetto di questa modifica si rende necessaria la creazione di nuovi conti contabili che consentano di raccogliere, già nella fase di registrazione, le informazioni necessarie per redigere correttamente sia lo schema di bilancio che la nota integrativa in modo tale che già in fase di chiusura dei bilanci 2016 debba essere adottata la distinzione dei movimenti.

Tutto ciò comporta che gli oneri e i **proventi di natura straordinaria** dovranno essere riclassificati, secondo la loro natura, nelle varie voci di costo e di ricavo.

Indicazioni specifiche su questo argomento sono contenute, ad esempio nel documento n. 12 dell'Organismo Italiano di Contabilità che

chiarisce, a proposito degli oneri straordinari, che nel conto B14 «Oneri diversi di gestione» vanno ricomprese solo le sopravvenienze non iscrivibili, per la loro natura, nelle altre voci della classe B.

Prima della entrata in vigore di tali modifiche era sufficiente avere in contabilità un unico conto riferito alle sopravvenienze passive (o al massimo un conto per le ordinarie e uno per le straordinarie), oggi, invece, sono necessarie varie voci che tengano conto della natura dei costi cui si riferiscono. Quindi si dovranno introdurre vari conti di sopravvenienze: per servizi, per spese relative ai dipendenti, per materie prime, eccetera.

Lo stesso principio vale per quanto concerne gli **accantonamenti per rischi e oneri** ai quali in conto economico sono riferite le voci B12 e B13, rispettivamente, «Accantonamenti per rischi» e «Altri accantonamenti». A tal proposito, sempre l'Oic 12 afferma che gli accantonamenti debbano essere iscritti, per prima cosa, nelle voci di costo di conto economico delle classi pertinenti (B, C o D), dovendo, anche in questo caso, prevalere il criterio della classificazione in base alla natura dei costi. Le voci B12 e B13, dunque, saranno utilizzate solo quando non fosse possibile registrarle in altre voci, ad esempio, per gli accantonamenti a un fondo rischi per crediti ceduti per i quali, una volta trasferiti sostanzialmente tutti i rischi, rimangano in capo al cedente solo taluni rischi da carattere marginale.

Anche con riferimento a questo aspetto, dunque, è necessario creare dei conti ad hoc riferiti, ad esempio, agli accantonamenti per costi di servizi (B7), per cause con i dipendenti (B9) o per imposte indirette (B14).

Dal momento che in passato esisteva un unico gruppo di conti: oneri e proventi straordinari

Organizzazione aziendale

mentre oggi i singoli eventi devono essere registrati nelle voci dell'attivo e del passivo ed, addirittura con riferimento alle specifiche caratteristiche, se nel conto economico, area D, sono aggiunte due voci per le rivalutazioni e le svalutazioni di strumenti finanziari derivati, nello stato patrimoniale, si devono istituire due voci, una nell'attivo immobilizzato ed una nell'attivo circolante, mentre quelli passivi si collocano tra i fondi per rischi ed oneri.

Si comprenderà, quindi, che anche gli schemi di bilancio sono interessati dalle novità per l'effetto dell'inserimento di nuove voci.

Quindi dovranno essere modificati il piano dei conti ed anche gli schemi di bilancio, come pure dovranno essere interessati sia il conto economico che lo stato patrimoniale, e dovranno essere introdotte delle voci riferibili alle imprese sottoposte al controllo delle controllanti. Da qui l'

opportunità di creare nel piano dei conti voci ad hoc per la contabilizzazione di crediti, debiti, dividendi, interessi attivi e altri proventi finanziari riferibili alle società "sorelle".

Anche nella redazione del **rendiconto finanziario** può ravvisarsi l'esigenza di ampliare il piano dei conti. Per giustificare la variazione annuale di disponibilità liquide, i flussi di cassa devono essere suddivisi tra tre aree riferibili all'attività operativa, di investimento e di finanziamento. In considerazione del fatto che l'area operativa comprende, in sintesi, i flussi di cassa derivanti dalle operazioni connesse all'attività dell'impresa, mentre l'area dell'attività di investimento comprende quelli derivanti dalle operazioni di acquisto e di vendita delle immobilizzazioni, per imputare correttamente i flussi di cassa alle due aree sarà necessario, ad esempio, distinguere già contabilmente i fornitori di beni e servizi da quelli di immobilizzazioni.

2. Non sussiste «diritto all'oblio» per i dati personali contenuti nel registro imprese

FONTE	Corte di Giustizia UE
RIFERIMENTO	Causa C-398/15 del 9.03.2017

La Corte di giustizia europea con sentenza depositata il 9 marzo 2017 e resa nell'ambito della causa C-398/15 ha affermato che non esiste un diritto all'oblio per i dati personali contenuti nel registro delle imprese.

La Corte UE è stata in proposito coinvolta dalla Corte di Cassazione italiana che si è trovata a decidere su un procedimento avviato dall'amministratore di una società pugliese cui era stato aggiudicato l'appalto per la costruzione di un complesso turistico. Nello specifico nella causa intentata contro la Camera di Commercio al fine di ottenere la cancellazione dei dati, secondo l'amministratore gli appartamenti erano rimasti in parte invenduti per la cattiva pubblicità determinata dalla conservazione nel registro imprese della sua passata gestione di un'altra società dichiarata fallita nel 1992 e liquidata nel 2005.

Il tribunale aveva accolto la richiesta ordinando alla camera di commercio di rendere anonimi i dati che collegavano l'uomo al passato fallimento e condannandola anche al risarcimento del danno.

A fronte del successivo ricorso della Camera di commercio, la Cassazione ha chiesto alla Corte di giustizia UE se la direttiva sulla tutela dei dati delle persone fisiche e quella sulla pubblicità degli atti delle società impediscono che chiunque possa, senza limiti di tempo, accedere ai dati relativi alle persone fisiche contenuti nel registro delle imprese.

Con la pronuncia in esame la Corte di giustizia ha

chiarito innanzitutto che la pubblicità del registro delle imprese punta a garantire la certezza del diritto nelle relazioni tra le società ed i terzi e a tutelare, in particolare, gli interessi dei terzi rispetto alle società per azioni e alle società a responsabilità limitata, dal momento che queste offrono come unica garanzia il proprio patrimonio sociale. Inoltre ha osservato, che, anche molti anni dopo che la società ha cessato di esistere, possono ancora sorgere questioni per cui è necessario disporre dei dati delle persone fisiche contenuti nel registro delle imprese.

Conseguentemente secondo i Giudici UE gli Stati membri non sono tenuti a garantire alle persone fisiche, i cui dati sono iscritti nel registro delle imprese, il diritto di ottenere, decorso un certo periodo di tempo dallo scioglimento della società, la cancellazione dei dati personali che le riguardano. Considerato infatti che solo un numero limitato di dati personali è iscritto nel registro delle imprese non risulta sproporzionata questa ingerenza nei diritti fondamentali delle persone interessate (in particolare nel diritto al rispetto della vita privata nonché nel diritto alla tutela dei dati personali, entrambi garantiti dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione). Anzi è giustificato che le persone fisiche che scelgono di prender parte agli scambi economici attraverso una società per azioni o una società a responsabilità limitata e che offrono come unica garanzia per i terzi il patrimonio sociale di tale società siano obbligate a rendere pubblici i dati relativi alle loro generalità e alle loro funzioni.

Secondo la Corte può semmai essere ammessa una limitazione all'accesso che, in casi particolari, permette la visibilità dei dati solo a chi dimostra un interesse specifico alla loro consultazione.

Aspetti fiscali della vendita

1. Anche le autovetture in «*fringe benefit*» ai dipendenti possono godere della detassazione prevista per le erogazioni collegate alla produttività aziendale

FONTE	Pubblicistica
RIFERIMENTO	L. n. 262/2016

Come noto la legge di Stabilità 2016 (legge 28 dicembre 2015 n. 208) ha introdotto importanti novità in materia di produttività e welfare aziendale introducendo l'opzione per la conversione del premio monetario in premio sociale

Nello specifico l'art. 1, comma 184, della legge di Stabilità 2016 prevede che *“le somme e i valori di cui al comma 2 e all'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 51 del TUIR, non concorrono, nei limiti ivi indicati, a formare il reddito di lavoro dipendente, né sono soggetti all'imposta sostitutiva disciplinata dai commi da 182 a 191, anche nell'eventualità in cui gli stessi siano fruiti, per scelta del lavoratore, in sostituzione, in tutto o in parte, delle somme di cui al comma 182”*.

L'Agenzia delle Entrate ha inoltre chiarito che il benefit erogato in sostituzione del premio di risultato deve essere valorizzato ai sensi dell'art. 9 del TUIR, ossia in base al suo valore normale.

La legge di Stabilità 2016, nel disciplinare l'ambito di operatività dell'istituto del welfare sostitutivo, faceva pertanto espresso riferimento alle somme ed ai valori di cui al comma 2 e all'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 51 del TUIR, in tal modo escludendo espressamente ulteriori ipotesi in cui il lavoratore possa esercitare la scelta relativa all'erogazione di beni e servizi che non concorrono a formare il reddito in sostituzione di somme tassabili.

La legge di Bilancio 2017 (legge 11 dicembre 2016 n. 262), nell'ottica di fornire un ulteriore incentivo al welfare sostitutivo e di aumentare la possibilità di scelta dei dipendenti ha esteso la

possibilità di opzione anche ai benefit contenuti nell'art. 51, comma 4, del TUIR.

L'art. 1, comma 160, lett. b), della legge di Bilancio 2017 prevede infatti che *“le somme e i valori di cui al comma 4 del medesimo art. 51, concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente secondo le regole ivi previste e non sono soggetti all'imposta sostitutiva disciplinata dai commi da 182 a 191 del presente articolo, anche nell'eventualità in cui gli stessi siano fruiti, per scelta del lavoratore, in sostituzione, in tutto o in parte, delle somme di cui al comma 182”*.

Pertanto anche gli autoveicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti, precedentemente esclusi dall'ambito di operatività del welfare sostitutivo, concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente secondo le regole previste dall'art. 51, comma 4, del TUIR e non sono soggetti all'imposta sostitutiva del 10%, anche nell'eventualità in cui gli stessi siano fruiti, per scelta del lavoratore, in sostituzione di premi in denaro.

A differenza dei beni e servizi contenuti nell'art. 51, commi 2 e 3, ultimo periodo, del TUIR, quelli elencati nel comma 4 che comprende anche le autovetture non sono valorizzati con il criterio del valore normale di cui all'art. 9 del TUIR ma con valori convenzionali.

Pertanto, mentre nel caso di scambio tra premio monetario e benefit di cui all'art. 51, commi 2 e 3, ultimo

periodo, del TUIR, i benefit non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente; nel caso di scambio tra premio monetario e benefit di cui all'art. 51, comma 4, del TUIR, saranno assoggettati a tassazione forfettaria nel senso che la conversione del premio nei benefit di cui al comma 4 dovrebbe tradursi in una riduzione del benefit tassabile.

Aspetti fiscali della vendita

Così, se il dipendente utilizza attualmente un'autovettura aziendale tassata sulla base delle tariffe ACI per un valore, ad esempio, di euro

3.000 e decide di destinare 1.000 euro di premio a "finanziamento" del *benefit* auto, allora il valore concretamente imponibile dovrebbe ridursi a euro 2.000.