

7. Imminente la pubblicazione del decreto per la definitiva operatività dell'immediata esecutività delle sentenze tributarie a favore del contribuente

FONTE	Ministero dell'Economia e delle Finanze – Commissione Finanze
RIFERIMENTO	Risposta Interrogazioni n. 5-10386 e n. 5-10388 del 26.01.17

Secondo quanto stabilito dall'articolo 69 del D.Lgs n. 546/92, (nella versione in vigore dal 1° giugno 2016 a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs n. 156/2015), nel processo tributario, 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.

Tuttavia il pagamento di somme dell'importo superiore a 10.000 euro, diverse dalle spese di lite, può essere subordinato dal giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, alla prestazione di idonea garanzia.

Per disciplinare la concessione di tali garanzie, lo stesso D.Lgs. n. 156/2015 prevede la emanazione di un decreto del ministero dell'Economia e delle Finanze e la applicazione della previgente disciplina nella fase transitoria, cioè fino alla emanazione di detto decreto.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, peraltro (circolare n. 38/E del 2015), la mancanza del provvedimento comportava la non entrata in vigore di tutte le nuove disposizioni sull'immediata esecutività delle sentenze e quindi anche di quelle non rilevanti ai fini della garanzia (spese di lite, rimborsi inferiori ai 10.000 euro, aggiornamento atti catastali).

Diverse commissioni tributarie provinciali e regionali con proprie pronunce non hanno però condiviso detta interpretazione ritenendo invece già in vigore la norma per tutte le ipotesi non interessate al decreto.

In risposta ad un question time del 26 gennaio 2016 il ministero dell'Economia ha comunicato

che è imminente la emanazione del decreto attuativo e quindi la piena operatività della procedura della immediata esecutività delle sentenze a favore del contribuente, anche non definitive.

Con la pubblicazione del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze pertanto la diatriba interpretativa potrà considerarsi definitivamente risolta e quindi tutti i contribuenti che ottengono sentenze favorevoli in tema di rimborsi di imposte, condanna alle spese di lite a carico della amministrazione finanziaria o revisioni degli atti catastali, possono richiedere immediatamente le somme indicate in sentenza.

Nello specifico il pagamento deve essere eseguito entro 90 giorni dalla notificazione della sentenza o dalla presentazione della garanzia se imposta dal giudice (per rimborsi superiori a 10.000 euro).

Ai sensi del nuovo articolo 69 del D.Lgs. n. 546/1992 e della abrogazione del successivo articolo 69 bis, gli Uffici devono infatti adempiere alla restituzione di quanto dovuto a prescindere dal passaggio in giudicato.

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.

Una copia del ricorso viene poi comunicata dalla segreteria della commissione all'ufficio obbligato al pagamento che può a sua volta entro i successivi 20 giorni trasmettere osservazioni, allegando la documentazione dell'eventuale adempimento.

Scaduti i 20 giorni, il presidente della Commissione, assegna il ricorso alla sezione che ha pronunciato la sentenza che a sua volta fissa, entro 90 giorni dal deposito, la data dell'udienza

Normativa fiscale

per la trattazione del ricorso in camera di consiglio.

Infine il collegio, sentite le parti, adotta con sentenza i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza al posto dell'ufficio.

8. Rischio accertamento analitico-induttivo per condotta antieconomica se dalla contabilità risulta una elevata esposizione bancaria e un consistente saldo positivo del conto cassa

FONTE	Corte di Cassazione
RIFERIMENTO	Sentenza n. 1530 del 20.01.2017

L'impresa che dalla contabilità evidenzia una elevata esposizione bancaria, con conseguente maturazione di costi e oneri passivi, e contestualmente un rilevante saldo positivo del conto cassa, manifesta una palese condotta antieconomica che legittima l'Amministrazione finanziaria a procedere con l'accertamento analitico-induttivo, anche in presenza di una contabilità formalmente regolare.

Questo è l'importante principio affermato dalla Corte di cassazione con la sentenza n. 1530 del 20 gennaio 2017.

Nel caso esaminato in detta pronuncia ad una società veniva elevato un avviso di accertamento analitico-induttivo (ai sensi dell'articolo 39, comma 1, lettera d), del Dpr 600/1973) in quanto l'Agenzia delle Entrate aveva ritenuto inattendibile la contabilità della società dopo aver riscontrato un palese comportamento antieconomico, dovuto a un'ampia e cospicua movimentazione del conto cassa, derivante dal finanziamento dei soci e quindi dalla disponibilità di risorse finanziarie proprie (pertanto, non onerose), non accompagnato da una riduzione della propria esposizione bancaria, che invece veniva aggravava ulteriormente con la stipula di un nuovo mutuo, fonte di ulteriori oneri e interessi passivi.

Il ricorso presentato dalla società, con l'annullamento dell'atto impositivo, veniva accolto sia dalla Commissione tributaria provinciale che da quella regionale. In particolare i giudici regionali non hanno ritenuto che la presenza di reiterati prelievi dai conti bancari in rosso contestualmente ai continui movimenti del conto cassa (dovuti all'accensione e all'estinzione

dei finanziamenti soci) fossero elementi idonei a far ritenere inattendibile la contabilità in presenza di regolarità formale della stessa e congruità del reddito dichiarato agli studi di settore.

Contro la sentenza di secondo grado l'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso per cassazione ribadendo che le anomalie riscontrate costituivano pesanti indizi di occultamento di ricavi, tanto da legittimare il ricorso alla procedura induttiva, con inversione dell'onere della prova sul contribuente.

I giudici di legittimità hanno accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate basandosi su diverse altre sentenze della stessa cassazione che hanno in precedenza ritenuto analoghe condotte commerciali prova presuntiva dei maggiori ricavi e quindi idonea per procedere all'accertamento con il metodo analitico induttivo (Cfr. Sentenza n. 15038/2014; n. 6167/2011 n. 21536/200 e n. 7871/2012).

In particolare i supremi giudici hanno osservato che la grave incongruità o abnormità del dato economico esposto in contabilità priva le stesse scritture contabili, anche se formalmente regolari, di qualsiasi attendibilità consentendo all'ufficio di dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e di desumere, sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, maggiori ricavi o minori costi, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente.

Con la sentenza in esame la Cassazione ha quindi rinviato la causa ad altra sezione della Commissione tributaria regionale competente ma ha anche esaminato nello specifico le caratteristiche fisiologiche del conto cassa di un'impresa e gli elementi anomali.

Normativa fiscale

Richiamando precedenti sentenze della corte Suprema che riguardavano la presenza in contabilità di un conto di cassa negativo e secondo cui *“La sussistenza di un saldo negativo di cassa ... oltre a costituire un'anomalia contabile, fa presumere l'esistenza di ricavi non contabilizzati in misura almeno pari al disavanzo”* con la sentenza in esame la Cassazione hanno affermato che anche un conto cassa avente un saldo positivo elevato, pur ammissibile dalle regole di tenuta della contabilità, rappresenta una condizione non fisiologica del conto stesso.

Infatti sostengono i Supremi giudici il conto di cassa ha la finalità di assolvere a pagamenti immediati di limitato importo e *“Nella normalità*

dei casi e per la generalità delle attività con clienti e fornitori, difatti, sono più tipicamente impiegate nell'attività d'impresa le operazioni bancarie poiché queste, per le loro proprie caratteristiche e per la potenziale utilità nelle transazioni economiche, permettono di ricostruire la rete dei rapporti commerciali”.

Infine per quanto concerne la valutazione delle scelte aziendali, la Cassazione ha affermato che deve essere considerato il principio secondo cui un'impresa che vanta una grande liquidità, dovrebbe usare le risorse proprie per soddisfare i rapporti commerciali, piuttosto che ricorrere al credito bancario, al fine di minimizzare i costi e gli oneri passivi.

9. “Superammortamento” e “Iperammortamento”: primi chiarimenti dall’Agenzia delle Entrate per districarsi sull’intreccio di norme

FONTE	Agenzia delle Entrate
RIFERIMENTO	TELEFISCO “Il Sole 24 Ore”

Per quanto concerne la agevolazione fiscale (c.d. superammortamento), che consiste nella maggiorazione degli ammortamenti a fronte di investimenti in beni nuovi introdotta in origine con la legge finanziaria 2016, per il 2017 il relativo quadro normativo si compone di tre disposizioni che si intrecciano e accavallano e cioè: il bonus del 40% sui beni materiali generici, il bonus del 150% sui beni ad alto contenuto tecnologico (indicati sinteticamente con il termine Industria 4.0) e il beneficio del 40% sui beni immateriali Industria 4.0.

Per quanto concerne la concreta applicazione delle norme di legge che hanno prorogato e ampliato il beneficio, nel corso della tradizionale manifestazione Telefisco organizzata ogni anno dal quotidiano Il sole 24 Ore e quest’anno tenutasi il 2 febbraio 2017, è intervenuta l’Agenzia delle Entrate per fornire le necessarie interpretazioni e indicazioni.

Per quanto riguarda in particolare la misura del beneficio in riferimento al periodo in cui viene effettuato l’investimento è stato sottolineato innanzitutto che occorre rispettare il principio di competenza temporale contenuto nell’articolo 109 del TUIR.

Pertanto nel caso di acquisto di beni materiali finiti, poichè il momento rilevante è la data di consegna o spedizione del bene, se questi sono stati consegnati nel 2016, l’agevolazione si rende applicabile solo nelle misure previste per quel periodo d’imposta. Pertanto anche se si tratta di un bene ad alto contenuto tecnologico (industria 4. 0), il beneficio spetterà nella misura del 40% e non in quella maggiorata del 150 per cento. La norma sugli iperammortamenti è infatti in vigore dal 1° gennaio 2017.

Inoltre ai fini di stabilire l’applicabilità o meno dell’iperammortamento non assume alcun rilievo il momento di entrata in funzione del bene né quello di avvenuta interconnessione del bene con il sistema aziendale.

Infatti, in riferimento ad uno specifico quesito posto in proposito, l’Agenzia delle Entrate ha confermato che se un bene ad alto contenuto tecnologico è stato consegnato nel 2016, anche se entra in funzione e viene interconnesso al sistema aziendale nel 2017, la misura del beneficio rimane ancora quella che vigeva lo scorso anno, e quindi il costo può essere maggiorato solo del 40 per cento.

L’iperammortamento si applica infatti agli investimenti che sono stati effettuati nel periodo che va dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2017 (ovvero al 30 giugno 2018 in presenza di determinate condizioni). E anche per l’iperammortamento l’imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell’agevolazione deve essere effettuata ai sensi dell’art. 109 Tuir.

Il criterio di competenza dell’investimento in beni materiali condiziona anche il superammortamento sui beni immateriali e quindi sui software ad essi relativi. In proposito infatti l’Agenzia delle Entrate ha precisato che se l’acquisto del bene immateriale industria 4.0 avviene nel 2017 ma il software viene utilizzato per impianti acquistati in precedenza, il bonus non spetta.

Pertanto per beneficiare del superammortamento del 40% sui detti beni immateriali è necessario che sia stato effettuato almeno un investimento in un bene materiale che fruisca della maggiorazione del 150 per cento. Però non è necessario che il bene immateriale sia specificamente riferito al bene materiale che fruisce dell’iperammortamento. Pertanto potrà trattarsi anche di un software non riferibile allo specifico bene materiale agevolato.

Normativa fiscale

L'Agenzia delle Entrate ha in proposito specificato che questa interpretazione deriva dal fatto che i beni indicati nell'allegato B sono software stand alone, e quindi non necessari al funzionamento specifico del bene.

Se invece l'investimento riguarda un bene materiale 4.0 che già comprende un software necessario per il suo funzionamento (software embedded cioè integrato), l'intero corrispettivo di acquisto fruisce della maggiorazione del 150%, senza bisogno di distinguere la componente materiale da quella immateriale.

Infine su specifica domanda l'Agenzia delle Entrate ha indicato quando un bene possa essere considerato "interconnesso" ai fini dell'iperammortamento del 150%, precisando che è necessario che scambi informazioni con sistemi interni (sistema gestionale, sistemi di pianificazione, sistemi di progettazione e sviluppo del prodotto) e/o esterni (clienti, fornitori, partner nella progettazione e sviluppo collaborativo) per mezzo di un collegamento basato su specifiche che siano documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute e che sia identificato univocamente, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di standard di indirizzamento internazionalmente riconosciuti.

10. Approvato il Mod. IRAP 2017

FONTE	Agenzia delle Entrate
RIFERIMENTO	Prov. Dir. n. 22479/2017 del 31.01.17

Con provvedimento prot. n. 22479/2017 dl 31 gennaio 2017 il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha approvato il Mod. Irap 2017 con le relative istruzioni.

Il modello è composto da un frontespizio e dai quadri IQ, IP, IC, IE, IK, IR, IS.

I dati contenuti nel modello IRAP 2017 devono essere trasmessi, da parte dei soggetti che sono tenuti alla presentazione telematica della dichiarazione e degli intermediari abilitati, sulla base delle specifiche tecniche che verranno approvate con successivo provvedimento.

11. Il contribuente conserva il diritto al credito IVA maturato anche se omette la presentazione della dichiarazione

FONTE	Corte di Cassazione
RIFERIMENTO	Sentenza n. 1962 del 25.01.17

La Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 1962 depositata il 25 gennaio 2017 ha confermato il principio che il contribuente conserva il diritto al credito Iva risultante da liquidazioni periodiche e regolari versamenti, pur omettendo la dichiarazione annuale.

Questi i fatti a base della pronuncia dei Supremi giudici.

L'agenzia delle Entrate aveva notificato a una società una cartella di pagamento con la quale pretendeva il versamento della differenza di IVA conseguente al disconoscimento del credito dell'esercizio precedente a fronte della omessa presentazione della relativa dichiarazione annuale.

Nonostante sia in primo che in secondo grado fosse stato annullato il provvedimento in quanto erano già stati forniti all'Ufficio tutti i dati delle liquidazioni periodiche e dei relativi versamenti a conferma della legittimità del credito disconosciuto, l'Agenzia presentava ricorso per Cassazione sostenendo che, in mancanza della presentazione della dichiarazione annuale, il contribuente non poteva procedere alla detrazione dell'eccedenza di imposta, in quanto di fatto mancava la prova del credito d'imposta.

Con la sentenza in esame i giudici di legittimità ha però confermato la decisione di merito e

richiamando la recente pronuncia delle Sezioni unite n. 17757/2016 hanno ribadito che, pur in mancanza di dichiarazione annuale, l'eccedenza d'imposta va riconosciuta se sono rispettati dal contribuente tutti i requisiti sostanziali per la detrazione, il cui onere probatorio è a suo completo carico. Spetta poi il giudice di merito a valutare, da tutti gli elementi prodotti, l'effettiva spettanza del diritto. E nel caso specifico il collegio di appello attenendosi a tali principi aveva constatato la sussistenza del credito in capo alla società.

Oltretutto, il credito Iva richiesto dalla contribuente non era stato contestato dall'Agenzia, la quale si era limitata a disconoscerne la spettanza per la mera omissione della dichiarazione.

Questa sentenza risulta interessante non tanto per i principi sanciti in quanto ormai consolidati ma perché mette in evidenza come gli uffici dell'Agenzia delle Entrate proseguano nel contenzioso nonostante un orientamento giurisprudenziale ormai consolidato e una pronuncia a Sezioni unite in materia.

Senza considerare che la stessa Agenzia delle Entrate con ben due circolari (n. 34/2012 e n.21/2013) aveva invitato i propri uffici a verificare la sussistenza del diritto di credito a prescindere dall'eventuale omessa dichiarazione.

Lavoro e previdenza

8. Le aliquote contributive 2017 per commercianti, artigiani ed iscritti alla gestione separata INPS

FONTE	INPS
RIFERIMENTO	Circolari n. 21 e 22 del 31.01.17

L'Inps ha emanato le circolari n. 21 e n. 22 del 31 gennaio 2017 con cui fornisce le indicazioni e i chiarimenti ai fini del versamento dei contributi dovuti per l'anno in corso da parte di artigiani, commercianti e lavoratori iscritti alla gestione separata (collaboratori, liberi professionisti, amministratori ecc).

Gestione separata - Circolare n. 21/2017

Nella prima delle due circolari, l'istituto di previdenza, oltre a comunicare le aliquote e i valori dei minimali e massimali del reddito erogato per il calcolo dei contributi dovuti, per il 2017, da coloro che sono iscritti alla Gestione separata (articolo 2, comma 26, legge 335/1995) e cioè i liberi professionisti e i collaboratori (e figure assimilate), fatto il punto sulle novità normative in materia,

Così in detta circolare si comunica che secondo quanto previsto dalla legge di bilancio 2017 (L. n. 232/2016), a decorrere dall'anno 2017, per i **lavoratori autonomi, titolari di partita IVA**, iscritti alla gestione separata INPS e non iscritti ad

altre gestioni di previdenza obbligatoria ne' pensionati, **l'aliquota contributiva è pari al 25%**.

Per i **soggetti già pensionati o assicurati presso altre forme previdenziali** obbligatorie **l'aliquota** per il 2017 resta invece confermata **al 24%**.

Rimane altresì confermata allo **0,72% l'aliquota contributiva aggiuntiva** relativa alla tutela maternità, agli assegni per il nucleo familiare, alla degenza ospedaliera, alla malattia ed al congedo parentale.

La ripartizione dell'onere contributivo tra collaboratore e committente è stabilita nella misura rispettivamente di un terzo (1/3) e due terzi (2/3) con obbligo di versamento dei contributi in capo all'azienda committente, che deve eseguire il pagamento entro il 16 del mese successivo a quello di effettiva corresponsione del compenso, tramite il modello F24.

Mentre per i liberi professionisti l'onere contributivo è interamente a loro carico e il relativo versamento deve essere effettuato, con F24 telematico, alle stesse scadenze previste per il pagamento delle imposte sui redditi.

Il quadro aggiornato delle aliquote valide per il 2017 per gli iscritti alla gestione separata INPS è pertanto il seguente:

LIBERI PROFESSIONISTI (Titolari di partita IVA)	ALIQUOTA
Non assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie	25,72%
Titolari di pensione o provvisti di altra tutela pensionistica obbligatoria	24%
COLLABORATORI E FIGURE ASSIMILATE	ALIQUOTA
Non assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie	32,72%
Titolari di pensione o provvisti di altra tutela pensionistica obbligatoria	24%

Lavoro e previdenza

L'Inps, inoltre, comunica che, per il 2017, le aliquote sopra indicate si applicano fino al raggiungimento del **massimale annuo** di reddito imponibile pari a 100.324 euro e che il **minimale** per il medesimo anno è pari a 15.548 euro.

Artigiani e commercianti - Circolare n. 22/2017

Con la seconda circolare del 31 gennaio 2017 (n.22/2017), l'INPS comunica che le **aliquote contributive** per il finanziamento delle gestioni pensionistiche dei lavoratori artigiani e commercianti, per l'anno 2017, a seguito dell'incremento automatico previsto dalla legge sono pari

- ✓ al **23,55%, per gli artigiani**
- ✓ al **23,64%, per i commercianti** (23,55% + 0,09% a titolo di aliquota aggiuntiva ai fini dell'indennizzo per la cessazione definitiva dell'attività commerciale).

Anche per quest'anno, peraltro, continuano a trovare applicazione specifiche ipotesi di incrementi e riduzioni.

in particolare:

- riduzione del 50% dei contributi dovuti dagli artigiani e dai commercianti con più di 65 anni di età (già pensionati)
- riduzione dell'aliquota contributiva per i coadiuvanti e i coadiutori di età inferiore a 21 anni (rispettivamente a 20,55%, se artigiani, e a 20,64%, se commercianti)
- contributo per le prestazioni di maternità nella misura di 0,62 euro mensili.

Inoltre, nonostante sia risultata negativa la variazione percentuale verificatasi nell'indice dei prezzi al consumo, per le famiglie degli operai e degli impiegati, tra il periodo gennaio 2015-dicembre 2015 ed il periodo gennaio 2016-dicembre 2016, rilevata dall'ISTAT il **reddito minimo** annuo da prendere in considerazione ai fini del calcolo del contributo IVS dovuto dagli artigiani e dagli esercenti attività commerciali rimane invariato rispetto all'anno 2016 ed è pari a **€ 15.548,00**.

Mentre il limite della prima fascia di retribuzione annua pensionabile rimane pari a € 46.123,00.

Per i redditi superiori a € 46.123,00 annui resta confermato l'aumento dell'aliquota di un punto percentuale.

Il **massimale** di reddito annuo entro il quale sono dovuti i contributi IVS è pari a **€ 76.872,00**.

Infine, la circolare ricorda che i contributi devono essere versati mediante F24, entro le seguenti scadenze:

- 16 maggio, 21 agosto, 16 novembre 2017 e 16 febbraio 2018, per il versamento delle quattro rate dei contributi dovuti sul minimale di reddito
- entro i termini previsti per il pagamento delle imposte sui redditi delle persone fisiche in riferimento ai contributi dovuti sulla quota di reddito eccedente il minimale, a titolo di saldo 2016, primo acconto 2017 e secondo acconto 2017.

9. Illegittimo il licenziamento disciplinare del lavoratore tossicodipendente assente per sottoporsi a terapia riabilitativa

FONTE	Corte di Cassazione
RIFERIMENTO	Sentenza n. 1319 del 19.01.2017

Ai sensi dell'art. 124 comma 1 del DPR n. 309/90, "I lavoratori di cui viene accertato lo stato di tossicodipendenza, i quali intendono accedere ai programmi terapeutici e di riabilitazione presso i servizi sanitari delle unità sanitarie locali o di altre strutture terapeutico-riabilitative e socio-assistenziali, se assunti a tempo indeterminato hanno diritto alla conservazione del posto di lavoro per il tempo in cui la sospensione delle prestazioni lavorative è dovuta all'esecuzione del trattamento riabilitativo e, comunque, per un periodo non superiore a tre anni".

Richiamando detta norma la Corte di Cassazione con sentenza n. 1319 del 19 gennaio 2017 ha dichiarato illegittimo il licenziamento disciplinare di un dipendente risultato assente dal posto di lavoro per essersi sottoposto a una terapia riabilitativa connessa allo stato di tossicodipendenza da cui era affetto.

Le assenze riconducibili alla permanenza in un centro di disintossicazione non possono pertanto essere ritenute ingiustificate e utilizzate per supportare un licenziamento per giustificato motivo soggettivo.

Nel caso esaminato dai Supremi giudici un dipendente, a luglio 2009, aveva richiesto alla propria azienda un periodo di aspettativa non retribuita per frequentare una struttura privata per esigenze riabilitative connesse al suo stato di tossicodipendenza. Verso la metà del mese successivo, pur in mancanza di specifica autorizzazione dell'azienda, il lavoratore aveva incominciato il programma di riabilitazione ed era rimasto assente dal lavoro per un protratto arco di tempo. Solo a settembre, tre settimane dopo l'inizio del periodo di assenza, a seguito della

presentazione di una seconda richiesta di aspettativa non retribuita, la società aveva concesso al dipendente di assentarsi dal lavoro.

A fine ottobre 2009 l'azienda inviava al dipendente una lettera di addebiti disciplinari, con la quale gli contestava l'assenza ingiustificata per le prime tre settimane antecedenti la formale autorizzazione, e sulla base di detti addebiti irrogava il licenziamento disciplinare.

A fronte del ricorso presentato dal lavoratore, il giudice di primo grado confermava la legittimità della decisione aziendale mentre la Corte d'appello di Napoli successivamente investita ha annullato il licenziamento e disposto la reintegrazione del lavoratore, sulla base della constatazione che l'azione disciplinare era stata promossa tardivamente.

Con la pronuncia in esame la Cassazione ha confermato la sentenza dei giudici di secondo grado rilevando che, nel caso specifico, oltre al mancato rispetto del requisito di tempestività dell'azione disciplinare, il comportamento del datore di lavoro risultava contrario ai canoni di correttezza e buona fede nella gestione del rapporto di lavoro.

Secondo al Suprema corte, infatti, è contraddittorio concedere un'aspettativa al dipendente in relazione alle proprie esigenze riabilitative e, in seguito, promuovere nei suoi confronti un'azione disciplinare per assenza ingiustificata con riferimento alle medesime necessità terapeutiche.

Inoltre il licenziamento è da ritenersi nel caso specifico comunque ingiustificato in quanto in contrasto con la norma di legge che prevede, a tutela degli affetti da tossicodipendenza, il diritto di assentarsi dal lavoro per esigenze riabilitative.

Lavoro e previdenza

E sulla base di dette motivazioni la Cassazione ha quindi revocato il licenziamento e confermato il

reintegro del lavoratore nel posto di lavoro.

10. Emanata la circolare INAIL in vista dell'autoliquidazione 2017 in scadenza al 16 febbraio

FONTE	INAIL
RIFERIMENTO	Circolare n. 6 del 21.01.2017

Con la legge n. 147/2013, il Legislatore ha previsto la riduzione dei premi e dei contributi, dovuti dagli iscritti a tutte le gestioni assicurative INAIL, in attesa che venisse emanata la nuova tariffa dei premi.

La riduzione era prevista per il triennio 2014/2016 con uno stanziamento che per l'anno 2016 ha raggiunto la misura di 1.200 milioni di euro. Tale stanziamento è coperto per euro 500 milioni dal bilancio INAIL mentre la differenza era posta a carico della fiscalità generale.

La mancata emanazione delle nuove tariffe dei premi ha provocato l'estensione del beneficio della riduzione al triennio 2017/2019 con medesimo stanziamento e coperture.

Con circolare n. 6 pubblicata il 21 gennaio l'INAIL ricorda che la riduzione stabilita per il 2017 è pari al 16,48%, come stabilito con determinazione del presidente dell'Istituto dell'8 agosto 2016 e confermata con decreto del 16 dicembre 2016 del Ministero del Lavoro di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Si ricorda che la riduzione non viene applicata a livello generalizzato ma è condizionata alla storia infortunistica favorevole.

Il beneficio viene determinato in automatico dall'INAIL per le attività che hanno un biennio completo di "vita" con la conseguenza che la riduzione viene verificata automaticamente quando l'inizio delle attività ha la data del 02.01.2015 o precedenti.

Affinché gli interessati possano procedere con i conteggi, l'Inail ha messo a disposizione sul proprio sito, nella sezione "Fascicolo aziende" dei

servizi online, le basi di calcolo del premio relativo alla prossima autoliquidazione. Il sito dispone anche dei servizi «Visualizza basi di calcolo» e «Richiesta basi di calcolo».

Per quanto concerne le scadenze dichiarative e di pagamento si ricorda che mentre per l'invio delle retribuzioni c'è tempo fino a fine mese, il pagamento va effettuato entro il 16 febbraio.

Entro il 16 febbraio quindi il datore di lavoro deve:

- ✓ calcolare il premio anticipato per l'anno in corso (rata 2017) e il conguaglio per l'anno precedente (regolazione 2016);
- ✓ conteggiare il premio di autoliquidazione dato dalla somma algebrica della rata e della regolazione;
- ✓ pagare il premio di autoliquidazione 2016/2017 utilizzando il modello di pagamento unificato F24.

Il premio annuale può essere versato, anziché in un'unica soluzione, anche in quattro rate trimestrali, dandone però comunicazione direttamente nella dichiarazione delle retribuzioni.

Il pagamento della prima rata va effettuato entro il 16 febbraio 2017, versando il 25% dell'importo totale.

Le rate successive, ciascuna pari al 25% del premio annuale, devono essere versate entro il 16 maggio, 21 agosto e 16 novembre 2017, maggiorate degli interessi.

Per questa autoliquidazione, pertanto, l'agevolazione di cui all'articolo 1, comma 128,

Lavoro e previdenza

della legge 147/2013 da applicare al premio di rata 2017 è pari al 16,48 per cento.

La violazione dell'obbligo di comunicare all'Inail l'ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte nel periodo assicurativo è punita con

la sanzione amministrativa di 770 euro (o in misura ridotta di 250 euro e in misura minima di 125 euro), nel caso in cui la mancata o ritardata comunicazione non determina una liquidazione del premio inferiore al dovuto.

Lavoro e previdenza

11. Contratto di apprendistato: benefici contributivi e non nel 2017

FONTE	Pubblicistica
RIFERIMENTO	L. n. 232/2016 e D.Lgs. n. 81/2015

Il 2017 porta notevoli cambiamenti per quanto concerne il sistema contributivo per il contratto di apprendistato nelle sue tre tipologie.

Da una parte, infatti, si sono esauriti i benefici riservati alle aziende che assumevano lavoratori provenienti dalle liste di mobilità, e dal 31 dicembre 2016 non è più in vigore lo sgravio contributivo applicato ai datori di lavoro che occupavano fino a 9 dipendenti.

Dall'altra la legge di Bilancio 2017 prevede novità in tema di incentivi per le imprese che assumono apprendisti. E ancora il D.Lgs n. 81 del 2015, attuativo del Jobs Act, prevede per il contratto di apprendistato, soprattutto per la parte che concerne l'aspetto contributivo, una forma di impiego interessante per i datori di lavoro che possono accedere ad una serie di benefici rilevanti sia sotto il profilo normativo che contributivo.

Giovani che possono essere assunti come apprendisti

I giovani che possono essere assunti come apprendisti sono quelli appartenenti alla fascia di età compresa tra i 15 e i 29 anni. Dal momento che sono previste diverse tipologie di apprendistato, possono essere assunti giovani di età compresa:

- tra 15 e 25 anni compiuti, nel caso dell'apprendistato per la qualifica e il diploma professionale, il Diploma di istruzione secondaria superiore e il certificato di specializzazione tecnica superiore,
- tra i 18 i 29 anni nel caso dell'apprendistato professionalizzate (17

se in possesso della qualifica professionale) e per l'alta formazione e la ricerca.

Si prescinde dal limite di età nel caso di assunzione con contratto di apprendistato professionalizzante di percettori di trattamenti di disoccupazione.

Benefici non contributivi

Per quanto concerne i benefici di carattere non contributivo

- La legge prevede che il datore di lavoro possa inquadrare il lavoratore fino a due livelli inferiori rispetto a quello spettante in applicazione del contratto collettivo nazionale di lavoro ai lavoratori addetti a mansioni equivalenti a quelle cui è finalizzato il contratto;
- in alternativa a quanto precede, egli può stabilire la retribuzione dell'apprendista in misura percentuale e proporzionata all'anzianità di servizio;
- per quanto riguarda il contratto di apprendistato per la qualifica e il diploma professionale, il diploma di istruzione secondaria superiore e il certificato di specializzazione tecnica superiore e per quello di alta formazione e di ricerca, a meno di diverse disposizioni previste dai contratti collettivi, per le ore di formazione svolte nella istituzione formativa il datore di lavoro è esonerato da ogni obbligo retributivo. Per le ore di formazione a carico del datore di lavoro è riconosciuta al lavoratore una retribuzione pari al 10% di quella che gli sarebbe dovuta.

Lavoro e previdenza

Per inquadrare compiutamente l'argomento bisogna richiamare la risposta del Ministero del lavoro all'interpello del 11 agosto 2016, n. 22 che precisò:

- dal momento che il datore di lavoro può corrispondere una retribuzione inferiore rispetto all'importo dovuto in relazione al contratto collettivo; la retribuzione sulla quale calcolare l'aliquota contributiva a carico del datore di lavoro non può che essere, salve diverse previsioni del contratto collettivo di riferimento, quella effettivamente corrisposta,
- per le ore di formazione esterna il datore di lavoro non è tenuto a nessun trattamento retributivo, per cui è esonerato anche dall'obbligo di versamento contributivo. Nè può essere adottabile in proposito una contribuzione figurativa dal momento che i casi in cui può ricorrersi ad essa è tassativamente prevista dal Legislatore a fronte di idonea copertura finanziaria.

Agevolazioni contributive

Per quanto concerne la parte relativa agli oneri contributivi il quadro può così essere delineato:

Contribuzione a carico dei lavoratori

Il contributo a carico del lavoratore è fissato nella misura del 5,84%.

Contribuzione a carico dei datori di lavoro

In caso di assunzione di giovani con contratto di apprendistato, i datori di lavoro devono versare all'INPS una contribuzione nella misura del 10% della retribuzione imponibile ai fini previdenziali, comprensiva del contributo pari allo 0,30% dovuto a titolo di quota Inail e quota malattia.

E' previsto anche il versamento:

- di un'aliquota in misura pari all'1,31% per la NASpl (la Naspi è la prestazione economica istituita per gli eventi di disoccupazione

involontaria che si verificano a partire dal 1° maggio 2015. Ne possono beneficiare tutti i lavoratori dipendenti anche a tempo determinato,

- un'aliquota dello 0,30% destinata alla formazione

Quindi complessivamente il contributo dovuto è dell'11,61% (10% + 1,31% + 0,30%).

Ed ancora limitatamente ai soli contratti di apprendistato.

Per i datori di lavoro che occupano alle dipendenze un numero di addetti pari o inferiore a nove la aliquota del 10% a loro carico è ridotta in relazione alla durata del contratto, di 8,5 punti percentuali per i periodi contributivi maturati nel primo anno di contratto, di 7 punti percentuali per i periodi contributivi maturati nel secondo anno di contratto, mentre resta fermo il livello di aliquota del 10% per i periodi contributivi maturati negli anni di contratto successivi al secondo.

Requisito occupazionale

Per definire se il datore di lavoro abbia diritto o meno alla riduzione della aliquota contributiva ci si deve riferire al numero di addetti (che deve essere pari o inferiore a nove) in forza all'azienda nel momento in cui si costituisce il singolo rapporto di apprendistato.

Nel calcolo dei dipendenti devono essere ricompresi i lavoratori di qualunque qualifica (lavoranti a domicilio, dirigenti, ecc.).

Il lavoratore assente (es. per servizio militare, e/o gravidanza), anche se non retribuito, va escluso dal computo se, in sua sostituzione, è stato assunto altro lavoratore; in tal caso sarà computato quest'ultimo.

Vanno esclusi: gli apprendisti; i lavoratori assunti con contratto di reinserimento; i lavoratori somministrati, con riguardo all'organico dell'utilizzatore.

Lavoro e previdenza

Per quanto concerne il calcolo dei dipendenti part-time si effettua sommando i singoli orari individuali in proporzione all'orario svolto in rapporto al tempo pieno.

Ambito di applicazione

Le riduzioni delle aliquote contributive spettano:

- solo per i rapporti di apprendistato;
- sono collegate alla consistenza aziendale e al periodo di vigenza del contratto di lavoro;
- sono mantenute anche se, nel corso dello svolgimento dei singoli rapporti di apprendistato, si verifici il superamento del previsto limite delle nove unità.

Novità della legge di Bilancio 2017

Infine la Legge di bilancio 2017 ha prorogato, fino al 31.12.2017 per i datori di lavoro che assumono con l'apprendistato per la qualifica e il diploma professionale, il diploma di istruzione secondaria

superiore e il certificato di specializzazione tecnica superiore, i seguenti benefici:

a) non devono rispettare quanto prescritto in merito al contributo di licenziamento dovuto in tutti i casi di interruzione di un rapporto di lavoro a tempo indeterminato per causa diversa dalle dimissioni (l'importo pari al 50 per cento del trattamento mensile iniziale di ASpl per ogni dodici mesi di anzianità aziendale negli ultimi tre anni);

b) possono versare l'aliquota contributiva al 5% anziché al 10%;

c) possono godere dello sgravio totale dei contributi a carico del datore di lavoro per il finanziamento della NASpl e dello 0,30% per la formazione.

E' esclusa, per legge, la possibilità di estendere di un anno i benefici contributivi nel caso di prosecuzione del rapporto oltre la scadenza.

3. Il 31 gennaio 2017 a causa di un problema tecnico del sistema SOGEI in alcune Regioni pagamenti del bollo auto con possibili importi maggiorati non dovuti

FONTE

Pubblicistica

Il 31 gennaio 2017 in concomitanza con l'ultimo giorno di pagamento del bollo auto con scadenza 31 dicembre 2016 il sistema di calcolo dell'importo gestito dalla Sogei (società di informatica statale che opera prevalentemente in campo fiscale) ha avuto dei problemi di funzionamento per cui molti automobilisti si sono visti addebitare importi maggiorati del 30 per cento, nonostante i pagamenti fossero regolari, tempestivi e nei termini.

Il disagio tecnico si è verificato per alcune ore precisamente nelle regioni Friuli Venezia Giulia Marche, Molise, Sardegna e Veneto in cui i contribuenti si sono visti conteggiare importi maggiorati del 30% e cioè con applicazione delle sanzioni piene come se il pagamento fosse avvenuto con più di un anno di ritardo.

Gli automobilisti ignari per poter recuperare quanto versato in più dovranno pertanto richiedere il rimborso.

Si tratta nella maggior parte dei contribuenti che hanno pagato presso gli uffici postali, tabaccherie, sportelli bancari o con modalità di

pagamento self service, anche sul web), per i quali non era immediata la percezione dell'anomalia.

Chi invece si è recato ad effettuare versamenti presso punti di riscossione specializzati (come nel caso delle agenzie di pratiche auto o delegazioni Aci) molto probabilmente è stato avvertito dall'operatore, che ha notato l'anomalia.

Per richiedere il rimborso nel caso di Molise e Veneto, occorre rivolgersi in prima battuta alla Regione.

Per quanto riguarda in particolare la Regione Veneto, gli interessati sono invitati a comunicare il proprio codice Iban utilizzando il modulo presente nel sito internet regionale per ottenere il rimborso di quanto dovuto. Gli uffici regionali stanno infatti già curando autonomamente la verifica dei dati dei contribuenti interessati per provvedere senza ritardo alle istanze di rimborso che perverranno.

Nel caso di Friuli e Sardegna invece l'istanza va invece presentata all'Agenzia delle Entrate che gestisce il pagamento dei tributi per le Regioni a Statuto speciale.

Adempimenti aziendali

4. Il vademecum della Fondazione commercialisti sulle novità in tema di dichiarazione annuale IVA da presentare entro il 28 febbraio 2017

FONTE	Fondazione Nazionale dei Commercialisti
RIFERIMENTO	Documento del 30.01.2017

La Fondazione Nazionale dei Commercialisti ha pubblicato un documento di sintesi che analizza in modo puntuale le novità in tema di dichiarazione IVA/2017 per l'anno d'imposta 2016 che quest'anno deve essere presentata entro il 28 febbraio 2017.

La principale novità che viene segnalata è che da quest'anno la dichiarazione IVA diviene definitivamente

autonoma e quindi non potrà più, come accaduto fino all'anno d'imposta 2015, essere trasmessa con modalità unificata insieme alla dichiarazione dei redditi da quest'anno pertanto non si può più parlare di "Modello Unico".

In conseguenza delle modifiche introdotte dal D.L. n. 193/2016 le scadenze connesse alla dichiarazione IVA sono:

- per l'anno d'imposta 2016 la scadenza di presentazione è prevista per il giorno 28.02.2017;
- per gli anni d'imposta 2017 e seguenti la scadenza è prevista per il giorno 30.04 di ogni anno successivo a quello d'imposta da dichiarare.

Il documento della Fondazione ricorda altresì che è stata anche definitivamente eliminata la Comunicazione dati IVA pertanto l'unico obbligo di febbraio per tutti i contribuenti è la presentazione della dichiarazione IVA/2017 solo in forma autonoma.

Inoltre lo stesso vademecum evidenzia che da quest'anno è stata introdotta la unificazione dei termini di presentazione delle dichiarazioni a favore e a sfavore cioè entro il 31.12. del 4° anno successivo alla presentazione della dichiarazione originaria.

Pertanto, il contribuente che si rende conto di avere commesso errori od omissioni che generano maggiori crediti o minori debiti IVA avrà più tempo per presentare la dichiarazione integrativa a correzione di quella originaria infatti prima di detta unificazione la dichiarazione integrativa a favore doveva essere presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno successivo.

Questa novità è stata inclusa anche nei modelli relativi alla dichiarazione annuale IVA approvati con Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate Prot. n. 10050/2017 infatti nel Frontespizio del modello è stata eliminata la casella relativa alla "Dichiarazione integrativa a favore".

Organizzazione aziendale

4. Quali indennità spettano all'agente in caso di risoluzione consensuale del contratto di agenzia?

FONTE	Corte d'Appello di Napoli
RIFERIMENTO	Sentenza del 24 novembre 2016

Secondo quanto stabilito dall'art. 1751 del Codice civile intitolato "Indennità in caso di cessazione del rapporto" (di agenzia n.d.r):

All'atto della cessazione del rapporto, il preponente è tenuto a corrispondere all'agente un'indennità se ricorrono le seguenti condizioni: l'agente abbia procurato nuovi clienti al preponente o abbia sensibilmente sviluppato gli affari con i clienti esistenti e il preponente riceva ancora sostanziali vantaggi derivanti dagli affari con tali clienti; il pagamento di tale indennità sia equo, tenuto conto di tutte le circostanze del caso, in particolare delle provvigioni che l'agente perde e che risultano dagli affari con tali clienti. L'indennità non è dovuta: quando il preponente risolve il contratto per un'inadempienza imputabile all'agente, la quale, per la sua gravità, non consenta la prosecuzione anche provvisoria del rapporto; quando l'agente recede dal contratto, a meno che il recesso sia giustificato da circostanze attribuibili al preponente o da circostanze attribuibili all'agente, quali età, infermità o malattia, per le quali non può più essergli ragionevolmente chiesta la prosecuzione dell'attività; quando, ai sensi di un accordo con il preponente, l'agente cede ad un terzo i diritti e gli obblighi che ha in virtù del contratto di agenzia.

In generale, pertanto, le indennità per la cessazione del rapporto sono dovute all'agente

quando il rapporto si risolve per un fatto a lui non imputabile.

Ma in caso di risoluzione consensuale di un contratto di agenzia, quali sono le indennità che devono essere corrisposte?

Parte della giurisprudenza (Cassazione, sezione lavoro, 23 novembre 1990, n. 11282; Tribunale di Lecco, 6 settembre 1999; Appello di Firenze, 21 gennaio 2005; in senso contrario, Tribunale di Bari, 11 giugno 2003) ritiene che in caso di risoluzione consensuale le parti non abbiano reciprocamente diritto al preavviso e all'agente non spetti l'indennità di clientela in quanto la risoluzione è attribuibile (quanto meno, anche) a lui.

Parte della dottrina però non condivide questa interpretazione sulla base della constatazione che l'articolo 1751 del Codice civile, esclude la attribuzione della indennità all'agente solo quando il preponente recede per inadempimento imputabile all'agente stesso.

Ma la stessa norma dispone anche che l'agente non ha diritto all'indennità quando recede dal contratto, e fra le eccezioni a tale regola non è indicata la risoluzione contrattuale, (gli accordi economici collettivi si esprimono analogamente) mentre nell'adesione alla risoluzione si potrebbero ravvisare le dimissioni.

La questione, dunque, è aperta.

Aspetti fiscali della vendita

3. Anche per i veicoli adibiti a noleggio a lungo termine il calcolo ai fini del “superammortamento” va effettuato con riferimento al costo di acquisto

FONTE	Pubblicistica		
RIFERIMENTO	Direzione Entrate	Centrale	Agenzia

La Direzione Centrale dell’Agenzia delle Entrate in risposta ad un interpello presentato da un’impresa che svolge attività di noleggio veicoli ha chiarito che il super ammortamento non si calcola sulla differenza tra il costo di acquisto del veicolo da noleggiare e il valore residuo ma bensì sull’intero costo di acquisto.

Per le imprese operanti in questo settore i veicoli dati in noleggio sono beni esclusivamente strumentali per l’esercizio dell’attività, e pertanto i relativi acquisti sono agevolabili ai fini del superammortamento anche nel 2017, anno in cui, come ormai noto, la proroga prevista dalla Legge di bilancio 2017 ha invece escluso i veicoli non esclusivamente Strumentali.

La richiesta di chiarimenti all’amministrazione finanziaria è sfociata nella risposta in esame della direzione centrale dell’Agenzia delle Entrate origina dal fatto che le società di noleggio a lungo termine sono solite stabilire il costo ammortizzabile dei veicoli che concedono a noleggio a terzi, calcolando la differenza tra il costo di acquisto del bene e il presunto valore di realizzo del veicolo al termine del contratto di noleggio, il cosiddetto buy back.

Il costo ammortizzabile così calcolato viene poi suddiviso lungo tutta la durata del contratto di noleggio (in genere si tratta di contratti con durata compresa da 2 a 4 anni), definendo in questo modo le quote di ammortamento da imputare a ciascun periodo di imposta.

Tali quote di ammortamento vengono poi confrontate con quelle derivanti dall’applicazione dei coefficienti tabellari al costo di acquisto del bene e se vi è eccedenza, si applicano le corrispondenti variazioni in aumento.

L’impresa istante ha a questo proposito chiesto alle Entrate se ai fini del computo del superammortamento dovesse considerarsi il costo di acquisto dei veicoli ovvero il “costo ammortizzabile”, pari alla differenza tra valore di acquisto e valore di realizzo.

E nella risposta all’interpello l’Agenzia delle Entrate, richiamando la circolare n. 23/E/2016, ha precisato che è opportuno prendere in considerazione il costo dei beni senza considerare il presunto valore di realizzo.

Ai fini del superammortamento, infatti, la norma di riferimento e cioè l’art. 91 della Legge di stabilità 2016 fa riferimento al “costo di acquisizione” e questo deve essere inteso quale costo sostenuto per l’acquisto del veicolo, indipendentemente dall’esistenza di un valore residuo.

La risposta all’interpello sottolinea infine che la maggiorazione del 40% non è legata alle valutazioni di bilancio, ma ai coefficienti di ammortamento fiscale.

Per completezza va osservato che, pur riguardando la risposta delle Entrate una fattispecie tipica delle imprese operanti nel settore del noleggio a lungo termine, le indicazioni fornite a proposito della irrilevanza del valore di realizzo dovrebbero essere valide per tutti i casi in cui gli ammortamenti vengono computati in bilancio su una base ridotta per effetto di un valore residuo o per altre valutazioni di carattere economico-contabile.

Aspetti fiscali della vendita

4. Prestazioni di riparazione e manutenzione di veicoli di disabili con iva ordinaria al 22%

FONTE

Pubblicistica

Capita sovente che clienti riconosciuti Invalidi civili o portatori di handicap ai sensi della L. n. 104/1992 per le riparazioni dei veicoli di cui risultano intestatari chiedano all'officina di fruire dell'IVA agevolata al 4%

In proposito va innanzitutto osservato che secondo quanto stabilito dal numero 30) della tabella A, parte II, allegata al Dpr 633/1972 sono soggette ad aliquota IVA del 4% *“le prestazioni rese dalle officine per adattare i veicoli anche non nuovi di fabbrica compresi i relativi accessori e strumenti necessari per l'adattamento, effettuate nei confronti dei soggetti medesimi (cioè con*

ridotte o impedito capacità motorie permanenti n.d.r.)”

Ne deriva che le spese di riparazione o di manutenzione meccanica o di carrozzeria dell'auto intestata al disabile scontano l'aliquota Iva ordinaria del 22 per cento.

Con risoluzione n. 306/E/2002, che richiama la precedente circolare n. 46/E/2001 l'Agenzia delle Entrate ha confermato che l'aliquota Iva al 4% non è applicabile alle riparazioni effettuate sul veicolo, ma esclusivamente alle cessioni di pezzi di ricambio e alle prestazioni di manodopera rese dalle officine per l'adattamento del veicolo alle esigenze del disabile. Si riporta di seguito l'estratto da detto documento di prassi.

Agenzia delle Entrate – Direzione normativa e contenzioso RISOLUZIONE n. 306/E del 17 settembre 2002 - Estratto

Per quanto concerne l'IVA, come già precisato con la circolare n. 46 dell' 11 maggio 2001, l'applicazione dell'aliquota ridotta del 4% non spetta in relazione alle prestazioni di manutenzione e di riparazione in genere, ma solo sulle prestazioni rese dalle officine per l'adattamento del veicolo e sulle cessioni di parti staccate comunque utilizzate per l'adattamento stesso.

Aspetti fiscali della vendita

5. «Superammortamento»: quali sono i veicoli agevolabili nel 2017?

FONTE	Pubblicistica
RIFERIMENTO	L. n. 232 del 11.12.2016

La legge di Bilancio 2017 ha riconfermato per tutto l'anno 2017 la applicazione del super ammortamento, l'agevolazione introdotta dalla legge di Stabilità per il 2016, ma ne ha ristretto, soprattutto per quanto concerne il settore dell'auto, l'ambito di applicazione.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 23/E del 26 maggio 2016 ha fornito utili indicazioni sia in ordine alla individuazione dei beni ammessi a fruire della maggiorazione del 40% dell'ammortamento nel corso del 2017, sia le caratteristiche che devono rispettare.

I beni ammessi alla agevolazione

La legge di Stabilità 2016 (L.n. 208/2015), aveva limitato il super ammortamento ai beni materiali strumentali nuovi.

Il primo requisito, quindi, che la norma richiede è la "materialità". La maggiorazione del 40% dell'aliquota di ammortamento spetta solo per i beni materiali.

La legge di Bilancio 2017 (art. 1, comma 10) ha introdotto una novità : dal 2017, i soggetti che beneficiano dell'iper ammortamento al 250% potranno fruire del super ammortamento del 140% per i beni immateriali.

Quindi volendo semplificare il tutto diremo che le aziende che acquisteranno i beni materiali strumentali nuovi previsti dal modello "Industria 4.0" cioè i beni rientranti nelle 47 categorie merceologie dei beni "funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese" potranno godere dell'iper ammortamento al 250%. Ma potranno godere anche del super ammortamento al 140% per l'acquisto di sistemi di

automazione e software nella misura in cui siano collegati ad altri beni materiali incentivati.

Anche il super-ammortamento dei beni immateriali, in analogia alle nuove analoghe misure, sarà applicabile agli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2017, ovvero entro il 30 giugno 2018 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e siano stati versati acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione.

Requisito della strumentalità

I beni, inoltre, devono essere strumentali all'attività esercitata dall'impresa beneficiaria della maggiorazione dell'aliquota di ammortamento.

I beni, dunque, devono essere di uso durevole ed idonei ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa. Sono, pertanto, esclusi:

- i beni autonomamente destinati alla vendita (cd. beni merce);
- i beni trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita;
- i materiali di consumo.

Qualora si dovesse trattare di beni concessi in comodato d'uso a terzi, il comodante può fruire del super ammortamento ,

- se i beni oggetto dell'investimento sono strumentali ed inerenti alla propria attività
- sono utilizzati dal comodatario nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante,
- il comodatario deve cedere le proprie utilità anche all'impresa proprietaria/comodanti.

Aspetti fiscali della vendita

Requisito della novità

La maggiorazione del 40% non spetta per gli investimenti in beni già utilizzati. Un ulteriore requisito richiesto è, quindi, quello della "novità" del bene.

Pertanto sempre secondo quanto chiarito dalla circolare 23/E/2016, la agevolazione spetta per:

- i beni acquistati presso il produttore o commerciante del bene, nonché quelli acquistati presso soggetti diversi, purché il bene non sia mai stato utilizzato (quindi mai entrato in funzione);
- i beni destinati all'esposizione (show room).

Nel caso di beni complessi, realizzati anche utilizzando dei componenti usati, il bene può essere considerato nuovo a condizione che il costo complessivamente sostenuto non sia formato prevalentemente da quello dei beni usati.

Beni non di proprietà

Sempre la circolare n. 23/E/2016 ha chiarito che le spese sostenute per migliorie su beni di terzi, quindi su beni non di proprietà dell'impresa, ma di cui essa dispone in base ad un contratto di locazione o comodato, possono essere iscritti, nell'attivo patrimoniale, tra le "Immobilizzazioni materiali", se generano beni che hanno una loro individualità ed autonoma funzionalità. Sono tali gli interventi migliorativi che, alla fine del periodo di locazione o di comodato, possono essere rimossi dall'utilizzatore (sia esso locatario o comodatario) e possono avere una possibilità d'utilizzo a prescindere dal bene a cui accedono.

Il super ammortamento del 40% è concesso perché qui non ci si trova in presenza di costi puri e semplici, poiché da essi discendono dei veri e propri beni materiali. Proprio per questo differiscono dalle spese su beni di terzi che possono essere capitabilizzati nella voce "Altre immobilizzazioni immateriali", che non danno

luogo a beni con una propria autonoma funzionalità.

L'Agenzia delle Entrate ha specificato che la classificazione delle spese per migliorie su beni di terzi nell'ambito delle immobilizzazioni materiali deve essere effettuata sulla base delle indicazioni contenute negli Organismo Italiano Contabilità.

Territorialità

Con riferimento alla territorialità, nella circolare è specificato che, a differenza di altre norme agevolative, la legge di stabilità 2017 non contiene alcuna disposizione riguardante l'ubicazione delle strutture aziendali cui sono destinati i beni oggetto di investimento.

Il requisito essenziale per l'applicazione dell'agevolazione non è costituito dal luogo in cui il bene sarà utilizzato per la produzione ma dal fatto che i beni sono stati acquistati da soggetti per i quali i relativi ammortamenti concorrono alla formazione del reddito tassabile in Italia.

Beni esclusi

La legge di Bilancio 2017 ha confermato che la maggiorazione dell'aliquota di ammortamento non spetta per:

- i beni materiali strumentali per i quali l'aliquota di ammortamento è inferiore al 6,50% in base decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988;
- i fabbricati e costruzioni;
- i particolari cespiti di cui all'allegato n. 3 annesso alla Legge di Stabilità 2016 (Legge n. 208/2015) che riguarda particolari settori merceologici non interessanti il mondo dell'auto.

Veicoli ammessi nel 2017

La legge di Bilancio 2017 introduce un'importante novità nell'impianto normativo dell'agevolazione, escludendo dalla proroga gli autoveicoli a deduzione limitata.

Aspetti fiscali della vendita

A partire dal 1° gennaio 2017, quindi, il beneficio è applicabile solo ai veicoli esclusivamente strumentali o adibiti ad uso pubblico di cui all'art. 164 del TUIR, comma 1, lett. a), mentre non spetta per:

- i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta, di cui all'articolo 164 del TUIR, comma 1, lett. b-bis);
- i veicoli ed i mezzi di trasporto utilizzati per scopi diversi dai precedenti, di cui all'articolo 164 del TUIR, comma 1, lett. b).

Art. 164 TUIR (L. n. 917/1986) - Limiti di deduzione delle spese e degli altri componenti negativi relativi a taluni mezzi di trasporto a motore, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni. (ex art. 121-bis)

1. Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore indicati nel presente articolo, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni, ai fini della determinazione dei relativi redditi sono deducibili solo se rientranti in una delle fattispecie previste nelle successive lettere a), b) e b-bis):

a) per l'intero ammontare relativamente:

*1) agli aeromobili da turismo, alle navi e imbarcazioni da diporto, alle autovetture ed autocaravan, di cui alle lettere a) e m) del comma 1 dell'articolo 54 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, ai ciclomotori e motocicli destinati **ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa;***

2) ai veicoli adibiti ad uso pubblico;

Min. Fin. Dip. Ent. 10-02-1998, n. 48/E/1998/17104 (C.M.)

*Ai fini dell'esatta individuazione delle fattispecie in cui viene soddisfatta la condizione posta dal legislatore circa l'utilizzo esclusivo dei predetti veicoli **come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa**, debbono confermarsi le precisazioni già fornite sia con la C.M. 13 febbraio 1997, n. 37/E, sia con le istruzioni per la compilazione dei modelli di dichiarazione dei redditi. In tali occasioni, infatti, è stato chiarito che si considerano **«utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa» i veicoli senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata** (rientrano, ad esempio, nella fattispecie in esame le autovetture per le imprese che effettuano attività di noleggio delle stesse, gli aeromobili da turismo e le imbarcazioni da diporto utilizzati dalle scuole per l'addestramento al volo e alla navigazione).*

Agenzia delle Entrate Risoluzione n. 59/E del 23.03.2007

*Sull'argomento è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 59/E del 23.03.2007 in risposta ad una istanza di interpello, sul regime fiscale delle auto aziendali, confermando l'approccio rigoroso per la individuazione dei **veicoli utilizzati esclusivamente come strumentali nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa**. Nello specifico l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che dette vetture sono da intendere come mezzi senza i quali l'attività non può, in assoluto, esercitarsi, prescindendo dalle peculiarità della struttura aziendale.*