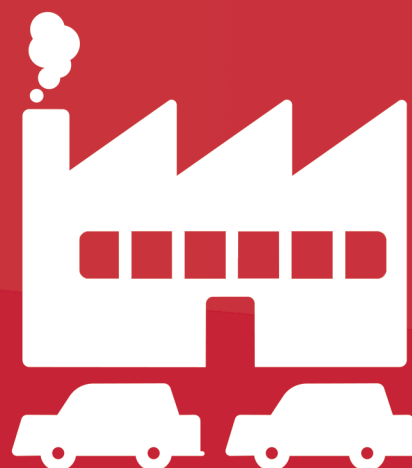




TeamSystem Business review

n. 1/2015

Supplemento a TeamSystem Review n. 217

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

Periodico di informazione alle imprese

In collaborazione con

 Euroconference

 TeamSystem®

ALYANTE Enterprise

Il sistema ERP più flessibile, nella sua versione più evoluta

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

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

Una soluzione:

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

www.teamsystem.com

 **TeamSystem®**

TeamSystem
Business review

Periodico
di informazione
alle imprese

Editrice TeamSystem
Sede: Via Yuri Gagarin, 205 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

Redazione:
 **Euroconference**
Editoria

S.E. o O.
Riproduzione vietata

Lavoro e previdenza

La legge di Stabilità 2015 in sintesi	2
Dal 2015 il modello 730/15 è precompilato	6
Autoliquidazione 2014 – 2015: l'Inail detta le istruzioni	8
Sanzioni in materia di orario: il Tribunale di Padova smentisce il Ministero del Lavoro	12
TFR: coefficiente di novembre 2014	14

Ambiente e sicurezza

Le novità per il Sistri del Milleproroghe	15
---	-----------

Economia e finanza

Equo canone di novembre 2014	16
------------------------------	-----------

Fisco e tributi

La deduzione dei compensi amministratori delle società di capitali e aspetti critici	17
Le nuove regole per le dichiarazioni d'intento	23
Cessione crediti d'imposta da istanza telematica di rimborso	25
Erogazione dei rimborsi Iva accelerata	27

La legge di Stabilità 2015 in sintesi

È stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale del 29 dicembre 2014, n.300 (S.O. n.99) la Legge di Stabilità 2015, la L. n.190 del 23 dicembre 2014. Si riepilogano le principali disposizioni che impattano sull'amministrazione del personale: tra di esse si segnalano l'esenzione contributiva per i contratti a tempo indeterminato sottoscritti nel 2015 e la possibilità, da parte del lavoratore, di ottenere il Tfr maturando in busta paga.

Credito Irpef dipendenti (Art.1, commi 12, 13, 15, 27 e 129)

Viene reso strutturale il Bonus Irpef (c.d. 80 euro) mediante la modifica del comma 1-bis dell'art.13 Tuir (d.P.R. n.917/86).

Il credito spetta nel caso in cui vi sia un'imposta lorda residua dopo l'applicazione della detrazione per lavoro dipendente nelle seguenti misure:

1. 960 euro, se il reddito complessivo non è superiore a 24.000 euro;
2. 960 euro, se il reddito complessivo è superiore a 24.000 euro ma non a 26.000 euro. Il credito spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 26.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 2.000 euro.

Ai fini della determinazione del reddito complessivo per il riconoscimento del credito Irpef, non si tiene conto della parziale imponibilità (si considera quindi l'intero reddito percepito) per il rientro dei lavoratori in Italia (incentivo fiscale previsto dalla L. n.238/10, art.3, co.1) e per il rientro di ricercatori scientifici e docenti residenti all'estero (art.17, co.1 D.L. n.185/08 e art.44, co.1 D.L. n.78/10).

Ai fini della verifica dei limiti di reddito complessivo, non si tiene conto delle somme erogate a titolo di Tfr in busta paga (co.26, L. n.190/14), nonché di quelle erogate per il sostegno alla natalità e alle adozioni (co.125 e 126, L. n.190/14).

Il credito di imposta deve essere riconosciuto in via automatica dai sostituti d'imposta, sugli emolumenti corrisposti in ciascun periodo di paga, rapportandolo al periodo stesso e viene recuperato mediante compensazione (D.Lgs. n.241/97).

Esenzione buoni pasto *ticket restaurant* (Art.1, commi 16 e 17)

A decorrere dal 1° luglio 2015, il limite di esenzione da imposizione dei *ticket restaurant* è portato da € 5,29 a € 7, purché siano in forma elettronica.

Irap (Art.1, commi 20, 21, 22, 23, 24 e 25)

È previsto lo storno dalla base imponibile Irap del costo del personale a tempo indeterminato. Infatti, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2014, ai fini della determinazione della base imponibile Irap, le imprese (società di capitali ed enti commerciali, società di persone e imprese individuali, banche e imprese di assicurazione, imprese agricole) potranno dedurre la differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti ai sensi dei commi 1, lett. a), 1-bis, 4 bis.1 e 4-quater dell'art.11 D.Lgs. n.446/97.

Per i produttori agricoli e le società agricole, la deduzione è ammessa anche per ogni lavoratore agricolo dipendente a tempo determinato impiegato nel periodo di imposta purché abbia lavorato almeno 150 giornate e il contratto abbia una durata almeno triennale.

Sempre dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2014, le imprese che non si avvalgono di dipendenti hanno diritto a un credito di imposta, da utilizzare in compensazione, a decorrere dall'anno di presentazione della dichiarazione Irap, pari al 10% dell'imposta lorda.

A decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2013, sono abrogate le riduzioni delle aliquote Irap disposte dal D.L. n.66/14, fatti salvi gli effetti ai fini della determinazione dell'acconto in via previsionale.

Si prevede, infine, che ai fini della deduzione dall'Ires, debba essere presa in considerazione la nuova deduzione Irap; inoltre, per l'applicazione della deduzione Irap per le imprese agricole è necessario attendere l'autorizzazione da parte della Commissione Europea.

Tfr in busta paga (Art.1, commi 26 – 34)

Mediante l'introduzione del nuovo comma 756-bis alla L. n.296/06 (Finanziaria 2007), è prevista in via sperimentale, in relazione ai periodi di paga decorrenti dal 1° marzo 2015 al 30 giugno 2018, la possibilità di percepire la quota maturanda del Tfr, compresa quella eventualmente destinata ad una forma pensionistica complementare, tramite liquidazione diretta mensile della medesima come parte integrante della retribuzione. Per la piena operatività, è necessario attendere l'emanazione del regolamento attuativo mediante D.P.C.M..

La disposizione riguarda esclusivamente i lavoratori dipendenti del settore privato, esclusi i domestici e i lavoratori del settore agricolo, che abbiano un rapporto in essere da almeno 6 mesi presso il medesimo datore di lavoro.

Inoltre, sono esclusi dalla possibilità di liquidare il Tfr in busta paga i datori di lavoro sottoposti a procedure concorsuali e le aziende dichiarate in crisi (art.4, L. n.297/82).

Una volta esercitata la manifestazione di volontà per la liquidazione con la retribuzione ordinaria, essa è irrevocabile fino al 30/06/2018.

Il Tfr in busta paga è assoggettato alla tassazione ordinaria, ma non è imponibile ai fini previdenziali e non rileva ai fini dell'applicazione dell'imposizione fiscale sul Tfr (art.19 Tuir).

A garanzia delle problematiche finanziarie che potrebbe generare il pagamento in busta paga del Tfr, i datori di lavoro fino a 50 dipendenti che non intendono usare risorse proprie possono accedere a un finanziamento assistito da garanzia rilasciata da apposito fondo costituito presso l'Inps: in tal caso, i datori di lavoro devono tempestivamente richiedere all'Inps apposita certificazione del Tfr, sulla base della quale potrà presentare richiesta di finanziamento alle banche che aderiscono all'apposito accordo quadro tra Ministero del Lavoro, dell'Economia e l'Abi. Al finanziamento non possono essere applicati tassi superiori al tasso di rivalutazione del Tfr.

Per i datori di lavoro che abbiano un numero di addetti pari o superiore a 50, si applicano al Tfr liquidato le misure compensative previste dall'art.10 D.Lgs. n.252/05, così come ai datori di lavoro che abbiano alle proprie dipendenze meno di 50 dipendenti e non optino per l'accesso al credito sopra definito, si applicano al Tfr liquidato le misure compensative previste dall'art.10 D.Lgs. n.252/05. Viceversa, nel caso abbiano optato per il finanziamento, alle imprese con meno di 50 addetti come misura compensativa si applica solo il comma 2 dell'art.10 D.Lgs. n.252/05 (esonero versamento Fondo di Garanzia Tfr).

I datori di lavoro, che accedono al finanziamento, devono versare un contributo pari a 0,2 punti percentuali della retribuzione imponibile ai fini previdenziali nella stessa percentuale della quota maturanda liquidata come Tfr in busta paga, al netto del contributo pari allo 0,50% (L. n.297/82, art.3).

Entro 30 giorni dall'entrata in vigore della Legge di Stabilità, sarà emanato il regolamento attuativo mediante D.P.C.M..

Piccola mobilità (Art.1, comma 114)

I datori di lavoro che hanno assunto fino al 31 dicembre 2012 lavoratori iscritti alle liste di mobilità ai sensi del D.L. n.4/08, cioè lavoratori licenziati da imprese che occupano anche meno di quindici dipendenti per giustificato motivo oggettivo connesso a riduzione, trasformazione o cessazione di attività o di lavoro, possono beneficiare degli sgravi contributivi previsti dagli artt.8, co.2 e 25, co.9 della L. n.223/91, nel limite massimo complessivo di 35.550.000 di euro.

Esonero contributivo per nuove assunzioni (Art. 1, commi 118, 119 e 120)

Con esclusione del settore agricolo, a cui si applicano disposizioni particolari, per i datori di lavoro privati è previsto, in riferimento alle nuove assunzioni con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, esclusi i contratti di apprendistato e di lavoro domestico, decorrenti dal 1° gennaio 2015 e fino al 31 dicembre 2015, in riferimento alla data di stipula dei contratti, l'esonero dal versamento dei complessivi contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'Inail, nel limite massimo pari a 8.060 euro.

Per poter beneficiare della riduzione, i lavoratori non devono essere stati impiegati nei sei mesi precedenti con contratto a tempo indeterminato presso qualsiasi datore di lavoro e l'esonero non spetta "con riferimento a lavoratori per i quali il beneficio sia già stato usufruito" in una precedente assunzione a tempo indeterminato.

Tale esonero non è cumulabile con altri esoneri o riduzioni. Inoltre, non spetta in caso di assunzioni relative a lavoratori in riferimento ai quali i datori di lavoro hanno comunque in essere un contratto a tempo indeterminato nei tre mesi antecedenti la data di entrata in vigore della Legge di Stabilità (1.1.2015), anche in società controllate o collegate.

Nel settore agricolo, sono esclusi i lavoratori che nel 2014 siano stati occupati a tempo indeterminato o a termine iscritti negli elenchi nominativi per un numero di giornate non inferiore a 250 con riferimento all'anno solare 2014.

Contestualmente, sono eliminati, in riferimento alle assunzioni effettuate dal 1° gennaio 2015, i benefici contributivi L. n.407/90, art.8, comma 9.

Soppressione benefici L. n.407/90 (Art.1, comma 121)

I benefici contributivi ex art.8, co.9 L. n.407/90 sono soppressi con riferimento alle assunzioni decorrenti dal 1° gennaio 2015.

Sostegno alla natalità e alle adozioni (Art.1, commi 125, 126 e 129)

Per incentivare la natalità e contribuire alle spese per il suo sostegno, per ogni figlio nato o adottato tra il 1° gennaio 2015 e il 31 dicembre 2017, è riconosciuto un assegno di importo pari a 960 euro annui erogato mensilmente a decorrere dal mese di nascita o adozione. L'assegno, che non concorre alla formazione del reddito complessivo, è corrisposto fino al compimento del terzo anno di età o di ingresso nel nucleo familiare a seguito dell'adozione, per i figli di cittadini italiani o di uno Stato membro dell'Unione europea o di Stati extracomunitari con permesso di soggiorno residenti in Italia e a condizione che il nucleo familiare di appartenenza del genitore richiedente l'assegno sia in una condizione economica corrispondente a un valore dell'indicatore della situazione economica equivalente (Isee), non superiore a 25.000 euro annui. L'assegno è corrisposto, a domanda, dall'Inps. Qualora il nucleo familiare di appartenenza del genitore richiedente l'assegno sia in una condizione economica corrispondente a un valore dell'Isee non superiore a 7.000 euro annui, l'importo dell'assegno è raddoppiato.

Con D.P.C.M. saranno stabilite le disposizioni di attuazione.

Ai fini della verifica dei limiti di reddito complessivo per il *bonus* "80 euro" non si tiene conto delle somme in trattazione.

Autotrasporto (Art.1, comma 248)

Nel contratto di trasporto, anche stipulato in forma non scritta, i prezzi e le condizioni sono rimessi all'autonomia negoziale delle parti, tenuto conto dei principi di adeguatezza in materia di sicurezza stradale e sociale.

Il committente è tenuto, prima della sottoscrizione del contratto di trasporto, a verificare la regolarità retributiva, previdenziale e assicurativa mediante acquisizione di un'attestazione rilasciata dagli enti previdenziali, di data non inferiore a tre mesi, dalla quale risulta la regolarità dei versamenti contributivi e assicurativi.

In caso di mancata verifica, il committente è obbligato in solido con il vettore, entro un anno dalla cessazione del contratto, a corrispondere ai lavoratori i trattamenti retributivi, contributi e premi dovuti limitatamente alle prestazioni ricevute nel corso della durata del contratto di trasporto. In caso di contratto di trasporto non in forma scritta e in assenza della verifica, oltre la responsabilità in solido si estende agli obblighi fiscali e alle violazioni del codice della strada.

Riferimenti normativi

L. n.190/14.

Dal 2015 il modello 730/15 è precompilato

Il decreto "semplificazioni fiscali", D.Lgs.n.175/2014, prevede, in tema di dichiarazione dei redditi con modello 730, il passaggio dall'attuale sistema di dichiarazione dei redditi e delle spese sostenute ai fini dell'autoliquidazione dell'imposta a cura del singolo cittadino ad un sistema in cui sarà l'Agenzia delle Entrate, sulla scorta delle informazioni ricevute dai soggetti terzi, a trasmettere a ciascuno la dichiarazione precompilata effettuando così a monte i relativi controlli.

Con l'emanazione del Decreto Legislativo n.175/14 l'Agenzia delle Entrate si appresta a predisporre il modello 730 precompilato utilizzando le informazioni contenute nella Certificazione Unica, che da quest'anno verrà inviata all'Agenzia dai sostituti di imposta, i dati relativi agli interessi passivi sui mutui, ai premi assicurativi e dati previdenziali comunicati da soggetti eroganti mutui e da imprese di assicurazioni e enti previdenziali ed altresì verranno indicate tutte le spese pluriennali derivanti dalle dichiarazioni di anni precedenti. Sarà sempre possibile presentare un modello 730 non precompilato anche qualora il contribuente riceva la dichiarazione dall'Agenzia.

Entro il 28 febbraio 2015

Il sostituto di imposta deve rilasciare al sostituto di imposta la certificazione dei redditi erogati nel periodo di imposta 2014, delle relative ritenute e detrazioni operate. In sostanza sono tenuti all'invio del flusso telematico coloro che nel 2014 hanno corrisposto somme o valori soggetti a ritenuta alla fonte, ai sensi degli artt.23, 24, 25, 25-bis, 25-ter, 29 del d.P.R. n.600/73 e 33, comma 4 d.P.R. n.42/88. Sono altresì tenuti ad inviare il flusso coloro che nel 2014 hanno corrisposto contributi previdenziali e assistenziali dovuti all'Inps e all'Inps Gestione Dipendenti Pubblici e/o premi assicurativi dovuti all'Inail.

Entro il 7 marzo 2015

I sostituti d'imposta dovranno trasmettere in via telematica all'Agenzia delle Entrate le certificazioni relative ai redditi di lavoro dipendente, ai redditi di lavoro autonomo e ai redditi diversi, già rilasciate entro il 28 febbraio.

Il flusso telematico da inviare all'Agenzia si compone:

- Frontespizio

nel quale vengono riportate le informazioni relative al tipo di comunicazione, ai dati del sostituto, ai dati relativi al rappresentante firmatario della comunicazione, alla firma della comunicazione e all'impegno alla presentazione telematica;

- Quadro CT

nel quale vengono riportate le informazioni riguardanti la ricezione in via telematica dei dati relativi aimod.730-4 resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate;

- Certificazione Unica 2015

nella quale vengono riportati i dati fiscali e previdenziali relativi alle certificazioni lavoro dipendente, assimilati e assistenza fiscale e alle certificazioni lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi. E' opportuno segnalare che in caso di omesso o tardivo inoltro della CU o di sua errata compilazione verrà applicata la sanzione amministrativa di 100 euro per ogni modello.

Entro il 15 aprile 2015

L'Agenzia delle Entrate rende disponibile al contribuente la dichiarazione precompilata in area autenticata del sito internet www.agenziaentrate.gov.it. Per accedere alla sezione il contribuente dovrà essere in possesso del codice Pin che può essere richiesto:

- *online* al medesimo sito,
- per telefono chiamando il servizio di risposta automatica 848.800.444 ,
- in qualsiasi ufficio dell'Agenzia presentando un documento di identità.

È stato assicurato che, per i cittadini sprovvisti di Pin, saranno approntate altre modalità di accesso alla dichiarazione (ad esempio attraverso credenziali rilasciate dall'Inps).

Entro il 7 luglio 2015

Il contribuente, una volta avuto accesso al modello, sarà tenuto ad accettare, integrare o correggere la dichiarazione e a trasmetterla all'Agenzia delle Entrate. La trasmissione potrà essere effettuata direttamente dal cittadino o tramite il proprio sostituto di imposta che presta assistenza fiscale oppure per il tramite di CAF o professionisti abilitati.

La dichiarazione che viene accettata, e quindi presentata direttamente o per il tramite del datore di lavoro che presta assistenza fiscale, consente di escludere il controllo formale (ex art.36-ter d.P.R. n.600/73) sugli oneri indicati nel 730 precompilato. Naturalmente rimane salva la possibilità di un controllo delle condizioni soggettive che danno diritto alle detrazioni/deduzioni.

Qualora invece la dichiarazione venga presentata con modifiche, direttamente o per il tramite del datore di lavoro, si opererà il controllo formale su tutti gli oneri indicati in dichiarazione compresi quelli trasmessi all'Agenzia dagli enti esterni.

Nel caso in cui invece la dichiarazione, con o senza modifiche, venga presentata dal Caf o dal professionista abilitato il controllo formale verrà eseguito su tutti gli oneri indicati in dichiarazione (compresi quelli indicati dall'Agenzia) e il controllo è effettuato nei confronti del Caf/professionista. Se poi dai controlli emerge il rilascio di un visto di conformità infedele, l'intermediario è tenuto a pagare una somma pari a imposta, sanzione e interessi che sarebbero stati richiesti al contribuente, salvo ovviamente i casi di dolo o colpa grave di quest'ultimo.

Nel caso in cui gli intermediari verifichino di avere apposto un visto infedele potranno, entro il 10 novembre dell'anno in cui la violazione è stata commessa, presentare una dichiarazione rettificativa versando una sanzione ridotta pari ad 1/8 dell'ordinaria sanzione che è pari al 30%, mentre rimarrà a carico del contribuente la maggiore imposta e gli interessi.

Entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello della trasmissione della dichiarazione. L'Agenzia delle Entrate potrà richiedere all'intermediario, attraverso modalità telematiche, l'eventuale esibizione di documentazione o chiarimenti relative alle dichiarazioni presentate. Le risposte dovranno essere, inviate telematicamente, entro i 60 giorni successivi. Delle risultanze del controllo verrà data poi successiva comunicazione al CAF o professionista il quale potrà, entro i successivi 60 giorni, segnalare elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo oppure effettuare il pagamento delle imposte, degli interessi e della sanzione che in questo caso sarà ridotta a 2/3 del 30%.

Riferimenti normativi

D.Lgs. n.175/14

Autoliquidazione 2014 – 2015: l'Inail detta le istruzioni

L / Inail fornisce le istruzioni relative all'autoliquidazione 2014/2015 a legislazione vigente, con particolare riferimento alle riduzioni contributive e all'addizionale per il Fondo amianto.

Per quanto riguarda il pagamento in quattro rate del premio di autoliquidazione, il tasso di interesse da applicare alla seconda, terza e quarta rata, sarà comunicato dall'istituto assicurativo non appena sarà reso noto il tasso medio di interesse dei titoli di Stato per l'anno 2014.

Servizi telematici

L'Inail ha informato della disponibilità dei servizi telematici "Visualizza Basi di calcolo" e "Richiesta Basi di calcolo" per l'autoliquidazione 2014/2015 (richiesta 902015), per i quali è attiva una nuova funzionalità che consente di ottenere le Basi di calcolo in formato pdf.

Termini

Il versamento del premio di autoliquidazione in unica soluzione e per la prima rata dovrà essere effettuato entro il 16 febbraio 2015, mentre le dichiarazioni delle retribuzioni, da effettuarsi esclusivamente con i servizi telematici ALPI online e Invio Telematico Dichiarazioni Salari, dovranno essere inviate entro il 2 marzo 2015.

In caso di cessazione dell'attività in corso d'anno, la dichiarazione delle retribuzioni deve invece essere inviata sull'apposito modello tramite pec alla Sede competente entro il giorno 16 del secondo mese successivo alla cessazione stessa, contestualmente all'autoliquidazione del premio.

Addizionale amianto

La misura dell'addizionale dovuta dalle imprese è fissata nella misura dell'1,33%, da applicare sia al premio di regolazione 2014 sia al premio di rata 2015. Nelle Basi di calcolo del premio l'obbligo di versare l'addizionale è evidenziato nell'apposito campo "Addizionale amianto L. 244/2007" con il valore "SI". L'addizionale si applica solo ai premi ordinari dovuti sulle retribuzioni afferenti le seguenti voci di tariffa:

Settore di inquadramento	Voce di tariffa
Artigianato	3630, 4100, 6111, 6112, 6113, 6212, 6311, 6411, 6421, 6422, 6581, 7271, 7272, 9200
Industria	3620, 4110, 6111, 6112, 6114, 6212, 6311, 6413, 6421, 6422, 6581, 7271, 7272, 7273, 9220
Terziario	3620, 4100, 6100, 6211, 6310, 6410, 6420, 6581, 7200, 9220
Altre attività	3620, 4100, 6100, 7100

Riduzione L. n.147/13, art.1, co.128

La riduzione si applica in autoliquidazione sia ai premi ordinari delle polizze dipendenti, sia ai premi speciali unitari delle polizze artigiani. La misura della riduzione da applicare al premio di regolazione 2014 è pari al 14,17% e la misura della riduzione da applicare al premio di rata 2015 è pari al 15,38%. Nelle Basi di calcolo del premio, in presenza dei requisiti per l'applicazione della riduzione L. n.147/13, il campo Riduzione Legge n.147/13 (%) è valorizzato con l'indicazione della misura percentuale.

Per la verifica della sussistenza dei requisiti per l'applicazione della riduzione sono fissati criteri differenziati a seconda che le lavorazioni siano iniziate da oltre un biennio oppure da non oltre un biennio.

Lavorazioni iniziate da oltre un biennio	
Polizze dipendenti	La riduzione si applica alle lavorazioni con data precedente al 3 gennaio 2013. Per ogni voce (lavorazione) si confronta il tasso applicabile medio del triennio 2011/2013 (TA) e il tasso di tariffa (TM). La riduzione spetta se il TA è inferiore o pari al TM ed è applicata automaticamente anche al premio supplementare silicosi.
Polizze artigiani	La riduzione si applica alle lavorazioni con data precedente al 3 gennaio 2013. Per ogni voce (lavorazione) si confronta l'Indice di Gravità Aziendale della classe di rischio di riferimento (IGA) calcolato annualmente e l'Indice di Gravità Medio della stessa classe di rischio (IGM) calcolato con riferimento al triennio 2010/2012 e valido per il triennio 2014/2016. La riduzione spetta se l'IGA è inferiore o pari all'IGM.
Lavorazioni iniziate da non oltre un biennio	
Polizze dipendenti	Le lavorazioni iniziate da non oltre un biennio sono quelle iniziate dal 3 gennaio 2013. La riduzione si applica ai soggetti che dimostrino l'osservanza delle norme in materia di tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro e che presentano o hanno già presentato nel corso del biennio l'istanza ex art. 20 MAT telematica, accettata dall'Inail ed è applicata automaticamente anche al premio supplementare silicosi.
Polizze artigiani	Le lavorazioni iniziate da non oltre un biennio sono quelle iniziate dal 3 gennaio 2013. La riduzione si applica ai soggetti che dimostrino l'osservanza delle norme in materia di tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro e che presentano o hanno già presentato nel corso del biennio l'istanza I/P legge 147/2013 tramite il modulo telematico 20 MAT, accettata dall'Inail.

Riduzione settore edile

Anche per il 2014 la riduzione contributiva per il settore edile è pari all'11,50% e si applica alla sola regolazione 2014. Gli interessati devono presentare, entro la data di presentazione della dichiarazione delle retribuzioni, l'apposito "modello autocertificazione sconto edile" riguardante l'assenza di condanne passate in giudicato per la violazione della normativa in materia di sicurezza nell'ultimo quinquennio.

Se la richiesta del beneficio è effettuata per la prima volta o se sono intervenute modifiche rispetto a quanto precedentemente dichiarato, i datori di lavoro devono presentare alla DTL competente l'autocertificazione circa l'inesistenza di provvedimenti definitivi in ordine alla commissione di violazioni in materia di tutela delle condizioni di lavoro ovvero il decorso del periodo relativo a ciascun illecito. La domanda di ammissione al beneficio si presenta indicando nella dichiarazione delle retribuzioni, sezione "Retribuzioni soggette a sconto", il "Tipo" codice "1" e l'importo delle retribuzioni alle quali si applica la riduzione.

Riduzione settore pesca

La riduzione contributiva per il settore della pesca è fissata nella misura del 63,2% per la regolazione 2014 e del 57,5% per la rata 2015.

Per i pescatori della piccola pesca marittima e delle acque interne la domanda di ammissione al beneficio si

presenta indicando nella dichiarazione delle retribuzioni sezione "Retribuzioni soggette a sconto" il "Tipo" codice "3" e l'importo delle retribuzioni alle quali si applica la riduzione.

Incentivi disabili ante 1.1.2008

Il beneficio della fiscalizzazione del premio nella misura del 100%, sia in regolazione che in rata, si applica ai soli datori di lavoro che erano stati autorizzati in virtù di convenzione per l'inserimento lavorativo dei disabili stipulata entro il 31 dicembre 2007. La domanda di ammissione al beneficio si presenta indicando nella dichiarazione delle retribuzioni, sezione "Retribuzioni soggette a sconto", il "Tipo" codice "6" e l'importo delle retribuzioni alle quali si applica la riduzione. L'incentivo terminerà con il 31 dicembre 2015.

Incentivi per il sostegno della maternità e paternità e per la sostituzione di lavoratori in congedo

La riduzione pari al 50% dei premi dovuti si applica sia alla regolazione 2014 che alla rata 2015, a condizione che il datore di lavoro sia in possesso dei requisiti per il DURC. La domanda di ammissione al beneficio si presenta indicando nella dichiarazione delle retribuzioni sezione "Retribuzioni soggette a sconto" il "Tipo" codice "7" e l'importo delle retribuzioni alle quali si applica la riduzione.

Riduzione imprese artigiane

La riduzione si applica solo al premio dovuto a titolo di regolazione.

Per la regolazione 2014, sono ammesse alla riduzione le imprese in regola con tutti gli obblighi previsti in materia di sicurezza che non abbiano registrato infortuni nel biennio 2012-2013 e che abbiano barrato l'apposita casella nella dichiarazione delle retribuzioni 2013. La riduzione si applica alla regolazione 2014 nella misura del 7,99%. Nelle Basi di calcolo del premio, la sussistenza dei requisiti è evidenziata nella sezione "Regolazione anno 2014 Agevolazioni" con il codice 127.

Per poter applicare la riduzione alla regolazione 2015, occorre barrare la casella "Certifico di essere in possesso dei requisiti ex lege 296/2006, art. 1, commi 780 e 781" nella dichiarazione delle retribuzioni 2014.

Riduzione Campione d'Italia

Ai premi dovuti dai datori di lavoro operanti nel comune di Campione d'Italia, per i dipendenti retribuiti in franchi svizzeri, si applica la riduzione del 50% del premio, sia per la regolazione 2014 sia per la rata 2015.

La riduzione è indicata nelle basi di calcolo del premio con il codice 003.

Riduzione cooperative agricole e loro consorzi operanti in zone montane e svantaggiate

Alle cooperative agricole e loro consorzi operanti nelle zone montane e svantaggiate, che manipolano, trasformano e commercializzano prodotti agricoli e zootecnici, si applicano rispettivamente le riduzioni del 75% (cooperative operanti in zone montane) e del 68% (cooperative operanti in zone svantaggiate) sia alla regolazione 2014, che alla rata 2015. Le riduzioni sono indicate nelle basi di calcolo del premio con i codici 005 e 025.

Riduzione cooperative agricole e loro consorzi in proporzione al prodotto proveniente da zone montane o svantaggiate

Alle cooperative agricole e ai loro consorzi non operanti in zone montane o svantaggiate che manipolano, trasformano e commercializzano prodotti agricoli e zootecnici compete una riduzione pari al 75% o al 68% in proporzione al prodotto conferito dai soci coltivato o allevato in zone montane o svantaggiate. La riduzione si applica sia alla regolazione 2014, che alla rata 2015 soltanto alle PAT con sedi dei lavori non ubicate in zone di montagna o svantaggiate e non si cumulano, quindi, con quelle spettanti alle cooperative agricole e loro consorzi operanti in zone montane o svantaggiate. In caso di pluralità di PAT deve essere indicata una sola percentuale di prodotto conferito alla cooperativa rispetto al totale del prodotto lavorato dalla stessa, anche se la quantità proveniente da zone montane o svantaggiate è diversa nelle varie PAT dell'azienda. Per usufruire della riduzione si deve indicare nella dichiarazione delle retribuzioni 2014 la percentuale di prodotto conferito dai soci proveniente dalle zone montane o svantaggiate in rapporto al prodotto totale manipolato, trasformato o commercializzato dalla cooperativa.

Riduzione contratti di inserimento

I datori di lavoro che hanno assunto lavoratori con contratti di inserimento entro il 31 dicembre 2012 devono indicare nella dichiarazione delle retribuzioni l'importo totale delle retribuzioni parzialmente esenti e il relativo codice, nonché le specifiche retribuzioni. L'indicazione dei suddetti dati equivale a domanda di ammissione alle riduzioni.

Riduzione L. n.407/90, art.8, co.9

I datori di lavoro aventi diritto alla riduzione del 50% dei premi devono indicare nella dichiarazione delle retribuzioni l'importo totale delle retribuzioni parzialmente esenti e il relativo codice nonché le specifiche retribuzioni. I datori di lavoro aventi diritto all'esenzione al 100% dei premi devono indicare nella dichiarazione delle retribuzioni il relativo codice nella sezione relativa alle retribuzioni esenti al 100% nonché le specifiche retribuzioni.

L'indicazione dei suddetti dati equivale a domanda di ammissione alle riduzioni.

Incentivi per assunzioni L. n.92/12, art.4, co.8-11

I datori di lavoro aventi diritto alla riduzione del 50% dei premi devono indicare nella dichiarazione delle retribuzioni l'importo totale delle retribuzioni parzialmente esenti e il relativo codice nonché le specifiche retribuzioni. L'indicazione dei suddetti dati equivale a domanda di ammissione alle riduzioni, che spettano a condizione che il datore di lavoro sia in possesso dei requisiti di regolarità contributiva.

Riferimenti normativi

Inail, nota n.8076 del 17 dicembre 2014

Sanzioni in materia di orario: il Tribunale di Padova smentisce il Ministero del Lavoro

Il Tribunale di Padova, con la recente sentenza del 10 novembre 2014, interviene sulla problematica delle sanzioni amministrative in materia di orario di lavoro a seguito della pronuncia della Corte Costituzionale n.153/14, disapplicando i successivi orientamenti di prassi forniti dal Ministero del Lavoro.

Pochi mesi fa la Corte Costituzionale, con la sentenza n.153/14, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale, per contrasto con l'art.76 Costituzione, dell'art.18-bis commi 3 e 4 del D.Lgs. n.66/03, nel testo introdotto dall'art.1, comma 1, lett. F) del D.Lgs. n.213/04.

La pronuncia di illegittimità trova la sua ragione in quanto tale disposizione (il D.Lgs. n.213/04, in vigore fino al 2008) ha introdotto un regime sanzionatorio sensibilmente più severo rispetto a quello previgente, nonostante il legislatore nella legge delega avesse stabilito "sanzioni identiche a quelle eventualmente già comminate dalle leggi vigenti per le violazioni che siano omogenee e di pari offensività rispetto alle infrazioni alle disposizioni dei decreti legislativi".

In particolare, la pronuncia di illegittimità riguarda il quadro sanzionatorio in vigore per il periodo 1° Settembre 2004 – 24 giugno 2008 (in quanto successivamente le sanzioni furono modificate dal D.L. 112/2008) relativa agli artt. 4, commi 2, 3, 4 (durata massima dell'orario di lavoro), art. 7 comma 1 (riposo giornaliero); art. 9, comma 1 (riposo settimanale), art. 10, comma 1 (ferie annuali): le violazioni delle norme su durata massima dell'orario e ferie annuali erano in via amministrativa da euro 130 a euro 780 euro per ogni lavoratore e per ciascun periodo, mentre le violazioni sul riposo giornaliero e settimanale da euro 105 a euro 630.

Sulla base di tale pronuncia, il Ministero del Lavoro ha emanato le istruzioni operative relativamente alle situazioni giuridiche ancora aperte. In base alla lettera circolare 10 luglio 2014 n. 12552 e alla successiva lettera circolare del 28 agosto 2014, n. 37, si procederà alla rideterminazione degli importi delle sanzioni, secondo il previgente (ante 2004) regime sanzionatorio ex art. 9, R.D.L. n.692/23 e art.27, L. n.370/34, nei seguenti casi:

- illeciti contestati con verbali ispettivi non ancora oggetto di ordinanza ingiunzione;
- ordinanza ingiunzione di cui è ancora possibile opposizione in giudizio;
- giudizio pendente, di cui non è ancora passato in giudicato la sentenza.

Con la lettera Circolare n.37/14, inoltre, si è chiarito che la rideterminazione deve essere effettuata "tenendo conto della previsione di cui all'art. 1, comma 1177 L. n.296/06, secondo cui gli importi delle sanzioni amministrative previste per la violazione di norme in materia di lavoro, legislazione sociale, previdenza e tutela della sicurezza e salute nei luoghi di lavoro entrate in vigore prima del 1° gennaio 1999 sono quintuplicati".

La ricostruzione operata dal Ministero non è stata condivisa dalla prima sentenza di merito nota sul tema, emessa dal Tribunale di Padova il 10 novembre 2014.

Il caso riguarda un'opposizione a ordinanza ingiunzione per sanzioni amministrative per violazione della normativa in materia di riposi settimanali (24h ogni 7 giorni) in riferimento al periodo 2007 – 2009.

Secondo il giudice patavino, la declaratoria di illegittimità costituzionale della norma sanzionatoria comporta l'annullamento della ordinanza ingiunzione: non si può ritenere applicabile la sanzione prevista dalla pregressa disciplina, l'art.27 della L. n.370/34, in modo postumo, per il solo fatto del venir meno della norma successiva. Il cosiddetto fenomeno della reviviscenza, si legge nella sentenza del 10 novembre 2014, non opera in via generale ed automatica, ma si può verificare nel caso in cui la norma pregressa sia stata espressamente abrogata da successiva norma poi dichiarata incostituzionale, situazione che non si è realizzata nel caso di specie.

La norma dichiarata incostituzionale, cioè l'art.18-bis commi 3 e 4 del D.Lgs. n.66/03, "non ha

abrogato l'art.27 della L. n.370/34 che, invece, era stato abrogato dal successivo art.19 D.Lgs. n.66/03, norma che non è stata in alcun modo toccata dalla sentenza n.153/14 della Corte costituzionale".

Per comprendere le motivazioni della sentenza, è necessario aprire una sintetica parentesi sull'evoluzione del quadro sanzionatorio in materia di orario di lavoro.

Nel 2003, a causa del rischio di sanzioni UE per la non attuazione della direttiva europea 93/104/CE, il D.Lgs. n.66 fu emanato di corsa: non essendoci stato il tempo tecnico per coordinare il sistema sanzionatorio, fu previsto all'art.19 che rimanevano in vigore le disposizioni a carattere sanzionatorio del sistema previgente (e in molti casi non compatibile con la nuova disciplina sostanziale dell'orario di lavoro).

Con il D.Lgs. n.213/04, fu abrogata tale disposizione e fu introdotto un nuovo regime sanzionatorio, poi modificato più volte, nel 2008, nel 2010 e nel 2013.

Pertanto, essendo incostituzionale il D.Lgs. n.213/04 solo nella parte in cui inasprisce le sanzioni, e non nella parte che ha abrogato la sopravvivenza delle sanzioni amministrative, nessuna sanzione risulta applicabile per il periodo 2004 – 2008.

È del tutto evidente che la pronuncia non condivide, e disapplica, l'interpretazione del Ministero del Lavoro, che, viceversa, ritiene comunque applicabile una sanzione e, a tal fine, risale al regime previgente sostituito dalla norma dichiarata incostituzionale. La motivazione della sentenza sembra del tutto condivisibile, nell'attenta ricostruzione del quadro sanzionatorio creatosi dalla pronuncia della Corte Costituzionale, sia per l'inesistenza di un regime sanzionatorio sopravvissuto alla dichiarazione di incostituzionalità, sia per l'impossibilità di procedere con la reviviscenza di norme non espressamente abrogate dalla disposizione incostituzionale.

Riferimenti normativi e giurisprudenziali

D.Lgs. n.213/04

Tribunale di Padova 10 novembre 2014

TFR: coefficiente di novembre 2014

S econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a novembre 2014 è risultato pari a 107,0: a novembre 2014 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2013 è risultata pari a 1,375000

Decorrenza	Periodo	Indice Istat	Aumento rispetto al 2013	Tasso mensile	75% Differenza 2013	Rivalutazione
Gennaio 2014	15. gennaio - 14 febbraio	107,3	0,186741	0,125	0,140056	0,265056
Febbraio 2014	15 febbraio - 14 marzo	107,2	0,093371	0,250	0,070028	0,320028
Marzo 2014	15 marzo - 14 aprile	107,2	0,093371	0,375	0,070028	0,445028
Aprile 2014	15 aprile - 14 maggio	107,4	0,280112	0,500	0,210084	0,710084
Maggio 2014	15 maggio - 14 giugno	107,3	0,186741	0,625	0,140056	0,765056
Giugno 2014	15 giugno - 14 luglio	107,4	0,280112	0,750	0,210084	0,960084
Luglio 2014	15 luglio - 14 agosto	107,3	0,186741	0,875	0,140056	1,015056
Agosto 2014	15 agosto - 14 settembre	107,5	0,373483	1,000	0,280112	1,280112
Settembre 2014	15 settembre - 14 ottobre	107,1	0	1,125	0	1,125000
Ottobre 2014	15 ottobre - 14 novembre	107,2	0,093371	1,250	0,070028	1,320028
Novembre 2014	15 novembre - 14 dicembre	107,0	0	1,375	0	1,375000

Le novità per il Sistri del Milleproroghe

Come di consueto a fine anno è arrivato il decreto omnibus, meglio noto come Decreto Milleproroghe.

Quest'anno, l'articolo 9 del D.L. n.192/14, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n.302 del 31 dicembre 2014, è intervenuto a prorogare alcuni termini in materia di Sistri, adempimento che non trova pace.

Obbligati al Sistri sono:

- enti e le imprese con più di 10 dipendenti produttori iniziali di rifiuti speciali e pericolosi;
- enti e imprese produttori iniziali di rifiuti speciali pericolosi che procedono al relativo trattamento, recupero, smaltimento, commercio e intermediazione;
- imprese che hanno quale attività la raccolta o il trasporto dei rifiuti speciali.

Il Milleproroghe introduce una sorta di doppio binario in merito alle modalità di tenuta della documentazione e ai connessi adempimenti relativi al Sistri.

In particolare le società obbligate dovranno, fino a fine anno, quindi fino al 31 dicembre 2015, procedere alla doppia annotazione cartacea su formulari e registri e elettronica.

Diretta conseguenza è lo slittamento dell'applicabilità delle sanzioni a decorrere dal 1° gennaio 2016.

Sempre in tema di sanzioni, il Milleproroghe prevede l'applicazione delle sanzioni di cui all'articolo 206-*bis* del D.Lgs. n.152/06, con decorrenza 1° febbraio 2015 in caso di mancata iscrizione al sistema sulla tracciabilità.

Riferimenti normativi e di prassi

Art.9 D.L. n.192/14

Art.206-*bis* D.Lgs. n.152/06

Equo canone di novembre 2014

L' *inflazione del mese di novembre 2014 è stata pari a + 0,2%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione è pari a + 0,150% (zerovirgolacentocinquanta).*

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di novembre 2014 rispetto a novembre 2013 è risultata pari a + 0,2% (zerovirgoladue). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della Legge n.118/85: il 75% risulta pari a + 0,150%;
- la variazione percentuale dell'indice del mese di novembre 2014 rispetto a novembre 2012 risulta pari a più 0,8% (zerovirgolaotto). Le variazioni percentuali annuali e biennali sono state prelevate dal sito Internet dell'ISTAT.

La deduzione dei compensi amministratori delle società di capitali e aspetti critici

La chiusura dell'esercizio sociale costituisce un momento importante anche per la verifica della deduzione dei compensi erogati agli amministratori, per i quali è infatti prevista la concorrenza alla determinazione del reddito d'impresa con il principio di cassa (sia pure "allargata"). Oltre a verificare l'effettivo pagamento, è opportuno anche verificare altri aspetti, quali la presenza di una delibera assembleare, nonché l'eventuale sussistenza di fringe benefit.

Le regole fiscali che disciplinano la deduzione dei compensi erogati agli amministratori di società di capitali sono contenute nell'art.95, co.5 Tuir, secondo cui i suddetti compensi sono deducibili nell'esercizio in cui sono effettivamente corrisposti, ossia in base al criterio di cassa (sia pure quasi sempre "allargata", come si vedrà meglio in seguito). Nel presente lavoro, oltre alla disciplina generale dei compensi, si intendono affrontare anche alcune questioni peculiari che nella realtà operativa e aziendale è possibile incontrare, quali ad esempio i compensi reversibili (nell'ambito dei gruppi societari), i compensi in natura derivanti dall'attribuzione agli amministratori di beni aziendali (*fringe benefit*), e i rimborsi spese erogati in occasione di trasferte effettuate per motivi di lavoro. Infine, alla luce del mutato contesto economico, si ritiene interessante affrontare anche la fattispecie della società nominata amministratore.

Compensi all'amministratore-persona fisica

Il riconoscimento di un compenso, a beneficio dell'amministratore è demandata in linea generale alla delibera dei soci, partendo dal presupposto che l'attività gestoria si presume a carattere oneroso. In tale ambito, si pensi soprattutto alle Srl connotate, in base allo statuto, alla struttura societaria ed alla composizione dell'organo amministrativo, da un assetto tipicamente personalistico, in cui l'amministrazione è affidata, in via esclusiva, a tutti i soci. Al ricorrere di questa ipotesi, non è dovuto un compenso per la funzione gestoria, in quanto da ritenersi ricompreso nella quota di partecipazione agli utili definita dall'atto costitutivo. In senso conforme, si riscontra anche la consolidata posizione della giurisprudenza di legittimità, secondo cui è efficace la previsione statutaria di gratuità dell'esercizio delle funzioni di amministratore: il principio dell'onerosità della carica è, infatti, stabilito per i sindaci, a norma degli artt.2364, co.1, n.3, e 2402 cod.civ., ma non per gli amministratori (Cassazione, sentenza n.14640/08). Con l'effetto che, qualora l'atto costitutivo riconosca esclusivamente un'indennità per lo svolgimento di particolari incarichi, l'amministratore matura il diritto al compenso soltanto se dimostra l'effettuazione di attività eccedenti i compiti propri del suo mandato, ovvero non riconducibili alla funzioni rappresentative e di spettanza (Cass. n.7961/09).

Le modalità e i criteri di determinazione del compenso spettante agli amministratori devono essere stabiliti all'atto della nomina o dall'assemblea dei soci, come previsto - nel caso delle Spa - dall'art.2389 cod.civ. (analogicamente applicabile anche alle Srl).

In altri termini, il compenso deve essere espressamente deliberato, sulla base di una esplicita delibera in tal senso, non essendo possibile invocare un'implicita decisione dei soci, in occasione dell'approvazione del bilancio: infatti, secondo la Cassazione (si veda, ad esempio, la sentenza n.21933/08) non è infatti sufficiente che la Nota integrativa contenga la voce "compenso amministratori", e il relativo importo. Diversamente, si violerebbero le norme imperative in materia di competenza degli organi sociali e di tutela dei diritti di informazione dei soci e dei terzi.

Aspetti fiscali

Sotto il profilo fiscale, in deroga al generale criterio di competenza, sul quale è fondata la determinazione del reddito d'impresa, l'art.95, co.5, d.P.R. n.917/86 stabilisce che il costo relativo al compenso degli amministratori persone fisiche è deducibile, da parte dell'impresa gestita, nel periodo d'imposta in cui lo stesso è effettivamente erogato (c.d. *principio di cassa*).

La norma ha natura antielusiva, in quanto si pone l'obiettivo di evitare che gli amministratori, soprattutto in società a struttura prettamente familiare, si assegnino compensi con il solo obiettivo di ridurre il reddito imponibile della società.

L'operatività della disposizione in parola è, tuttavia, differente, a seconda della natura del soggetto incaricato della gestione dell'impresa:

- amministratore "professionista" (Circolare n.105/E/01) - il compenso è fiscalmente deducibile, in capo all'impresa gestita, nel periodo d'imposta della corresponsione, e rappresenta un reddito imponibile per l'amministratore, nell'anno dell'effettiva percezione (c.d. *principio di cassa ristretto*);
- amministratore "lavoratore dipendente" - l'onorario rileva, in sede di determinazione del reddito d'impresa, anche se corrisposto successivamente alla chiusura del periodo d'imposta, ma non oltre il 12 gennaio (Circolare n.57/E/01), a norma dell'art.51, co.1 Tuir, disciplinante il reddito maturato da tale tipologia di amministratore (c.d. *principio di cassa allargato*).

I compensi erogati sotto forma di partecipazione agli utili sono deducibili nell'esercizio di pagamento anche se non imputati al Conto economico (art.95, co.5 Tuir). Anche gli eventuali acconti riconosciuti all'amministratore, in base allo statuto o a delibera assembleare, assumono rilevanza nell'anno di corresponsione, purché abbiano natura di costo maturato per la società e non costituiscano semplicemente dei crediti. La loro deducibilità è subordinata al fatto che ne sia certa l'esistenza e determinabile in modo obiettivo l'ammontare (art. 109, co.1 Tuir): il verbale di assemblea costituisce un elemento valido a configurarne l'esistenza e la determinabilità.

Compensi reversibili

All'interno dei gruppi societari, può accadere che l'amministratore di una società sia legato da un rapporto di lavoro dipendente con un'altra società del medesimo gruppo (ad esempio, la controllante) alla quale il dipendente è tenuto a riversare il compenso da amministratore. Questi rapporti contrattuali possono riguardare anche i collaboratori coordinati e continuativi, come chiarito dalla Risoluzione n.8/196/80, e approfondito anche dalla norma di comportamento Aidc n. 169 del 17 ottobre 2007.

Il compenso non rileva in capo al lavoratore subordinato, in virtù del principio generale, secondo cui non configurano un reddito imponibile le somme di cui il dipendente non ottenga, in alcun modo, la disponibilità: in altri termini, non ricorre il presupposto di tassazione citata dall'art.1 Tuir, ovvero il possesso di un reddito, in denaro o natura, rientrante nelle categorie previste dalla normativa (Risoluzione 5 luglio 1986, n. 8/1236, 15 febbraio 1980, n. 8/196 e 17 maggio 1977, n.8/166).

In senso conforme, depone altresì l'art.50, co.1, lett.b) Tuir, nella parte in cui esclude dai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente i compensi a carico di terzi spettanti al lavoratore subordinato per incarichi svolti in relazione a tale qualità che, in base a una clausola contrattuale, devono essere riversati al datore di lavoro.

Conseguentemente, la società amministrata non deve operare, con riferimento all'incarico di amministratore, alcuna ritenuta nei confronti di tale dipendente. Il costo riguardante il compenso in parola è deducibile, per competenza, dal reddito d'impresa della controllata, in quanto si tratta di somme non spettanti all'amministratore, ma – contrattualmente – direttamente alla società

controllante di appartenenza: trattandosi di somme attribuite a un titolare di reddito d'impresa, non è applicabile il criterio di cassa di cui all'art. 95, co.5 d.P.R. n.917/86.

Ne deriva, pertanto, che gli importi corrisposti al datore di lavoro dell'amministratore concorrono, per effetto della reversibilità, a formare il reddito imponibile della percipiente, non soggetto alla ritenuta fiscale d'acconto di cui all'art. 24, co.1-ter, d.P.R. n.600/73 – poiché non applicabile ai redditi d'impresa – se la società beneficiaria delle somme risiede nel territorio dello Stato, oppure è rappresentata da una stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente. Diversamente, nel caso della società non residente priva di stabile organizzazione in Italia, l'azienda amministrata deve operare tale prelievo, in ossequio alla predetta disposizione, in quanto il presupposto territoriale dei redditi di collaborazione coordinata e continuativa è costituito, anche per le imprese non residenti, dalla residenza in Italia del soggetto che eroga il compenso (art.23, co.2, lett b) Tuir). A questo proposito, si rammenta che le convenzioni internazionali conformi all'art.16 del modello Ocse consentono allo Stato di residenza della società che eroga i compensi d'amministrazione di tassare i compensi corrisposti a residenti dell'altro Stato contraente in qualità di componenti dell'organo di gestione.

Le medesime considerazioni devono ritenersi valide nel caso in cui un amministratore o altro collaboratore coordinato e continuativo della società controllante, assimilato ai fini fiscali ai lavoratori dipendenti, venga nominato (su indicazione di quest'ultima) membro del CdA di altra società, con obbligo di reversibilità del compenso. Quest'ultimo non è, quindi, soggetto a ritenuta d'acconto: la controllata deduce il relativo costo dal reddito d'impresa, per competenza, e la controllante assoggetta ad imposizione il corrispondente compenso in base allo stesso criterio di competenza.

Fringe benefit

Per quanto concerne i compensi corrisposti in natura (c.d. *fringe benefit*), il costo deducibile deve essere quantificato in denaro, con riferimento al valore normale o corrente dei beni o dei servizi (art.110, co.2 Tuir). Nel caso di concessione in uso agli amministratori di autovetture di proprietà della società o di cui questa ha la disponibilità a diverso titolo (*leasing*, noleggio etc.) deriva la deducibilità dei costi e delle spese ad essi relativi, a seconda della tipologia di utilizzo:

- esclusivamente personale - a norma dell'art.164 Tuir, le spese e ogni altro componente negativo non sono deducibili per la società. I costi relativi a tali veicoli possono, tuttavia, essere dedotti, ai sensi dell'art.95, co.5, d.P.R. n.917/86, per la parte del loro ammontare che costituisce compenso in natura dell'amministratore, secondo il criterio del valore normale;
- promiscuo - anche in questa ipotesi la deducibilità integrale di costi e spese è limitata all'importo corrispondente al compenso in natura tassato in capo all'amministratore. L'eventuale eccedenza è deducibile nella determinazione del reddito d'impresa nella misura parziale di cui all'art.164, co.1, lett.b) Tuir, attualmente pari al 20%. Sul punto, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che le regole di quantificazione del fringe benefit per l'uso promiscuo dell'autovettura aziendale, in capo ai percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, previsti dall'art.50, co.1, lett. c-bis) Tuir, inclusi gli amministratori aventi un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa, sono analoghe a quelle stabilite per i redditi di lavoro dipendente (Circolare n.1/E/07). Conseguentemente, il componente in natura oggetto di tassazione in capo amministratore, e derivante dalla messa a disposizione ad uso promiscuo dell'autovettura aziendale, deve ritenersi pari al 30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri, calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali messe a disposizione dell'Aci (art.51, co.4, lett.a), d.P.R. n.917/86);
- esclusivamente aziendale - le spese e ogni altro componente negativo relativo all'utilizzo del veicolo sono parzialmente deducibili, purché vi sia inerenza con l'esercizio dell'impresa, secondo

la medesima quota di cui al punto precedente;

- nella circostanza in cui un dipendente rivesta, per lo stesso periodo, anche la carica di amministratore, e che tale ufficio rientri nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente, i redditi percepiti in relazione a tale qualità sono attratti nel reddito di lavoro dipendente. In questo caso, poiché tutte le somme e i valori percepiti saranno qualificati e determinati come redditi di lavoro dipendente, si deve ritenere che – anche ai fini della deduzione dei costi dei veicoli da parte dell'impresa – trovino applicazione le disposizioni dell'art.164 d.P.R. n.917/86 (Circolare n.1/E/07). In particolare, i costi relativi all'autovettura concessa in uso promiscuo, per la maggior parte del periodo d'imposta, sono deducibili dall'impresa nel limite individuato dal co.1, lett.b-bis) Tuir, ossia nella misura del 70%.

Nel caso in cui il rapporto istaurato con la società sia una collaborazione coordinata e continuativa, l'assimilazione al lavoro dipendente riguarda esclusivamente la determinazione del reddito imponibile dell'amministratore (compenso in natura), e non anche il regime di deducibilità dei relativi costi in capo alla società.

Conseguentemente, quest'ultima applica l'art.164, co.1, lett.b) Tuir, per effetto del quale i costi fiscalmente rilevanti dell'autovettura sono integralmente deducibili, sino a concorrenza del fringe benefit attribuito in natura, mentre l'eventuale eccedenza rileva soltanto per il 20% del proprio importo.

Un'altra forma di *fringe benefit* può essere rappresentata dalla stipulazione, da parte della società, di una polizza assicurativa avente a oggetto il rischio di morte o infortunio dell'amministratore, contratta a favore di quest'ultimo o dei propri eredi (Circolare n.326/E/97): il relativo costo è naturalmente deducibile dall'impresa amministrata, ai sensi dell'art.95 Tuir, come sostenuto anche nella norma di comportamento Aidc del 14 gennaio 2004, n.154.

Il predetto compenso in natura non è, invece, configurabile – per la mancanza di un arricchimento in capo all'assicurato – nel caso della polizza assicurativa c.d. *key-man*, stipulata dall'impresa a copertura del rischio di morte oppure infortunio di un amministratore, la cui perdita potrebbe compromettere la continuità aziendale e, quindi, la sopravvenienza della società. Trattandosi di polizza caratterizzata da una disgiunzione tra il soggetto assicurato – l'amministratore – e il beneficiario (la società amministrata), il relativo premio rappresenta un costo deducibile per competenza dall'impresa: si tratta, infatti, di un onere inerente, poiché diretto a tutelare gli interessi del patrimonio aziendale, minacciato dal verificarsi dell'evento coperto.

Rimborsi chilometrici

Nel caso in cui l'amministratore sia un lavoratore dipendente o collaboratore coordinato e continuativo autorizzato – non necessariamente in forma scritta (Circolare n.326/E/97, par. 2.4.1), per l'esecuzione di una trasferta al di fuori del territorio comunale, nell'ambito dell'esercizio delle proprie funzioni – ad utilizzare la propria autovettura, ovvero una acquisita a titolo di noleggio, il rimborso delle relative spese è deducibile dal reddito d'impresa, nel limite dell'importo corrispondente al costo di percorrenza o alla tariffa di noleggio relativi ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, ovvero 20 se con motore diesel (art.95, co.3, ultimo periodo Tuir). La nozione di "territorio comunale" non coincide necessariamente con quello della sede della società, dovendo farsi esclusivo riferimento al domicilio fiscale dell'amministratore, salvo che dall'atto di nomina risulti diversamente individuata la sede di lavoro (Circolare n.7/E/01, paragrafo 5.3). Qualora l'amministratore sia, invece, un professionista, i costi riaddebitati alla società gestita rientrano nella nozione di fiscale di "compenso" (c.d. *principio di attrazione nel reddito di lavoro autonomo*), anche qualora il professionista sia tenuto a considerare, per presunzione di legge, tali oneri soltanto parzialmente deducibili (Circolare n.58/E/01, paragrafo 2.2.). Conseguentemente,

secondo l'Agenzia delle Entrate, l'amministratore-professionista (avvocato, dottore commercialista etc.) è tenuto a fatturare anche i rimborsi chilometrici, riconducibili all'autovettura utilizzata nello svolgimento dell'attività professionale: tale orientamento non è, tuttavia, condiviso dal Cndcec (Circolare n.1/08).

Compensi alla società nominata amministratore

Il potere di gestione di un ente collettivo può essere conferito anche a una persona giuridica, come implicitamente desumibile dalla disciplina civilistica. Ad esempio, nel caso delle Srl, l'art.2463, co.2, n.8), cod.civ. – nell'elencare il contenuto minimo obbligatorio dell'atto costitutivo – si riferisce genericamente alle *"persone cui è affidata l'amministrazione"* e, quindi, non solo alle persone fisiche. A ciò si aggiunga che il successivo art.2475, co.1, cod.civ. stabilisce che, salva diversa disposizione dell'atto costitutivo, *"l'amministrazione è affidata ad uno o più soci, nominati con decisione dei soci ai sensi dell'art.2479"*: conseguentemente, nel caso di Srl il cui capitale è detenuto esclusivamente da persone giuridiche, compete soltanto a una o più di esse la gestione della Srl, in assenza di una diversa previsione statutaria.

Un'analoga conclusione deve essere raggiunta rispetto alle società di persone, in virtù del combinato disposto degli artt.2361, co.2, e 111-*duodecies* disp. att. cod.civ., per effetto del quale le società di capitali possono acquisire partecipazioni in altre imprese comportanti l'assunzione della responsabilità illimitata e, quindi, la qualifica di socio-amministratore. Diversamente, tale tipologia di nomina non è ammissibile in presenza di specifiche disposizioni legislative o regolamentari che rendono tale circostanza del tutto o in parte contraria al sistema normativo: è il caso, ad esempio, delle Spa quotate in mercati regolamentati, oppure di quelle operanti in settori soggetti a regolamentazione e vigilanza, con peculiari prescrizioni nei confronti degli esponenti degli organi di gestione e controllo. Al di fuori di tali particolari eccezioni, deve, pertanto, ritenersi legittima la nomina ad amministratore di società a favore di un altro soggetto giuridico, con conseguente applicazione delle disposizioni civilistiche, ove compatibili, stabilite per le persone fisiche, salve quelle proprie della natura dell'individuo: tra queste ultime, si veda l'art. 2383 cod. civ., che richiede, ai fini pubblicitari, l'indicazione del cognome e nome, luogo e data di nascita, domicilio e cittadinanza dell'amministratore. La decisione di attribuire tale incarico alla persona giuridica, tesa anche a evitare le criticità relative alla figura del dipendente-amministratore, è spesso motivata da finalità imprenditoriali, come nel caso dei gruppi societari, soggetti alla disciplina dell'attività di direzione e coordinamento di cui all'art. 2497 cod.civ.: tale forma di *governance* potrebbe, infatti, rendere maggiormente agevole il raggiungimento e il controllo dell'unità dei principi direttivi a cui le entità dell'aggregazione aziendale sono tenute a conformarsi. È, tuttavia, necessaria l'osservanza di alcune specifiche condizioni preliminari (Consiglio Notarile di Milano, massima n.100/07):

- la società nominata deve designare, per l'esercizio concreto della funzione, un solo rappresentante persona fisica appartenente alla propria organizzazione (non necessariamente il legale rappresentante), che assuma gli stessi obblighi e le medesime responsabilità dell'amministratore persona fisica, ferma restando la responsabilità solidale dell'amministratore persona giuridica;
- le formalità pubblicitarie relative alla nomina dell'amministratore devono essere eseguite nei confronti sia dell'amministratore persona giuridica che di quella fisica ad essa assegnata.

Aspetti fiscali

Sotto il profilo fiscale, si pongono diverse problematiche, con riferimento all'ipotesi dell'eventuale riconoscimento di un compenso, quale corrispettivo dell'attività svolta, preventivamente deliberato dall'organo competente della società amministrata: non è, invece, prospettabile l'indennità di fine mandato, in quanto riservata agli amministratori che conseguono un reddito assimilato a quello di

lavoro dipendente. Sul punto, AIDC ha pubblicato una norma di comportamento, la n.182 del 17 novembre 2011, al fine di fornire una possibile interpretazione dei principali effetti tributari della fattispecie. In primo luogo, è stato esaminato il trattamento ai fini delle imposte sui redditi, in capo a ciascun soggetto interessato:

- società amministratore: la natura reddituale del compenso percepito deve essere desunta dal rapporto sinallagmatico che si instaura, in virtù della nomina, con l'impresa gestita. In particolare, si tratta di una controprestazione del servizio reso nell'esercizio di un'impresa commerciale, da parte della società nominata amministratore, rientrando nel campo di applicazione dell'Iva (artt.3 e 4, co.2, lett. a), d.P.R. n.633/72), legittimante il diritto alla detrazione, nelle forme ordinarie, dell'Iva. Il corrispettivo in parola è, quindi, qualificabile come componente del reddito d'impresa, a norma delle previsioni sia Irpef – art.6, co.3 Tuir – che Ires (art.81 sempre Tuir). In senso conforme, si veda altresì la Risoluzione n. 56/E/06, secondo cui il reddito prodotto da una società deve ritenersi "d'impresa", in ossequio alle predette disposizioni, *"per il solo fatto di essere realizzato da un soggetto costituito in una veste giuridica societaria"*. Non rileva, dunque, il presupposto oggettivo, prevalendo, invece, la natura del contribuente percettore, come peraltro già sostenuto in passato dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. n.534/96): il compenso percepito dalla società per la funzione di amministratore, assolta in altra persona giuridica, concorre, pertanto, alla formazione del proprio reddito d'impresa, nel rispetto del principio di competenza di cui all'art. 109, co.1 e 2 Tuir;
- società amministrata: il compenso corrisposto all'impresa svolgente la funzione gestoria è deducibile per competenza (art.109, co.1 Tuir), e non per cassa. Non trova, pertanto, applicazione il criterio di cui all'art.95, co.5 Tuir, che subordina la rilevanza fiscale di tale costo all'effettiva erogazione del corrispettivo: l'operatività di tale disposizione è, infatti, circoscritta ai compensi degli amministratori qualificabili come *"spese per prestazioni di lavoro"* (dipendente, assimilato oppure autonomo), e non anche a quelli aventi natura imprenditoriale, come, invece, riscontrabile del caso di specie. A ciò si aggiunga che la norma in commento stabilisce una deroga esplicita al principio generale di competenza, al fine di evitare l'insorgere di una divergenza temporale, tra l'anno fiscale di deduzione del costo in capo all'impresa amministrata e quello di imposizione del compenso del soggetto giuridico svolgente le funzioni gestorie della stessa: in altri termini, la *ratio* dell'art.95, co.5 Tuir *"è quella di far coincidere il periodo d'imposta in cui i compensi sono assoggettati a tassazione in capo all'amministratore con quello in cui sono dedotti dai redditi dell'erogante"* (Circolare n.57/E/01, paragrafo 7.1.).

Riferimenti normativi e giurisprudenziali

art.50, 95 e 109 Tuir

art. 2364, 2404, 2361 cod.civ.

Risoluzione n.56/E/06

Circolare n.57/E/01

Cassazione n.21933/08 e n.14640/08

Le nuove regole per le dichiarazioni d'intento

Preso atto delle modifiche avvenute con l'introduzione del Decreto "Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata", l'Agenzia delle Entrate ha approvato il nuovo modello per la dichiarazione d'intento.

Il nuovo sistema di invio a carico dell'esportatore abituale diventerà obbligatorio dal 12 febbraio 2015. Fino a tale data è previsto un regime transitorio.

Per le operazioni poste in essere dal 1° gennaio 2015, il cedente o prestatore non sarà più tenuto a effettuare l'invio all'Agenzia delle Entrate della comunicazione con i dati delle dichiarazioni d'intento ricevute. Infatti, l'art.20 D.Lgs. n.175/14, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n.277 del 28 novembre 2014, in attuazione dell'art.7 della delega di cui alla L. n.23/14, ha previsto lo spostamento dell'obbligo di invio della dichiarazione di intento, per acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'Iva, in capo all'esportatore abituale.

È appena il caso di ricordare che lo *status* di esportatore abituale, ai sensi dell'art.1, co.1, lett. a) D.L. n.746/83, si acquisisce quando, nell'anno solare precedente o nei 12 mesi precedenti, è stato effettuato un ammontare di esportazioni registrate, o di altre operazioni con l'estero rilevanti, in ogni caso registrate, superiori al 10% del volume d'affari.

Il nuovo iter di presentazione del modello per la dichiarazione d'intento

L'Agenzia delle Entrate, con il Provvedimento n.159674/14 pubblicato il 12 dicembre scorso, ha dato pratica attuazione alle nuove regole di gestione e invio delle dichiarazioni d'intento relative alle operazioni poste in essere a decorrere dal 1° gennaio 2015.

In particolare, il soggetto che intende acquistare beni e servizi senza applicazione dell'Iva, in quanto in possesso dello status di esportatore abituale, deve:

- trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate la dichiarazione d'intento;
- scaricare la ricevuta di avvenuta trasmissione;
- stampare la dichiarazione trasmessa unitamente alla ricevuta;
- inviare la documentazione stampata al proprio cedente o prestatore.

Dal canto suo il cedente, ovvero il prestatore, può liberamente accedere al sito dell'Agenzia delle Entrate al fine di riscontrare l'avvenuta presentazione della dichiarazione di intento. Tale funzione sarà resa possibile grazie a una utility, ad accesso libero, disponibile sul sito dell'Agenzia. In tal senso la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.31/E/14 ha chiarito che a breve, per i soggetti abilitati ai servizi Entratel o Fisconline sarà possibile verificare nel proprio cassetto fiscale l'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento da parte del cessionario/committente, unitamente alla ricevuta telematica.

La decorrenza e le disposizioni transitorie

Fino all'11 febbraio 2015, come specificato al punto 5 del Provvedimento citato nonché nella Circolare n.31/E, gli operatori possono consegnare o inviare la dichiarazione d'intento con le modalità vigenti anteriormente all'emanazione del Provvedimento stesso. In pratica, si tratta di un periodo transitorio, di 60 giorni dall'emanazione dei Provvedimenti attuativi, dovuto in base alle cautele imposte dallo Statuto dei diritti del contribuente (L. n.212/00). Così, fino all'11 febbraio, l'esportatore abituale potrà inviare le lettere d'intento utilizzando il modello precedente e il cedente o prestatore non sarà tenuto ad alcuna comunicazione. In tal caso, inoltre, il cedente o prestatore non dovrà verificare l'avvenuta presentazione della dichiarazione all'Agenzia delle Entrate. Dal 12 febbraio 2015, invece, l'esportatore abituale sarà tenuto all'invio telematico della dichiarazione di intento all'Agenzia delle Entrate.

Per le lettere d'intento, consegnate o inviate secondo le vecchie modalità, che esplicano effetti anche per operazioni poste in essere successivamente alla data dell'11 febbraio 2015, occorrerà trasmettere, a partire dal 12 febbraio, le dichiarazioni in via telematica e riscontrare l'avvenuta

presentazione della dichiarazione all'Agenzia delle Entrate.

Ciò premesso, si rileva che, per le lettere d'intento che "coprono" periodi che vanno oltre il 12 febbraio, è consigliabile l'effettuazione in un termine precedente dell'invio telematico in modo da ottenere la relativa ricevuta entro tale data.

Così, per le lettere d'intento che valgono per tutto l'anno 2015, è consigliabile anticipare la trasmissione con le nuove procedure. Infatti, un riscontro negativo sul sito dell'Agenzia delle Entrate in "data spartiacque", comporterebbe la necessità dell'applicazione dell'Iva.

Il nuovo modello per la dichiarazione d'intento

Il modello, approvato con Provvedimento n.159674/14 è composto da:

- frontespizio, contenente l'informativa sul trattamento dei dati personali, il numero della dichiarazione, i dati anagrafici del soggetto richiedente, i dati dell'eventuale rappresentante firmatario della dichiarazione, i recapiti, l'eventuale integrativa, la dichiarazione d'intento, i dati del destinatario e la firma del richiedente;
- quadro "A", contenente i dati relativi al *plafond* e l'impegno alla presentazione telematica.

La trasmissione della dichiarazione

La trasmissione del *file* contenente la dichiarazione d'intento deve avvenire telematicamente mediante l'utilizzo del *software* distribuito dall'Agenzia delle Entrate.

Tale *software* provvede a sottoporre il *file*, contenente i dati della richiesta, ad una funzione di controllo di correttezza formale dei dati. Ciascuna fornitura dei dati si compone di una sequenza di record aventi la lunghezza fissa di 1.900 caratteri.

Successivamente, ciascun record è contraddistinto da uno specifico "tipo-record" che ne individua il contenuto e che determina l'ordinamento all'interno della fornitura stessa.

Come accennato, la dichiarazione deve essere presentata all'Agenzia delle Entrate in via telematica, direttamente, da parte dei soggetti abilitati ai servizi *Entratel* o *Fisconline*, ovvero tramite i soggetti incaricati ai sensi dell'art.3, co.2-*bis* e 3 d.P.R. n.322/98).

Avvenuta la trasmissione, il soggetto che ha presentato la dichiarazione dovrà scaricare la ricevuta, disponibile nella sezione "Ricevute" tra i servizi fiscali con registrazione del sito dell'Agenzia delle Entrate. Gli utenti *Fisconline* potranno visualizzare e stampare la comunicazione direttamente dal sito *web*, mentre gli utenti *Entratel* dovranno scaricare il file con le ricevute sul proprio computer ed elaborarlo con l'applicazione *Entratel*.

Successivamente, i soggetti incaricati alla trasmissione telematica hanno l'obbligo di rilasciare al dichiarante la copia della dichiarazione inviata, nonché copia della ricevuta rilasciata dall'Agenzia delle Entrate che costituisce prova dell'avvenuta presentazione.

A sua volta il dichiarante deve consegnare al cedente o prestatore la dichiarazione d'intento, escludendo il quadro "A", e la relativa ricevuta.

Le sanzioni

Il cedente o prestatore che effettua cessioni o prestazioni in regime di non imponibilità Iva prima di aver ricevuto, da parte del cessionario o committente, la dichiarazione di intento, e di aver riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle Entrate, è sanzionabile ai sensi dell'art.7, co.4-*bis* D.Lgs. n.471/97. Le sanzioni applicabili possono essere così riepilogate:

- sanzione dal 100% al 200% dell'imposta non applicata dall'operatore nel caso di omesso invio o di invio con dati incompleti o inesatti;
- responsabilità solidale con l'esportatore abituale per l'imposta evasa, nel caso di dichiarazione d'intento infedele.

Riferimenti normativi e giurisprudenziali

D.Lgs. n.175/14

Cessione crediti d'imposta da istanza telematica di rimborso

La Risoluzione n.117/E del 30 dicembre 2014 dall'Agenzia delle Entrate esamina la questione della cedibilità di crediti di imposta risultanti da istanze di rimborso Ires presentate telematicamente e non effettuate, quindi, in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi e valuta la possibilità di considerare la differenza tra il valore nominale di tali crediti e la somma effettivamente corrisposta dall'intermediario finanziario come onere finanziario deducibile ai sensi dell'art.96 Tuir.

La situazione descritta dalla società istante, capogruppo che presenta bilancio consolidato, è la seguente: la contribuente aveva presentato due richieste di rimborso, mediante istanze telematiche, per la maggiore imposta versata, rispettivamente:

- a seguito della mancata deducibilità forfetaria del 10%, ai fini Ires, dell'Irap relativa al costo del lavoro e agli oneri finanziari, concessa dal "decreto anticrisi" del 2008;
- a seguito della mancata deduzione, ai fini Ires, dell'Irap relativa al costo del personale dipendente, prevista nel 2011 dal "decreto Monti".
- In qualità di titolare, quindi, di tali posizioni creditorie nei confronti dell'Erario, la società intende cedere *pro soluto* i crediti in questione a un istituto finanziario e si domanda, pertanto:
- in primo luogo, se sia applicabile la disciplina di cessione dei crediti di imposta ex art.43-bis d.P.R. n.602/73 ed ex art.1 del D.M. n.384/97 e;
- se la differenza tra il valore nominale dei crediti e la somma effettivamente percepita possa essere considerata "onere finanziario" e, quindi, deducibile secondo quanto previsto dall'art. 96 del Tuir.

Il primo termine della questione, in effetti, non è scontato, in quanto la normativa che determina la cedibilità dei crediti di imposta, richiamata dalla contribuente, detta una disciplina speciale della cessione del credito di imposta, rispetto alla generale normativa civilistica, prevedendo (e limitando) la cedibilità del credito di imposta ai soli "crediti chiesti a rimborso nella dichiarazione dei redditi".

Il diritto al rimborso previsto dal decreto anticrisi e dal decreto Monti, invece, emerge a seguito dell'applicazione retroattiva di una norma sopravvenuta, dopo che la dichiarazione dei redditi era già stata presentata, senza che in essa fosse contenuta alcuna richiesta di rimborso, tanto che, per esercitare tale diritto, i contribuenti sono stati chiamati ad inviare una apposita istanza telematica, con modalità di presentazione specificamente disciplinate dal legislatore ed individuate da apposito Provvedimento del Direttore dell'Agenzia.

L'Agenzia delle entrate, tuttavia, condividendo la soluzione prospettata dal contribuente, osserva che l'utilizzo dello strumento dell'istanza di rimborso in via telematica, appositamente delineato per consentire l'applicazione retroattiva delle norme in esame, implica in ogni caso che il contribuente, in concreto, effettui una riliquidazione *ex post* della dichiarazione dei redditi già presentata.

Pertanto, l'Agenzia conclude che "sussiste una evidente equiparabilità, sotto il profilo della disciplina della cessione dei crediti, tra l'istanza telematica di rimborso prevista dal legislatore a seguito della riliquidazione della dichiarazione e la richiesta di rimborso effettuata in tale sede".

Di conseguenza, la limitazione prevista dalla norma di cedibilità dei soli crediti chiesti a rimborso in sede di dichiarazione "non è di ostacolo per la cedibilità del credito d'imposta in questione chiesto a rimborso secondo le norme sopra richiamate".

Il parere dell'Agenzia appare condivisibile, in quanto, negando la cedibilità di tale cessione, si priverebbe il contribuente della possibilità di cedere il proprio credito solo per il fatto che il diritto al rimborso è stato riconosciuto solo a seguito dell'applicazione retroattiva della norma, in un momento successivo alla scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Per altro l'interesse erariale non risulta in alcun modo pregiudicato dall'esercizio di tale diritto, dal momento che l'accoglimento dell'istanza di rimborso implica in ogni caso il controllo sostanziale sulla dichiarazione nella quale il credito sarebbe emerso, come se la disciplina sulla deducibilità forfetaria e analitica dell'Irap fosse stata già in vigore al momento della presentazione della stessa. Il secondo quesito presentato all'Amministrazione concerne invece la natura, ed il relativo trattamento fiscale, della differenza tra il valore nominale del credito ceduto *pro soluto* e la somma corrisposta dall'istituto finanziario per il suo acquisto. L'istante, infatti, evidenzia che tale differenza è stata contabilizzata in bilancio tra gli oneri finanziari.

Tale aspetto è stato oggetto di un precedente intervento da parte dell'Agenzia, che, con la Circolare n.14/E/14, ha esaminato la qualificazione fiscale del differenziale tra il corrispettivo e il valore di iscrizione del credito relativo ad un'operazione di cessione *pro soluto*. In tale sede l'Amministrazione aveva sostenuto che, dovendo pur sempre fare riferimento a quanto previsto dal contratto, una eventuale qualificazione come onere finanziario operata in bilancio, possa assumere rilevanza anche ai fini fiscali.

In particolare, in considerazione del fatto che l'emersione della differenza in esame deriva da considerazioni di carattere puramente finanziario e non riguarda la solvibilità dei crediti stessi, il cui debitore è rappresentato dall'Erario e il cui ammontare è determinato dallo stesso Legislatore, è corretto che a tale importo venga attribuita la natura di onere finanziario, in particolare se, come nel caso prospettato, questo trova anche coerenza con quanto pattuito contrattualmente.

Pertanto, anche per questo aspetto, l'Agenzia delle Entrate condivide l'orientamento secondo il quale la qualificazione contabile di onere finanziario rilevata in bilancio e coerente con le pattuizioni contrattuali assume rilevanza ai fini fiscali, con la conseguente applicazione della disciplina di cui all'art. 96 del Tuir. Per altro, si sottolinea come tale orientamento assuma valore tanto per le società che applicano i principi contabili nazionali, in virtù di quanto previsto dalla citata Circolare n.14/E/14, quanto per i soggetti che utilizzano i principi contabili internazionali, per i quali invece la derivazione del dato fiscale dalle risultanze del bilancio proviene direttamente da quanto previsto dall'art.83 Tuir, il quale attribuisce rilevanza fiscale ai criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili Ias/Ifrs.

Riferimenti normativi e giurisprudenziali

art. 43-bis d.P.R. n.602/73

art.96 Tuir

D.M. n.384/97

Circolare n.14/E/14

Erogazione dei rimborsi Iva accelerata

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n.32/E del 31 dicembre 2014 fornisce importanti chiarimenti circa le modifiche apportate, a partire dal 13 dicembre 2014, all'art.38-bis del d.P.R. n.633/72 dall'art.13 del D.Lgs. n.175/14 (c.d. Decreto Semplificazioni) in materie di esecuzione dei rimborsi Iva, volte a semplificare l'erogazione delle somme dovute dall'Erario ai contribuenti.

Tra le novità di maggior rilievo c'è l'innalzamento da 5.164,57 a 15.000 euro dell'ammontare dei rimborsi eseguibili senza garanzia e senza altri adempimenti, la possibilità di ottenere i rimborsi di importo superiore a 15.000 euro senza garanzia ma presentando una dichiarazione annuale con visto di conformità, la previsione della obbligatorietà della garanzia per i rimborsi superiori a 15.000 euro solo nelle ipotesi di rischio e l'anticipo della decorrenza del termine di tre mesi per l'esecuzione dei rimborsi alla data di presentazione della dichiarazione. Ma procediamo con ordine. In base alla previgente formulazione dell'art.38-bis del decreto Iva, il termine di tre mesi per l'esecuzione dei rimborsi iniziava a decorrere dalla data di scadenza prevista per la dichiarazione annuale. La nuova disposizione anticipa tale termine alla data di effettiva presentazione della dichiarazione. Quindi se la dichiarazione è presentata il 1 febbraio, il termine di tre mesi decorre da tale data.

Altra novità riguarda i rimborsi fino a 15.000 euro, i quali sono eseguiti in base alla sola presentazione della dichiarazione senza alcun ulteriore adempimento per il contribuente. Per i rimborsi relativi a periodi inferiori all'anno in luogo della dichiarazione è sufficiente presentare la relativa istanza di rimborso. In pratica, viene estesa da 5.164,57 a 15.000 euro la soglia di esonero da qualunque tipo di adempimento, ad eccezione ovviamente della presentazione della dichiarazione. Come avveniva in precedenza, il limite di 15.000 deve intendersi riferito alla somma delle richieste di rimborso effettuate per l'intero periodo d'imposta (in tal senso la risoluzione n.165/E/00).

Può non essere presentata la garanzia anche per i rimborsi superiori a 15.000 euro quando l'istanza è presentata da soggetti definiti "non rischiosi" e a condizione che siano rispettati i seguenti adempimenti:

- presentazione della dichiarazione annuale o dell'istanza trimestrale con apposizione del visto di conformità o, in alternativa, recante la sottoscrizione dei soggetti incaricati del controllo contabile che firmano la relazione di revisione;
- presentazione di una dichiarazione sostitutiva di atto notorio resa ai sensi dell'art.47 del d.P.R. n.445/00 che attesti la sussistenza di particolari condizioni relative alle caratteristiche soggettive del contribuente.

In luogo dell'apposizione del visto di conformità e della dichiarazione sostitutiva il contribuente può sempre scegliere di presentare idonea garanzia.

Diversamente, il rilascio della garanzia è sempre richiesto per i rimborsi superiori a 15.000 euro quando l'istante presenta profili di rischio. In particolare, è considerato "rischioso": il soggetto, diverso da una *start up* innovativa, che esercita attività d'impresa da meno di due anni; il soggetto passivo al quale, nei due anni precedenti alla data di richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica, relativi sia all'Iva sia agli altri tributi amministrati dall'Agenzia compresi eventuali crediti inesistenti, da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore a determinate soglie specificamente stabilite dalla norma con riferimento a ciascun anno; il soggetto passivo che presenta la dichiarazione o l'istanza priva del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa o, comunque, non presenta la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà; il soggetto passivo che richiede il rimborso dell'eccedenza d'imposta risultante dall'atto di cessazione dell'attività.

Le nuove disposizioni si applicano anche ai rimborsi richiesti in conto fiscale mediante procedura semplificata. Pertanto, per i rimborsi inferiori a 15.000 euro i contribuenti non sono tenuti né a

presentare la garanzia né a compiere altri adempimenti. Inoltre, tali rimborsi non devono essere sottratti dall'ammontare complessivo dei versamenti affluiti in conto fiscale alla stregua di quanto già avveniva con riferimento ai rimborsi inferiori al precedente limite di 5.164,57 euro. Parallelamente, per i rimborsi superiori a 15.000 euro, il contribuente "non rischioso" può scegliere se presentare idonea garanzia oppure una dichiarazione munita di visto di conformità (o di sottoscrizione alternativa) e la dichiarazione sostitutiva di atto notorio.

La Circolare in commento precisa che le nuove disposizioni si applicano anche ai rimborsi in corso di esecuzione al 13 dicembre 2014 (data di entrata in vigore del D.L. n.175/14). In particolare, per quanto riguarda i rimborsi superiori a 5.164,57 euro ma non a 15.000 euro, l'Ufficio o l'Agente della riscossione non procede a richiedere la garanzia e, se questa è già stata richiesta, il contribuente non è tenuto a presentarla. Per i rimborsi di importo superiore a 15.000 euro, invece, il contribuente "non rischioso" nella cui dichiarazione risulta apposto il visto di conformità (o la sottoscrizione alternativa), in luogo della garanzia, può presentare la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà all'Ufficio o all'Agente della riscossione competente. In questo caso il profilo di rischio del contribuente deve essere valutato al 13 dicembre 2014.

Da ultimo si precisa che la nuova disciplina non esplica effetti sui rapporti per i quali la procedura di rimborso è già conclusa; quindi, le garanzie prestate in corso di validità non possono essere restituite per i rimborsi già erogati al 13 dicembre scorso.

Riferimenti normativi e giurisprudenziali

D.Lgs. n.175/14

art.38-*bis* d.P.R. n.633/72

POLYEDRO®

La migliore tecnologia, da qualunque lato la guardi

Dall'esperienza e dalla ricerca TeamSystem nasce **POLYEDRO, la tecnologia esclusiva che d'ora in poi troverai in ogni singolo modulo del sistema di gestione**, dalla contabilità all'archiviazione digitale, dalla gestione del personale a quella del magazzino.

La nuova piattaforma web nativa ha dato vita ad un'offerta innovativa per Professionisti e Aziende.

LYNFA e ALYANTE, due prodotti di ultima generazione: un'evoluzione naturale che migliora la flessibilità e semplicità di utilizzo di ogni applicazione, consentendo di lavorare in mobilità su smartphone, tablet e notebook: così puoi fare tutto in meno tempo e ovunque vuoi.

Un nuovo ambiente, nuovi strumenti, un nuovo modo di lavorare. Con l'affidabilità e la solidità di sempre.

Grazie alla tecnologia innovativa di POLYEDRO, TeamSystem si conferma leader in Italia e punto di riferimento nel settore dei software gestionali.

Sei caratteristiche fanno di POLYEDRO una tecnologia solida, ma molto flessibile:

- 1. USER EXPERIENCE:** è così semplice che ti sembra di usarlo da sempre.
- 2. MOBILITÀ:** usa le applicazioni via Web e mobile, dove e quando ne hai bisogno.
- 3. PRODUTTIVITÀ:** strumenti per organizzare il lavoro, collaborare e risparmiare tempo.
- 4. MODULARITÀ:** un set di applicazioni che crescono con te, affidabili e integrate.
- 5. WORKFLOW:** lo strumento che ti guida e fa scorrere meglio il tuo lavoro.
- 6. CLOUD:** riduce costi e rischi di gestione.



Fatturazione Elettronica Pubblica Amministrazione

La soluzione TeamSystem per la tua Azienda

Con **Service Web Fatturazione Elettronica** possiamo aiutarti a gestire l'intero processo di emissione delle fatture elettroniche verso la Pubblica Amministrazione.

Uno specifico modulo per la Fatturazione Elettronica studiato per il tuo gestionale Gamma ti permette inoltre di emettere in automatico il documento di vendita nel formato XML corretto.

1. HAI GIÀ IL FILE IN FORMATO XML E DEVI SOLO SPEDIRLO E ARCHIVIARLO?

Ti basta accedere al sito dedicato al servizio, autenticarti e fare l'upload del file XML dal tuo computer al server web.

2. HAI SOLO UNA FATTURA PRODOTTA IN MODO TRADIZIONALE?

Una volta che hai effettuato l'accesso al sito web dedicato e ti sei autenticato, devi solo selezionare l'utility di compilazione manuale e inserire

“intestazione” e “corpo” del tuo documento.

La compilazione è guidata e semplificata e puoi anche effettuarla in tempi diversi.

Ora ti basta un click sul pulsante “Invia fattura” ed hai terminato.

3. COSA SUCCEDDE ORA AL TUO DOCUMENTO?

Una volta che hai inviato il file o compilato il tuo documento noi provvediamo a:

- Apporre la firma digitale;
- Inviarlo all'SDI per l'inoltro all'ufficio della PA destinatario;
- Gestire tutte le notifiche con l'SDI;
- Riportare nella tua area riservata l'esito dell'invio;
- A conservare elettronicamente a termini di legge, se lo desideri, il documento inviato e le relative notifiche.