

/ SABATO, 19 DICEMBRE 2015

IL CASO DEL GIORNO

Manutenzioni “in bilico” nell’affitto d’azienda

/ Silvia LATORRACA

Come già evidenziato su *Eutekne.info*, i principi contabili nazionali non disciplinano in modo specifico le operazioni di affitto d’azienda. Per individuare il corretto trattamento contabile da applicare in tali fattispecie, occorre, quindi, fare riferimento ai principi generali per la redazione del bilancio e alle indicazioni fornite dall’OIC con riguardo ad ipotesi similari.

Tra le problematiche che caratterizzano le operazioni di affitto d’azienda, si voglio qui analizzare quelle che attengono alla manutenzione sui beni compresi nell’azienda affittata.

È necessario, in primo luogo, evidenziare che, in questo caso, il trattamento contabile differisce in funzione della natura delle spese di manutenzione e del soggetto che le sostiene.

Sotto il primo profilo, occorre distinguere tra:

- manutenzione [...]

A PAGINA 2

PRIMOPIANO

Integrativa entro i 90 giorni con sanzione di 258 euro

Un comunicato stampa delle Entrate “chiarisce” l’annosa questione della dichiarazione infedele sanata entro 90 giorni

/ Alfio CISSELLO e Salvatore SANNA

Varie volte abbiamo evidenziato che, secondo l’interpretazione dell’Agenzia delle Entrate, la dichiarazione **infedele** sanata entro i **90 giorni** è equiparata a una dichiarazione **tardiva** (circ. 12 marzo 2010 n. 11 § 3.2).

Allora, se il contribuente ha omissso di dichiarare ricavi nel modello UNICO 2015 e si ravvede entro il **29 dicembre**, deve presentare la dichiarazione integrativa e versare i 25 euro, pagare le imposte, gli interessi legali e le sanzioni ridotte per i tardivi pagamenti per le imposte da versare a saldo e, eventualmente, in acconto.

Abbiamo anche evidenziato che, per effetto della L. 190/2014, la tesi non sarebbe, a livello sistematico, più stata sostenibile. Infatti, il legislatore, nella “nuova” lettera a-bis) dell’art. 13 del DLgs. 472/97, ha disciplinato il ravvedimento di violazioni, dichiarative e non, sanate entro i 90 giorni, con **riduzione a 1/9 del minimo** della sanzione.

Trattandosi di dichiarazione infedele, allora, sebbene ciò sia pregiudizievole nei confronti del contribuente, ne poteva derivare la necessità di pagare imposte, interessi legali e sanzioni del 100% ridotte a 1/9.

Certo, si tratta di una soluzione assolutamente

incoerente (e per questo, in sostanza, rigettata dalla circolare della Fondazione Nazionale dei commercialisti dello scorso luglio 2015), visto che, alla fine, rende conveniente omettere in toto la dichiarazione.

Ecco che l’Agenzia delle Entrate, con un comunicato stampa diramato ieri, in maniera a dir poco “salomonica”, risolve la questione.

Prima, si afferma che la tesi pregressa non ha più ragione di esistere: in effetti, se si affermasse il contrario, la “nuova” lettera a-bis) sarebbe priva di significato.

A questo punto, per tutelare il contribuente, c’è un vero e proprio colpo di scena: la dichiarazione infedele sanata nei 90 giorni viene equiparata ad una **dichiarazione inesatta**, quindi il ravvedimento va fatto riducendo a un nono la sanzione di 258 euro, arrivando a pagare così 28 euro (la norma di riferimento non è quella sulla dichiarazione infedele, nonostante di dichiarazione infedele si tratti, ma l’art. 8 del DLgs. 471/97, sulla dichiarazione inesatta; ove, rammentiamo, all’inizio della norma il legislatore aveva sentito, già nel 1997, l’esigenza di specificare che si deve trattare di ipotesi **non** rientranti [...]

A PAGINA 3

INEVIDENZA

Con un Indice sintetico del rischio, scelte dei risparmiatori razionali

La sottoscrizione dell’aumento di capitale non basta per il redditometro

Fissata al 16,61% la riduzione percentuale dei premi INAIL per il 2016

Agevolazioni per la ZFU Emilia anche ai professionisti

Per l’assegno emergenziale procedura unica di presentazione della domanda

ALTRENOTIZIE

/ A PAGINA 11

FISCO

Il Governo conferma la tassazione “limitata” delle assegnazioni

/ Gianluca ODETTO

Con un apposito emendamento presentato nel corso della discussione alla Camera del disegno di legge di stabilità 2016, il Governo ha nuovamente messo mano alle norme sull’**assegnazione agevolata**, chiarendo un aspetto sinora controverso della normativa, rappresentato dalla tassazione dei soci. A seguito delle predette modifiche è stato esplicitato il principio secondo cui il socio assegnatario realizza un utile in natura (anche se, valorizzando le interpretazioni relative ai [...]

A PAGINA 4

Manutenzioni “in bilico” nell'affitto d'azienda

Il trattamento contabile delle spese di manutenzione differisce a seconda della natura delle spese e del soggetto che le sostiene

/ Silvia LATORRACA

Come già evidenziato su *Eutekne.info*, i principi contabili nazionali non disciplinano in modo specifico le operazioni di affitto d'azienda. Per individuare il corretto trattamento contabile da applicare in tali fattispecie, occorre, quindi, fare riferimento ai **principi generali** per la redazione del bilancio e alle indicazioni fornite dall'OIC con riguardo ad ipotesi similari.

Tra le problematiche che caratterizzano le operazioni di affitto d'azienda, si voglio qui analizzare quelle che attengono alla **manutenzione** sui beni compresi nell'azienda affittata.

È necessario, in primo luogo, evidenziare che, in questo caso, il trattamento contabile differisce in funzione della natura delle spese di manutenzione e del soggetto che le sostiene. Sotto il primo profilo, occorre distinguere tra:

- manutenzione **ordinaria**, che è costituita, secondo le indicazioni contenute nel documento OIC 16, dalle manutenzioni e riparazioni di natura ricorrente (ad esempio, pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall'uso), che vengono effettuate per mantenere i cespiti in un buono stato di funzionamento;

- manutenzione **straordinaria**, che si sostanzia, invece, in ampliamenti, modifiche, sostituzioni e altri miglioramenti riferibili al bene, che producono un aumento significativo e tangibile di produttività o di sicurezza o un prolungamento della vita utile del cespite.

Sotto il secondo profilo, occorre, invece, considerare che i beni compresi nell'azienda concessa in affitto sono **beni propri** per il locatore, che ne è proprietario, mentre sono **beni di terzi** per l'affittuario.

Avuto riguardo alla posizione del locatore, si ritiene che, come stabilito in generale dal documento OIC 16, i costi sostenuti per ampliare, ammodernare o migliorare gli elementi strutturali di un'immobilizzazione materiale, incluse le modifiche apportate per aumentarne la rispondenza agli scopi per cui essa è stata acquisita, sono **capitalizzabili** se producono un aumento significativo e misurabile di capacità produttiva, sicurezza o vita utile. Se tali costi non producono questi effetti, sono trattati come manutenzione ordinaria e addebitati al Conto economico.

Peraltro, dopo la capitalizzazione dei costi, l'**ammortamento** si applica in modo **unitario** avendo riguardo al nuovo valore contabile del cespite, tenuto conto della sua residua vita utile.

I costi di manutenzione ordinaria sono rilevati a **Conto economico** nell'esercizio in cui sono sostenuti.

Avuto riguardo alla posizione dell'affittuario, pare utile, invece, fare riferimento alle indicazioni del documento OIC 24.

Tale principio contabile stabilisce che:

- i costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni presi in locazione dall'impresa (anche in leasing) sono capitalizzabili ed iscrivibili nella voce “B.I.7 - **Altre immobilizzazioni immateriali**”, se le migliorie e le spese incrementative non sono separabili dai beni stessi, ossia non possono avere una loro autonoma funzionalità;

- l'ammortamento dei costi per migliorie su beni di terzi si effettua nel **periodo minore** tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo, se dipendente dal conduttore.

Qualora, invece, le migliorie e le spese incrementative siano separabili dai beni presi in locazione dall'impresa, ossia abbiano una loro autonoma funzionalità, le stesse sono iscrivibili tra le **immobilizzazioni materiali**, nella specifica voce di appartenenza (da B.II.1 a B.II.5).

Il principio contabile stabilisce, inoltre, che i costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi sono cancellati dal bilancio nel caso in cui il contratto di locazione (o leasing) cui si riferiscono cessi prima della scadenza originariamente pattuita.

Il relativo importo è rilevato direttamente a Conto economico, salvo il caso in cui la cessazione del contratto dipenda dall'acquisto del bene da parte della società. In questa ipotesi, l'importo iscritto tra le immobilizzazioni immateriali viene riclassificato tra le immobilizzazioni materiali ad aumento del costo del bene acquisito, nel limite del valore recuperabile del bene stesso.

Quanto detto presuppone, comunque, che i costi sostenuti dall'affittuario abbiano un'**utilità pluriennale**.

Laddove, infatti, gli oneri manifestino benefici economici in un solo esercizio, come accade prettamente nel caso delle manutenzioni ordinarie, si ritiene che gli stessi debbano essere rilevati a Conto economico nell'esercizio in cui sono sostenuti e classificati nella voce “B.7 - **Costi per servizi**” (documento OIC 12).

Integrativa entro i 90 giorni con sanzione di 258 euro

Un comunicato stampa delle Entrate “chiarisce” l’annosa questione della dichiarazione infedele sanata entro 90 giorni

/ Alfio CISSELLO e Salvatore SANNA

Varie volte abbiamo evidenziato che, secondo l’interpretazione dell’Agenzia delle Entrate, la dichiarazione **infedele** sanata entro i **90 giorni** è equiparata a una dichiarazione **tardiva** (circ. 12 marzo 2010 n. 11 § 3.2).

Allora, se il contribuente ha omesso di dichiarare ricavi nel modello UNICO 2015 e si ravvede entro il **29 dicembre**, deve presentare la dichiarazione integrativa e versare i 25 euro, pagare le imposte, gli interessi legali e le sanzioni ridotte per i tardivi pagamenti per le imposte da versare a saldo e, eventualmente, in acconto.

Abbiamo anche evidenziato che, per effetto della L. 190/2014, la tesi non sarebbe, a livello sistematico, più stata sostenibile. Infatti, il legislatore, nella “nuova” lettera a-bis) dell’art. 13 del DLgs. 472/97, ha disciplinato il ravvedimento di violazioni, dichiarative e non, sanate entro i 90 giorni, con **riduzione a 1/9 del minimo** della sanzione.

Trattandosi di dichiarazione infedele, allora, sebbene ciò sia pregiudizievole nei confronti del contribuente, ne poteva derivare la necessità di pagare imposte, interessi legali e sanzioni del 100% ridotte a 1/9.

Certo, si tratta di una soluzione assolutamente **incoerente** (e per questo, in sostanza, rigettata dalla circolare della Fondazione Nazionale dei commercialisti dello scorso luglio 2015), visto che, alla fine, rende conveniente omettere in toto la dichiarazione.

Ecco che l’Agenzia delle Entrate, con un comunicato stampa diramato ieri, in maniera a dir poco “salomonica”, risolve la questione.

Prima, si afferma che la tesi pregressa non ha più ragione di esistere: in effetti, se si affermasse il contrario, la “nuova” lettera a-bis) sarebbe priva di significato.

A questo punto, per tutelare il contribuente, c’è un vero e proprio colpo di scena: la dichiarazione infedele sanata nei 90 giorni viene equiparata ad una **dichiarazione inesatta**, quindi il ravvedimento va fatto riducendo a un nono la sanzione di 258 euro, arrivando a pagare così 28 euro (la norma di riferimento non è quella sulla dichiarazione infedele, nonostante di dichiarazione infedele si tratti, ma l’art. 8 del DLgs. 471/97, sulla dichiarazione inesatta; ove, rammentia-

mo, all’inizio della norma il legislatore aveva sentito, già nel 1997, l’esigenza di specificare che si deve trattare di ipotesi **non** rientranti nella dichiarazione **infedele**).

Occorrerebbe interrogarsi sul nesso che c’è, dal punto di vista tecnico, tra dichiarazione infedele presentata nei 90 giorni e dichiarazione inesatta.

Nulla muta per la dichiarazione tardiva

In ogni caso, non rimane che accogliere con favore il comunicato stampa, in assenza del quale i contribuenti sarebbero stati oltremodo pregiudicati.

Sul versante operativo, in base a quanto detto nel comunicato stampa medesimo, entro il 29 dicembre 2015:

- è possibile sia sanare la **tardiva** dichiarazione (pagando 25 euro), sia la dichiarazione **infedele** (pagando 28 euro);
- bisogna, a seconda dei casi, presentare la dichiarazione omessa o ripresentare la dichiarazione correttamente;
- occorre pagare le imposte, gli interessi legali e le sanzioni da tardivo versamento ridotte.

Alla fine del comunicato, confermando, implicitamente, che si tratta di una tesi “salomonica”, si afferma che se il ravvedimento sulla dichiarazione infedele avviene **spirati i 90 giorni**, di fatto riemerge la “vera” violazione da dichiarazione infedele.

Dunque, aggiungiamo noi, pare il ravvedimento debba avvenire ripresentando la dichiarazione, pagando le imposte, gli interessi legali e le sanzioni del 90% (per effetto della riduzione del DLgs. 158/2015) ridotte, a seconda delle ipotesi, a 1/8, 1/7 o 1/6.

Ma, a ben vedere, potremmo pure credere davvero nella metamorfosi che, secondo la tesi descritta, interessa le violazioni dichiarative, non facendola svanire dopo i 90 giorni. Allora, perché non ravvedersi *sine die* pagando la sanzione da 258 euro ridotta a 1/8, 1/7 o 1/6?

È chiaro che si tratta di un’asserzione provocatoria, strumentale a un monito per il legislatore, che dovrebbe valutare l’opportunità di disciplinare, una volta per tutte, la **sanzione** per la dichiarazione **infedele sanata entro i 90 giorni**.

Il Governo conferma la tassazione “limitata” delle assegnazioni

Un apposito emendamento riscrive la fiscalità dei soci assegnatari, i cui utili in natura sono ridotti delle somme tassate in capo alla società

/ Gianluca ODETTO

Con un apposito emendamento presentato nel corso della discussione alla Camera del disegno di legge di stabilità 2016, il Governo ha nuovamente messo mano alle norme sull'**assegnazione agevolata**, chiarendo un aspetto sinora controverso della normativa, rappresentato dalla tassazione dei soci. A seguito delle predette modifiche è stato esplicitato il principio secondo cui il socio assegnatario realizza un utile in natura (anche se, valorizzando le interpretazioni relative ai precedenti provvedimenti di assegnazione agevolata, esso è ridotto delle somme assoggettate a tassazione in capo alla società).

La formulazione originaria del disegno di legge prevedeva che “nei confronti dei soci assegnatari non si applicano le disposizioni dell’art. 47 del TUIR; tuttavia, il **valore normale** dei beni ricevuti, al netto dei debiti accollati, riduce il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute”.

L’interpretazione letterale della norma avrebbe determinato la **disapplicazione** di tutte le disposizioni dell’art. 47: conseguentemente, nel caso in cui vengano annullate riserve di utili non vi sarebbe mai stata alcuna tassazione del socio. In base ad una diversa prospettiva, più legata alla *ratio* della norma stessa, la disapplicazione dell’art. 47 avrebbe invece dovuto essere limitata agli importi assoggettati ad imposizione sostitutiva dell’8% o del 10,5% in capo alla società assegnante.

Quest’ultima era, in particolare, l’impostazione assunta dall’Agenzia delle Entrate nella circolare n. 40 del 13 maggio 2002 (§ 1.4.2), secondo la quale il pagamento dell’imposta sostitutiva sulle plusvalenze ha il potere di “chiudere (fino a concorrenza dell’ammontare tassato) qualsiasi debito tributario sia in capo alla società, sia in capo al socio”. Come già rilevato su *Eutekne.info* (si veda “Nuove assegnazioni agevolate con rebus tassazione per i soci” del 14 dicembre), aderendo a tale linea interpretativa, se ad esempio un immobile ha un costo fiscalmente riconosciuto di 200.000

euro ma ne vale 500.000, l’utile in natura di 500.000 dovrebbe essere ridotto della differenza di 300.000 assoggettata all’imposta sostitutiva, e quindi **tassato nel limite** di 200.000 (con ritenuta a titolo d’imposta del 26% se il socio non è qualificato, ovvero nel limite del 40% o del 49,72% se il socio è qualificato).

Questa seconda linea interpretativa è stata, di fatto, tradotta in legge dall’emendamento del Governo, secondo il quale **non viene disapplicato in toto** l’art. 47 comma 1 del TUIR, bensì il solo comma 1 secondo periodo e i commi 5, 6, 7 e 8; rimane, invece, in vita il comma 1, primo periodo, che prevede la tassazione delle assegnazioni in qualità di utili in natura, seppure come detto su una base imponibile ridotta. Di fatto, si torna ad una formulazione che, sotto il profilo sostanziale, è analoga a quella a suo tempo prevista dall’art. 29 della L. 449/97, norma alla quale le attuali disposizioni agevolative si ispirano.

Niente presunzione di distribuzione prioritaria

Proprio la disapplicazione dell’art. 47 comma 1 secondo periodo del TUIR consentirà, però, **pianificazioni fiscali interessanti** alle imprese. La norma contiene, infatti, la presunzione di distribuzione prioritaria degli utili, che in via ordinaria costringe la società a ridurre per prime le riserve di utili, con conseguente tassazione del socio, e solo in seconda battuta le riserve di capitali. La disapplicazione di questa disposizione permetterà, quindi, di attingere in modo libero dalle riserve di bilancio, potendosi quindi “scaricare” per prime (o in modo contestuale agli utili) le riserve di capitali, le quali non determinano la tassazione del socio (se non nei casi di “sottozero”), ma la sola **riduzione** del costo fiscale della partecipazione che questo detiene nella società assegnante.

Con un Indice sintetico del rischio, scelte dei risparmiatori razionali

Dopo l'ultimo caso di salvataggio delle banche c'è da chiedersi se il sistema normativo sia in grado di prevenire fatti di questa portata

/ Vincenzo PACILEO

Sul salvataggio delle quattro banche territoriali le opinioni riversate sui media sono le più disparate ed è difficile formarsene una propria, che non cada vittima di luoghi comuni o di generico revanscismo. Come esercizio di libera comprensione si può provare a **mettere a fuoco** alcuni punti.

Per esempio, si è levato alto lo strepito contro l'**iniquità** delle nuove regole eurolunitarie, che dal 1° gennaio 2016 impediranno i salvataggi con denaro pubblico (*bail-out*) delle banche in crisi, dopo che i Paesi forti (Germania e Francia), ma anche Spagna e Olanda, hanno sostenuto con enormi capitali pubblici il proprio sistema bancario, molto più compromesso – si è detto – di quello italiano, sostanzialmente sano. Intanto, c'è da chiedersi fino a che punto sia ancora vera questa vulgata, dopo la vicenda MPS (per inciso, salvato con soldi pubblici), delle quattro banche oggi tristemente alla ribalta e di molte altre più piccole in passato.

Soprattutto, non si può (fingere di) menare scandalo per l'introduzione di una **regola nuova**, non perché cattiva – vi è, infatti, larga condivisione, in linea di principio, che sia inappropriato che la fiscalità generale si accolli le perdite di privati, e si tratta di regola approvata dal Parlamento italiano a larghissima maggioranza – ma perché non conveniente nella contingenza. Sarebbe come riconoscere ai Paesi emergenti il diritto di inquinare per il futuro tanto quanto, molto colpevolmente, hanno fatto in passato i Paesi ricchi (e l'accordo di Parigi non lo ammette).

Se, poi, è comprensibile socialmente – oltre che elettoralmente – che in qualche modo (ancora poco chiaro) il Governo manifesti l'intenzione di trovare una soluzione per coloro, o almeno alcuni di loro, che dalla sera alla mattina hanno visto bruciati i loro risparmi, stride come un gesso sulla lavagna che si parli di "**aiuto umanitario**"; espressione che ha valenza semantica da sempre, e giustamente, abbinata a ben altre tragedie, dalla diaspora di profughi e rifugiati alle carestie che falcidiano intere popolazioni.

Se, inoltre, infastidisce la demagogia che pure si è fatta sulla vicenda, è vero, però, che la sua gravità è esemplare.

Secondo i dati di Banca d'Italia, tutte insieme le quattro banche rappresentano appena l'**1%** della raccolta complessiva del sistema bancario nazionale. La cifra non dà, però, la misura dello scandalo.

Si proclama che verranno chiarite **responsabilità individuali** ed eventualmente istituzionali, comprese quelle degli sperperi, dei finanziamenti di favore e dei ricchi emolumenti

che sembra vi siano stati, del resto nel solco della "migliore" tradizione nostrana del clientelismo politico-finanziario delle banche locali (anche se, magari, quotate in borsa). Ma il punto che qui interessa non è tanto perché queste banche sono "fallite". È perché vi sono rimasti invischiati così tanti risparmiatori (ma anche imprese) e così pesantemente (almeno in molti casi).

È stato detto da un alto esponente del Governo che "mal gliene incolse" a quei risparmiatori che si sono fatti abbindolare da remunerazioni fuori mercato. Ma la questione va posta in maniera un po' diversa, in primo luogo perché non è automatico che il **cliente retail** sia in grado di associare alto interesse ad alto rischio. Certo, questo dovrebbe essere patrimonio minimale di qualsiasi, anche infimo, investitore. E altrettanto vale per la diversificazione nell'impiego dei risparmi. Ma il deserto di educazione finanziaria di base in cui versa il Paese rende viepiù ragione della necessità che le banche adempiano con completezza, trasparenza ed onestà al loro mandato informativo e consulenziale ed evitino conflitti di interesse, pre-requisiti essenziali di qualsiasi negoziazione che pare siano invece mancati nel caso.

Eppure la normativa primaria e secondaria è assolutamente chiara e cogente.

Due fondamentali must dell'art. 21 TUF sono l'**obbligo per gli intermediari** di: "a) comportarsi con diligenza, correttezza e trasparenza, per servire al meglio l'interesse dei clienti e per l'integrità dei mercati; b) acquisire le informazioni necessarie dai clienti e operare in modo che essi siano sempre adeguatamente informati". Questo, tra l'altro, significa che il cliente va informato anche nel corso del rapporto di un mutamento significativo degli obiettivi d'investimento raggiungibili rispetto al portafoglio.

L'art. 31 del regolamento Consob n. 16190/2007 chiosa: "gli intermediari forniscono ai clienti o potenziali clienti una descrizione generale della natura e dei rischi degli strumenti finanziari trattati, tenendo conto in particolare della classificazione del cliente come cliente al dettaglio o cliente professionale. La descrizione illustra le caratteristiche del tipo specifico di strumento interessato, nonché i rischi propri di tale tipo di strumento, in modo sufficientemente dettagliato da consentire al cliente di adottare decisioni di investimento informate".

Per il successivo art. 40 gli intermediari devono assicurare che la specifica operazione "soddisfi i seguenti criteri: a) corrisponda agli obiettivi di investimento del cliente; b) sia

di natura tale che il cliente sia finanziariamente in grado di sopportare qualsiasi rischio connesso all'investimento compatibilmente con i suoi obiettivi di investimento; c) sia di natura tale per cui il cliente possieda la necessaria esperienza e conoscenza per comprendere i rischi inerenti all'operazione o alla gestione del suo portafoglio" (come più specificamente ribadito dal successivo art. 42).

Si badi, peraltro, che informare non vuol dire subissare il risparmiatore con interminabili prospetti informativi che, ovviamente, nessuno legge, e comunque perlopiù non sarebbe in grado di valutare. L'immagine icastica utilizzata da Marco Onado della mappa di Borges, **tanto dettagliata quanto inutile**, ben si attaglia alla prassi ed a una normativa nazionale e eurounitaria, che per questo motivo ha attirato in passato le critiche competenti di un Renato Rordorf (Presidente di Sezione della Cassazione), e che probabilmente sarebbero indigeste al palato fine e indipendente di un economista quale fu Federico Caffè, nemico in epoca non sospetta di certo burocratismo delle

Istituzioni europee. È un po' come per i "bugiardini" dei medicinali, con i loro elenchi di effetti collaterali anche i più remoti e letali, tali che chi li prendesse sul serio si guarderebbe bene dal curarsi.

Quando, invece, basterebbe completare i prospetti con un realistico Indice Sintetico di Rischio, che metta i risparmiatori in condizione di compiere una scelta razionale, perché consapevole.

Ultima riflessione. Ogni volta che accadono sconvolgimenti finanziari di questo genere (come si fa a non ricordare i casi clamorosi di Cirio e Parmalat?) si piange e si strepita sul latte versato. Ma per l'ennesima volta c'è da chiedersi con Zingales (che auspica un'azione risarcitoria anche verso soggetti istituzionali) e molti altri, se il sistema normativo e istituzionale sia realmente in grado in linea di principio e di fatto di **prevenire deragliamenti** di questa portata. Questo è il quesito a cui oggi, più che mai, occorre dare una risposta solerte e determinata.

La sottoscrizione dell'aumento di capitale non basta per il redditometro

Per la Cassazione, il discorso è simile all'acquisto dell'immobile con accollo dei debiti del venditore

/ Alessandro BORGOGGIO

La **sottoscrizione di un aumento di capitale**, pur essendo potenzialmente una manifestazione di capacità contributiva, non è di per sé sufficiente a legittimare l'accertamento sintetico basato su tale incremento patrimoniale, atteso che l'aumento di capitale può avvenire anche con modalità che non richiedono necessariamente un esborso immediato di somme, come nel caso di accollo dei debiti della società **conferitaria**. Spetta dunque al Fisco, che intenda accertare sinteticamente il contribuente, sulla base della sottoscrizione dell'aumento di capitale, dimostrare che vi sia stato l'effettivo **esborso delle somme** poste a base dell'accertamento. È quanto stabilito con la sentenza n. 25473 depositata ieri in Cassazione.

La previgente formulazione dell'art. 38 del DPR 600/1973 consentiva all'Ufficio di determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, presumendo che la stessa fosse stata sostenuta, salvo prova contraria, con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui era stata effettuata e nei quattro precedenti.

Tale accertamento deve basarsi sulla dimostrazione (risultante, solitamente, da un atto formale) della effettiva erogazione della spesa – costituente il fatto noto, manifestazione di ricchezza – da parte del contribuente in un determinato momento o arco di tempo (uno o più periodi d'imposta); e salva restando la **prova contraria** da parte del contribuente.

Nel caso oggetto della pronuncia, ovvero di sottoscrizione di aumento di capitale di una snc, il Fisco non poteva limitarsi, pertanto, ad accertare sinteticamente il contribuente (socio conferente) sulla base di tale sottoscrizione, dovendo invece verificare che quest'ultima avesse dato luogo ad una effettiva spesa da parte del contribuente, essendo tale spesa l'unico elemento che la norma richiede (ed ammette) per fondare l'accertamento sintetico da incrementi patrimoniali.

In sostanza, considerato che l'aumento di capitale può avvenire anche con modalità che non richiedono necessariamente l'**immediata erogazione** di denaro, allora l'impegno del socio conferente – hanno stabilito i giudici di legittimità – non può considerarsi di per sé univoco indice di ricchezza o di maggior reddito soggetto a tassazione, fino a quando non si traduca in una effettiva erogazione di spesa, così come richiesto dalla norma.

Che il conferimento in oggetto avesse contenuto meramente obbligatorio, del resto, era incontestato, atteso che il contribuente aveva dimostrato di aver effettuato (almeno in parte)

l'aumento di capitale mediante **accollo dei debiti** della società conferitaria nei confronti di terzi. A fronte di ciò, il Fisco si era limitato ad opporre che tale accollo “non risultava non onorato”. Come a dire che doveva presumersi che poi effettivamente il contribuente avesse adempiuto a tale impegno. In tal modo, però, l'Ufficio non aveva posto a base dell'accertamento – come richiesto dalla norma – la spesa effettiva, la cui sussistenza deve essere dimostrata, appunto, dal Fisco, come nuovamente ribadito dalla Cassazione, essendosi invece l'Ufficio limitato a **valorizzare la sottoscrizione** dell'aumento di capitale.

Vale l'effettivo esborso di denaro

In effetti, già l'anno scorso, la Corte aveva affrontato un caso simile, avente ad oggetto la compravendita di un'azienda, mediante accollo di debiti. I giudici, dopo aver rilevato che l'acquirente, anziché sborsare del denaro contante per l'acquisto dell'azienda, si era accollato i debiti del cedente, avevano stabilito che, in tal caso, non si verifica una spesa per incrementi patrimoniali idonea a legittimare l'accertamento, atteso che non vi è una effettiva ed attuale espressione di capacità economica, la quale viene a determinarsi al momento dei singoli atti di **estinzione dell'obbligazione accollata**, quando cioè l'acquirente dell'azienda effettivamente salda i debiti del venditore (Cass. n. 19030/2014).

Diversamente si erano pronunciati, invece, i giudici in materia di compensazione. In particolare, con la sentenza n. 19647/2009, la Suprema Corte aveva stabilito che la compensazione comporta l'effettività dell'esborso perché detta operazione costituisce uno dei modi di estinzione della corrispondente obbligazione di pagare il prezzo e non toglie, quindi, in alcun modo al fatto in sé, dato dal sostenimento di una spesa per incrementi patrimoniali, la propria idoneità di rivelare a fini fiscali, in via di presunzione legale, la corrispondente capacità economica dell'acquirente.

In conclusione, pertanto, ciò che rileva – tanto ai fini del vecchio accertamento fondato sulle “spese per incrementi patrimoniali”, quanto del nuovo accertamento sintetico ex art. 22 del DL 78/2010, applicabile dal **periodo d'imposta 2009**, fondato sulle “spese di qualsiasi genere sostenute” – è che la spesa posta a base del calcolo sintetico da parte dell'Ufficio sia stata effettivamente sostenuta dal contribuente, non potendo invece essere considerati eventuali “impegni di spesa” che si manifestino in futuro.

Fissata al 16,61% la riduzione percentuale dei premi INAIL per il 2016

L'Istituto rende noto, inoltre, di aver predisposto le nuove modalità di comunicazione delle basi di calcolo per l'autoliquidazione annuale

/ Luca MAMONE

Con due circolari del 17 dicembre 2015, la n. 87 e la n. 88, l'INAIL è intervenuto con riferimento, rispettivamente, alla riduzione dei **premi** e contributi contro gli infortuni e le malattie professionali prevista per il 2016, nonché in merito alla comunicazione delle basi di calcolo dell'**autoliquidazione** annuale dei premi assicurativi, predisposta secondo le nuove modalità previste dal Jobs Act.

Con la prima circolare, la n. 87, l'Istituto assicurativo ricorda innanzitutto che l'art. 1, comma 128 della L. 147/2013 ha previsto che tramite un apposito DM, su proposta dell'INAIL e tenendo conto dell'andamento infortunistico aziendale, venga stabilita la **riduzione percentuale** dell'importo dei premi e contributi dovuti per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, da applicare per tutte le tipologie di premi nel limite complessivo di specifiche dotazioni finanziarie (ad esempio, 1.200 milioni di euro a decorrere dal 2016).

Per quanto riguarda il prossimo anno, la circolare in esame rende noto che a seguito del DM 30 settembre 2015 del Ministero del Lavoro, la riduzione dei premi e dei contributi per l'anno 2016 è stata fissata nella misura pari al **16,61%**.

Ciò premesso, l'INAIL precisa che i beneficiari dello sgravio sono individuati in modo differente a seconda che le lavorazioni assicurate siano iniziate da oltre un biennio oppure da non oltre un biennio. In pratica, per il 2016 si considerano rientranti nel primo caso le lavorazioni che hanno avuto inizio prima del **3 gennaio 2014**, mentre rientrano nella seconda ipotesi quelle iniziate dal 3 gennaio 2014 in avanti.

In particolare, si segnala che, in merito alle lavorazioni iniziate da meno di un biennio, per le imprese che hanno già presentato con successiva accettazione nel corso del biennio di riferimento l'istanza ex art. 20 delle M.A.T., la riduzione sarà **automaticamente** applicata per l'anno 2016 nella misura del 16,61%, senza rendersi necessaria la presentazione di una nuova istanza.

La riduzione percentuale in argomento troverà applicazione ai premi di competenza del prossimo anno secondo le seguenti modalità: per i premi di autoliquidazione la percentuale di riduzione si applica alla **rata anticipata** dovuta per **2016** e alla regolazione o conguaglio dovuto per il medesimo anno, da versare con l'autoliquidazione nel **2017**.

E proprio in riferimento all'autoliquidazione dei premi assicurativi, l'INAIL rende noto, con la circ. n. 88/2015, di aver

ottemperato alle disposizioni del DLgs. 151/2015, attuativo del Jobs Act per quanto riguarda la semplificazione di adempimenti in materia di lavoro, predisponendo secondo le nuove modalità richieste dal legislatore la **comunicazione** ai datori di lavoro degli elementi necessari per poter calcolare il premio assicurativo.

In particolare, l'art. 21, comma 1, lett. a) del citato decreto attuativo del Jobs Act ha introdotto l'obbligo per l'INAIL di comunicare alle aziende le **basi del calcolo** del premio assicurativo non più con l'inoltro delle stesse tramite PEC oppure, in mancanza di questa, tramite posta ordinaria, bensì rendendo disponibili gli elementi necessari per il calcolo del premio assicurativo sul proprio **sito** www.inail.it, sempre entro il 31 dicembre dell'anno precedente (termine invariato rispetto alle modalità precedenti).

Dal 21 dicembre comunicazioni delle basi di calcolo del premio sul sito

La comunicazione in oggetto è particolarmente rilevante perché consente al datore di lavoro di effettuare il **conteggio** del premio dovuto a titolo di rata anticipata e di regolazione per l'anno precedente, tenendo conto di eventuali oscillazioni del tasso secondo le modalità di applicazione delle tariffe approvate con il DM 12 dicembre 2000, delle riduzioni eventualmente spettanti per legge, oppure dell'addizionale Fondo amianto (se dovuta), nonché dell'importo delle retribuzioni presunte da utilizzare per determinare il premio anticipato e per gli artigiani, e così via.

Operativamente, a partire **dal 21 dicembre** 2015 saranno disponibili per i datori di lavoro o i loro intermediari delegati, nella sezione "Fascicolo aziende" in www.inail.it – Servizi online, le comunicazioni delle basi di calcolo del premio relativo alla prossima autoliquidazione in scadenza al **16 febbraio 2016**, selezionando la tipologia di comunicazione "Basi di calcolo dell'autoliquidazione 2015/2016". Tale servizio si aggiunge ai servizi "Visualizza basi di calcolo" e "Richiesta basi di calcolo", che permettono rispettivamente di visualizzare le basi di calcolo di un determinato codice ditta e di richiedere le basi di calcolo del premio in formato elettronico anche per più codici ditta contemporaneamente, per la sola autoliquidazione in corso.

Agevolazioni per la ZFU Emilia anche ai professionisti

Il MISE ha pubblicato ieri le risposte alle FAQ; da lunedì via alle domande per l'accesso

/ Antonio PICCOLO

Per le **microimprese localizzate** nella nuova zona franca urbana (ZFU) dell'Emilia Romagna si avvicina il momento della presentazione delle domande di accesso alle agevolazioni *ex art. 12* del DL n. 78/2015 convertito. Scatta infatti dalle ore 12:00 del 21 dicembre 2015 il via libera per la presentazione delle istanze. Le domande, che potranno essere presentate fino alle ore 12:00 del 31 marzo 2016, devono essere inoltrate solo attraverso il canale telematico messo a disposizione dal Ministero dello sviluppo economico (MISE) che sul tema ha diramato la circolare n. 90178 del 24 novembre e ha fornito ieri, con alcune risposte alle FAQ, interessanti precisazioni.

Per il documento di prassi, l'**ordine temporale** di presentazione di tali istanze non determina alcun vantaggio né penalizzazione nell'iter di trattamento delle stesse. Ai fini dell'attribuzione delle agevolazioni, infatti, le istanze presentate lunedì 21 dicembre saranno trattate alla stessa stregua di quelle presentate giovedì 31 marzo 2016. Le istanze pervenute fuori da questi termini (iniziale e finale) e quelle redatte o inviate con modalità difformi dalle indicazioni, non saranno invece prese in considerazione.

Si ricorda che la ZFU in questione è stata istituita per agevolare le microimprese localizzate nei territori dell'Emilia colpiti dall'**alluvione** del 17 gennaio 2014 e nei Comuni colpiti dal sisma del 20 e 29 maggio 2012 e che, secondo la vigente normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato, sono considerate "microimprese" le imprese che hanno meno di 10 occupati e un fatturato, oppure un totale di bilancio annuo, inferiore a 2 milioni di euro. Al riguardo il MISE ha precisato che l'importo del fatturato è calcolato al netto dell'IVA e di altri diritti o imposte indirette e che, per il solo esercizio 2014, l'impresa deve rispettare requisiti di fatturato e di occupati più stringenti di quelli previsti dalla normativa comunitaria relativamente alle "microimprese", ovvero, avere un reddito lordo inferiore a 80.000 euro e un numero di addetti non superiore a 5 (risposta A.1).

Dette imprese devono essere operanti nei settori di attività economica ivi riportati, costituite ed iscritte nel Registro delle Imprese entro il 31 dicembre 2014 nonché risultanti attive presso la competente Camera di commercio entro la data di presentazione dell'istanza. Alle agevolazioni possono accedere anche gli **studi professionali** e, più in generale, i professionisti, purché svolgano la propria attività in forma d'impresa e siano in possesso dei requisiti soggettivi (risposta A.2), mentre sono esclusi le imprese non ancora costituite (risposta A.3) e i soggetti "only REA" come, ad

esempio, gli enti pubblici non economici, le associazioni riconosciute, le fondazioni, i comitati (risposta A.5).

Le agevolazioni possono essere usufruite anche da: soggetti che abbiano già optato per il regime fiscale agevolato di cui all'art. 13 della L. n. 388/2000 (nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo), a condizione che abbiano rinunciato al predetto regime agevolato, inviando apposita comunicazione di formale rinuncia all'Agenzia delle Entrate, con le modalità previste dal provvedimento del 14 marzo 2001 (risposta A.6); soggetti cui è applicabile il **regime fiscale di vantaggio** per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità di cui all'art. 27, commi 1 e 2 del DL n. 98/2011 (convertito dalla L. n. 111/2011), a condizione che abbiano optato per l'applicazione dell'IVA e delle imposte sui redditi nei modi ordinari, con le modalità previste dall'art. 1, comma 110 della L. n. 244/2007.

Infine, il paragrafo 4 della citata circolare n. 90178/2015 è riservato alle **agevolazioni fiscali**, consistenti nell'esenzione dai pagamenti delle imposte sui redditi (IRPEF e IRES), dell'IRAP e dell'IMU, che possono essere usufruite da dette imprese esclusivamente per i periodi d'imposta 2015 e 2016. In particolare ai fini delle imposte sui redditi è esente soltanto il reddito derivante dall'attività svolta dall'impresa all'interno del territorio della zona franca, fino a concorrenza dell'importo di 100 mila euro per ciascun periodo d'imposta, maggiorato (per ogni periodo d'imposta) di un importo pari a 5.000 euro (ragguagliato ad anno) per ogni nuovo dipendente, assunto a tempo indeterminato dall'impresa beneficiaria e residente nel territorio della zona franca.

Agli effetti della **determinazione del reddito** agevolabile non rilevano le plusvalenze e le minusvalenze realizzate, né le sopravvenienze attive e passive. Il reddito determinato per l'esenzione, invece, rileva ai fini del riconoscimento delle detrazioni per carichi di famiglia e concorre alla formazione della base imponibile delle addizionali IRPEF comunale e regionale. In materia di IRAP è esentato il valore della **produzione netta**, nel limite di 300 mila euro per la determinazione della quale non rilevano né le plusvalenze né le minusvalenze realizzate, mentre ai fini dell'IMU il beneficio riguarda soltanto gli immobili ubicati nel territorio della zona franca, posseduti e utilizzati dall'impresa per lo svolgimento della propria attività. Il documento di prassi fa riferimento solamente all'**esenzione IMU**, ma la disposizione di legge (art. 12, comma 5, lett. c) del DL n. 78/2015), richiamando espressamente le "imposte municipali proprie", avrebbe compreso anche la TASI.

Per l'assegno emergenziale procedura unica di presentazione della domanda

Non rileva che siano previsti Fondi di solidarietà bilaterali in diversi settori economici, tuttavia ora la procedura è attiva solo per i Fondi operativi

/ Luca MAMONE

Con la circ. n. 203 di ieri, l'INPS ha fornito le **istruzioni operative** per poter presentare la domanda di assegno emergenziale erogato dai Fondi di solidarietà bilaterali, così come previsto dall'art. 26, comma 9 del DLgs. 148/2015, attuativo della L. 183/2014 per quanto riguarda il riordino della normativa in materia di ammortizzatori sociali in costanza di rapporto di lavoro.

In relazione al provvedimento contenuto nel citato decreto attuativo, si ricorda che i Fondi di solidarietà bilaterali devono essere costituiti mediante la stipula di **appositi accordi** tra le organizzazioni sindacali e imprenditoriali comparativamente più rappresentative a livello nazionale, per i settori che non rientrano nel campo di applicazione della cassa integrazione guadagni ordinaria o straordinaria.

La principale finalità istituzionale loro attribuita è quella di assicurare ai lavoratori operanti nel settore di riferimento una tutela in costanza di rapporto di lavoro nei casi di **riduzione o sospensione** dell'attività lavorativa per le cause previste dalle disposizioni in tema di CIG.

Inoltre, secondo quanto previsto dal comma 9 dell'art. 26 in esame, i predetti fondi di solidarietà bilaterali possono avere ulteriori finalità, ossia: quella di assicurare ai lavoratori **prestazioni integrative**, in termini di importi o durate, rispetto a quelle previste in caso di cessazione del rapporto di lavoro, o di trattamenti di integrazione salariale; prevedere un assegno straordinario per il sostegno al reddito, riconosciuto nel quadro dei processi di agevolazione all'esodo, a lavoratori che raggiungano i requisiti previsti per il pensionamento di vecchiaia o anticipato nei successivi 5 anni; contribuire al finanziamento di programmi formativi di riconversione o riqualificazione professionale, anche in concorso con gli appositi fondi nazionali o dell'Unione europea.

Ciò premesso, nella circ. n. 203/2015, l'INPS precisa che, pur essendo previsti Fondi di solidarietà bilaterali in diversi settori economici, la procedura di presentazione della domanda per l'**assegno emergenziale è unica**, anche se a tutt'oggi, risulta attiva solo per i fondi di solidarietà già pienamente operativi, ovvero il Fondo di solidarietà per il sostegno dell'occupabilità, dell'occupazione e del reddito del per-

sonale del credito cooperativo, nonché il Fondo di solidarietà per la riconversione e riqualificazione professionale, per il sostegno dell'occupazione e del reddito del personale del credito.

Apposita procedura on line sul sito dell'INPS

Sotto il profilo operativo, nell'intervento di prassi si rende noto che è possibile utilizzare l'apposita **procedura on line**, accedendo a "Servizi On Line" sul portale INPS www.inps.it, selezionando la tipologia di utente "Aziende, consulenti e professionisti", alla voce "Servizi per aziende e consulenti", opzione "Assegno Emergenziale/Integrativo per fondi di solidarietà".

In via preliminare, si ricorda che l'utente dovrà essere munito di codice fiscale e PIN rilasciato dallo stesso Istituto previdenziale. Ad ogni modo, per un maggior approfondimento circa le **modalità di espletamento** dell'adempimento, all'interno della procedura stessa, nella sezione documentazione, è possibile consultare un apposito manuale per Aziende e Consulenti, recante le istruzioni per l'invio telematico delle domande.

Una volta predisposta, la **domanda di intervento** verrà inoltrata al Comitato Amministratore del Fondo di solidarietà, tramite la Sede INPS competente per la matricola di accantonamento contributivo per le aziende che hanno adempiuto all'obbligo dell'unicità della posizione contributiva o, in subordine, alla sede principale. In particolare, nell'istanza l'azienda dovrà indicare il Fondo al quale richiede l'intervento, allegando l'**accordo sindacale**, nonché l'elenco ed i dati analitici dei lavoratori.

Sul punto, l'INPS precisa che nell'istanza non va indicata la stima della prestazione, poiché questa verrà **generata in automatico** dalla procedura sulla base dei dati forniti dall'azienda e sarà messa a disposizione della stessa azienda nel cassetto bidirezionale. Completata la predisposizione della domanda e confermato l'invio, la domanda verrà protocollata e sarà possibile stampare la ricevuta di presentazione nonché il prospetto dei dati trasmessi.

Dopo il rialzo dei tassi Usa, cautela su un possibile nuovo ribasso dell'EuroUSD

Storicamente non c'è una relazione ben definita tra rialzo dei tassi Fed e rafforzamento del dollaro

/ Stefano PIGNATELLI

Come atteso **Fed Fund** a **0,25-0,50%** da 0-0,25%. Il voto per il **rialzo** è stato unanime. Nel comunicato diffuso al termine della riunione la banca centrale statunitense ha spiegato di aspettarsi che le condizioni economiche evolvano in modo da garantire “aumenti solo gradualmente” dei tassi. In particolare, per determinare la tempistica e l'ammontare delle future mosse su tassi, la Federal reserve guarderà alle condizioni attuali e attese relative a lavoro e inflazione.

Dollaro in rialzo seppur modesto, fatto che testimonia come la mossa fosse già ampiamente scontata. Nei giorni prima della riunione area **1,1020-1,105** sull'**EuroUSD** (medie mobili di lungo periodo) ha resistito al rialzo consentendo il rientro del cross vs 1,08 (ieri a 1,0815): la cautela di Janet Yellen potrebbe ora permettere un recupero (seguì tassi e valute su www.aritma.eu).

Un calo del cross, digerito il ritmo di rialzi Fed, a questo punto è legato nel breve termine al ritorno di aspettative per nuove misure molto **espansive** di politica monetaria da parte della Bce. Se così fosse allora l'EuroUSD nei prossimi mesi potrebbe riproporsi a 1,045 ma difficilmente alla parità.

La constatazione, però, che all'ultimo meeting Bce la larga maggioranza dei consiglieri fosse contraria a un potenziamento del QE, fa ritenere **poco probabile** nell'immediato una pressione ribassista sull'euro derivante da questa motivazione.

Storicamente non c'è una relazione ben definita tra rialzo dei tassi Fed e rafforzamento del dollaro. Il punto di massima **divergenza** in termini di attese sulle politiche monetarie di Fed e Bce è stato raggiunto tra novembre e dicembre.

Questo, unitamente ad altre motivazioni, rende molto cauti

nel prevedere un importante nuovo ribasso dell'EuroUSD.

Le altre motivazioni rientrano nella sfera di politica economica globale.

Cautela dettata anche da fattori di politica economica globale

In particolare:

- un rialzo del dollaro metterebbe in difficoltà i **Paesi emergenti** altamente indebitati nella valuta Usa;
- il prezzo del **petrolio** ha toccato nuovi minimi e immaginare ulteriori ribassi vs/sotto 30 Usd al barile appare improbabile nonostante la sovrapproduzione attuale (il prezzo del petrolio ha alta correlazione inversa con l'andamento dell'Usd);
- un dollaro ancora più forte metterebbe in difficoltà le aziende americane che oltretutto stanno già subendo la sua forza visto il calo degli utili;
- legato al punto precedente è l'andamento delle **borse**: finora hanno reagito bene ma con il price/earning di Wall Street sopra la media e con utili in calo un dollaro ancora più forte potrebbe condurre a indesiderate turbolenze sull'azionario;
- la crescita globale complessivamente subirebbe un impatto negativo da una frenata Usa;
- lo **yuan** che continua a svalutarsi rappresenta un fattore di fastidio per l'equilibrio globale: con la valuta cinese che entra a far parte del paniere del Fondo monetario internazionale (dal 1° ottobre 2016) i mercati saranno maggiormente in grado di influire sull'andamento della divisa cinese.

Disponibili le tariffe ACI per il 2016

Le tariffe indicano i costi chilometrici “convenzionali” da utilizzare per il calcolo del fringe benefit concesso ai dipendenti

/ Pamela ALBERTI

Sono state pubblicate, sul S.O. n. 66 della Gazzetta Ufficiale del 15 dicembre 2015, le tabelle nazionali relative al periodo d'imposta 2016 dei **costi chilometrici** di esercizio di autoveicoli e motocicli elaborate dall'ACI, necessarie ai fini della determinazione del compenso in natura per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti.

L'uso promiscuo, si ricorda, consiste nella possibilità di utilizzare il veicolo sia a fini aziendali che personali. In particolare, il fatto di consentire l'**uso promiscuo**, da intendere nell'accezione predetta, dà modo al dipendente di farne l'impiego che crede. In buona sostanza, il veicolo può essere utilizzato, oltre che per esigenze lavorative, anche per percorsi casa-lavoro e viceversa, per percorrenze nelle ore serali, per viaggi nei fine settimana o nelle vacanze.

Quanto alla normativa di riferimento, ai sensi dell'art. 51 comma 1 del TUIR, il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro. Con il termine “valori” si fa riferimento alla quantificazione dei beni e dei servizi che il dipendente percepisce nel periodo d'imposta, ossia ai cosiddetti fringe benefit o compensi in natura.

Il comma 4 del citato art. 51 del TUIR statuisce che per gli autoveicoli, i motocicli e i ciclomotori concessi in uso promiscuo al dipendente costituisce **fringe benefit** il **30%** dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di **15.000** chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali dell'ACI, al netto dell'ammontare eventualmente trattenuto o corrisposto dal dipendente.

In linea generale, si ricorda che le tabelle ACI sono predisposte annualmente entro il 30 novembre, vengono comunicate all'Agenzia delle Entrate, devono essere pubblicate in G.U. entro il 31 dicembre di ciascun anno e sono valide per l'anno successivo. Pertanto, le tabelle pubblicate sulla Gazzetta del 15 dicembre 2015 sono valide per l'**anno 2016**.

Le suddette tabelle sono suddivise in:

- autovetture in produzione, a loro volta distinte in autovetture

re a benzina, gasolio, gpl-metano e altre fonti di produzione (es. ibridi-elettrici);

- autovetture fuori produzione, anch'esse distinte in base alla modalità di alimentazione (benzina, gasolio, gpl-metano e ibridi-elettrici);

- motoveicoli.

L'Amministrazione finanziaria (C.M. n. 326/97, § 2.3.2.1) ha inoltre chiarito che, nel caso in cui il modello del veicolo non sia considerato nelle tabelle ACI, è necessario fare riferimento a quello che per tutte le sue caratteristiche risulta più simile.

Peraltro, l'importo forfetario prescinde da qualunque valutazione degli effettivi costi di utilizzo del mezzo e dalla reale percorrenza; è quindi **irrilevante** il fatto che il dipendente sostenga a proprio carico tutti o taluni degli elementi che sono considerati nel costo di percorrenza fissato dall'ACI.

Lato impresa, deducibilità al 70%

Lato impresa, si ricorda che per le auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti la lett. b-bis) dell'art. 164 del TUIR dispone che i relativi costi sono deducibili “nella misura del **70%** per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta”. Secondo quanto affermato dalla C.M. 10 febbraio 98 n. 48 (§ 2.1.2.1), “si considera dato in uso promiscuo al dipendente per la maggior parte del periodo di imposta il veicolo utilizzato dallo stesso per la metà più uno dei giorni che compongono il periodo d'imposta del datore di lavoro”. Inoltre, sempre secondo la citata circolare, non è necessario che l'uso promiscuo sia avvenuto in modo continuativo o che il veicolo sia stato utilizzato da un solo dipendente.

Si osserva, infine, che nel caso di specie **non** si applicano i **limiti al costo fiscale** previsti per i veicoli aziendali in genere. Di conseguenza, nel caso di autovettura avente un costo pari a 50.000 euro data in uso promiscuo al dipendente, la stessa è deducibile anche per il costo che eccede i 18.075,99 euro.