

/ LUNEDÌ, 28 DICEMBRE 2015

IL CASO DEL GIORNO

Revoca della sospensione su duplice “binario”

/ Temistocle BUSSINO

La circolare n. 26/2015 del Ministero del Lavoro, oltre ad illustrare il delicato tema della maxisanzione in caso di presenza in azienda di lavoratori in nero, si è occupata delle modifiche all'art. 14 del DLgs. n. 81/2008, che disciplina il provvedimento di sospensione dell'attività imprenditoriale.

A sua volta, la Guardia di Finanza, con la circolare n. 353237 del 30 novembre 2015 ha definito le prime linee operative per i propri militari, in caso di accertamento delle medesime irregolarità, spiegando, inoltre, le misure di razionalizzazione dell'attività ispettiva dopo la creazione dell'Ispettorato nazionale del lavoro.

Soffermiamoci, in questa sede, sulla sospensione dell'attività imprenditoriale, per la quale la normativa dispone che il personale ispettivo può adottare provvedimenti di sospensione di un'attività imprenditoriale [...]

A PAGINA 2

PRIMOPIANO

Conservazione dei registri contabili entro il 30 dicembre

Il termine vale anche per la conservazione su supporto informatico e opera rispetto a qualsiasi registro tenuto in base al regime contabile adottato

/ Paola RIVETTI

Il procedimento di conservazione di registri e documenti contabili si conclude, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, il prossimo 30 dicembre, termine entro cui occorre:

- procedere alla **stampa** dei registri tenuti con sistemi meccanografici/informatizzati, ma conservati su supporto cartaceo (documento analogico);

- concludere il procedimento di conservazione dei medesimi registri o documenti su supporto **digitale** (documento informatico).

Il termine è fissato dall'art. 7 comma 4-ter del DL 357/94 (conv. L. 489/94), secondo cui la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare se la stampa degli stessi avviene **entro 3 mesi** dal termine di presentazione delle dichiarazioni annuali relative; in caso di controlli e ispezioni effettuati prima del decorso del termine per la stampa, le scritture si considerano regolari se aggiornate sugli appositi supporti e stampate contestualmente alla richiesta dei preposti ed in loro presenza.

Il predetto termine trova applicazione anche per

la conservazione su **supporto informatico** dei documenti rilevanti ai fini tributari, secondo le modalità definite dal DM 17 giugno 2014 e le regole tecniche di cui al DPCM 13 novembre 2014 (attuazione del Codice dell'Amministrazione digitale – DLgs. 82/2005). A livello generale, la procedura di conservazione:

- ha ad oggetto i documenti informatici (per tali intendendosi copie informatiche di documenti analogici, copie per immagine su supporto informatico di documenti analogici, documenti informatici puri) che hanno le caratteristiche di immodificabilità, integrità, autenticità e leggibilità;

- deve rispettare le disposizioni in materia di tenuta della contabilità;

- deve consentire le funzioni di **ricerca ed estrazione** delle informazioni dagli archivi informatici per cognome, nome, denominazione, codice fiscale, partita IVA, data o associazioni logiche tra questi;

- termina con l'apposizione di un riferimento temporale opponibile a terzi sul pacchetto di archiviazione (firma digitale).

Sia in caso di conservazione [...]

A PAGINA 3

INEVIDENZA

Sanzioni “progressive” per il datore che non consegna il prospetto paga

Nel leasing possibile sospendere il pagamento dei corrispettivi periodici

Non solo vantaggi dall'IVA al 5%

Tax credit cinema, ulteriori modifiche dalla legge di stabilità

Più possibilità di azione per il curatore

FISCO

Resta il contraddittorio per i controlli sostanziali

/ Alfio CISSELLO

Le Sezioni Unite, nella sentenza n. 24823 depositata il 9 dicembre 2015, hanno sancito che l'obbligo di **preventivo contraddittorio** deve, in sostanza, essere “scisso” in due parti, a seconda del fatto che si tratti di tributi armonizzati o meno.

Rinviando, per le osservazioni generali sulla sentenza, a quanto già sottolineato su *Eutekne.info* (si veda “Contraddittorio nelle indagini a tavolino «bocciato» dalle Sezioni Unite” del 10 dicembre 2015), [...]

A PAGINA 5

Revoca della sospensione su duplice “binario”

Adempimenti datoriali differenti se la sospensione avviene per violazione delle norme sulla sicurezza o per il lavoro nero

/ Temistocle BUSSINO

La circolare n. 26/2015 del Ministero del Lavoro, oltre ad illustrare il delicato tema della maxisanzione in caso di presenza in azienda di lavoratori in nero, si è occupata delle modifiche all'art. 14 del DLgs. n. 81/2008, che disciplina il provvedimento di **sospensione dell'attività imprenditoriale**.

A sua volta, la Guardia di Finanza, con la circolare n. 353237 del 30 novembre 2015 ha definito le prime linee operative per i propri militari, in caso di accertamento delle medesime irregolarità, spiegando, inoltre, le misure di razionalizzazione dell'attività ispettiva dopo la creazione dell'Ispettorato nazionale del lavoro.

Soffermiamoci, in questa sede, sulla sospensione dell'attività imprenditoriale, per la quale la normativa dispone che il personale ispettivo può adottare provvedimenti di sospensione di un'attività imprenditoriale qualora riscontri una serie di specifiche situazioni.

In primo luogo, la norma fa riferimento all'impiego di personale non risultante dalla documentazione obbligatoria in misura pari o superiore al **20% del totale** dei lavoratori presenti sul luogo di lavoro. Si tratta di personale in nero e, generalmente, sconosciuto alla Pubblica Amministrazione. Secondo il Ministero (si veda anche la circ. n. 33/2009) il requisito della subordinazione non è, però, essenziale ai fini della configurazione di un rapporto di lavoro in nero. Pertanto, potrebbero essere coinvolti nel calcolo del 20%, in qualità di lavoratori irregolari, ad esempio, anche i lavoratori autonomi occasionali (ex art. 2222 c.c.).

Inoltre, con la nota n. 7127 del 28 aprile 2015 è stato chiarito che andranno sempre considerati i soggetti che rivestano qualsiasi **carica sociale** in ambito all'attività d'impresa, posto che contestualmente svolgano anche attività lavorativa a qualsiasi titolo in seno alla medesima.

In secondo luogo, sempre in materia di sospensione dell'attività imprenditoriale, la norma sottolinea che, per attivarla, devono essere rilevate gravi e reiterate violazioni in materia di tutela della salute e della **sicurezza sul lavoro**. Ciò detto, si premette che l'art. 22 del DLgs. n. 151/2015 ha modificato gli importi delle somme aggiuntive, dovute ai fini della revoca del provvedimento di sospensione dell'attività imprenditoriale, nella misura di 2.000 euro per le sospensioni conseguenti all'impiego di lavoratori in nero e di 3.200 euro per le ipotesi di sospensione per gravi e reiterate violazioni in materia di salute e sicurezza.

La normativa in esame, tuttavia, consente ai datori di lavoro di ottenere la **revoca** della sospensione sulla base del rispetto di particolari condizioni. Innanzitutto, in caso di sospensione per gravi e reiterate violazioni in materia di sicurezza sul lavoro è necessario: l'accertamento del ripristino delle regolari condizioni di lavoro, con particolare riferimento ai profili attinenti all'eventuale sorveglianza sanitaria; il pagamento del **25%** (800 euro) della somma aggiuntiva (3.200 euro); la formazione e l'informazione sui pericoli legati all'attività svolta, nonché la fornitura dei dispositivi di protezione individuale.

Invece, in caso di sospensione per impiego di lavoratori in nero, si rendono necessari: l'**assunzione** dei lavoratori irregolarmente impiegati attraverso la stipula di un contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, anche a tempo parziale con riduzione dell'orario di lavoro non superiore al 50% dell'orario a tempo pieno, o con contratto a tempo pieno e determinato di durata non inferiore a tre mesi; il pagamento del **25%** (500 euro) della somma aggiuntiva (2.000 euro). L'importo residuo (rispettivamente 2.400 e 1.500 euro), maggiorato del 5% (rispettivamente 120 e 75 euro), deve essere versato entro 6 mesi dalla data di presentazione dell'istanza di revoca.

Con nota protocollo n. 21476 del 7 dicembre 2015 il Ministero ha comunicato che nulla è cambiato in relazione alla compilazione del modello **F23** per il versamento delle sanzioni. Nel modello, quindi, sarà presente anche il codice tributo **"79AT"**, utilizzato per indicare, tra l'altro, il 30% dell'importo sanzionatorio relativo alla c.d. maxisanzione per lavoro nero, nonché il 30% delle somme aggiuntive versate per la revoca del provvedimento di sospensione dell'attività imprenditoriale.

Infine, con specifico riferimento al settore dell'**edilizia**, con la nota n. 19570 del 16 novembre 2015 il Ministero del Lavoro sottolinea che l'impresa richiedente la revoca del provvedimento di sospensione, oltre a pagare la somma aggiuntiva, deve provvedere alla regolarizzazione dei lavoratori occupati irregolarmente nonché, ai fini della sorveglianza sanitaria, far sottoporre i lavoratori alla visita medica.

Il Ministero, inoltre, spiega che il provvedimento di sospensione potrà essere revocato qualora l'attività formativa del personale da regolarizzare sia stata comunque programmata in modo tale da concludersi entro il termine di **60 giorni** dall'inizio della prestazione lavorativa.

Conservazione dei registri contabili entro il 30 dicembre

Il termine vale anche per la conservazione su supporto informatico e opera rispetto a qualsiasi registro tenuto in base al regime contabile adottato

/ Paola RIVETTI

Il procedimento di conservazione di registri e documenti contabili si conclude, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, il prossimo 30 dicembre, termine entro cui occorre:

- procedere alla **stampa** dei registri tenuti con sistemi meccanografici/informatizzati, ma conservati su supporto cartaceo (documento analogico);
- concludere il procedimento di conservazione dei medesimi registri o documenti su supporto **digitale** (documento informatico).

Il termine è fissato dall'art. 7 comma 4-ter del DL 357/94 (conv. L. 489/94), secondo cui la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare se la stampa degli stessi avviene **entro 3 mesi** dal termine di presentazione delle dichiarazioni annuali relative; in caso di controlli e ispezioni effettuati prima del decorso del termine per la stampa, le scritture si considerano regolari se aggiornate sugli appositi supporti e stampate contestualmente alla richiesta dei preposti ed in loro presenza.

Il predetto termine trova applicazione anche per la conservazione su **supporto informatico** dei documenti rilevanti ai fini tributari, secondo le modalità definite dal DM 17 giugno 2014 e le regole tecniche di cui al DPCM 13 novembre 2014 (attuazione del Codice dell'Amministrazione digitale – DLgs. 82/2005). A livello generale, la procedura di conservazione:

- ha ad oggetto i documenti informatici (per tali intendendosi copie informatiche di documenti analogici, copie per immagine su supporto informatico di documenti analogici, documenti informatici puri) che hanno le caratteristiche di im-

modificabilità, integrità, autenticità e leggibilità;

- deve rispettare le disposizioni in materia di tenuta della contabilità;
- deve consentire le funzioni di **ricerca ed estrazione** delle informazioni dagli archivi informatici per cognome, nome, denominazione, codice fiscale, partita IVA, data o associazioni logiche tra questi;
- termina con l'apposizione di un riferimento temporale opponibile a terzi sul pacchetto di archiviazione (firma digitale).

Sia in caso di conservazione cartacea che informatica, l'art. 7 comma 4-ter del DL 357/94 assume carattere generale, operando nei confronti di **qualsiasi** registro contabile che dev'essere tenuto in base al regime contabile applicato (es. libro giornale, libro degli inventari, registri IVA) (circ. n. 59/2001, § 3.3). Si ricorda, inoltre, che è possibile ricorrere a sistemi "misti" di conservazione, ossia conservando alcuni registri su supporto cartaceo e altri con modalità informatiche (ris. n. 85/2008).

Entro la medesima scadenza va predisposto e sottoscritto l'**inventario**. In base agli artt. 15 comma 1 del DPR 600/73 e 2217 commi 1 e 3 c.c., l'inventario dev'essere redatto all'inizio dell'esercizio dell'impresa e poi ogni anno entro 3 mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi, nonché sottoscritto dall'imprenditore entro tre mesi dal medesimo termine (in caso di adozione di sistemi informatici per la tenuta e conservazione del predetto registro, il rappresentante legale deve munirsi di firma digitale che provvederà ad apporre al registro stesso prima della fase di conservazione, eventualmente eseguita a cura di un terzo soggetto).

Sanzioni “progressive” per il datore che non consegna il prospetto paga

Il DLgs. 151/2015 prevede un aumento dell'importo, ma con una progressione sanzionatoria per fasce, in base alla quantità di lavoratori

/ **Marco GUALTIEROTTI**

In questi ultimi anni, anche a seguito della crisi economica che ha colpito il mondo del lavoro, non sono stati purtroppo infrequenti i casi in cui, oltre al ritardato o mancato pagamento delle retribuzioni dei lavoratori, il datore di lavoro ha ommesso o tardato anche la consegna del **prospetto paga**, inconsapevole forse che tale consegna è da tempo un obbligo giuridico, peraltro sanzionato. Ricordiamo che l'art. 3 della L. 4/1953 dispone che il prospetto paga debba essere consegnato al lavoratore nel momento stesso in cui gli viene consegnata la retribuzione. La finalità della norma è quella di permettere al lavoratore di verificare la correttezza del calcolo della retribuzione.

Il legislatore è recentemente tornato a regolamentare la materia e ha provveduto, con il DLgs. 151/2015 (art. 22, comma 7), a modificare la disciplina **sanzionatoria** in tema di mancata consegna del prospetto paga, sostituendo il previgente testo normativo (art. 5 della L. 4/1953).

L'attuale disposizione stabilisce che “salvo che il fatto costituisca reato, in caso di mancata o ritardata consegna al lavoratore del prospetto di paga, o di omissione o inesattezza nelle registrazioni apposte su detto prospetto paga, si applica al datore di lavoro la sanzione amministrativa pecuniaria da 150 a 900 euro. Se la violazione si riferisce a più di 5 lavoratori ovvero a un periodo superiore a 6 mesi la sanzione va da 600 a 3.600 euro. Se la violazione si riferisce a più di 10 lavoratori ovvero a un periodo superiore a 12 mesi la sanzione va da 1.200 a 7.200 euro”. Rispetto alla previgente disciplina, la nuova norma da un lato **aumenta** la misura delle sanzioni (in precedenza la sanzione era da 125 euro a 770 euro), dall'altro dispone una **progressione** sanzionatoria per fasce in base alla quantità di lavoratori coinvolti ovvero alla ripetitività del comportamento.

L'introduzione di queste casistiche sembra recepire quanto aveva già dichiarato il Ministero del Lavoro nella circ. n. 23/2011, laddove evidenziava che, in tema di mancata o ritardata consegna delle buste paga, “ancorché il comportamento illecito si sviluppi in un arco temporale più ampio della singola mensilità, esso possa essere identificato come **unica azione** indipendentemente dallo sviluppo progressivo della condotta antigiusuristica”, pertanto in tali fattispecie, per prassi, in sede di emanazione di ordinanza d'ingiunzione, veniva applicato il **cumulo giuridico** di cui all'art. 8, comma 1 della L. 689/81, anziché tante singole sanzioni quante le infrazioni riscontrate. Se il datore di lavoro opta per la consegna di copia delle scritturazioni effettuate nel Libro Unico del

Lavoro (LUL), le sanzioni sopra indicate non si applicano e in loro vece valgono quelle riguardanti l'omessa o infedele registrazione di dati nel LUL.

Tradizionalmente, il datore adempie a tale obbligo consegnando una copia cartacea del prospetto paga al lavoratore. In questo caso, per evitare di incorrere nelle sanzioni sopra descritte, si rende necessario poterne dimostrare l'avvenuta consegna e ciò può avvenire sottoscrivendo il cedolino paga ovvero il Libro Unico: in tal senso molti modelli prevedono un apposito spazio per la firma del lavoratore. In alternativa, riteniamo che possa soddisfare ugualmente l'onere probatorio una separata **dichiarazione** del lavoratore, con la quale dichiara di avere ricevuto il prospetto paga, eventualmente anche in forma di elenco sottoscritto dalla generalità dei lavoratori occupati.

Il Ministero del Lavoro si è espresso in passato anche su più moderne modalità di consegna della busta paga effettuate con strumenti **informatici** (interpelli nn. 1/2008 e 13/2012), come la PEC, quella non certificata e l'utilizzo di siti internet. L'utilizzo del servizio di PEC non crea alcun tipo di problema sotto il profilo probatorio, essendo equiparata alla posta raccomandata con ricevuta di ritorno, mentre nella pratica può risultare più complesso, stante il fatto che la minoranza dei lavoratori dipendenti dispone di un indirizzo **PEC**. Per contro, l'utilizzo della posta elettronica non certificata è molto più diffuso, ma non garantisce legalmente le stesse certezze di consegna. Secondo il Ministero, qualora si voglia optare per tale soluzione, è opportuno che il datore di lavoro adotti idonee iniziative per comprovare l'avvenuto adempimento nei confronti di ciascun lavoratore.

Ultima modalità, che si sta sempre più diffondendo, è la consegna del prospetto paga attraverso la collocazione dello stesso su un **sito** internet dotato di un'area **riservata** con accesso consentito al solo lavoratore interessato. Si rende in questo caso necessario, oltre agli adempimenti in tema di privacy come l'uso di apposite credenziali di accesso personalizzate per ogni dipendente, anche mettere a disposizione dei lavoratori una postazione internet dotata di stampante, al fine di permettere l'effettiva possibilità a ogni lavoratore di poter accedere al proprio prospetto paga.

Infine, per garantire la verifica immediata da parte del lavoratore o comunque gli eventuali accertamenti dell'organo di vigilanza, il sistema deve essere configurato in modo tale che risulti **traccia** nel sito stesso della collocazione mensile dei prospetti paga.

Resta il contraddittorio per i controlli sostanziali

Il contraddittorio va rispettato se l'accesso è "penale" e gli atti sono trasmessi all'Agenzia delle Entrate

/ Alfio CISELLO

Le Sezioni Unite, nella sentenza n. 24823 depositata il 9 dicembre 2015, hanno sancito che l'obbligo di **preventivo contraddittorio** deve, in sostanza, essere "scisso" in due parti, a seconda del fatto che si tratti di tributi armonizzati o meno.

Rinviano, per le osservazioni generali sulla sentenza, a quanto già sottolineato su *Eutekne.info* (si veda "Contraddittorio nelle indagini a tavolino «bocciato» dalle Sezioni Unite" del 10 dicembre 2015), occorre ora approfondire l'**impatto pratico** della *ratio decidendi* che ha condotto alla decisione.

Nulla muta per i **controlli sostanziali**, ovvero caratterizzati da accessi e verifiche presso i locali dove si svolge l'attività del contribuente, sia essa commerciale, artigianale o professionale.

Nel momento in cui inizia l'accesso, ad opera della Guardia di Finanza o delle Entrate, la verifica deve, **senza eccezioni** che non rientrino nella c.d. "particolare e motivata" urgenza (che non ha inerenza con l'imminenza circa il termine decadenziale per l'accertamento), terminare con il verbale di constatazione. Dopo che il verbale è stato consegnato o notificato al contribuente, prima che l'accertamento sia emesso devono passare sessanta giorni.

Se il verbale non è formato, oppure è formato ma l'accertamento è emesso in via anticipata, esso è radicalmente nullo. Così era prima delle Sezioni Unite del 9 dicembre e così è tuttora.

Quindi, il contraddittorio, o meglio, l'art. 12 della L. 212/2000 va rispettato quando ci sono controlli sostanziali. È poi chiaro che, in termini generali, il contribuente non può sostenere la nullità dell'accertamento per mancanza del "PVC" asserendo che, nella specie, gli uffici **avrebbero dovuto attivare** il controllo sostanziale, non essendo presente alcuna norma che delinea quando e in che fattispecie lo stesso sia necessario.

Poi, se evitando l'accesso sostanziale l'accertamento viene emesso senza un'adeguata motivazione (ad esempio perché sarebbe stato necessario verificare la quantità e la tipologia di **rimanenze di magazzino**), l'atto sarà nullo non tanto per questioni inerenti al contraddittorio, ma per inosservanza dell'art. 42 del DPR 600/73.

Detto ciò, alla luce di quanto specificato dalle Sezioni Unite

e in merito alle dirette, alcuna nullità sussiste per gli accertamenti parziali (pensiamo alle locazioni non dichiarate), per gli accertamenti analitici (errata imputazione a periodo, disconoscimento di costi per difetto di inerenza o per indeducibilità derivante da puntuali disposizioni di legge) e, in generale, per tutti gli atti che scaturiscono da "indagini a tavolino".

Così, se al contribuente viene chiesta l'**esibizione di documenti**, o se viene invitato a comparire, non siamo nell'ambito dell'art. 12 della L. 212/2000, quindi è arduo affermare che sarebbe stato necessario il "PVC".

Invece, se c'è stato l'accesso, opera a pieno titolo l'art. 12.

Arduo affermare che l'accesso sarebbe stato necessario

Lo stesso può dirsi per le altre imposte non armonizzate, ad esempio per il registro e le successioni. Pensiamo alla tassazione sulla base dell'enunciazione di atti, o alla richiesta di imposta in misura **proporzionale** (il discorso, come vedremo in un futuro intervento, può essere diverso per la riqualificazione degli atti ex art. 20 del TUR).

Il tutto cambia se il contraddittorio è imposto dalla legge, a prescindere dal fatto che essa, espressamente, richiami la **nullità dell'atto** (si pensi all'accertamento sintetico e alle altre fattispecie indicate dalle Sezioni Unite).

Bisogna però accogliere una visione sostanziale e non formale dei principi esposti, quindi l'art. 12 della L. 212/2000 va rispettato anche quando l'accesso sia stato disposto dalla polizia giudiziaria a seguito di indagini penali, la cui documentazione è stata poi trasmessa all'Agenzia delle Entrate.

Sarebbe davvero stucchevole asserire che il verbale non sia necessario solo perché la Finanza si è presentata in veste di **polizia giudiziaria**, su delega del PM.

Nulla vieta che, se i rilievi abbiano natura anche tributaria e non solo penale, la Finanza rediga il PVC, così come nulla vieta che, ricevuta la documentazione penale, le stesse Entrate formino il verbale ex art. 12 citato.

È palese che nessun rilievo ha, in ambito fiscale, il **verbale di perquisizione domiciliare** o altri atti tipici delle indagini penali.

Nel leasing possibile sospendere il pagamento dei corrispettivi periodici

La legge di stabilità riconosce all'utilizzatore il beneficio di sospensione in caso di cessazione del rapporto di lavoro non per giusta causa

/ Michela SCHEPIS

In relazione al contratto di leasing (o locazione finanziaria) di immobili da adibire ad abitazione principale, è consentito all'utilizzatore, previa apposita richiesta, di domandare al concedente la **sospensione** del pagamento dei corrispettivi periodici dovuti al locatore, in presenza di specifiche condizioni e con determinati limiti.

Il beneficio di sospensione in questione è stato introdotto dall'art. 1 comma 79 della legge di stabilità 2016.

La norma chiarisce che l'utilizzatore può usufruire del beneficio di sospensione per non più di una volta e per un periodo massimo complessivo non superiore a **12 mesi**, nel corso dell'esecuzione del contratto medesimo, con successiva proroga automatica del contratto, corrispondente al periodo di sospensione dello stesso.

Per quanto concerne le condizioni che devono sussistere affinché l'utilizzatore possa presentare richiesta di sospensione, queste attengono ad eventi relativi alla **cessazione** del rapporto di lavoro ed intervenuti successivamente alla stipula del contratto di leasing.

In particolare, il beneficio è concesso in presenza di almeno uno dei seguenti eventi:

- cessazione del rapporto di lavoro **subordinato**, ad eccezione delle ipotesi di risoluzione consensuale, di risoluzione per limiti di età con diritto a pensione di vecchiaia o di anzianità, di licenziamento per giusta causa o giustificato motivo soggettivo, di dimissioni del lavoratore non per giusta causa;
- cessazione dei rapporti di lavoro **parasubordinato** di cui all'art. 409, n. 3) c.p.c., ad eccezione delle ipotesi di risoluzione consensuale, di recesso datoriale per giusta causa, di recesso del lavoratore non per giusta causa.

È presumibile ipotizzare che il fine di tale norma sia quello di agevolare tutti quei soggetti **non professionali** (nonché il relativo nucleo familiare) che, a seguito della cessazione del

rapporto di lavoro, per motivi che non dipendono dalla propria sfera volitiva e che non siano riconducibili ad una "giusta causa" di licenziamento, non siano, di fatto, più in grado di sostenere i canoni pattuiti per il godimento dell'immobile oggetto del contratto di leasing.

Il legislatore non precisa, però, se i corrispettivi per i quali si chiede la sospensione debbano essere **rimborsati** alla banca o all'intermediario finanziario, una volta terminato tale periodo, o se si tratti piuttosto di un'agevolazione consistente in una **esenzione** di pagamento.

Al termine della sospensione riprende il pagamento dei canoni periodici

La previsione normativa, inoltre, stabilisce che, al termine della sospensione, il pagamento dei corrispettivi periodici riprende secondo gli importi e con la periodicità originariamente prevista dal contratto, ad eccezione del caso in cui le parti abbiano diversamente pattuito in sede di rinegoziazione delle condizioni del contratto medesimo (art. 1 comma 80 della legge di stabilità 2016).

Nel caso in cui l'utilizzatore, una volta decorso il termine di sospensione concesso, non riprenda a corrispondere i pagamenti al concedente, si applica la disciplina prevista in tema di **risoluzione per inadempimento** dell'utilizzatore, introdotta dalla legge di stabilità (si veda "Con risoluzione del contratto di leasing, somme da restituire all'utilizzatore" del 16 dicembre 2015).

Infine, viene precisato che la richiesta di sospensione da parte dell'utilizzatore non comporta l'applicazione di alcuna commissione o spesa relativa all'istruttoria e che può essere presentata senza richiesta di garanzie aggiuntive.

Non solo vantaggi dall'IVA al 5%

La nuova aliquota ridotta prevista dalla legge di stabilità comporta anche conseguenze sul piano economico e finanziario

/ **Francesco D'ALFONSO**

La previsione di una nuova aliquota ridotta in materia di IVA presenta indiscutibili vantaggi dal punto di vista sociale. La sua introduzione comporta, tuttavia, anche delle implicazioni di carattere economico e finanziario.

La legge di stabilità 2016 ha previsto l'applicazione dell'aliquota **IVA del 5%** alle prestazioni di servizi di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'art. 10, primo comma del Decreto IVA rese in favore dei soggetti indicati nello stesso n. 27-ter) da **cooperative sociali** e loro consorzi.

Secondo quanto previsto dalla direttiva IVA (direttiva 2006/112/CE), gli Stati membri applicano un'aliquota IVA **normale** (per l'Italia, attualmente 22%), la quale non può essere inferiore al 15%, e possono applicare **una o due** aliquote **ridotte**, la cui misura non può essere inferiore al 5%, unicamente, tuttavia, in quest'ultimo caso, con riferimento alle cessioni di beni e prestazioni di servizi elencati nell'allegato III alla stessa direttiva comunitaria.

Inoltre, in relazione a talune cessioni di beni e prestazioni di servizi è possibile utilizzare un'aliquota ridotta inferiore al minimo prescritto (vale a dire al 5%), c.d. "aliquota **super-ridotta**", laddove la stessa era già prevista al 1° gennaio 1991 (c.d. clausola di "stand still").

Al riguardo, la Corte di Giustizia Ue, nella sentenza del 28 febbraio 2012, causa C-119/11, ha chiarito che nel caso in cui a un bene o servizio si applichi un'aliquota IVA inferiore al 5% e successivamente l'aliquota relativa agli stessi venga portata al di **sopra** di tale soglia, non è più possibile reintrodurre la misura dell'aliquota originaria.

Ritornando alla nuova aliquota introdotta, la novità normativa fa sì che, almeno in via teorica, venga **violata** la disposizione di cui all'art. 98 della direttiva 2006/112/CE, la quale consente agli Stati membri di applicare soltanto una o due aliquote ridotte.

Tuttavia, come accennato in precedenza, l'aliquota IVA del **4%** costituisce una aliquota "**super-ridotta**", la quale dovrebbe, conseguentemente, assumere una connotazione diversa rispetto alle ordinarie aliquote ridotte.

A conferma di ciò la circostanza che anche altri Paesi europei già applicano più di due aliquote inferiori alla

misura del 15% (es. Francia).

Ciò premesso, va, tuttavia, evidenziato che l'aumento del numero di aliquote IVA applicabili, comporta, oltre agli evidenti vantaggi di natura sociale, anche delle **conseguenze** sul piano economico e finanziario.

Ad esempio, dall'introduzione della nuova aliquota ridotta al 5% potrebbe derivare un non trascurabile effetto "emulativo", dal momento che le diverse categorie economiche e sociali potrebbero essere da ciò incentivate a chiedere, con riferimento, naturalmente, alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi elencati nell'allegato III della direttiva 2006/112/CE, l'**abbassamento** dell'aliquota IVA dal 10 al 5% o, peggio ancora, dal 22 al 5%, rischiando di compromettere l'equità della distribuzione del vantaggio fiscale (potrebbe, naturalmente, accadere anche il contrario e cioè che altre operazioni passino dal 4% al 5%).

Costi di adeguamento e possibili effetti distorsivi

Inoltre, un numero elevato di aliquote IVA ridotte comporta per le aziende e le Autorità fiscali **costi** significativi di **adeguamento** alla normativa, concernenti, per queste ultime, la gestione e il controllo dell'applicazione delle aliquote ridotte, con esborsi notevoli in termini di risorse umane e finanziarie (i costi, naturalmente, sono proporzionali al numero di beni e servizi interessati dalla differenziazione delle aliquote).

Vanno, altresì, considerati i possibili **effetti distorsivi** sul mercato interno, fermo restando, tuttavia, che la differenziazione tra aliquote può consentire di aumentare il consumo relativo a determinati beni e/o servizi.

Va evidenziato, infine, che il prossimo anno la Commissione europea pubblicherà un **piano d'azione** per un regime definitivo dell'IVA, nel quale verrà valutata la possibilità di concedere una maggiore autonomia agli Stati membri nella fissazione delle aliquote, nonché il metodo per trattare le **deroghe temporanee** che consentono esenzioni, aliquote zero e aliquote super-ridotte, le quali dovranno essere riesaminate dopo l'introduzione del regime definitivo dell'IVA.

Tax credit cinema, ulteriori modifiche dalla legge di stabilità

Credito d'imposta per gli investitori esterni al settore esteso agli apporti per la distribuzione di opere nazionali in Italia e all'estero

/ Pamela ALBERTI

La legge di stabilità 2016, approvata definitivamente il 22 dicembre, prevede ulteriori modifiche ai crediti d'imposta per il settore cinematografico, disciplinati dall'art. 1 commi 325-337 della L. 244/2007 (si veda anche "Art bonus a regime nella legge di stabilità" del 26 ottobre).

Con le modifiche al comma 325 del citato art. 1, si estende il credito d'imposta per gli **investitori esterni** al settore cinematografico e audiovisivo – finora previsto per gli apporti in denaro per la produzione di opere nazionali – anche agli apporti per la distribuzione delle stesse in Italia e all'estero. Al contempo, si dispone che la percentuale del 40% ivi indicata è la misura massima del credito d'imposta e che con il decreto ministeriale attuativo è possibile differenziare le aliquote di agevolazione in relazione anche alla cumulabilità con le diverse intensità dei benefici eventualmente spettanti, per la medesima opera, ai sensi del comma 327, lettere a) e b).

Con le modifiche al comma 326, si dispone che l'**obbligo di spesa** sul territorio italiano, previsto tra i requisiti per l'accesso al tax credit, è riferito solo alla produzione (non essendo concretamente applicabile alla distribuzione all'estero).

Per effetto delle modifiche al comma 327 lett. a), il credito d'imposta per le imprese di produzione cinematografica è riconosciuto in misura non inferiore al 15% e non superiore al 30% (in luogo della precedente misura fissa del 15%) del costo complessivo di produzione di opere cinematografiche, riconosciute di nazionalità italiana, e, comunque, fino all'ammontare massimo annuo di **6 milioni di euro** (in luogo dei precedenti 3,5 milioni) per ciascun periodo d'imposta, condizionato al sostenimento sul territorio italiano di spese di produzione per un ammontare complessivo non inferiore, per ciascuna produzione, all'80% del credito d'imposta stesso.

Si prevede, inoltre, un'aliquota massima non superiore al 15% (dunque modulabile, e non più in misura pari al 15%) per il tax credit per la distribuzione (art. 1 comma 327 lett. b) n. 1), eliminando altresì la differenziazione delle aliquote tra opere riconosciute di interesse culturale e altre opere audiovisive. Inoltre, si innalza da 1,5 a 2 milioni di euro il limite massimo del beneficio spettante per la **distribuzione nazionale** di opere italiane e viene espressamente prevista la modulabilità, con decreto ministeriale, anche dell'aliquota del beneficio spettante per la distribuzione cinematografica internazionale. Infatti, il decreto previsto al comma 333

prevede l'aliquota massima con riferimento alla distribuzione internazionale e, per quanto riguarda quella nazionale, in relazione ai piani distributivi che, per tipologia di opera ovvero per modalità e tempistica del piano distributivo, presentino maggiore difficoltà a raggiungere un pubblico vasto.

Infine, l'aliquota del tax credit spettante alle imprese di esercizio cinematografico di cui all'art. 1 comma 327 lett. c) n. 1 della L. 244/2007 viene elevata dal 30% ad un massimo del 40% (anche in tal caso, dunque, modulabile) delle spese sostenute. È, inoltre, prevista l'ammissione al beneficio – finora prevista per le spese per impianti e apparecchiature destinate alla proiezione digitale – anche alle spese per la **ristrutturazione**, l'adeguamento strutturale e tecnologico delle sale e dei relativi impianti e servizi accessori, la realizzazione di nuove sale o il ripristino di quelle inattive, secondo le specifiche e nei limiti di quanto previsto nel decreto attuativo (di cui al comma 333), avendo particolare riguardo al fatto che la sala sia o meno "storica" (attiva, cioè, prima del 1° gennaio 1980).

Abrogato il credito per la ristrutturazione delle sale

Coneguentemente a tale ultima modifica, è quindi prevista l'abrogazione dell'art. 15 del DLgs. n. 28/2004, che prevede la concessione di **contributi in conto interessi** sui contratti di mutuo e di locazione finanziaria per la realizzazione di nuove sale o il ripristino di sale inattive, la ristrutturazione e l'adeguamento strutturale e tecnologico delle sale cinematografiche esistenti, l'installazione, ristrutturazione e rinnovo delle apparecchiature e degli impianti e servizi accessori. Viene soppresso anche l'art. 2 comma 6 lett. a) del medesimo DLgs. 28/2004, che equipara ai film d'essai i film che abbiano avuto il riconoscimento di film di interesse culturale.

Viene altresì abrogato, dal 1° gennaio 2016, l'art. 6 comma da 2-bis a 2-sexies del DL n. 83/2014, relativo al credito d'imposta per il ripristino, il restauro e l'**adeguamento strutturale** e tecnologico delle sale cinematografiche esistenti almeno dal 1° gennaio 1980.

Sono, tuttavia, fatte salve le procedure in corso alla data di entrata in vigore della legge di stabilità, avviate ai sensi del DM 12 febbraio 2015.

Più possibilità di azione per il curatore

Viste le peculiarità, contro gli amministratori possibile l'opzione per l'azione sociale o per quella dei creditori sociali o anche l'esercizio di entrambe

/ Maurizio MEOLI

La Cassazione, nella sentenza n. 24715/2015, seppure in relazione a fatti molto risalenti, ricostruisce i caratteri essenziali, e ancora attuali, dell'**azione** di responsabilità nei confronti dell'amministratore di società di capitali esercitata dal **curatore** fallimentare ai sensi dell'art. 146 del RD 267/42, soffermandosi poi sulla decorrenza dei termini di prescrizione. Si tratta, innanzitutto, di un'azione che compendia in sé le azioni di responsabilità della società (art. 2393 c.c.) e dei creditori sociali (art. 2394 c.c.) ed è diretta alla **reintegrazione** del patrimonio della società fallita, visto unitariamente come garanzia dei soci e dei creditori sociali.

La responsabilità dell'amministratore verso questi ultimi, peraltro, sorge nel momento in cui il patrimonio sociale risulti insufficiente al soddisfacimento dei creditori manifestandosi un decremento **causalmente** riconducibile in via immediata e diretta alla sua condotta colposa o dolosa. Entro tale limite è da ricomprendere, secondo i principi generali, sia il danno emergente sia il lucro cessante ed esso va in concreto commisurato al pregiudizio che la società non avrebbe subito se un determinato comportamento illegittimo, attivo od omissivo, non fosse stato posto in essere da parte dell'amministratore (cfr. Cass. n. 10488/1998).

Tornando all'azione del curatore, si osserva come essa, pur avendo contenuto **inscindibile**, offra al titolare la possibilità di scegliere quale in concreto esercitare e formulare istanze risarcitorie tanto con riferimento ai presupposti della responsabilità contrattuale verso la società, quanto a quelli della responsabilità extracontrattuale verso i creditori sociali. Tale scelta non è di poco conto, dal momento che tra le due azioni sussistono notevoli divergenze, non solo per quanto riguarda la decorrenza del termine di **prescrizione**, ma anche in relazione al diverso atteggiarsi dell'onere della prova e all'ammontare dei **danni** risarcibili (Cass. n. 15955/2012).

Tuttavia, precisa la sentenza in commento, la scelta rappresenta evidentemente una facoltà, ben potendo il curatore scegliere di esercitare **entrambe** le azioni (anzi, come precisato da Cass. n. 10378/2012, laddove il curatore non abbia specificato il titolo sottostante, deve presumersi che abbia inteso esercitare congiuntamente entrambe le azioni).

Ai fini della decorrenza del termine quinquennale di **prescrizione** dell'azione dei creditori sociali, poi, occorre avere riguardo non al momento in cui essi abbiano avuto effettiva conoscenza dell'insufficienza patrimoniale – che non corrisponde allo stato di insolvenza né alla perdita integrale del capitale sociale (che non implica necessariamente la perdita di ogni valore attivo del patrimonio sociale) – ma al momen-

to, che può essere posteriore o anteriore al fallimento, in cui essi siano stati in grado di venire a conoscenza della situazione di grave e definitivo **squilibrio patrimoniale** della società (cfr. Cass. n. 9619/2009).

A fronte di ciò, l'onerosità della prova a carico del curatore ha indotto la giurisprudenza a introdurre una **presunzione relativa** (*iuris tantum*) di coincidenza del *dies a quo* con la dichiarazione di fallimento: salva la prova contraria, a carico dell'amministratore, della diversa data anteriore di insorgenza dello stato di incapacienza patrimoniale (Cass. n. 13378/2014). Tale prova, se è vero che può desumersi anche dal bilancio d'esercizio (Cass. n. 20476/2008), deve comunque avere ad oggetto **fatti sintomatici** di assoluta evidenza (si pensi, ad esempio, come ipotizzato da Cass. n. 8516/2009, alla chiusura della sede sociale o all'assenza di cespiti suscettibili di esecuzione forzata), nell'ambito di una valutazione che è riservata al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se non per vizi motivazionali che la rendano del tutto illogica o lacunosa.

E tale non può reputarsi la motivazione del caso di specie, che escludeva la possibilità di ravvisare il *dies a quo* dell'azione in questione in un momento antecedente rispetto alla dichiarazione di fallimento da un bilancio, approvato e depositato al Registro Imprese, che attestava l'azzeramento del capitale sociale; ciò perché ad esso faceva seguito l'**"occultamento"** della **perdita** stessa per il tramite di un aumento del capitale sociale.

Quanto all'azione sociale di responsabilità, infine, in applicazione della previgente disciplina, la Suprema Corte precisa come il termine quinquennale di prescrizione decorra dal momento in cui il danno diventi **oggettivamente** percepibile all'esterno ovvero si sia manifestato nella sfera patrimoniale della società, non rilevando a tal fine che l'azione abbia natura contrattuale in virtù del rapporto fiduciario intercorrente tra amministratore e società. In tal caso, però, occorre tenere conto della **sospensione** del termine fino a quando l'amministratore è in carica (art. 2941 n. 7 c.c.).

L'attuale disciplina, invece, precisa, all'art. 2393 comma 4 c.c., che "l'azione può essere esercitata entro cinque anni dalla cessazione dell'amministratore dalla carica". Disposizione che ha sollevato non poche **perplexità** nel caso di danni verificatisi dopo tale momento, proponendosi – al fine di evitare il sindacato di legittimità costituzionale per contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost. – una delimitazione della norma al solo caso in cui alla data di cessazione dell'incarico si sia già verificato il danno.