

Mercoledì, 30 marzo 2016

IL CASO DEL GIORNO

Amministratore senza deleghe come membro dell'OdV

/ Maria Francesca ARTUSI e Benedetta PARENA

Tematica sempre molto attuale attiene alla corretta ("adeguata") composizione dell'Organismo di vigilanza da nominare ai sensi del DLgs. 231/2001. L'art. 6 di tale decreto prevede, infatti, che l'ente possa essere **esonero** dalla **responsabilità conseguente** alla commissione di reati-presupposto se l'organo dirigente ha, fra l'altro:

- adottato modelli di organizzazione, gestione e controllo idonei a prevenire i reati considerati;
- affidato il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza del modello e di curarne l'aggiornamento a un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e controllo (Organismo di vigilanza).

Con sempre maggiore frequenza, la giurisprudenza interviene a valutare l'efficacia del sistema adottato e l'adeguatezza della tipologia e dell'attività dell'organo posto a vigilanza dello stesso, non solo per l'esonero della responsabilità dell'ente stesso, ma anche per la **possibile revoca** delle **misure cautelari** talvolta molto incisive sull' [...]

PAGINA 2

FISCO

Al debutto il modello UNICO precompilato

Da quest'anno la precompilazione della dichiarazione riguarderà anche 10 milioni di modelli UNICO PF

/ Massimo NEGRO

Estensione della dichiarazione precompilata ai modelli UNICO, possibilità di presentare direttamente il modello 730 congiunto, utilizzo di nuove credenziali per accedere ai servizi dell'Agenzia delle Entrate. Sono queste le novità della dichiarazione **precompilata 2016**, illustrate dall'Agenzia delle Entrate con il comunicato stampa n. 54 diffuso ieri.

Preliminarmente, l'Agenzia evidenzia come, grazie ai nuovi obblighi di comunicazione delle informazioni relative agli oneri deducibili e detraibili, la dichiarazione precompilata 2016 si arricchisce di circa **700 milioni** di dati in più rispetto a quelli già a disposizione dell'Amministrazione finanziaria.

Oltre agli interessi passivi e oneri accessori relativi ai mutui agrari e fondiari, ai dati relativi ai contratti assicurativi (vita, morte e infortuni) e ai contributi previdenziali ed assistenziali, già presenti lo scorso anno, che quest'anno valgono complessivamente più di 100 milioni di informazioni, nella dichiarazione

dei redditi precompilata 2016, relativa al **periodo d'imposta 2015**, confluiscono infatti anche i dati relativi:

- alle **spese sanitarie** sostenute e ai rimborsi effettuati per prestazioni non erogate o parzialmente erogate. Come precisato dall'Agenzia, si tratta di circa **520 milioni** di informazioni, di cui 400 milioni sono state recuperate direttamente dal Sistema sanitario nazionale, tramite le ricette mediche, per un valore di 1,5 miliardi di euro, mentre i rimanenti 120 milioni di documenti sono stati attinti dal Sistema tessera sanitaria, per un valore delle spese sostenute dai contribuenti di 13 miliardi di euro. Nel complesso, i dati relativi alle spese mediche riguardano circa 50 milioni di cittadini, da cui restano escluse le spese sanitarie per i farmaci da banco, privi della prescrizione medica;
- ai bonifici di pagamento delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici, in modo da poter inserire già la prima rata della detrazione [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Ad aprile e maggio il recupero dell'esonero contributivo non fruito

Sul servizio delle App di "food delivery" IVA da definire di volta in volta

Regime transitorio per le ipotesi oggettive di lavoro intermittente

Deduzione stagionali già nel modello IRAP 2016 per i "non solari"

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 10

PROFESSIONI

Dal CNDCEC indicazioni sulla relazione unitaria del collegio al bilancio

/ Fabrizio BAVA e Alain DEVALLE

Un'**unica relazione al bilancio**, suddivisa in due sezioni: la prima relativa al giudizio sul bilancio, la seconda sull'attività di vigilanza. È questa l'indicazione del documento " [...]

PAGINA 4

Amministratore senza deleghe come membro dell'OdV

Secondo un orientamento nulla osterebbe alla nomina di chi, pur essendo nell'organismo amministrativo, non ha alcun potere gestorio

/ Maria Francesca ARTUSI e Benedetta PARENA

Tematica sempre molto attuale attiene alla corretta ("adequata") composizione dell'Organismo di vigilanza da nominare ai sensi del DLgs. 231/2001.

L'[art. 6](#) di tale decreto prevede, infatti, che l'ente possa essere **esonero** dalla **responsabilità conseguente** alla commissione di reati-presupposto se l'organo dirigente ha, fra l'altro:

- adottato modelli di organizzazione, gestione e controllo idonei a prevenire i reati considerati;

- affidato il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza del modello e di curarne l'aggiornamento a un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e controllo (Organismo di vigilanza).

Con sempre maggiore frequenza, la giurisprudenza interviene a valutare l'efficacia del sistema adottato e l'adequatezza della tipologia e dell'attività dell'organo posto a vigilanza dello stesso, non solo per l'esonero della responsabilità dell'ente stesso, ma anche per la **possibile revoca** delle **misure cautelari** talvolta molto incisive sull'operatività dell'impresa (si veda, ad esempio, Trib. Parma [22 giugno 2015](#)).

Guardando alla composizione dell'Organismo di vigilanza, nel silenzio della legge, si pongono numerose questioni interpretative.

Tipica è quella riguardante la compatibilità tra membro del collegio sindacale e organismo di vigilanza monocratico (si veda, recentemente, Pronto Ordini CND-CEC n. [286/2015](#)).

Altrettanto rilevante è la problematica inerente alla possibilità di nominare un **amministratore privo di deleghe** quale membro dell'OdV.

I dubbi riguardano il fatto che la posizione degli amministratori, tanto nel sistema monistico quanto in quello tradizionale, porta con sé dei compiti – diritto di voto, vigilanza, valutazione dell'adequatezza dell'assetto organizzativo dell'impresa – tali da inficiarne l'indipendenza.

Autonomia e indipendenza sono, infatti, tra i principali requisiti richiesti al fine di una corretta attività dell'Organismo di vigilanza.

D'altra parte, dovendo tale organismo garantire l'effettività del controllo e non limitarsi ad un mero dato formale, un diverso orientamento ritiene che nulla osterebbe a che vengano nominati membri dell'OdV soggetti che – pur essendo inseriti nell'organo amministrativo – non avrebbero alcun potere gestorio, essendo incaricati di mere funzioni di controllo.

Il problema, dunque, non andrebbe risolto su un piano astratto e di principio, necessitando, invece, di una **ve-**

rifica in concreto sul fatto che la nomina non infici la credibilità e l'efficacia dell'OdV. In altre parole l'indipendenza e la competenza degli amministratori deve essere valutata in base a circostanze sostanziali e non formali e accertata e garantita nel tempo, mediante idonee procedure di verifica periodica.

Scelta sposata da molte grandi società italiane

Questa è la scelta sposata da molte grandi società italiane, in cui la presenza di uno degli amministratori senza deleghe all'interno di un Organismo di vigilanza, collegiale e misto, aiuta a garantire uno stretto collegamento tra la realtà societaria e la "compliance 231".

Peraltro, è ovvio che dai soggetti interni all'ente non potrà pretendersi una assoluta indipendenza: tuttavia, il grado di indipendenza dell'Organismo di vigilanza dovrà essere valutato **nella sua globalità** (cfr. Linee Guida Confindustria).

Altra associazione di categoria ritiene utile la presenza di uno o più amministratori non esecutivi (o indipendenti) per dare garanzia di effettività sul controllo dell'alta amministrazione e di omogeneità di indirizzo (Linee guida ABI per l'adozione di modelli organizzativi sulla responsabilità amministrativa delle banche).

In tal caso, tuttavia, l'amministratore nominato non dovrà intrattenere, direttamente o indirettamente, relazioni economiche con la società, con le sue controllate, con gli amministratori esecutivi, con l'azionista o gruppo di azionisti che controllano la società, **di rilevanza tale** da condizionarne l'autonomia di giudizio, valutata anche in relazione alla condizione patrimoniale soggettiva della persona fisica in questione; non dovrà essere titolare, direttamente o indirettamente, di partecipazioni azionarie di entità tale da permettergli di esercitare il controllo o una influenza notevole sulla società; né potrà essere stretto familiare di amministratori esecutivi della società o di soggetti che si trovino nelle situazioni indicate nei punti precedenti.

A tale proposito, va anche evidenziata l'importanza dei **codici di autodisciplina** rispetto alla valutazione dell'indipendenza di un amministratore: "laddove si preveda la possibilità di nominare membro dell'OdV un amministratore, deve ritenersi opportuno che questo abbia i requisiti di indipendenza quali ad esempio quelli dell'art. 3.C.1 del Codice di autodisciplina per le società quotate" (Linee Guida ASSOSIM, approvate nella versione aggiornata dal Ministero di Giustizia il 10 settembre 2013).

Al debutto il modello UNICO precompilato

Da quest'anno la precompilazione della dichiarazione riguarderà anche 10 milioni di modelli UNICO PF

/ Massimo NEGRO

Estensione della dichiarazione precompilata ai modelli UNICO, possibilità di presentare direttamente il modello 730 congiunto, utilizzo di nuove credenziali per accedere ai servizi dell'Agenzia delle Entrate. Sono queste le novità della dichiarazione **precompilata 2016**, illustrate dall'Agenzia delle Entrate con il comunicato stampa n. [54](#) diffuso ieri.

Preliminarmente, l'Agenzia evidenzia come, grazie ai nuovi obblighi di comunicazione delle informazioni relative agli oneri deducibili e detraibili, la dichiarazione precompilata 2016 si arricchisce di circa **700 milioni** di dati in più rispetto a quelli già a disposizione dell'Amministrazione finanziaria.

Oltre agli interessi passivi e oneri accessori relativi ai mutui agrari e fondiari, ai dati relativi ai contratti assicurativi (vita, morte e infortuni) e ai contributi previdenziali ed assistenziali, già presenti lo scorso anno, che quest'anno valgono complessivamente più di 100 milioni di informazioni, nella dichiarazione dei redditi precompilata 2016, relativa al **periodo d'imposta 2015**, confluiscono infatti anche i dati relativi:

- alle **spese sanitarie** sostenute e ai rimborsi effettuati per prestazioni non erogate o parzialmente erogate. Come precisato dall'Agenzia, si tratta di circa **520 milioni** di informazioni, di cui 400 milioni sono state recuperate direttamente dal Sistema sanitario nazionale, tramite le ricette mediche, per un valore di 1,5 miliardi di euro, mentre i rimanenti 120 milioni di documenti sono stati attinti dal Sistema tessera sanitaria, per un valore delle spese sostenute dai contribuenti di 13 miliardi di euro. Nel complesso, i dati relativi alle spese mediche riguardano circa 50 milioni di cittadini, da cui restano escluse le spese sanitarie per i farmaci da banco, privi della prescrizione medica;
- ai bonifici di pagamento delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici, in modo da poter inserire già la prima rata della detrazione spettante;
- alle **spese sanitarie rimborsate** per effetto dei contributi versati ad Enti e Casse aventi esclusivamente fine assistenziale e a Fondi integrativi del Servizio sanitario nazionale, nonché ai contributi versati direttamente dal contribuente o tramite un soggetto diverso dal sostituto d'imposta, per un totale di 3.052.066 informazioni;
- ai contributi di **previdenza complementare**, versati senza il tramite del sostituto d'imposta, per un totale di 3.615.642 informazioni;
- alle **spese universitarie**, al netto dei relativi rimborsi e contributi, per un totale di 3.070.861 informazioni;
- alle spese **funebri**, per un totale di 700.343 informazioni.

A ciò si aggiungono i dati derivanti da 62.481.144 Certificazioni Uniche.

Con tale massa di informazioni disponibili, quest'anno saranno predisposti circa **20 milioni** di **730** precompilati, cui si aggiungeranno **10 milioni** di modelli **UNICO PF** precompilati.

Fin dal primo accesso al sistema della dichiarazione precompilata, un apposito **applicativo** guiderà il contribuente nella scelta del modello, mediante una serie di domande volte ad individuare quale tipologia di dichiarazione corrisponde maggiormente alle sue caratteristiche.

Modelli precompilati disponibili dal 15 aprile

I due modelli, in versione precompilata, saranno disponibili on line a partire dal prossimo **15 aprile**.

Il contribuente, nel periodo **dal 2 maggio al 7 luglio 2016**, potrà accettare il modello 730 come precompilato dall'Agenzia, oppure modificarlo o integrarlo, prima di trasmetterlo al Fisco, direttamente in via telematica o delegando il sostituto d'imposta che presta assistenza fiscale, un CAF o un professionista abilitato. Da quest'anno, i coniugi possono unire le proprie dichiarazioni precompilate e presentare il modello 730 congiunto direttamente on line.

Il contribuente che presenta il modello UNICO precompilato può invece modificarlo o integrarlo e trasmetterlo direttamente in via telematica all'Agenzia, nel periodo **dal 2 maggio al 30 settembre 2016**.

Novità anche sulle modalità di **accesso diretto** alla dichiarazione precompilata, che può avvenire, alternativamente:

- tramite le credenziali rilasciate per i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, che possono essere richieste tramite il relativo sito, gli uffici territoriali delle Entrate o mediante l'App dell'Agenzia; per i possessori di Smart Card o della Carta nazionale dei servizi (CNS), basta inserire la carta nel lettore e, previa registrazione, il sistema fornisce immediatamente il PIN e la password di accesso a Fisconline;
- tramite il **PIN dispositivo** dell'**INPS**, mediante un accesso attraverso il sito dell'Istituto;
- mediante il nuovo Sistema Pubblico di Identità Digitale (SPID), che permette ai cittadini di accedere con credenziali uniche a tutti i servizi online delle pubbliche amministrazioni e delle imprese aderenti, richiedendo l'**"identità digitale SPID"** agli Identity Provider accreditati presso l'Agenzia per l'Italia digitale (AgID);
- con le credenziali dispositive tramite il portale **Noi-PA**, per i dipendenti delle pubbliche amministrazioni che hanno aderito al sistema.

Dal CNDCEC indicazioni sulla relazione unitaria del collegio al bilancio

In un documento il Consiglio nazionale esamina la tematica e fornisce un facsimile di relazione

/ Fabrizio BAVA e Alain DEVALLE

Un'**unica relazione al bilancio**, suddivisa in due sezioni: la prima relativa al giudizio sul bilancio, la seconda sull'attività di vigilanza. È questa l'indicazione del [documento](#) "La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti" pubblicato ieri dal CNDCEC.

Il documento conferma la prassi, già adottata dai collegi sindacali incaricati anche della revisione legale, di predisporre un'unica relazione, ma aggiorna il formato di relazione relativo alla revisione legale alle numerose novità prodotte dalla prima applicazione in Italia degli **ISA Italia** (per un'analisi approfondita si rimanda al volume "[Il nuovo giudizio del revisore sul bilancio e la relazione dei sindaci](#)").

I sindaci incaricati anche della revisione legale sono infatti tenuti a predisporre sia la relazione [ex art. 2429](#), comma 2 c.c., nella quale espongono i risultati emersi dall'attività di vigilanza del collegio ([ex artt. 2403](#) e ss. c.c.), sia la relazione [ex art. 14](#) del DLgs. n. 39/2010, rappresentata dal giudizio sul bilancio. Il documento del CNDCEC, redatto dal sottogruppo della Commissione "Principi di revisione", espone in sintesi la tematica e propone un **facsimile di relazione unitaria**, coordinata con i lavori della Commissione "Sistemi di controllo e collegio sindacale".

Nella presentazione del documento si precisa che, se da un lato il 2015 è stato un anno di significative novità per effetto dell'entrata in vigore degli ISA Italia, non sarà di meno il 2016, considerato che "si attende l'emanazione dei **regolamenti** da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze, i quali impatteranno su aspetti decisivi dell'attività del revisore legale: tra gli altri, i regolamenti in tema di indipendenza, controllo di qualità e formazione".

Il CNDCEC afferma che, pur non essendo vietata la predisposizione di due relazioni distinte, "la **particolare posizione** che il collegio sindacale assume negli assetti di corporate governance, quando è incaricato anche della revisione legale dei conti, (...) suggerisce di predisporre un'unica relazione unitaria e integrata, contenente, in sezioni distinte, i risultati dello svolgimento dei doveri sindacali e gli esiti della revisione legale". Tale relazione "si pone come un report sui risultati del «controllo societario» nel suo complesso".

Una differenza di rilievo tra la relazione al bilancio del collegio sindacale e quella redatta in qualità di soggetti incaricati della revisione legale è rappresentata dal differente livello di formalizzazione: mentre, infatti, i risultati della vigilanza sono esposti in forma **libera**, nel rispetto delle regole professionali, illustrate dal do-

cumento, i risultati della revisione legale devono essere esposti in forma **standardizzata**, in accordo con i principi internazionali di revisione della serie 700 degli ISA Italia. Il documento costituisce anche un'utile guida per le srl che hanno deciso di nominare il **sindaco unico** incaricato sia dell'attività di vigilanza, sia della revisione legale.

Rispetto alla prassi previgente, le maggiori novità riguardano la sezione prima, nella quale viene formulato il giudizio sul bilancio in qualità di revisori, che, per la prima volta, deve essere esposto secondo le previsioni degli ISA Italia.

In particolare, la sezione con la relazione di revisione deve essere strutturata in due distinte **sotto-sezioni**: la prima, intitolata "Relazione sul bilancio d'esercizio", contenente il giudizio sul bilancio, e la seconda, "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari", sul giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.

In caso di giudizio senza modifica e senza richiami di informativa o altri aspetti, la sotto-sezione "Relazione sul bilancio d'esercizio" è suddivisa in **quattro paragrafi**:

- il primo, senza specifico titolo, riguarda la dichiarazione del revisore di aver assoggettato a revisione legale il bilancio;
- il secondo, titolato "Responsabilità degli amministratori per il bilancio di esercizio", identifica la responsabilità degli amministratori e allo stesso tempo l'insieme delle regole di riferimento cui gli amministratori devono attenersi per la redazione del bilancio;
- il terzo, "Responsabilità del revisore", riguarda la responsabilità del revisore, distinta e separata da quella degli amministratori, identifica i principi di revisione applicati dal revisore e descrive la natura e la portata della revisione;
- il quarto, "Giudizio", contiene il giudizio di conformità del bilancio alle norme che lo disciplinano.

La seconda sotto-sezione contiene invece un unico paragrafo, "**Giudizio di coerenza** della relazione sulla gestione con il bilancio di esercizio", in cui si esprime il giudizio di coerenza tra relazione sulla gestione e bilancio.

Infine, per quanto riguarda la sezione della **relazione sull'attività sindacale** ai sensi dell'art. 2429, comma 2 c.c., all'interno della relazione unitaria, il documento del CNDCEC rinvia alla norma n. 7.1 "Struttura e contenuto della relazione dei sindaci", nell'ambito delle [Norme di comportamento](#) del collegio sindacale di società non quotate in vigore dal 30 settembre 2015.

Ad aprile e maggio il recupero dell'esonero contributivo non fruito

L'INPS detta le istruzioni per accedere al beneficio ex L. 208/2015 per le assunzioni a tempo indeterminato effettuate nel 2016

/ **Francesca TOSCO**

I datori di lavoro privati aventi titolo all'esonero contributivo per le assunzioni a tempo indeterminato effettuate nel 2016, ex L. [208/2015](#), per fruire dello stesso dovranno **inoltrare all'INPS**, prima della trasmissione della denuncia contributiva del primo mese in cui intendano esporre il beneficio, tramite la funzionalità "Contatti" del "Cassetto previdenziale aziende", la richiesta di attribuzione del codice di autorizzazione "6Y". Ciò, però, solo nel caso in cui non siano già in possesso del medesimo C.A., in relazione alle assunzioni agevolate intervenute nel 2015. È uno dei chiarimenti della circ. n. [57](#) di ieri, con la quale l'INPS, dopo aver riepilogato la disciplina dell'esonero 2016, ha finalmente dettato le **istruzioni da seguire** per la concreta fruizione dello stesso e la compilazione delle denunce contributive da parte dei datori di lavoro (non agricoli e agricoli) interessati.

Si ricorda che la citata L. 208/2015, all'[art. 1](#), commi 178 e ss., ha esteso all'anno 2016 l'applicabilità dell'esonero contributivo già previsto, con riferimento al 2015, dalla L. [190/2014](#).

Rispetto alle previsioni originarie, quest'anno il bonus risulta **ridotto in termini di**:

- durata, essendo riconosciuto l'esonero dal versamento dei contributi a carico dell'azienda (esclusi i premi INAIL) per un periodo massimo di 24 mesi e non più di 36 mesi;
- entità, essendo prevista una percentuale di decontribuzione del 40%, anziché del 100%, con un limite massimo di importo di esonero pari a 3.250 euro – anziché a 8.060 euro – su base annua.

Altre **novità** attengono:

- al contingentamento delle risorse per il finanziamento dell'esonero nel settore agricolo, con le relative ricadute procedurali (ammissione all'incentivo previa apposita istanza e secondo l'ordine cronologico di presentazione), previsto, nel 2015, per le sole assunzioni a tempo indeterminato di operai e ora esteso, con uno stanziamento *ad hoc*, anche alle assunzioni di impiegati e dirigenti;
- alle ipotesi di cambio di appalto, con l'espresso riconoscimento della possibilità, per il subentrante che assuma, ancorché in attuazione di un obbligo di legge o di contratto, un lavoratore per il quale il datore cessante già godeva dell'esonero, di conservare lo stesso, nei limiti del residuo.

Per il resto, la disciplina resta immutata e ciò fa sì che – come ci si aspettava (si veda il Tema on line "[Esone-](#)

[ro contributivo per assunzioni a tempo indeterminato nel 2016](#)") – la circolare in commento riproponga le indicazioni già fornite in relazione all'esonero 2015 (in particolare, con le circ. nn. [17/2015](#) e [178/2015](#)), circa la struttura dell'agevolazione, **caratterizzata dall'universalità** (con conseguente esclusione dalla normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato), l'ambito di applicazione (esteso, oltre che alle nuove assunzioni a tempo indeterminato, alle trasformazioni a tempo indeterminato, nel corso del 2016, di rapporti a termine), le condizioni per accedervi (*in primis*, la mancanza di un impiego a tempo indeterminato in capo al lavoratore nei 6 mesi precedenti), la cumulabilità con altri incentivi all'occupazione di carattere economico e l'incompatibilità con altri benefici contributivi.

Viene **confermata l'impostazione** secondo cui la soglia massima di 3.250 euro annui deve essere:

- riferita al periodo di paga mensile, risultando pari a 270,83 euro al mese;
- considerata, in caso di rapporti instaurati o risolti nel corso del mese, assumendo a riferimento il limite giornaliero di 8,90 euro;
- in caso di part time, adeguata in diminuzione sulla base del ridotto orario lavorativo.

Dall'individuazione – operata dall'INPS andando oltre il dato normativo – di un **tetto mensile** deriva che:

- qualora, in un mese, i contributi "agevolabili" – pari al 40% della contribuzione datoriale, fatte salve le esclusioni – siano inferiori al tetto di 270,83 euro e, in un mese successivo, superiori allo stesso, il datore di lavoro potrà beneficiare dell'esonero anche per l'ammontare dei contributi del mese che eccedano il limite, fino a concorrenza dell'importo non fruito nei mesi precedenti;
- qualora, invece, in un mese, l'importo dei contributi "agevolabili" superi il tetto e non si possano "recuperare" quote di esonero non fruito "accantonate" nei mesi precedenti, l'eccedenza dovrà essere versata, pur potendo essere conguagliata, nei mesi successivi o alla fine di ogni anno, nel rispetto della soglia annua di 3.250 euro.

Operativamente, alla generalità dei datori di lavoro privati che non ne siano già in possesso, sarà sufficiente chiedere il codice di autorizzazione "6Y", che verrà attribuito dalla sede competente per il periodo 1° gennaio 2016 - 31 dicembre 2018.

La fruizione dell'esonero avverrà, quindi, mediante esposizione nel **flusso UNIEMENS**, secondo le modalità illustrate dalla circ. n. 57, ai fini:

- sia della valorizzazione (mediante il valore "BIEN" nell'elemento "TipoIncentivo") dell'importo di esonero via via spettante nel mese corrente;
- sia del recupero – esclusivamente nei flussi di competenza di aprile e/o maggio 2016 – dell'importo arretrato dell'esonero eventualmente non fruito (per mancanza delle istruzioni) per i mesi di gennaio, febbraio e/o marzo 2016.

Ai **datori di lavoro agricolo** è, invece, richiesta la presentazione, tramite il modulo on line "BIEN-AGRI", per l'assunzione di impiegati e dirigenti, o "ASSUNZIONE OTI 2016", in caso di assunzione di operai in possesso dei requisiti prescritti, dell'istanza di prenotazione delle somme spettanti a titolo di esonero, cui seguirà:

- entro 3 giorni, la comunicazione dell'INPS, una volta verificata la disponibilità, dell'avvenuta prenotazione;
- entro 14 giorni, a pena di decadenza, la domanda definitiva di esonero con i dati dell'assunzione posta in essere;
- l'attribuzione, da parte dell'Istituto, una volta effettuati i necessari controlli, del codice di autorizzazione denominato, rispettivamente, "6Y" o "E6".

Vengono, quindi, illustrate le modalità di compilazione, da parte dei datori di lavoro di cui si tratta, del flusso UNIMENS (valore "BIAG"), per l'assunzione di impiegati o dirigenti, ovvero della denuncia DMAG, in caso di assunzione di operai.

Sul servizio delle App di “food delivery” IVA da definire di volta in volta

Per l'Amministrazione finanziaria, anche in questo caso i pasti, preparati e pronti per il consumo, configurano una cessione di beni

/ Luca SINTONI

Sono ormai ampiamente diffuse le App che operano nell'ambito del settore del “food delivery”.

Il servizio offerto, in genere, è così configurato: la società promotrice dell'App stringe accordi con vari ristoranti che pubblicizzano i loro prodotti sulla App mobile. Il consumatore, utilizzando il proprio **smartphone**, può quindi selezionare e pagare direttamente dal telefonino il proprio pasto, il quale gli verrà consegnato direttamente a domicilio dagli incaricati della società promotrice stessa.

In tale contesto, una società operante in questo settore e che vuole intraprendere l'attività di ristorazione, di somministrazione, e consegna a domicilio di cibi già preparati, ha proposto interpello (n. [904-46/2016](#)) alla Direzione Regionale della Lombardia per individuare la **corretta aliquota IVA** da applicare al servizio offerto.

Con la risoluzione n. [380292/80](#) il Ministero delle Finanze ha chiarito che, attesa la formulazione dell'[art. 3](#), comma 2, n. 4 del DPR 633/1972, il legislatore ha inteso individuare tutte quelle operazioni effettuate dai **pubblici esercizi**, il cui contenuto è costituito, oltre che da una cessione di beni, anche da una prestazione di servizio, indipendentemente dal luogo in cui le operazioni stesse vengono effettuate. Con l'occasione è stato precisato che le vendite “**per asporto**”, ancorché effettuate da pubblici esercizi, non costituendo somministrazioni di alimenti e bevande, soggiacciono ad IVA in base all'aliquota propria dei **beni ceduti**.

Successivamente, nella risoluzione n. [107/98](#), l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che alle cessioni dei “piatti da asporto”, intendendosi per tali i pasti preparati per il consumo immediato, si deve applicare l'aliquota IVA individuata di volta in volta a seconda delle **componenti** che costituiscono i pasti stessi.

La società istante, nell'interpello proposto, ha ritenuto che nel mutato contesto competitivo (la posizione ufficiale più recente risale a ben 18 anni fa), non sia più opportuno considerare la consegna a domicilio una fattispecie diversa, ai fini IVA, dalla somministrazione di alimenti e bevande.

Infatti, le nuove tecnologie permettono di prestare il medesimo servizio con **modalità differenti**.

Nella forma tradizionale di somministrazione di alimenti e bevande, il consumatore ha la possibilità di recarsi in un pubblico esercizio e scegliere le pietanze che più lo soddisfano. L'esercente permette che vi sia chi prende l'ordinazione, chi la prepara e, nel minor tempo possibile, serve il cliente.

L'attività che intende svolgere la società istante è, a

ben vedere, **identica** a quella tradizionale: il consumatore, ovunque si trovi, ha la possibilità di scegliere la pietanza che più lo soddisfa e il fornitore, aggiungendo il relativo servizio, permette che vi sia un sistema **automatico** che prende l'ordinazione, che vi sia chi la prepara e che, nel minor tempo possibile, serve il cliente.

A fronte di due servizi sostanzialmente identici (grazie all'innovazione che in passato non permetteva di effettuare questa assimilazione), il trattamento IVA è difforme: il pubblico esercizio che fornisce somministrazione di alimenti e bevande applica l'IVA al **10%**, mentre la società istante deve applicare l'IVA al **22%**.

Considerando che i clienti sono quasi esclusivamente consumatori finali, il diverso trattamento comporta un **aggravio per il cliente** (differenziale di aliquota tra 22% e 10%), mettendo peraltro a rischio il sistema di libera concorrenza, in un contesto economico che darà sempre maggiore rilevanza a soluzioni innovative e tecnologiche.

L'Amministrazione finanziaria non si è discostata dalla propria opinione e ha ribadito che i pasti, una volta preparati e pronti per essere consumati, configurano una **cessione di beni** e non anche una prestazione di servizi. Di conseguenza l'aliquota IVA applicabile non è quella del 10%, bensì deve essere individuata **di volta in volta** a seconda delle componenti che costituiscono i pasti stessi.

Peraltro, si ritiene che tale processo di scomposizione sia materialmente di difficile applicazione.

La Direzione Regionale della Lombardia ha anche ribadito che la somministrazione di alimenti e bevande si configura esclusivamente quando i pasti, caldi o freddi, in uno o più piatti, vengono consumati al banco o al tavolo o quando la cessione dei beni è accompagnata da una **prestazione di servizi**.

Parrebbe quindi che l'Amministrazione abbia evitato di entrare nel merito del servizio svolto dalla società istante che, invece, è assolutamente presente e predominante nel settore del *food delivery*, come sopra rappresentato.

In verità, anche la giurisprudenza della Corte di Giustizia Ue (cause [C-497/09](#), [C-499/09](#), [C-501/09](#) e [C-502/09](#)) ha ritenuto che la somministrazione di alimenti e bevande, benché presupponga la cessione dei pasti, debba essere accompagnata da **ulteriori servizi** che sono distinti da quelli che necessariamente accompagnano la commercializzazione dei beni, circostanza che si ritiene verificata nel caso di specie.

Regime transitorio per le ipotesi oggettive di lavoro intermittente

In attesa del decreto del Ministero del Lavoro è ancora in vigore la tabella del Regio Decreto del 6 dicembre 1923 n. 2657

/ Elisa TOMBARI

Con riferimento alla regolamentazione delle **ipotesi oggettive** di svolgimento di prestazioni lavorative a carattere discontinuo o **intermittente**, in virtù di quanto disposto dall'[art. 55](#), comma 3 del DLgs. 81/2015, ai sensi del quale "sino all'emanazione dei decreti richiamati dalle disposizioni del presente decreto legislativo, trovano applicazione le regolamentazioni vigenti", è tutt'ora pienamente vigente la casistica indicata dalla tabella allegata al RD 6 dicembre 1923, n. [2657](#) che riporta l'elenco di tutte le attività nell'ambito delle quali il datore di lavoro è legittimato ad utilizzare un lavoratore con carattere di discontinuità.

Questo è chiarito dal Ministero del Lavoro con l'interpello n. [10](#) del 21 marzo 2016 pubblicato ieri, in risposta ad un quesito presentato dalla Federalberghi al fine di conoscere la corretta interpretazione dell'[art. 13](#), comma 1 del DLgs. 81/2015 che definisce la disciplina del lavoro intermittente, intendendosi per tale "il contratto, anche a tempo determinato, mediante il quale un lavoratore si pone a disposizione di un datore di lavoro che ne può utilizzare la prestazione lavorativa in modo discontinuo o intermittente secondo le esigenze individuate dai contratti collettivi, anche con riferimento alla possibilità di svolgere le prestazioni in **periodi predeterminati** nell'arco della settimana, del mese o dell'anno".

In particolare nel quesito si chiedeva se, in virtù di quanto disposto dall'[art. 55](#), comma 3 del DLgs. 81/2015 – ai sensi del quale "sino all'emanazione dei decreti richiamati dalle disposizioni del presente decreto legislativo, trovano applicazione le regolamentazioni vigenti" – fosse ancora possibile, in relazione alla possibilità di ricorrere a prestazioni di lavoro intermittenti, riferirsi a quanto declinato dalla tabella allegata al RD 2657/23, recante l'**elenco delle attività** a carattere discontinuo.

Prendendo le mosse da una breve ricostruzione della disciplina e ferma restando l'applicabilità soggettiva del contratto di lavoro intermittente nei confronti di lavoratori con meno di 24 anni di età (nello specifico, la prestazione si deve concludere prima del compimento del 25° anno) o con più di 55 anni ([art. 13](#), comma 2 del DLgs. 81/2015), il Ministero ricorda innanzitutto che la regolamentazione delle ipotesi oggettive in occasione delle quali è possibile ricorrere a prestazioni di lavoro intermittente è demandata principalmente alla **contrattazione collettiva** o, laddove questa sia inadempiente, ad un apposito decreto dello stesso Mi-

nistero del Lavoro (l'ultimo dei quali, il DM [23 ottobre 2004](#), emanato in forza della previgente normativa, disponeva a sua volta il rinvio alla tabella allegata al RD 2657/23).

I dubbi in merito alle ipotesi di utilizzo di lavoratori discontinui, tuttavia, sono sorti proprio a causa del **ritardo** nell'emanazione del provvedimento ministeriale, nelle more del quale si è evidenziato il rischio di uno stallo nell'applicazione dei contratti di lavoro intermittente, stante la possibilità di ricorrervi solo per le fattispecie oggettive individuate dai pochi contratti collettivi intervenuti sulla materia, in attesa del citato decreto.

Secondo il parere del Ministero, invece, il rischio di vuoti normativi è scongiurato dall'[art. 55](#), comma 3 del DLgs. 81/2015, che dispone un **regime transitorio** nelle more dell'emanazione del decreto ministeriale in materia, disponendo che trovino ancora oggi applicazione le regolamentazioni vigenti, con riferimento, pertanto, al DM 23 ottobre 2004 e alla richiamata tabella delle occupazioni che richiedono un lavoro discontinuo o di semplice attesa o custodia, allegata al RD 2657/23.

L'interpretazione del quadro normativo in materia di lavoro intermittente risulta, peraltro, coerente con quanto già chiarito in precedenza dallo stesso Ministero con l'interpello n. [28/2012](#) secondo il quale, "qualora la contrattazione collettiva non sia intervenuta a disciplinare l'istituto, risulta comunque possibile il ricorso al lavoro intermittente sulla base di quanto contenuto nel menzionato DM del 2004, con riferimento alle attività elencate nella tabella allegata al RD 2657/1923" e dalla circolare applicativa n. [20/2012](#), recante le primissime indicazioni su alcune delle novità introdotte dalla L. [92/2012](#) di riforma del mercato del lavoro, c.d. "Legge Fornero".

Il Ministero del Lavoro, in quell'occasione, aveva analizzato in modo approfondito la nuova disciplina del contratto di lavoro intermittente e, in modo particolare, il **regime transitorio** del suo ambito applicativo, precisando che a partire dal 18 luglio 2012 (data di entrata in vigore della L. 92/2012) ai sensi dell'[art. 40](#) del DLgs. 276/2003, laddove la contrattazione collettiva non fosse intervenuta a disciplinare le ipotesi di lavoro intermittente, sarebbe stato possibile ricorrervi secondo quanto disposto dal DM 23 ottobre 2004, in relazione alle attività elencate nella tabella approvata con il RD 2657/23.

Deduzione stagionali già nel modello IRAP 2016 per i "non solari"

La deduzione spetta dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro in 2 anni

/ Luca FORNERO

L'art. 1 comma 73 della L. 208/2015 (legge di stabilità 2016) ha riconosciuto la deduzione parziale del costo dei lavoratori stagionali ai fini IRAP, al ricorrere di determinati requisiti. La norma rimedia all'interpretazione **restrittiva** resa dalla circ. dell'Agenzia delle Entrate n. [22/2015](#) (§ 5), che ha negato il diritto alla deducibilità del costo del lavoro ex [art. 11](#) comma 4-*octies* del DLgs. 446/97 nel caso in cui la stipula di contratti di lavoro differenti da quello a tempo indeterminato sia dettata da ragioni afferenti al tipo di attività svolta (es. lavoratori stagionali) oppure a preclusioni di tipo legale o regolamentare.

Con la risposta all'interrogazione parlamentare 25 febbraio 2016 n. [5-07902](#), il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha precisato che la misura si applica dal periodo d'imposta in corso al **1° gennaio 2016** (data di entrata in vigore della legge di stabilità 2016). A ben vedere, anche prima della conferma ministeriale, per la decorrenza dell'agevolazione da tale periodo d'imposta deponeva già la [relazione tecnica](#) al disegno di legge di stabilità 2016 (si veda "[Definitivo il modello IRAP 2016](#)" del 30 gennaio 2016).

Pertanto, per i datori di lavoro con periodo d'imposta "a cavallo" (es. 1° luglio - 30 giugno), la deduzione può essere fruita già nella dichiarazione IRAP 2016.

Beneficiari dell'incentivo sono i medesimi della deduzione integrale dei costi dei dipendenti a tempo indeterminato. Si tratta dei contribuenti che determinano la base imponibile ai sensi degli [artt. 5 - 9](#) del DLgs. 446/97, vale a dire sia **imprese** (incluse banche, altre società finanziarie e assicurazioni), sia titolari di reddito di lavoro autonomo (**professionisti** individuali e studi associati), sia soggetti del settore agricolo.

La deduzione **non spetta** invece:

- agli enti privati non commerciali e alle Amministrazioni pubbliche, salvo che con riferimento al personale impiegato (anche promiscuamente) nell'attività commerciale eventualmente esercitata, la cui base imponibile IRAP è appunto determinata secondo le regole dell'art. 5 del DLgs. 446/97;
- ai soggetti che si avvalgono di regimi forfetari di determinazione del reddito d'impresa e calcolano il valore della produzione netta secondo i criteri dell'[art. 17](#) comma 2 del DLgs. 446/97, salvo che optino per la determinazione della base imponibile IRAP ai sensi degli artt. 5 o [5-bis](#) del DLgs. 446/97.

Per attribuire il diritto alla deduzione, il lavoratore sta-

gionale deve risultare impiegato per almeno **120 giorni** per due periodi d'imposta. La deduzione spetta a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco temporale di 2 anni, a partire dalla data di cessazione del precedente contratto.

Secondo la risposta all'interrogazione parlamentare del 28 gennaio 2016 n. [5-07523](#), per il calcolo dei 120 giorni occorre fare riferimento ai **giorni effettivi di impiego** computando anche quelli relativi al primo contratto di assunzione. La deduzione è consentita a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro, a condizione che il lavoratore sia complessivamente impiegato per almeno 120 giorni, prendendo anche in considerazione, limitatamente al computo dei giorni, la durata del precedente contratto di lavoro.

Pertanto, considerando un datore di lavoro con periodo d'imposta "a cavallo" 1° luglio - 30 giugno, se lo stagionale ha lavorato con lui 90 giorni nel periodo d'imposta 1° luglio 2014 - 30 giugno 2015 (primo contratto) e ne lavora altri 35 nel periodo d'imposta 1° luglio 2015 - 30 giugno 2016 (secondo contratto), la deduzione spetta a partire **dal** periodo d'imposta "a cavallo" **2015/2016**.

Per ogni lavoratore stagionale in possesso dei suddetti requisiti, la deducibilità del relativo costo del lavoro dall'imponibile IRAP non è piena, ma compete nel limite del **70%**, al netto delle deduzioni eventualmente spettanti ex art. 11 comma 1 lett. a), 1-*bis*, 4-*bis*.1 e 4-*quater* del DLgs. 446/97.

Nella redazione della dichiarazione IRAP, l'importo deducibile andrà indicato all'interno del rigo a tal fine previsto, differente in base alla tipologia di soggetto passivo interessato (ad esempio, **IC69**, per le società di capitali) e occorrerà altresì compilare la sezione I del quadro IS.

Per i "solari" debutto nel modello IRAP 2017

Per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, invece, la deduzione spetterà per la prima volta nella dichiarazione IRAP 2017.

Pertanto, in assenza di una norma contraria, tali contribuenti, se decidono di calcolare l'acconto IRAP 2016 con il c.d. metodo **previsionale**, possono considerare l'importo deducibile nel calcolo dell'IRAP presunta per il 2016, base di computo dell'acconto.

Il limite di durata massima della CIG in deroga si fonda sull'unità produttiva

La circ. n. 56 dell'INPS illustra la disciplina degli ammortizzatori sociali in deroga dopo le novità introdotte dal Jobs Act e dalla legge di stabilità 2016

/ Luca MAMONE

Riprendendo quanto illustrato dal Ministero del Lavoro nella circolare n. 4 dello scorso 2 febbraio (si veda "[Il Ministero del Lavoro «raccorda» la CIG con i trattamenti in deroga](#)" del 5 febbraio 2016), l'INPS è intervenuto ieri in materia di ammortizzatori sociali **in deroga**, fornendo con la circ. n. 56/2016 un'analisi complessiva nonché alcune precisazioni alla luce delle novità in materia introdotte dal DLgs. 148/2015 (attuativo del Jobs Act) e dalla legge di stabilità 2016 (L. 208/2015).

Tali novità, si ricorda, vanno ad "impattare" anche sulle disposizioni contenute nel DM 83473/2014, disciplinante i **criteri** di erogazione dei trattamenti in deroga. In particolare, nella circ. n. 56/2016 si evidenzia che, per quanto riguarda i beneficiari di CIG in deroga – ossia operai, impiegati, quadri, apprendisti e lavoratori somministrati –, il requisito dell'**anzianità** aziendale è fissato in 12 mesi dal citato DM 83473/2014 e in 90 giorni di effettivo lavoro dal DLgs. 148/2015. In questo caso, ribadendo la posizione ministeriale circa la complementarietà delle due disposizioni e la specialità del predetto DM 83473/2014, l'INPS precisa che a partire dall'annualità 2014, per le prestazioni concesse in base ad accordi stipulati a decorrere dal 4 agosto 2014, data di entrata in vigore del citato decreto ministeriale, il requisito soggettivo è di **12 mesi** di anzianità alla data di inizio del periodo di intervento.

Viene altresì confermata la posizione ministeriale per quanto concerne gli **apprendisti** assunti con contratto professionalizzante e non, i quali possono beneficiare della CIG in deroga anche qualora non ricorrano i presupposti ex art. 2 del DLgs. 148/2015.

Ancora, l'INPS riprende la nuova disciplina del **contributo addizionale** a carico delle imprese che presentano domanda di integrazione salariale, introdotta dall'art. 5 del DLgs. 148/2015, precisandone l'applicabilità in toto anche per la CIG in deroga.

Anche per quanto riguarda il termine per il rimborso e il conguaglio delle prestazioni, l'INPS ribadisce il recepimento della disciplina generale ex art. 7 del DLgs. 148/2015, con cui si stabilisce che devono essere effettuati, a pena di decadenza, **entro 6 mesi** dalla fine del periodo di paga in corso alla scadenza del termine di durata della concessione o dalla data del provvedimento di concessione, se successivo.

Pertanto, si chiarisce nella circ. n. 56/2016, per i trattamenti di CIG in deroga concessi successivamente all'entrata in vigore del DLgs. 148, ossia il **24 settembre 2015**, il termine di 6 mesi per il rimborso e il conguaglio della prestazione decorre dalla fine del periodo di

paga in corso alla scadenza del periodo concesso o dalla data del provvedimento di autorizzazione del trattamento da parte dell'INPS, se successivo.

Un altro aspetto importante trattato nella circolare di ieri riguarda poi il raccordo della disciplina degli ammortizzatori sociali in deroga con quella del Fondo di **integrazione salariale** e dei Fondi di solidarietà bilaterali alternativi.

Sul punto, l'INPS ricorda che le aziende rientranti nel campo di applicazione dei predetti fondi possono comunque **scegliere** di ricorrere agli ammortizzatori sociali in deroga. In tal caso, in relazione al computo dei rispettivi periodi di fruizione, i singoli istituti devono essere conteggiati in maniera **autonoma**.

Inoltre, l'azienda non potrà presentare domande di CIG in deroga e domande per trattamenti garantiti dai suddetti Fondi aventi ad oggetto periodi d'intervento parzialmente o totalmente coincidenti.

Per quanto riguarda invece le misure in materia adottate dalla legge di stabilità 2016, l'INPS ricorda che l'art. 1 comma 304 ha stabilito che i trattamenti di CIG in deroga possano essere concessi o prorogati per un periodo non superiore a **3 mesi** nell'arco di un anno.

Al riguardo, l'Istituto previdenziale ha precisato che il principio generale sul limite di durata massima delle fruizioni si fonda sul concetto di **unità produttiva ex DLgs. 148/2015**, la quale si identifica con la sede legale, gli stabilimenti, le filiali e i laboratori distaccati dalla sede, che abbiano un'organizzazione autonoma, ovvero che siano in grado di svolgere un'attività idonea a realizzare l'intero ciclo produttivo o una sua fase completa, unitamente alla presenza di lavoratori in forza in via continuativa. Nel caso specifico delle domande di CIG in deroga regionale, non saranno da ricomprendere nella definizione di unità produttiva le stazioni di lavoro **temporanee** e le postazioni di lavoro che ospitano solo una parte del processo produttivo.

In ultimo, sui trattamenti di mobilità in deroga, l'INPS ricorda che la legge di stabilità 2016 ha stabilito che questi non possano essere concessi ai lavoratori che alla data di decorrenza del trattamento abbiano **già beneficiato** di prestazioni di mobilità in deroga per almeno 3 anni.

Per i restanti lavoratori il trattamento può essere concesso per non più di 4 mesi, non ulteriormente prorogabili, più altri 2 mesi nel caso di lavoratori residenti nelle aree del Mezzogiorno. Per tali lavoratori, il periodo concedibile non può comunque eccedere i 3 anni e 4 mesi.

I CAF entrano nel piano ispettivo del Garante della privacy

L'attività di gennaio-giugno 2016 si soffermerà, tra i vari settori, sulle misure adottate nell'ambito della trasmissione della precompilata

/ Roberta VITALE

Il Garante della privacy ha diffuso ieri il nuovo **piano ispettivo** per il primo semestre 2016, segnalando per l'attività ispettiva del 2015 un aumento del 190% delle sanzioni contestate e criticità nel trattamento dei dati delle persone.

Fra i settori interessati dall'attività di accertamento nel periodo gennaio-giugno 2016, che sarà svolta dal Garante anche per mezzo della Guardia di Finanza, vi saranno i trattamenti effettuati dai centri di assistenza fiscale (CAF) per la verifica del rispetto delle misure organizzative e di sicurezza adottate nell'ambito della trasmissione della dichiarazione dei redditi precompilata (*cf.* deliberazione Garante della protezione dei dati personali 10 marzo 2016 n. 107).

L'attività ispettiva, inoltre, sarà rivolta alla verifica della corretta adozione delle misure minime di sicurezza da parte di soggetti, pubblici e privati, che compiono trattamenti di dati sensibili, a controlli sulla liceità e correttezza dei trattamenti di dati personali volti al rispetto dell'**obbligo di informativa**, alla pertinenza e non eccedenza nel trattamento, alla libertà e validità del consenso, qualora necessario, sulla durata della conservazione dei dati nei confronti di soggetti, pubblici o privati, appartenenti a categorie omogenee.

Le ispezioni riguarderanno anche le istruttorie avviate su segnalazioni, reclami e ricorsi dei cittadini con particolare riguardo alle violazioni di maggiore gravità.

Quanto all'**attività ispettiva del 2015**, il comunicato ha

evidenziato in generale un quadro carente con persistenti elementi di criticità nel trattamento dei dati delle persone, insufficiente informazione sull'uso dei dati personali agli utenti (da parte della Pubblica Amministrazione e delle aziende), omessa adozione delle misure di sicurezza, eccessivi tempi di conservazione dei dati di traffico telefonico e telematico.

Nel 2015 sanzioni contestate aumentate del 190%

Nello specifico, è stato registrato, nell'ambito di un aumento dell'attività sanzionatoria rispetto all'anno precedente, un incremento di oltre il 190% delle **sanzioni contestate**, con 1700 sanzioni; quelle già riscosse, invece, sono state pari a 3 milioni e 500 mila euro; 33, invece, le segnalazioni all'autorità giudiziaria.

Con riguardo agli accertamenti svolti anche con il contributo della Guardia di Finanza, si segnalano, nel settore privato, fra l'altro, le ispezioni sul trattamento di dati effettuati da **software house** che forniscono servizi di supporto all'attività della polizia giudiziaria e alla magistratura e al marketing telefonico svolto dai call center, anche operanti all'estero. Controlli, poi, sono stati svolti sulla geolocalizzazione dei dipendenti, sugli istituti bancari e sulle centrali rischi.

Nel settore pubblico l'attività di controllo è stata estesa al sistema della fiscalità, e, in particolare, alle misure di sicurezza e al sistema degli audit.

Rappresentanti legali di associazioni responsabili solo nel periodo di carica

Non rispondono solidalmente dei debiti tributari precedenti l'accettazione della carica

/ Francesco NAPOLITANO

La sentenza n. [1251/13/15](#) della C.T. Reg. di Bari offre lo spunto per argomentare sulla responsabilità che corre in capo ai legali rappresentanti delle associazioni non riconosciute, ex [art. 38](#) c.c.

A mente di tale norma "Per le **obbligazioni** assunte dalle persone che rappresentano l'associazione i terzi possono far valere i loro diritti sul fondo comune. Delle obbligazioni stesse rispondono anche personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione."

Nei fatti, il legale rappresentante di un'associazione, a cui era stata disconosciuta l'agevolazione di cui alla L. [398/91](#) con recupero di IRES, IRAP e IVA, si era opposto all'avviso di accertamento in quanto ritenendosi del tutto estraneo, poiché la presunta evasione si riferiva ad un anno d'imposta (2007) in cui egli non rivestiva alcuna carica nella suddetta associazione, **carica** assunta **l'anno dopo** e per cui aveva sottoscritto la dichiarazione dei redditi.

I giudici di prime cure avevano accolto il ricorso di parte riconoscendo la totale estraneità del ricorrente alla gestione dell'esercizio finanziario oggetto di accertamento. Inoltre, avevano ritenuto come irrilevante il fatto che questi avesse firmato la dichiarazione, poiché si trattava di un adempimento previsto dalla legge e dalle istruzioni ministeriali al modello UNICO.

Avverso tale sentenza aveva fatto appello l'Agenzia, eccependo il difetto di motivazione per non aver riconosciuto il **legale rappresentante** quale obbligato in solido con l'associazione per aver sottoscritto la dichiarazione dei redditi.

A fronte di quanto esposto, i giudici di appello hanno respinto in toto l'appello dell'Agenzia, evidenziando in maniera chiara e netta che "(...) rispondono solidalmente solo le persone che hanno agito **in nome e per conto** dell'associazione e l'avvicinarsi delle cariche sociali non comporta alcuna solidarietà per i debiti assunti durante la gestione finanziaria di periodi precedenti l'accettazione della carica".

Nel caso di specie, il contribuente si era insediato in data 8 luglio 2008, e per questo non poteva essere ritenuto responsabile in solido per fatti avvenuti tutti nel 2007. La data del suo insediamento lo aveva soltanto posto nella condizione obbligata di sottoscrivere la dichiarazione dei redditi, **non** di assumere la **responsabilità** dei fatti accaduti nell'anno precedente. Per tale motivo, la sentenza di primo grado era confermata e l'Agenzia veniva condannata alle spese.

Sulla questione, la giurisprudenza è ormai consolidata. Ad esempio, come argomentato nella sentenza della

Cassazione n. [20485/2013](#) e ripreso nella n. [12473/2015](#), "Va osservato, infatti, che ... la responsabilità personale e solidale ... di colui che agisce in nome e per conto dell'associazione ... non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza ... bensì all'attività negoziale **concretamente svolta** per suo conto e risoltasi nella creazione di rapporti obbligatori fra l'ente ed i terzi. (...) Ne consegue che chi invoca in giudizio tale responsabilità ha l'onere di **provare** la concreta attività svolta ... non essendo sufficiente la prova in ordine alla carica rivestita".

Per altro verso, tale principio non esclude a priori la responsabilità per i debiti tributari in quanto questi sorgono *ex lege*, e non su base negoziale. Ciò nondimeno, poiché l'[art. 38](#) c.c. richiama un'effettiva "**ingerenza**" nell'attività per aver agito "in nome e per conto", ciò fa sì che la responsabilità sia assolutamente circoscritta al soggetto dotato di carica sociale che abbia assunto obbligazioni nel periodo di investitura (*cfr.* Cass. n. [5746/2007](#)).

La responsabilità del soggetto in carica ha natura accessoria

Inoltre, tale responsabilità è di carattere **accessorio** alla principale, che è – e resta – sempre del sodalizio, e serve da contrappeso all'assenza di pubblicità legale nei confronti dei terzi che negoziano con l'ente, in modo da offrire una garanzia reale con il patrimonio personale del legale rappresentate negoziatore in aggiunta al Fondo di dotazione patrimoniale.

Per tale motivo, all'interno delle associazioni è opportuno che vi sia una trasparente **tracciatura** delle **attività negoziali** poste in essere e che fanno sorgere diritti e obblighi in capo all'ente, soprattutto quando coesistono – accanto alla figura del Presidente – altre figure a cui sia stata assegnata capacità di agire "in nome e per conto" dell'associazione (vedi cassieri, segretari, membri del consiglio direttivo).

Durante le attività di controllo si rinvencono spesso assunzioni di obblighi di cui non vi è traccia alcuna, né in verbali di assemblea né di consiglio direttivo, per non parlare dell'assenza di contratti redatti per iscritto. In assenza di qualsivoglia atto o elemento che possa permettere di ricondurre in capo a un ben definito soggetto la figura di colui che ha agito, la responsabilità solidale (anche per i debiti tributari) rimarrà sempre in capo a chi ne ha la **legale rappresentanza**, con tutti i risvolti relativi.

Non è logico che il professionista debba pagare l'acconto e subire la ritenuta

Gentile Redazione,
vorrei rispondere al collega Di Benedetto in merito alla lettera pubblicata sabato su *Eutekne.info* (si veda "[La ritenuta alla fonte sul reddito da lavoro autonomo sarebbe da eliminare](#)").

La spiegazione, se così si può dire, è data dal fatto che agli albori del nuovo sistema tributario non erano previsti per nessuno i versamenti di acconti di imposta. Per i professionisti, assimilandoli in qualche modo ai lavoratori dipendenti, fu creata la **ritenuta di acconto** per far pagare qualcosa (molto) al momento della fruizione del reddito.

Senonché nel 1977 si rilevò che non era giusto che i dipendenti venissero tassati ogni mese mentre gli imprenditori pagassero le imposte in differita a giugno dell'anno successivo e allora furono inventati gli **acconti**.

Fino a questo punto tutto logico.

La **manca** della **logica** appare palese nel momento in cui il professionista è tenuto sia al pagamento dell'acconto, sia a subire la ritenuta di acconto.

Qualcuno potrebbe obiettare: ma anche i dipendenti subiscono la ritenuta mensile sulla retribuzione e sono tenuti a versare gli acconti.

Risposta: certo, però i dipendenti pagano l'acconto sulla base di un dato certo e definitivo (retribuzione) + il presunto sulla base dell'anno precedente, mentre il

professionista subisce la ritenuta in maniera **indiscriminata** ed era ancora più ingiusta fino al momento in cui furono create le compensazioni in quanto, fino ad allora, era possibile soltanto richiedere a rimborso l'eccedenza di ritenuta rispetto all'IRPEF dovuta.

Quale sia l'utilità di applicare tuttora la ritenuta è totalmente **incomprensibile**. Infatti i professionisti che operano con i privati (esempio medici) non sanno neanche cosa sia la ritenuta di acconto.

Se lo scopo è quello di:

- confrontare le prestazioni dichiarate con quelle svolte, c'è lo **spesometro**, ovvero il **770** solo con il valore delle prestazioni senza indicare la ritenuta;

- fare cassa, ci sono gli **acconti**.

Probabilmente al Ministero non hanno mai pensato al maggior lavoro, sia per le imprese che per noi professionisti, di stare dietro alle scadenze e alle certificazioni, tanto se poi saltiamo qualche versamento ci sono le sanzioni.

Mi piacerebbe sapere quante sanzioni incassa l'Agenzia delle Entrate sui **ravvedimenti operosi** per i quali l'attività dell'Agenzia è **zero**; non è mai stata, per quanto ne sappia, resa nota una statistica in tal senso.

Bruno Carrato

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bolzano