

Sabato, 26 marzo 2016

IL CASO DEL GIORNO

Ravvedimento operoso con effetto diversificato in ambito penale

/ Alfio CISELLO

La riforma delle sanzioni, amministrative e penali, apportata dal DLgs. 24 settembre 2015 n. 158 ha riguardato anche gli effetti del **ravvedimento operoso in ambito penale**.

Prima, gli effetti di ciò erano contenuti nell'art. 13 del DLgs. 74/2000, mentre ora la disciplina è sdoppiata, essendo prevista sia nel citato art. 13 che nel nuovo art. 13-bis del DLgs. 74/2000.

A dire il vero, il tema non riguarda solo il ravvedimento operoso, essendo anche inerente al pagamento del debito, avvenuto, ad esempio, in occasione di altri istituti deflativi del contenzioso, o, addirittura, al di fuori dei medesimi.

Tornando al ravvedimento, esso, a seconda del delitto in esame, può sia rendere **non punibile** il reato sia rappresentare, come in passato, una circostanza attenuante, che consente al giudice di diminuire la pena sino alla metà.

Bisogna valutare, di conseguenza, la tipologia di delitto [...]

PAGINA 2

CONTABILITÀ

Maggior valore del bene ai soci come plusvalenza in Conto economico

La soluzione consente di rilevare un debito verso soci pari al valore di mercato del bene assegnato

/ Fabrizio BAVA

Il recente documento del CNDCEC sugli aspetti contabili dell'**assegnazione dei beni ai soci** vuole colmare un "vuoto regolamentare", tenuto conto dell'assenza di indicazioni nei principi contabili nazionali utili ad inquadrare l'operazione e la genesi fiscale della norma disciplinata dalla legge di stabilità 2016.

La soluzione proposta di iscrivere l'eventuale maggior valore del bene assegnato ai soci quale plusvalenza in Conto economico ha il pregio di consentire di rilevare un debito verso soci pari al valore di mercato del bene assegnato.

Delle **tre metodologie contabili** che possono essere individuate, il medesimo risultato si ottiene rilevando il plusvalore del bene a patrimonio netto, mentre la metodologia più semplice di assegnare il bene a valori contabili non consente di rilevare il debito per un ammontare pari al valore effettivo del bene assegnato (si veda "Rilevazione dell'assegnazione del bene a valore netto conta-

bile con criticità" del 13 febbraio 2016). Non si deve infatti confondere il valore del bene ai fini fiscali, che può essere il valore normale, quello catastale o un qualunque valore intermedio, con il valore di *fair value* del bene stesso, che prescinde dalle scelte di ordine fiscale.

Ma entriamo nel merito della **contabilizzazione del plusvalore** rispetto al valore netto contabile a Conto economico.

Innanzitutto va premesso che si tratta della metodologia per la contabilizzazione dei dividendi in natura richiesta dall'IFRIC 17 per i soggetti IAS. L'adozione di tale soluzione contabile anche per i bilanci redatti secondo le norme civilistiche **non è agevole**, in quanto, se da un lato in assenza di indicazioni nei principi contabili nazionali si ricorre, in genere, ai criteri IAS, rimangono ancora numerose le differenze tra i due modelli di bilancio, nonostante con il DLgs. 139/2015 siano stati introdotti diversi criteri di valutazione tipici degli IAS nel codice ci-

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Prezzo immutabile dopo l'esercizio del diritto di opzione

Le somme dovute per la dichiarazione di successione trovano i codici tributo

Ultimi giorni per la comunicazione dei "lavori usuranti"

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Bonus R&S nel quadro RU di UNICO 2016

/ Pamela ALBERTI

Il credito d'imposta per la ricerca e sviluppo deve essere indicato, ai sensi dell'art. 3 comma 8 del DL n. 145/2013, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale sono stati [...]

PAGINA 4

Ravvedimento operoso con effetto diversificato in ambito penale

La disciplina di tali effetti si è "sdoppiata" ed è prevista sia nell'art. 13 che nel nuovo art. 13-bis del DLgs. 74/2000

/ **Alfio CISSELLO**

La riforma delle sanzioni, amministrative e penali, apportata dal DLgs. 24 settembre 2015 n. 158 ha riguardato anche gli effetti del **ravvedimento operoso in ambito penale**.

Prima, gli effetti di ciò erano contenuti nell'[art. 13](#) del DLgs. 74/2000, mentre ora la disciplina è sdoppiata, essendo prevista sia nel citato art. 13 che nel nuovo [art. 13-bis](#) del DLgs. 74/2000.

A dire il vero, il tema non riguarda solo il ravvedimento operoso, essendo anche inerente al pagamento del debito, avvenuto, ad esempio, in occasione di altri istituti deflativi del contenzioso, o, addirittura, al di fuori dei medesimi.

Tornando al ravvedimento, esso, a seconda del delitto in esame, può sia rendere **non punibile** il reato sia rappresentare, come in passato, una circostanza attenuante, che consente al giudice di diminuire la pena sino alla metà.

Bisogna valutare, di conseguenza, la tipologia di delitto sussumibile nella specie, e da ciò scaturisce che il difensore tributario deve conoscere le fattispecie penali tributarie normate dal DLgs. 74/2000, in modo da poter prospettare al cliente quali effetti può avere il ravvedimento operoso.

A seguito del DLgs. 158/2015, infatti, si assiste ad un sempre più intenso **intreccio** tra disciplina tributaria e penale, per cui, nonostante continui ad essere presente il doppio binario, sia il difensore penale che quello tributario dovrebbero avere conoscenze che vanno al di là del loro classico ambito di competenza.

Relativamente alle violazioni dichiarative non connotate da condotte fraudolente, l'invio della dichiarazione (si allude alla dichiarazione dei redditi e alla dichiarazione IVA) emendata degli errori entro il termine di presentazione di quella relativa all'anno successivo e prima dell'inizio di un controllo fiscale/penale, in occasione del ravvedimento operoso, è una causa di **non punibilità del reato** ex [art. 4](#) del DLgs. 74/2000, da dichiarazione infedele.

Qualora il ravvedimento avvenga in un momento posteriore al termine per la dichiarazione dell'anno successivo, non ci sarebbe più la causa di non punibilità ma la normale **attenuante**, sempre che il ravvedimento avvenga entro il dibattimento di primo grado.

Nella dichiarazione omessa (intendendosi per tale la

dichiarazione dei redditi, la dichiarazione IVA e anche il modello 770), la trasmissione della medesima con pagamento integrale delle imposte entro il termine di presentazione di quella per l'anno successivo e prima dell'inizio di un controllo fiscale/penale è una causa di non punibilità del reato di cui all'[art. 5](#) del DLgs. 74/2000. In tal caso, a ben vedere, la causa di non punibilità non attiene al ravvedimento bensì alla trasmissione della dichiarazione entro il termine indicato, in quanto, operando la lett. c) dell'[art. 13](#) del DLgs. 472/97, esso sarebbe ormai inibito, avendo come **sbarramento temporale** il limite dei novanta giorni.

Però, ai sensi degli [artt. 1, 2 e 5](#) del DLgs. 471/97, se la dichiarazione è presentata entro il termine per la trasmissione di quella per l'anno successivo e in assenza di controlli, le sanzioni amministrative sono dimezzate.

A volte c'è la causa di non punibilità

In merito ai delitti di versamento IVA e di ritenute fiscali, se l'integrale pagamento degli importi, ivi compresi interessi e sanzioni, avviene prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, c'è la non punibilità.

Ciò è vero anche per il reato di **indebita compensazione** di crediti non spettanti ([art. 10-quater](#) del DLgs. 74/2000), ma, se la compensazione riguarda crediti inesistenti, il legislatore ha ritenuto di non prevedere la non punibilità, bensì la consueta attenuante.

Per gli altri reati disciplinati dal DLgs. 74/2000, il ravvedimento operoso, se il pagamento avviene entro la dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, ha l'effetto di **circostanza attenuante**, e la pena può essere diminuita sino alla metà (pensiamo alla dichiarazione fraudolenta ex [art. 2](#) del DLgs. 74/2000, o alla sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte ex [art. 11](#) del DLgs. 74/2000). L'attenuante è presupposto per chiedere il c.d. "patteggiamento" ex [art. 444](#) c.p.p.

Si evidenzia ancora che se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, è in corso una dilazione del pagamento, il giudice penale concede un termine di 3 mesi per il pagamento del residuo, prorogabile una sola volta per altri 3 mesi.

Maggior valore del bene ai soci come plusvalenza in Conto economico

La soluzione consente di rilevare un debito verso soci pari al valore di mercato del bene assegnato

/ Fabrizio BAVA

Il recente [documento](#) del CNDCEC sugli aspetti contabili dell'**assegnazione dei beni ai soci** vuole colmare un "vuoto regolamentare", tenuto conto dell'assenza di indicazioni nei principi contabili nazionali utili ad inquadrare l'operazione e la genesi fiscale della norma disciplinata dalla legge di stabilità 2016.

La soluzione proposta di iscrivere l'eventuale maggior valore del bene assegnato ai soci quale plusvalenza in Conto economico ha il pregio di consentire di rilevare un debito verso soci pari al valore di mercato del bene assegnato.

Delle **tre metodologie contabili** che possono essere individuate, il medesimo risultato si ottiene rilevando il plusvalore del bene a patrimonio netto, mentre la metodologia più semplice di assegnare il bene a valori contabili non consente di rilevare il debito per un ammontare pari al valore effettivo del bene assegnato (si veda ["Rilevazione dell'assegnazione del bene a valore netto contabile con criticità"](#) del 13 febbraio 2016).

Non si deve infatti confondere il valore del bene ai fini fiscali, che può essere il valore normale, quello catastale o un qualunque valore intermedio, con il valore di *fair value* del bene stesso, che prescinde dalle scelte di ordine fiscale.

Ma entriamo nel merito della **contabilizzazione del plusvalore** rispetto al valore netto contabile a Conto economico.

Innanzitutto va premesso che si tratta della metodologia per la contabilizzazione dei dividendi in natura richiesta dall'[IFRIC 17](#) per i soggetti IAS.

L'adozione di tale soluzione contabile anche per i bilanci redatti secondo le norme civilistiche **non è agevole**, in quanto, se da un lato in assenza di indicazioni nei principi contabili nazionali si ricorre, in genere, ai criteri IAS, rimangono ancora numerose le differenze tra i due modelli di bilancio, nonostante con il DLgs. [139/2015](#) siano stati introdotti diversi criteri di valutazione tipici degli IAS nel codice civile.

È pur vero che, a partire dal 2016, le situazioni che comportano l'**iscrizione di ricavi** in deroga al principio di prudenza non sono così isolate come prima della riforma del diritto societario del 2003. Mentre infatti, storicamente, le situazioni che richiedevano la rilevazione in Conto economico di ricavi non monetari erano quasi assenti, si può citare il caso dell'incremento di valore delle partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto, dal 2004 si rileva a Conto econo-

mico anche l'eccedenza degli utili su cambi da valutazione rispetto alle perdite, facendo prevalere il principio di competenza su quello di prudenza. Così come, dal 2016, andranno rilevate a Conto economico le variazioni di fair value degli strumenti finanziari derivati.

Se, quindi, da un lato non si evince più la tradizionale prevalenza nel bilancio civilistico del **principio di prudenza** amministrativa su quello della competenza economica, allo stesso tempo rimangono numerose le differenze tra i due modelli di bilancio.

Va però considerato che, diversamente dalle situazioni sopra esposte, con l'assegnazione del bene ai soci, la differenza tra l'ammontare del fair value del bene e il valore netto contabile è definitiva.

Una **differenza**, di particolare rilevanza, tra i bilanci IAS e i bilanci redatti secondo il codice civile era rappresentata dalla presenza negli IAS del Rendiconto finanziario, grazie al quale è possibile mettere in evidenza chiaramente l'ammontare dei ricavi non monetari e comprendere, pertanto, la differente dinamica tra aspetto finanziario e economico della gestione.

Nel codice civile, a seguito delle novità introdotte dal DLgs. 139/2015, è stato però introdotto l'obbligo di redazione del Rendiconto finanziario, anche se soltanto per le società che redigono il bilancio in forma ordinaria.

L'applicazione del "modello IAS" sostenuta dal CNDCEC porta ad escludere la possibilità di assegnare un **bene plusvalente** in assenza di riserve di patrimonio netto almeno pari al maggior valore di mercato del bene, poiché non è possibile deliberare di distribuire un importo superiore alle riserve. Si tratta, però, di un vincolo non posto dal legislatore fiscale.

Adottando tale soluzione, nei casi in cui il ricavo iscritto in Conto economico incida in misura rilevante sul risultato d'esercizio – si pensi all'assegnazione di un immobile interamente ammortizzato – gli amministratori dovranno indicare in Nota integrativa l'effetto di tale ricavo sul risultato d'esercizio e la natura non monetaria del ricavo, nonché riportare adeguata informativa ai sensi del nuovo n. 13 dell'[art. 2427](#) comma 1 c.c., ovvero "l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali".

La mancata indicazione di un'adeguata informativa potrebbe precludere, in modo particolare nelle società non tenute alla redazione del Rendiconto finanziario, una **adeguata comprensione** del risultato d'esercizio.

Bonus R&S nel quadro RU di UNICO 2016

Il credito deve essere indicato nel periodo in cui sono realizzati gli investimenti e nei periodi successivi fino al termine del suo utilizzo

/ Pamela ALBERTI

Il credito d'imposta per la ricerca e sviluppo deve essere indicato, ai sensi dell'[art. 3](#) comma 8 del DL n. 145/2013, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale sono stati **sostenuti** i costi agevolabili (art. 6 comma 1 del DM 27 maggio 2015).

L'Agenzia delle Entrate, nella recente circ. n. [5/2016](#) (§4), ha chiarito che il credito d'imposta in commento deve essere indicato:

- nel quadro RU del modello di dichiarazione relativo al periodo d'imposta nel corso del quale il credito stesso è maturato, vale a dire il periodo d'imposta in cui sono stati realizzati gli investimenti agevolati;
- nel quadro RU dei modelli di dichiarazione relativi ai periodi d'imposta successivi, fino a quello nel corso del quale se ne conclude l'utilizzo.

Per quanto sopra, in caso di investimenti realizzati nel periodo d'imposta **2015**, il credito d'imposta dovrà essere indicato, con il codice credito B9, nella sezione I del quadro RU di UNICO 2016.

Si consideri, a mero titolo esemplificativo, il seguente **esempio** numerico mutuato dalla circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 5/2016.

Si supponga che nel 2015 un'impresa abbia realizzato investimenti agevolabili pari a 800.000 euro complessivi, di cui 500.000 euro per spese relative a personale altamente qualificato (lett. a) e contratti "extra muros" (lett. c) e 300.000 per quote di ammortamento e attrezzature di laboratorio (lett. b) e competenze tecniche e privative industriali (lett. d).

La media degli investimenti effettuati nel triennio 2012-2014 è pari a 400.000 euro per le spese di cui alle lettere a) e c) e a 200.000 euro per le spese di cui alle lettere b) e d); la media complessiva del triennio 2012-2014 è quindi pari a 600.000 euro.

Nella fattispecie in esame il vincolo della spesa incrementale complessiva è rispettato, essendo la stessa pari a 200.000 (800.000 - 600.000).

Il credito d'imposta spettante, utilizzabile dal 1° gennaio 2016, è quindi pari a 75.000 euro, derivante dalla sommatoria tra:

- 50.000 euro, ossia il 50% della spesa incrementale pari a 100.000 euro (500.000 - 400.000) relativa al primo gruppo di spese (lett. a) e c);
- 25.000 euro, ossia il 25% della spesa incrementale pari a 100.000 euro (300.000 - 200.000) relativa al secondo gruppo di spese (lett. b) e d).

Pertanto, nella sezione I del quadro RU del modello

UNICO SC 2016 occorre compilare:

- il rigo RU1, indicando nella casella "Codice credito" il codice "B9";
- il rigo RU5, colonna 3, indicando "75.000";
- il rigo RU12, indicando "75.000".

F24 tramite Entratel o Fisconline

Quanto alla fruizione del beneficio fiscale, si ricorda che il credito d'imposta per la ricerca e sviluppo è utilizzabile, ai sensi dell'[art. 6](#) comma 3 del DM 27 maggio 2015, esclusivamente in **compensazione** mediante il modello F24, ai sensi dell'[art. 17](#) del DLgs. 241/97 (c.d. "compensazione esterna"), con il codice tributo "6857".

La circ. Agenzia delle Entrate n. 5/2016 ha chiarito che, al fine di assicurare che l'importo del credito annualmente spettante non superi il limite massimo di 5 milioni di euro, il modello F24 deve essere presentato esclusivamente attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (**Entratel o Fisconline**).

L'utilizzo del credito è comunque consentito a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi sono stati sostenuti. Pertanto, in caso di costi sostenuti nel periodo d'imposta 2015, il credito d'imposta può essere utilizzato in compensazione tramite il modello F24 dal 1° gennaio 2016.

L'Agenzia delle Entrate, nella citata circolare, ha inoltre chiarito che nel caso in cui il credito non sia stato utilizzato, in tutto o in parte, nel periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi sono stati sostenuti, l'ammontare **residuo** potrà essere fruito secondo le ordinarie modalità di utilizzo del credito. Pertanto, il credito d'imposta maturato per investimenti effettuati nel 2015 e non usufruito, in tutto o in parte, nel corso del 2016 può essere utilizzato in compensazione nei successivi periodi d'imposta.

Si ricorda, altresì, che il credito d'imposta in commento **non è soggetto**:

- al limite annuale di utilizzazione dei crediti d'imposta da quadro RU, pari a 250.000 euro ([art. 1](#) co. 53 della L. 244/2007);
- al limite generale annuale di compensazione nel modello F24, pari a 700.000 euro ([art. 34](#) della L. 388/2000);
- al divieto di compensazione dei crediti relativi ad imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo per ammontare superiore a 1.500 euro ([art. 31](#) del DL 78/2010).

Prezzo immutabile dopo l'esercizio del diritto di opzione

In tal caso non rileva il cambiamento nella qualificazione dell'immobile pubblico da dismettere

/ Michela SCHEPIS

Ai fini della determinazione del **prezzo**, è irrilevante la modifica della qualificazione dell'immobile pubblico da dismettere da "non di pregio" a "**di pregio**", successiva all'esercizio del diritto di opzione, da parte del conduttore dell'immobile. Infatti, il contratto preliminare concluso tra il locatore e il conduttore dà diritto a quest'ultimo di perfezionare l'acquisto al prezzo fissato al momento dell'esercizio del diritto di opzione, corrispondente all'**accettazione** del conduttore. Tale principio è stato affermato dalla Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. [6023](#) depositata ieri.

Nel caso di specie, l'INPS inviava alla **conduttrice** di un immobile locato, classificato come "non di pregio", una lettera contenente tutti gli elementi essenziali del contratto, con indicazione del prezzo e del termine entro il quale il contratto stesso doveva essere concluso e del notaio incaricato della stipula. La conduttrice accettava, manifestando la volontà di esercizio della prelazione e di acquisto della proprietà. Le parti concludevano, così, un preliminare di compravendita, al prezzo pattuito nell'offerta.

Successivamente, l'immobile veniva inserito tra gli immobili "di pregio" e l'INPS riteneva, pertanto, di poter variare il prezzo già concordato. La conduttrice proponeva domanda, ex art. 2932 c.c., di **trasferimento** in suo favore dell'appartamento in questione, a seguito dell'inadempimento dell'Istituto. L'INPS si opponeva, ritenendo che la conduttrice non poteva pretendere il trasferimento del bene alle condizioni contenute in un preliminare superato in base alla successiva qualificazione dell'immobile quale "pregio".

I giudici del merito – il Tribunale prima e la Corte d'Appello poi – accoglievano la domanda della conduttrice e il caso arrivava in Cassazione, che, a Sezioni Unite, si pronuncia con la sentenza in oggetto.

Si ricorda che:

- ai sensi dell'art. 1331 c.c., con l'opzione una parte si obbliga a rimanere **vincolata** alla propria dichiarazione (che si considera proposta irrevocabile ai sensi dell'art. 1329 c.c.) e l'altra ha la facoltà di accettarla o meno;
- nella **prelazione** non sorge alcun obbligo immediato a

carico del promittente, che rimane libero anche di non stipulare il contratto cui si riferisce la prelazione, obbligandosi solo a preferire il promissario, nel caso in cui il contratto venga concluso.

Secondo i giudici di legittimità, che accolgono il principio espresso in precedenza dalle stesse Sezioni Unite (Cass. SS.UU. n. 9692/2013), il prezzo di vendita, con le variabili che lo determinano, come ad esempio la natura di pregio o meno dell'immobile, è un **elemento esterno** del diritto potestativo di accettazione, sia in relazione al diritto di opzione sia al diritto di prelazione (nel caso in cui non venga esercitato il primo), diritti che sussistono in favore del conduttore di unità immobiliare residenziale da dismettere.

Infatti, spiegano i giudici, il prezzo di vendita costituisce elemento imprescindibile dell'offerta, ossia dell'atto negoziale unilaterale ricettizio rientrante nella disponibilità del proponente.

Più precisamente, secondo la Cassazione, l'individuazione del prezzo di vendita dell'immobile pubblico da dismettere, ancorché da individuarsi sulla base dell'indicazione legislativa del "valore di mercato" con le ulteriori variabili fissate dalla legge, rientra nella disponibilità dell'offerente e non costituisce un diritto dell'**oblato**.

Prezzo componente dell'opzione solo a offerta ricevuta dal destinatario

Solo a seguito della formulazione dell'offerta da parte del proponente e della ricezione della stessa da parte del destinatario, il prezzo indicato integra una componente dell'oggetto dell'opzione ed esce dalla discrezionalità dell'offerente.

Pertanto, l'avvenuto esercizio, da parte della conduttrice, del diritto di **opzione** al prezzo individuato dall'INPS comporta la conclusione di un contratto preliminare di vendita, che attribuisce alla conduttrice stessa il diritto di acquistare l'immobile al prezzo fissato al momento dell'accettazione e di ottenere, conseguentemente, ai sensi dell'art. 2932 c.c., una sentenza che produca gli effetti del **contratto** definitivo non concluso.

Le somme dovute per la dichiarazione di successione trovano i codici tributo

L'Agenzia vara anche la causale INPS da utilizzare in caso di sanzioni amministrative per omesso versamento di ritenute

/ REDAZIONE

In vista del prossimo 1° aprile, giorno a partire dal quale sarà possibile pagare tramite modello F24 le somme dovute per la **dichiarazione di successione**, l'Agenzia delle Entrate ha istituito, con la risoluzione n. 16 di ieri, i codici tributo che saranno operativi a partire da tale data.

Si ricorda, infatti, che con provvedimento n. 40892 del 17 marzo, l'Amministrazione finanziaria ha **esteso le modalità di versamento** previste dall'art. 17 del DLgs. 241/97 alle somme dovute per la dichiarazione di successione. Dal prossimo venerdì dunque si potranno versare con F24 le imposte sulle successioni, ipotecaria, catastale e di bollo, le tasse ipotecarie, l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili e i tributi speciali, oltre ai relativi accessori, interessi e sanzioni, dovuti in relazione alla presentazione della dichiarazione di successione (si veda ["Dal 1° aprile in F24 le somme dovute per la dichiarazione di successione"](#) del 18 marzo 2016). Il provvedimento è stato emanato in attuazione dell'art. 2 del DM 8 novembre 2011.

Si ricorda infine che sino al **31 dicembre 2016** tutti i contribuenti potranno usare l'F23 in alternativa all'F24, mentre dal 1° gennaio 2017 i versamenti dovranno essere effettuati esclusivamente mediante quest'ultimo modello.

La ris. n. 16/2016 dunque istituisce i codici tributo per versare le **somme dovute**:

- in sede di presentazione della dichiarazione di successione (codici da "1530" a "1537", anche per sanzione e interessi da ravvedimento);
- a seguito degli avvisi di liquidazione emessi dagli Uffici (codici da "A140" ad "A152");
- a seguito di definizione per acquiescenza ex art. 15 del DLgs. n. 218/1997 o per il pagamento spontaneo delle somme richieste con avvisi di accertamento o di liquidazione emessi dagli Uffici (codici da "A153" ad "A164");
- a seguito di definizione delle sole sanzioni ex art. 17 del DLgs. 472/1997 richieste con avvisi di accertamento o di liquidazione emessi dagli Uffici (codici da "A165" ad "A168");
- a seguito di accertamento con adesione - DLgs. 218/1997 su avvisi di accertamento o di liquidazione emessi dagli Uffici (codici da "A169" ad "A180");
- a seguito di conciliazione giudiziale ex artt. 48, 48-bis e 48-ter del DLgs. 546/1992 su avvisi di accertamento o

di liquidazione (codici da "A181" ad "A192").

La risoluzione fornisce anche le **modalità di compilazione**.

Per quanto riguarda il caso della presentazione della dichiarazione di successione, il modello F24 si predispose per ogni singola dichiarazione. Nella sezione "Contribuente" sono riportati il codice fiscale e i dati anagrafici dell'erede. Il campo "codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare" è valorizzato con il codice fiscale del defunto unitamente al codice "08" istituito dalla stessa ris. n. 16/2016. Tale codice identificativo è da riportare nel campo "codice identificativo". I codici tributo sono invece esposti nella sezione "Erario".

La sanzione per omesso versamento va versata con causale "SAMM"

Con la risoluzione n. 17, sempre di ieri, invece, l'Agenzia delle Entrate ha istituito la causale INPS – su richiesta dello stesso Istituto di previdenza – per la riscossione, anche in questo caso tramite modello F24, delle sanzioni amministrative ex art. 2 comma 1-bis del DL 463/1983 riguardo al **mancato versamento delle ritenute** previdenziali e assistenziali operate dal datore di lavoro sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti. Dunque, per consentire il versamento di tali somme, dovrà essere utilizzata la causale "SAMM" denominata "Sanzioni amministrative - articolo 2, comma 1 bis, del decreto legge 12 settembre 1983, n. 463, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 novembre 1983, n. 638, e successive modificazioni ed integrazioni".

In sede di **compilazione del modello** di pagamento F24, tale causale è esposta nella sezione "INPS", nel campo "causale contributo", in corrispondenza, esclusivamente, della colonna "importi a debito versati", indicando:

- nel campo "codice sede", il codice della sede INPS presso la quale è aperta la posizione debitoria del contribuente;
- nel campo "matricola INPS/codice INPS/filiale azienda", è indicato il codice fiscale del contribuente;
- nel campo "periodo di riferimento", nella colonna "da mm/aaaa", il mese e l'anno di riscossione del contributo come da diffida notificata al contribuente, nel formato MM/AAAA. La colonna "a mm/aaaa" non deve essere valorizzata.

Ultimi giorni per la comunicazione dei "lavori usuranti"

I datori di lavoro interessati hanno tempo fino al 31 marzo per inviare il modello LAV-US alla DTL competente

/ **Massimiliano TAVELLA**

Entro giovedì prossimo, ossia il 31 marzo 2016, i datori di lavoro dovranno inviare telematicamente la **comunicazione** prevista dall'art. 5 del DLgs. n. 67/2011 riguardante i "lavoratori addetti a lavorazioni particolarmente faticose e pesanti".

L'adempimento è correlato alla possibilità per alcune categorie di lavoratori, impegnati in **lavori usuranti** di cui al DM 19 maggio 1999, ovvero adibiti a lavoro notturno, a catena o alla guida di veicoli impiegati per il servizio pubblico di trasporto collettivo di capienza complessiva non inferiore a 9 posti, di accedere, a domanda, al trattamento pensionistico anticipato rispetto alla generalità dei lavoratori.

Appare utile ricordare che, ai fini dell'applicazione della normativa di cui stiamo trattando, si intendono per **lavoratori notturni** i lavoratori a turni (ovvero qualsiasi lavoratore il cui orario di lavoro sia inserito nel quadro del lavoro a turni) che prestano la loro attività lavorativa nel periodo di almeno 7 ore consecutive comprendenti l'intervallo fra mezzanotte e le 5 del mattino, per almeno 6 ore per un numero minimo di giorni lavorativi all'anno non inferiore a 78, per coloro che maturano i requisiti per l'accesso anticipato nel periodo compreso tra il 1° luglio 2008 e il 30 giugno 2009, e non inferiore a 64, per coloro che maturano i requisiti per l'accesso anticipato dal 1° luglio 2009.

Inoltre, vanno ricompresi nel novero, al di fuori dei casi di cui sopra, i lavoratori che prestano la loro attività per almeno 3 ore nell'intervallo tra la mezzanotte e le 5 del mattino, per periodi di lavoro di durata pari all'**intero anno** lavorativo.

I lavoratori addetti alla "**linea catena**" sono invece i soggetti impegnati in un processo produttivo vincolato all'osservanza di un determinato ritmo o alla valutazione della prestazione in base al risultato delle misurazioni dei tempi di lavorazione. Si tratta, ad esempio, delle lavorazioni che riguardano la costruzione di autoveicoli e di rimorchi, elettrodomestici, la confezione con tessuti, ecc.

Inoltre, l'art. 2 del DM 19 maggio 1999 individua le seguenti attività ritenute particolarmente usuranti svolte con **continuità e prevalenza** nei vari settori di attività economica: lavori in galleria, cava o miniera; lavori in cassoni ad aria compressa; lavori svolti dai palombari; lavori ad alte temperature; lavorazione del vetro cavo; lavori espletati in spazi ristretti (intercapedini, pozzetti, ecc.); lavori di asportazione dell'amianto.

Tornando alla comunicazione annuale, il datore di lavoro, direttamente (previa registrazione sul sito www.cliclavoro.gov.it) ovvero per il tramite dell'associazione a cui aderisce o conferisce mandato o dei soggetti abilitati ex [art. 1](#) della L. 12/79, deve procedere a compilazione e invio on line della denuncia (**modello LAV-US**) sul portale ClicLavoro e attendere dal sistema conferma dell'avvenuta corretta ricezione dei dati inviati.

In caso di **errore**, è possibile eliminare i dati erroneamente inseriti attraverso l'invio di un nuovo modulo (che sostituisce il precedente) esclusivamente entro la data di scadenza.

Tra le varie sezioni previste dal modello LAV-US, bisognerà indicare, oltre ai riferimenti dell'azienda (matricola aziendale INPS o quella dell'Ente previdenziale cui l'impresa risulta iscritta, il codice cliente attribuito dall'INAIL, il numero di iscrizione alla Camera di commercio o all'Albo delle imprese artigiane, il codice del settore di attività), per i lavoratori interessati e per ogni unità produttiva, i dati anagrafici e il periodo, o i periodi, nei quali sono stati svolti i lavori usuranti.

Occorre, inoltre, indicare anche i dati dei **lavoratori somministrati** impegnati in attività usuranti.

Sanzione da 500 a 1.500 euro in caso di omissione

Come è stato già ricordato, la comunicazione andrà effettuata entro il 31 marzo di ogni anno per le lavorazioni di cui al DM 19 maggio 1999, per il lavoro notturno, il lavoro "**a catena**" e la conduzione di veicoli adibiti a servizio pubblico di trasporto collettivo. La comunicazione stessa andrà comunque effettuata entro **30 giorni** dall'inizio, quando riguardi lo svolgimento delle lavorazioni indicate dall'[art. 1](#) comma 1, lett. c) del DLgs. n. 67/2011 (c.d. lavoro a catena).

L'**omissione** di ognuna delle comunicazioni di cui all'art. 5, commi 1 e 2 (lavoro usurante notturno e lavoro a catena) è punita con la sanzione amministrativa da 500 a 1.500 euro e alla stessa è applicabile l'istituto della diffida.

Il datore di lavoro è, infine, tenuto a rendere disponibile per il lavoratore, entro 30 giorni dalla richiesta, la documentazione di cui all'[art. 2](#), comma 2 del DLgs. 67/2011, necessaria per la presentazione della domanda per l'**accesso al beneficio** del trattamento pensionistico anticipato.

La ritenuta alla fonte sul reddito da lavoro autonomo sarebbe da eliminare

Spettabile Redazione,
prendo spunto dall'articolo "[Sostituito indenne da responsabilità se il sostituto applica la ritenuta](#)" del 23 marzo per sottolineare ancora una volta che noi siamo il Paese delle **complicazioni**.

Mi chiedo quanto tempo e quanti soldi siano stati spesi in oltre 40 anni di applicazione del DPR n. 600/73 per risolvere vertenze in materia di mancato versamento di ritenute alla fonte, quando, con un po' di buon senso, tutto questo si sarebbe potuto evitare.

Non riesco a trovare una spiegazione plausibile al fatto che si continui a coinvolgere da anni le Commissioni tributarie di tutto il Paese e la Corte di Cassazione su aspetti facilmente risolvibili eliminando definitivamente questo "bubbone" della **ritenuta alla fonte** sul reddito da lavoro **autonomo**.

Il sostituto spesso e volentieri non versa le ritenute effettuate, con danno per le casse dello Stato, il sostituto continua a battersi perché gli venga riconosciuta la detraibilità delle ritenute subite, le Commissioni tributarie, l'Agenzia delle Entrate e la Cassazione continuano da anni a pronunciarsi in modo quasi sempre contrastante e lontano da ogni logica.

È superfluo ricordare quanti adempimenti nascono **a cascata** dall'effettuazione di una ritenuta alla fonte anche se poi non versata.

Continuo a chiedermi cosa osti affinché i professionisti siano responsabili loro stessi delle ritenute e siano loro stessi ad essere obbligati al versamento.

È fuori discussione che le casse dello Stato ne troverebbero giovamento, molte imprese e professionisti non dovrebbero più fare certificazioni alle volte "**pericolose**", non dovrebbero fare in molti casi il modello 770 e il professionista vedrebbe riconosciuto il credito di quanto effettivamente versato senza dover coinvolgere organi istituzionali e senza dover soffrire ogni anno le pene dell'inferno alla ricerca di chi ha omesso di versare le ritenute.

Cosa c'è che stride in questo mio ragionamento?

Tutto questo è forse voluto da chi la semplificazione continua a proclamarla incrociando poi le dita dietro la schiena?

Bruno Di Benedetto

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino