

Giovedì, 24 marzo 2016

IL CASO DEL GIORNO

Dilazione dell'avviso bonario salva se c'è il concordato preventivo

/ Alfio CISSELLO

Uno degli aspetti che, negli ultimi anni, le Commissioni tributarie hanno dovuto esaminare, concerne i rapporti che intercorrono tra l'ammissione alla procedura di **concordato preventivo** e la pregressa definizione dell'avviso bonario, accordata ai sensi degli artt. 2 e 3-*bis* del DLgs. 462/97.

Può infatti succedere che un contribuente, ricevuto l'avviso bonario, non intenda contestare la debenza del tributo e, quindi, fruisca della **definizione al terzo** delle sanzioni, optando magari per il pagamento rateale. Dopo il pagamento della prima o della seconda rata, può però sopravvenire l'ammissione alla procedura di concordato preventivo.

Ai sensi degli artt. 161 e 167 L. Fall., la presentazione del **ricorso** per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo comporta la **sospensione** di tutti i pagamenti.

Quindi, da un lato, il debitore ha già ottenuto la dilazione degli avvisi bonari con diritto sia alla riduzione al terzo delle sanzioni da [...]

PAGINA 2

FISCO

Patent box, 150 giorni per l'integrazione dell'istanza di ruling

L'Agenzia delle Entrate, con apposito provvedimento, proroga di 30 giorni il termine inizialmente previsto

/ Pamela ALBERTI

L'Agenzia delle Entrate, con provvedimento n. 43572 di ieri, proroga **da 120 a 150 giorni** il termine per l'integrazione della documentazione relativamente alle istanze di ruling presentate dal 1° dicembre 2015 al 31 marzo 2016.

Con il provvedimento di ieri viene infatti modificato e integrato il provvedimento del 1° dicembre 2015 n. 154278, relativo alle modalità di accesso alla procedura di accordo preventivo di cui all'art. 1 commi 39 e 40 della L. 190/2014 per fruire del regime di Patent box, prevedendo anzitutto, in via transitoria, un più ampio termine al fine di assicurare ai contribuenti il tempo adeguato per la predisposizione della documentazione a supporto dell'istanza di ruling.

In particolare, viene disposto che, limitatamente alle istanze di accordo preventivo presentate **dal 1° dicembre 2015** (data di pubblicazione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate) e fino al

31 marzo 2016, il termine entro cui può essere presentata o integrata la documentazione di cui ai punti 3 (utilizzo diretto di beni immateriali, ruling obbligatorio), 4 (utilizzo "indiretto" nell'ambito di operazioni infragruppo, ruling facoltativo) e 5 (plusvalenze, ruling facoltativo) del citato provvedimento è di 150 giorni, in luogo dei 120 giorni inizialmente previsti dal punto 6.1 del Provvedimento del 1° dicembre 2015.

Il suddetto **termine** è **"mobile"**, essendo calcolato in relazione alla data di presentazione dell'istanza di ruling. Pertanto, i contribuenti che hanno presentato l'istanza di ruling entro il 31 dicembre 2015 avranno **30 giorni in più** – al più tardi entro il 30 maggio 2016 (essendo il 29 festivo) per le istanze presentate il 31 dicembre 2015 – per produrre la documentazione integrativa diretta a meglio specificare quanto comunicato con l'istanza medesima.

La proroga del termine è prevista anche per i soggetti [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Per la cessione della detrazione IRPEF dei condomini si fa riferimento al 2015

Comunicazione per i modelli 730-4, "riapertura" al 22 aprile

La mancata prestazione della garanzia legittima le sanzioni del 30%

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Istanze dal 2 maggio per la "Nuova Sabatini-ter"

/ Pamela ALBERTI

Con la preannunciata circolare n. 26673, pubblicata ieri, il Ministero dello Sviluppo economico definisce i termini e le modalità di presentazione delle domande per la concessione e l'erogazione del [...]

PAGINA 5

Dilazione dell'avviso bonario salva se c'è il concordato preventivo

L'ammissione alla procedura comporta la sospensione dei pagamenti, ma rimane la riduzione delle sanzioni

/ Alfio CISSELLO

Uno degli aspetti che, negli ultimi anni, le Commissioni tributarie hanno dovuto esaminare, concerne i rapporti che intercorrono tra l'ammissione alla procedura di **concordato preventivo** e la pregressa definizione dell'avviso bonario, accordata ai sensi degli [artt. 2 e 3-bis](#) del DLgs. 462/97.

Può infatti succedere che un contribuente, ricevuto l'avviso bonario, non intenda contestare la debenza del tributo e, quindi, fruisca della **definizione al terzo** delle sanzioni, optando magari per il pagamento rateale.

Dopo il pagamento della prima o della seconda rata, può però sopravvenire l'ammissione alla procedura di concordato preventivo.

Ai sensi degli [artt. 161](#) e [167](#) L. Fall., la presentazione del **ricorso** per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo comporta la **sospensione** di tutti i pagamenti.

Quindi, da un lato, il debitore ha già ottenuto la dilazione degli avvisi bonari con diritto sia alla riduzione al terzo delle sanzioni da omesso versamento sia alla rateazione degli importi, dall'altro, si trova impossibilitato a onorare nei termini le rate, in ragione della normativa fallimentare.

La questione è stata di recente analizzata dalla Commissione tributaria provinciale di Parma, che, con la sentenza n. [101](#) del 2016, ha sancito come, in caso di ammissione alla procedura di concordato preventivo, il debitore sia di fatto obbligato alla sospensione dei pagamenti, in osservanza della **par conditio creditorum**.

In senso analogo si è espressa la Provinciale di Bari con la pronuncia n. [3167](#) del 2014.

Trattasi di un principio condivisibile, siccome la so-

sospensione del pagamento è un effetto **automatico** del concordato preventivo e, quale regola generale, le norme speciali previste dalla legislazione sulle procedure concorsuali valgono anche nei confronti dell'Agenzia delle Entrate e degli altri enti impositori.

Il Fisco mantiene il diritto al credito

Se, dunque, la sospensione del pagamento causa l'impossibilità di disconoscere la definizione dell'avviso bonario, e la susseguente infondatezza circa la richiesta delle sanzioni nella misura piena, aggiungiamo che in ugual modo non è possibile l'irrogazione di alcuna sanzione come conseguenza del mancato pagamento delle **rate da avviso bonario**.

La disciplina sanzionatoria dell'[art. 15-ter](#) del DPR 602/73, nei termini sopra esposti, non può trovare applicazione (si veda "[Debitori in concordato «esclusi» dalle sanzioni per omesso versamento](#)" dell'11 novembre 2014).

Rileviamo infine che, sempre in tema di concordato preventivo, per effetto dell'[art. 168](#) L. Fall., non possono essere iniziate o proseguite azioni esecutive o cautelari nei confronti dell'imprenditore che ha presentato il relativo ricorso (circostanza debitamente messa in evidenza dai giudici di Parma, nella sentenza citata).

Tuttavia, ciò non significa che l'Agente della riscossione non possa notificare la cartella di pagamento, in ragione dell'[art. 90](#) del DPR 602/73, a detta del quale Equitalia, sulla base del ruolo, compie "ogni attività necessaria ai fini della insinuazione nell'**elenco dei crediti** della procedura" (C.T. Reg. Firenze 29 gennaio 2015 n. [173/1/15](#)).

Patent box, 150 giorni per l'integrazione dell'istanza di ruling

L'Agenzia delle Entrate, con apposito provvedimento, proroga di 30 giorni il termine inizialmente previsto

/ Pamela ALBERTI

L'Agenzia delle Entrate, con provvedimento n. 43572 di ieri, proroga **da 120 a 150 giorni** il termine per l'integrazione della documentazione relativamente alle istanze di ruling presentate dal 1° dicembre 2015 al 31 marzo 2016.

Con il provvedimento di ieri viene infatti modificato e integrato il provvedimento del 1° dicembre 2015 n. 154278, relativo alle modalità di accesso alla procedura di accordo preventivo di cui all'art. 1 commi 39 e 40 della L. 190/2014 per fruire del regime di Patent box, prevedendo anzitutto, in via transitoria, un più ampio termine al fine di assicurare ai contribuenti il tempo adeguato per la predisposizione della documentazione a supporto dell'istanza di ruling.

In particolare, viene disposto che, limitatamente alle istanze di accordo preventivo presentate **dal 1° dicembre 2015** (data di pubblicazione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate) e fino **al 31 marzo 2016**, il termine entro cui può essere presentata o integrata la documentazione di cui ai punti 3 (utilizzo diretto di beni immateriali, ruling obbligatorio), 4 (utilizzo "indiretto" nell'ambito di operazioni infragruppo, ruling facoltativo) e 5 (plusvalenze, ruling facoltativo) del citato provvedimento è di 150 giorni, in luogo dei 120 giorni inizialmente previsti dal punto 6.1 del Provvedimento del 1° dicembre 2015.

Il suddetto **termine è "mobile"**, essendo calcolato in relazione alla data di presentazione dell'istanza di ruling. Pertanto, i contribuenti che hanno presentato l'istanza di ruling entro il 31 dicembre 2015 avranno **30 giorni in più** – al più tardi entro il 30 maggio 2016 (essendo il 29 festivo) per le istanze presentate il 31 dicembre 2015 – per produrre la documentazione integrativa diretta a meglio specificare quanto comunicato con l'istanza medesima.

La proroga del termine è prevista anche per i soggetti che presentano l'istanza di ruling nel 2016, ma entro il 31 marzo. Pertanto, in caso di presentazione dell'istanza il 31 marzo 2016, il termine per l'integrazione della documentazione cadrà quindi il 29 agosto 2016 (essendo il 28 domenica).

Il provvedimento n. 43572 di ieri, al fine di semplificare le modalità di comunicazione tra contribuenti e Amministrazione nell'ambito della procedura di accordo preventivo connessa al Patent box, rende noto inoltre che verrà emanato un successivo provvedimento con cui saranno introdotte modalità di comunicazione

per via telematica.

Nello specifico, saranno disciplinate ulteriori modalità di comunicazione per via telematica tra contribuenti e Amministrazione attraverso l'impiego della **posta elettronica certificata** di cui al DPR 11 febbraio 2005, n. 68, ovvero attraverso l'utilizzo di un servizio telematico erogato in rete dall'Agenzia delle Entrate che preveda le modalità di accesso disciplinate dall'art. 64, comma 2 del DLgs. 7 marzo 2005 n. 82.

In futuro, comunicazioni tramite PEC

Tale modifica, si legge nelle motivazioni al provvedimento, risponde anche all'esigenza di uniformare le modalità di comunicazione nell'ambito della procedura di accordo preventivo connessa al Patent box con quelle indicate dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate nell'ambito della disciplina degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale di cui all'art. 31-ter del DPR 600/73.

Attualmente, infatti, al fine di avere accesso alla procedura di accordo preventivo per il Patent box, il punto 2.1 del Provvedimento del 1° dicembre 2015 prevede che l'istanza sia indirizzata in carta libera da inoltrare a mezzo **raccomandata** con avviso di ricevimento ovvero da consegnare direttamente all'Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali dell'Agenzia, che rilascia attestazione di avvenuta ricezione. Con [comunicato stampa](#) del 22 dicembre 2015, l'Agenzia delle Entrate ha poi chiarito che, nel primo caso, conta la data di spedizione della raccomandata, come risulta dalla ricevuta rilasciata dall'ufficio postale (si veda ["Nel ruling per il patent box conta la data di spedizione"](#) del 23 dicembre 2015).

Al momento, quindi, anche per l'assenza di un indirizzo PEC specifico per l'ufficio di riferimento, non sembra possibile presentare l'istanza di ruling tramite PEC (si veda ["Per il patent box istanza di ruling senza PEC"](#) del 12 dicembre 2015).

Si segnala, infine, che il provvedimento di ieri prevede, altresì, una modifica in merito al contenuto dell'istanza di ruling. In particolare, viene stabilito che la lettera b) del punto 2.3 del provvedimento del 1° dicembre 2015 sia sostituita dalla seguente: "b. l'indirizzo della **stabile organizzazione** nel territorio dello Stato, qualora presentata da impresa non residente, ed eventualmente il domiciliatario nazionale per la procedura".

Per la cessione della detrazione IRPEF dei condomini si fa riferimento al 2015

L'Agenzia ha definito le regole per tale cessione da chi non versa l'IRPEF ai fornitori che hanno effettuato i lavori di riqualificazione energetica

/ Stefano SPINA

L'art. 1 comma 74 della L. 28 dicembre 2015 n. 208 (legge di stabilità 2016) ha introdotto la possibilità per i soggetti che si trovano nella cosiddetta "no tax area", per i quali non è dovuta IRPEF, di **cedere la detrazione** loro spettante per gli interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali a favore dei fornitori che hanno effettuato i lavori come parte del pagamento loro dovuto. La norma faceva riferimento, per le modalità attuative, ad un apposito provvedimento che è stato pubblicato ieri ed è datato 22 marzo 2016 n. 43434.

Innanzitutto la disposizione riguarda esclusivamente le **spese** sostenute dal condominio, nel periodo **dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2016**, per gli interventi di riqualificazione energetica, iniziati anche in anni precedenti, effettuati sulle parti comuni degli edifici per i quali spetta la detrazione del 65%. I fruitori sono coloro che, nel periodo d'imposta precedente a quello in cui sono state sostenute le spese agevolabili, e quindi nell'anno 2015, ricadono nella "no tax area". Si tratta dei possessori di redditi esclusi dall'imposizione IRPEF per espressa previsione normativa o perché l'imposta lorda è assorbita dalle detrazioni ai fini IRPEF e sono elencati nell'art. 11 comma 2 e nell'art. 23 comma 1 lett. a) e comma 5 lett. a) del TUIR. Il chiarimento dell'Amministrazione finanziaria di fare riferimento non all'anno in cui è stata sostenuta la spesa ma in quello antecedente risolve il dubbio, sorto in capo agli operatori, di come poter verificare la condizione in corso d'anno.

La cessione del credito, che può avvenire esclusivamente nei confronti dei fornitori dei beni e servizi necessari alla realizzazione degli interventi di riqualificazione energetica le cui spese danno diritto alla detrazione stessa, deve avvenire con regole ben precise che l'Agenzia delle Entrate, nel provvedimento citato, elenca puntualmente.

Innanzitutto il **credito** che può essere **ceduto** corrisponde alla detrazione IRPEF prevista per il singolo intervento e pertanto, fermi restando i massimali previsti dalle varie fattispecie, è pari al 65% delle spese, sostenute dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2016, a carico del condomino sulla base della tabella millesimale di ripartizione delle stesse.

La **volontà**, da parte degli aventi diritto, di cedere il

proprio credito, deve risultare dalla **delibera assembleare** che approva gli interventi di riqualificazione energetica oppure da apposita comunicazione, riteniamo anche successiva alla delibera stessa, inviata dal condomino al condominio il quale, a sua volta, è obbligato a trasmetterla ai fornitori.

La volontà della cessione deve risultare dalla delibera assembleare

Poiché la norma esplica i propri effetti dal 1° gennaio di quest'anno si ritiene che i condomini possano rettificare le delibere a suo tempo adottate al fine di recepire la volontà dei propri condomini i quali, d'altro canto, potrebbero cedere solo parte del proprio credito. Tale comportamento potrebbe risultare conveniente per coloro che nell'anno 2015 si fossero trovati nella no tax area ma non lo sarebbero più nell'anno in corso e quindi potrebbero usufruire, anche solo parzialmente, dei crediti.

I fornitori, a loro volta, comunicano in forma scritta al condominio la volontà di accettare la cessione del credito quale pagamento parziale del corrispettivo per i beni ceduti o i servizi prestati.

Successivamente, **entro il 31 marzo 2017**, il condominio dovrà trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate una comunicazione che indichi il totale delle spese sostenute nel 2016 a titolo di riqualificazione energetica, l'elenco dei bonifici effettuati, il codice fiscale dei condomini che hanno ceduto il credito e l'importo ceduto da ciascuno di essi, il codice fiscale dei fornitori cessionari del credito e l'importo totale del credito ceduto da ciascuno di essi. Il condominio, pena l'inefficacia della cessione, è tenuto a comunicare ai fornitori i dati di tale invio.

Il **credito** ceduto verrà **utilizzato dai fornitori**, in **compensazione** con qualunque debito fiscale, in 10 quote annuali di pari importo a partire dal 10 aprile 2017; la quota non fruita nell'anno sarà utilizzabile negli anni successivi ma non potrà essere chiesta a rimborso.

L'Amministrazione finanziaria si riserva di effettuare controlli in capo ai condomini per la verifica della sussistenza dei requisiti ed in capo ai fornitori per il corretto utilizzo dei crediti.

Istanze dal 2 maggio per la “Nuova Sabatini-ter”

La circolare del MISE individua modalità e termini di presentazione delle domande

/ Pamela ALBERTI

Con la preannunciata circolare n. 26673, pubblicata ieri, il Ministero dello Sviluppo economico definisce i termini e le modalità di presentazione delle domande per la concessione e l'erogazione del contributo di cui all'art. 6 del DM 25 gennaio 2016, recante la disciplina della c.d. “Nuova Sabatini-ter”.

Le domande di accesso alle agevolazioni previste dal DM 25 gennaio 2016 possono essere presentate, da parte delle PMI, a partire dal **2 maggio 2016**. La circolare precisa che nella giornata del 1° maggio non possono essere presentate domande e, qualora inviate, non saranno ritenute valide.

Al fine di non creare soluzione di continuità nell'intervento agevolativo, fino al termine iniziale del 2 maggio, le modalità di presentazione delle domande e il procedimento di concessione delle agevolazioni continuano ad essere disciplinati dal DM 27 novembre 2013 e dalle disposizioni operative dettate con le relative circolari ministeriali. Tuttavia, come stabilito dal comma 3 dell'art. 14 del DM 25 gennaio 2016, le ulteriori disposizioni recate dal medesimo decreto, in particolare le disposizioni di cui agli artt. 10 (erogazioni delle agevolazioni) e 12 (revoche), si applicano a decorrere **dal 10 marzo 2016**, data di pubblicazione del decreto nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana, anche alle iniziative per le quali alla predetta data sia stato già adottato il provvedimento di concessione delle agevolazioni, compatibilmente con lo stato dei procedimenti in essere (si veda [“Nuova Sabatini-ter senza effetto retroattivo”](#) del 19 marzo).

A partire dal 2 maggio, quindi, si applica la nuova procedura. Pertanto, la domanda di agevolazione, da presentare in bollo tranne nei casi di PMI appartenenti ai settori agricoli e della pesca, deve essere compilata dall'impresa in **formato elettronico** e, unitamente alla documentazione integrativa richiesta, inviata esclusivamente a mezzo posta elettronica certificata (**PEC**) agli indirizzi PEC delle banche/intermediari finanziari aderenti alla convenzione. L'elenco delle banche/intermediari finanziari aderenti alla convenzione, di volta in volta aggiornato, è pubblicato nei siti internet del Ministero (www.mise.gov.it) e dell'ABI (www.abi.it); l'elenco delle banche/intermediari finanziari che abbiano sottoscritto una Dichiarazione di Accettazione o un Contratto di Finanziamento Quadro ai sensi della convenzione è pubblicato sul sito internet www.cdp.it.

La domanda di agevolazione, redatta secondo lo schema di cui all'Allegato n. 1 alla circolare in commento, deve essere sottoscritta, a pena di invalidità, dal legale rappresentante dell'impresa proponente o da un suo procuratore, mediante firma digitale. Viene inoltre indicata la documentazione da allegare alla domanda.

L'istanza e i relativi allegati devono essere compilati utilizzando esclusivamente, pena l'invalidità della domanda, i **moduli disponibili** nella sezione “BENI STRUMENTALI (NUOVA SABATINI)” del sito internet del Ministero.

La banca o l'intermediario finanziario, ricevuta la domanda di agevolazione dell'impresa e i relativi allegati, ne verifica la regolarità formale, nonché la sussistenza dei requisiti di natura soggettiva relativi alla dimensione di impresa.

Novità per l'erogazione del contributo

Il contributo è erogato dal Ministero secondo il piano temporale riportato nel provvedimento di concessione, che si esaurisce entro il sesto anno dalla data di ultimazione dell'investimento, in quote annuali, in funzione anche delle risorse di bilancio annualmente disponibili.

Le imprese sono tenute a completare l'investimento entro il periodo massimo di **12 mesi** dalla data di stipula del contratto di finanziamento, pena la revoca dell'agevolazione. A tal fine si considera la data dell'ultimo titolo di spesa riferito all'investimento o, nel caso di operazione di leasing finanziario, la data dell'ultimo verbale di consegna dei beni.

La dichiarazione di ultimazione dell'investimento e le richieste di erogazione del contributo devono essere compilate, secondo gli specifici moduli, esclusivamente in formato digitale e inoltrate al Ministero attraverso l'accesso alla piattaforma, inserendo le credenziali trasmesse via PEC dal Ministero all'indirizzo PEC dell'impresa.

La richiesta di erogazione della **prima quota** di contributo deve essere presentata al Ministero entro il termine massimo di **120 giorni** dal termine ultimo previsto per la conclusione dell'investimento, previo pagamento a saldo da parte dell'impresa beneficiaria dei beni oggetto dell'investimento. Il mancato rispetto di tale termine determina la revoca dell'agevolazione.

Comunicazione per i modelli 730-4, "riapertura" al 22 aprile

Dall'Agenzia una nuova possibilità per chi non ha trasmesso il quadro CT della Certificazione Unica entro il 14 marzo

/ Massimo NEGRO

I sostituti d'imposta che non hanno presentato, a partire dal 2011, l'apposito modello "CSO" e che non hanno trasmesso il quadro CT della Certificazione Unica entro lo scorso 14 marzo devono effettuare la trasmissione della **comunicazione "CSO"** entro il **22 aprile 2016**. È quanto emerge dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. [15](#) di ieri, che costituisce una sostanziale "riapertura" dei termini, in relazione alla nuova disciplina introdotta dal DLgs. 175/2014 di semplificazioni fiscali, in modo analogo a quanto era stato previsto lo scorso anno dalla ris. n. [33/2015](#).

Unitamente alle **Certificazioni Uniche**, infatti, in presenza di almeno una certificazione di redditi di lavoro dipendente e assimilati, il sostituto d'imposta è tenuto a compilare il **quadro CT**, relativo alla comunicazione della "sede telematica" (propria o di un intermediario incaricato) per la ricezione dall'Agenzia delle comunicazioni relative ai conguagli derivanti dalla liquidazione dei modelli 730 (modelli 730-4), qualora in passato non sia stata effettuata la comunicazione con l'apposito modello "CSO".

La compilazione del quadro CT andava quindi effettuata nelle Certificazioni da trasmettere entro lo **scorso 7 marzo**, oppure, in caso di correzione di Certificazioni già trasmesse, entro il successivo 14 marzo (in quanto il previsto periodo di 5 giorni per la correzione cadeva sabato 12 marzo).

In base alle istruzioni per la compilazione del quadro CT, qualora lo stesso sostituto d'imposta abbia effettuato **più invii** contenenti almeno una certificazione di redditi di lavoro dipendente, il quadro CT doveva essere compilato per ogni fornitura. Al riguardo, l'Agenzia precisa che, in caso di più invii, ai fini della messa a disposizione dei risultati contabili dei modelli 730, sono acquisiti la sede telematica e gli altri dati presenti nel quadro CT contenuto nell'ultimo invio effettuato.

I sostituti d'imposta che **non hanno presentato**, a partire dal 2011, l'apposito modello per la comunicazione della "sede telematica" in esame e che non hanno trasmesso il quadro CT entro il 14 marzo 2016, devono quindi provvedere alla relativa comunicazione utilizzando il modello "Comunicazione per la ricezione in via telematica dei dati relativi ai modelli 730-4 resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate" (**modello CSO**):

- approvato con il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 22 febbraio 2013 n. 23840, le cui istruzioni e specifiche tecniche sono state recentemente **modificate** dai provvedimenti del 16 marzo n. 40056 e del 21 marzo n. 42519;

- disponibile gratuitamente in formato elettronico nel relativo sito internet.

Il modello CSO deve essere utilizzato anche dai sostituti d'imposta che **intendono variare** i dati già comunicati a partire dal 2011 con lo stesso modello CSO ovvero con il quadro CT della Certificazione Unica 2015 o 2016 (ad esempio, variazione di sede *Entratel*, indicazione dell'intermediario o variazione dell'intermediario già comunicato).

In caso di **"prima comunicazione"**, la trasmissione telematica del modello CSO deve avvenire entro il **22 aprile 2016**; le comunicazioni trasmesse successivamente saranno acquisite a valere sui modelli 730-4 del 2017.

Per quanto riguarda le comunicazioni di **variazione dei dati**, le relative informazioni sono prese in considerazione:

- per i modelli 730-4 del 2016, se la comunicazione è trasmessa entro il **27 maggio 2016**;
- ovvero per i modelli 730-4 del 2017, se la trasmissione avviene successivamente.

Nel modello di comunicazione è richiesta, tra l'altro, l'indicazione del:

- **numero di protocollo** dell'ultimo modello 770 Semplificato presentato dal sostituto d'imposta nell'anno precedente a quello di inoltro della comunicazione;
- numero di protocollo che è stato attribuito all'ultima comunicazione CSO trasmessa e regolarmente acquisita, che si intende variare, in caso di comunicazione di variazione dei dati già trasmessi.

Se, invece, si intendono **variare** i dati contenuti nel quadro CT della Certificazione Unica, occorre indicare il numero di protocollo telematico dell'ultimo file contenente il predetto quadro, validamente presentato (composto da 17 caratteri e seguito dal numero convenzionale "999999").

I suddetti numeri di protocollo:

- sono rilevabili, oltre che dalle relative **ricevute di trasmissione**, anche dal cassetto fiscale del sostituto d'imposta;
- all'occorrenza, possono essere **richiesti** ad un Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, mediante richiesta sottoscritta dal sostituto d'imposta persona fisica o dal rappresentante legale della società o ente, allegando la fotocopia del documento d'identità del sottoscrittore; qualora la richiesta sia presentata da un delegato, la stessa deve contenere la delega del sostituto d'imposta, la fotocopia del documento d'identità del delegante e la fotocopia del documento d'identità del delegato.

La mancata prestazione della garanzia legittima le sanzioni del 30%

I giudici di Cassazione ribadiscono che la fattispecie è equiparata a un omesso versamento

/ Elena SPAGNOL

Nell'IVA di gruppo, in caso di mancata presentazione della **garanzia**, si rendono applicabili le **sanzioni** per omesso versamento.

La Corte di Cassazione, nella sentenza n. [5724](#) di ieri, ha infatti confermato che la mancata presentazione della garanzia nell'ambito della procedura dell'IVA di gruppo non comporta la realizzazione della fattispecie compensativa e l'indebita compensazione equivale a un mancato pagamento dell'imposta, cui si rende applicabile la sanzione per omesso versamento.

La Corte ha esaminato il caso in cui a una **società controllante**, che, nell'ambito della procedura dell'IVA di gruppo, aveva compensato, nei periodi d'imposta 2007 e 2008, l'IVA a credito con l'IVA a debito delle società aderenti senza rilasciare la garanzia ai sensi dell'art. 6 del DM 13 dicembre 79, è stato notificato un avviso di recupero delle eccedenze di credito IVA infragruppo e irrogata la sanzione per omesso versamento dell'imposta.

Come anche ricordato dai giudici di Cassazione, la procedura dell'IVA di gruppo è un regime agevolativo previsto per i gruppi di imprese che permette di compensare i crediti IVA di una società con la posizione debitoria di un'altra, caratterizzata da una specifica disciplina in termini di liquidazioni, versamenti e relativamente alla **dichiarazione IVA annuale**.

Nell'ambito della procedura, l'ente o la società controllante deve effettuare i versamenti periodici IVA nonché il conguaglio di fine anno, per tutte le società del gruppo, determinando l'imposta a debito o a credito come somma algebrica dei debiti e dei crediti risultanti dalle liquidazioni di tutte le società.

Il regime dell'IVA di gruppo può, quindi, essere considerato come una sorta di rimborso **"iperaccelerato"**, nel quale l'Erario non controlla preventivamente l'effettiva esistenza dei crediti, motivo per cui, al fine di tutelare le ragioni erariali, l'art. 6 del DM 13 dicembre 79 citato ha stabilito che le eccedenze di credito che siano state effettivamente compensate debbano essere garantite secondo quanto previsto dall'art. 38-bis del DPR 633/72. Lo stesso art. 6 ha inoltre previsto che "in caso di mancata presentazione delle garanzie l'importo corrispondente alle eccedenze di credito compensate deve essere versato all'ufficio entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale".

Solo recentemente, a seguito delle modifiche introdotte dal DLgs. 175/2014 (c.d. "decreto semplificazioni") è stata introdotta la possibilità di sostituire, a determina-

te condizioni, la presentazione delle garanzie con il rilascio del **visto di conformità**.

Tornando quindi alla sentenza, la ricorrente che ha compensato le prestazioni creditorie e debitorie nell'ambito del gruppo, ma non ha provveduto a presentare la garanzia, ha ritenuto non corretta l'applicazione delle sanzioni per omesso o ritardato versamento di cui all'art. 13 del DLgs. 471/97, sostenendo che l'obbligo di versare l'importo corrispondente alle eccedenze di credito compensate in caso di mancata presentazione della garanzia persegue soltanto una "finalità cautelativa dell'interesse erariale al corretto utilizzo dei crediti in ambito di consolidato IVA" e quindi non può **"essere equiparato all'obbligo di versamento dell'imposta dovuta sulla base della dichiarazione ed in mancanza di compensazione"**.

In altre parole, secondo la ricorrente nella fattispecie in esame si realizzerebbe la violazione di un obbligo di garanzia e non la violazione dell'obbligazione tributaria di omesso o ritardato versamento dell'imposta.

Questione disciplinata dal DLgs. 158/2015

Secondo i giudici di legittimità, invece, il versamento dell'importo corrispondente alle eccedenze di credito compensate, che deve essere eseguito in caso di mancata presentazione delle garanzie ai sensi dell'art. 6 del DM 13 dicembre 79, non introduce una nuova forma di garanzia per l'Erario, né una sanzione per l'omessa presentazione della garanzia, ma rappresenta di fatto il versamento che avrebbe dovuto fare la società nell'ipotesi in cui **non** si fosse fatto ricorso alla procedura dell'**IVA di gruppo**.

Pertanto, stante il carattere obbligatorio della prestazione di garanzia, la fattispecie compensativa non si realizza nel caso di mancata presentazione della stessa e l'indebita compensazione equivale a un **mancato pagamento** dell'imposta. Da ciò discende l'applicabilità della sanzione per omesso versamento prevista dall'art. 13 del DLgs. 471/97.

Rileviamo che, nel sistema attuale, la questione è stata disciplinata dal DLgs. 158/2015. Infatti, se la garanzia è prestata al massimo entro novanta giorni dal termine di invio della dichiarazione, c'è una sanzione fissa da 1.000 euro a 4.000 euro (art. 11 comma 7-bis del DLgs. 471/97), mentre oltre il menzionato termine opera la sanzione da omesso versamento (art. 13 comma 6 del DLgs. 471/97).

Preclusioni probatorie automatiche e sempre eccepibili in giudizio

Le esimenti, di contro, vanno addotte in sede di ricorso introduttivo del giudizio di primo grado

/ Alessandro BORGOGLIO

Le **preclusioni probatorie** previste dalla normativa fiscale determinano l'inutilizzabilità della documentazione non esibita dal contribuente, non essendo essa soggetta ad eccezione di parte e potendo, quindi, essere rilevata, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio. È questo l'importante principio di diritto elaborato dalla Cassazione, con la sentenza n. [5734](#) depositata ieri.

Occorre ricordare che, ai sensi dell'art. 32, comma 4 del DPR n. 600/1973, le notizie ed i dati non addotti e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in **risposta agli inviti dell'Ufficio** non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'Ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta.

Il successivo comma 5, però, prevede che le cause di inutilizzabilità non operano nei confronti del contribuente che depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto **adempiere** alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile.

Ricordando che analoghe cause di inutilizzabilità sono previste, per quanto concerne gli accessi e le verifiche fiscali presso la sede del contribuente, dall'art. 52, comma 5 del DPR 633/1972, la giurisprudenza di legittimità pare ancora non consolidata sui requisiti necessari per l'operatività delle preclusioni probatorie.

Le Sezioni Unite avevano stabilito, con la sentenza n. [45/2000](#), che per l'utilizzo delle preclusioni probatorie occorre il sostanziale rifiuto di esibizione, evincibile anche da meri indizi, la **coscienza e la volontà di tale rifiuto**, ed il dolo, costituito dalla volontà del contribuente di impedire che possa essere effettuata l'ispezione della documentazione.

La necessità del dolo ai fini del rifiuto di esibizione della documentazione e della sua inutilizzabilità è stata più di recente ribadita da ulteriori arresti, con i quali, di fatto, è stato stabilito che le preclusioni probatorie non operano non soltanto quando l'indisponibilità della documentazione richiesta sia dovuta a caso fortuito o forza maggiore, ma anche quando ciò sia determinato da colpa, come nell'ipotesi di negligenza e imperizia nella custodia e conservazione della documentazione (cfr. Cass. nn. [8539/2014](#), [7226/2015](#), [24503/2015](#)).

A fronte di tale orientamento della Cassazione, tuttavia, ve n'è un altro contrapposto, per cui il divieto di

prendere in considerazione ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa i libri, scritture e documenti di cui si è rifiutata l'esibizione deve ritenersi operante non solo nell'ipotesi di rifiuto (per definizione "**doloso**") dell'esibizione, ma anche nei casi in cui il contribuente dichiara, contrariamente al vero, di non possedere o sottraggere all'ispezione i documenti in suo possesso, ancorché non al deliberato scopo di impedire la verifica, ma per errore non scusabile, di diritto o di fatto (dimenticanza, disattenzione, carenze amministrative, ecc.) e, quindi, per colpa (cfr. Cass. nn. [7269](#), [21967](#) e [22765](#) del 2009, [14027](#) del 2011 e [10448](#) del 2013). In sostanza, in base a tale posizione, è sufficiente la colpa – negligenza o imperizia nella conservazione dei documenti – affinché operi la **sterilizzazione documentale** (*ex pluris*, Cass. nn. [11228](#) e [9745](#) del 2015).

Dinnanzi a siffatto contesto assume particolare rilievo la sentenza di ieri perché, con essa, i giudici di legittimità hanno stabilito che l'operatività delle **preclusioni probatorie** è automatica e consegue all'omessa o intempestiva consegna della documentazione richiesta dall'Ufficio al contribuente (sembrerebbe, quindi, a prescindere dalla causa che abbia determinato l'omissione o la tardiva esibizione).

Il contribuente, quindi, in tale ipotesi, può soltanto, ai sensi del quinto comma dell'art. 32 già menzionato, eccepire, entro il termine per il deposito del ricorso introduttivo, di non aver potuto adempiere alle richieste per cause a lui non imputabili, non trovando, peraltro, applicazione l'art. 58 del DLgs. 546/1992, che consente la produzione di nuove prove in appello.

Diversamente dal contribuente, a favore del Fisco, invece, le preclusioni probatorie operano **automaticamente** e sono **eccepibili, anche d'ufficio**, in ogni stato e grado del giudizio e, pertanto, sono utilizzabili anche quando l'Amministrazione in primo grado si sia limitata a contestare questioni di merito e soltanto in appello abbia addotto l'inutilizzabilità della documentazione.

Va evidenziato, infine, che il contribuente, nel caso di specie, non aveva volontariamente risposto alla richiesta documentale dell'Ufficio e, pertanto, neppure aveva addotto alcuna giustificazione al riguardo, né aveva contestato la mancata specificità della richiesta documentale o l'assenza di **avvertimento** circa la **conseguenze negative** derivanti dalla mancata o tardiva risposta (*ex pluris*, Cass. nn. [7978/2014](#), [1344/2010](#)).

Per i tributi locali divieto di aumento “allargato” nel 2016

Il Dipartimento delle Finanze precisa che il blocco fissato dalla legge di stabilità si estende alle delibere che prevedono l'istituzione di nuovi tributi

/ Arianna ZENI

Con il comma 26 dell'[art. 1](#) della L. 208/2015 (legge di stabilità 2016) è **sospesa**, per l'anno 2016, l'efficacia delle leggi regionali e delle deliberazioni comunali per la parte in cui prevedono **aumenti** di tributi e delle addizionali attribuite alle Regioni e agli enti locali, rispetto ai livelli di aliquote o tariffe applicabili per l'anno 2015.

La sospensione degli aumenti, tuttavia, **non si applica**:

- alla tassa sui rifiuti (**TARI**) di cui all'[art. 1](#) comma 639 della L. 147/2013 (compresa la tariffa puntuale di cui al comma 667 dell'[art. 1](#) della L. 147/2013 sostitutiva della TARI);

- agli enti locali che deliberano il predissesto, ai sensi dell'[art. 243-bis](#) del DLgs. 267/2000 o il dissesto, ai sensi degli [artt. 246](#) ss. del DLgs. 267/2000;

- per il settore sanitario, alle disposizioni di cui all'[art. 1](#) comma 174 della L. 311/2004 e all'[art. 2](#) commi 79, 80, 83 e 86 della L. 191/2009;

- alla possibilità di effettuare manovre fiscali incrementative ai fini dell'accesso alle anticipazioni di liquidità di cui agli [artt. 2](#) e [3](#) del DL 35/2013 (conv. L. [64/2013](#)) e successivi rifinanziamenti.

Un'altra eccezione alla regola della sospensione introdotta dal comma 26 riguarda la possibilità, per l'anno 2016, di mantenere la maggiorazione fino allo **0,8 per mille** della **TASI** con espressa deliberazione del Consiglio comunale e nella stessa misura applicata per l'anno 2015 (la maggiorazione non è applicabile agli immobili esentati dal pagamento della TASI dai commi da 10 a 26 dell'[art. 1](#) della L. 208/2015 quali, ad esempio, le abitazioni principali).

A tal proposito, a seguito di numerosi quesiti da parte degli enti locali, il Dipartimento delle Finanze, nella risoluzione n. [2/DF/2016](#), ha precisato che il “**blocco**” degli aumenti stabilito dalla legge di stabilità 2016 si estende **anche** alle delibere che prevedono l'istituzione di **nuovi tributi locali**, quali ad esempio l'imposta di

soggiorno di cui all'[art. 4](#) del DLgs. 14 marzo 2011 n. 23.

Come evidenziato dal MEF, infatti, “così operando si verrebbe a generare un aumento della pressione fiscale” e la *ratio* del comma 26 in commento è quella di mantenere **invariato**, nel 2016, il livello complessivo di pressione tributaria. Alle stesse conclusioni, peraltro, era giunta la Corte dei Conti, sezione regionale di controllo per l'Abruzzo, nella deliberazione 9 febbraio 2016 n. 35/2016/par.

In generale, quindi, secondo il Dipartimento le disposizioni di sospensione riguardano **tutte le manovre** degli enti locali che producono l'effetto di restringere l'ambito applicativo di norme di favore, come avviene, ad esempio nel caso di eliminazione di fattispecie di agevolazione nonché in quello di variazione dell'ambito oggettivo di applicazione dell'addizionale comunale all'IRPEF attraverso la riduzione o l'eliminazione della soglia di esenzione.

Sospensione esclusa per le tariffe di natura patrimoniale

Infine, la ris. n. 2/DF/2016 in commento chiarisce che la sospensione di cui al comma 26 si estende:

- al **contributo di sbarco** (ex imposta di sbarco) e al nuovo contributo in relazione all'accesso a zone disciplinate nella loro fruizione per motivi ambientali, in prossimità di fenomeni attivi di origine vulcanica di cui all'[art. 4](#) comma 3-bis del DLgs. 23/2011 a seguito delle modifiche introdotte dall'[art. 33](#) della L. 28 dicembre 2015 n. 221;

- al **canone** per l'autorizzazione all'installazione dei **mezzi pubblicitari** (CIMP), alternativo all'imposta comunale sulla pubblicità (ICP) ed ai diritti sulle pubbliche affissioni (DPA).

Dal CNDCEC le istruzioni per i prossimi esami di Stato

Il Consiglio nazionale chiarisce le modalità di attestazione del compiuto tirocinio per chi vorrà partecipare ad una delle due sessioni del 2016

/ Savino GALLO

A poche settimane di distanza dall'ufficializzazione, da parte del MIUR, delle date di svolgimento delle due sessioni dell'**esame di Stato** per commercialisti previste per il 2016, il Consiglio nazionale di categoria fornisce alcune istruzioni operative per quei soggetti che volessero inoltrare l'apposita domanda di ammissione. In particolare, l'informativa n. [39/2016](#) datata 22 marzo, chiarisce alcuni passaggi in merito all'**attestazione di compiuto tirocinio**, che dovrà essere concluso prima del termine ultimo per la presentazione della domanda di ammissione alla sessione d'esame. L'Ordinanza del Ministero dell'Istruzione, però, prevede una disciplina speciale per i soggetti che non avranno ancora completato il tirocinio entro il suddetto termine, ma riusciranno a concluderlo comunque prima della data di svolgimento della prima prova d'esame.

In quel caso, assieme al diploma di laurea e alla ricevuta attestante il pagamento della tassa di ammissione (pari a 49,58 euro), il candidato, anziché la classica autocertificazione, dovrà dichiarare che "produrrà l'attestato di compimento della pratica professionale prima dell'inizio dello svolgimento degli esami".

A questo proposito, con l'Informativa n. 39/2016 il CNDCEC chiarisce che "il certificato di compiuta pratica può essere rilasciato solo una volta che la **delibera** di compiuto tirocinio sia stata assunta dal **Consiglio dell'Ordine**" territorialmente competente, chiamato a deliberare entro 30 giorni dalla consegna del libretto del tirocinio da parte del praticante.

Tempi medi che, però, gli Ordini locali potrebbero essere costretti ad abbreviare, dal momento che il lasso di tempo considerato, ovvero quello che trascorre dal termine per la **presentazione della domanda** di ammissione allo svolgimento della prima prova, è per entrambe le sessioni inferiore ai 30 giorni.

Riguardo, ad esempio, alla prima sessione d'esame per l'accesso alla sezione A, fissata per tutte le **37 sedi universitarie abilitate** al 15 giugno 2016 (22 giugno per la sezione B), il termine per la presentazione della domanda scade il 23 maggio. Allo stesso modo, per la

sessione del 16 novembre (23 novembre per gli esperti contabili), il termine è fissato al 19 ottobre.

Quei soggetti che dovessero finire il tirocinio in uno dei due periodi considerati potrebbero, dunque, aver bisogno che il Consiglio dell'Ordine deliberi in una o due settimane, perché solo con quel documento si potrà attestare validamente di aver compiuto la pratica professionale. Per questo, il CNDCEC invita gli Ordini locali, da un lato, a comunicare a tutti i tirocinanti la necessità di ottenere il documento nei tempi utili, dall'altro, ad attrezzarsi per "permettere a quanti più tirocinanti possibile di poter accedere all'esame di Stato", se del caso, anche "prevedendo un'**apposita seduta di Consiglio** per assumere le necessarie deliberazioni di compiuto tirocinio".

Il Consiglio nazionale dei commercialisti ha diffuso inoltre anche l'Informativa n. [40/2016](#), sempre datata 22 marzo, che riprende il contenuto di un recente Pronto Ordine in materia di **tirocinio** svolto **contestualmente agli studi** (si veda "[Tirocinio «senza crediti» anche per gli esperti contabili](#)" del 22 marzo).

Una risposta (ad un quesito posto dall'ODCEC di Latina) che faceva seguito alla nota diffusa dal Ministero dell'Istruzione l'11 gennaio scorso e alla conseguente Informativa n. [17/2016](#) (si veda "[Tirocinio durante gli studi anche senza i crediti della convenzione quadro](#)" del 2 febbraio). Con tale nota, il Ministero dell'Istruzione spiegava che, una volta arrivati all'ultimo anno di corso, i soggetti interessati a iniziare il tirocinio professionalizzante avrebbero potuto farlo anche **senza** aver ottenuto tutti i **crediti universitari** previsti dalla Convenzione quadro 2014, salvo poi essere chiamati a conseguirli entro la fine degli studi.

La nota, però, faceva esplicito riferimento solo alla laurea magistrale (quindi solo al tirocinio per dottore commercialista). Di conseguenza, tanto con il Pronto Ordine n. [6/2016](#) quanto con l'Informativa n. 40/2016, il Consiglio nazionale si è sentito in dovere di specificare che la disposizione in questione è valida anche per gli **esperti contabili**.

Certificazione Unica 2016 dall'INPS con canali "fisici" e telematici

La si può visualizzare anche con l'App "INPS servizi mobile" e dal 15 marzo l'accesso al servizio è consentito con credenziali SPID di livello 2 o superiore

/ **Francesca TOSCO**

In continuità con lo scorso anno, l'INPS, con la circolare n. 55 del 22 marzo 2016, ha provveduto a comunicare ai soggetti per i quali assolve alla funzione di sostituto di imposta (*in primis*, i pensionati):

- le **modalità** attuative relative al rilascio della Certificazione Unica, che l'Istituto è tenuto a rilasciare annualmente, *ex art.* 4, commi 6-*ter* e 6-*quater* del DPR 322/1998, e che include, oltre ai redditi di lavoro dipendente, di pensione e assimilati, i redditi di lavoro autonomo, le provvigioni e i redditi diversi;
- i diversi **canali** a disposizione degli utenti.

Si tratta di canali sia **telematici** che **"fisici"**, i quali, da un lato, riflettono l'avanzamento nel processo di telematizzazione dei rapporti tra P.A. e cittadini, dall'altro, vanno incontro alle esigenze di quel segmento di utenza – ancora significativo – che non possiede le dotazioni e le competenze necessarie per la piena fruizione dei servizi on line.

Iniziando col rappresentare le modalità di fornitura telematica della Certificazione Unica 2016, l'INPS spiega che gli utenti in possesso di **PIN**, anche ordinario, possono scaricare e stampare la stessa dal sito www.inps.it, attraverso uno dei seguenti **percorsi** di navigazione:

- Accedi ai servizi > Servizi per il cittadino > Certificazione Unica 2016;
- Accedi ai servizi > Elenco di tutti i servizi > Certificazione Unica 2016;
- Accedi ai servizi > Per tipologia di utente > Cittadino > Certificazione Unica 2016.

Da quest'anno, è possibile visualizzare la Certificazione Unica, sempre previa autenticazione con codice fiscale e PIN, anche tramite l'**App** istituzionale "INPS servizi mobile", scaricabile dagli store Android e Apple. Dal 15 marzo 2016, inoltre, l'accesso al servizio è consentito tramite **credenziali SPID** di livello 2 o superiore, da richiedere agli Identity Provider accreditati dall'AGID.

I cittadini che, all'atto della richiesta del PIN, hanno indicato un indirizzo di posta elettronica sono informati via e-mail della disponibilità della Certificazione Unica sul sito dell'Istituto.

Quanto alle modalità **alternative** per ottenere la Certificazione Unica 2016, vengono descritti i seguenti canali:

- il servizio erogato dalle strutture territoriali dell'INPS, presso le quali è reso disponibile, appunto, almeno uno sportello dedicato al rilascio cartaceo della C.U.;
- le postazioni informatiche self service istituite pres-

so le stesse strutture, accessibili agli utenti in possesso di PIN ovvero tramite Tessera sanitaria (TS) o Tessera sanitaria - Carta nazionale dei servizi (TS-CNS);

- la **posta elettronica certificata**, con la messa a disposizione dei cittadini titolari di PEC dell'indirizzo RichiestaCertificazioneUnica@postacert.inps.gov.it, al quale far pervenire la relativa istanza, opportunamente scansionata e corredata di copia del documento di identità del richiedente. La Certificazione Unica sarà recapitata alla casella PEC utilizzata da quest'ultimo;

- i Patronati, i CAF, i professionisti abilitati all'assistenza fiscale, in possesso di PIN e di certificato *Entratel* personale in corso di validità. Per tali soggetti, l'accesso alla banca dati ai fini della visualizzazione della Certificazione Unica è subordinato all'acquisizione di una specifica **delega** o mandato di assistenza e al possesso di alcuni dati del cittadino. È, inoltre, richiesta la conservazione della delega o del mandato in originale, unitamente a copia di un documento di identità del cittadino, per almeno 3 anni dal rilascio, per l'esibizione in caso di eventuali controlli dell'INPS;

- gli operatori dei Comuni e delle altre pubbliche amministrazioni abilitate, subordinatamente ad una specifica richiesta del cittadino e con le stesse modalità di accesso e di conservazione dei documenti previste per gli intermediari abilitati;

- lo "Sportello Mobile", servizio per utenti ultra ottantacinquenni titolari di indennità di accompagnamento, speciale o di comunicazione, consistente nella possibilità di richiedere, chiamando il numero telefonico a tal fine appositamente comunicato, l'invio della Certificazione al proprio domicilio;

- i numeri telefonici 0039-06.59058000 – 0039-06.59053132, che i **pensionati residenti all'estero** possono chiamare, per richiedere la Certificazione, fornendo i dati anagrafici e il codice fiscale;

- la spedizione della C.U. 2016 al domicilio del titolare, su espressa richiesta dell'interessato ai numeri verdi 800 434320 (con risponditore automatico), 803 164 (da rete fissa) o 06 164164 (per telefoni cellulari), nei casi di dichiarata impossibilità di accedere alla Certificazione, direttamente o delegando altro soggetto, mediante gli altri servizi.

La Certificazione può essere rilasciata soltanto al soggetto **intestatario**, previa identificazione dello stesso, salvo che nei casi in cui ricorrano le condizioni, illustrate nell'ultima parte della circolare in commento, per il rilascio a persona delegata o agli eredi del soggetto titolare deceduto.

Distrazione anche per atti estranei all'oggetto sociale

Ma nei gruppi è possibile difendersi ricorrendo alla teoria dei "vantaggi compensativi"

/ Maurizio MEOLI

È la fattispecie di bancarotta fraudolenta per distrazione attraverso il compimento di atti estranei all'**oggetto sociale** e nell'ambito di realtà di **gruppo** il tema affrontato dalla Cassazione nella sentenza n. [12399](#), depositata ieri.

In linea di principio, osservano innanzitutto i giudici di legittimità, anche l'acquisto di beni estranei all'oggetto sociale potrebbe integrare una condotta distrattiva rilevante ex artt. 216 comma 1 n. 1 e 223 comma 1 del RD 267/42.

A tali fini, peraltro, è necessaria la determinazione di un **depauperamento** del patrimonio sociale a disposizione dei creditori, ai quali si venga a sottrarre la possibilità di soddisfazione sui beni entrati nel patrimonio della società fallita (sempre che, ovviamente, si tratti di beni il cui valore corrisponda effettivamente al prezzo pagato). Occorre, inoltre, comunque dimostrare che l'acquisto con finalità distrattiva sia addebitabile ai soggetti titolari, in via di fatto o di diritto, dei **poteri di gestione** della compagine societaria che risulta formalmente acquirente dei beni (prova non fornita nel caso di specie).

Più in generale, poi, la fattispecie in questione può essere integrata da un qualsiasi tipo di operazione economica – e, quindi, anche dalla prestazione di una **garanzia** fideiussoria o ipotecaria – purché si tratti di un'operazione che, esulando dagli scopi dell'impresa, determini, senza alcun utile per il patrimonio sociale, un effettivo impoverimento di questo in danno dei creditori (cfr. Cass. n. [32467/2013](#), secondo la quale rileva la prestazione di fideiussioni che costituiscano uno strumento anomalo ai fini dell'attività sociale, con il quale l'amministratore della società determina, senza alcun utile per il patrimonio sociale, un effettivo depauperamento di questo a danno dei creditori, e Cass. n. [15679/2014](#), che ha ritenuto rilevante la dissipazione di risorse finanziarie attraverso l'acquisizione, mediante negozio di espromissione, dei debiti che gravavano sulla società locatrice dell'azienda, senza contropartita).

Nell'ambito di realtà di gruppo, peraltro, resta ferma la possibilità che, una volta accertato che l'operazione si sia tradotta in un immediato ed effettivo depauperamento del patrimonio sociale in danno dei creditori, l'imputato dimostri l'esistenza di **vantaggi** in grado di **compensare** il danno arrecato. Ciò sulla base dell'art. 2634 comma 3 c.c., ai sensi del quale "in ogni caso non è ingiusto il profitto della società collegata o del gruppo, se compensato da vantaggi, conseguiti o fondatamente prevedibili, derivanti dal collegamento o dall'appartenenza al gruppo".

Come già chiarito dalla giurisprudenza di legittimità, infatti, in tema di reati fallimentari, la riportata previsione normativa – che, relativamente alla fattispecie di **"infedeltà patrimoniale"**, esclude la rilevanza penale dell'atto depauperatorio in presenza dei c.d. "vantaggi compensativi" dei quali la società, apparentemente danneggiata, abbia fruito o sia in grado di fruire in ragione della sua appartenenza ad un più ampio gruppo di società – conferisce valenza normativa a principi già desumibili dal sistema (in ragione della necessaria considerazione della **reale offensività** delle **condotte**) ed applicabili anche alle ipotesi sanzionate dalle norme fallimentari; quali sono le attività di disposizione patrimoniale contestate come distrattive o dissipative. In particolare, nell'ambito di operazioni infragruppo – così come con riguardo ad operazioni attinenti a due sole società legate da un **rapporto di controllo** l'una sull'altra – al fine di escludere la riconducibilità di un'operazione di diminuzione patrimoniale senza apparente corrispettivo ai fatti di distrazione o dissipazione incriminabili, non è sufficiente la mera ipotesi della sussistenza di vantaggi compensativi, ma occorre che gli ipotizzati benefici indiretti della società fallita, che l'amministratore ha l'onere di **allegare e provare**, risultino non solo effettivamente connessi a un vantaggio complessivo del gruppo, ma anche idonei a compensare efficacemente gli effetti immediatamente negativi dell'operazione compiuta: in guisa tale da non renderla capace di incidere sulle ragioni creditorie.

E allora, qualora il fatto si riferisca a rapporti intercorrisi fra società appartenenti al medesimo gruppo, solo il **saldo finale positivo** delle operazioni compiute nella logica e nell'interesse del gruppo può consentire di ritenere legittima l'operazione temporaneamente svantaggiosa per la società sacrificata, nel qual caso è l'interessato a dover fornire la prova di tale circostanza (così Cass. n. [49787/2013](#)).

La sentenza in commento si sofferma, infine, sulla circostanza aggravante correlata alla sussistenza di un **danno patrimoniale di rilevante gravità**, quale conseguenza, tra le altre, anche delle condotte di distrazione (art. 219 comma 1 del RD 267/42).

A tali fini, occorre considerare che l'entità del danno provocato dai fatti configuranti bancarotta patrimoniale per distrazione va commisurato al **valore complessivo** dei beni che sono stati sottratti all'esecuzione concorsuale, piuttosto che al pregiudizio sofferto da ciascun partecipante al piano di riparto dell'attivo, ed indipendentemente da una relazione con l'importo globale del passivo (cfr. Cass. n. [49642/2009](#)).

Apprendisti ancora soggetti all'obbligo scolastico con orario di lavoro "ridotto"

Per il Ministero, i quindicenni assunti in apprendistato non possono superare le sette ore giornaliere di lavoro

/ Luca MAMONE

I quindicenni ancora soggetti all'obbligo scolastico che vengono assunti con un contratto di apprendistato per la qualifica e il diploma professionale, possono effettuare un orario di lavoro non superiore alle **7 ore** giornaliere e **35** settimanali.

Questo è quanto chiarito dal Ministero del Lavoro con il recente interpello n. [11/2016](#), in risposta a un quesito presentato dal Consiglio Nazionale dell'Ordine dei consulenti del lavoro al fine di conoscere il parere ministeriale sulla corretta interpretazione dell'art. 18 della L. 977/67, con cui viene disciplinato l'orario di lavoro dei **minori**.

In particolare, nel quesito si chiedeva se i minori con un'età superiore a 15 anni, ma inferiore a 16 e titolari di un rapporto di apprendistato per la qualifica e il diploma professionale, fossero o meno soggetti all'orario di lavoro applicabile – secondo il citato art. 18 – agli adolescenti, ovvero a quello di **8 ore giornaliere** e 40 settimanali.

Per i tecnici ministeriali occorre preliminarmente ricordare quanto disposto dall'art. 3 della L. 977/67 – in seguito modificato dall'art. 5 del DLgs. 345/99 – il quale stabilisce che l'**età minima** di ammissione al lavoro è fissata al momento in cui il minore ha concluso il periodo di istruzione obbligatoria e comunque non può essere inferiore ai 15 anni compiuti.

Contestualmente, sempre secondo il Ministero del Lavoro, occorre tenere conto di come il comma 622 dell'art. 1 della L. 296/2006 abbia innalzato l'obbligo di istruzione da 9 a 10 anni con conseguente innalzamento dell'età minima per l'accesso al lavoro da 15 a 16 anni.

Sul punto, va altresì osservato che, in tempi più recenti, il DLgs. 81/2015 – attuativo del Jobs Act per quanto riguarda il riordino della disciplina dei contratti di lavoro – all'art. 43 ha previsto, per i giovani che hanno compiuto 15 anni di età, la possibilità di essere assunti con il contratto di **apprendistato** per la qualifica e il diploma professionale, il diploma di istruzione secondaria superiore e il certificato di specializzazione tecnica superiore, in tutti i settori di attività.

In pratica, la finalità di tale tipologia di apprendistato, collocata in un sistema di apprendimento basato

sull'**alternanza scuola/lavoro**, è quella di far completare al giovane tra i 15 e i 18 anni di età il percorso obbligatorio di istruzione anche attraverso una formazione "on the job".

Ciò premesso, nell'interpello si evidenzia che per giungere a una risposta al quesito è necessario richiamare gli artt. 1 e 18 della L. 977/67, di tutela del lavoro dei bambini e degli adolescenti.

Innanzitutto, l'art. 1, al comma 2 lett. a) e b), fornisce le definizioni, rispettivamente, di bambino e adolescente. In particolare, alla lett. a) si considera **bambino** il minore che non ha ancora compiuto 15 anni o che è ancora soggetto all'obbligo scolastico, mentre alla lett. b) si definisce **adolescente** il minore di età compresa tra i 15 e i 18 anni, non più soggetto all'obbligo scolastico.

In relazione a queste due definizioni, secondo il Ministero del Lavoro appare evidente come, ai fini della riconducibilità del giovane nella prima o nella seconda nozione, si debba considerare anche l'effettivo **completamento** del periodo di istruzione obbligatorio.

Conta l'effettivo completamento del periodo d'istruzione obbligatorio

Proprio sulla base di tale distinzione si inserisce la disposizione ex art. 18 della L. 977/67, la quale, al fine di **preservare** la frequenza scolastica e l'assolvimento dell'obbligo di istruzione, stabilisce che, per i bambini liberi da obblighi scolastici, l'orario di lavoro non possa superare le 7 ore giornaliere e le 35 settimanali, mentre per gli adolescenti, che non possano essere superate le 8 ore giornaliere e le 40 settimanali.

Pertanto, sulla scorta della predetta "ricostruzione" normativa, confortata anche da interventi giurisprudenziali di legittimità (*cf.* Cass. n. [9516/2003](#)), nella risposta ad interpello si ritiene che i quindicenni **ancora soggetti** all'obbligo scolastico, assunti con un contratto di apprendistato del primo tipo, che come evidenziato costituisce anche una modalità di assolvimento dell'obbligo stesso, possano effettuare un orario di lavoro non superiore alle 7 ore giornaliere e 35 settimanali ai sensi del disposto di cui all'art. 18, comma 1 della L. 977/67.

Un nuovo aumento dell'IVA sarebbe la strada più comoda, ma più iniqua

Da qualche tempo si assiste a una significativa e paradossale traslazione della tassazione da "chi può" a "chi ha bisogno di avere"

/ Antonio BEVACQUA

Pubblichiamo l'intervento di Antonio Bevacqua, Vice-presidente dell'ODCEC di Catanzaro.

Nel lessico tributario quotidiano, dopo i termini "evasione" ed "elusione", sta per entrarne a far prepotente parte un altro: è "**erosione**". Anche quest'ultimo, come gli altri due, si riferisce ai tributi e, mentre i primi stanno a segnalare comportamenti fraudolenti ai danni delle casse erariali, l'erosione fiscale consiste "nella riduzione della base imponibile per effetto di agevolazioni ed esenzioni volute dalla legge".

Dell'erosione della base imponibile parla la Corte dei Conti nel Rapporto sul coordinamento della finanza pubblica 2016, presentato due giorni fa al pubblico (si veda "[La Corte dei Conti lancia l'allarme «erosione» del sistema fiscale](#)" di ieri).

La Corte segnala una "significativa **dilatazione**" delle **agevolazioni** "sia nel numero (799), sia nella perdita di entrate che ne deriva (313 miliardi)", fatto che secondo l'organo costituzionale colloca l'Italia "al secondo posto nella graduatoria internazionale sul livello di erosione del sistema fiscale". Per questo motivo, oltre che intervenire sul taglio delle spese, "un contributo sarà necessario sul versante entrate" attraverso "un intervento sull'**IVA**". Secondo la magistratura contabile l'intervento sarebbe preferibile ad altri in quanto causerebbe effetti "fra i meno distorsivi" sull'economia e tra l'altro sarebbe "giustificato dalla posizione di fanalino di coda che il nostro Paese occupa nella graduatoria europea sul rendimento" dell'IVA.

Temo, dunque, che all'aumento dell'aliquota IVA si perverrà, e anche in tempi brevi, utilizzando la **clausola di salvaguardia** rinnovata per il 2016. E ancora una volta si sarà scelta la strada più comoda, ma più iniqua.

Piuttosto che metter mano seriamente e pesantemente alla **spesa pubblica**, che – detto in chiaro – è rappresentata da pensioni e stipendi pagati, questi sì, in termini non del tutto europei, e alla lotta seria all'**evasione** fiscale – anche questa fuori linea continentale – si preferirà innalzare l'aliquota dell'IVA, imposta sui consumi, colpendo in tal modo le classi meno abbienti, lo-

ro, sì, le vere "erose" dal conseguente aumento dei prezzi.

"Guai a noi, se nell'amministrare i tributi non sapessimo usare la giusta severità, il giusto equilibrio nel sapere prendere a chi può, per dare a chi ha bisogno di avere". Non sono parole d'oggi. Era il 16 febbraio **1956** ed Ezio **Vanoni**, nelle sue ultime ore di vita, da Ministro del Bilancio e del tesoro, interveniva in Senato lasciando purtroppo a metà la sua lungimirante opera riformatrice. Gli accorati avvertimenti del grande economista valtellinese, uno degli uomini più grandi che l'Italia abbia avuto nel dopoguerra, testimoniano di un'etica pubblica che si ha difficoltà a riscontrare nelle politiche degli ultimi decenni.

Il criterio costituzionale cui è improntato il nostro sistema tributario è quello della "**progressività**", che significa che il prelievo aumenta in maniera più che proporzionale con l'aumentare dell'imponibile fiscale. In sostanza, chi più guadagna più deve dare, secondo il principio del dovere della solidarietà civile.

Il nostro sistema tributario si basa sul principio della progressività

Si nota, tuttavia, da qualche tempo, destra o sinistra che sia a Palazzo Chigi, una significativa e paradossale traslazione della tassazione, secondo gli eloquenti termini di Vanoni, da "chi può" a "**chi ha bisogno di avere**": lo testimoniano anche i continui richiami all'innalzamento delle aliquote dell'imposta sui consumi e la logica che assiste i tributi cosiddetti locali, in realtà delle patrimoniali belle e buone camuffate sotto sigle esotiche quali IMU, TASI, IUC, ecc., che incidono in maniera proporzionale, mettendo dunque sullo stesso piano tutti i contribuenti, ricchi e poveri.

Addirittura c'è chi propone un'imposta proporzionale per tutti, ad **aliquota unica**, mi pare del 15 o del 20%! Proposta, questa, da far tremare le fondamenta di uno Stato che si basi su una carta costituzionale come la nostra.