

Sabato, 15 ottobre 2016

IL CASO DEL GIORNO

La fideiussione non "entra" nel bilancio del debitore

/ Silvia LATORRACA

Il contratto di fideiussione produce effetti contabili differenti sui **diversi soggetti** che sono coinvolti nell'operazione. Occorre, quindi, distinguere la posizione del fideiussore, del debitore principale e del creditore.

Per quanto riguarda il fideiussore, ovvero il soggetto che si obbliga, verso il terzo creditore, a garantire l'adempimento dell'obbligazione da parte del debitore principale, il trattamento contabile si differenzia in relazione ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio in data precedente al 1° gennaio 2016 (ad esempio, i bilanci "a cavallo" chiusi al 30 giugno 2016) rispetto ai bilanci relativi ad esercizi aventi inizio a partire da tale data, cui si applicano le novità introdotte dal DLgs. 139/2015.

Nel primo caso, le garanzie prestate dalla società devono essere rilevate tra i conti d'ordine, **in calce allo Stato patrimoniale**.

L'art. 2424 comma 3 c.c. (nella formulazione in vigore fino al 31 dicembre 2015) stabilisce, infatti, che "in calce allo stato [...]"

PAGINA 2

FISCO

Ravvedimento da dichiarazione infedele senza riduzione del terzo

Anche per il 730, vale l'equiparazione tra dichiarazione infedele sanata nei 90 giorni e dichiarazione inesatta

/ Alfio CISSELLO e Massimo NEGRO

L'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 42 del 12 ottobre 2016, affronta, sebbene in termini generali, i **nessi** che possono intercorrere tra la dichiarazione infedele (artt. 1, 2 e 5 del DLgs. 471/97) e il ravvedimento operoso (art. 13 comma 1 lettere da b) a b-quater) del DLgs. 472/97).

Per prima cosa, si confermano due principi, a dire il vero pacifici da molto tempo:

- il contribuente, nel momento in cui ravvede la dichiarazione infedele, deve provvedere, autonomamente, al ravvedimento delle violazioni prodromiche come ad esempio quelle sulla **fatturazione/registrazione** delle operazioni, posto che non può applicare gli istituti del cumulo giuridico e della continuazione;
- la violazione di dichiarazione infedele assorbe quelle sui versamenti, per cui il contribuente non deve anche versare le sanzioni ridotte dell'art. 13 del DLgs. 471/97.

Tanto detto, l'Agenzia delle Entrate, pur senza entrare nel merito dell'ar-

gomento, si limita ad affermare che la base di computo per la sanzione ridotta è il **90%**.

Non viene quindi fatto riferimento alla **riduzione del terzo**, per cui, indirettamente, si può affermare che in sede di ravvedimento questa non possa operare.

Per effetto dell'art. 1 comma 4 del DLgs. 471/97 post DLgs. 24 settembre 2015 n. 158 (ma lo stesso, in pratica, è previsto per la dichiarazione IVA e per il modello 770), infatti, "fuori dai casi di cui al comma 3 [aumento della metà per condotte fraudolente], la sanzione di cui al comma 2 è ridotta di un terzo quando la maggiore imposta o il minore credito accertati sono complessivamente inferiori al **tre per cento** dell'imposta e del credito dichiarati e comunque complessivamente inferiori a **euro 30.000**".

Varie Direzioni provinciali, a nostro avviso contrariamente al dato normativo, richiedono che per la riduzione del terzo sia pur sempre necessario lo scostamento del 3%, [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Fuori dal plafond le cessioni nei duty free shop

Confermato il doppio binario per la decadenza dall'accertamento TARSU

CIGS "extra" in aree di crisi industriale complessa con accordo governativo

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Niente deducibilità del contributo integrativo del professionista

/ Massimo NEGRO

Il contributo integrativo dovuto alle Casse professionali **non** può essere **dedotto** dal reddito complessivo del professionista qualora abbia provveduto al pagamento [...]

PAGINA 4

La fideiussione non “entra” nel bilancio del debitore

Il fideiussore e il debitore principale devono fornire in Nota integrativa specifica informativa sulle garanzie prestate/ricevute

/ Silvia LATORRACA

Il contratto di fideiussione produce effetti contabili differenti sui **diversi soggetti** che sono coinvolti nell'operazione. Occorre, quindi, distinguere la posizione del fideiussore, del debitore principale e del creditore.

Per quanto riguarda il fideiussore, ovvero il soggetto che si obbliga, verso il terzo creditore, a garantire l'adempimento dell'obbligazione da parte del debitore principale, il trattamento contabile si differenzia in relazione ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio in data precedente al 1° gennaio 2016 (ad esempio, i bilanci “a cavallo” chiusi al 30 giugno 2016) rispetto ai bilanci relativi ad esercizi aventi inizio a partire da tale data, cui si applicano le novità introdotte dal DLgs. 139/2015.

Nel primo caso, le garanzie prestate dalla società devono essere rilevate tra i conti d'ordine, **in calce allo Stato patrimoniale**.

L'art. 2424 comma 3 c.c. (nella formulazione in vigore fino al 31 dicembre 2015) stabilisce, infatti, che “in calce allo stato patrimoniale devono risultare le garanzie prestate direttamente o indirettamente, distinguendosi fra fideiussioni, avalli, altre garanzie personali e garanzie reali, ed indicando separatamente, per ciascun tipo, le garanzie prestate a favore di imprese controllate e collegate, nonché di controllanti e di imprese sottoposte al controllo di queste ultime”.

A tal riguardo, il documento OIC [22](#) precisa che le garanzie si iscrivono nei conti d'ordine per un valore pari al **valore della garanzia prestata** o, se non determinata, alla migliore stima del rischio assunto, tenendo conto delle specificità connesse al tipo di garanzia e alla situazione in concreto esistente.

L'art. 2427 comma 1 n. 9 c.c. (nella formulazione in vigore fino al 31 dicembre 2015) richiede di indicare nella **Nota integrativa** “gli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale; le notizie sulla composizione e natura di tali impegni e dei conti d'ordine, la cui conoscenza sia utile per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria della società, specificando quelli relativi a imprese controllate, collegate, controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime”.

Tali informazioni sono omesse nella Nota integrativa dei bilanci in forma abbreviata (art. 2435-*bis* comma 5 c.c., nella formulazione in vigore fino al 31 dicembre 2015).

Il DLgs. 139/2015 ha **eliminato**, a decorrere dai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2016, le disposizioni relative ai **conti d'ordine**.

Parallelamente, è stato sostituito l'art. 2427 comma 1 n. 9 c.c., che, nella versione attualmente vigente, stabilisce che la Nota integrativa deve indicare “l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate”.

Oltre a quanto sopra riportato, il documento OIC 22 e il documento OIC [31](#) stabiliscono che, qualora il rischio di potenziale escussione della garanzia sia probabile, non è sufficiente la sola inclusione nei conti d'ordine (naturalmente per i soli bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio in data precedente al 1° gennaio 2016) e la relativa informativa in Nota integrativa, ma occorre valutare lo stanziamento di un apposito **fondo rischi** (da classificare nella voce “B.3 - Altri fondi per rischi e oneri” del passivo dello Stato patrimoniale), ove ne ricorrano i presupposti.

Venendo ad analizzare il trattamento contabile del debitore principale, si evidenzia, in primo luogo, che il **debito assistito da garanzia** deve essere rilevato secondo le ordinarie regole previste dal documento OIC [19](#).

Pertanto, l'art. 2427 comma 1 n. 6 c.c. richiede di indicare in Nota integrativa “distintamente per ciascuna voce, l'ammontare ... dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, con specifica indicazione della natura delle garanzie e con specifica ripartizione secondo le aree geografiche”.

Nel fornire tali indicazioni, la Nota integrativa specifica la scadenza, le modalità di rimborso e il tasso di interesse per i debiti assistiti da garanzia reale (documento OIC 19).

Seppur in riferimento ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio in data precedente al 1° gennaio 2016, il documento OIC 22 precisa che le garanzie ricevute (cioè quelle rilasciate da terzi a beneficio o nell'interesse della società) non devono essere iscritte tra i conti d'ordine, in calce allo Stato patrimoniale, per **evitare duplicazioni** che nuocerebbero alla chiarezza, in quanto si riferiscono a posizioni attive o passive, oppure a impegni, che trovano già rappresentazione in bilancio.

Da ultimo, il soggetto creditore deve rilevare il **credito assistito da garanzia** secondo le regole previste dal documento OIC [15](#).

Evidentemente, l'accantonamento al fondo svalutazione crediti tiene conto, per quelli assistiti da garanzia, degli **effetti relativi all'escussione** della garanzia.

Ravvedimento da dichiarazione infedele senza riduzione del terzo

Anche per il 730, vale l'equiparazione tra dichiarazione infedele sanata nei 90 giorni e dichiarazione inesatta

/ Alfio CISSELLO e Massimo NEGRO

L'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 42 del 12 ottobre 2016, affronta, sebbene in termini generali, i **nessi** che possono intercorrere tra la [dichiarazione infedele](#) (artt. 1, 2 e 5 del DLgs. 471/97) e il [ravvedimento operoso](#) (art. 13 comma 1 lettere da b) a b-quater) del DLgs. 472/97).

Per prima cosa, si confermano due principi, a dire il vero pacifici da molto tempo:

- il contribuente, nel momento in cui ravvede la dichiarazione infedele, deve provvedere, autonomamente, al ravvedimento delle violazioni prodromiche come ad esempio quelle sulla **fatturazione/registrazione** delle operazioni, posto che non può applicare gli istituti del [cumulo giuridico](#) e della [continuazione](#);

- la violazione di dichiarazione infedele assorbe quelle sui versamenti, per cui il contribuente non deve anche versare le sanzioni ridotte dell'art. 13 del DLgs. 471/97.

Tanto detto, l'Agenzia delle Entrate, pur senza entrare nel merito dell'argomento, si limita ad affermare che la base di computo per la sanzione ridotta è il **90%**.

Non viene quindi fatto riferimento alla **riduzione del terzo**, per cui, indirettamente, si può affermare che in sede di ravvedimento questa non possa operare.

Per effetto dell'art. 1 comma 4 del DLgs. 471/97 post DLgs. 24 settembre 2015 n. 158 (ma lo stesso, in pratica, è previsto per la dichiarazione IVA e per il modello 770), infatti, "fuori dai casi di cui al comma 3 [aumento della metà per condotte fraudolente], la sanzione di cui al comma 2 è ridotta di un terzo quando la maggiore imposta o il minore credito accertati sono complessivamente inferiori al **tre per cento** dell'imposta e del credito dichiarati e comunque complessivamente inferiori a **euro 30.000**".

Varie Direzioni provinciali, a nostro avviso contrariamente al dato normativo, richiedono che per la riduzione del terzo sia pur sempre necessario lo scostamento del 3%, mentre la norma, in maniera inequivocabile ("e comunque") richiede la presenza della sola soglia di evasione dei 30.000 euro.

Ad ogni modo, se così la norma viene interpretata, si introduce un elemento **incompatibile** con il ravvedimento, posto che bisognerebbe computare il limite del 3%, che contiene un riferimento alla maggiore imposta o al minor credito "accertati".

Altri chiarimenti riguardano il modello 730. In tal caso, viene a pieno titolo confermato quanto era stato affermato nel [Quaderno Eutekne sul ravvedimento operoso](#). Una volta presentato il **modello 730**, se il contribuente si accorga, ad esempio, di aver omesso l'indicazione di un reddito, non è possibile inviare un modello 730 integrativo (possibile solo per le correzioni a favore del contribuente), ma è necessario presentare il modello UNICO.

Correttiva nei termini senza sanzioni dichiarative

In tale ipotesi, se viene presentata una dichiarazione correttiva nei termini (entro dunque il 30 settembre), non sussistono violazioni dichiarative, ma solo quelle sul [tardivo versamento](#) del saldo e degli acconti d'imposta, che devono essere oggetto di ravvedimento operoso.

Per ciò che riguarda i termini, essi sarebbero quelli ordinari ex art. 17 del DPR 435/2001.

Di contro, se spira il termine del 30 settembre e il contribuente si ravvede entro i 90 giorni (entro dunque il 29 dicembre), rimane ferma la procedura indicata dalla stessa circolare n. 42 (in breve, la dichiarazione infedele si equipara ad una **dichiarazione inesatta** ex art. 8 comma 1 del DLgs. 471/97, e si versano 27,78 euro per la violazione dichiarativa più le eventuali sanzioni ridotte per i versamenti delle imposte).

Decorsi anche i 90 giorni, occorre ravvedere, mediante le consuete modalità, la violazione da dichiarazione infedele (pagando la sanzione del 90% ridotta, le imposte e gli interessi legali).

Naturalmente, rimane ferma la necessità di presentare il modello UNICO integrativo, espungendo l'errore.

Niente deducibilità del contributo integrativo del professionista

La legge prevede che gravi sul cliente e che sia ripetibile nei suoi confronti

/ Massimo NEGRO

Il contributo integrativo dovuto alle Casse professionali **non** può essere **dedotto** dal reddito complessivo del professionista qualora abbia provveduto al pagamento senza riscuoterlo dai propri clienti come previsto dalla norma istitutiva, anche in presenza di situazioni particolari che non hanno consentito di esercitare la rivalsa. È quanto si evince dalla sentenza n. [20784](#) della Corte di Cassazione, depositata ieri.

La vicenda riguardava i **contributi integrativi** versati all'Ente gestore della previdenza obbligatoria degli attuari, dei chimici, dei dottori agronomi e forestali e dei geologi (EPAP), nuova Cassa di previdenza professionale istituita in base all'art. 4 del DLgs. 10 febbraio 1996 n. 103, al fine di prevedere una specifica forma di previdenza obbligatoria per determinate professioni dotate di Albo ma che non avevano una Cassa, e di evitare quindi la loro ricomprensione nella Gestione separata INPS ex L. 335/95.

L'Agenzia delle Entrate aveva infatti **contestato** ad un professionista iscritto all'EPAP la deduzione dal reddito complessivo IRPEF, ai sensi dell'art. 10 comma 1 lett. e) del TUIR, dei contributi integrativi del 2%, pagati nel 2000 per gli anni dal 1996 al 1999, con conseguente recupero delle maggiori imposte dovute.

Bisogna infatti considerare che, mentre l'obbligo contributivo all'EPAP decorreva dal 1° gennaio 1996, il relativo regolamento è stato approvato solo con il decreto interministeriale del 3 agosto 1999, con la conseguenza che:

- da una parte, la Cassa aveva richiesto al professionista, nel 2000, il pagamento di tutto il debito maturato a titolo di contributo integrativo, obbligatoriamente dovuto dal 1996;

- dall'altra, il professionista, in questa prima "fase transitoria", **non** aveva provveduto ad **applicare ai propri clienti**, in sede di fatturazione, il contributo integrativo del 2%, che di conseguenza non è stato corrisposto dagli stessi, rimanendo di fatto "a suo carico".

In considerazione dell'**eccezionalità** di tale situazione, il contribuente ha quindi impugnato la cartella di pagamento che disconosceva la deducibilità di tali contributi, ricorso che è stato accolto in primo grado e confermato in appello.

In particolare, la Commissione tributaria regionale aveva osservato che la legge istitutiva dell'EPAP del 1996, in assenza del regolamento attuativo del 1999:

- "non consentiva, da sola, la liquidazione/richiesta del contributo da parte del professionista al cliente, tanto che, oggi, sarebbe verosimilmente preclusa ogni iniziativa di rivalsa del primo verso il secondo";

- "il pagamento obbligatorio richiesto dall'ente e relativo al periodo «transitorio» costituisce un costo rimasto **effettivamente a carico** del contribuente e, come tale, può essere dedotto dal suo reddito complessivo";

- "negare la deducibilità significherebbe far gravare solo sul ricorrente un onere a lui non spettante, con una sostanziale duplicazione impositiva".

Irrilevante il motivo della mancata rivalsa

Di diverso avviso è però stata la Corte di Cassazione, che ha **accolto** il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, basato sulla considerazione che la deducibilità ex art. 10 del TUIR può riguardare solo i contributi previdenziali e assistenziali che la legge pone a carico del professionista "e non anche quelli che per legge gravano su altri soggetti (i propri clienti), non rilevando a tal fine il fatto che egli abbia provveduto in proprio al pagamento, senza riscuotere il contributo presso i propri clienti come previsto dalla norma istitutiva".

Secondo la Cassazione, che richiama precedenti pronunce relative ai dottori commercialisti (sentenza n. [13465/2014](#)) e agli ingegneri/architetti, infatti, la deducibilità dei contributi integrativi trova un "**ostacolo insuperabile**" nel fatto che, in base alle relative norme di legge:

- è "pacifico che il relativo costo è posto a carico del cliente del professionista";

- "la maggiorazione in parola è ripetibile dal professionista nei confronti del suo cliente, sul quale soltanto, dunque, va a gravare il contributo stesso".

In sostanza, tale impostazione normativa **impedisce** la deducibilità dei contributi integrativi da parte del professionista, anche in presenza di situazioni particolari, come quella oggetto del contenzioso in esame, che non hanno consentito di esercitare la rivalsa sul cliente. Tale conclusione appare coerente con quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate, secondo cui nessuna deducibilità è ammessa se il professionista, "per qualsiasi motivo", non esercita la rivalsa sul cliente, ancorché il contributo integrativo rimanga (in tutto o in parte) a proprio carico (ris. n. [69/2006](#)).

Dovrebbe però rimanere fermo che la **deducibilità** è ammessa sulla parte di contributo integrativo "minimo", cioè dovuto indipendentemente dal volume d'affari realizzato, che è rimasta a carico del professionista per impossibilità di esercitare la rivalsa sul cliente, a causa dell'insufficienza o della mancanza di volume d'affari (ris. n. [69/2006](#) e ris. n. [25/2011](#) dell'Agenzia delle Entrate).

Fuori dal plafond le cessioni nei duty free shop

Non integrando il requisito del trasporto, non hanno natura di cessione all'esportazione

/ Simonetta LA GRUTTA

In occasione del question time che si è tenuto lo scorso 13 ottobre in Commissione Finanze alla Camera il Ministero dell'Economia, sentita l'Amministrazione finanziaria, ha fornito chiarimenti in merito alla corretta qualificazione, ai fini IVA, delle operazioni di cessione di beni effettuate, all'interno dei **duty free shop**, nei confronti di viaggiatori in transito verso paesi extra-Ue, che trasportano quanto acquistato nei propri bagagli personali.

In particolare la questione esaminata in risposta all'interrogazione parlamentare n. [5-09750](#), verte circa la possibilità di considerare dette operazioni come esportazioni di beni, ex art. 8, comma 1, lett. a) del DPR 633/72, e, conseguentemente, come cessioni valevoli sia ai fini dell'acquisizione dello status di **esportatore abituale** di cui all'art. 8, comma 2 del DPR 633/72, sia ai fini della formazione del plafond.

La posizione, peraltro non nuova, assunta dall'autorità fiscale, si pone in sincrono con l'approccio interpretativo assunto pochi anni fa dalla Corte di Cassazione.

Deve in merito ricordarsi che, ai sensi dell'art. 128 del TULD, gli enti e le imprese esercenti porti, aeroporti, ferrovie, strade ed autostrade possono essere autorizzati a gestire (direttamente o mediante propri concessionari) rispettivamente nelle stazioni marittime, aeroportuali, ferroviarie ed in prossimità dei transiti internazionali stradali ed autostradali, speciali negozi per la vendita di prodotti allo stato estero – a viaggiatori in uscita dal territorio nazionale – destinati ad essere consumati fuori dal **perimetro doganale**.

Con circ. del 5 ottobre 2000 n. [179/D](#), l'allora Direzione generale delle Dogane del MEF aveva fornito chiarimenti operativi in merito alle modalità di funzionamento dei duty free shop. In tale sede, si è confermato che detti negozi sono gestiti ai sensi dell'art. 128 TULD e che in essi è possibile introdurre sia merci unionali che merci non unionali, conferendo alle stesse lo status di "merci allo stato estero".

Da tale impostazione ne deriva direttamente che i duty free shop **non** possono essere considerati **territorio extra doganale**, non essendo gli stessi identificati come tali dalle norme doganali Ue (*cfr.* art. 4 del Reg. UE n. 952/2013).

Ed ancora, secondo il principio di diritto affermato dalla Suprema Corte (Cass. 25 settembre 2013 n. [21986](#), punto 20.14; Cass. 25 settembre 2013 n. [21988](#), punto 10.14), le cessioni, effettuate nei negozi in parola, di beni da trasportarsi nei bagagli personali dei viaggiatori in transito verso paesi extraunionali, non costituiscono cessioni all'esportazione, ex art. 8, comma 1, lett. a) del DPR 633/72, poiché – pur integrando una cessione di beni – non soddisfano il requisito essenziale del trasporto (o spedizione) della merce fuori dalla Ue a cura o a nome del cedente.

Tali cessioni non si conteggiano tra le operazioni non imponibili

Né le stesse operazioni possono qualificarsi come cessioni all'esportazione ex art. 8, comma 1, lett. b) del DPR 633/72 (per le quali il trasporto è curato dal cessionario non residente), per espressa esclusione normativa. Dal quadro normativo, interpretativo e giurisprudenziale finora esposto ne deriva che le cessioni di beni effettuate nei duty free shop nei confronti di passeggeri aventi per destinazione luoghi che si trovano fuori dalla Ue non assumono rilevanza ai fini dell'acquisizione dello status di esportatore abituale. Acquisiscono, infatti, tale status i **soggetti passivi IVA** che, nell'anno solare precedente o negli ultimi dodici mesi, hanno registrato cessioni all'esportazione, cessioni intracomunitarie, servizi internazionali ed operazioni assimilate, in misura superiore al 10% del volume d'affari.

Qualora il soggetto passivo che effettua le cessioni in parola, in conseguenza della propria attività, abbia altrimenti acquisito lo status di esportatore abituale, le cessioni effettuate nei duty free shop non assumono rilevanza ai fini della costituzione del plafond.

In termini sistematici, tali cessioni **non** possono essere conteggiate neppure tra le **operazioni non imponibili** che, ai sensi dell'art. 30, comma 3, lett. b) del DPR 633/72, se effettuate in misura superiore al 25% del volume d'affari, danno diritto a chiedere il rimborso del credito IVA annualmente o trimestralmente (ex art. 38-bis comma 2 del DPR 633/72).

Confermato il doppio binario per la decadenza dall'accertamento TARSU

Chi inizia l'occupazione o la detenzione il 19 gennaio ha un solo giorno di tempo per dichiararlo, chi il 21 ne ha ben 364

/ Antonio SANGIOVANNI

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. [12795](#), depositata il 21 giugno 2016, si è espressa sul dibattuto tema della determinazione del *dies a quo* per la **dichiarazione** da parte del contribuente dal quale computare il termine di **decadenza** del Comune per la notifica dell'avviso di accertamento **TARSU**.

L'[art. 1](#) comma 161 della L. 296/2006 prevede che gli avvisi di accertamento debbano essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati effettuati o si sarebbero dovuti effettuare. Il DLgs. n. 507 del 1993, al comma 1 dell'[art. 70](#), in materia di TARSU, prevede che i soggetti passivi della tassa sui rifiuti "presentano al comune, **entro il 20 gennaio successivo** all'inizio dell'occupazione o detenzione, denuncia unica dei locali ed aree tassabili siti nel territorio del Comune [...]".

Nel caso di specie, il Comune riteneva che tale termine fosse quello del "20 gennaio dell'anno successivo all'inizio dell'occupazione".

La società, invece, contestava questa interpretazione ritenendo che la denuncia dovesse essere effettuata entro il 20 gennaio successivo all'inizio dell'occupazione e non già entro il 20 gennaio dell'anno successivo a tale inizio.

Secondo i giudici di legittimità, occorre differenziare il caso in cui la detenzione od occupazione dei locali sia in corso fin dall'inizio del periodo di imposta e, comunque, prima del 20 gennaio, dal caso in cui tale situazione si sia verificata in epoca successiva. Nel primo caso il termine di decadenza decorre dall'anno corrente, nel secondo caso dal 20 gennaio dell'anno successivo. Per i giudici la chiara **interpretazione** del dettato normativo non consente di ritenere che, in ogni caso, il termine del 20 gennaio debba riferirsi all'anno successivo a quello in cui la denuncia o il versamento dell'imposta dovevano essere compiuti.

Pertanto, esemplificando, le occupazioni iniziate tra il 1° e il 19 gennaio 2010 dovevano essere dichiarate entro il 20 gennaio 2010, mentre quelle successive al 20 gennaio 2010 dovevano essere dichiarate entro il 20 gennaio 2011.

Tale termine costituisce un **ragionevole spartiacque** nell'applicazione del c.d. doppio binario, seppure chi inizia ad occupare o a detenere i locali o le aree soggette a tassazione il 19 gennaio avrà un solo giorno di tempo per dichiararlo, mentre chi comincia appena due giorni dopo, cioè il 21 gennaio, avrà ben 364 giorni.

La Cassazione ha evidenziato come la tesi erariale appaia priva di un supporto normativo, altrimenti il legislatore l'avrebbe espressamente previsto come nel caso dell'ICI.

In tal caso, infatti, la legge ha esplicitamente postergato il momento dichiarativo all'anno successivo a quando il **possesso** ha avuto inizio ([art. 10](#), comma 4 del DLgs. n. 504 del 1992).

Tale interpretazione è avvalorata da come il legislatore ha disciplinato l'imposta unica comunale (IUC), contenente l'[IMU](#), la [TASI](#) e la nuova tassa sui rifiuti, la [TARI](#) (sostitutiva proprio della TARSU).

La L. 147/2013 ([art. 1](#) comma 684) ha previsto, infatti, che "i **soggetti passivi** dei tributi presentano la dichiarazione relativa alla IUC entro il termine del 30 giugno dell'anno successivo alla data di inizio del possesso o della detenzione dei locali o delle aree assoggettabili al tributo [...]".

La pronuncia chiarificatrice della Corte di Cassazione che conferma l'applicazione del c.d. doppio binario è, dunque, valevole nel caso dell'accertamento della TARSU, nonostante il legislatore, presumibilmente in una più generale ottica di semplificazione fiscale, abbia previsto un solo termine per la dichiarazione e, pertanto, anche un unico *dies a quo* dal quale far decorrere i termini di accertamento; con ciò mettendo da parte, per la TARI, il c.d. doppio binario.

In conclusione, si potrebbe, da ultimo, azzardare una minima comparazione con la **tassa di occupazione di suolo pubblico** (TOSAP) seppure i presupposti siano differenti.

Anche in tal caso, secondo la previsione di cui all'[art. 8](#) del DLgs. 507/93, potrebbe essere ipotizzato un "doppio binario": ai sensi del comma 4, infatti, "qualora venga **omessa la presentazione** della dichiarazione, la pubblicità [...] si presume effettuata in ogni caso con decorrenza dal primo gennaio dell'anno in cui è stata accertata; per le altre fattispecie la presunzione opera dal primo giorno del mese in cui è stato effettuato l'accertamento".

In entrambe le fattispecie potrebbe ritenersi sussistente, dunque, il "**principio del doppio binario**": nel caso della TARSU legato al momento di effettuazione della denuncia prima o dopo il 20 gennaio, nel caso della TOSAP, invece (se di "doppio binario" può parlarsi) legato a due comportamenti ed omissioni differenti (omessa presentazione della dichiarazione, da un lato, altre fattispecie, dall'altro).

CIGS “extra” in aree di crisi industriale complessa con accordo governativo

L'ulteriore intervento può essere autorizzato sottoscrivendo un accordo al Ministero del Lavoro, alla presenza del MISE e della Regione interessata

/ Luca MAMONE

Il DLgs. 185/2016 ha apportato diverse **modifiche** e integrazioni anche alla disciplina degli ammortizzatori sociali in costanza di rapporto di lavoro, così come rinnovata in attuazione del Jobs Act dal DLgs. 148/2015 (si veda [“Ammortizzatori sociali più flessibili con il decreto correttivo del Jobs Act”](#) del 13 ottobre 2016).

Una novità in particolare riguarda l'introduzione, all'art. 44 del DLgs. 148/2015, del nuovo comma 11-*bis*, con cui si dispone la possibilità di autorizzare per il 2016 un ulteriore intervento di CIGS – per non più di 12 mesi e nel limite massimo di spesa di 216 milioni di euro – per le imprese operanti nelle c.d. aree di **“crisi industriale complessa”** ex art. 27 del DL 83/2012.

Si tratta, lo ricordiamo, di specifiche aree industriali individuate in **alcune Regioni** (Abruzzo, Friuli, Lazio, Liguria, Marche, Molise, Puglia, Sardegna, Sicilia, Toscana e Umbria), riconosciute con appositi decreti del Ministero dello Sviluppo economico e soggette a recessione economica e perdita occupazionale di rilevanza nazionale, derivante dalla crisi di una o più imprese di grande o media dimensione con effetti sull'indotto, ovvero da una grave crisi di uno specifico settore industriale con elevata specializzazione nel territorio.

Sull'argomento è intervenuto ieri il Ministero del Lavoro con la circ. n. [38/2016](#), fornendo i primi chiarimenti e le indicazioni **operative** dopo le misure introdotte dal correttivo del Jobs Act.

I tecnici ministeriali sottolineano che si tratta di un trattamento **straordinario** di integrazione salariale destinato a quelle imprese che, avendo già beneficiato a qualunque titolo di precedenti trattamenti di CIGS, si trovino, nell'annualità 2016, nell'impossibilità di ricorrere ulteriormente al medesimo trattamento.

Pertanto, l'impresa ha l'onere di dichiarare di non poter ricorrere al trattamento di integrazione salariale ai sensi del DLgs. 148/2015. In altri termini, il trattamento in questione viene autorizzato **in deroga** alle disposizioni ex art. 4 comma 1, nonché art. 22, commi 1, 2 e 3 del DLgs. 148/2015, che disciplinano, rispettivamente, la durata massima complessiva di 24 mesi in un quinquennio mobile per ciascuna unità produttiva, prevista, in generale, per i trattamenti di integrazione salariale, e le singole durate massime contemplate, nello specifico, per ciascuna delle causali di intervento di CIGS.

Inoltre, nella circ. n. 38/2016 si precisa che il trattamento in argomento, sia per quanto riguarda la fase di **consultazione sindacale**, sia per quanto concerne il

procedimento in generale, si pone in deroga agli artt. 24 e 25 del DLgs. 148/2015.

Operativamente, il trattamento straordinario previsto dal nuovo comma 11-*bis* dell'art. 44 del DLgs. 148/2015 per le imprese operanti in aree di crisi industriale complessa può essere autorizzato sino al limite massimo di **12 mesi** per l'anno 2016, previa stipula di un **accordo sottoscritto** nello stesso anno in sede governativa presso il Ministero del Lavoro e con la presenza del Ministero dello Sviluppo economico e della Regione interessata.

La circolare chiarisce che con domanda e inizio della sospensione o riduzione di orario sempre nel 2016, è possibile concedere il trattamento della durata di 12 mesi anche **superando** il limite temporale del 31 dicembre di quest'anno, fermo restando il limite di spesa (216 milioni di euro, con monitoraggio dell'INPS).

Per quanto riguarda invece i criteri di autorizzazione, si evidenzia come il trattamento straordinario possa essere concesso qualora l'azienda presenti un piano di **recupero occupazionale** che preveda appositi percorsi di politiche attive del lavoro concordati con la Regione e finalizzati alla rioccupazione dei lavoratori.

L'azienda deve presentare un piano di recupero occupazionale

Come spiegato dal Ministero, sarà onere dell'impresa indicare nel dettaglio le misure di politiche attive concordate con la Regione e le prospettive di rioccupazione che si intende perseguire.

Nella circolare si precisa altresì che le istanze, compilate secondo un apposito modulo che sarà reso disponibile sul sito www.lavoro.gov.it, dovranno essere presentate al Ministero mediante **PEC**. All'istanza dovranno essere **allegati** l'elenco nominativo dei lavoratori interessati dalle sospensioni o riduzioni di orario, nonché il verbale di accordo previamente stipulato in sede governativa.

Come già accennato, l'impresa dovrà dichiarare di non poter ricorrere al trattamento di CIGS secondo le consuete disposizioni – anche attuative – del DLgs. 148/2015, specificandone le motivazioni in un'apposita **relazione tecnica** allegata, con la quale dovrà anche illustrare in modo dettagliato il piano di recupero occupazionale e gli appositi percorsi di **politiche attive** del lavoro concordati con la Regione finalizzati alla rioccupazione dei lavoratori.

Tassi europei e Usa sui massimi di periodo

Spunti al rialzo da Sentix index europeo, indice Zew e produzione industriale italiana; dati cinesi e minute Fed avrebbero potuto influire in senso opposto

/ Stefano PIGNATELLI

Leggera increspatura per i tassi (Bund 10 0,05%; Irs 10 0,45%; Bond Usa 1,78%) dopo i rialzi consistenti delle ultime settimane innescati dalle **indiscrezioni** sulla possibile riduzione dello stimolo monetario da parte della Bce e dalla possibilità di un rialzo del costo del denaro da parte della Fed per fine anno.

Qualche spunto al rialzo è arrivato dal Sentix index europeo, dalla produzione industriale italiana e dall'indice Zew sulla fiducia nell'economia tedesca, tutti sopra consenso.

In senso opposto avrebbero potuto impattare i dati cinesi inferiori al previsto, relativi alla bilancia commerciale, e la **pubblicazione** delle **minute Fed**, con il comitato che appare diviso su quanto sia necessario far progredire il mercato del lavoro e l'inflazione prima di procedere con un nuovo ritocco verso l'alto; se una stretta a dicembre resta molto probabile, qualsiasi mossa successiva sarà graduale.

La Bce, da parte sua, ha fatto sapere di essere pronta a valutare **ritocchi tecnici** al quantitative easing già la prossima settimana (riunione non operativa), anche se la decisione probabilmente sarà rimandata a dicembre (seguì tassi, costo del funding ecc. su www.aritma.eu).

È significativo che, nonostante i rialzi dei tassi delle ultime settimane, non si sia assistito a un rientro a seguito di alcuni spunti dall'agenda macro in tal senso.

Forse i mercati ipotizzano che l'inflazione possa gradualmente salire

Questo potrebbe voler dire che i mercati iniziano a ragionare su uno scenario abbastanza **stabile** in termini di **crescita** o almeno più resiliente agli shock e, soprattutto, ipotizzano che l'**inflazione** possa gradualmente salire rispetto agli attuali bassi livelli. L'indice dei prezzi della zona euro dovrebbe avvicinarsi al target perse-

guito dalla Bce (inferiore ma vicino al 2%) per la fine del 2018 o l'inizio del 2019, queste almeno sono le previsioni della banca centrale europea. Se ciò fosse il riferimento, gli attuali livelli dei tassi sul lungo termine sarebbero ancora da considerarsi eccessivamente bassi.

I tassi e i rendimenti **Usa** come sempre guidano i mercati: è difficile immaginarsi che lo spread Bond Usa-Bund si possa ampliare in modo significativo. Sui tassi americani tutto volge al **rialzo** dei **rendimenti**: l'attesa di un aumento dei Fed Fund ma anche, per assurdo, un approccio più accomodante potrebbero favorire un deciso rialzo specie del lungo, con le aspettative di inflazione che aumenterebbero. L'andamento positivo del mercato del lavoro e dei salari e il rialzo del greggio alimentano questa prospettiva.

L'**Euribor 3 mesi**, fixing ieri a -0,31%, ha praticamente esaurito la sua discesa (minimo sulla scaletta dei tassi Forwards a -0,33% ad aprile 2018): poi dovrebbe iniziare una lenta ripresa che riporti i tassi a zero a gennaio 2021. Certo che se il prezzo del petrolio si stabilizzasse in una fascia 50-60 Usd al barile e con un'inflazione che rispetti le previsioni di Draghi (2% circa per fine 2018-inizio 2019) i livelli dei tassi Euribor attesi apparirebbero **bassi** così come i tassi Irs, essendo questi ultimi la media opportunamente capitalizzata dei primi (l'Irs 5 anni ieri era a -0,04% ed è atteso a fine 2018 a 0,25% circa).

La possibilità di trasformare in fisso parte delle operazioni di finanziamento a tasso variabile potrebbe avvenire con un aggravio di tasso piuttosto contenuto rispetto all'Euribor puntuale. A livello di gestione degli attivi, il rialzo dei tassi comporta **riduzione** di **prezzo** delle **obbligazioni**: si può pensare di coprire questo rischio con vendite di Future o, molto più semplicemente, con acquisto di Etf (exchange trade funds) short (al ribasso) su indici obbligazionari.