

# FISCO news PRATICO

Periodico di informazione tributaria

Circolare informativa  
per i clienti

Anno XXI - N. 5 - Settembre/Ottobre 2017

Poste Italiane s.p.a. - Spedizione in abbonamento postale - 70% - DCB Trento

Redazione e amministrazione: Via Zambra, 6 - Trento (TN) - Stampa: Centro Stampa Borgo - Borgo Valsugana  
Direttore responsabile: Piergiorgio Frizzera - Iscrizione Tribunale di Trento n. 983 del 11.11.97

Articoli redatti da:

Studio Piergiorgio Frizzera  
Studio Bortolotti Conci  
Studio Zandonella - Schuster  
Studio Demozzi - Studio Fronza Comm.Associati  
Studio Michele Moser  
Studio Degasperi Martinelli  
Studio Roberto Buglisi  
Studio Paolo Decaminada

## SCADENZE! SCADENZE!

### 18 SETTEMBRE lunedì

- Versamento unificato tributi e contributi;
- Comunicazione liquidazione IVA - 2° trimestre;
- Spesometro 2017 - 1° semestre;
- UNICO 2017: rate imposte (soggetto con partita IVA)

### 25 SETTEMBRE lunedì

- Elenchi intrastat: mensili

### 30 SETTEMBRE sabato

- Presentazione istanza definizione liti pendenti;
- UNICO 2017: rate imposte (soggetto senza partita IVA)

### 2 OTTOBRE lunedì

- Assegnazione/cessione agevolata beni ai soci;
- Voluntary disclosure (presentazione istanza)

### 10 OTTOBRE martedì

- INPS personale domestico

### 16 OTTOBRE lunedì

- Versamento unificato tributi e contributi;
- UNICO 2017 : rate imposte (soggetto con partita IVA)

### 25 OTTOBRE mercoledì

- Elenchi Intrastat: mensili e trimestrali

### 31 OTTOBRE martedì

- Opzione per trasparenza: invio telematico;
- Invio telematico dichiarazioni redditi/IRAP/770/ certificazione unica



## BANCOMAT OBBLIGATORIO

Era l'anno 2014, quando, ai sensi del D.L. 179/2012, il cosiddetto "Decreto crescita 2.0", a partire dal 1° luglio sarebbe stato imposto a tutti i professionisti, commercianti, imprese in genere aventi contatti con il pubblico di dotarsi di bancomat ed accettarlo per pagamenti di importo superiore a 30 euro.

Tre anni son passati da quella disposizione e, di fatto, è passata inosservata perché priva di sanzioni.

In seguito ad un'ultima intervista rilasciata dal vice ministro Casero la questione torna di moda in quanto lo stesso, ha dichiarato che entro settembre sarà approvato un decreto che imporrà le sanzioni a tutti i commercianti che rifiuteranno il pagamento con il bancomat.

Perciò il bancomat (inteso come apparecchio) sarà obbligatorio per tutti (con la benedizione delle banche per i connessi costi fissi) e addio ai cartelli "non si accettano pagamenti con carte di credito / bancomat".

Un provvedimento di modernizzazione, certamente, che ci dovrebbe avvicinare ad una realtà consolidata da tempo all'estero, ma che certamente non è vista con favore dai soggetti interessati al nuovo obbligo. A questo punto i soliti invocheranno la scusante della caccia all'evasore, quasi che il pagamento con altri strumenti non fosse altrettanto tracciabile (si pensi ai bonifici), ma è chiaro che alle proteste degli operatori necessita evidenziare un semplice e incontestabile: CHI PAGA tutto ciò? Altrettanto ovvia la risposta... sempre i soliti. Ovvero i piccoli commercianti, gli artigiani, i piccoli professionisti, già vessati ed inseguiti da una marea di disposizioni fiscali, tributarie, previdenziali, di sicurezza sul lavoro, di privacy, di antiriciclaggio etc. etc.

Costi che si accumulano, e che con ogni



probabilità in qualche modo potrebbero essere ribaltati sull'utenza finale, ma che in gran parte graveranno sugli esercenti. Prepariamoci dunque a un autunno caldo che vedrà contrapposti, come sempre, due fazioni:

- i "poveri": quelli che vedono in ogni commerciante (e simili) un nababbo che fonda il suo successo sull'evasione.
- I "consumatori", contenti di poter usare la carta come e quando vogliono, ignari del fatto che probabilmente questo obbligo a loro costerà un necessario "aumento" di tariffe.

A margine il famoso "terzo che gode" ... le "banche." Quelle alle quali, chissà perché, va sempre bene tutto (non è che sono proprio loro le artefici dei provvedimenti?) . Godetevi le vacanze, se potete farle. In autunno, tra le altre cose, ci sarà veramente da ridere anzi, più facilmente da piangere...

PIERGIORGIO FRIZZERA  
Organizzazione & Sistemi srl

IN QUESTO NUMERO:

- BANCOMAT OBBLIGATORIO
- TRASFERIMENTO DELL'IMMOBILE: detrazione d'imposta per recupero edilizio
- CARTELLA ESATTORIALE: notifica tramite PEC
- PRESTAZIONI OCCASIONALI: novità
- AGEVOLAZIONE A.C.E.: nuove disposizioni
- LITI FISCALI: definizione
- SANZIONI: la gestione sotto il profilo contabile e fiscale

## RASSEGNA STAMPA: sintesi

### Tra le ipotesi anche il "taglio" delle tax expenditures

Tra le novità che potrebbero caratterizzare la prossima legge di Bilancio, vi è anche il riordino delle tax expenditures, cioè delle agevolazioni fiscali che, con varie denominazioni, sono state introdotte nel corso degli anni e che ora si contano a centinaia.

L'esigenza di intervenire in materia era stata del resto sottolineata nei mesi scorsi in occasione dell'emanazione del Documento di Economia e Finanza da parte di Palazzo Chigi. Non sarebbero peraltro ancora state decise le modalità di intervento

(Il Sole 24 Ore, 4 agosto 2017, pag. 3)

### Spunta un'ulteriore proroga dell'iperammortamento

Nel cantiere della prossima manovra di Bilancio – che l'Esecutivo presenterà in autunno – talune importanti novità riguardano i pacchetti "Industria 4.0" e "Lavoro 4.0": in quest'ambito spunta in particolare:

1. un'ulteriore proroga dell'iperammortamento;
2. l'estensione della misura ai software, per i quali attualmente è applicabile il superammortamento (maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione del bene);
3. l'introduzione di un credito d'imposta per i costi connessi alla formazione sostenuta per la digitalizzazione dei processi produttivi.

Un capitolo a sé della Manovra sarà dedicato alle clausole di salvaguardia Iva.

(Il Sole 24 Ore, 4 agosto 2017, pag. 3)

### Obbligatorio il preventivo scritto

Per effetto del disegno di legge sulla "concorrenza" - approvato dal Parlamento in via definitiva - cambiano anche gli obblighi posti a capo dei professionisti: d'ora in avanti, infatti, il preventivo dovrà essere comunicato al cliente per iscritto oppure in forma digitale.

Non solo: in detta comunicazione dovranno essere indicati anche gli estremi della polizza assicurativa obbligatoria. Novità anche per le società costituite tra avvocati, nelle quali almeno un terzo del capitale sociale dovrà essere posseduto da soci professionisti (anche se iscritti in albi diversi da quello forense).

(Il Sole 24 Ore, 3 agosto 2017, pag. 2)

### Nel mirino del Fisco i trasferimenti all'estero

Il Fisco controlla le operazioni societarie che comportano il trasferimento della sede in Paesi caratterizzati da una tassazione privilegiata: lo ha sottolineato

## TRASFERIMENTO DELL'IMMOBILE: detrazione d'imposta per recupero edilizio



Particolare attenzione merita la situazione del trasferimento di un immobile oggetto di interventi per i quali il venditore sta beneficiando della detrazione IRPEF prevista dall'art. 16-bis del TUIR.

La norma prevede che il recupero del beneficio fiscale avvenga in un determinato numero di rate annuali e, se in tale arco temporale avviene un trasferimento dell'immobile, è necessario individuare con certezza il soggetto cui compete il diritto di avvalersi della detrazione IRPEF per le rate residue non ancora utilizzate. L'art. 16-bis comma 8 affronta espressamente l'ipotesi della vendita dell'immobile stabilendo che la detrazione non utilizzata in tutto o in parte viene trasferita per i rimanenti periodi d'imposta, salvo diverso accordo delle parti, all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare. In altre parole, il cedente continua a fruire della detrazione solamente nel caso in cui sia espressamente previsto nell'atto costitutivo o, come recentemente chiarito nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 7/E/2017, possa essere desunto da una scrittura privata, autenticata dal notaio o da altro pubblico ufficiale a ciò autorizzato, sottoscritta da entrambi i contraenti, nella quale si dà atto che l'accordo in tal senso esisteva sin dalla data del rogito a cui deve naturalmente seguire un comportamento coerente dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi. L'Agenzia stabilisce e chiarisce che quanto detto per la vendita vale anche per la cessione a titolo gratuito quale la donazione e vale altresì per la permuta (con o senza conguaglio in denaro).

Il trasferimento della detrazione **non si verifica** qualora il soggetto acquirente sia diverso da una persona fisica, così se l'avente causa fosse una società di capitali la detrazione continuerebbe a permanere in capo al soggetto cedente.

Importante ricordare che la rata è annuale e non può essere proporzionata per cui la rata relativa all'anno del trasferimento spetta all'acquirente per intero o al venditore per intero se è prevista la clausola diretta a mantenere la detrazione residua in capo allo stesso.

L'art. 16-bis comma 8 prevede il caso del de-

cesso del titolare dell'immobile stabilendo che la fruizione del beneficio fiscale si trasmette, per intero, esclusivamente all'erede che detiene l'immobile e il trasferimento avviene già dall'anno del decesso per la rata annuale intera.

Nella circolare n. 7/E/2017 è appunto chiarito ulteriormente il legame fra trasferimento dell'agevolazione e colui che dispone dell'immobile precisando quanto segue:

- "disporre" prescinde dall'aver adibito l'immobile a propria abitazione principale;
- se l'immobile è locato, l'erede non ne può disporre;
- se vi sono più eredi la detrazione viene ripartita in parti eguali se tutti hanno la detenzione, mentre se nell'immobile vi abita uno solo di essi spetta per intero a quest'ultimo non avendone gli altri la disponibilità;
- se il coniuge superstite, titolare del diritto di abitazione, rinuncia all'eredità i restanti eredi non hanno diritto alle rate residue a meno che non convivano con il coniuge superstite.

Nei chiarimenti dell'Agenzia è stabilito che la detenzione materiale e diretta del bene deve sussistere per tutta la durata dell'agevolazione per cui se l'erede concede in comodato o in locazione l'immobile, perde il beneficio della detrazione e solo al termine, qualora residuano rate di competenza non detratte, potrà beneficiarne.

Se il decesso riguarda il conduttore dell'immobile, la detrazione viene trasferita all'erede solo se subentra nel contratto di locazione e ne conserva la detenzione materiale e diretta.

Nel caso del comodato d'uso gratuito, la detrazione non passa agli eredi del comodatario perché il contratto non prevede il subentro, ma se l'erede è il comodante allora essendo proprietario dell'immobile avrà il titolo per la detrazione sempre che ne conservi la detenzione materiale e diretta (caso in cui l'immobile è dato in comodato al padre).

ROBERT SCHUSTER  
Protax srl

## CARTELLA ESATTORIALE: notifica tramite PEC

In termini generali, la notificazione (dal latino *notum facere*: rendere noto) è la procedura mediante la quale viene portato a conoscenza del destinatario un atto (avviso di accertamento, sommario processo verbale, ingiunzione di pagamento, cartella esattoriale) in forma scritta e di cui viene consegnata una copia conforme all'originale ed integrale. È lo strumento, quindi, tramite il quale la pubblica amministrazione (soggetto attivo) manifesta la volontà di produrre la conoscenza di un atto presso un destinatario (soggetto passivo), il quale dovrà porre in essere una determinata azione (pagamento, adempimento, effettuazione lavori, ricorso).

All'esito della procedura di notificazione, l'ufficiale giudiziario dichiara di aver proceduto alla notifica dell'atto in un giorno determinato mediante consegna di copia all'interessato o a persona abilitata a riceverlo secondo le seguenti norme:

- 1) artt. 137 ss. codice di procedura civile;
- 2) legge 20 novembre 1982, n. 890, in materia civile e amministrativa;
- 3) art. 60 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in materia tributaria.

Premesso che, a norma del combinato disposto degli artt. 137 e 149 c.p.c., la notifica viene usualmente effettuata a mezzo del servizio postale con consegna di copia conforme all'originale dell'atto da notificarsi e che l'attività svolta dall'agente postale, in forza del disposto di cui all'art. 1, L. 20.11.1982, n. 890, gode della stessa fede privilegiata dell'attività direttamente svolta dall'ufficiale giudiziario, con conseguente fidejussione della relativa attestazione (relata di notifica) fino a querela di falso alla stregua degli altri atti pubblici, per quanto qui di interesse si precisa tuttavia che la **cartella di pagamento** deve essere notificata nel rispetto delle forme di cui agli artt. 60 del D.P.R. 600/1973 e 26 del D.P.R. 602/1973.

Di recente, il D.L. 193/2016, convertito, con modificazioni, dalla L. 225/2016, ha modificato l'art. 60 del D.P.R. 600/1973, statuendo in deroga all'art. 149-bis c.p.c. che **la notificazione degli avvisi e degli altri atti (ivi comprese le cartelle di pagamento)** rivolti alle imprese individuali o costituite in forma societaria e ai professionisti iscritti in albi ed elenchi istituiti con legge dello Stato a partire **dal 1° luglio 2017** debba essere eseguita **a mezzo di posta elettronica certificata** all'indirizzo risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC). Anche nei confronti dei soggetti diversi da quelli obbligati ad attivare un indirizzo PEC, ove ne facciano espressa richiesta, la notificazione può essere eseguita presso l'indirizzo PEC di cui sono loro stessi intestatari, presso i soggetti abilitati alla

difesa tecnica innanzi le Commissioni tributarie ovvero all'indirizzo del coniuge, di un parente o affine entro il quarto grado, previo conferimento di incarico in tal senso.

Nel caso in cui si riscontri che la casella di PEC è satura, l'ufficio provvederà al rinnovo della notificazione con nuovo tentativo di consegna decorsi almeno sette giorni dal primo invio. Ove anche tale secondo tentativo si verifichi infruttuoso ovvero l'indirizzo PEC si riveli non valido o inattivo, la notificazione sarà eseguita mediante deposito telematico dell'atto nell'area riservata del sito internet della società InfoCamere Sepa, con pubblicazione entro il secondo giorno successivo a quello di deposito del relativo avviso nello stesso sito per la durata di quindici giorni. È tuttavia necessario che l'ufficio notificante dia ulteriore notizia dell'avvenuta notifica al destinatario a mezzo di raccomandata.

Corre l'obbligo di segnalare, in merito, gli arresti giurisprudenziali della corte di legittimità che, fin dal 2002, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della previsione che la notificazione si perfezioni, per il notificante, alla data di ricezione dell'atto da parte del destinatario anziché a quella, antecedente, di consegna all'ufficio postale, principio successivamente trasfuso nel dettato dell'art. 149 c.p.c..

In buona sostanza, quindi, **la notifica deve considerarsi perfezionata** per l'ufficio mittente **dal momento della consegna dell'atto all'ufficio postale/gestore di posta elettronica**, indipendentemente dalla data di effettiva ricezione da parte del destinatario (art. 149 c.p.c.). Ciò in quanto gli effetti della notificazione sono ricollegati, per quanto riguarda il notificante, al solo compimento delle formalità ad esso direttamente imposte dalla legge, ossia alla consegna dell'atto da notificare all'organo incaricato, essendo la successiva attività di quest'ultimo e dei suoi ausiliari sottratta totalmente al controllo ed alla sfera di disponibilità del notificante medesimo.

PAOLO DECAMINADA  
LUCIANO IUNI  
Studio Decaminada



## RASSEGNA STAMPA: sintesi

ato - rispondendo ad un'interrogazione parlamentare in commissione Finanze di Montecitorio - il sottosegretario all'Economia Paola De Micheli. Nell'occasione il rappresentante dell'Esecutivo ha ricordato le disposizioni emanate per i cosiddetti "grandi contribuenti", che com'è noto sono oggetto di verifiche tributarie secondo regole specifiche.

(Il Sole 24 Ore, 3 agosto 2017, pag. 15)

### Obiettivo delle Entrate: oltre 15 miliardi dalle lettere di "compliance"

È stata firmata la convenzione tra il Dipartimento delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate per il triennio 2017-2019: si tratta di uno strumento in più in mano al Fisco per raggiungere l'obiettivo dei 15,7 miliardi di euro che il Ministero dell'Economia chiede come risultato della lotta all'evasione fiscale.

Nel documento, in particolare, si prevede un incremento del 10 per cento dei versamenti da dichiarazioni integrative presentate nel 2017 relativamente alle dichiarazioni presentate dal 2012 al 2015: risultato che per le Entrate sarà raggiungibile attraverso le lettere di "compliance".

(Il Sole 24 Ore, 2 agosto 2017, pag. 15)

### Rischi penali per la cessione di immobili attuata attraverso cessioni di quote

Può essere penalmente rilevante un'operazione di cessione di immobili attuata attraverso una cessione di quote: se l'imposta evasa attraverso questa forma di simulazione è superiore alla soglia prevista dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, si configurano infatti gli estremi del reato di dichiarazione infedele, di cui all'art. 4 del provvedimento citato. Lo ha affermato la Corte di Cassazione con la sentenza n. 38016/2017.

Per i giudici di legittimità, in particolare, la norma che ha introdotto l'abuso del diritto - art. 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente) - può essere applicata soltanto in via residuale.

(Il Sole 24 Ore, 1 agosto 2017, pag. 15)

### Agenzia delle Entrate suddivisa in due macro-divisioni

L'Agenzia delle Entrate cambia pelle: sarà articolata in due "divisioni", affidate ad altrettanti vicedirettori.

Anche in attuazione delle indicazioni provenienti dall'Ocse, infatti, l'ente sarà composto:

1. da una divisione "contribuenti", al cui interno opereranno tre direzioni centrali: a. persone fisiche (privati, lavoratori autonomi ed enti non commerciali); b. piccole e medie im-

## RASSEGNA STAMPA: sintesi

prese; c. grandi contribuenti;  
2. da una divisione "servizi", suddivisa a sua volta in servizi fiscali, catastali ed estimativi.

Vi saranno poi sette direzioni centrali di coordinamento (affari generali, audit, affari legali, risorse umane, amministrazione, coordinamento normativo ed Ict).

(Il Sole 24 Ore, 1 agosto 2017, pag. 3)

### Non sanzionabile l'invio tardivo della dichiarazione di intento

La trasmissione telematica tardiva all'Agenzia delle Entrate della dichiarazione di intento configura una violazione di natura formale, che in quanto tale – sulla base dei principi generali del nostro ordinamento tributario – non può essere sanzionata.

Lo ha affermato la commissione tributaria regionale della Lombardia con le sentenze nn. 2965, 2966 e 2967 del 5 luglio 2017. Si ricorda che la disciplina è stata profondamente rivista dal "decreto semplificazioni" (D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, emanato in attuazione della legge-delega 11 marzo 2014, n. 23).

(Il Sole 24 Ore, 31 luglio 2017, pag. 18)

### Ruffini: "Fare pace con i cittadini, non con gli evasori"

Presto sarà avviata "una rapida stagione di ascolto e di condivisione di idee con le categorie, le imprese, i professionisti, le organizzazioni sindacali, il terzo settore e tutti gli attori del sistema Italia": la strategia dell'Agenzia delle Entrate è stata illustrata a grandi linee dal nuovo direttore, Ernesto Maria Ruffini, intervenuto all'assemblea di Confindustria.

E proprio in questa occasione ha rimarcato l'importanza di "fare pace con i cittadini, ma non con chi ha come unico obiettivo l'evasione fiscale".

(Il Sole 24 Ore, 27 luglio 2017, pag. 19)

### Entro ottobre l'adeguamento alla nuova aliquota contributiva

Per i committenti c'è tempo fino a ottobre per adeguarsi all'aumento – in vigore dallo scorso 1° luglio – dello 0,51 per cento dell'aliquota contributiva applicabile tra l'altro ad amministratori e sindaci: lo ha precisato l'Inps con la circolare n. 122/2017.

Si ricorda infatti che:

1. l'aumento opera sull'aliquota contributiva del 32,72 per cento, che di conseguenza ora si applica nella misura del 33,23 per cento (due terzi a carico del committente e un terzo a carico del lavoratore);
2. l'applicabilità di detto aumento ad amministratori e sindaci è previsto dalla legge 22 maggio 2017, n.

## PRESTAZIONI OCCASIONALI: novità

Il DL 50/2017 convertito in legge ed entrato in vigore a partire dal 24 giugno scorso, ha ridisegnato le regole relative alle prestazioni occasionali. Sono state ora previste due forme di prestazione occasionale: il **Libretto Famiglia** e il **Contratto di prestazione occasionale**. Il primo è pensato per persone fisiche che non operano nell'esercizio di attività imprenditoriale o professionale, mentre il secondo è destinato a professionisti, imprenditori, lavoratori autonomi con non più di 5 dipendenti a tempo indeterminato, nonché alla Pubblica Amministrazione. Per entrambe le tipologie di prestazione sono previsti i seguenti limiti economici, tutti riferiti all'anno solare di svolgimento della prestazione lavorativa e corrispondono:

- per ciascun prestatore, con riferimento alla totalità degli utilizzatori, a compensi di importo complessivamente non superiore a 5.000 euro;
- per ciascun utilizzatore, con riferimento alla totalità dei prestatori, a compensi di importo complessivamente non superiore a 5.000 euro;
- per le prestazioni complessivamente rese da ogni prestatore in favore del medesimo utilizzatore, a compensi di importo non superiore a 2.500 euro.

Non è inoltre possibile fare ricorso a prestazioni di lavoro occasionali da parte di lavoratori con i quali l'utilizzatore abbia in corso, o abbia avuto negli ultimi sei mesi, un rapporto di lavoro subordinato o di collaborazione coordinata e continuativa.

### Il Libretto Famiglia

È un libretto nominativo prefinanziato, composto da titoli di pagamento, il cui valore nominale è fissato in 10 euro, importo finalizzato a compensare attività lavorative di durata non superiore a un'ora. Il libretto famiglia può essere acquistato mediante versamenti tramite F24 modello Elide, con causale LIFA, oppure tramite il "Portale dei pagamenti".

Del valore nominale di 10 euro di ogni titolo di pagamento, 8 euro costituiscono il compenso del prestatore, 1,65 euro vengono accantonati per la contribuzione IVS alla Gestione Separata, 0,25 euro per il premio assicurativo INAIL, e 0,10 euro per il finanziamento degli oneri gestionali.

Le attività che l'utilizzatore può remunerare tramite il libretto famiglia sono tassativamente indicate dalla legge e consistono in:

- piccoli lavori domestici, inclusi i lavori di giardinaggio, di pulizia o di manutenzione;
- assistenza domiciliare ai bambini e alle persone anziane, ammalate o con disabilità;
- insegnamento privato supplementare.

Per usufruire del libretto famiglia sia l'utilizzatore che il prestatore devono accedere e registrarsi alla piattaforma tramite il servizio online dedicato. L'utilizzatore è tenuto a comunicare, al termine della prestazione lavorativa e non oltre il terzo giorno del mese successivo allo svolgimento della prestazione stessa:

- i dati identificativi del prestatore;

- il compenso pattuito;
  - il luogo di svolgimento della prestazione;
  - la durata;
  - l'ambito di svolgimento;
  - altre informazioni per la gestione del rapporto.
- Contestualmente alla trasmissione della comunicazione da parte dell'utilizzatore, il prestatore riceve notifica della stessa tramite mail o SMS. L'INPS, entro il 15 del mese successivo a quello in cui la prestazione si è svolta, eroga direttamente i compensi pattuiti a seconda della modalità prescelta dal prestatore all'atto della registrazione.

### Contratto di prestazione occasionale

Il contratto di prestazioni occasionali è rivolto a professionisti, lavoratori autonomi, imprenditori, associazioni, fondazioni e altri enti di natura privata, pubbliche amministrazioni. Sono quindi compresi, a titolo esemplificativo, tutti i datori di lavoro con non più di cinque dipendenti a tempo indeterminato, le ONLUS e le associazioni.

Il compenso giornaliero del prestatore non può essere inferiore a 36 euro, pari al corrispettivo di quattro ore lavorative. Il compenso orario è liberamente fissato dalle parti ma non può mai essere inferiore a 9 euro l'ora, salvi i diversi limiti previsti per il settore agricolo.

Al compenso spettante al prestatore si applicano alcuni oneri a carico dell'utilizzatore:

- la contribuzione alla Gestione Separata, nella misura del 33%;
  - l'assicurazione INAIL, nella misura del 3,5%;
- Sui versamenti complessivi effettuati dall'utilizzatore è trattenuto dall'INPS l'onere di gestione nella misura dell'1%.

La legge prevede alcuni limiti tassativi all'utilizzo del contratto di prestazioni accessorie.

In particolare, non è ammesso il ricorso al contratto di prestazione lavoro occasionale a tutti i datori di lavoro che, nel corso dell'anno civile precedente, hanno occupato mediamente più di cinque lavoratori subordinati a tempo indeterminato. Il divieto per l'utilizzo del contratto di prestazioni occasionali è inoltre previsto per le seguenti attività:

- da parte delle imprese del settore agricolo, salvo che per le attività lavorative rese dai soggetti a rischio di esclusione sociale elencati nel comma 8, art. 54 bis, legge 21 giugno 2017, n. 96 purché non iscritti nell'anno precedente negli elenchi anagrafici dei lavoratori agricoli;
- da parte delle imprese dell'edilizia e di settori affini, delle imprese esercenti l'attività di escavazione o di lavorazione di materiale lapideo, delle imprese del settore delle miniere, cave e torbiere;
- nell'ambito dell'esecuzione di appalti di opere o servizi.

Gli utilizzatori possono effettuare i versamenti necessari per attivare le prestazioni tramite modello F24 modello Elide, con causale CLOC, oppure tramite il "Portale dei pagamenti".

Le procedure di registrazione e di comunicazione dei dati relativi alla prestazione lavorativa possono essere svolte direttamente dagli utilizzatori e dai prestatori mediante il servizio online oppure tramite il Contact center.

Per attivare il contratto di prestazioni accessorie e le relative tutele, l'utilizzatore almeno 60 minuti prima dell'inizio della prestazione deve comunicare, tramite il servizio online dedicato:

- i dati identificativi del prestatore;
- il compenso pattuito;
- il luogo di svolgimento della prestazione;
- la durata;
- la tipologia;
- il settore dell'attività lavorativa;

altre informazioni per la gestione del rapporto. Nel caso in cui l'utilizzatore intenda revocare una comunicazione precedentemente inserita, può accedere alla procedura e procedere alla revoca esclusivamente entro tre giorni dalla data in cui la prestazione stessa si sarebbe dovuta svolgere.

Contestualmente alla trasmissione della comunicazione da parte dell'utilizzatore, il prestatore riceve notifica della stessa (o della revoca) tra-

mite mail, SMS.

Nel caso in cui la revoca non venga espressa nei termini previsti dalla legge, l'INPS tratterà la somma corrispondente al compenso pattuito tra le parti, indipendentemente dal fatto che la prestazione si sia effettivamente svolta, procedendo al pagamento al prestatore e al versamento in favore dello stesso della contribuzione previdenziale e INAIL.

Il prestatore potrà, tramite il servizio online, confermare l'effettivo svolgimento della singola prestazione giornaliera entro i tre giorni successivi. In tal caso, è inibita la possibilità per l'utilizzatore di revocare la prestazione.

Per quanto riguarda infine l'utilizzabilità dei "vecchi voucher", è stata confermata la possibilità di utilizzarli fino alla fine di quest'anno per chi li avesse già acquistati. Nel caso dei voucher baby-sitting (art. 4, comma 24 della L. 92/2012), questi saranno erogati nelle modalità dei Libretti Famiglia a partire dal 2018, con istruzioni di futura emanazione.

FILIPPO PALLAORO  
Studio Degasper Martinelli

## AGEVOLAZIONE A.C.E.: nuove disposizioni

L'agevolazione ACE, come noto, consiste in una riduzione della base imponibile delle imposte sui redditi, in misura proporzionale agli incrementi del patrimonio netto delle imprese. Il Ministero delle Finanze ha recentemente approvato il D.M. 3 agosto 2017 recante modifiche alla disciplina dell'ACE, abrogando il precedente D.M. 14 marzo 2012, che conteneva le disposizioni attuative della norma, ed apportando numerose modifiche rispetto al decreto abrogato.

### Soggetti IRPEF: società di persone e imprese individuali in contabilità ordinaria

Per i soggetti Irpef, il citato D.M. 3 agosto 2017 ha provveduto ad aggiornare le regole di calcolo dell'agevolazione, specificando che la base ACE è formata dalla somma di due elementi:

- la differenza positiva tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010 (cosiddetto stock patrimoniale), precisando che entrambi gli importi vanno assunti al lordo dell'utile maturato nel periodo. Tale stock patrimoniale è rilevante solo se positivo, ossia quando il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 è superiore rispetto al patrimonio netto al 31 dicembre 2010 (quindi, qualora lo stock fosse negativo, va assunto pari a zero);
- gli incrementi e i decrementi di patrimonio netto che si sono formati dal 2016 in poi, che vanno calcolati con le regole previste per i soggetti Ires, per i quali rilevano, come incrementi, i conferimenti in denaro e gli accantonamenti di utili a riserva e, come decrementi, le attribuzioni di patrimonio ai soci (o al titolare) ed i prelevamenti di utili.

Relativamente al periodo d'imposta nel quale deve essere computato, quale incremento patrimoniale, l'utile dell'esercizio, il decreto citato prevede che, a differenza di quanto avviene per le società di capitali, per i soggetti Irpef, l'utile è rilevante ai fini ACE nell'esercizio di maturazio-

ne (e non in quello successivo), al netto di eventuali prelevamenti avvenuti in corso d'anno.

### Soggetti IRES: società di capitali

Le novità più rilevanti per i soggetti Ires concernono gli elementi che rilevano ai fini della variazione del capitale proprio. Al riguardo, viene stabilito che la sterilizzazione della base ACE, dovuta all'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari, diversi dalle partecipazioni, rispetto a quelli risultanti dal bilancio 2010, va riferita alla nozione di titoli e valori mobiliari recata dall'art. 1, c.1-bis, D.Lgs. 58/1998, includendo altresì le quote di OICR.

Il citato riferimento normativo comporta che per "valori mobiliari" si intendono categorie di valori che possono essere negoziati nel mercato dei capitali, quali ad esempio le azioni di società e altri titoli equivalenti ad azioni di società, di partnership o di altri soggetti e certificati di deposito azionario, le obbligazioni e altri titoli di debito, compresi i certificati di deposito relativi a tali titoli, qualsiasi altro titolo normalmente negoziato che permette di acquisire o di vendere i valori mobiliari indicati precedentemente, e qualsiasi altro titolo che comporta un regolamento in contanti determinato con riferimento ai valori mobiliari sopra indicati, a valute, a tassi di interesse, a rendimenti, a merci, a indici o a misure.

### Disposizioni comuni

Per entrambi i soggetti sopra citati viene confermata la previsione secondo cui la variazione in aumento non può comunque eccedere il patrimonio netto risultante dal relativo bilancio. La disposizione richiede che il patrimonio netto sia sempre assunto al netto delle riserve per acquisto di azioni proprie.

ROBERTO BUGLISI  
Servimprese srl sp

## RASSEGNA STAMPA: sintesi

81 (Jobs Act per il lavoro autonomo).  
(Il Sole 24 Ore, 29 luglio 2017, pag. 15)

### Controllo innescato da terzi ko

L'accertamento fondato sulle dichiarazioni rilasciate da un terzo nel corso di un'indagine penale è nullo. Le informazioni hanno valore meramente indiziario e devono essere suffragate da ulteriori elementi sostanziali. In ogni caso, sia i verbali dell'interrogatorio sia le trascrizioni delle intercettazioni ambientali svolte nei confronti del terzo devono essere portate a conoscenza del contribuente accertato, al fine di garantirgli un pieno diritto di difesa. Queste le conclusioni cui giunge la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia nella sentenza n. 99/2/17.

Il caso vedeva coinvolta una società, raggiunta da una contestazione fiscale di oltre 400 mila euro scaturita da un'indagine penale a carico di un altro imprenditore. Quest'ultimo, infatti, aveva dichiarato al pm inquirente di avere sovrappagato nei confronti della ricorrente alcune prestazioni.

Secondo i giudici emiliani, in primo luogo non è sufficiente che i contenuti di tali dichiarazioni confessorie siano riportate nel pvc redatto dalla Guardia di finanza. Ai sensi delle norme sull'accertamento (art. 42 del decreto del presidente della repubblica n. 600/1973 e art. 56 del decreto del presidente della Repubblica n. 633/1972) e dell'articolo 7 della legge n. 212/2000, il contribuente ha diritto «a conoscere gli atti, le dichiarazioni e le intercettazioni in originale, per poterli collazionare con quanto riprodotto in motivazione e per poterne valutare la portata e il significato nella sua globalità», osserva la Commissione tributaria provinciale, «essendo ben noto che una frase decontestualizzata può assumere significato e portata del tutto fuorviante rispetto al senso generale del discorso». Anche volendo ammettere l'ammissibilità delle dichiarazioni del terzo, precisa tuttavia la sentenza, la Cassazione ha più volte affermato che queste «non possono, da sole, assurgere al rango di prova determinante, ma debbano essere criticamente ponderate dal giudice tributario». Anche perché, conclude la Commissione tributaria provinciale, le affermazioni dell'imprenditore indagato «possono avere lo scopo, umanamente comprensibilissimo, di ammiccargli gli organi inquirenti, nei cui confronti si trova in una situazione psicologica di inferiorità, al fine di ottenere mitezza di trattamento». Da qui l'accoglimento del ricorso e l'annullamento degli atti impugnati.

(Italia Oggi, 4 agosto 2017, pag. 28)

## RASSEGNA STAMPA: sintesi

### Via al nuovo non profit

Obbligo di presentazione del bilancio presso il registro del terzo settore, necessità per legge di istituire i libri sociali, pubblicazione sui siti dei compensi di amministratori e controllori. Sono alcuni dei principali obblighi di trasparenza per le associazioni e le fondazioni operanti nel terzo settore, che tuttavia saranno operative solo a seguito della istituzione del Registro unico nazionale del Terzo settore. Lo prevede il Codice del terzo settore (Cts), dlgs 3/7/2017, n. 117, oggi in G.U. n. 179, in vigore dal 02 agosto 2017.

(Italia Oggi, 2 agosto 2017, pag. 30)

### Il Fisco sorveglia le partite Iva

Anche per il prossimo triennio il fisco punta tutto sulla prevenzione. Più compliance e meno controlli, con eccezione del mondo delle partite Iva (imprese di piccole dimensioni e professionisti), nei confronti dei quali gli accertamenti saliranno dai 140 mila previsti quest'anno ai 160 mila del 2019. Dai controlli veri e propri sono attesi incassi decrescenti (dai 15,2 miliardi di euro del 2017, che non tengono comunque conto degli introiti della voluntary bis, ai 14,3 miliardi del 2019), ma tale calo sarà più che compensato dalla maggiore lealtà fiscale.

Gli «alert» spediti ai contribuenti dovrebbero fruttare almeno 50 milioni di euro in più all'anno, passando dai 500 milioni incamerati lo scorso anno ai 650 milioni del 2019. Sarà soprattutto l'adempimento spontaneo, ossia le somme versate da autonomi e aziende tramite i modelli F23 ed F24, a crescere al ritmo di oltre il 2% annuo.

(Italia Oggi, 26 luglio 2017, pag. 28)

### Sequestro a tutto campo

Dopo la riforma fiscale del 2015 il sequestro preventivo finalizzato alla confisca va sempre disposto sui beni del presunto evasore anche se ha concordato un piano di rientro rateale con l'amministrazione. Ma non solo: il dissequestro su quanto già pagato può essere disposto solo quando il contribuente provi con certezza quanto delle somme versate sia imputabile alla sorte capitale, quanto agli interessi e alle sanzioni.

È quanto affermato dalla Corte di cassazione che, con la sentenza n. 35781 del 20 luglio 2017, ha respinto il ricorso di un imprenditore di Macerata.

(Italia Oggi, 21 luglio 2017, pag. 32)

PIERGIORGIO FRIZZERA  
Organizzazione & Sistemi srl

## LITI FISCALI: definizione

La circolare 28 luglio 2017, n. 22/E dell'Agenzia delle Entrate, che ha seguito a pochi giorni di distanza quella del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 21 luglio 2017, n. 140316, reca le modalità di attuazione delle disposizioni di cui all'art. 11 del D.L. n. 50/2017. La data, che non dovrebbe subire alcuna modifica, è fissata per il **30 settembre prossimo**.

Alla luce delle istruzioni fornite dall'Agenzia delle Entrate – che recano qualche inattesa “apertura” – e dell'avvenuta pubblicazione del modello, possiamo sintetizzare gli aspetti maggiormente rilevanti della procedura:

### Le liti definibili

Il percorso della definibilità prevede la limitazione della procedura alle sole controversie “in cui è parte l'agenzia delle Entrate pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in cassazione e anche a seguito di rinvio”. Il profilo soggettivo impone, dunque, di non poter considerare definibili le liti aventi per controparte altri enti impositori, come ad esempio l'Agenzia delle Dogane e dei monopoli nonché il solo agente della riscossione.

In altre parole, se nonostante l'Agenzia abbia la titolarità del rapporto ma, per errore, il contribuente non l'abbia individuata come parte nel procedimento processuale avviato – come potrebbe capitare in una controversia in materia di cartelle di pagamento e di ruoli – la lite non può essere definita salvo che, nello specifico giudizio, l'Agenzia delle Entrate sia stata successivamente chiamata ovvero sia intervenuta volontariamente. Sul versante oggettivo, stante l'assenza di un'elencazione specifica da parte della norma, sono definibili tutte quelle liti aventi per oggetto atti contenenti una pretesa, e quindi con riferimento anche alle sole sanzioni.

Ne deriva, quindi, che in mancanza di importi da versare la lite non è definibile, come nei classici casi di controversie in materia di dinieghi espressi o taciti di rimborso o di spettanza di agevolazioni e, comunque, per quelle di valore indeterminabile, come, ad esempio, le controversie che attengono al classamento degli immobili, così come le liti instaurate avverso dinieghi di condono o di precedenti definizioni agevolate di liti pendenti. Inoltre, per il divieto posto dal Legislatore non possono essere definite le liti avente per oggetto, anche soltanto in parte:

- le risorse tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, e 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione;
- le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'art. 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015;
- le liti relative al recupero di crediti tributari sorti in uno Stato membro dell'Unione europea, in uno Stato estero aderente alla Convenzione CSE/CoE sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale o in uno Stato estero con cui l'Italia ha stipulato una convenzione bila-

terale in materia di assistenza alla riscossione, poiché si tratta di somme non rientranti nella disponibilità dello Stato italiano.

### Il requisito della “lite pendente”

Una volta soddisfatto il requisito soggettivo e oggettivo della lite, è necessario verificare il presupposto della sua “pendenza” alla data del 24 aprile scorso, intendendosi per tale la notifica avvenuta alla predetta data del ricorso introduttivo del giudizio di primo grado e la circostanza che alla data di presentazione della domanda, entro quindi il prossimo 30 settembre, il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva.

L'esaurimento del rapporto alla data di presentazione della domanda, pertanto, preclude la definizione. Per fare qualche esempio tra quelli maggiormente frequenti, non è possibile la definizione per sentenze passate in giudicato alla data del 24 aprile scorso oppure per procedimenti di mediazione tributaria o di conciliazione giudiziaria per i quali è già avvenuto il perfezionamento.

Quanto sia essenziale la “pendenza” della lite è facilmente ravvisabile nella circostanza che l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto rientranti nella definizione anche quelle controversie instaurate mediante ricorsi comunque affetti da vizi di inammissibilità, ad esempio per essere stati proposti fuori termine, ovvero privi dei requisiti di forma e contenuto: ebbene, purché la lite sia pendente nei termini anzidetti e che non sia intervenuta sentenza definitiva da parte della Suprema Corte, la definizione sarà possibile (con un gran bel regalo per il contribuente e in barba alla più elementare certezza del diritto).

### Gli importi da versare

La somma dovuta per la definizione, cosiddetto “importo lordo dovuto”, è costituita da tutti gli importi spettanti all'Agenzia delle Entrate, richiesti con l'atto impugnato, nella misura in cui sono stati contestati con l'atto introduttivo del giudizio di primo grado con esclusione solo delle sanzioni pecuniarie amministrativo-tributarie collegate al tributo:

- il riferimento alla contestazione degli importi spettanti è vincolante, atteso che nell'eventualità in cui il contribuente non avesse impugnato parte dell'atto concernente determinati tributi e relativi accessori, in quanto non è stato oggetto della controversia non può rientrare nella definizione.
- all'opposto, l'Agenzia delle Entrate avesse annullato parzialmente l'atto in via di autotutela, la definizione avrà per oggetto solo quanto residua successivamente all'intervenuto annullamento.
- occorre tenere conto degli interessi dovuti di cui all'atto impugnato calcolati fino alla data di notifica dell'atto stesso nonché degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo, ex art. 20 del D.P.R. n. 602 del 1973, calcolati sull'importo dei tributi recati dall'atto impugnato per il periodo che va dalla data di notifica dell'atto medesimo fino al sessantesimo giorno successivo.
- interessi di mora o su sanzioni non collegate al tributo, le somme dovute per la definizione della lite ammontano al 40% di quanto in

contestazione.

La circolare amplia notevolmente il dettato normativo di cui al settimo comma dell' art. 11, D.L. n. 50/2017, affermando come l'importo da versare per la definizione è da calcolare al netto di somme pagate prima della presentazione della domanda di definizione a titolo di riscossione provvisoria in pendenza del termine di impugnazione dell'atto ovvero, del giudizio.

Possono così essere oggetto di scomputo tutti gli importi pagati a titolo provvisorio per tributi, sanzioni amministrative, interessi ed indennità di mora di spettanza dell' Agenzia delle Entrate, sempre che siano ancora in contestazione nella lite che si intende definire, ivi inclusi gli interessi per dilazione del pagamento delle somme iscritte a ruolo o affidate. Volendo estremamente semplificare vanno scomputati tutti gli importi in contestazione già pagati in esecuzione dell'atto impugnato, esclusi solo quelli di spettanza dell'agente della riscossione: ossia, aggi, spese per le procedure esecutive, spese di notifica, ecc. E' doveroso ricordare i casi in cui la definizione della lite abbia per oggetto un atto controverso in materia di rettifica di una perdita. In proposito, la scelta del contribuente orienterà la definizione a seconda della circostanza se questi intende affrancare o meno la perdita.

Nella prima ipotesi, il valore della lite è dato dalla maggiore imposta accertata e la definizione non comporta l'utilizzabilità delle perdite oggetto di rettifica; diversamente, l'affrancamento della perdita comporta la necessità di sommare alle maggiori imposte accertate anche l'imposta "virtuale" commisurata all'ammontare delle perdite in contestazione, al fine di mantenere l'utilizzabilità delle stesse.

### Le sospensioni

Le disposizioni vigenti in materia di sospensio-

ni – dei giudizi e delle impugnazioni – devono ispirare grande cautela al contribuente interessato alla definizione.

La legge non dispone alcuna sospensione automatica dei processi oggetto della definizione agevolata né, men che meno, ha attribuito alla presentazione della domanda di definizione l'effetto di sospendere il relativo giudizio. La norma prevede infatti la reattività del contribuente quando afferma che le controversie definibili non sono sospese, salvo che il contribuente faccia apposita richiesta, sì da sospendere il processo fino al 10 ottobre 2017 e, successivamente al deposito entro questa data di copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata, fino al 31 dicembre 2018: quest'ultimo termine rileva anche ai fini dell'automatica estinzione del processo in mancanza di un'istanza di trattazione presentata dalla parte che ne ha interesse.

In altre parole, la domanda di sospensione del giudizio eventualmente avanzata non obbliga il contribuente a presentare la domanda e, conseguentemente, a perfezionare la procedura: tant'è che la norma dispone appositamente il termine del 10 ottobre prossimo per il deposito di copia della domanda e del relativo versamento in unica soluzione o della prima rata ovvero, laddove non siano previsti versamenti, copia della sola domanda di definizione. Deposito, quello al prossimo 10 ottobre, destinato ad integrare il requisito della domanda di sospensione del giudizio sino al 31 dicembre 2018, che successivamente determinerà la relativa ordinanza: circostanza, questa, che darà vita al divieto assoluto di compiere qualsiasi atto processuale inerente la controversia.

I termini di impugnazione per effetto di tali definizione sono stati sospesi ope legis per sei mesi, avendo riguardo, però, alle sole impugnazioni,

anche incidentali, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione che scadono nel periodo tra il 24 aprile e il 30 settembre 2017.

In sostanza, se il termine di impugnazione, tanto in via principale quanto in via incidentale, delle pronunce e per la riassunzione della causa a seguito di rinvio ricade nel detto periodo, tale termine è automaticamente differito di sei mesi, ma senza la "stratificazione" del periodo di sospensione dei termini feriali. Laddove, invece, il termine "originario" per l'impugnazione scadesse nel periodo feriale, necessariamente il semestre di sospensione opererà tenendo conto della pausa 1/31 agosto: in altre parole, se il predetto termine di impugnazione della sentenza scadesse il 22 agosto, subirebbe il primo differimento da sospensione feriale al 22 settembre e, per effetto della sospensione automatica recata dalla norma in commento, al 22 marzo 2018.

La sospensione dei termini è automatica e a nulla rilevando la decisione del contribuente di procedere con la definizione della lite: occorre tuttavia avere riguardo alla circostanza che, per essere automaticamente sospeso, il termine deve riguardare una lite "definibile".

Per cui nessuna sospensione opererà per una lite avente per oggetto materia doganale o per una controversia in cui è parte, su una cartella di pagamento, il solo agente della riscossione. Parimenti, la sospensione in parola non riguarda gli altri termini processuali, quali ad esempio la proposizione del ricorso in primo grado, la costituzione in giudizio delle parti nelle Commissioni tributarie nonché la notifica del ricorso in primo grado, la costituzione in giudizio delle parti nelle Commissioni tributarie nonché la notifica del controricorso per cassazione.

PIERGIORGIO FRIZZERA  
Organizzazione & Sistemi srl

## SANZIONI: la gestione sotto il profilo contabile e fiscale

Due recentissime pronunce della Corte di Cassazione offrono lo spunto per tornare sul tema, ancora estremamente dibattuto, della deducibilità fiscale delle sanzioni.

Si tratta, in particolare, della sentenza n. 14137 del 7 giugno 2017, che si è occupata della deducibilità delle sanzioni amministrative irrogate dall'antitrust e della ordinanza n. 16561 del 5 luglio 2017 che, invece, si è pronunciata con riguardo alla deducibilità delle penali contrattuali.

In effetti, la normativa fiscale nulla dispone espressamente in ordine alla deducibilità delle sanzioni, siano esse amministrative o "civili" (riferite, cioè, a forme di risarcimento previste dalla disciplina civilistica, come quelle derivanti da inadempimento contrattuale). Nel silenzio del legislatore, la giurisprudenza, la prassi e la dottrina hanno fornito nel tempo interpretazioni difformi di cui occorre tener necessariamente conto in sede di predisposizione della dichiarazione dei redditi.

Peraltro, la recente riforma sui bilanci, attuata con il D.Lgs. n. 139 del 2015 e l'ag-

giornamento dei Principi Contabili Nazionali, impongono anche alcune accortezze sotto il profilo contabile.

La deducibilità delle sanzioni amministrative In merito alla deducibilità delle sanzioni amministrative le interpretazioni fornite nel tempo sono state eterogenee.

La recente sentenza della Corte di Cassazione n. 14137 del 7 giugno 2017, accoglie l'interpretazione, sfavorevole al contribuente, ritenendo che l'illiceità della condotta spezza il nesso di inerenza rispetto all'attività d'impresa.

Aderendo alla suddetta interpretazione, dunque, si può affermare che le sanzioni amministrative risultano in deducibili dal reddito d'impresa.

D'altronde, con riguardo alle sanzioni amministrative, diverse rispetto a quelle antitrust, è stato coerentemente affermato che:

A) le sanzioni pecuniarie pagate in conseguenza di illeciti accertati dai competenti organi di polizia sono in deducibili (CTC sent. 13 giugno 1983, n. 1763), come, ad

esempio, le sanzioni irrogate per infrazioni alle norme sulla circolazione stradale, in quanto tese a punire un comportamento illecito del contribuente (Cass. 29 maggio 2000, n. 7071);

B) con riguardo ai costi connessi ad un condono edilizio è necessario distinguere tra quelli specificamente affittivi (quali l'oblazione), da considerare in deducibili, e quelli aventi contenuto diverso, come i contributi concessori e gli oneri di urbanizzazione, per i quali la deducibilità è consentita (Cass. sent. 7 settembre 2007 n. 18860);

C) le sanzioni tributarie sono in deducibili (circolare Assonime 24 maggio 2000, n. 39);

D) considerata la loro natura affittiva, devono ugualmente considerarsi in deducibili le sanzioni penali pecuniarie. L'Amministrazione Finanziaria, a commento dell'art. 14, comma 4-bis, legge n. 537 del 1993 recante la disciplina dell'ineducibilità dei costi da reato, ha ritenuto che dette sanzioni, considerata la mancanza di inerenza, sono fiscalmente sempre in deducibili dal reddito

di impresa o dal reddito professionale (circolare 26 settembre 2005, n. 42/E).

E) Ugualmente, la Suprema Corte ha statuito che le somme pagate a titolo di oblazione per estinzione di reati non costituiscono spese e non sono pertanto deducibili, trovando causa in attività compiuta in violazione di legge, estranea all'esercizio dell'attività commerciale dell'impresa (Cass. sent. 13 maggio 2003, n. 7317).

#### La deducibilità delle c.d. sanzioni civili

Diversamente da quanto detto in materia di sanzioni amministrative, la deducibilità delle sanzioni "civili" non è stata mai messa in discussione.

La stessa Agenzia delle Entrate ha sostenuto, in diverse occasioni, che le indennità da corrispondere a titolo di risarcimento di danni e le penali contrattuali sono deducibili dal reddito d'impresa (Risoluzione n. 9/174 del 27 aprile 1991; circolare n. 29/E del 27 giugno 2011). La giurisprudenza più recente e l'Amministrazione Finanziaria ritengono deducibili tutti i costi e gli oneri inerenti la produzione del reddito, tra cui rientrano quelli relativi alle penali contrattuali ex art. 1382 cod. civ.

#### Trattamento contabile delle sanzioni

Sotto il profilo contabile, come noto, tra le principali novità arrecate, con decorrenza dall'esercizio 2016, dalla riforma sui bilanci (ex D.Lgs. n. 139 del 2015), vi è anche l'eliminazione della "sezione straordinaria" del conto economico civilistico ("Sezione E"). Ciò comporta una più accorta gestione delle sanzioni sotto il profilo contabile, in particolare con riguardo al conto economico civilistico.

A decorrere dall'esercizio 2016, in conseguenza della soppressione della sezione straordinaria del conto economico, i nuovi OIC 12 e OIC 25 prevedono che:

- le sanzioni tributarie, unitamente agli interessi, relative ad imposte dirette dovute nell'esercizio, sono iscritte nel Conto Economico alla "Voce 20" ("imposte sul reddito d'esercizio correnti, differite e anticipate") e, segnatamente, tra le imposte correnti (ad esempio, è il caso del ritardato versamento degli acconti);
- le sanzioni tributarie, unitamente agli interessi, relative ad imposte dirette dovute con riguardo agli esercizi precedenti, sono iscritte nel Conto Economico alla "Voce 20" ("imposte sul reddito d'esercizio correnti, differite e anticipate") e, segnatamente, tra le imposte relative ad esercizi precedenti;
- le sanzioni tributarie, unitamente agli interessi, relative ad imposte indirette relative ad esercizi precedenti, sono iscritte nella "Voce B14" ("oneri diversi di gestione");
- gli oneri per multe, ammende e penali e, quindi, le restanti tipologie di sanzioni diverse da quelle tributarie, sono iscritte nella "Voce B14" ("oneri diversi di gestione").

Per effetto della riforma sui bilanci ex D.Lgs. n. 139 del 2015 e dei nuovi principi contabili, le sanzioni (diverse da quelle tributarie) amministrative e "civili" e le penali pecuniarie andranno ora iscritte nella "Voce B14" del conto economico civilistico. Le sanzioni tributarie andranno iscritte, a seconda dei casi, nella "Voce B14" ovvero nella "Voce 20" del conto economico.

#### Trattamento fiscale delle sanzioni ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP

Presupposto fondamentale è che si verifichino per un'impresa, nel periodo d'imposta, tutti i requisiti previsti dalla normativa fiscale (art. 109 TUIR) per la deduzione del costo, tra i quali, competenza, certezza, obiettiva determinabilità e previa imputazione in bilancio. Per i professionisti, come è noto, occorre che sia rispettato, oltre al principio di inerenza, anche il principio di cassa.

Emerge, innanzitutto, che, prudenzialmente, il contribuente dovrebbe considerare il seguente quadro di sintesi:

- le "sanzioni amministrative" risultano indeducibili dal reddito d'impresa o dal reddito professionale, considerata la loro natura, prevalentemente afflittiva. È il caso delle multe stradali e delle sanzioni tributarie, ecc.. In alcune specifiche ipotesi (e.g. condoni edilizi) andrà "scorporato" il costo sostenuto a titolo di oblazione (indeducibile) dagli altri costi (deducibili);
- le c.d. "sanzioni civili", considerata la natura risarcitoria, sono deducibili dal reddito di impresa o dal reddito professionale;
- le "sanzioni penali" pecuniarie, considerata la natura afflittiva, sono fiscalmente sempre indeducibili dal reddito di impresa o dal reddito professionale.

Tali principi sono validi per le imposte dirette, quali IRPEF e IRES mentre ai fini dell'IRAP occorrono alcune precisazioni, con particolare riguardo alle società che determinano l'imposta secondo le regole valide per le società di capitali ex art. 5, D.Lgs. n. 446 del 1997.

A decorrere dal 2016, l'eliminazione dell'"area straordinaria" del conto economico comporta che alcune tipologie di sanzioni (come nel caso delle multe, ammende e penali originate da eventi estranei alla gestione) confluiscono ora in un'area rilevante ai fini del tributo, quale la "sezione ordinaria". Rimane, però, il dubbio se, ai fini IRAP, occorra anche valutare l'inerenza di detto costo, così come ai fini delle imposte sui redditi.

#### La gestione delle sanzioni in dichiarazione dei redditi

Premesso ciò, in sede dichiarativa (periodo d'imposta 2016), ai fini delle imposte dirette, occorre distinguere i seguenti principali casi.

- Imprenditori individuali e società di persone in contabilità semplificata, che compilano il "Quadro RG", rispettivamente, del Modello Redditi Pf 2017 e Redditi Sp 2017. Il costo relativo alle eventuali sanzioni penali pecuniarie e amministrative (per la parte in cui siano ritenute "afflittive", non dovrà confluire nel Quadro dichiarativo. Differentemente, il costo relativo alle c.d. "sanzioni civili" e quello relativo alle sanzioni amministrative (per la parte in cui non siano ritenute "afflittive") potrà confluire nel "Rigo RG22" ("altri componenti negativi"), "codice 99".
- Imprenditori individuali e società di persone in contabilità ordinaria, nonché società di capitali che compilano il "Quadro RF", rispettivamente, del Modello Redditi Pf 2017, Redditi Sp 2017 e Redditi Sc 2017. Il costo relativo alle eventuali sanzioni penali pecuniarie e amministrative (per la parte in cui siano ritenute "afflittive", come nel caso delle sanzioni relative ai tributi indiretti e diretti)

dovrà formare oggetto, rispetto all'utile/perdita civilistica ("Righi RF4-RF5"), di una variazione in aumento dell'intero importo nel "Rigo RF31" ("Altre variazioni in aumento"), "codice 99". Differentemente, il costo relativo alle c.d. "sanzioni civili" e quello relativo alle sanzioni amministrative (per la parte in cui non siano ritenute "afflittive") non dovrà formare oggetto di alcuna variazione.

- Professionisti che compilano il "Quadro RE" del Modello Redditi Pf 2017. Il costo relativo alle eventuali sanzioni penali pecuniarie e amministrative (per la parte in cui siano ritenute "afflittive") non dovrà confluire nel Quadro dichiarativo.

Differentemente, il costo relativo alle c.d. "sanzioni civili" e quello relativo alle sanzioni amministrative (per la parte in cui non siano ritenute "afflittive") potrà confluire nel "Rigo RE19" ("altre spese documentate"), "colonna 4".

#### La gestione delle sanzioni in dichiarazione IRAP

Accogliendo una interpretazione prudenziale, necessita distinguere i seguenti casi:

- Imprenditori individuali e società di persone che compilano, rispettivamente, il "Quadro IQ", Sez. I e il "Quadro IP", Sez. I del Modello Redditi IRAP 2017, applicando le regole di cui all'art. 5-bis, D.Lgs. n. 446 del 1997. Il costo relativo alle sanzioni (di qualsiasi tipologia) non dovrebbe confluire nel Quadro dichiarativo, non essendo possibile includerlo in alcun caso tra i costi fiscalmente rilevanti indicati dalla norma;
- Imprenditori individuali e società di persone che compilano, rispettivamente, il "Quadro IQ", Sez. II e il "Quadro IP", Sez. II del Modello Redditi IRAP 2017, applicando le regole di cui all'art. 5, D.Lgs. n. 446 del 1997, nonché società di capitali che compilano il "Quadro IC", Sez. I del Modello Redditi IRAP 2017. Si ritiene che il costo relativo alle sanzioni penali pecuniarie e amministrative (per la parte in cui siano ritenute "afflittive", come nel caso di quelle relative ai tributi indiretti) dovrà essere indicato prima tra gli "Oneri diversi di gestione" (Righi "IQ25", "IP26" e "IC13" a seconda del Quadro) e poi tra le "altre variazioni in aumento" (Righi "IQ33", "codice 99", "IP37", "codice 99", e "IC51", "codice 99" a seconda del Quadro). Diversamente, le sanzioni amministrative relative ai tributi diretti non confluiscono nella dichiarazione IRAP, non essendo incluse in alcuna voce rilevante ai fini del tributo. Infine, il costo relativo alle c.d. "sanzioni civili" e quello relativo alle sanzioni amministrative (per la parte in cui non siano ritenute "afflittive") potrà confluire tra gli "Oneri diversi di gestione", senza successiva variazione in aumento;
- Professionisti che compilano il "Quadro IQ", Sez. V del Modello Redditi IRAP 2017. Il costo relativo alle sanzioni penali pecuniarie e amministrative (per la parte in cui siano ritenute "afflittive") non dovrà confluire nel Quadro. Diversamente, il costo relativo alle c.d. "sanzioni civili" e quello relativo alle sanzioni amministrative (per la parte in cui non siano ritenute "afflittive") potrà confluire nel Rigo "IQ51".

PIERGIORGIO FRIZZERA  
Organizzazione & Sistemi srl