

11. Emanata la circolare dell'Agenzia delle Entrate con le istruzioni per la riammissione, entro il 20 ottobre 2016, alla rateazione introdotta dal D.L. n. 113/2016

FONTE	Agenzia delle Entrate
RIFERIMENTO	Circolare n. 41/E del 3.10.2016

Come noto, con l'articolo 13-bis, comma 3, del DL 113/2016, è stata introdotta la misura secondo cui il debitore decaduto può ottenere "a semplice richiesta", da presentare a pena di decadenza entro il 20 ottobre 2016 (sessanta giorni dopo la data di entrata in vigore della legge di conversione 160/2016, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale del 20 agosto), la concessione di un nuovo piano di rateazione anche se, al momento dell'istanza, le rate scadute non siano state saldate.

In proposito l'Agenzia delle Entrate ha emanato la circolare n. 41/E del 3 ottobre 2016 in cui ripercorre e spiega termini e modalità degli adempimenti necessari per essere riammessi al beneficio della rateazione.

Contribuenti interessati

Possono accedere al nuovo piano di rateazione nello specifico coloro che:

- hanno definito le somme dovute mediante adesione all'avviso di accertamento, al processo verbale di constatazione o all'invito a comparire, oppure per acquiescenza all'accertamento
- hanno optato per il pagamento in forma rateale
- sono decaduti dal piano perché, dopo aver versato la prima rata, non hanno rispettato le successive scadenze (ossia, non hanno versato una rata, diversa dalla prima, entro il termine di quella successiva).

La riammissione alla rateizzazione non è pertanto prevista per coloro che sono decaduti dalla rateazione relativa agli altri istituti deflativi del contenzioso, come la conciliazione e gli accordi di mediazione.

Condizioni specifiche

Per quanto riguarda l'ambito oggettivo, la nuova rateazione spetta a condizione che:

- ✓ la decadenza dalla precedente sia avvenuta dopo il 15 ottobre 2015 ed entro il 1° luglio 2016
- ✓ la richiesta sia presentata all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate entro il 20 ottobre 2016
- ✓ al momento della presentazione dell'istanza sia presente un debito residuo da pagare.

Presentazione dell'istanza

Chi vuole accedere al beneficio deve presentare un'istanza in carta semplice (un *fac-simile* è allegato alla circolare e di seguito riportato) all'ufficio competente dell'Agenzia delle Entrate, ossia quello che ha emesso il provvedimento di rateazione (direzione regionale o provinciale, Centro operativo di Pescara).

La presentazione può avvenire mediante consegna diretta all'ufficio oppure con invio per raccomandata o ancora con trasmissione per posta elettronica certificata.

La richiesta, che deve arrivare all'ufficio, a pena di decadenza, non oltre il 20 ottobre 2016 (in caso di spedizione postale, fa fede il timbro apposto sulla busta).

Nella domanda vanno riportati gli estremi dell'atto a cui si riferisce il piano di rateazione dal quale si è decaduti e il numero delle rate trimestrali in cui si vuole suddividere l'importo da pagare (se non c'è alcuna indicazione, si intende il numero massimo di rate consentite).

Normativa fiscale

Per stabilire il numero massimo di rate di cui può essere composto il nuovo piano di ammortamento, occorre verificare la data in cui è stato perfezionato o definito l'atto da cui è originata la precedente rateazione (prima o dopo il 22 ottobre 2015).

Infatti, da quel giorno è entrato in vigore il Dlgs 159/2015 che, per le somme dovute a seguito di accertamento con adesione e di acquiescenza, quando superiori a 50mila euro, ha elevato da dodici a sedici il numero delle rate trimestrali fruibili dal contribuente.

Di conseguenza: se il piano dal quale il contribuente è decaduto riguarda un atto già perfezionato o definito al 22 ottobre 2015, l'importo può essere nuovamente dilazionato in un numero di rate trimestrali da otto a dodici; se l'atto è di data successiva, il numero delle rate va da otto a sedici.

Controlli e nuovo piano

Una volta verificate l'“ammissibilità” dell'istanza, l'ufficio sospende gli eventuali carichi iscritti a ruolo o affidati all'agente della riscossione a seguito dell'avvenuta decadenza ed elabora un nuovo piano di rateazione, dandone comunicazione al contribuente (consegna diretta, raccomandata A/R ovvero via Pec, se il contribuente ha utilizzato tale strumento per presentare l'istanza o l'ha espressamente richiesto).

Nella comunicazione verrà indicato l'importo della rata iniziale, che deve essere versato, nei successivi sessanta giorni, tramite modello F24, in cui bisogna riportare anche il codice dell'atto a cui si riferisce il piano rateale originario. Entro dieci giorni dal pagamento, il contribuente deve trasmettere all'ufficio competente copia della quietanza dell'avvenuto pagamento.

A questo punto, l'ufficio, acquisita la data dell'effettivo pagamento della prima rata, predispone il piano definitivo, con indicazione della scadenza delle rate successive (per gli atti perfezionati o definiti entro il 22 ottobre 2015, in base alla data di effettuazione del versamento della rata iniziale; per gli atti post 22 ottobre 2015, in base al termine previsto per versare la rata iniziale) e del loro esatto ammontare.

Nel caso in cui il contribuente, pur avendo presentato tempestiva istanza di riammissione, non paghi la rata iniziale, l'ufficio revocherà la sospensione degli importi iscritti a ruolo o affidati all'agente della riscossione ovvero a iscrivere a ruolo i residui importi, maggiorati della sanzione aggiuntiva per la decadenza.

Invece, in caso di mancato pagamento di una rata diversa da quella iniziale entro il termine della successiva, si perderà nuovamente il beneficio della rateazione, con conseguente attivazione dell'ufficio per il recupero delle somme ancora dovute, compresa la specifica sanzione aggiuntiva per la decadenza.

12. Per i reati tributari commessi prima del 22 ottobre 2015 il pagamento del debito tributario estingue il reato anche se interviene successivamente alla dichiarazione di apertura del dibattimento

FONTE	Corte di Cassazione
RIFERIMENTO	Sentenza n. 40314 del 28.09.16

Il D.Lgs. n. 158/2015, in vigore dal 22 ottobre 2015, ha apportato rilevanti modifiche al D.Lgs. n. 74/00 e nello specifico anche per quanto concerne le conseguenze penali in conseguenza dell'avvenuto pagamento del debito tributario.

In particolare, è ora previsto che l'integrale pagamento del debito tributario, comprese sanzioni amministrative ed interessi, anche a seguito di procedure conciliative, adesione e ravvedimento operoso, prima dell'apertura del dibattimento penale di primo grado, comporterà la non punibilità per i reati di omesso versamento delle ritenute e dell'IVA, nonché per il reato di indebite compensazioni con crediti non spettanti.

La medesima causa di non punibilità è poi prevista anche per i reati di dichiarazione infedele (art. 4) ed omessa (art. 5), purché però il contribuente non abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali nei suoi confronti.

Per gli altri reati il pagamento del debito, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, continua a garantire l'applicazione di un'attenuante speciale.

Prima di tale modifica il pagamento del debito tributario costituiva solo una circostanza attenuante e non una causa di estinzione del reato.

Il nuovo D.Lgs. n. 158/2015 ha differenziato la disciplina a seconda dei reati prevedendo per alcune situazioni che il pagamento del debito tributario – prima della dichiarazione di apertura

del dibattimento – possa costituire una causa di non punibilità.

Inoltre il D.Lgs. n. 158/2015 prevede anche che qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, venga dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa.

Il giudice ha altresì facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.

Con la sentenza n. 40314, depositata il 28 settembre 2016, la Corte di Cassazione ha sancito che nei procedimenti per reati tributari commessi prima del 22 ottobre 2015, il pagamento totale del debito tributario comporta l'estinzione del reato sia se avviene prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, come richiesto dalla norma, sia dopo tale limite, purché prima del giudicato. Ciò al fine di rispettare il principio di uguaglianza che sarebbe leso nel caso in cui tale possibilità venisse negata in funzione di una mera preclusione temporale.

Nel caso specifico analizzato dai Supremi giudici nella suddetta sentenza un contribuente, in qualità di legale rappresentante di una Srl, veniva imputato per il reato di omesso versamento dell'IVA con condanna sia in primo grado che in sede di appello.

L'imputato ricorreva in Cassazione, lamentando il mancato riconoscimento dell'attenuante di cui all'art. 62 n. 6 c.p., in quanto era stato richiesto ed ottenuto un piano di rateizzazione per il pagamento del debito.

Normativa fiscale

Nelle more del procedimento, come visto innanzi, il D.Lgs. n. 158 del 2015 aveva introdotto una vera e propria causa di non punibilità nel caso in cui il debito tributario fosse stato integralmente estinto.

La difesa, pertanto, con una memoria aggiuntiva, chiedeva l'annullamento della sentenza di condanna, attestando che nel frattempo l'imprenditore aveva versato, in ottemperanza al piano rateale, tutta la somma prevista,

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 40314/2016 ha accolto il ricorso dell'imputato, ritenendo infatti, che anche se la nuova norma indica come limite temporale di rilevanza della causa estintiva la dichiarazione di apertura del dibattimento, ciò non vale per i reati commessi prima dell'entrata in vigore della nuova disciplina (e cioè prima del 22 ottobre 2015).

Nei procedimenti in corso, infatti, all'imputato deve essere data la possibilità di avvalersi della causa estintiva del reato, nel caso di pagamento dell'intero debito tributario.

Il principio di uguaglianza - che vieta trattamenti differenti per situazioni uguali - impone di ritenere che il pagamento del debito tributario comporti l'estinzione del reato sia se avviene prima della dichiarazione di apertura del dibattimento sia, nei procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 158/2015, che avvenga dopo tale limite purché prima del giudicato.

Viceversa si verificherebbe una disparità di trattamento in relazione a situazioni uguali, per cui sarebbe prospettabile anche una questione di illegittimità costituzionale.

Da qui l'accoglimento del ricorso.

13. Il piccolo ritardo nei pagamenti degli avvisi bonari non causa la decadenza dal piano di rateazione con conseguente irrogazione delle maggiori sanzioni

FONTE	Comm. Trib., Reg. Puglia
RIFERIMENTO	Sentenza n. 40314 del 28.09.16

La Commissione tributaria regionale della Puglia con la recente sentenza n. 319/11/2016 ha stabilito che si rendono applicabili, anche alle vecchie rateazioni (purché ancora in corso), le regole stabilite dal D.Lgs. n. 159/2015 più favorevoli ai contribuenti secondo cui, per tutte le dilazioni successive al 21.10.2015, in caso di lieve inadempimento, non scatta la decadenza dalla rateazione.

Si considera "lieve inadempimento":

- il versamento della rata con un ritardo non superiore a sette giorni
- e/o l'omissione non superiore al 3% della rata e a 10mila euro. In realtà, la legge [3] dice che il ritardo di sette giorni è riferito solo alla «prima rata»; invece per le rate successive alla prima è consentita la possibilità di pagare «entro il termine di pagamento della rata successiva» senza decadere dalla rateazione.

Nello specifico la Commissione pugliese ha stabilito che è illegittima la revoca del piano di rateazione e l'irrogazione delle maggiori sanzioni conseguenti alla revoca.

La controversia su cui i giudici pugliesi sono stati chiamati a pronunciarsi riguardava il versamento

effettuato da un contribuente, con un solo giorno di ritardo, di una rata successiva alla prima di un piano di rateazione contenente importi dovuti a seguito di un avviso bonario.

Le Entrate ritenevano il contribuente decaduto dalla rateazione e iscrivevano a ruolo il debito residuo con maggiorazione delle sanzioni sui tributi rateizzati. Seguiva la notifica della cartella di pagamento.

Il contribuente impugnava la cartella sostenendo che l'involontario ritardo di un solo giorno fosse violazione meramente formale che, come tale, non poteva comportare un aumento del debito tributario a titolo di sanzioni.

Nel merito, i giudici richiamano il D.Lgs n. 159/2015 affermando che la controversia deve ritenersi «ricompresa abbondantemente» nella nuova normativa. Di conseguenza, «per effetto di tale ius superveniens»

- la revoca del piano di rateazione e la cartella di pagamento sono illegittime;

- la maggiorazione della sanzione al 30% delle imposte non versate e oggetto di rateazione non è dovuta rimanendo confermata l'originaria misura del 10%;

- il piano di rateazione originario resta dotato di piena validità giuridica.

8. Legittimo il licenziamento del lavoratore con ripartizione delle sue mansioni agli altri dipendenti per una più efficiente ed economica gestione aziendale

FONTE	Corte di Cassazione
RIFERIMENTO	Sentenza n. 19185 del 28.09.16

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 19185 del 28 settembre 2016 ha confermato il principio secondo cui costituisce giustificato motivo oggettivo di licenziamento, la decisione datoriale di procedere con una diversa ripartizione delle mansioni del dipendente licenziato tra gli altri lavoratori rimasti in servizio, qualora attuata al fine di una più economica ed efficiente gestione aziendale,

In particolare la Suprema Corte ha osservato che rientra nel legittimo esercizio dei poteri di impresa la suddivisione tra più lavoratori delle attribuzioni ricoperte da un solo dipendente, nei cui confronti può, dunque, essere validamente intimato il licenziamento per soppressione del relativo posto di lavoro.

Condizione determinante perché il licenziamento, giustificato con la cancellazione del ruolo aziendale assegnato al dipendente estromesso e la conseguente redistribuzione delle sue mansioni tra gli altri dipendenti in forza, sia ritenuto valido, risiede nella circostanza che tale iniziativa ricada nell'ambito di un effettivo processo di riorganizzazione aziendale. Più precisamente, secondo la Cassazione osserva, il riassetto organizzativo, da cui discende la redistribuzione tra gli altri dipendenti delle funzioni proprie di un solo lavoratore, deve essere all'origine dell'intimato licenziamento e non costituirne un mero effetto.

Se la ripartizione tra altri dipendenti delle mansioni del soggetto licenziato costituisce una pura conseguenza del recesso datoriale e non, invece, la ragione posta alla base del

provvedimento di risoluzione del rapporto di lavoro, precisa la Corte di legittimità, risulterebbe pretestuosa la finalità stessa per cui il licenziamento è funzionalmente preordinato ad una più economica ed efficiente organizzazione produttiva.

Nel caso oggetto della sentenza in esame, una società operante nel settore immobiliare aveva intimato il licenziamento ad un dipendente sul presupposto della chiusura della sede a cui era adibito, con redistribuzione tra i dipendenti di un'altra sede aziendale delle sue mansioni di natura commerciale.

La Corte d'appello di Roma, riformando la decisione del Tribunale, aveva dichiarato il licenziamento illegittimo, ordinando la riassunzione entro 3 giorni del lavoratore o, in difetto, il versamento di un indennizzo pari a 5 mensilità dell'ultima retribuzione globale di fatto. Secondo la Corte territoriale la soppressione della sede dove era adibito il dipendente non risultava dirimente ai fini della validità dell'intimato licenziamento, in quanto le mansioni del lavoratore risultavano ancora aziendali utili, essendo state trasferite ad altri dipendenti.

La Cassazione con sentenza in esame non ha però condiviso tale conclusione affermando che il licenziamento per giustificato motivo oggettivo può anche consistere nella soppressione di una posizione lavorativa e nella contestuale riassegnazione ad altri lavoratori delle mansioni ad essa pertinenti con la sola condizione che il licenziamento sia conseguenza di una effettiva riorganizzazione tecnico-produttiva attuata per soddisfare una specifica finalità di impresa, la quale può anche consistere nella realizzazione di una gestione economicamente più sostenibile.

Lavoro e previdenza

9. Pubblicato il decreto con le regole di funzionamento del SINP (Sistema informativo nazionale per la prevenzione nei luoghi di lavoro)

FONTE	Normativa
RIFERIMENTO	Decreto Interministeriale 25 maggio 2016

A distanza di oltre otto anni dall'entrata in vigore del D.Lgs n. 81/2008 (Testo unico sulla salute e sicurezza sui luoghi di lavoro), il 27 settembre 2016 è stato pubblicato sulla Gazzetta ufficiale il decreto interministeriale del 25 maggio 2016, che contiene le regole per il funzionamento del Sinp Sistema informativo nazionale per la prevenzione nei luoghi di lavoro. L'archivio conterrà le informazioni relative ad infortuni, malattie, attività di prevenzione e di vigilanza in tema di salute e sicurezza.

L'archivio è il prodotto di un sistema basato sulla cooperazione tra gli enti che ne fanno parte: i ministeri del Lavoro, della Salute, dell'Interno, le Regioni e Province autonome di Trento e Bolzano, l'Inail.

Il monitoraggio della produzione e della qualità dei dati contenuti nel Sinp verrà effettuato attraverso l'applicazione delle regole già adottate dall'Inail e che sono rese disponibili per le amministrazioni che fanno parte del sistema.

L'allegato E del sopracitato DM 25 maggio 2016 indica per ciascuno degli Enti/Organismi nell'allegato stesso indicati, gli strumenti di accesso e di analisi dei dati ritenuti adeguati nel rispetto della privacy. Come pure è indicato il tipo di utilizzo che ne può essere fatto e l'ambito territoriale delle informazioni che possono essere consultate se cioè tutte o solo quelle che rientrano nella competenza territoriale dell'Ente.

Le informazioni che derivano dalla elaborazione dei dati devono in ogni caso consentire la conoscenza necessaria alle finalità relative alla programmazione, orientamento e pianificazione, con particolare riguardo al quadro produttivo, a quello dei rischi, della salute e sicurezza dei lavoratori.

6. Smaterializzazione del certificato assicurativo RC auto: l'automobilista può esibire anche un copia cartacea non originale o la schermata dello smartphone

FONTE	Ministero dell'Interno		
RIFERIMENTO	Circolare	Prot.	n.
	300/A/5931/16/106/15		del
	1.09.2016		

Procedendo nella attività di dematerializzazione del tagliando assicurativo avviata con la legge 27/2012, che dal 18 ottobre 2015 ha fatto venir meno l'obbligo di esporre sul parabrezza del veicolo il contrassegno dell'assicurazione Rc, lo scorso 1° settembre il Ministero degli Interni ha emanato la circolare Prot. 300/A/5931/16/106/15 con la quale ha chiarito che al conducente dell'auto sarà sufficiente, per provare di essere in regola, esibire una stampa non originale del certificato di assicurazione Rc auto in forma digitale oppure la schermata dello smartphone. Ciò non toglie, però, che l'automobilista ha l'onere di conservare il certificato assicurativo in caso di richiesta da parte della polizia.

Non essendoci norme interpretative in ordine agli obblighi che il conducente doveva rispettare si era ritenuto opportuno, quanto meno a titolo cautelativo, tenere il contrassegno cartaceo a bordo. Ciò soprattutto in considerazione del fatto che nella pratica, il mancato aggiornamento tempestivo della banca dati ministeriale delle coperture Rc esponeva l'automobilista al rischio di non essere in grado di provare la regolarità della posizione del veicolo solo per via telematica, il che rendeva necessario disporre del documento cartaceo e ciò pur essendo venuto meno l'obbligo di esporre il tagliando.

Ora, in base all'articolo 180 del Codice della strada, permane a carico di chi circola senza avere a bordo il certificato assicurativo, la

sanzione di 41 euro, che scendono a 25 quando si tratta di ciclomotori. Ma, in assenza del documento a bordo o, comunque della prova certa, attestante l'avvenuto pagamento del premio assicurativo, la stessa norma prevede che gli agenti invitino il conducente a presentarsi con gli originali in un comando di polizia, per farli visionare; in caso di mancato adempimento senza giustificato motivo, scatta una sanzione di 419 euro.

La circolare, quindi, rappresenta un significativo passo in avanti verso una normalizzazione della situazione colmando il vuoto prodotto dalla mancanza di coordinamento tra norme relative ad uno stesso obbligo giuridico.

Ora pur avendo fatto compiere la circolare del Ministero degli Interni che stiamo analizzando un ulteriore passo in avanti nel processo di dematerializzazione del contrassegno assicurativo non bisogna dimenticare, che circolare senza copertura obbligatoria comporta anche il sequestro del mezzo. Pertanto è consigliabile continuare a conservare a bordo del veicolo una copia del contratto.

In proposito sembra opportuno ricordare che il provvedimento l'ass 41/2015 ha chiarito che, previa prestazione del consenso da parte dell'assicurato il contratto può essere inviato anche per mail al contraente. Quindi l'assicurato potrà esibire, in caso di richiesta da parte degli agenti, la copia digitale, a ulteriore dimostrazione di aver pagato regolarmente, senza il rischio di dover portare al comando gli originali cartacei entro il termine perentorio indicato dagli agenti.

7. CDP dei veicoli solo digitale: il Consiglio di Stato rende nuovamente operativa la circolare ACI che l'ha introdotto nel 2015

FONTE	Consiglio di Stato
RIFERIMENTO	Ordinanza 3805 del 9.09.2016

In una controversia tra Aci e gli studi di consulenza automobilistica associati all'Unasca i giudici amministrativi si sono occupati del rapporto tra documento cartaceo e documento digitale relativamente al certificato di proprietà.

In proposito, bisogna, preliminarmente, chiarire che i gradi della giustizia amministrativa sono due : Tar e Consiglio di Stato. Quando il giudice amministrativo annulla con sentenza un provvedimento, quest'ultimo viene cancellato e non è più applicabile. La seconda pronuncia può essere di segno contrario e, quindi, gli effetti della precedente vengono totalmente annullati e sostituiti dalla nuova. La vertenza che riguarda il Certificato di Proprietà dell'auto va inquadrata in questo contesto.

Questo è stato lo svolgimento della vicenda:

- fino al settembre 2015, erano possibili certificati cartacei riportanti tutti i dati leggibili nell'archivio informatico
- nel 2015 l'AcI, aveva escluso la possibilità di una versione cartacea dei certificati di proprietà che come si è detto, era una stampa, corrispondente a ciò che è presente nel supporto digitale custodito negli archivi dell'ente. Quindi dal settembre 2015 i certificati di proprietà digitali erano affiancati da un'attestazione cartacea con dati sintetici;
- la sentenza del Tar del Lazio 5861 del 17 maggio 2016, ha annullato la circolare AcI che imponeva certificati di proprietà digitali, pertanto dal maggio 2016 erano di nuovo possibili solo certificati di proprietà cartacei;

- nel settembre 2016 è intervenuta una sospensione dal giudice di appello sicchè dal settembre 2016 si torna al regime dei soli certificati digitali, affiancati da "attestati" cartacei sintetici. Il Consiglio di Stato, infatti, con l'ordinanza 3805 del 9 settembre scorso, ha temporaneamente sospeso l'annullamento pronunciato dalla sentenza del Tar, facendo tornare applicabile la circolare AcI del settembre 2015 e cioè consentendo all'AcI di gestire solo in modo digitale i certificati di proprietà dei veicoli.

Nella motivazione del Consiglio di Stato si rileva che eseguire la sentenza Tar convertendo i certificati digitali anche in documenti cartacei, sarebbe stato estremamente oneroso . Quindi viene concesso all'AcI di mantenere la procedura già in uso.

Stabilire, quindi , se abbia vinto l' AcI o l'Unasca è difficile.

L'AcI è riuscita a far riconoscere l'organizzazione messa in piedi per gestire il certificato digitale, che quindi non va modificata; ma ciò non significa che il Consiglio di Stato, abbia riconosciuto la validità di detta organizzazione che ha avallato una " *la impostazione totalizzante che l'AcI ha adottato*", che mostra una avversione assoluta ai documenti di proprietà cartacei.

Quindi la contrapposizione tra documento cartaceo e documento digitale rimane ancora in piedi.

Ma queste situazioni si registrano anche in altri settori come, ad esempio, nelle aule dei Tribunali dove continuano a convivere dati digitali voluti dalla legge e dati cartacei imposti dalla "cortesia". Di fatto, ogni attività è sdoppiata e rimane anche cartacea (circolare ministero Giustizia 23 ottobre 2015), anche se è priva del

Circolazione e trasporti

valore di prova che la legge riconosce solo al documento digitale.

Il Tar Lazio nella vertenza Aci-Unasca aveva sottolineato che le norme sulla digitalizzazione pubblica (D.Lgs n. 82/2005) non impediscono le

copie cartacee. Allo stato attuale, quindi, la dematerializzazione assoluta dei documenti stenta a realizzarsi e si cerca di procedere senza grossi scossoni alla sua graduale realizzazione accettando la convivenza del certificato (digitale) con la attestazione sintetica (cartacea).

8. Niente obbligo di aggiornamento della carta di circolazione per i veicoli aziendali dati in uso ai dipendenti

FONTE	Pubblicitica
RIFERIMENTO	Art. 94 comma 4 bis del Codice della Strada

L'articolo 94 comma 4 bis 4-bis del Codice della Strada recita :*" Fatto salvo quanto previsto dall'articolo 93, comma 2, gli atti, ancorché diversi da quelli di cui al comma 1 del presente articolo, da cui derivi una variazione dell'intestatario della carta di circolazione ovvero che comportino la disponibilità del veicolo, per un periodo superiore a trenta giorni, in favore di un soggetto diverso dall'intestatario stesso, nei casi previsti dal regolamento sono dichiarati dall'avente causa, entro trenta giorni, al Dipartimento per i trasporti, la navigazione ed i sistemi informativi e statistici al fine dell'annotazione sulla carta di circolazione, nonché della registrazione nell'archivio di cui agli articoli 225, comma 1, lettera b), e 226, comma 5. In caso di omissione si applica la sanzione prevista dal comma 3.*

Sorge, allora, la domanda se occorre aggiornare la carta di circolazione o effettuare comunicazioni alla Motorizzazione per un'autovettura data in uso promiscuo a un dipendente per l'anno intero.

La risposta è che nel caso descritto non occorre aggiornare la carta di circolazione.

Il Ministero delle Infrastrutture e dei trasporti, con la circolare n. 23743/2014 ha, infatti, chiarito che non è soggetto all'aggiornamento della carta di circolazione l'utilizzo del veicolo aziendale per uso promiscuo, oppure nel caso di fringe benefit o di uso esclusivo da parte del dipendente per lo svolgimento di attività aziendali. In tali fattispecie, infatti, viene meno il requisito dell'uso esclusivo e personale del veicolo, anche qualora lo stesso venga utilizzato dal dipendente nel tempo libero o per raggiungere la propria abitazione.

Adempimenti aziendali

4. In arrivo le lettere dell’Agenzia delle Entrate che comunicano l’esclusione dal VIES per i soggetti IVA che risultano inattivi in ambito intracomunitario dal primo trimestre 2015

FONTE	Agenzia delle Entrate
RIFERIMENTO	Comunicato stampa del 4.10.16

Con comunicato stampa del 4 ottobre 2016 l’Agenzia delle Entrate ha reso noto che sta per inviare circa 60.000 comunicazioni di esclusione dalla banca dati VIES, l’anagrafe degli operatori autorizzati all’effettuazione di operazioni “intracomunitarie” (cessioni/acquisti di beni e prestazioni di servizi rese/ricevute ex articolo 7 ter, Dpr 633/72 che siano effettivamente imponibili Iva nello Stato del committente).

Nello specifico l’Agenzia delle Entrate ha monitorato la mancata presentazione di almeno un elenco riepilogativo per quattro trimestri consecutivi come previsto dalla circolare 31/E/del 2014 e quindi a partire dal primo trimestre 2015

Il monitoraggio ha portato quindi ad escludere dal Sistema quei contribuenti che non hanno presentato elenchi riepilogativi a partire dal primo trimestre 2015 e che, quindi, si presume non intendano più effettuare operazioni intracomunitarie.

Per questi, l’effettiva cancellazione dalla banca

dati avverrà dopo sessanta giorni dal ricevimento della comunicazione di estromissione, entro i quali gli interessati a mantenere l’iscrizione potranno rivolgersi all’ufficio dell’Agenzia delle Entrate e fornire la documentazione attestante le operazioni intracomunitarie effettuate cui tuttavia non è seguita la presentazione dell’Intrastat o adeguati elementi circa gli scambi ancora in corso (o da realizzare).

L’eventuale esclusione comunque non è definitiva in quanto il contribuente può sempre chiedere un nuovo inserimento nella banca dati, direttamente in via telematica, se abilitato a Fisconline o Entratel, oppure tramite soggetti abilitati e incaricati.

Per completezza di argomento, si ricorda che il VIES (*Vat information exchange system*) è un sistema elettronico di scambio di dati sull’Iva, per verificare una serie di informazioni fiscali relative agli operatori comunitari, ad esempio, la validità di una partita Iva, rilasciata in un determinato Paese Ue, nel momento in cui viene utilizzata per scambi commerciali con un altro Paese membro.

Adempimenti aziendali

5. Vedemecum degli adempimenti per i fornitori degli esportatori abituali alla luce delle novità in vigore dal 2015

FONTE	Avvocato generale Corte UE
RIFERIMENTO	Conclusioni dep. l'8.09.2016 su Causa C-398/15

Come noto a seguito dei cambiamenti introdotti dal decreto Semplificazioni (D.Lgs n. 175/ 2014), è l'esportatore abituale a dover comunicare telematicamente i dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento all'agenzia delle Entrate che, a sua volta, è tenuta a rilasciare una ricevuta.

L'esportatore deve poi consegnare le dichiarazioni d'intento con le relative ricevute rilasciate dall'Agenzia ai fornitori prima di effettuare gli acquisti in sospensione d'imposta. Il fornitore non può effettuare operazioni non imponibili ai sensi dell' articolo 8, comma 1, lettera c) del Dpr 633/1972, fino al momento in cui non ha acquisito dall'esportatore la dichiarazione d'intento completa di ricevuta e riscontrato, in via telematica, che l'esportatore abbia adempiuto all'obbligo comunicativo nei confronti dell'Agenzia.

Accanto ai nuovi obblighi introdotti dal decreto Semplificazioni, restano comunque in vigore le regole preesistenti in tema di adempimenti "interni".

Nello specifico le dichiarazioni d'intento devono essere redatte in duplice esemplare, progressivamente numerate dal dichiarante e dal fornitore, annotate entro i 15 giorni successivi alla presentazione o al ricevimento in apposito registro ex articolo 39 del Dpr 633/1972 e conservate.

Con riferimento agli estremi delle dichiarazioni d'intento ricevute, il fornitore dell'esportatore abituale deve non solo continuare a indicarli nelle fatture emesse in regime di non imponibilità dell'operazione ma anche riepilgarli nella propria dichiarazione annuale.

Più in particolare, in ogni rigo del nuovo quadro VI devono essere indicati nel campo 1 il numero di partita Iva dell'esportatore abituale e nel campo 2 il numero di protocollo attribuito dall'Agenzia alla dichiarazione di intento trasmessa in via telematica.

Nel caso in cui le dichiarazioni di intento ricevute fossero superiori a 6, il fornitore dell'esportatore abituale dovrà utilizzare un altro quadro VI su un altro modulo di dichiarazione.

Organizzazione aziendale

5. La rinuncia dei soci all'utile si presume finanziamento fruttifero

FONTE	Corte di Cassazione
RIFERIMENTO	Sentenza n. 17839 del 9.09.2016

La Corte di Cassazione con sentenza n. 17839 del 9 settembre 2016 ha stabilito che la presunzione di onerosità dei versamenti dei soci sancita dall'articolo 46 del Tuir non è vincibile con ogni mezzo, *"ma soltanto nei modi e nelle forme tassativamente stabilite dalla legge"*, in particolare, dimostrando che dai bilanci o dai rendiconti delle società finanziate emerge che il versamento è stato fatto a titolo diverso dal mutuo.

La vicenda

La Guardia di finanza, nell'ambito di una verifica presso una società partecipata da due soci, appurava che dal 1994 al 2000 questi ultimi avevano rinunciato a incassare gli utili realizzati. Pertanto, l'Agenzia riteneva che la rinuncia alla riscossione degli utili costituisse per i soci un finanziamento a favore della società, presumendo la percezione da parte dei soci finanziatori di interessi attivi.

L'articolo 46 del Tuir, al comma 1, dispone, infatti, che *"le somme versate alle società commerciali ... dai loro soci ... si considerano date a mutuo, se dai bilanci o dai rendiconti di tali soggetti non risulta che il versamento è stato fatto ad altro titolo"*.

Pertanto, le somme erogate dai soci alla società sono considerate presuntivamente come versamenti a titolo di mutuo e, quindi, produttive di interessi attivi tassabili rispettivamente ai sensi degli articoli 45, o 81 e 89 del Tuir, a seconda che il socio percettore sia una persona fisica o un imprenditore.

La Commissione provinciale accoglieva il ricorso dei soci e della società e anche la Commissione tributaria regionale confermava la decisione.

La Corte di Cassazione con la sentenza 10031/2009, a seguito del ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate, ha invece cassato la decisione di appello con rinvio, ritenendo insufficiente il solo elemento addotto dal giudice di merito a dimostrazione del fatto che non si trattasse di un finanziamento e consistente nell'assenza di bisogni finanziari della società.

La Commissione regionale, in diversa composizione, confermava tuttavia ancora che la mancata riscossione degli utili potesse configurare un finanziamento fruttifero a favore della società, dal momento che la presunzione contenuta nell'art. 46 doveva ritenersi superata dalle circostanze che la somma non era iscritta a bilancio come mutuo ricevuto dai soci, che non vi erano esigenze finanziarie della società tali da richiedere un mutuo ai soci e che le somme erano state poi reinvestite in obbligazioni fruttifere.

La sentenza della Cassazione

L'Agenzia delle Entrate ha, pertanto interpellato nuovamente la Cassazione che, in continuità con il proprio consolidato orientamento, secondo cui i versamenti dei soci alla società si presumono onerosi, ha ribadito il seguente il principio secondo cui: *"... la presunzione di onerosità del prestito non è vincibile con ogni mezzo, "ma soltanto nei modi e nelle forme tassativamente stabilite dalla legge, in particolare dimostrando che i bilanci allegati alle dichiarazioni dei redditi della società contemplavano un versamento fatto a titolo diverso dal mutuo"* (Cassazione, 16445/2009).

Pertanto, i supremi giudici hanno chiarito, da un lato, che è irrilevante, per superare la presunzione in argomento, che le somme siano state utilmente investite (ciò non può di certo significare che sono state gratuitamente elargite

Organizzazione aziendale

dai soci), e che, dall'altro, la presunzione può essere vinta solo in ragione di precisi elementi, ossia fornendo la dimostrazione dell'iscrizione in bilancio del versamento come fatta a titolo diverso dal mutuo.

Osservazioni

Nella prassi societaria sono frequenti gli apporti dei soci, ulteriori e diversi rispetto ai conferimenti iniziali, effettuati allo scopo di dotare la società di nuovi mezzi finanziari, pur senza formale attribuzione al capitale sociale. I giudici di legittimità (Cassazione, 2735/2011, 12251/2010 e 6093/2009) hanno distinto i versamenti dei soci in conto capitale o a fondo perduto (per i quali non vi è obbligo di restituzione a carico della società e, pertanto, sono appostati in una riserva del patrimonio netto nella misura in cui non sono impiegati per ripianare perdite) dalle somme erogate a titolo di finanziamento (mutuo), che comportano, invece, un obbligo di restituzione da parte della società ricevente.

Parte della dottrina afferma che la norma di cui all'articolo 46 del Tuir rileva solo ai fini della

qualificazione delle somme erogate, ossia serve a distinguere i versamenti effettuati a titolo di mutuo da quelli eseguiti a titolo diverso (incremento del patrimonio netto), ma non a stabilire la fruttuosità o meno degli stessi, sostenendo altresì che, se il versamento è a titolo di mutuo, va applicato l'articolo 1815 cc, il quale presume che esso sia fruttifero "*salvo diversa volontà delle parti*", la cui prova può essere data con qualunque mezzo.

La Cassazione, invece, con la sentenza in esame ha ulteriormente chiarito che la presunzione di onerosità dei versamenti dei soci (*ex* articolo 46, Tuir) non è vincibile con ogni mezzo, "*... ma soltanto nei modi e nelle forme tassativamente stabilite dalla legge ...*", ossia fornendo la dimostrazione che i bilanci o i rendiconti delle società finanziate documentino un versamento fatto a titolo diverso dal mutuo, e che la tassazione degli interessi attivi avviene sulla base del disposto di cui agli articoli 45 e 81 del Tuir, a seconda che il socio percettore sia, rispettivamente, una persona fisica o un imprenditore.

Organizzazione aziendale

6. La regolamentazione sull'anatocismo bancario in vigore dal 1° ottobre 2016: cosa cambia per i clienti

FONTE	Publicistica
RIFERIMENTO	D.M. n. 343 del 3 agosto 2016

Con il termine anatocismo si intende la pratica adottata dalle banche per effetto della quale allorquando, alla scadenza del periodo di computo degli interessi (solitamente il trimestre) viene quantificato l'onere prodotto dallo scoperto di conto corrente, l'importo debitorio maturato va a sommarsi al debito esistente e comincia a produrre a sua volta interessi passivi. L'anatocismo è, quindi, il calcolo degli interessi sugli interessi. Ma per quanto riguarda i rapporti attivi la maturazione degli interessi viene effettuata su base annuale.

Così ipotizzando al 1° gennaio una somma di 100 fruttifera di interessi in misura pari al 2% annuo, con la capitalizzazione annuale, all'inizio dell'anno successivo gli interessi non si calcolano più sul capitale di 100 ma sul capitale di 102 e così via. Quella sull'anatocismo è una battaglia di lunga data tra banche e clienti, che ha avuto inizio alla fine degli anni '70.

Alla base del contendere c'era l'articolo 1283 del Codice civile del 1942, secondo il quale si può fare anatocismo (in assenza di «usi contrari» che lo autorizzano) solo se vi sia un accordo tra creditore e debitore o, in mancanza, una azione legale del creditore contro il debitore.

Fino al 1999 la giurisprudenza si è pronunciata in maniera uniforme a favore del sistema bancario sostenendo che la esistenza delle «norme bancarie uniformi» aveva, ormai, consolidato un «uso contrario» rispetto alla disciplina del Codice civile; e cioè un uso secondo il quale nei rapporti tra banca e cliente era lecita la pratica dell'anatocismo. Ma due sentenze della Cassazione (la n. 2374/1999 e la n. 3096/1999) hanno sovvertito questa situazione sostenendo che, in effetti, l'anatocismo era il frutto non di un

uso corrente nel mercato, ma di un accordo tra banca e cliente, che, però, era da considerarsi illecito.

Dopo queste sentenze, il legislatore è stato costretto a modificare la norma tant'è che nell'articolo 120 del Testo unico bancario ha stabilito che la materia dell'anatocismo avrebbe dovuto essere disciplinata da un regolamento del Comitato interministeriale per il credito e il risparmio.

Finalmente dal 1° ottobre 2016, in materia di anatocismo con riferimento ai contratti bancari e, quindi, a mutui, finanziamenti, affidamenti, scoperti di conto e aperture di credito, le banche devono necessariamente adeguarsi al disposto del decreto del ministro dell'Economia n. 343 del 3 agosto 2016, il quale dà attuazione all'articolo 120 del Testo unico bancario (Tub) che contiene i principi direttivi per la disciplina dell'anatocismo bancario, demandando però la concreta regolamentazione della materia appunto a una determinazione del Cicr (Comitato interministeriale per il credito e il risparmio).

Il Dm 343/2016 contiene anzitutto (nell'articolo 3) una affermazione di principio importante in base al quale nelle operazioni di raccolta del risparmio e di esercizio del credito, «gli interessi debitori maturati non possono produrre interessi, salvo quelli di mora».

Ora il punto che risulta ancora poco chiaro è se, nello specifico caso dell'anatocismo che riguarda gli interessi di mora, questi decorrano "in automatico", per il solo fatto dell'inadempimento del cliente o se, trattandosi comunque di interessi (seppur moratori) su interessi (di natura convenzionale), debba ricorrere, perché l'anatocismo si produca, la ulteriore condizione prevista dall'articolo 1283 del Codice civile che sia stata proposta una domanda giudiziale del

Organizzazione aziendale

creditore contro il debitore. L'opinione della produzione "automatica" degli interessi moratori appare più aderente alla prassi quotidiana dei rapporti banca/cliente.

Il Dm n. 343/2016, in tema di conto corrente e conto di pagamento, ribadisce che:

- gli interessi debitori e gli interessi creditori debbono avere la medesima periodicità, comunque non inferiore a un anno;
- gli interessi devono essere conteggiati il 31 dicembre di ogni anno (o comunque al termine – se infrannuale – del rapporto per cui sono dovuti);
- anche per i contratti iniziati in corso d'anno, il conteggio si effettua comunque al 31 dicembre successivo.

Con specifico riferimento alle aperture di credito regolate in conto corrente (o conto di pagamento) e agli sconfinamenti rispetto al fido accordato o che si verificano su conti non affidati il D.M n. 343/2016 prevede che gli interessi debitori devono essere conteggiati separatamente dal capitale; ciò per impedire la capitalizzazione degli interessi e, quindi, che, scaduto l'anno, gli interessi corrispettivi continuino a calcolarsi sul solo capitale, e non, in modo anatocistico, sulla somma del capitale e degli interessi prodottisi nell'anno precedente.

Un dato altrettanto importante è che gli interessi maturati in un dato anno, che, come si è detto, dovranno essere conteggiati separatamente, diventano esigibili dal creditore, e di conseguenza sono dovuti dal debitore (debitore è il cliente nei conti correnti passivi, la banca nei conti correnti attivi) il 1° marzo dell'anno successivo a quello in cui essi sono maturati e, comunque, non prima del trentesimo giorno successivo a quello nel quale il cliente riceve il relativo estratto conto cosa che, normalmente, avviene, nel mese di

gennaio, con la trasmissione dell'estratto conto del mese di dicembre.

Una volta che gli interessi corrispettivi divengono esigibili:

- a) se il cliente li paga, la vicenda si chiude e gli interessi corrispettivi continuano a essere calcolati sul solo capitale;
- b) se il cliente ne autorizza o ne ha autorizzato l'addebito in conto (si tratta di un'autorizzazione revocabile in qualsiasi momento), inevitabilmente, per effetto dell'addebito, si "trasformano" in capitale e, quindi, da quel momento, gli interessi corrispettivi devono essere calcolati su un importo rappresentato dalla somma del capitale finanziato incrementata degli gli interessi divenuti capitale per effetto dell'avvenuto loro addebito in conto;
- c) se il cliente non li paga e non ne autorizza l'addebito in conto, il rapporto tra banca e cliente entra nella fase patologica dell'inadempimento. Pertanto, si determina il presupposto per l'applicazione degli interessi moratori, con la conseguenza, prevista dall'articolo 1283 del Codice civile, che nel contratto tra banca e cliente può essere convenuto che i fondi che eventualmente in seguito dovessero essere accreditati nel conto del cliente per il quale sono maturati gli interessi siano impiegati per estinguere il debito da interessi.

Le banche devono applicare il decreto n. 343/2016, al più tardi, agli interessi maturati a partire dal 1° ottobre 2016. Per quanto riguarda i contratti in corso, le banche possono procedere unilateralmente al loro adeguamento alle nuove norme. Deve, però, essere richiesta l'autorizzazione del cliente per l'addebito in conto degli interessi corrispettivi divenuti esigibili.

Aspetti fiscali della vendita

3. La guida di autoveicoli aziendali da parte di terzi: tra normativa fiscale e del Codice della Strada

FONTE	Pubblicitica
RIFERIMENTO	Codice della Strada DPR 633/72 TUIR

Ci sembra opportuno dare risposta ad una serie di quesiti che ricorrono costantemente tra gli utenti “dell’auto aziendale” quesiti che derivano da una serie di malintesi stratificatisi negli anni ed, in alcuni casi, diventati “favole metropolitane”.

Quelli più ricorrenti riguardano: i soggetti che sono legittimati a guidare un autoveicolo aziendale (non autocarro), la possibilità che il veicolo circoli nei giorni festivi e le regole fiscali applicabili delle diverse circostanze.

Per rispondere al primo quesito bisogna partire dall’articolo 54 del Codice della Strada, che opera la distinzione, ai fini della circolazione, dei diversi tipi di “autoveicolo”, distinguendo: autovetture, autobus, autocarri, trattori stradali, autoveicoli per trasporti specifici, autoveicoli per uso speciale, autotreni, autoarticolati, autosnodati, autocaravan e mezzi d’opera.

Ora le due categorie di veicoli che ricorrono più frequentemente sono le “autovetture” e gli “autocarri”. Ma bisogna, anche chiarire se ci si riferisce alle regole della circolazione o a quelle fiscali.

Se ci riferiamo alla circolazione dell’autovettura, il Codice della Strada non prevede il rispetto di alcuna particolare prescrizione per la guida o, più in generale comunque, per l’utilizzo del veicolo. Quindi il presunto obbligo che alla guida del veicolo debba essere un dipendente dell’azienda è privo di fondamento.

Così come è privo di fondamento l’obbligo della presenza a bordo, quindi anche come passeggeri,

di persone esclusivamente appartenenti alla società.

Per quanto concerne, invece, gli autocarri per il trasporto di cose, l’articolo 54 del Codice della Strada prescrive che a bordo del veicolo debba esserci soltanto il personale addetto all’uso o al trasporto delle cose trasportate ma non impone che sia dipendente della azienda intestataria del bene.

Per quanto concerne la possibilità di circolare nei giorni festivi è previsto il divieto di circolazione, fuori dei centri abitati, nei giorni festivi e negli altri particolari giorni dell’anno indicati con decreto del ministro delle Infrastrutture e dei trasporti, solo per gli autocarri o i complessi di veicoli per il trasporto di cose di massa complessiva massima autorizzata superiore a 7,5 tonnellate.

Passando all’aspetto di tipo fiscale, invece, per quanto concerne l’Iva, l’articolo 19 bis 1 del d.p.r.633/72 (legge dell’Iva) al punto c) recita: ***“l’imposta relativa all’acquisto o all’importazione di veicoli stradali a motore, diversi da quelli alla lettera f dell’allegata tabella b (motocicli di cilindrata superiore a 350 cc n.d.r.) è ammessa in detrazione nella misura del 40% se tali veicoli non sono utilizzati esclusivamente nell’esercizio dell’impresa. La disposizione non si applica, in ogni caso, quando i predetti veicoli formano oggetto dell’attività propria dell’impresa nonché per gli agenti ed i rappresentanti di commercio. Per veicoli stradali a motore si intendono tutti i veicoli a motore diversi dai trattori agricoli o forestali normalmente adibiti al trasporto di persone o beni la cui massa massima autorizzata non superi i 3.500 kg.***

Aspetti fiscali della vendita

Quindi la discriminante ai fini dell'Iva non è costituita dal tipo di veicolo (autovettura o autocarro) ma dall'utilizzo che ne fa l'impresa. Se è utilizzata solo nell'esercizio della attività lavorativa, se forma oggetto dell'attività dell'impresa (società di noleggio, scuola guida ecc.) e per gli agenti e rappresentanti di commercio la detrazione del tributo spetta al 100%. Negli altri casi spetta nel limite del 40% e ciò sia che si tratti di autovettura che di autocarro.

Per quanto concerne le Imposte sul reddito l'articolo 164 del Tuir

- limita la deduzione dei costi al 20 per cento, relativamente alle autovetture e autocaravan, di cui alle lettere a) e m) dell'articolo 54 del Codice della strada

entro un tetto massimo di spesa di acquisizione di 18.075,99 euro;

- tale percentuale è elevata all'80 per cento per i veicoli utilizzati dai soggetti esercenti attività di agenzia o di rappresentanza di commercio entro un tetto massimo di spesa di acquisizione di 25.822,84 euro
- il limite di deducibilità è del 70 per cento per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta a condizione che venga tassato in capo al dipendente il corrispettivo del costo kilometrico di 4.500 chilometri secondo la tabella pubblicata dall'ACI all'inizio di ciascun anno.

Aspetti fiscali della vendita

4. Autoveicoli utilizzati da associazioni professionali: criticità nel trattamento fiscale dei rimborsi chilometrici

FONTE	Publicistica
RIFERIMENTO	DPR 633/72 TUIR

Alcuni verificatori hanno considerato e continuano a considerare fiscalmente non deducibili i rimborsi chilometrici effettuati dagli studi associati ai professionisti membri dell'associazione professionale. Queste riprese fiscali non appaiono condivisibili, poiché contrastano con i principi generali che disciplinano l'imposizione sui redditi di lavoro autonomo contrariamente a quanto previsto dall'articolo 164, comma 1, lettera b) del Tuir.

Le associazioni professionali possono essere intestatarie della carta di circolazione di autoveicoli (Cassazione 8853/2007). Per poter far sì che i costi di gestione concorrano alla definizione del reddito dell'associazione, nella prassi si adotta, alternativamente, una delle seguenti modalità operative:

- viene intestato il bene allo studio, detraendo l'Iva nella misura del 40% (ai sensi dell'articolo 19-bis1, comma 1, lett. c, Dpr 633/72) e deducendo, in misura pari al 20%, i costi di acquisto e di esercizio in base all'articolo 164, comma 1, lett. b) Tuir. Una ulteriore limitazione è costituita dal fatto che è consentita al massimo la deducibilità di un veicolo per ogni professionista associato;
- l'associato consegna in comodato gratuito l'autoveicolo di sua proprietà all'associazione. L'associazione utilizza il bene e, pertanto, può dedurre, sempre con i limiti innanzi indicati, le relative spese di gestione e di manutenzione (ma non quelle di acquisto);

- l'associato (che in genere è privo di partita Iva) addebita, in base alle tariffe Aci, le spese di utilizzo dell'autovettura relativi ai viaggi sostenuti a favore dell'associazione professionale purché adeguatamente documentati. L'associazione deduce integralmente tali importi che non producono reddito per l'associato in quanto sono rimborsi di costi non dedotti dal professionista.

Ora proprio quest'ultima modalità viene contestata da alcuni uffici, che ritengono indeducibili gli importi dei rimborsi, essenzialmente perché l'articolo 95, comma 3, Tuir, che la prevede si riferisce ai dipendenti e agli amministratori non professionali, ma sarebbe inapplicabile al caso in esame, non essendo prevista dall'articolo 54 Tuir. Pertanto la deduzione dei costi è possibile solo in base all'articolo 164 del Tuir ma, in questo caso, i veicoli devono essere intestazione all'associazione professionale.

Questa tesi è stata accolta, sia pure parzialmente, dalla Commissione provinciale tributaria di Treviso Sezione 8, con la decisione del 12 gennaio 2015 n. 10.

La Commissione ha, infatti, decretato che i rimborsi chilometrici adeguatamente documentati sono deducibili ma nella misura del 20% così come previsto per i costi di acquisto e di gestione dall'articolo 164 Tuir.

Questa tesi però, sembra difficilmente accettabile. Se un costo professionale risulta:

- inerente all'attività
- adeguatamente documentato
- effettivamente pagato

l'articolo 54 del Tuir ne consente la deducibilità integrale, poiché non impone alcun limite.

Aspetti fiscali della vendita

Ora è pur vero che l'articolo 164 impone una deducibilità ridotta per le spese relative a veicoli «non strettamente strumentali» cioè per i beni che non qualificano l'attività dell'impresa o del professionista. Ciò perché nella impossibilità di verificare la piena inerenza del bene questa viene forfettizzata ma questa situazione non esiste nel caso delle trasferte, siano esse poste in essere da dipendenti, amministratori, professionisti o soci dal momento che non c'è bisogno di provarne l'inerenza. Ovviamente sempre a condizione che la documentazione delle trasferte esista e sia corretta, e che sia evidente il nesso tra il viaggio dell'associato e l'attività svolta dallo studio (inerenza).

Sostenendo la deducibilità dei costi sostenuti al 20%, la commissione di Treviso ha fissato l'uso personale all'80%, e lo ha applicato su un importo che rappresentava, integralmente, costi sostenuti per lo svolgimento della sola attività professionale.

Ma non sembra coerente richiamare l'articolo 164, comma 1, lettera b) del Tuir perché prevede la deducibilità parziale (20%) dei costi sostenuti per gli autoveicoli, nel limite massimo di uno per ogni associato ma si riferisce a beni di proprietà dell'azienda. Quindi questa "interpretazione" della norma potrebbe riferirsi a vetture intestate all'associazione professionale ma non a quelle intestate all'associato.

Ed anche per quanto concerne la contestazione della applicabilità dell'articolo 95, comma 3, del Tuir, che, secondo la Commissione tributaria provinciale di Treviso sarebbe ipotizzabile solo nell'ambito del reddito d'impresa ed esclusivamente con riferimento a dipendenti e collaboratori bisogna ricordare che l'articolo 54 Tuir detta le regole per la deducibilità dei costi di vitto ed alloggio ma non delle spese di trasferta dei professionisti associati. Né risulta che l'Agenzia delle Entrate si sia mai espressa ufficialmente sul tema.

In sostanza la Commissione Provinciale di Treviso si è pronunciata per la parziale deduzione dei costi di percorrenza chilometrica, analiticamente documentati, addebitate dal professionista allo studio professionale associato, ed ha adottato la percentuale di deducibilità di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), Tuir, che attualmente è pari al 20%, ravvisando che nel caso in esame si stesse configurando un "rapporto di comodato" alla associazione professionale avente a oggetto le auto dei professionisti.

Tutta la "costruzione" della Commissione non pare condivisibile, alla luce delle norme in vigore. Sembra pretestuosa la interpretazione dell'articolo 54 del Tuir che non contiene un'elencazione dettagliata delle spese deducibili, ma si limita ad indicare i principi base di determinazione del reddito di lavoro autonomo. Se, quindi, la spesa rimborsata all'associato è inerente all'attività professionale svolta dallo studio, oggettivamente documentata ed effettivamente sostenuta, non c'è spazio per contestazione in ordine alla sua rimborsabilità.

Nessuna norma obbliga lo studio professionale alla intestazione del veicolo. D'altra parte il veicolo intestato al professionista persona privata non ha dato luogo a detrazione di Iva da parte dello Studio il che configura un vantaggio per l'Erario. Come pure un vantaggio per l'Erario si configura dal fatto che di tutti gli altri costi sostenuti per il veicolo il professionista non ha goduto della deduzione del 20% dal momento che, in qualità di privato, non ne aveva diritto.

La situazione che si è prodotta, per effetto della dichiarazione della indeducibilità dei rimborsi chilometrici del professionista allo studio associato per le trasferte effettuate con la propria vettura, in quanto la norma prevede la deducibilità solo per le trasferte effettuate dai dipendenti dello studio e non anche dagli associati crea una situazione paradossale. Lo studio può dedurre integralmente i chilometri della segretaria che si reca, con la propria auto, a

Aspetti fiscali della vendita

depositare il ricorso in Commissione e non quelli dell'associato professionista che va a discuterlo. Ma anche questa situazione è falsata dalla interpretazione della Commissione dal momento che l'articolo 54 Tuir quanto al rimborso delle spese sostenute dal dipendente si riferisce, letteralmente a quelle di "vitto e alloggio" e non anche a quelle di trasferimento.

Ma c'è un'altra situazione che bisogna tenere in considerazione. In passato l'Agenzia delle Entrate richiese di un parere in ordine al trattamento, ai fini delle imposte dirette, cui assoggettare i rimborsi spese dei soci di una società di persone per le trasferte da essi effettuate con la circolare 6/E/2009, par. 4, affermò che le spese sostenute per le trasferte dei soci «*possono, invece, essere portate in deduzione secondo il generale principio di inerza che sottende alla determinazione del reddito di impresa*», avallando, così, il ricorso ai principi generali pur in assenza di una specifica elencazione.

D'altra parte se l'articolo 95 dovesse risultare applicabile solo a dipendenti ed a titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (come gli amministratori delle società di capitali), bisognerebbe dedurre che sono esclusi i soci di società di persone. Ma i soci di Snc sono "naturalmente" amministratori, come del resto gli associati membri degli studi professionali, salvo che il patto societario o associativo stabilisca il contrario. Sembrerebbe legittimo, allora, estendere la interpretazione data con la circolare 6/E/2009, par. 4, dall'Agenzia delle Entrate per quanto le società di persone, anche al reddito di lavoro autonomo, che disciplina una situazione perfettamente analoga e regolata dai principi generali del sistema d'imposizione della singola tipologia di reddito.

In relazione a tutto quanto innanzi ci sembra di poter affermare che non possa essere contestata la deduzione di rimborsi spese sostenute dall'associato di uno studio professionale purchè inerenti e correttamente documentati.