

INDICE

Al via le verifiche 2008 sull'operato degli intermediari	1	Spese alberghiere e di ristorazione: chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate	15
Soggetti abilitati alla presentazione delle dichiarazioni in via telematica	1	Disciplina ai fini IVA	15
Lo strumento di monitoraggio	1	Disciplina ai fini delle imposte dirette	17
Le finalità del controllo	1	Modalità di pagamento per importi superiori a 10.000 euro da parte delle Pubbliche amministrazioni	21
Modalità di espletamento della verifica	2	Come avviene la verifica	22
Dichiarazione tardiva anche per gli intermediari	3	Le pubbliche amministrazioni non soggette al blocco dei pagamenti	22
Disciplina ante Finanziaria 2007	3	Definizione di pagamento	23
Novità Finanziaria 2007	3	Pagamento di stipendi	23
Cumulo giuridico	4	Cartella di pagamento impugnata giudizialmente	23
Riscossione accentrata: il medico di famiglia ne resta fuori	5	Ulteriori chiarimenti	23
Le strutture sanitarie private	5	Modello di comunicazione opzione IRAP: esempio di compilazione	25
Obbligo della riscossione accentrata	5	Il modello	26
Libro Unico del Lavoro: prime indicazioni operative	7	Termine di presentazione	28
Datori di lavoro obbligati alla tenuta del Libro Unico	7	Modalità di presentazione	28
Lavoratori da iscrivere	7	Contratti di lavoro intermittente, occasionale e part-time	29
Lavoratori esclusi dall'obbligo di registrazione	7	Lavoro intermittente	29
Modalità di tenuta e conservazione del Libro Unico del Lavoro	7	Lavoro accessorio o occasionale	30
Contenuto e tempi delle registrazioni	10	Il lavoro a tempo parziale	31
Consegna del prospetto paga al lavoratore	11	CONVEGNI E CORSI DI AGGIORNAMENTO	33
Elenchi riepilogativi mensili	12		
Entrata in vigore delle disposizioni e regime transitorio	13		

AL VIA LE VERIFICHE 2008 SULL'OPERATO DEGLI INTERMEDIARI

A cura di Antonio Gigliotti
Studio Tributario "Gigliotti & Associati"

L'Agenzia delle Entrate ha dato il via alle verifiche 2008 sull'operato dei soggetti abilitati all'invio telematico delle dichiarazioni, dopo che, attraverso l'applicazione Maia (Monitoraggio anomalie intermediari abilitati), sono state rilevate anomalie/irregolarità nell'attività di trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali, di cui all'**art. 3, comma 3, D.P.R. n. 322/1998**.

Soggetti abilitati alla presentazione delle dichiarazioni in via telematica

I soggetti incaricati della trasmissione in via telematica delle dichiarazioni, ai sensi **dell'art. 3, comma 3, D.P.R. n. 322/1998**, sono:

- a) gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro;
- b) i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria;
- c) le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori indicate nell'articolo 32, comma 1, lettere a), b) e c), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nonché quelle che associano soggetti appartenenti a minoranze etnico-linguistiche;
- d) i centri di assistenza fiscale per le imprese e per i lavoratori dipendenti e pensionati;
- e) gli altri incaricati individuati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

Lo strumento di monitoraggio

L'Agenzia delle Entrate, attraverso l'applicazione di uno strumento denominato Maia (Monitoraggio anomalie intermediari abilitati), è in grado di verificare il corretto svolgimento dell'attività di presentazione telematica, da parte degli intermediari abilitati, delle dichiarazioni relative:

- alle imposte sui redditi;
- all'imposta regionale sulle attività produttive;

- all'imposta sul valore aggiunto; di cui all'**art.3, comma 3, del D.P.R. n. 322/1998**.

E' una sorta di sistema che permette il giusto monitoraggio dell'attività svolta dagli intermediari.

RICORDA

E' la **quantità delle anomalie** commesse a fare scattare le verifiche in capo all'intermediario da parte dell'Agenzia delle Entrate.

La procedura di controllo e verifica da parte dell'Agenzia delle Entrate esamina:

- le possibili dichiarazioni omesse;
- le dichiarazioni scartate e non ritrasmesse;
- le dichiarazioni tardive;
- l'assenza di abbinamento tra due intermediari per le disgiunte;
- gli eccessivi invii forzati.

A far scattare, di conseguenza, la verifica da parte dell'ufficio auditor, non sarà la singola anomalia evidenziata dal sistema, bensì, il numero delle anomalie e la gravità della situazione risultante.

Una volta che il sistema produce l'elenco delle anomalie, quest'ultimo passa al **vaglio dei funzionari**, i quali andranno a determinarne la rilevanza secondo precisi criteri:

- le dichiarazioni tardive vengono esaminate se sono superiori a cinque;
- l'assenza di codice fiscale dell'altro intermediario (in caso di invio disgiunto del 770) solo se supera i dieci modelli;
- le dichiarazioni omesse se sono superiori a tre.

Le finalità del controllo

Il controllo, viene svolto presso gli studi degli intermediari ed è anticipato da una telefonata dell'Agenzia, alla quale segue un appuntamento telefonico da definire nel giro di pochi giorni.

Sono due, quindi, le fasi del controllo:

1. telefonata da parte dell'Agenzia delle Entrate, per fissare appuntamento con l'intermediario;
2. controllo, successivo alla telefonata, presso gli studi degli intermediari.

Modalità di espletamento della verifica

Le verifiche presso lo studio si attuano, sostanzialmente, attraverso le seguenti fasi:

1. l'Agenzia delle Entrate, innanzitutto, **contatta telefonicamente** l'intermediario, il quale espone le problematiche emerse negli invii, concordando un appuntamento per le verifiche necessarie;
2. successivamente, in sede di accesso, l'intermediario dovrà **fornire la documentazione relativa all'abilitazione concessa**, specificando le modalità di tenuta e conservazione delle chiavi (in luoghi separati e chiusi a chiave per motivi di sicurezza);
3. si controlla, quindi, la postazione informatica ed il suo corretto funzionamento con una visione alla struttura (locali e risorse informatiche);
4. si esaminano le procedure utilizzate per l'invio delle dichiarazioni (predisposizione dei file e delle stampe, impegno a

trasmettere, comunicazione di avvenuto ricevimento da parte dell'amministrazione finanziaria, ricevuta di consegna al contribuente dell'impegno all'invio e della copia della dichiarazione con ricevuta di invio, ai fini della tracciabilità degli atti compiuti);

5. si esaminano anche i criteri organizzativi di invio e, quindi, i vari aspetti pratici/organizzativi.

Nota bene

Nel caso in cui dalla rilevazione emergano numerose **violazioni**, l'Agenzia delle Entrate trasmette all'ordine di appartenenza dell'intermediario i provvedimenti da essa adottati per l'eventuale adozione da parte dell'ordine di ulteriori provvedimenti nei confronti dell'intermediario.

DICHIARAZIONE TARDIVA ANCHE PER GLI INTERMEDIARI

A cura di Antonio Gigliotti
Studio Tributario "Gigliotti & Associati"

Gli intermediari abilitati che abbiano commesso delle violazioni relative alla tardiva od omessa trasmissione dei dati possono sanare l'inadempienza mediante la presentazione di una dichiarazione tardiva.
Con l'approvazione dei commi 33 e 34 dell'art. 1 della Finanziaria 2007, infatti, anche gli intermediari finanziari possono ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs n. 472/1997.

Disciplina ante Finanziaria 2007

Le disposizioni esistenti prima della Finanziaria 2007 prevedevano, nel caso di *tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni*, una sanzione amministrativa da € 516 a € 5.164 a carico degli intermediari (*art. 7-bis, D. Lgs n. 241 del 9 luglio 1997, decreto concernente le norme di semplificazione degli adempimenti dichiarativi*).

Nota bene

La sanzione si applica per ogni singola dichiarazione tardivamente presentata od omessa. Quindi, se ad esempio un intermediario dimentica di inviare un file contenente 10 dichiarazioni Unico complete di Redditi, Irap, Iva, la sanzione viene calcolata su ogni singola dichiarazione e non sul file della fornitura; pertanto, nel caso di specie, la sanzione deve essere calcolata su 30 dichiarazioni omesse.

Secondo l'interpretazione (*Circolare n. 195/E/1999*) vigente prima dell'entrata in vigore della Finanziaria 2008, l'intermediario abilitato non poteva ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso in quanto la **"la sanzione prevista dall'art. 7-bis del D. Lgs. n. 241/1997 in caso di tardiva o omessa trasmissione telematica delle dichiarazioni non ha carattere tributario, ma amministrativo."**

Novità Finanziaria 2007

Il nuovo comma 1-bis, inserito nell'art. 39 del D. Lgs. n. 241/1997, dispone che, in presenza di violazioni commesse ai sensi dei commi 1 e 3 del citato art. 39 e dell'art. 7-bis dello stesso decreto (infedele

asseverazione e rilascio del visto di conformità, rilascio di certificazione tributaria infedele, inosservanza da parte dei sostituti d'imposta delle disposizioni di cui all'art. 37, commi 3 e 4, e tardiva o omessa presentazione telematica delle dichiarazioni), si possono ora applicare le disposizioni previste in ambito tributario dal D. Lgs. n. 472/1997

Il nuovo co. 1-bis dell'art. 39, innovando rispetto alla previgente disciplina, dispone, quindi, che le sanzioni a carico dei responsabili dei centri di assistenza fiscale nonché degli intermediari abilitati abbiano carattere di:

- **sanzioni amministrative tributarie.**

Nota bene

Tali sanzioni possono, quindi, essere oggetto di ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13, D.Lgs. 18.12.1997, n. 472.

Tardiva od omessa trasmissione telematica delle dichiarazioni (art. 7-bis, D.Lgs. 241/1997)

Tra le infrazioni in cui possono incorrere gli intermediari abilitati è compresa la **sanzione per tardiva o omessa trasmissione telematica della dichiarazione** la quale, alla luce di tali novità, ha natura di sanzione amministrativa tributaria.

La violazione può, pertanto, essere sanata mediante applicazione dell'istituto del ravvedimento operoso a condizione che:

- la violazione non sia stata contestata o non siano iniziati accessi, ispezioni verifiche o altre attività di accertamento di cui il trasgressore abbia avuto formale conoscenza;
- l'adempimento omesso possa essere ancora validamente effettuato: nel caso di specie, la C.M. n. 52/E/2007 precisa che la sanzione relativa all'omesso invio della dichiarazione può essere oggetto di ravvedimento solamente qualora i termini per sanare la violazione siano ancora in essere. Poiché le dichiarazioni, successivamente al termine previsto per la loro presentazione, possono essere ancora presentate nei 90 giorni successivi (art. 7, co. 7, D.P.R. 22.7.1998, n. 322), l'intermediario che abbia omesso di

trasmettere la dichiarazione può ravvedersi mediante trasmissione della dichiarazione e contestuale pagamento della sanzione ridotta solamente nell'ipotesi in cui non siano ancora trascorsi i 90 giorni entro i quali la dichiarazione si considera ancora validamente presentata.

- In tal caso, l'intermediario può sanare la propria omissione mediante pagamento di una sanzione pari ad 1/8 (Euro 64,50) del minimo edittale (Euro 516,00) cui si unisce la sanzione a carico del contribuente per il ritardo nella presentazione della dichiarazione pari anch'essa ad 1/8 (Euro 32,25) del minimo edittale (Euro 258).

Decorso tale termine, non è più consentita l'applicazione del ravvedimento operoso con conseguente irrogazione della sanzione nella misura intera.

La **sanzione si applica per ogni singola dichiarazione tardivamente presentata od omessa** stante l'impossibilità di auto-applicazione del cumulo giuridico delle sanzioni in sede di ravvedimento operoso, già chiarita dal Ministero delle finanze con la C.M.180/E del 1998.

L'intermediario che invia in ritardo la dichiarazione potrà, quindi, scegliere di:

- avvalersi dell'**istituto del ravvedimento operoso** di cui all'art. 13, D. Lgs. n. 472/1997;
- avvalersi della **definizione agevolata in via breve** prevista dall'art. 16, comma 3, D. Lgs. n. 472/1997, che prevede il pagamento della sanzione nella misura pari ad 1/4 di quella irrogata;
- **nel caso di violazioni della stessa natura**, avvalersi dell'**istituto del cumulo giuridico** di cui all'art. 8, della Legge n. 689 del 1981 (unica sanzione pari a quella prevista per la violazione più grave aumentata fino al triplo).

Cumulo giuridico

Appare a questo punto evidente che **per un file contenente un numero di dichiarazioni** (considerando dichiarazioni sia quella IRPEF che quelle IVA e IRAP) **non trasmesse superiore a sessanta**, conviene attendere la possibile irrogazione delle sanzioni, anche se si può rimanere in stand-by per oltre cinque anni; senza l'applicazione della definizione agevolata, invece, la convenienza ad attendere scatterebbe con più di 242 dichiarazioni per file.

Si ritiene sull'argomento di sottolineare che nel caso in cui il soggetto incaricato della trasmissione delle dichiarazioni **omette di inviare più file contenenti più dichiarazioni**, con la circolare del 27 settembre 2007, n. 52/E, è stato chiarito che con specifico riferimento all'articolo 7-bis, la violazione consistente nell'omesso o tardivo invio di un **file contenente più dichiarazioni** configura una condotta illecita imputabile a un soggetto diverso dal contribuente e totalmente scollegata dall'adempimento dell'obbligo di versamento delle imposte da parte quest'ultimo.

La stessa non è, pertanto, suscettibile di essere classificata quale violazione formale o sostanziale, con conseguente inapplicabilità dei principi di cui all'articolo 12 del D.lgs. 472/1997, da ritenere incompatibili con la fattispecie di illecito considerata.

Rimane, quindi, ferma per tale violazione **l'applicazione della disciplina del cumulo giuridico** prevista dall'articolo 8 della legge 689/1981. non operando, invece, il cumulo materiale (tante sanzioni per quante violazioni commesse) come nel caso di applicazione del ravvedimento operoso.

Pertanto, nel caso in cui l'intermediario abilitato non operi il ravvedimento operoso, **in caso cioè di accertamento della violazione**, è applicabile la sanzione piena¹ con **applicazione del cumulo giuridico** delle sanzioni previsto dall'art. 8 della Legge 689/81 trattandosi nel caso specifico di concorso formale omogeneo che prevede una pluralità di fatti o eventi, i quali hanno in comune l'azione, o l'omissione, cioè il processo esecutivo.

¹ Sanzione da 516 euro a 5.164 euro

RISCOSSIONE ACCENTRATA: IL MEDICO DI FAMIGLIA NE RESTA FUORI

A cura di Antonio Gigliotti
Studio Tributario "Gigliotti & Associati"

Le "**strutture sanitarie private**" non sono soggette alla riscossione accentrata dei compensi dovuti al **medico di medicina generale** per l'attività di lavoro autonomo esercitata in convenzione col Servizio Sanitario Nazionale (SSN).
(Risoluzione n. 304/E del 21 luglio 2008)

Le strutture sanitarie private

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 13/E del 15 marzo 2008, ha chiarito che per **strutture sanitarie** s'intende:

- "le società, gli istituti, le associazioni, i centri medici e diagnostici e ogni altro ente o soggetto privato, in qualsiasi forma organizzati, che operano nel settore dei servizi sanitari e veterinari".

In riferimento a ciò, il 27 settembre del 2007, con la risoluzione n. 270/E, l'Amministrazione finanziaria ha voluto ulteriormente chiarire la definizione di "Strutture sanitarie private" definendo che la struttura sanitaria privata:

- "..... è essenzialmente individuata in relazione all'attività di concedere in uso, a qualunque titolo, i locali della struttura aziendale per l'esercizio di attività di lavoro autonomo mediche e paramediche...."

Obbligo della riscossione accentrata

La Finanziaria 2007 (Legge n.296 del 27 dicembre 2006), all'art. 1, commi da 38 a 42, al fine di favorire la tracciabilità e la trasparenza dei pagamenti, ha introdotto, con efficacia a decorrere dal 1° marzo 2007:

- l'obbligo della **riscossione accentrata dei compensi dovuti per attività di lavoro autonomo mediche e paramediche** svolte nell'ambito di "strutture sanitarie private".

Sono soggette a tale obbligo le "**strutture sanitarie private**" che ospitano, mettono a disposizione, ovvero, danno in fitto ai professionisti:

- i locali della struttura aziendale per l'esercizio di attività di lavoro autonomo mediche e paramediche.

Con la **risoluzione n. 304/E del 21 luglio 2008**, l'Amministrazione Finanziaria chiarisce la portata delle disposizioni sopra esplicitate,

rispondendo all'istanza di interpello presentata da una società che, oltre a svolgere attività immobiliare, ha concesso in sublocazione alcune unità immobiliari, ad uso studio medico, a medici di medicina generale nei confronti dei quali ha, tra l'altro, messo a disposizione un servizio di segreteria.

A seguito del quesito posto dall'istante, il quale chiedeva di sapere se è obbligato, ai sensi dell'art. 1, commi da 38 a 42, della legge n. 296 del 27 dicembre 2006, alla riscossione dei compensi dovuti ai medici per l'attività di lavoro autonomo svolta nell'ambito del complesso immobiliare sublocato, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto necessario precisare sia l'ambito soggettivo che oggettivo di tale procedura. In particolare

- **Sotto il profilo soggettivo:** l'Agenzia delle Entrate ha precisato che tutte le strutture sanitarie private, che mettono a disposizione locali ad uso sanitario, provvisti di attrezzature necessarie per l'esercizio della professione medica o paramedica, ovvero organizzino servizi strumentali all'esercizio dell'attività stessa, sono obbligate alla riscossione accentrata.

L'attività della società interpellante non è inquadrabile con l'attività immobiliare di messa a disposizione di locali per l'esercizio dell'attività medica altrui; bensì è più ampia ed include anche la concessione in sublocazione di locali ad uso studio medico professionale e la fornitura di servizi di segreteria funzionali allo svolgimento dell'attività medica.

Nella fattispecie, quindi, a parere dell'Agenzia, **sussiste, il presupposto soggettivo affinché la società possa essere inquadrata come "struttura sanitaria privata", ai sensi dell'art. 1, comma 38, Finanziaria 2007**

- **sotto il profilo oggettivo** l'Agenzia ha evidenziato che **la riscossione accentrata ha per oggetto:**
 - **i compensi** correlati alle prestazioni di lavoro autonomo mediche e paramediche rese dal professionista **"in esecuzione di un rapporto intrattenuto direttamente con il paziente"**.

In riferimento al caso di specie posto in questione, le prestazioni fornite dal medico di famiglia in favore dei cittadini-utenti del Servizio Sanitario nazionale, trovano fondamento nel rapporto "convenzionale" esistente tra il professionista ed il servizio sanitario nazionale che secondo le disposizioni della legge n. 833 del 23 dicembre 1978 ha natura privatistica di prestazione d'opera professionale, svolta con le caratteristiche di parasubordinazione (Cfr. Cass. civ., Sez. lavoro, 8 aprile 2008, n. 9142; Cass. civ. Sez. Unite, 21 ottobre 2005, n. 20344).

Secondo l'Agenzia delle Entrate **non sussiste, quindi, il presupposto oggettivo, in quanto non si è in presenza di prestazioni di natura sanitaria rese dal medico nell'ambito di un rapporto contrattuale intrattenuto direttamente con il paziente.**

Di conseguenza **l'onere economico delle sue prestazioni a coloro che hanno diritto all'assistenza sanitaria pubblica è a carico del Servizio Sanitario Nazionale, nei confronti del quale viene emessa la fattura.**

Nota bene

La società che ha posto l'istanza d'interpello all'Agenzia, poiché da un punto di vista soggettivo è inquadrabile come struttura sanitaria, è, invece, tenuta a provvedere alla riscossione accentrata dei compensi relativi ad ogni altra attività medica/paramedica, resa dal professionista a seguito di un rapporto contrattuale intrattenuto direttamente con il paziente che si discostano, quindi, dall'ambito delle attività convenzionali del servizio sanitario nazionale.

LIBRO UNICO DEL LAVORO: PRIME INDICAZIONI OPERATIVE

di Andrea Barone e Gianluca Bongiovanni

Premessa

Gli articoli. 39 e 40 del D.L. n. 112/2008 (*"Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria"*), convertito nella Legge 6 agosto 2008, n. 133, hanno introdotto una de-regolazione e semplificazione degli strumenti di gestione del rapporto di lavoro. In particolare, è stato istituito il **libro unico del lavoro**, che sostituisce il libro matricola, il libro paga, nelle sezioni paga e presenze, ed alcuni altri libri obbligatori.

Il libro unico del lavoro diventerà obbligatorio dal periodo di paga **"gennaio 2009"**. Fino ad allora, i datori di lavoro potranno continuare ad operare con i "vecchi" cedolini paga e registri presenze (ovvero, per i lavoratori a domicilio, con il registro dei lavoratori ed il libretto personale di controllo). Il libro matricola ed il registro d'impresa, invece, risultano abrogati a far data dal 18 agosto 2008.

Datori di lavoro obbligati alla tenuta del Libro Unico

Rientrano nell'obbligo i datori di lavoro privati di qualsiasi settore merceologico, compresi i datori di lavoro agricoli, quelli dello spettacolo, dell'autotrasporto ed i marittimi, con la sola esclusione dei datori di lavoro domestico.

Pertanto, è esonerato dall'obbligo di istituire il libro unico del lavoro il privato che assume una colf o una badante.

Lavoratori da iscrivere

Nel libro unico del lavoro devono essere iscritti:

- tutti i lavoratori subordinati, anche se occupati presso sedi operative all'estero², compresi i lavoratori somministrati e quelli distaccati;
- i collaboratori coordinati e continuativi, con o senza progetto (co.co.co., mini-co.co.co., co.co.pro.);

² In precedenza erano esonerate dalla tenuta dei libri regolamentari (matricola e paga) le imprese italiane per i lavoratori italiani operanti presso sedi ubicate all'estero (cfr. Lett. circ. del Ministero del Lavoro n. 5306 del 16 novembre 1991).

- gli associati in partecipazione con apporto lavorativo (anche con apporto di lavoro misto a capitale)³.

Lavoratori esclusi dall'obbligo di registrazione

Non sono più oggetto di registrazione:

- i coadiuvanti e i collaboratori dell'impresa familiare;
- i coadiuvanti dell'impresa commerciale;
- i soci lavoratori di attività commerciale e di imprese in forma societaria.

I datori di lavoro, anche artigiani, che intendono impiegare tali soggetti sono tenuti, qualora gli stessi rapporti non siano soggetti all'obbligo della comunicazione preventiva (COB), alla denuncia nominativa all'INAIL utilizzando l'apposito modulo messo a disposizione dall'Istituto. Il modulo deve essere trasmesso via fax al numero verde 800.657.657 prima dell'inizio del rapporto di lavoro. Tale obbligo decorre a far data dal 18 agosto 2008.

Sono, altresì, esclusi dall'obbligo di registrazione i lavoratori dipendenti pubblici.

Modalità di tenuta e conservazione del Libro Unico del Lavoro

Il datore di lavoro è obbligato a istituire e tenere un solo ed unico libro, anche in presenza di più posizioni assicurative e previdenziali in ambito aziendale o di più sedi di lavoro, pure se stabili e organizzate.

Tale disposizione avrà un notevole impatto operativo in quelle aziende abituate a gestire le paghe dei dipendenti in base alla collocazione geografica o alla qualifica degli stessi: è il caso, ad esempio, dell'azienda che ha affidato le paghe dei dipendenti delle filiali del Nord al consulente "A" e le paghe delle filiali del Sud al consulente "B", oppure ha affidato la gestione degli operai e degli impiegati all'ufficio del personale e ha "terziarizzato" la gestione dei dirigenti.

³ Gli associati in partecipazione che svolgevano attività lavorativa manuale o non manuale (vale a dire, sovrintendevano al lavoro di altri) erano già soggetti all'assicurazione INAIL e dovevano essere iscritti a libro paga e matricola.

In questi casi, dal 2009 si porrà il problema di coordinamento degli addetti all'elaborazione delle paghe per la generazione del libro del lavoro, unico e indivisibile.

Il libro unico del lavoro deve essere tenuto e conservato utilizzando i seguenti sistemi:

- elaborazione e stampa meccanografica su fogli mobili a ciclo continuo, con numerazione di ogni pagina e vidimazione preventiva da parte dell'INAIL⁴. In alternativa, con numerazione e vidimazione da parte dei soggetti autorizzati dall'INAIL (tipografie autorizzate), in sede di stampa del modulo continuo;
- stampa laser, con autorizzazione preventiva dell'INAIL alla stampa e generazione della numerazione automatica;

⁴ Nota INAIL 04/09/2008, n. Prot. 60010: "In relazione alle numerose segnalazioni pervenute dalle Strutture territoriali con specifico riguardo ai datori di lavoro agricoli, in merito alla vidimazione del Libro unico del lavoro, si precisa che è stato inoltrato sia dall'INPS che dall'INAIL apposito quesito alla Direzione generale per l'attività ispettiva del Ministero del lavoro, della salute e delle politiche sociali. Ciò in quanto, nel Decreto Ministeriale di attuazione del Libro unico del lavoro, l'INAIL viene individuato come unico ente preposto ad effettuare la vidimazione. Tale operatività allo stato è impossibile per l'Istituto che non possiede una banca dati di detti soggetti. Pertanto, apposite istruzioni verranno impartite sull'argomento una volta acquisito il parere dal competente Ministero, al quale è stata rappresentata anche l'opportunità di mantenere l'attuale sistema di vidimazione presso l'INPS (datori di lavoro agricoli) e presso l'IPSEMA (datori di lavoro marittimi) durante tutto il periodo transitorio (fino al periodo di paga relativo al mese di dicembre 2008 e, quindi, fino al 16 gennaio 2009)".

Nota INAIL 10/9/2008, n. Prot. 7095: "A tale riguardo, il decreto ministeriale di attuazione del Libro unico individua l'Inail come unico ente preposto ad effettuare la vidimazione, anche nel caso quindi dei datori di lavoro che provvedevano alla vidimazione presso altri Istituti (es. i datori di lavoro agricoli presso l'Inps). Sull'argomento, allo stato, si fa rinvio alla nota del 4.9.2008".

- su supporti magnetici⁵. Il libro unico su supporto magnetico deve essere immediatamente leggibile e disponibile agli ispettori, su supporto cartaceo o informatico. Il sistema deve "[...] consentire le funzioni di ricerca e di estrazione delle informazioni dagli archivi informatici in relazione al cognome e nome e al codice fiscale del lavoratore, alla data e alle associazioni logiche di tali dati [...]". Tale modalità è sottratta all'obbligo di vidimazione e di autorizzazione da parte dell'INAIL. Tuttavia, è necessaria la preventiva comunicazione alla D.P.L. competente per territorio (es. tramite fax o e-mail) con indicazione delle caratteristiche tecniche del sistema adottato.

Pertanto, il libro unico del lavoro non potrà più essere tenuto in forma manuale.

⁵ FiscoOggi, 5 settembre 2008: "[...] La circolare n. 20/2008, con riferimento alla modalità di tenuta su supporti magnetici, precisa che i documenti informatici che compongono il libro unico del lavoro devono avere la forma di documenti statici non modificabili e devono essere emessi, al fine di garantirne l'attestazione della data, l'autenticità e l'integrità, con l'apposizione del riferimento temporale e della firma digitale da parte del responsabile della conservazione. Occorre evidenziare che tali documenti possono essere memorizzati su qualsiasi supporto di cui sia garantita la leggibilità nel tempo, a condizione che venga assicurato l'ordine cronologico e non vi sia soluzione di continuità per ciascun periodo di paga. Come si nota, il Ministero del lavoro ha voluto dare la più ampia autonomia agli operatori del settore che potranno liberamente decidere in che modo garantire il rispetto del disposto normativo.

Esempio pratico di conservazione digitale

A questo punto non ci resta che provare a sviluppare un esempio pratico di conservazione del libro unico su supporti magnetici. Supponendo di cominciare da inizio anno, bisognerà entro il 16 di febbraio generare il libro unico, relativo al mese di gennaio, sotto forma di documento informatico statico e non modificabile. Il formato che meglio si presta a tale operazione è senza dubbio il pdf. Fatto ciò, sarebbe opportuno apporre una marca temporale e firmare tutto con sottoscrizione elettronica qualificata (firma digitale). Il 16 del mese successivo andranno ripetute le stesse operazioni, ma, come disposto dal novellato decreto, occorrerà collegare le registrazioni di gennaio con quelle di febbraio. Questa operazione di concatenamento può essere effettuata allegando, al documento di febbraio, l'impronta informatica (sequenza di simboli binari di lunghezza predefinita generata mediante l'applicazione alla prima sequenza di un'opportuna funzione di hash) del libro unico del mese di gennaio, firmando il tutto con sottoscrizione digitale. Tale sequenza andrà ripetuta per i mesi a venire fino alla chiusura del periodo di paga, garantendo in questo modo il collegamento tra le varie registrazioni ed evitando qualsiasi tipo di contestazione, almeno di carattere formale [...]."

Tutti i soggetti autorizzati alla vidimazione in fase di stampa laser devono rispettare le seguenti condizioni:

- la stampa del tracciato deve essere conforme al fac-simile autorizzato;
- il programma di elaborazione deve prevedere la data e l'ora di stampa;
- su ogni foglio devono, inoltre, essere riportati il numero progressivo della pagina, il numero e la data di autorizzazione, nonché il codice della sede che ha rilasciato l'autorizzazione.

Con Nota del 10 settembre 2008, n. 7095, l'Inail ha predisposto il nuovo modulo di richiesta di autorizzazione alla vidimazione in fase di stampa laser, nonché il modello utile ai fini della notifica del provvedimento di autorizzazione. L'INAIL ha stabilito, inoltre, che "[...] i soggetti già abilitati alla tenuta del libro paga unificato per più datori di lavoro, ferma restando tale abilitazione, sono tenuti, entro la fine del periodo transitorio, a presentare un elenco dei soggetti assistiti all'INAIL [...]". L'INAIL fornirà successive istruzioni tecniche relative ad una gestione informatizzata della richiesta di autorizzazione, che dovrà contenere l'elenco dei datori di lavoro assistiti dal soggetto richiedente corredato del codice fiscale dei medesimi.

Parimenti, ogni acquisizione e cessazione dell'incarico dovrà essere comunicata nel termine di 30 giorni, presumibilmente per mezzo della stessa procedura informatica.

Riteniamo che i datori di lavoro già autorizzati alla stampa laser del cedolino paga soltanto debbano acquisire una nuova autorizzazione dall'INAIL. Infatti, dovrà essere autorizzato anche il layout relativo alle presenze (fino ad oggi registrate su registri cartacei). Sul punto, attendiamo ulteriori chiarimenti da parte dell'Istituto.

Numerazione sequenziale

A ciascun foglio del libro unico del lavoro deve essere attribuita una numerazione sequenziale, conservando eventuali fogli deteriorati o annullati.

Incarico al professionista (o associazione di categoria)

I consulenti del lavoro, i professionisti e gli altri soggetti abilitati, di cui all'art. 1, commi 1 e 4, della L. n. 12/1979⁶ (servizi e centri di

⁶ Art. 1 L. n. 12/1979: "Tutti gli adempimenti in materia di lavoro, previdenza ed assistenza sociale dei lavoratori dipendenti, quando non sono curati dal datore di lavoro, direttamente od a mezzo di propri dipendenti, non possono essere assunti se non da coloro che siano iscritti nell'albo dei consulenti del lavoro a norma dell'art. 9 della presente legge, salvo il disposto del successivo art. 40 nonché da coloro che siano iscritti negli albi degli avvocati e procuratori

assistenza delle associazioni di categoria delle imprese artigiane e delle altre piccole imprese, anche in forma di cooperativa), autorizzati ad adottare un sistema unitario di numerazione del libro unico del lavoro per i datori di lavoro assistiti devono, preventivamente, ottenere delega scritta da ciascun datore assistito (es. lettera di incarico). Contestualmente alla prima richiesta di autorizzazione, i medesimi soggetti dovranno inviare telematicamente all'INAIL l'elenco dei datori di lavoro assistiti, indicandone il codice fiscale (devono anche essere "formalizzati" i successivi nuovi incarichi e le revoche degli incarichi, entro 30 giorni dall'evento).

I datori di lavoro assistiti dai consulenti del lavoro, dai professionisti e dalle associazioni di categoria devono dare preventiva comunicazione alla D.P.L. competente per territorio, il nome, le generalità e l'indirizzo del professionista al quale è stato conferito l'incarico; analoga procedura deve essere seguita nel caso in cui l'incarico sia stato affidato all'associazione di categoria.

Non sarà più necessario tenere una copia "conforme" del libro obbligatorio presso l'impresa.

Il libro unico potrà essere tenuto e conservato, in alternativa allo studio del consulente del lavoro o alla sede dell'associazione di categoria, presso la sede legale dell'azienda.

Non è più prevista la tenuta e conservazione presso la sede operativa dell'azienda.

legali, dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali, i quali in tal caso sono tenuti a darne comunicazione agli ispettori del lavoro delle provincie nel cui ambito territoriale intendono svolgere gli adempimenti di cui sopra. I dipendenti del Ministero del lavoro e della previdenza sociale che abbiano prestato servizio, almeno per 15 anni, con mansioni di ispettori del lavoro presso gli ispettorati del lavoro, sono esonerati dagli esami per l'iscrizione all'albo dei consulenti del lavoro e dal tirocinio per esercitare tale attività. Il personale di cui al presente comma non potrà essere iscritto all'albo della provincia dove ha prestato servizio, se non dopo 4 anni dalla cessazione del servizio stesso.

Il titolo di consulente del lavoro spetta alle persone che, munite dell'apposita abilitazione professionale, sono iscritte nell'albo di cui all'art. 8 della presente legge.

Le imprese considerate artigiane ai sensi della legge 25 luglio 1956, n. 860, nonché le altre piccole imprese anche in forma cooperativa, possono affidare l'esecuzione degli adempimenti di cui al primo comma a servizi istituiti dalle rispettive associazioni di categoria. Tali servizi possono essere organizzati a mezzo dei consulenti del lavoro, anche se dipendenti dalle predette associazioni".

Gruppi di imprese

Le società capogruppo sono autorizzate a tenere e conservare il libro unico del lavoro.

Conservazione

I soggetti incaricati (consulenti del lavoro, professionisti, associazioni di categoria, società capogruppo) hanno l'obbligo di conservare il libro unico del lavoro per la durata di cinque anni dalla data dell'ultima registrazione. Il termine di conservazione per la durata di cinque anni dalla data dell'ultima registrazione è esteso anche ai preesistenti libri paga e matricola.

I termini di conservazione sono stati ridotti da dieci a cinque anni.

Divieto di istituire sezioni distinte

La circolare ministeriale n. 20/2008 pone il divieto “[...] di istituire sezioni distinte del libro unico del lavoro, il quale dovrà essere costituito da un documento unitario, quanto a vidimazione, numerazione, registrazioni, tenuta e conservazione [...]”. Peraltro, il Ministero ammette “[...] all'interno del libro unico regolarmente istituito, l'eventuale elaborazione separata del calendario delle presenze, mantenendo ovviamente una numerazione sequenziale [...]”.

Per quanto sopra, riteniamo possibile lo sviluppo del libro unico del lavoro su fogli separati: il primo contenente i dati anagrafici (dati di testata) del lavoratore e i dati retributivi, contributivi e fiscali (in analogia al “vecchio” cedolino paga); il secondo, contenente i dati delle presenze. Tale libertà di scelta del layout (unico foglio contenente tutti i dati obbligatori o due fogli, come sopra specificato) dovrà, comunque, essere confermata dal Ministero del lavoro.

Contenuto e tempi delle registrazioni

Per ciascun lavoratore, il datore di lavoro deve indicare:

- **dati di testata (dati anagrafici):** nome e cognome, codice fiscale, qualifica e livello di inquadramento contrattuale (nei casi in cui ricorrono, non già per associati e collaboratori), retribuzione base (o compenso base per i collaboratori o percentuale degli utili per gli associati), anzianità di servizio (oltre alla data di assunzione, si ritiene utile inserire un nuovo campo contenente l'anzianità di servizio nella forma “anni e mesi”), posizioni assicurative e previdenziali (es. matricola INPS e PAT). L'art. 20 del D.P.R. n. 1124/1965, abrogato dall'art. 39, comma 10, lett. e), D.L. 25 giugno 2008, n. 112,

prevedeva l'obbligo di indicare, per ogni apprendista o dipendente minore di diciotto anni, oltre la retribuzione effettiva, anche la retribuzione della qualifica iniziale prevista per le persone assicurate di età superiore agli anni diciotto non apprendisti occupate nella medesima lavorazione cui gli apprendisti o i minori erano addetti e comunque una retribuzione non inferiore a quella più bassa stabilita dal contratto collettivo di lavoro per prestatori d'opera di età superiore ai diciotto anni della stessa categoria e lavorazione. Pertanto, non è più necessario l'inserimento della casella “Diff. Appr.” nel layout del libro unico;

- **dati retributivi:** tutte le somme corrisposte al lavoratore (in denaro e in natura), comprese le somme erogate a titolo di rimborso spese (rimborso chilometrici, vitto, ecc.), le trattenute a qualsiasi titolo effettuate, le detrazioni fiscali, i dati relativi agli assegni per il nucleo familiare, le prestazioni ricevute da enti e istituti previdenziali. Le somme erogate a titolo di premio o per prestazioni di lavoro straordinario devono essere indicate separatamente;
- **calendario delle presenze:** per ogni lavoratore e per ciascun giorno del mese di riferimento, il datore di lavoro deve registrare le ore di lavoro effettuate, le ore di lavoro straordinario e supplementare, le assenze dal lavoro, retribuite (es. malattia o riduzione dell'orario di lavoro) e non retribuite (es. aspettativa), le ferie ed i riposi (il dato che interessa è quello dei riposi settimanali e non giornalieri).

Il calendario delle presenze riguarda principalmente i lavoratori dipendenti, ma anche i collaboratori per quanto si dirà appresso.

Lavoratori retribuiti in misura fissa

Per i lavoratori retribuiti in misura fissa o a giornata intera o a periodi superiori deve essere annotata soltanto la giornata di presenza al lavoro (ad esempio, riportando la causale “P” in corrispondenza della giornata). In ogni caso, anche per tali lavoratori è previsto l'obbligo di annotare la causale relativa alle assenze.

Collaboratori autonomi (collaboratori e associati)

Occorre obbligatoriamente indicare le assenze che hanno riflesso su istituti legali o prestazioni previdenziali (maternità e malattia, infortunio). Per alcuni addetti ai lavori occorre indicare anche le giornate di presenza al lavoro (ad esempio, utilizzando il codice causale “P” anziché il numero delle ore lavorate).

Si precisa che trattasi di un'interpretazione restrittiva della circolare ministeriale n. 20/2008.

Lavoratori senza compenso

È il caso, ad esempio, degli amministratori di società che non percepiscono alcun compenso. Nel libro unico occorre registrare:

- la prima immissione al lavoro;
- le assenze che hanno riflesso su istituti legali o prestazioni previdenziali. Per quanto concerne la registrazione delle presenze attendiamo indicazioni dal Ministero del lavoro;
- la cessazione del rapporto.

Esempio

Amministratore di società al quale viene conferito l'incarico.

Se nell'espletamento dell'attività è soggetto a rischi (es. automobile o "rischio elettrico"), l'amministratore deve essere assicurato all'INAIL e iscritto nel libro unico con l'emissione di una pagina riportante unicamente i dati anagrafici, anche in assenza di compenso da erogare nel periodo di paga.

Esempio

Amministratore di società che non percepisce alcun compenso.

Nel mese di marzo 2009 non svolge la sua attività perché è in vacanza.

Per il mese di marzo 2009 non verrà effettuata alcuna registrazione nel libro unico del lavoro.

Lavoratori intermittenti in "stand by"

Se il lavoratore è in "stand by" e non percepisce l'indennità di disponibilità, non occorre effettuare alcuna registrazione nel libro unico del lavoro.

Se, viceversa, il lavoratore percepisce l'indennità di disponibilità, occorre indicare, oltre ai dati di testata (dati anagrafici), anche l'indennità di disponibilità erogata (nel registro presenze, si ritiene che debba essere annotata "l'assenza con indennità di disponibilità" mediante apposita causale).

Lavoranti a domicilio

Per i lavoranti a domicilio, nel libro unico del lavoro occorre obbligatoriamente riportare:

- il nominativo del lavoratore ed il suo domicilio;
- le date e le ore di consegna e di riconsegna del lavoro;
- la descrizione del lavoro eseguito;
- l'indicazione della quantità e della qualità del lavoro eseguito.

Per i lavoranti a domicilio, quindi, non deve essere compilato il calendario delle presenze.

Lavoratori somministrati

L'utilizzatore deve registrare i seguenti dati:

- nome e cognome;
- codice fiscale;
- qualifica e livello di inquadramento contrattuale;
- agenzia di somministrazione.

Le imprese utilizzatrici, per i lavoratori somministrati, dovranno dunque compilare il libro unico del lavoro con modalità diverse (semplificate) rispetto ai lavoratori dipendenti in forza presso la medesima azienda.

Il somministratore dovrà, invece, compilare integralmente il libro unico del lavoro.

Analogo ragionamento va fatto per i lavori distaccati.

Datori di lavoro dell'agricoltura

Con riferimento ai datori di lavoro agricoli che avevano optato per il registro d'impresa semplificato, assumendo lavoratori per un numero di giornate non superiore a 270 in ragione d'anno, la circolare ministeriale n. 20/2008 esonera gli stessi dal documentare la registrazione delle presenze sul libro unico del lavoro.

Calendario presenze: causali

Devono essere utilizzate causali inequivoche, risultanti da apposita legenda (è possibile tenere la legenda delle causali separatamente dal libro unico). La legenda dovrà essere esibita dal datore di lavoro in sede di ispezione.

Tempi delle registrazioni

Il libro unico del lavoro deve essere compilato con i dati richiesti, per ciascun mese di riferimento, entro il giorno 16 del mese successivo (e non più giornalmente come previsto per il preesistente libro paga).

Gli ispettori possono, dunque, richiedere l'esibizione del libro unico del lavoro aggiornato fino al mese precedente (se l'ispezione ha inizio dopo il giorno 16) oppure fino a due mesi precedenti (se l'ispezione ha inizio prima del giorno 16).

Consegna del prospetto paga al lavoratore

Il datore di lavoro è tenuto a consegnare copia (la circolare ministeriale parla di "fotocopia") del libro unico del lavoro al lavoratore. La "copia" consegnata al lavoratore può anche non contenere il registro delle presenze.

Datori di lavoro con retribuzione "sfasata"

Il Decreto ministeriale 9 luglio 2008 ammette l'uso della cosiddetta "retribuzione sfasata" (lo

“sfasamento” non può essere superiore al mese).

Secondo la circolare n. 20/2008 è corretta, all'interno del libro unico del lavoro regolarmente istituito, l'eventuale elaborazione separata del calendario delle presenze, mantenendo una numerazione sequenziale.

Si profilano, dunque, alcune modalità operative che il datore di lavoro e il consulente potranno adottare per la gestione dei dati e dei documenti.

Esempio 1 - Utilizzo layout su unico foglio

Datore di lavoro che paga gli stipendi l'ultimo giorno del mese.

Mese di **gennaio 2009**:

- la retribuzione di gennaio 2009 comprende gli elementi variabili della retribuzione (straordinario, malattia, ecc.) riferiti al mese di dicembre 2008;
- il 31 gennaio 2009 il datore di lavoro consegna al lavoratore un foglio non vidimato (in pratica, una bozza del libro unico) contenente i dati di testata e i dati retributivi di gennaio 2009 (paga teorica del mese e le variabili retributive del mese precedente);
- entro il 16 febbraio 2009 il datore di lavoro elabora il libro unico del lavoro in versione “integrale” e consegna al lavoratore copia (vidimata e numerata) del libro unico di gennaio 2009, comprendente i dati di testata, i dati retributivi (con gli elementi variabili riferiti al mese di dicembre 2008) ed il calendario delle presenze di gennaio 2009.

In tal caso, è opportuno inserire nel corpo del “cedolino” un’annotazione che gli elementi variabili della retribuzione si riferiscono al mese precedente (dicembre 2008).

Esempio 2 - Utilizzo layout su unico foglio

Datore di lavoro che paga gli stipendi l'ultimo giorno del mese.

Mese di **gennaio 2009**:

- la retribuzione comprende gli elementi variabili della retribuzione riferiti al mese di dicembre 2008;
- il 31 gennaio 2009 consegna al lavoratore il “foglio paga”, regolarmente vidimato e numerato, con il calendario delle presenze non compilato (calendario “vuoto”);
- entro il 16 febbraio 2009 il datore di lavoro provvede a elaborare un nuovo foglio del libro unico del lavoro (regolarmente vidimato e numerato), contenente soltanto i dati di testata e le presenze del lavoratore. Tale foglio non viene consegnato al lavoratore.

Esempio 3 - Utilizzo layout su due fogli

Datore di lavoro che paga gli stipendi l'ultimo giorno del mese.

Mese di **gennaio 2009**:

- la retribuzione comprende gli elementi variabili della retribuzione riferiti al mese di dicembre 2008;
- il 31 gennaio 2009 consegna al lavoratore il primo foglio (in pratica, il “vecchio” cedolino paga), regolarmente vidimato e numerato, contenente i dati di testata e la retribuzione;
- entro il 16 febbraio 2009 il datore di lavoro provvede a elaborare un nuovo foglio del libro unico del lavoro (secondo foglio con “layout presenze”), vidimato e numerato, contenente soltanto i dati di testata e le presenze del lavoratore. Il secondo foglio potrà anche non essere consegnato al lavoratore.

Elenchi riepilogativi mensili

La predisposizione degli elenchi riepilogativi mensili non è più obbligatoria, neanche durante il corrente periodo transitorio.

Tuttavia, il personale ispettivo potrà chiedere ai datori di lavoro che occupano più di dieci lavoratori, ovvero operano con una pluralità di sedi di lavoro, l'esibizione dei riepilogativi mensili del personale occupato (anche con riferimento ai soggetti che non percepiscono alcuna retribuzione o compenso o senza svolgere alcuna prestazione lavorativa, ad esempio nel caso di incarico all'amministratore senza compenso nel primo mese di incarico) e dei dati individuali relativi alle presenze, alle ferie e ai tempi di lavoro e di riposo, aggiornati all'ultimo periodo di registrazione sul libro unico del lavoro, anche suddivisi per ciascuna sede di lavoro.

Si tratta di elaborazioni che non rientrano nella stretta gestione del libro unico del lavoro ma mirate alla produzione di prospetti (riepiloghi) non bollati. Di conseguenza se l'utente non dispone degli archivi informatici dei periodi di paga precedenti, tali operazioni non potranno più essere eseguite. Per tale motivo, la circolare n. 20/2008 riporta: “[...] il personale ispettivo... deve aver cura di verificare caso per caso la materiale possibilità di realizzazione e di esibizione degli stessi da parte del datore di lavoro, del consulente del lavoro...[...]”.

I riepilogativi richiesti dagli ispettori possono riferirsi ai cinque anni che precedono l'inizio dell'accertamento. A conferma delle concrete difficoltà che potranno verificarsi su questo tema, la circolare ministeriale precisa che “[...] l'omessa esibizione dei suddetti elenchi riepilogativi mensili non è soggetta a sanzione pecuniaria amministrativa [...]”.

In caso di accesso ispettivo, il datore di lavoro deve esibire tempestivamente il libro unico del lavoro; se il libro unico è tenuto da un professionista o da un'associazione di categoria, l'esibizione può avvenire anche a mezzo fax o posta elettronica entro il termine di 15 giorni.

Non vi è più l'obbligo di inoltrare alla sede Inail, entro il 31 marzo dell'anno successivo, i prospetti di riepilogo dei fogli utilizzati.

Entrata in vigore delle disposizioni e regime transitorio

Le nuove disposizioni sono entrate in vigore il 18 agosto 2008 (data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del Decreto 9 luglio 2008).

Il libro unico diventerà obbligatorio dal 1° gennaio 2009: fino al 16 gennaio 2009 (termine per la compilazione dei registri riferiti al periodo di paga di dicembre 2008) si potrà continuare a tenere il libro paga (nelle sezioni paga e presenze) con le consuete modalità.

Il libro matricola e il registro d'impresa sono, invece, abrogati dal 18 agosto 2008 (a decorrere da tale data le sedi INAIL non vedranno più il libro matricola); la lotta al lavoro nero/sommerso potrà avvalersi del potente strumento di indagine rappresentato dalle comunicazioni obbligatorie telematiche (COB).

SPESE ALBERGHIERE E DI RISTORAZIONE: CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 37 del 29 settembre 2008

A cura di Paola Rivetti
Gruppo di Studio Eutekne

LA NOVITÀ

► Spese alberghiere e di ristorazione

Con la circolare 5 settembre 2008, n. 53, l'Agenzia delle Entrate fornisce i primi chiarimenti in ordine alla disciplina delle spese per prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande così come modificata dall'art. 83, comma da 28-bis a 28-quinquies del D.L. n. 112/2008, convertito dalla legge n. 133/2008.

► Riferimenti normativi e di prassi

- D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, art. 83, commi da 28-bis a 28-quinquies
- Agenzia delle Entrate, Circolare 5 settembre 2008 N. 53

La disciplina delle spese alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande è stata modificata dall'art. 83, commi da 28-bis a 28-quinquies del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, inseriti dalla legge di conversione 6 agosto 2008, n. 133. Le modifiche riguardano la disciplina ai fini IVA (detraibilità dell'imposta) e ai fini delle imposte dirette (deducibilità dal reddito).

Le modifiche recate dal provvedimento sono state oggetto di chiarimenti ad opera della circolare Agenzia delle Entrate 5 settembre 2008, n. 53.

Il presente intervento si propone di illustrare, da un punto di vista operativo, le precisazioni rese dall'Amministrazione finanziaria in materia.

Disciplina ai fini IVA

In tema IVA, l'art. 83, comma 28-bis del D.L. n. 112/2008, come inserito dalla legge n. 133/2008, **rimuove** dall'art. 19-bis1, comma 1, lett. e) del D.P.R. n. 633/1972 la disposizione che prevedeva **l'indetraibilità oggettiva dell'IVA** assolta sulle prestazioni alberghiere e di somministrazioni di alimenti e bevande.

Incompatibilità con la normativa comunitaria

La circolare Agenzia delle Entrate 5 settembre 2008, n. 53 ha confermato (come già rilevato dalla circolare Assonime 7 agosto 2008, n. 50, §

10) che la modifica è stata realizzata al fine di **eliminare il contrasto** tra la normativa nazionale e l'art. 176 della Direttiva 2006/112/CE.

Si ricorda, infatti, che è competenza del Consiglio CE prevedere le spese che non danno diritto alla detrazione dell'IVA. Peraltro, in forza della c.d. "**clausola di standstill**", sono fatte salve le esclusioni previste dalla legislazione degli Stati membri in vigore all'1 gennaio 1979 (data di entrata in vigore della Direttiva 77/388/CEE).

L'inosservanza della disposizione da parte della legislazione italiana è data dal fatto che l'indetraibilità delle spese alberghiere e di somministrazione era stata disposta con il D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24 (art. 1) la cui efficacia decorreva dall'1 aprile 1979, e quindi successivamente all'1 gennaio 1979.

Decorrenza

La nuova disposizione si applica alle operazioni effettuate a decorrere dall'**1 settembre 2008** (art. 83, comma 28-ter del D.L. n. 112/2008, convertito dalla legge n. 133/2008).

Poiché le spese in oggetto sono relative a prestazioni di servizi, l'operazione si considera effettuata al momento del pagamento del corrispettivo, o, se precedente, dell'emissione della fattura (art. 6, commi 3 e 4, del D.P.R. n. 633/1972).

Applicazione del principio di inerenza

Per effetto delle predette modifiche, a decorrere dall'1 settembre 2008, l'imposta assolta sulle prestazioni alberghiere e di somministrazione è **detraibile accertata l'inerenza** della spesa all'attività d'impresa o di arte o professione esercitata dal soggetto passivo, secondo i criteri generali di cui all'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972.

Adempimenti connessi alla detrazione

La circolare Agenzia delle Entrate 5 settembre 2008, n. 53, precisa che la possibilità di detrarre l'IVA assolta sulle spese in oggetto è subordinata all'adempimento di alcuni presupposti.

Emissione della fattura

La detrazione dell’IVA addebitata sulle prestazioni alberghiere e di somministrazioni di alimenti e bevande può essere operata a condizione che sia stata emessa la fattura.

Pertanto, i soggetti che intendono beneficiare della detrazione devono **richiedere espressamente** al soggetto erogatore della prestazione **l’emissione della fattura**, non oltre il momento di effettuazione delle prestazioni. Infatti, a norma dell’art. 22, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, l’emissione della fattura per le prestazioni alberghiere e le somministrazione di alimenti e bevande è **obbligatoria solo se richiesta** dal cliente.

Nel caso in cui detto documento **non** venga **richiesto**, ferma l’impossibilità di detrarre l’IVA addebitata, il soggetto potrebbe **dedurre l’intero costo** del servizio comprensivo dell’IVA. Al riguardo, è stato rilevato come, sebbene l’art. 99 del T.U.I.R. precluda la deducibilità dal reddito solo con riferimento alle imposte per le quali è prevista la rivalsa (anche facoltativa), nell’ipotesi prospettata, l’indetraibilità dell’IVA deriva da una **scelta discrezionale** del soggetto e non da una disposizione di legge.

In ogni caso, il fondamento della soluzione dovrebbe trovare conferma in un chiarimento ufficiale.

Doppia intestazione della fattura

Secondo l’Amministrazione finanziaria, qualora le prestazioni alberghiere e di ristorazione siano fruite da un **soggetto diverso dal committente**, la detrazione compete se la fattura reca l’**intestazione** anche dell’**effettivo fruitore** del servizio.

La doppia intestazione della fattura si presenta necessaria, ad esempio, nei seguenti casi:

- trasferte di dipendenti/collaboratori dell’impresa: la fattura deve essere intestata al dipendente/collaboratore, fruitore del servizio, ed al datore di lavoro che detrae l’imposta;
- anticipazione delle spese da parte del cliente a favore del professionista: il diritto alla detrazione in capo al professionista richiede la duplice intestazione della fattura.

Annotazione nel registro degli acquisti

Per quanto concerne l’annotazione delle fatture nel registro degli acquisti, viene precisato che l’adempimento può essere operato con **modalità semplificate** nei casi in cui l’importo della **fattura non sia superiore a 154,94 euro**.

In tale ipotesi, come previsto dall’art. 6 del D.P.R. n. 633/1972, è possibile **registrare**, in luogo delle singole fatture, un **unico documento riepilogativo** nel quale sono indicati:

- i numeri attribuiti alle singole fatture dal destinatario;
- l’ammontare complessivo delle operazioni;
- l’ammontare dell’imposta.

Casi di indetraibilità delle spese alberghiere e di somministrazione

La modifica apportata dal D.L. n. 112/2008 **non** si estende a **tutte le tipologie** di spese alberghiere e di somministrazione. Infatti, in relazione a determinate fattispecie, l’imposta assolta su tali spese rimane indetraibile.

Spese di rappresentanza

Un primo esempio è costituito dalle prestazioni alberghiere e di somministrazione sostenute a **fini di rappresentanza**. In tal caso, continua ad applicarsi l’art. 19-*bis*1, comma 1, lett. h), del D.P.R. n. 633/1972 che prevede l’indetraibilità dell’imposta relativa.

Spese sostenute dalle agenzie di viaggio

Rimane **indetraibile** l’IVA relativa alle prestazioni alberghiere o di ristorazione acquisite dalle agenzie di viaggio ai fini dell’**organizzazione di pacchetti turistici** soggetti ad IVA secondo il regime speciale di cui all’art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972.

Spese per il trasporto di persone

Anche l’imposta assolta in relazione ai **trasporti di persone** è **indetraibile**, rimanendo l’unica fattispecie ancora contemplata dalla riformulata lett. e) del citato art. 19-*bis*1.

Si veda la Tavola n. 1.

Tavola n. 1 - Detraibilità IVA assolta su prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande

Fattispecie	Disciplina vigente fino al 31 agosto 2008	Disciplina vigente dall’1 settembre 2008
Servizi acquistati nell’esercizio dell’impresa, arte o professione	Indetraibile	Detraibile
Servizi acquistati per finalità di rappresentanza	Indetraibile	Indetraibile
Servizi acquistati dalle agenzie di viaggio	Indetraibile	Indetraibile
Servizi di trasporto di persone	Indetraibile	Indetraibile

Disciplina ai fini delle imposte dirette

Per quanto riguarda la disciplina ai fini delle imposte dirette, l’art. 83, comma 28-*quater*, del D.L. n. 112/2008, convertito dalla legge n. 133/2008, ha statuito la **deducibilità** delle spese sostenute per prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande nella misura del **75%** del loro ammontare. A tal fine, sono stati modificati:

- l’art. 109, comma 5, del T.U.I.R.;
- l’art. 54, comma 5, del T.U.I.R.

Decorrenza

Le limitazioni alla deducibilità delle spese relative ad alberghi e ristoranti si applicano a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2008 e, quindi, **dal 2009** per i **sogetti “solari”** (art. 83, comma 28-*quies*, del D.L. n. 112/2008, convertito dalla legge n. 133/2008).

Per la determinazione degli acconti dovuti per il periodo d’imposta 2009, l’imposta del periodo precedente (2008) è determinata applicando le nuove disposizioni, vale a dire, tenendo conto del minor costo deducibile previsto per le spese in esame.

Documentazione necessaria per la deduzione

Rispetto alla detrazione dell’IVA, per operare la quale è necessaria l’emissione della fattura da parte del prestatore del servizio di vitto e alloggio, ai fini della deduzione dal reddito, l’art. 3, comma 1, del D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696 prevede che possano anche essere utilizzati:

- lo scontrino fiscale, a condizione che questo contenga la specificazione degli elementi attinenti la natura, la qualità e la quantità dell’operazione e l’indicazione del numero di codice fiscale dell’acquirente o committente (c.d. **ricevuta fiscale “integrata”**);
- ovvero, la ricevuta fiscale integrata a cura del soggetto emittente con i dati identificativi del cliente (c.d. **scontrino “parlante”**).

Si ricorda, altresì, che il rilascio dello scontrino o della ricevuta fiscale non è obbligatorio se, per la stessa operazione, è stata già emessa la fattura.

Determinazione del reddito di lavoro autonomo

In materia di reddito di lavoro autonomo, nell’art. 54, comma 5, del T.U.I.R., il primo periodo viene sostituito con il seguente “le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande sono **deducibili** nella misura del **75 per cento** e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2 per cento dell’ammontare dei compensi percepiti nel periodo d’imposta”.

Limitazioni alla deducibilità

L’intervento del D.L. n. 112/2008 ha aggiunto all’art. 54, comma 5, citato, un’ulteriore limitazione alla deducibilità delle spese di vitto e alloggio rispetto al testo previgente della norma. Infatti, fermo restando il **limite massimo di deducibilità** di tali spese, corrispondente al **2%** dei compensi percepiti nel periodo d’imposta, è stata ridotta la **soglia di deducibilità** delle stesse che, da interamente deducibili, divengono deducibili nella misura del **75%** del loro ammontare.

Modalità di calcolo

Per quanto concerne le modalità di calcolo della quota deducibile, l’Agenzia delle Entrate precisa che l’ammontare del 2% dei compensi percepiti rappresenta l’importo massimo deducibile.

Entro questo limite, in ogni caso, le spese di vitto e alloggio sono considerate per il 75% del loro ammontare.

In tal senso, si era espressa anche Assonime, con la circolare 7 agosto 2008, n. 50, nella quale è stato sostenuto che i predetti limiti trovano **applicazione congiunta**.

Esempio n. 1

Si consideri il seguente esempio di calcolo. Un professionista percepisce compensi annui per euro 150.000,00 e sostiene, nell’esercizio della professione, spese alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande per euro 10.000,00.

Il procedimento per determinare la spesa deducibile è il seguente:

- determinare la soglia di deducibilità delle spese pari al 75%: $10.000,00 \times 75\% = 7.500,00$ euro;
- determinare il limite massimo di deducibilità delle spese pari al 2% dei compensi annui: $150.000,00 \times 2\% = 3.000,00$ euro.

In tal caso, il professionista può dedurre dal reddito solo 3.000,00 euro.

Coordinamento con altre disposizioni del T.U.I.R.

La circolare Agenzia delle Entrate 5 settembre 2008, n. 53, afferma che la limitazione del 75% ha carattere di regola generale. Conseguentemente, la stessa deve trovare applicazione anche quando detti costi, essendo sostenuti in contesti e circostanze particolari, si configurino alla stregua di:

- spese di rappresentanza;
- spese per la partecipazione a convegni.

Deducibilità delle spese di rappresentanza

Prima delle modifiche apportate dal D.L. n. 112/2008, le spese di rappresentanza erano **deducibili integralmente entro il limite dell’1%** dei compensi percepiti nel periodo di

imposta (art. 54, comma 5, terzo periodo, del T.U.I.R.).

Secondo l’interpretazione fornita dall’Amministrazione finanziaria, tale disposizione specifica deve essere coordinata con quella a carattere generale recata dal primo periodo del medesimo articolo.

In particolare, viene precisato che “anche se la nuova formulazione del comma 5 non prevede espressamente la riferibilità della nuova limitazione della deduzione (al 75%) alle spese di rappresentanza, una interpretazione logico-sistemica della nuova norma porta a ritenere che la **nuova riduzione al 75%** debba **concorrere** con il **limite specifico** già previsto per le spese di rappresentanza, analogamente a quanto previsto, in linea generale, dal primo periodo del comma 5 in discorso in relazione alla concorrenza del limite del 75% del costo con il tetto massimo rappresentato dal 2% dei compensi”.

Per quanto sopra, le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande sostenute a fini di rappresentanza sono deducibili nella misura del 75% del loro ammontare entro il limite dell’1% dei compensi percepiti nel periodo di imposta.

Esempio n. 2

Considerando l’esempio precedente, si ipotizzi che il professionista sostenga spese di vitto e alloggio per fini di rappresentanza pari ad euro 5.000,00. In tal caso, per determinare la spesa deducibile è necessario:

- determinare la soglia di deducibilità delle spese pari al 75%: $5.000,00 \times 75\% = 3.750,00$ euro;
- determinare il limite massimo di deducibilità delle spese pari all’1% dei compensi annui: $150.000,00 \times 1\% = 1.500,00$ euro.

In tal caso, il professionista può dedurre dal reddito 1.500,00 euro.

Deducibilità delle spese per la partecipazione a convegni

La valenza generale del nuovo primo periodo dell’art. 54, comma 5, del T.U.I.R. opera anche in relazione all’ultimo periodo dell’articolo citato secondo cui le spese di partecipazione a convegni e congressi o corsi di aggiornamento professionale, **incluse** quelle di viaggio e soggiorno, sono deducibili nella misura del 50%. Secondo quanto chiarito dall’Amministrazione finanziaria, le spese alberghiere e di ristorazione sostenute in occasione della partecipazione a convegni devono essere assunte nella misura del 75% del loro ammontare e sono ammesse in deduzione, ai sensi del medesimo comma 5 dell’art. 54, entro l’ulteriore limite del 50%.

Occorre, cioè, calcolare il 50% del 75% del costo.

Esempio n. 3

Si consideri l’esempio precedente, ipotizzando che il professionista sostenga spese alberghiere per la partecipazione a convegni pari a 2.000,00 euro.

Fino al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2008, egli può dedurre il 50% di tali spese (1.000,00 euro).

A parità di condizioni, per il 2009 (esercizio di entrata in vigore della novità in esame), la deduzione consentita sarà, invece, pari a 750,00 euro, in quanto occorre:

- in primo luogo, applicare la limitazione del 75%: $2.000,00 \times 75\% = 1.500,00$ euro;
- in secondo luogo, applicare sull’importo ottenuto l’ulteriore limitazione del 50%: $1.500,00 \times 50\% = 750,00$ euro.

Sostanzialmente, l’importo deducibile risulta pari al 37,5% della spesa.

Deducibilità integrale delle spese riaddebitate

La modifica apportata dal D.L. n. 112/2008 non incide sull’applicazione dell’art. 54, comma 5, secondo periodo, del T.U.I.R., come modificato dall’art. 36, comma 29, lett. a), n. 2), del D.L. n. 223/2006. A parere dell’Agenzia delle Entrate poiché, in tal caso, non opera il limite rappresentato dal 2% dei compensi, allo stesso modo non si applica il nuovo limite del 75%.

Pertanto, sono **integralmente deducibili** le spese relative a prestazioni alberghiere o di somministrazione di alimenti e bevande se:

- sostenute dal committente per conto del professionista;
- riaddebitate dal professionista in fattura al committente stesso.

Deducibilità integrale delle spese per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale

Sono, altresì, **escluse** dall’applicazione del limite di deducibilità del 75% le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate dai dipendenti e dai collaboratori **fuori dal territorio comunale**, di cui all’art. 54, comma 6, del T.U.I.R. Pertanto, le stesse restano **deducibili** secondo i criteri previsti dall’**art. 95, comma 3**, del T.U.I.R.:

- per un ammontare giornaliero non superiore ad euro 180,76, per le trasferte nel territorio nazionale;
- per un ammontare giornaliero non superiore ad euro 258,23, per le trasferte all’estero.

Si veda la Tavola n. 2.

Tavola n. 2 - Spese alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande nel reddito di lavoro autonomo

Fattispecie	Disciplina vigente fino al periodo d’imposta 2008	Disciplina vigente dal periodo d’imposta 2009
Spese sostenute nell’esercizio dell’arte o della professione	Deducibili nel limite del 2% dei compensi	Deducibili per il 75% del loro ammontare entro il limite del 2% dei compensi
Spese sostenute per finalità di rappresentanza	Deducibili nel limite dell’1% dei compensi	Deducibili per il 75% del loro ammontare entro il limite dell’1% dei compensi
Spese sostenute per la partecipazione a convegni	Deducibili per il 50% del loro ammontare	Deducibili per il 37,5% del loro ammontare
Spese riaddebitate in fattura al committente	Interamente deducibili	Interamente deducibili
Spese sostenute per trasferte di dipendenti/collaboratori fuori dal territorio comunale	Deducibili ex art. 95, comma 3, T.U.I.R.	Deducibili ex art. 95, comma 3, T.U.I.R.

Determinazione del reddito d’impresa

Il D.L. n. 112/2008 aggiunge all’art. 109, comma 5, del T.U.I.R. il seguente ultimo periodo “Fermo restando quanto previsto dai periodi precedenti, le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell’articolo 95, sono deducibili nella misura del 75 per cento”.

Si ricorda che, prima di tale intervento, fatta salva la previsione di cui all’art. 95, comma 3, del T.U.I.R., le spese relative a prestazioni alberghiere e alla somministrazione di alimenti e bevande non erano espressamente disciplinate. Conseguentemente, la deducibilità dipendeva dall’inerenza delle spese all’attività dell’impresa.

Applicazione del principio di inerenza

Dalla lettura della norma emerge come il legislatore abbia fatto salve le disposizioni dei precedenti commi dell’art. 109, mantenendo, così, ferma l’applicazione del **principio di inerenza** nella determinazione del reddito d’impresa. Pertanto, se le spese alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande sono inerenti, vale a dire si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito, le medesime sono deducibili nella misura del 75% del loro ammontare.

Viceversa, se tali spese non sono inerenti, ad esempio, perché sostenute per motivi personali, le stesse non sono deducibili dal reddito d’impresa per l’intero loro ammontare.

Spese per trasferte effettuate fuori dal territorio comunale

Per espressa previsione della norma, il nuovo limite di deducibilità **non** trova **applicazione** per le spese di vitto e alloggio sostenute dalle imprese per le trasferte effettuate **fuori dal territorio comunale** dai lavoratori dipendenti e

dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

Pertanto, le stesse continuano ad essere dedotte, ai sensi del medesimo art. 95, comma 3, del T.U.I.R.

Spese per le trasferte effettuate nell’ambito del territorio comunale

Sono **escluse** dal campo di applicazione dell’ultimo periodo dell’art. 109, comma 5, del T.U.I.R. le spese sostenute in favore di dipendenti o collaboratori per trasferte effettuate nell’**ambito del territorio comunale** (circolare Assonime 7 agosto 2008, n. 50).

Infatti, ai sensi dell’art. 51, comma 5, del T.U.I.R., le indennità o i rimborsi riconosciuti a tale titolo concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente o di collaborazione e, conseguentemente, costituiscono spese per prestazioni di lavoro inerenti alla produzione del reddito **interamente deducibili** per l’impresa.

Coordinamento con i criteri di deducibilità delle spese di rappresentanza

In considerazione del fatto che, al ricorrere di determinate circostanze, le spese di vitto e alloggio possono essere qualificate come spese di rappresentanza, prima dei chiarimenti resi con la circolare 53/2008, si poneva il dubbio di come coordinare la nuova disposizione dell’art. 109, comma 5, con l’art. 108, comma 2, del T.U.I.R., recante la disciplina delle spese di rappresentanza. In particolare, non era chiaro quale, tra le predette disposizioni, considerare prevalente.

L’Agenzia delle Entrate chiarisce il punto affermando che, anche nell’ambito della determinazione del reddito d’impresa, l’ultimo periodo dell’art. 109, comma 5, ha valenza generale. Pertanto, la deducibilità limitata al 75% opera anche per le spese alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande

configurabili come **costi di rappresentanza**, a **condizione** che le stesse siano **ammesse in deduzione** in forza dei criteri stabiliti dal futuro D.M. attuativo. Si ricorda, infatti, che l’art. 108, comma 2, citato, è stato modificato dalla legge n. 244/2007 (Finanziaria 2008) la quale ha disposto la deducibilità delle spese di rappresentanza se rispondenti ai **requisiti di inerenza e congruità** stabiliti con apposito D.M. che, ad oggi, non risulta ancora emanato.

Riassumendo, le spese alberghiere e di ristorazione qualificate come spese di rappresentanza saranno deducibili:

- in ogni caso, per il 75% del loro ammontare;
- secondo i criteri che verranno definiti dal D.M. attuativo.

Si veda la Tavola n. 3.

Tavola n. 3 - Spese alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande nel reddito d’impresa

Fattispecie	Disciplina vigente fino al periodo d’imposta 2008	Disciplina vigente dal periodo d’imposta 2009
Spese inerenti all’attività d’impresa	Deducibili, salvo che sia diversamente previsto (ex. art. 95, comma 3, T.U.I.R.)	Deducibili per il 75% del loro ammontare
Spese non inerenti all’attività d’impresa	Indeducibili	Indeducibili
Spese sostenute per finalità di rappresentanza	Deducibili secondo i criteri che saranno definiti dal D.M. attuativo	Deducibili per il 75% del loro ammontare e secondo i criteri definiti dal DM attuativo
Spese sostenute per trasferte di dipendenti/collaboratori nel territorio comunale	Interamente deducibili	Interamente deducibili
Spese sostenute per trasferte di dipendenti/collaboratori fuori dal territorio comunale	Deducibili ex art. 95, comma 3, T.U.I.R.	Deducibili ex art. 95, comma 3, T.U.I.R.

Spese per le mense aziendali

Rientrano tra le spese di somministrazione anche quelle sostenute per le mense aziendali. Tralasciando l’esame della disciplina specifica in materia, si ricorda che tali spese sono regolate dalle norme in materia di reddito di lavoro dipendente (art. 51, comma 2, lett. c), del T.U.I.R.) e rappresentano, per il datore di lavoro, costi deducibili ai sensi dell’art. 95 del T.U.I.R.

L’Agenzia delle Entrate non ha chiarito se l’intervento del D.L. n. 112/2008 incida anche sulla disciplina delle spese per mense aziendali, considerando l’affermato carattere generale dell’ultima disposizione dell’art. 109, comma 5, del T.U.I.R., si pone il dubbio se anche le suddette spese divengano deducibili limitatamente al 75% del loro ammontare. Sulla bontà dell’interpretazione, peraltro, sarebbe necessario un chiarimento ufficiale dell’Amministrazione finanziaria.

MODALITÀ DI PAGAMENTO PER IMPORTI SUPERIORI A 10.000 EURO DA PARTE DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 38 del 6 ottobre 2008

A cura di Federico Gavioli

Dottore Commercialista, revisore contabile e pubblicitario in Ferrara

LA NOVITÀ

► Disposizioni sui pagamenti delle P.A.

La circolare del Ministero delle Finanze – Ragioneria dello Stato n. 22 del 29 luglio 2008 fornisce i chiarimenti sul D.M. 18 gennaio 2008, n. 40 concernente le modalità di attuazione dell'art. 48-bis, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, riguardante la sospensione dei pagamenti effettuati da Pubbliche Amministrazioni o da società a prevalente partecipazione pubblica a favore di soggetti inadempienti all'obbligo di versamento a seguito di notifica di cartelle di pagamento. I principali aspetti trattati dalla Ragioneria dello Stato riguardano i rapporti nell'ambito della Pubblica Amministrazione, la definizione di pagamento, la sospensione o rateazione della cartella di pagamento, la cartella di pagamento impugnata giudizialmente.

► Riferimenti normativi e di prassi

- Ministero delle Finanze, Circolare 29 luglio 2008, n. 22
- D.M. 18 gennaio 2008 n. 40

È stata pubblicata sulla G.U. n. 186 del 9 agosto 2008 la circolare n. 22 del 29 luglio 2008 con la quale il Ministero dell'Economia e delle Finanze - Ragioneria Generale dello Stato - fornisce alcuni chiarimenti sulle disposizioni contenute nel D.M. 18 gennaio 2008, n. 40, riguardante le modalità di attuazione dell'art. 48-bis del D.P.R. n. 602/1973, recante le disposizioni in materia di **pagamenti da parte delle pubbliche amministrazioni** ai propri creditori per **importi superiori a 10.000,00 euro**; in particolare, la Ragioneria Generale dello Stato a seguito delle numerose istanze pervenute fornisce una prima lettura interpretativa in merito alle problematiche apparse di maggiore importanza e di più generale interesse.

L'art. 2, comma 9, del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, ha introdotto l'art. 48-bis al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, che prevede nuove disposizioni in materia di

pagamenti da parte delle pubbliche amministrazioni. L'attuale versione dell'art. 48-bis del citato D.P.R. n. 602/1973, modificato dalla legge di conversione 29 novembre 2007, n. 222, del D.L. 1 ottobre 2007, n. 159, prevede che:

Art. 48-bis, D.P.R. 29 settembre 1973, 602

A decorrere dalla data di entrata in vigore del regolamento di cui al comma 2, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a diecimila euro, verificano, anche in via telematica, se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo e, in caso affermativo, non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all'agente della riscossione competente per territorio, ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo.

Con regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono stabilite le modalità di attuazione delle disposizioni di cui al comma 1.

Con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, l'importo di cui al comma 1 può essere aumentato, in misura comunque non superiore al doppio, ovvero diminuito.

Secondo quanto previsto dal D.M. n. 40/2008 i soggetti coinvolti dalle verifiche da effettuare, prima di procedere al pagamento di importi superiori a 10.000 euro, sono quelli indicati nella Tavola n. 1.

Tavola n. 1 – Soggetti coinvolti dalle verifiche

Soggetti pubblici	Ai sensi dell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 165/2001 (Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche) si intendono amministrazioni pubbliche tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le regioni, le province, i comuni, le comunità montane, e loro consorzi ed associazioni, le istituzioni universitarie, gli istituti autonomi case popolari, le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300; rientrano tra i soggetti pubblici coinvolti, secondo il D.M. n. 40/2008, anche le società a totale partecipazione pubblica
Agenti della riscossione	A decorrere dal 1° ottobre 2006, è stato soppresso il sistema di affidamento in concessione del servizio nazionale della riscossione e le funzioni relative alla riscossione nazionale sono attribuite all'Agenzia delle Entrate, che le esercita mediante la società denominata Equitalia S.p.A. che è una società per azioni a totale capitale pubblico, i cui soci sono "l'Agenzia delle Entrate", con una partecipazione pari al 51% del capitale sociale e "l'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale - I.N.P.S.", con una partecipazione pari al 49% del capitale sociale
Operatore	E' la persona fisica incaricata dal soggetto pubblico che deve effettuare la verifica di eventuale inadempienze di una o più cartelle di pagamento del beneficiario di pagamenti di importi per un ammontare complessivo pari almeno a 10.000 euro
Beneficiario	E' il destinatario di un pagamento, a qualunque titolo, di una somma superiore a 10.000 euro, da effettuarsi da parte dei soggetti pubblici

Come avviene la verifica

Secondo quanto previsto dal D.M. 18 gennaio 2008, n. 40, le pubbliche amministrazioni prima di procedere al pagamento di importi superiori a diecimila euro devono inoltrare ad Equitalia S.p.A. la **richiesta telematica di verifica del soggetto**. E' in questo contesto che interviene "l'**operatore della pubblica amministrazione**"; quest'ultima, infatti, deve procedere, a comunicare a Equitalia S.p.A. la documentazione contenente i dati anagrafici ed il codice fiscale dell'operatore incaricato di procedere alla verifica e l'indirizzo di posta elettronica cui ricevere le segnalazioni. Una volta registrato dall'Agente della Riscossione (Equitalia S.p.A.) all'operatore dell'ente pubblico viene assegnato il codice utenza che unitamente alla parola chiave lo abilita ad accedere al **servizio di verifica** che si effettua attraverso:

- l'inserimento del codice fiscale del soggetto creditore dell'ente pubblico;
- l'importo da corrispondere ;
- il numero identificativo del pagamento da effettuare.

Equitalia S.p.A. una volta ricevuta la richiesta dall'operatore verifica l'eventuale **inadempienza al pagamento di cartelle esattoriali** del beneficiario e ne dà comunicazione all'ente pubblico entro cinque giorni feriali successivi alla richiesta. Nel caso in

cui Equitalia S.p.A. non risponda entro i cinque giorni feriali successivi, la pubblica amministrazione può procedere al pagamento delle somme spettanti al creditori. Per converso, qualora ad Equitalia S.p.A. risulti che il creditore della pubblica amministrazione sia inadempiente, per una cartella non pagata, deve comunicare immediatamente all'ente pubblico interessato che deve bloccare il pagamento per un periodo di trenta giorni successivi alla citata comunicazione limitatamente al debito iscritto a ruolo. Entro trenta giorni l'agente della riscossione competente per territorio procede alla notifica dell'atto di pignoramento verso terzi di cui all'art. 72-bis del D.P.R. n. 602/1973. Se durante la sospensione e prima della notifica del pignoramento intervengono pagamenti o provvedimenti dell'ente creditore che riducono la somma iscritta a ruolo, l'agente della riscossione ne deve dare tempestiva comunicazione all'ente pubblico al fine di sbloccare parte delle somme da pagare.

Le pubbliche amministrazioni non soggette al blocco dei pagamenti

La circolare n. 22 della Ragioneria Generale dello Stato afferma che le disposizioni contenute nell'art. 48-bis del D.P.R. n. 602/1973 non si

applicano nei confronti dei pagamenti disposti nei confronti delle **amministrazioni pubbliche ricomprese nell'elenco** predisposto annualmente dall'**ISTAT**; più in generale, la Ragioneria dello Stato è dell'avviso che tra le diverse amministrazioni pubbliche, a prescindere dal livello legislativo, ordinario o costituzionale, di riconoscimento giuridico ed essendo tutte riconducibili in modo più o meno diretto all'unico soggetto pubblico originario e sovrano del territorio, cioè lo Stato, non sussistono gli obblighi di garanzia e cautela in materia di adempimento delle cartelle di pagamento. **Non** sono quindi **necessarie le modalità di verifica** previste nel D.M. n. 40/2008:

- sia per i pagamenti tra **oggetti pubblici**;
- sia a favore di **società a totale partecipazione pubblica**.

Definizione di pagamento

La circolare evidenzia il principio che il termine "pagamento" si riferisce all'**adempimento di un obbligo contrattuale** e non "ai trasferimenti di somme"; secondo la Ragioneria di Stato a titolo esemplificativo è possibile individuare tra le ipotesi di "trasferimento di somme" non soggette all'applicazione dell'articolo 48-bis i trasferimenti effettuati in base a specifiche disposizioni di legge o per dare esecuzione a progetti cofinanziati dall'Unione Europea o, ancora, a clausole di accordi internazionali. Per evidenti ragioni di pubblico interesse o di tutela di diritti fondamentali della persona, tra gli **esborsi esclusi dall'obbligo di verifica** da parte delle pubbliche amministrazioni, possono essere annoverati:

- i versamenti di tributi o contributi assistenziali e previdenziali;
- i rimborsi di spese sanitarie relative a cure rivolte alla persona;
- le corresponsione di indennità connesse allo stato di salute della persona;
- i pagamento di spese concernenti esigenza di difesa nazionale o missioni di peacekeeping;
- i pagamento di spese concernenti interventi di ordine pubblico nonché per fronteggiare situazioni di calamità;
- i pagamento a titolo di assegno alimentare;
- i sussidi e provvidenze per maternità, per malattie e per sostentamento;
- le indennità per inabilità temporanea al lavoro;
- i finanziamento di progetti aventi scopi umanitari.

Pagamento di stipendi

Il D.M. n. 40/2008 include tra le verifiche da effettuare rientranti nell'applicazione dell'art. 48-bis del D.P.R. n. 602/1973 le **somme erogate per stipendi e pensioni**. In tale ipotesi, il

soggetto pubblico, in caso di **riscontro inadempimento**, è tenuto a **sospendere il pagamento** delle somme dovute al beneficiario sino a concorrenza del debito comunicato da Equitalia Servizi S.p.A., specificando che per i pagamenti relativi ai crediti di cui all'art. 545, terzo comma, del codice di procedura civile, nella sospensione si deve tener conto dei limiti fissati dal quarto comma del medesimo articolo e dall'art. 2 del D.P.R. n. 180/1950. Gli anzidetti crediti, sono, appunto, "gli stipendi, i salari e le retribuzioni equivalenti, nonché le pensioni, le indennità che tengono luogo di pensione e gli altri assegni di quiescenza". Secondo la Ragioneria di Stato la soglia di **diecimila euro** è da riferirsi **al netto delle ritenute previdenziali, assistenziali ed erariali**.

E' precisato che, in ogni caso, **non** devono essere **oggetti a verifica** ex art. 48-bis del D.P.R. n. 602/1973 i trasferimenti di **somme da destinare** successivamente al pagamento di **stipendi, salari e retribuzioni** equivalenti. Infatti, il legislatore, in più occasioni, ha posto particolari attenzioni e tutele nel garantire l'integrità di tali somme costituenti la provvista finanziaria per l'erogazione delle retribuzioni al personale, sottraendole, *ab origine*, dalla sottoposizione a procedure esecutive.

Ad esempio, l'art. 159 del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, e l'art. 1 del D.L. 18 gennaio 1993, n. 9, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 marzo 1993, n. 67, prevedono che non possono essere sottoposte a esecuzione forzata le somme di competenza, rispettivamente, degli enti locali e delle aziende sanitarie locali, destinate al pagamento delle retribuzioni del personale dipendente.

Cartella di pagamento impugnata giudizialmente

La circolare afferma che in presenza di una cartella di pagamento impugnata, la **sentenza favorevole al contribuente** annulla la morosità del debitore e impedisce l'applicazione del blocco dei pagamenti da parte della pubblica amministrazione e questo anche se lo sgravio non è stato ancora emanato e se l'amministrazione finanziaria ha proposto appello contro la sentenza. La sospensione vale sia che si tratti di una sospensione in via autotutela, accordato dallo stesso soggetto creditore del ruolo, sia che si tratti della sospensione giudiziale disposta dal giudice in base all'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, per effetto del ricorso proposto dal contribuente.

Ulteriori chiarimenti

La circolare della Ragioneria Generale dello Stato fornisce, inoltre, altri importanti chiarimenti che interessano i pagamenti dei creditori delle pubbliche amministrazioni che però prima, per i

crediti di importi superiori a 10.000 euro, sono tenuti essere ad essere sottoposti a verifica come previsto dall'art. 48-bis del D.P.R. n. 602/1973.

Nella Tavola n. 2 si riportano, sinteticamente, le spiegazioni ritenute più importanti.

Tavola n. 2 – Crediti sottoposti a verifica

Divieto di artificioso frazionamento	Il soggetto pubblico deve controllare che non siano stati posti in essere artificiosi frazionamenti di un unico pagamento, idonei ad eludere l'obbligo di verifica. Per individuare il presupposto a cui legare l'obbligo di verifica, occorre avere riguardo alle pattuizioni contrattuali ed alle correlative scadenze stabilite, dovendosi, dunque, non necessariamente fare riferimento all'intero valore del contratto e, al contempo, non potendosi fare riferimento a scadenze diverse da quelle minime positivamente stabilite dal contratto stesso.
Natura del credito esposto nella cartella di pagamento	Qualsiasi credito, indipendentemente dalla sua natura e dall'Ente creditore, esposto in una cartella di pagamento emessa ai sensi del D.P.R. n. 602/1973, rientra nell'ambito operativo dell'art. 48-bis.
Mutui	La Ragioneria dello Stato è dell'avviso che anche le restituzioni di somme relative a contratti di mutuo o ad altre operazioni di indebitamento possono ritenersi escluse dall'applicazione della verifica di cui all'art. 48-bis del D.P.R. n. 602/1973.
Cessione del credito	In caso di cessione del credito il controllo va fatto sul creditore originario (cedente) a prescindere che la cessione sia avvenuta con il consenso o meno del soggetto pubblico debitore (ceduto). Dunque, il soggetto al quale è stato trasferito il diritto di credito (cessionario), subentrato nel rapporto con la pubblica amministrazione in seguito ad un contratto stipulato tra privati, non può essere sottoposto a procedimento di verifica disciplinato dall'art. 48-bis del D.P.R. n. 602/1973.
Factoring	Anche per quanto concerne alcune operazioni di finanziamento, quali quelle scaturenti da contratti di factoring, ancorché configurati come meccanismi più complessi della cessione del credito, devono essere effettuate le analoghe considerazioni indicate per la cessione del credito. Infatti, è stato osservato che in relazione al contratto di factoring "il debitore ceduto può opporre al cessionario solo le eccezioni opponibili al cedente" (Corte di Cassazione, sentenza 30 giugno 2005, n. 13957). Pertanto, in ordine a tale tipo di contratto valgono le indicazioni fornite in tema di cessione del credito.
Raggruppamenti temporanei di impresa	Nelle ipotesi di associazione temporanee di impresa deve essere accertata la situazione dell'impresa mandataria e quella delle imprese mandanti. Se le mandati non emettono fattura alla stazione appaltante, le verifiche dovranno essere effettuate nei confronti di tutte le imprese per l'importo in pagamento rapportato a ogni singola quota di partecipazione al raggruppamento.
Procedure concorsuali	Qualora il beneficiario del pagamento risulti sottoposto a procedura concorsuale (fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa e amministrazione controllata) non è possibile disporre il blocco dei pagamenti poiché il debitore è già soggetto ad altre misure esecutive. Se sottoposto a fallimento o a concordato preventivo, in effetti, l'agente della riscossione chiede l'ammissione al passivo o l'inserimento dei creditori della procedura.
Determinazione dell'importo del pagamento in ordine all'IVA	Per il pagamento di prestazioni e cessioni ricadenti nel campo dell'imposta sul valore aggiunto, la soglia di €. 10.000 deve ritenersi al lordo dell'IVA.

MODELLO DI COMUNICAZIONE OPZIONE IRAP: ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 3 del 6 ottobre 2008
A cura di Mascia Dalmaggioni e Valerio Artina
Studio Artina in Bergamo

L'ADEMPIMENTO

► Comunicazione per opzione IRAP

Con Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate 29 maggio 2008, n. 86175 è stato prorogato il termine per la presentazione del modello per la "Comunicazione per la determinazione del valore della produzione netta di cui all'articolo 5-bis, comma 2, del D.Lgs. n. 446/1997", con le relative istruzioni per la compilazione.

Con la presentazione del modello gli imprenditori individuali e le società di persone, in regime di contabilità ordinaria, possono optare per la determinazione del valore della produzione netta con i criteri previsti per le società di capitali e gli enti commerciali.

► Termini

31 ottobre 2008

► Modalità operative

Software "COMIRAP", reso disponibile gratuitamente dall'Agenzia delle Entrate nel sito www.agenziaentrate.it

- per le **società di capitali** l'art. 5, D.Lgs. n. 446/1997 riformato, prevede che la determinazione della base imponibile sia legata ai dati del conto economico e sia assolutamente indifferente alle variazioni fiscali previste dal T.U.I.R. (principio di derivazione dal bilancio);
- per le **società di persone** e le **imprese individuali**, l'art. 5-bis, D.Lgs. n. 446/1997 di nuova introduzione, prevede per la determinazione della base imponibile sostanzialmente l'applicazione del previgente criterio ordinario previsto dall'art. 5 ante riscrittura, tenendo conto delle norme vigenti per la determinazione del reddito d'impresa ai fini IRPEF.

Tuttavia, il secondo comma dell'art. 5-bis prevede la facoltà per le società di persone e le imprese individuali, in contabilità ordinaria, di poter optare per la determinazione del valore della produzione netta delle società di capitali e degli enti commerciali secondo le regole dettate nell'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997.

Per le **imprese individuali** e le **società di persone** che adottano la **contabilità ordinaria** si presentano, dunque, **due diverse possibilità di determinazione della base imponibile IRAP** (cfr. Tavola n. 1).

Si tratta dunque di una scelta che comporta importanti **conseguenze** dal punto di vista fiscale: la scelta deve tenere in considerazione che nell'ipotesi di determinazione ordinaria della base imponibile i componenti rilevanti si assumono secondo le regole di qualificazione, imputazione temporale e classificazione vevoli per la determinazione del reddito d'impresa ai fini dell'Irpef, mentre secondo le regole previste per le società di capitali il valore della produzione netta deriva direttamente dalle risultanze del bilancio.

La legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008) ha introdotto sostanziali modifiche all'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP).

Tali modifiche hanno riguardato non solo l'**aliquota**, che è stata ridotta dal 4,25% al **3,90%**, ma anche la modalità di determinazione della **base imponibile**. Le novità decorrono dal **periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007**, quindi, per le società con esercizio coincidente con l'anno solare, a partire dal 2008.

La **determinazione della base imponibile IRAP** viene differenziata per le società di capitali e le società di persone; infatti:

Tavola n. 1 - Determinazione del valore della produzione netta per imprese individuali e società di persone

Imprese individuali e società di persone in contabilità ordinaria

Criterio ordinario previsto per le società di persone: determinazione del valore della produzione netta in cui i componenti rilevanti ai sensi dell'art. 5-bis, comma 1, D.Lgs. 446/1997 secondo la qualificazione, imputazione temporale e classificazione vevole ai fini IRPEF.

Opzione per la determinazione del valore della produzione netta secondo il criterio previsto per le società di capitali di cui all'art. 5 del D.Lgs. 446/1997: derivazione dal bilancio.

Scopo del presente articolo è quello di guidare il lettore alla corretta compilazione del modello attraverso la presentazione di un esempio concreto di compilazione.

Il modello

Con Provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate 31 marzo 2008, prot. n. 49810, è stato approvato il modello per la “Comunicazione per la determinazione del valore della produzione netta di cui all’articolo 5-bis, comma 2, del D.Lgs. n. 446/1997”, con le relative

istruzioni per la compilazione. Tale modello di comunicazione è disponibile in **formato elettronico** sui siti Internet www.agenziaentrate.it e www.finanze.gov.it dal quale può essere prelevato gratuitamente.

Con la presentazione del modello gli imprenditori individuali e le società di persone, in regime di contabilità ordinaria, possono esercitare l’opzione per la determinazione del valore della produzione netta delle società di capitali e degli enti commerciali.

Esempio di compilazione del Modello per la comunicazione dell’opzione IRAP

Il modello è di facile compilazione in quanto richiede esclusivamente dati anagrafici dell’impresa o società; lo stesso è composto da 8 sezioni:

- **comunicazione:** in questa sezione va barrata la casella “opzione” o la casella “revoca” a seconda della volontà di aderire all’opzione al fine di determinare il valore della produzione netta secondo le regole stabilite dall’art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997 oppure revocare tale opzione, in modo da determinare il valore della produzione netta secondo le regole stabilite dal comma 1 dell’art. 5-bis per gli imprenditori individuali e le società di persone (cfr. Tavola n. 2).

Tavola n. 2 – Comunicazione

COMUNICAZIONE	OPZIONE <input checked="" type="checkbox"/>	REVOCA <input type="checkbox"/>
---------------	---	---------------------------------

Si ricorda che l’opzione è **irrevocabile per tre periodi d’imposta**. Al termine del triennio l’opzione si intende **tacitamente rinnovata** per un altro triennio a meno che l’impresa non eserciti la revoca dell’opzione precedentemente comunicata. In quest’ultimo caso l’impresa o la società determinano il valore della produzione netta secondo le regole del comma 1 dell’art. 5-bis; anche in questo caso, l’opzione è irrevocabile per un triennio e tacitamente rinnovabile;

- **dati del contribuente:** va inserito il cognome e il nome in caso di imprenditore individuale, la ragione sociale in caso di società di persone, il codice fiscale e la partita IVA del contribuente che effettua la comunicazione (cfr. Tavole nn. 3 e 4).

Tavola n. 3 – Contribuente imprenditore individuale

DATI DEL CONTRIBUENTE	Cognome e nome ovvero Ragione sociale	ROSSI MARCO
	Codice fiscale	R S S M R C 7 1 H 1 0 A 7 9 4 Y
	Partita IVA	0 1 3 2 5 4 7 1 7 2 1

Tavola n. 4 – Contribuente società di persone

DATI DEL CONTRIBUENTE	Cognome e nome ovvero Ragione sociale	ALFA SNC DI BIANCHI TARCISIO & C.
	Codice fiscale	0 1 2 3 5 4 6 9 7 1 1
	Partita IVA	0 1 2 3 5 4 6 9 7 1 1

In particolare:

- per l’**imprenditore individuale** i dati vengono completati con informazioni di carattere anagrafico: il Comune (o lo Stato estero), la Provincia e la data di nascita, il sesso, l’indirizzo della residenza anagrafica o, se diverso l’indirizzo del domicilio fiscale (cfr. Tavola n. 5);
- per le **società di persone** viene, invece, richiesto, in aggiunta, l’indirizzo della sede legale o del domicilio fiscale, se diverso dalla sede legale (cfr. Tavola n. 6);

Tavola n. 5 – Ulteriori informazioni imprenditore individuale

Imprenditore individuale	Comune (o Stato estero) di nascita		Provincia (sigla)	Data di nascita			Sesso (barrare la relativa casella)		
	BERGAMO		BG	giorno	10	06	anno	1971	M <input checked="" type="checkbox"/> F <input type="checkbox"/>
	Residenza anagrafica o (se diverso) Domicilio fiscale	Comune		Provincia (sigla)	C.a.p.		Codice comune		
		BERGAMO		BG	24100		A794		
	Tipologia (via, piazza, ecc.)	Indirizzo		Numero civico					
	VIA	GASPARINI		2					
	Frazione								

Tavola n. 6 – Ulteriori informazioni società di persone

Società di persone	Comune		Provincia (sigla)	C.a.p.		Codice comune	
	BERGAMO		BG	24100		A794	
	Sede legale	Tipologia (via, piazza, ecc.)	Indirizzo		Numero civico		
		VIA	SAN GIOVANNI BOSCO		106		
	Frazione						
	Comune		Provincia (sigla)	C.a.p.		Codice comune	
Domicilio fiscale (se diverso dalla sede legale)							
	Tipologia (via, piazza, ecc.)	Indirizzo		Numero civico			
	Frazione						

- **soggetti non residenti:** devono compilare tale sezione i soggetti non residenti in Italia che realizzano un valore della produzione derivante dall'esercizio di attività commerciali, svolte nel territorio dello Stato per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi mediante stabile organizzazione, base fissa o ufficio. Devono essere indicati: lo Stato estero di residenza, il codice dello Stato estero di residenza e il codice di identificazione fiscale estero. Il codice dello Stato estero va desunto dall'elenco dei Paesi esteri riportato nell'Appendice alle istruzioni del modello di dichiarazione UNICO pubblicato sul sito www.agenziaentrate.it. Il codice di identificazione fiscale estero viene rilasciato, qualora previsto dalla normativa e dalla prassi del Paese estero, dall'Autorità fiscale o, in mancanza, da un'Autorità amministrativa dello Stato estero (cfr. Tavola n. 7);

Tavola n. 7- Soggetti non residenti

Soggetti non residenti	Stato estero di residenza	Codice Stato estero	Codice di identificazione fiscale estero
	SVEZIA	068	SE125869458245

- **rappresentante firmatario della comunicazione:** in questa sezione vanno indicati i dati relativi al rappresentante legale della società, in mancanza, di chi ne ha l'amministrazione, anche di fatto, o al rappresentante negoziale che sottoscrive la comunicazione. I dati da indicare sono, oltre il cognome, nome e indirizzo del rappresentante firmatario della comunicazione, il suo codice fiscale, qualora il rappresentante legale sia una società, il codice fiscale di quest'ultima; va indicato anche il codice carica, che si desume dalla tabella presente nelle istruzioni per la presentazione di UNICO (cfr. Tavola n. 8);

Tavola n. 8 – Rappresentante firmatario della comunicazione

RAPPRESENTANTE FIRMATARIO DELLA COMUNICAZIONE	Codice fiscale del firmatario		Codice carica	Codice fiscale società			
	B N C T C S 4 0 H 1 0 A 7 9 4 X		1				
	Cognome		Nome		Sesso (barrare la relativa casella)		
	BIANCHI		TARCISIO		M <input checked="" type="checkbox"/> F <input type="checkbox"/>		
	Data di nascita	Comune (o Stato estero) di nascita		Provincia (sigla)			
	giorno	10	06	1940	anno	BERGAMO	BG

- **firma della dichiarazione:** la dichiarazione va firmata dal contribuente che comunica la revoca o l'opzione; in caso di società va firmata dal rappresentante firmatario della comunicazione; in particolare, per l'impresa individuale firma lo stesso imprenditore (cfr. Tavola n. 9); per la società di persone firma il rappresentante legale della società (cfr. Tavola n. 10);

Tavola n. 9 – Firma per l'impresa individuale

FIRMA DELLA COMUNICAZIONE	FIRMA	Rossi Marco
---------------------------	-------	-------------

Tavola n. 10 – Firma per la società di persone

FIRMA DELLA COMUNICAZIONE	FIRMA	Bianchi Tarcisio
---------------------------	-------	------------------

- **impegno alla presentazione telematica:** in questa sezione vanno indicati: il codice fiscale dell'intermediario, l'impegno a presentare la comunicazione telematica (a tal fine sono presenti due caselle, una casella va barrata se la comunicazione è predisposta dal contribuente, l'altra va barrata se la comunicazione è predisposta dal soggetto che la trasmette), la data e la firma (cfr. Tavola n. 11).

Tavola n. 11 – Impegno alla presentazione telematica

IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA Riservato all'intermediario	Codice fiscale dell'intermediario	0 2 3 4 6 6 7 5 4 2 2
	Impegno a presentare in via telematica la comunicazione predisposta dal contribuente	<input checked="" type="checkbox"/>
	Impegno a presentare in via telematica la comunicazione del contribuente predisposta dal soggetto che la trasmette	<input type="checkbox"/>
	Data dell'impegno	giorno: 20 mese: 09 anno: 2008
		FIRMA DELL'INTERMEDIARIO
		TELEM SRL

Termine di presentazione

La comunicazione deve essere ordinariamente presentata **entro sessanta giorni** dall'inizio del periodo d'imposta per il quale si esercita l'opzione o la revoca.

Per il **periodo d'imposta 2008**, dapprima era stato stabilito che l'invio della comunicazione dovesse avvenire entro sessanta giorni dalla data di pubblicazione del provvedimento di approvazione del modello (30 maggio 2008).

Il Provvedimento 29 maggio 2008, prot. n. 86175 ha prorogato il termine di presentazione della comunicazione valida per il periodo 2008 alla data del **31 ottobre 2008**.

Modalità di presentazione

La comunicazione deve essere presentata all'Agenzia delle Entrate esclusivamente in **via telematica**, utilizzando il software "COMIRAP", reso disponibile gratuitamente dall'Agenzia delle Entrate nel sito www.agenziaentrate.it.

Con il Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate 24 luglio 2008, prot. 104390/08 sono state approvate le specifiche tecniche per la trasmissione telematica della Comunicazione.

La trasmissione dei dati contenuti nella comunicazione può essere effettuata:

- **direttamente dal contribuente** abilitato dall'Agenzia delle Entrate;

- **tramite i soggetti incaricati** di cui all'art. 3, comma 3, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni (professionisti, associazioni di categoria, CAF...).

L'intermediario è tenuto a rilasciare all'interessato:

- l'impegno a trasmettere in via telematica all'Agenzia delle Entrate i dati in essa contenuti, precisando se la comunicazione è stata compilata dal richiedente o predisposta dall'intermediario;
- un esemplare della comunicazione, i cui dati sono stati trasmessi in via telematica, redatta su modello conforme a quello approvato, unitamente a copia della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate attestante l'avvenuta presentazione.

La comunicazione si considera presentata nel giorno in cui si è conclusa la ricezione dei dati da parte dell'Agenzia delle Entrate e la prova della presentazione è data dalla comunicazione rilasciata dalla stessa Agenzia che ne attesta l'avvenuto ricevimento.

Il contribuente dovrà aver cura di conservare tutta la documentazione, previa sottoscrizione della comunicazione a conferma dei dati ivi indicati.

CONTRATTI DI LAVORO INTERMITTENTE, OCCASIONALE E PART-TIME

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 39 del 13 ottobre 2008

A cura di Maria Rosa Gheido^(*) e Alfredo Casotti^(**)

Dottore Commercialista e revisore contabile

(*) Consulente del lavoro, dottore commercialista

(**) Consulente del lavoro, revisore dei conti

Lavoro intermittente

La legge 24 dicembre 2007, n. 247 aveva abrogato con effetto dal 1° gennaio 2008 gli articoli da 33 a 40 del D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276 e successive modifiche e integrazioni, con ciò impedendo la stipula di nuovi contratti di lavoro intermittente e stabilendo che sarebbe stato possibile reintrodurre l'istituto sotto forma di lavoro discontinuo, regolandolo *ad hoc*.

Il D.L. 25 giugno 2008, n. 112, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale dello stesso giorno ha "abrogato l'abrogazione" ripristinando quindi i suddetti articoli da 33 a 40 del D.Lgs. n. 276/2003. La disposizione è stata confermata, senza modifiche dalla legge di conversione n. 133 del 6 agosto scorso: **dal 25 giugno 2008**, pertanto, è **nuovamente possibile stipulare contratti di lavoro intermittente o a chiamata** secondo la disciplina stabilita dal D.Lgs. n. 276/2003.

Il contratto di lavoro intermittente o a chiamata, detto anche job on call, è quel contratto mediante il quale un lavoratore si pone a disposizione di un datore di lavoro che ne può utilizzare la prestazione lavorativa:

- per lo svolgimento di **prestazioni di carattere discontinuo o intermittente**, secondo le esigenze individuate dai contratti collettivi stipulati da associazioni dei datori e prestatori di lavoro comparativamente più rappresentative sul piano nazionale o territoriale. Non disponendo in tal senso i contratti collettivi, il riferimento alle attività per cui è possibile ricorrere al lavoro intermittente è alla tabella allegata al R.D. 6 dicembre 1923, n. 2657. Peraltro, il D.L. n. 112/2008 aveva abrogato questa norma che è stata, invece, recuperata in sede di conversione in legge 133/2008;
- con riferimento a **prestazioni rese**, in qualsivoglia settore, **da soggetti con meno di venticinque anni** di età **ovvero** da lavoratori **con più di quarantacinque anni** di età, anche pensionati;
- per **periodi predeterminati** nell'arco della settimana, del mese o dell'anno.

Quanto al rinvio al R.D. n. 2657/1923 che identifica le **attività** c.d. "stagionali" è

opportuno evidenziare che lo stesso è da intendersi come mero parametro di riferimento oggettivo; non operano, quindi, le limitazioni specifiche e i requisiti dimensionali posti dallo stesso Regio Decreto quali l'autorizzazione dell'ispettorato del lavoro, il numero di abitanti, ecc.

Con il generico termine di "lavoro intermittente" si identificano, in realtà, due diverse fattispecie:

- **il lavoratore può impegnarsi contrattualmente a rispondere alla chiamata presentandosi al lavoro.** Sorgono in questo caso precisi obblighi in capo al lavoratore tenuto a preavvertire in caso di oggettiva indisponibilità, per ragioni di salute o altro, a rispondere all'eventuale chiamata. Di contro, il datore di lavoro è tenuto a corrispondere nei periodi di attesa una specifica indennità che il decreto del Ministro del Lavoro del 10 marzo 2004 stabilisce nel 20% della retribuzione prevista dal CCNL applicato, intendendo per retribuzione mensile da assumere come parametro il minimo tabellare, l'indennità di contingenza, E.D.R. e ratei di mensilità aggiuntivi. Il rifiuto ingiustificato del lavoratore di presentarsi al lavoro può comportare la risoluzione del contratto, la restituzione della quota di indennità di disponibilità riferita al periodo successivo all'ingiustificato rifiuto, nonché un congruo risarcimento del danno nella misura fissata dai contratti collettivi o, in mancanza, dal contratto individuale di lavoro. Se il lavoratore non può rispondere alla chiamata, a causa di malattia o di altro evento, deve darne tempestiva informazione al datore di lavoro, specificando la durata dell'impedimento. Nel periodo di temporanea indisponibilità non matura il diritto alla indennità di disponibilità;
- **nessun impegno assume contrattualmente il lavoratore che rimane, pertanto, libero di presentarsi o meno al lavoro a seguito della "chiamata";** nessuna indennità è in tal caso dovuta ed il lavoratore sarà retribuito, di volta in volta, per l'attività prestata.

In entrambi i casi il rapporto di lavoro rimane in essere, si instaura cioè con la stipula del contratto ed è in quell'occasione che occorre darne preventiva comunicazione al competente centro per l'impiego. Con la circolare n. 20 del 21 agosto 2008, spiegando le modalità di tenuta del **libro unico del lavoro** (istituito dall'art. 39 del D.L. n. 112/2008), il Ministero del Lavoro ha chiarito che il lavoratore intermittente deve essere senz'altro indicato nel suddetto libro nel periodo di paga in cui è stato assunto ed in quello in cui eventualmente cessa il rapporto di lavoro. Negli altri periodi sarà indicato solo in quanto abbia prestato attività lavorativa, salvo che nei periodi di non lavoro sia erogata l'indennità di disponibilità, nel qual caso la registrazione sarà ovviamente mensile.

L'indennità è, infatti, **soggetta a contribuzione** seppure **senza il rispetto dei minimali contributivi**. Il datore di lavoro è tenuto a versare i contributi sull'importo dell'indennità effettivamente erogata. Il lavoratore potrà provvedere a versare la differenza contributiva per i periodi in cui abbia percepito una retribuzione inferiore rispetto a quella convenzionale ovvero abbia usufruito della indennità di disponibilità fino a concorrenza della medesima misura.

Durante i periodi di attesa non è riconosciuto, al lavoratore intermittente, alcun diritto riconducibile alla qualifica di lavoratore subordinato, non matura quindi alcun trattamento economico e normativo, salvo l'indennità di disponibilità quando contrattualmente dovuta.

Lavoro accessorio o occasionale

Ancora una volta il lavoro accessorio o occasionale è **completamente riscritto**. L'art. 22 del D.L. n. 112/2008, confermato con alcune modifiche dalla legge n. 133/2008, sostituisce il comma 1 dell'art. 70 del D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276, abroga l'art. 71 dello stesso decreto legislativo, ne modifica l'art. 72.

Cambiano gli ambiti di applicazione del lavoro accessorio, ma, soprattutto, vengono meno le limitazioni di carattere soggettivo che consentivano l'espletamento di questa tipologia lavorativa solo a disoccupati da oltre un anno, casalinghe, studenti e pensionati, disabili e soggetti in comunità di recupero, lavoratori extracomunitari regolarmente soggiornanti in Italia nei sei mesi successivi alla perdita del lavoro.

L'unico **limite soggettivo** rimasto è stato introdotto dalla legge n. 133/2008 ed è riferito alle attività agricole stagionali, che possono utilizzare il lavoro accessorio solo nei confronti di pensionati e di giovani con meno di 25 anni di età, regolarmente iscritti a un ciclo di studi presso l'università o un istituto scolastico di ogni ordine e grado, salvo che si tratti di attività agricole svolte a favore di produttori agricoli che

nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a 7.000 euro, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti dell'agricoltura.

Il nuovo art. 70 del D.Lgs. n. 276/2003 prevede, ora, che le prestazioni di lavoro accessorio sono **attività lavorative** di natura **occasionale** rese nell'**ambito**:

- a) di lavori domestici;
- b) di lavori di giardinaggio, pulizia e manutenzione di edifici, strade, parchi e monumenti;
- c) dell'insegnamento privato supplementare;
- d) di manifestazioni sportive, culturali o caritatevoli o di lavori di emergenza o di solidarietà;
- e) dei periodi di vacanza da parte di giovani con meno di 25 anni di età, regolarmente iscritti a un ciclo di studi presso l'università o un istituto scolastico di ogni ordine e grado;
- f) di attività agricole di carattere stagionale effettuate da pensionati e da giovani di cui alla lett. e), ovvero delle attività agricole svolte a favore dei soggetti di cui all'art. 34, comma 6, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. La prima sperimentazione dell'istituto è partita con la vendemmia 2008, per cui l'INPS ha regolato la distribuzione dei buoni e le Poste ne assicurano la riscossione;
- g) dell'impresa familiare di cui all'art. 230-bis del codice civile, limitatamente al commercio, al turismo e ai servizi;
- h) della consegna porta a porta e della vendita ambulante di stampa quotidiana e periodica.

Il **valore nominale di ogni singolo buono o voucher**, utilizzato nel periodo di sperimentazione, è pari a **dieci euro**. Tale valore nominale - derivante dalla media retributiva oraria nazionale nel settore agricolo nel 2007 - è comprensivo della contribuzione a favore della gestione separata INPS convenzionalmente stabilita per questa tipologia lavorativa e nell'ambito di questa sperimentazione nell'aliquota del 13%, di quella in favore dell'INAIL (7%) e di una quota pari al 5% per la gestione del servizio. Il **valore netto del voucher**, cioè il corrispettivo netto della prestazione, in favore del prestatore, è quindi pari a **7,50 euro**.

Entro i **limiti di 5.000 euro** annui tali importi non costituiscono reddito imponibile per il lavoratore, non rilevano sullo stato di disoccupazione, non si cumulano con eventuali trattamenti pensionistici.

Provvisoriamente, **concessionari del servizio** sono individuati nell'INPS e nelle agenzie per il lavoro di cui agli artt. 4, comma 1, lett. a) e c) e 6, commi 1, 2 e 3 del D.Lgs. n. 276/2003.

La prima sperimentazione del lavoro accessorio nelle attività agricole stagionali si è avviata,

come già detto, con la vendemmia, ed in tal senso l'INPS ha fornito con la circolare n. 81 del 31 luglio 2008 le istruzioni per la richiesta ed il pagamento dei "buoni" e per la riscossione degli stessi da parte del prestatore d'opera.

Sarà il Ministro del lavoro, della salute e delle politiche sociali a individuare con proprio decreto ulteriori concessionari, regolamentando i criteri e le modalità per il versamento dei contributi e delle relative coperture assicurative e previdenziali

Il lavoro a tempo parziale

Il D.L. n. 112/2008, anche in sede di conversione in legge, si limita ad intervenire in materia di lavoro a tempo parziale sopprimendo la disposizione introdotta dalla legge n. 247/2007 che delegava il Governo a introdurre aumenti contributivi per scoraggiare il ricorso a forme di part-time con orario eccessivamente ridotto, in particolare per orari che non superassero le dodici ore settimanali. Sono, pertanto, confermate le modifiche al D.Lgs. n. 61/2000 introdotte dalla legge n. 247/2007 in particolar modo per quanto riguarda le **clausole flessibili o elastiche**. Vale qui la pena di ricordare che il contratto di lavoro a tempo parziale deve avere **forma scritta** ai fini della prova e deve indicare puntualmente la **durata della prestazione** e la **collocazione dell'orario**, con riferimento al giorno, alla settimana, al mese e all'anno. L'art. 46 del D.Lgs. n. 276/2003 aveva introdotto la possibilità di inserire, nel contratto individuale, clausole flessibili relative alla variazione della collocazione temporale della prestazione stessa ovvero, nei rapporti part-time di tipo verticale o misto, clausole elastiche relative alla variazione in aumento della durata della prestazione lavorativa.

La disponibilità allo svolgimento del rapporto di lavoro a tempo parziale secondo tali modalità richiedeva, quindi, il **consenso del lavoratore formalizzato** attraverso uno specifico patto scritto, anche contestuale al contratto di lavoro, reso, su richiesta del lavoratore, con l'assistenza di un componente della rappresentanza sindacale aziendale indicato dal lavoratore medesimo. Il comma 44 della legge n. 247/2007 ha ricondotto ai contratti collettivi la facoltà di prevedere l'apposizione, al contratto individuale, di clausole flessibili o elastiche ed elevato inoltre, a cinque giorni il preavviso precedentemente fissato in due giorni, che il datore di lavoro deve dare al lavoratore, quando intenda esercitare - se previsto dai contratti collettivi e nei termini, condizioni e modalità ivi stabiliti - il potere di variare in aumento la durata della prestazione lavorativa, nonché di modificare la collocazione temporale della stessa. L'utilizzo della clausole elastiche o

flessibili, comporta il diritto del lavoratore a specifiche compensazioni, nella misura o nelle forme fissate dagli stessi contratti collettivi.

Il lavoratore che ha **trasformato il rapporto di lavoro** a tempo pieno in rapporto di lavoro a tempo parziale ha **diritto di precedenza** se il datore di lavoro assume personale con contratto a tempo pieno, per l'espletamento delle stesse mansioni o di quelle equivalenti a quelle oggetto del rapporto di lavoro a tempo parziale. Lo prevede l'art. 12-ter del D.Lgs. n. 61/2000 introdotto dal comma 44 dell'articolo unico che compone la legge n. 247/2007 sulla riforma del welfare.

L'**obbligo di concedere la trasformazione** è, invece, previsto dall'art. 12-bis del D.Lgs. n. 61/2000 che, nel testo riscritto dalla legge n. 247/2008 meglio specifica i destinatari della norma, ossia i lavoratori del settore pubblico e del settore privato, affetti da patologie oncologiche, per i quali residui una ridotta capacità lavorativa, anche a causa degli effetti invalidanti di terapie salvavita, accertata da una commissione medica istituita presso l'azienda unità sanitaria locale territorialmente competente. A questi lavoratori deve essere consentita la trasformazione del rapporto di lavoro a tempo pieno in lavoro a tempo parziale verticale od orizzontale, ed il successivo ritorno al tempo pieno quando richiesto dal lavoratore stesso.

E' solo un **diritto di priorità**, di trasformazione del contratto di lavoro da tempo pieno a tempo parziale invece, quello del lavoratore il cui coniuge, o i figli o i genitori, siano affetti da patologie oncologiche. La priorità è riconosciuta al lavoratore o alla lavoratrice che assista una persona convivente con totale e permanente inabilità lavorativa, che assuma connotazione di gravità ai sensi dell'art. 3, comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104, alla quale è stata riconosciuta una percentuale di invalidità pari al 100%, con necessità di assistenza continua in quanto non in grado di compiere gli atti quotidiani della vita, ai sensi di quanto previsto dalla tabella di cui al decreto del Ministro della sanità 5 febbraio 1992.

La legge n. 133/2008 ha, però, cambiato le regole per la concessione del part-time nel **pubblico impiego**.

L'art. 73 della suddetta legge stabilisce, infatti, che la **trasformazione del rapporto di lavoro** da tempo pieno a tempo parziale non avverrà più automaticamente come previsto dall'art. 58, comma 1, della legge n. 662/1996, ma sarà **subordinata alla previa valutazione discrezionale dell'Amministrazione** sulla sussistenza o meno di un "pregiudizio", non necessariamente grave, alle esigenze di efficienza e funzionalità degli uffici.

CONVEGNI E CORSI DI AGGIORNAMENTO

In questa rubrica vengono segnalati tutti gli incontri di aggiornamento professionale organizzati da OsraInForma e i convegni sponsorizzati da Osra e dai propri partner nei prossimi mesi.

Data / Sessione	Località	Evento	Relatore	Per Informazioni
15/10/2008 AM	Bologna	Ultime novità fiscali	BERARDO	WKIC Emilia Tel. 053525962
21/10/2008 PM	Terni	Ultime novità fiscali	BALLOR	WKIC Umbria Tel. 075393102
22/10/2008 AM	Avellino	Ultime novità fiscali	DULCAMARE	Mitos Tel. 0825277101
23/10/2008 PM	Torino	Ultime novità fiscali	BALLOR	INSOFT Osra Tel. 0113701111
23/10/2008 PM	Roma	Studi di settore	GIGLIOTTI	WKIC Lazio Tel. 0645428950
18/11/2008 PM	Roma	Novità normativa antiriciclaggio	ZORDAN	WKIC Lazio Tel. 0645428950
30/10/2008 AM	Aosta	Ultime novità fiscali	GIGLIOTTI	Osra Service Tel. 0125252508
11/12/2008 PM	Roma	Anticipazioni Finanziaria	GIGLIOTTI	WKIC Lazio Tel. 0645428950
17/12/2008 PM	Venaria R.(TO)	Anticipazioni Finanziaria	BERARDO	OSRA Tel. 011273661

