



INDICE

Con il nuovo redditometro si parte dal nucleo familiare	2	Le indicazioni dell'Agenzia	14
L'attuale redditometro	2	Soggetti obbligati alla comunicazione	14
La logica di costruzione del nuovo redditometro	4	Tavola n. 1 - Comunicazione all'Agenzia delle Entrate	14
Ipotesi di utilizzazione del redditometro	5	I dati da comunicare	14
Possibili criticità relative all'acquisizione dei dati	6	Tempistica e modalità	15
Nuove regole tecniche di digitPA: manuale di conservazione e responsabile della conservazione	8	Trattamento e sicurezza dei dati	16
Oggetto della conservazione	8	Il punto sui tirocini formativi	17
Tavola n. 1 - Conservazione sostitutiva	8	Finalità dei tirocini	17
Sistema di conservazione	9	Novità della Manovra estiva	18
Tavola n. 2 - Modelli organizzativi	9	Tirocini "curriculari"	18
Tavola n. 3 - Processo di conservazione	9	Tirocini formativi e di orientamento	18
Ruoli e responsabilità	10	Tirocini di reinserimento e per categorie disagiate	18
Produttore e utente	10	Regolamentazione regionale	18
Responsabile della conservazione	10	Tirocini avviati prima del 13 agosto 2011	18
Tavola n. 4 - Ruoli e compiti	10	Verifiche del personale ispettivo	18
Conservatori accreditati	11	Chiarimenti ministeriali	19
Manuale di conservazione	11	Check-list di inizio anno: verifica della residenza e delle detrazioni fiscali	20
Tavola n. 5 - Manuale di conservazione	11	Aggiornamento delle anagrafiche dei lavoratori	20
Beni concessi in godimento: modalità e termini della comunicazione obbligatoria all'agenzia	12	Raccolta delle dichiarazioni di spettanza delle detrazioni	20
La lotta all'intestazione fittizia dei beni alle imprese	12	Soggetti non residenti	21
La tassazione in capo ai soggetti utilizzatori	12	Cittadini extracomunitari residenti	21
Indeducibilità dei costi per il concedente	13	Altri adempimenti di inizio anno	21
La comunicazione all'Agenzia delle Entrate	13		

Accertamento

CON IL NUOVO REDDITOMETRO SI PARTE DAL NUCLEO FAMILIARE

Tratto da "Pratica Fiscale n. 42 del 7 novembre 2011"

di Paola Mazza

Dottore Commercialista e Revisore dei conti in Torre Annunziata

Il **25 ottobre 2011** è stato ufficialmente **presentato** ad **Associazioni di categoria** ed **Ordini professionali** un primo tassello della complessa strumentazione che l'Amministrazione finanziaria sta mettendo in campo per assolvere al dettato normativo del nuovo art. 38 del D.P.R. n. 600/1973. In particolare, è stata illustrata la **metodologia** che dovrebbe permettere la **ricostruzione** del **reddito sintetico** della **famiglia** e di **selezionare** le **posizioni a rischio** da sottoporre a **verifica**. Lo strumento, in pratica, permetterà di verificare se il **reddito complessivo** della famiglia è **congruo** al **tenore di vita** manifestato dalla stessa. Solo se non fosse tale, si potrà procedere ad **accertamento sintetico** nei confronti dei **singoli componenti** il nucleo familiare.

Il 25 ottobre 2011 i vertici dell'Agenzia delle entrate hanno presentato agli operatori specializzati le linee guida del nuovo redditometro che, già a partire dalle dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta 2009, va a sostituire lo strumento elaborato agli inizi degli anni '90 non più rispondente alle mutate condizioni socio-economiche del Paese.

Nel presente contributo, partendo da una veloce analisi sul funzionamento del precedente strumento, cercheremo, sulla base delle prime indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria, di focalizzare la nostra attenzione sulle difformità e sulle analogie fra vecchio e nuovo redditometro senza addentrarci, se non per un rapido accenno, sulla valenza probatoria del redditometro anche alla luce di un possibile nuovo filone interpretativo della Suprema Corte. Pertanto, prima di illustrare nei dettagli il nuovo strumento, con le relative e non trascurabili modifiche, pare opportuno riprendere i principi ispiratori dell'istituto.

In premessa occorre precisare, altresì, che quanto illustrato a categorie ed operatori del settore rappresenta, tuttavia, solo uno strumento di «selezione» di situazioni familiari a «rischio» fiscale.

In altre parole, come vedremo *infra*, il redditometro, nelle intenzioni dell'Agenzia delle entrate, sarà elaborato in due versioni: la prima (quella presentata il 25 ottobre 2011), che prende a base la famiglia ed è utilizzabile unicamente come selezione ed elemento di

compliance; la seconda, invece, che potrà essere usata come strumento di accertamento nei confronti del singolo contribuente. Funzione di supporto per l'accertamento, ma soprattutto di «orientamento» per i contribuenti, il nuovo redditometro rimane finalizzato, comunque, alla «coerenza» del reddito dichiarato rispetto alla capacità di spesa e solo un elevato scostamento tra i due fattori potrà originare la successiva attività di controllo tributario.

L'attuale redditometro

Il redditometro, utilizzato per accertare il reddito complessivo della persona fisica, che sarà utilizzato sino al periodo d'imposta 2008, costituisce una procedura fondata sulla verifica di alcuni elementi e circostanze che lasciano presumere una determinata capacità di spesa quantificata in ragione della disponibilità di beni o servizi appositamente individuati con il D.M. 10 settembre 1992. Con lo stesso decreto, previsto dall'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 prima delle modifiche, è stato, infatti, individuato un paniere di beni e servizi, indici di capacità contributiva, ed i coefficienti necessari per la ricostruzione, in via presuntiva, del reddito potenzialmente ascrivibile al contribuente. Si segnala che gli importi del valore dei beni sono stati periodicamente aggiornati con appositi provvedimenti¹; al contrario, sia la composizione del paniere dei beni e servizi utilizzabili per la determinazione sintetica del reddito, sia i coefficienti, non hanno mai subito variazioni nel corso degli anni.

In pratica, la logica sottesa alla ricostruzione induttiva del reddito si basava sulla disponibilità di un dato bene (ad esempio, autoveicolo) al quale veniva attribuito uno specifico costo annuale rilevabile dal decreto mediante sostenuto dai contribuenti in relazione alla disponibilità dello stesso che, moltiplicato per un apposito coefficiente, portava a ricostruire il reddito complessivo del medesimo. Qualora il contribuente avesse avuto la disponibilità di più beni o servizi, indicati nel citato decreto, il relativo reddito avrebbe «subito» la somma dei diversi addendi, con l'applicazione di alcune attenuazioni percentuali previste dall'art. 3, comma 3, del medesimo decreto.

Vale la pena sottolineare che la ricostruzione

sintetica del reddito, operata dall'attuale redditometro, si fonda su beni e servizi che, a distanza di quasi vent'anni dall'elaborazione del decreto ministeriale, appaiono «datati» e, in massima parte, non più rappresentativi di «vera» capacità contributiva.

Alcune considerazioni di immediata evidenza supportano l'inadeguatezza dell'attuale paniere:

- le autovetture, indipendentemente dalla tipologia, vengono trattate tutte alla stessa stregua, tranne un collegamento al desueto parametro dei cavalli fiscali (sostituito nel tempo dalla potenza espressa in *kilowatt*), senza nessun riferimento alla tipologia del veicolo. Si ritiene, infatti, che autovetture quali «SUV», *spider* o sportive «importanti» rappresentino indice di maggior capacità contributiva rispetto al possesso di una semplice utilitaria;
- per le abitazioni non rileva l'ubicazione delle medesime (periferia o centro storico) né la categoria catastale;
- il possesso di una *roulotte* non è più, oggi, sintomo di particolare benessere.

Fatte salve le riserve illustrate che potrebbero essere ulteriormente sviluppate, ai fini della determinazione sintetica del reddito, l'Ufficio, secondo la giurisprudenza prevalente (vedi *infra*), opera correttamente la ricostruzione sintetica del reddito verificando unicamente la disponibilità, da parte dei contribuenti, di beni e servizi e del fatto che i relativi costi siano sopportati in tutto, o in parte, dagli stessi. Assolto tale onere, la conseguente ed automatica quantificazione del reddito costituisce una presunzione relativa contro la quale il contribuente ha avuto finora la facoltà di sottrarsi esclusivamente mediante la dimostrazione del possesso di redditi esenti o di redditi soggetti a ritenuta a titolo d'imposta, ai sensi dell'art. 38, sesto comma, del D.P.R. n. 600/1973 (nella versione precedente la modifica introdotta dall'art. 22 del D.L. n. 78/2010). E' evidente che tale filone giurisprudenziale, ancorato strettamente alla norma, ha ridotto notevolmente le prerogative difensive dei contribuenti: infatti, la possibilità di documentare un diverso (ed inferiore) costo annuale del bene o servizio, in suo possesso, non ha trovato accoglimento da parte della Suprema Corte. Ciò nel presupposto che i fattori di ricostruzione del reddito sono stati, generalmente, considerati elementi e circostanze di fatto certi e non contestabili in quanto derivanti da nozioni di comune esperienza.

Vale la pena ricordare, una per tutte, la sentenza della Corte di cassazione dove viene affermato che la «disponibilità in (...) o all'estero» di «autoveicoli», nonché di «residenze principali o secondarie», costituisce, tra gli altri - ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. n. 600/1973, nel testo applicabile nella fattispecie *ratione temporis* - indubbiamente la sussistenza di «elementi indicativi di capacità contributiva». Pertanto la disponibilità di tali beni, come degli

altri previsti dalla norma, rappresenta, quindi, una presunzione di «capacità contributiva» da qualificare «legale» ai sensi dell'art. 2728 c.c., perché è la stessa legge che impone di ritenere conseguente al fatto (certo) di tale disponibilità l'esistenza di una «capacità contributiva». E' evidente che con tali premesse normative il giudice tributario, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici «elementi indicatori di capacità contributiva» esposti dall'Ufficio, non ha il potere di disconoscere dal proprio giudizio i medesimi, affermando la conseguente capacità «contributiva» presunta, che il legislatore ha connesso alla loro disponibilità; può soltanto valutare la prova che il contribuente produce in ordine alla provenienza non reddituale (e, quindi, non imponibile o perché già sottoposta ad imposta o perché esente) delle somme necessarie per mantenere il possesso dei beni indicati dalla norma, e, più in generale, che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore.

In altre parole, una volta accertata la disponibilità dei beni/servizi, l'Ufficio ha praticamente già assolto all'onere della motivazione dell'avviso di accertamento, il quale nelle eventuali successive fasi contenziose risulterà particolarmente forte in virtù della presunzione legale di cui all'art. 2728.

Malgrado quanto affermato, tuttavia vale la pena segnalare che, ultimamente, sembra consolidarsi, alla luce delle sentenze a Sezioni Unite del 18 dicembre 2009² sulla valenza probatoria di studi e parametri, una diversa interpretazione. Le considerazioni svolte, recentemente, dalla Corte possono così brevemente riassumersi: l'accertamento «redditometrico», costituendo una specie del più ampio genere degli accertamenti «standardizzati», concretizza una presunzione semplice, in cui gli elementi della gravità, precisione e concordanza, indispensabili per suffragare un accertamento in materia fiscale, vanno ricercati all'interno del contraddittorio, da attivarsi obbligatoriamente. In pratica, l'accertamento «redditometrico» basato su un dato *standard* va adeguato, obbligatoriamente, alla realtà del contribuente e, solo dopo tale «adeguamento» del risultato, la presunzione semplice può presentare i requisiti che ne legittimano l'utilizzo ai fini dell'accertamento fiscale.

PROSPETTIVE FUTURE

Logica di costruzione del nuovo redditometro

La metodologia di costruzione del nuovo redditometro è basata su **elementi parametrici** che devono necessariamente «adattarsi» a **due variabili** fondamentali: il **nucleo familiare** e l'**area territoriale**. Questi elementi distintivi portano a considerare che:

- il **nucleo familiare** è correttamente posto al **centro** dell'**analisi** ed appare maggiormente aderente alla realtà comparare, in prima analisi, il reddito complessivo con quello scaturente dagli indici di capacità contributiva (beni e servizi), individuati dalla metodologia di calcolo, entrambi riferiti al gruppo familiare
- l'**area territoriale** di **appartenenza** costituisce un fondamentale **elemento** da **considerare** ai fini della stima in quanto è risaputo che il **costo** della **vita** è notevolmente **diversificato** in relazione al luogo di residenza del soggetto.

La logica di costruzione del nuovo redditometro

La logica che sottende la costruzione del nuovo redditometro dovrebbe risolvere, in parte, alcune criticità emerse in relazione al precedente strumento, ciò anche in virtù del fatto che è completamente rivisitata la metodologia matematico-statistica alla base della ricostruzione induttiva.

In primo luogo, la costruzione del nuovo redditometro, come previsto esplicitamente dal quinto comma del nuovo art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, dovrà avvenire avendo a riguardo «l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza». Dalle nuove premesse normative appare, sin da subito, evidente che la metodologia di costruzione del nuovo strumento è basata su elementi parametrici che devono necessariamente «adattarsi» a due variabili fondamentali: il nucleo familiare e l'area territoriale.

Questi elementi distintivi, rispetto allo strumento precedente in cui non erano considerati, portano, in particolare, a considerare che:

- il nucleo familiare è correttamente posto al centro dell'analisi ed appare maggiormente aderente alla realtà comparare, in prima analisi, il reddito complessivo con quello scaturente dagli indici di capacità contributiva (beni e servizi), individuati dalla metodologia di calcolo, entrambi riferiti al gruppo familiare. Ciò nella considerazione che all'interno della famiglia ad una spesa formalmente imputabile ad un singolo componente non necessariamente è chiamato a farvi fronte il solo intestatario: tipico esempio è

l'acquisto dell'auto del figlio da parte del genitore. In tal modo, peraltro (vedremo *infra* dalle prime indicazioni emerse nel corso della presentazione del 25 ottobre 2011 quale sia il ruolo del nucleo familiare), si andrebbe nella direzione tracciata dall'Agenzia delle entrate nella circolare 9 agosto 2007, n. 49/E, nella quale viene raccomandato ai propri Uffici che nella selezione dei soggetti da sottoporre ad accertamento sintetico sia posta attenzione al nucleo familiare in quanto potrebbe risultare: «non proficua l'azione di accertamento sintetico nei confronti della persona indagata» in rapporto alla manifestazione di ricchezza o alla posizione reddituale dei componenti del nucleo familiare. In pratica, nella selezione occorre aver riguardo non solo al singolo contribuente, ma all'intero nucleo familiare e, a tal fine, per agevolare il lavoro di raccolta delle informazioni sui membri del nucleo familiare, l'Agenzia delle entrate ha previsto la costituzione di una banca dati delle ccdd. famiglie fiscali a partire dal periodo d'imposta 2001;

- l'area territoriale di appartenenza costituisce un fondamentale elemento da considerare ai fini della stima in quanto è risaputo che il costo della vita è notevolmente diversificato in relazione al luogo di residenza del soggetto.

Altro elemento caratterizzante il nuovo strumento è la previsione normativa che il decreto ministeriale, con cui saranno definite le modalità di ricostruzione sintetica del reddito, sarà rivisto con periodicità biennale. Tale previsione, peraltro già contenuta in relazione al precedente redditometro nel D.M. 10 settembre 1992, impone un costante adattamento dello strumento ai mutamenti sia di natura economica che sociale. E' di tutta evidenza, infatti, che l'individuazione del paniere dei beni e servizi di riferimento come pure dei loro «pesi» nella ricostruzione sintetica del reddito variano in ragione del grado di benessere sia individuale che collettivo.

PROSPETTIVE FUTURE

Redditometro del nucleo familiare e redditometro vero e proprio

Il redditometro del nucleo familiare rappresenta uno strumento di «**compliance**», e solo successivamente, una volta **selezionato** il **nucleo** da sottoporre a **verifica**, a seconda del **livello** di **rischio**, potrà essere applicato il **vero e proprio redditometro**, da intendersi come **istituto tributario**, finalizzato a determinare **induttivamente** il **reddito** del singolo contribuente, componente il nucleo familiare. Tale ultimo strumento, tuttavia, è **in corso** di **elaborazione** e non se ne conosce ancora molto, tranne una prima, minima, indicazione fornita dall'Agenzia delle entrate riguardo al suo fondamento che sarà fortemente incentrato sulle **spese sostenute**.

Tuttavia, malgrado le giuste modifiche apportate allo strumento, anche dopo la presentazione ufficiale, rimangono molti gli aspetti ancora da chiarire alla luce del fatto che l'accertamento sintetico (di cui il redditometro rappresenta una specie) trova il suo fondamento nel quarto comma dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, e si basa sul confronto fra le «spese di qualsiasi genere» sopportate dal contribuente ed il reddito complessivo del medesimo. In sostanza anche il nuovo testo normativo dell'art. 38, come il precedente, contiene l'indicazione di due strumenti utilizzabili: l'accertamento sintetico «puro» previsto dal quarto comma dell'art. 38 e quello «redditometrico» di cui al comma successivo. E' evidente la differenza sostanziale: il primo consente all'Amministrazione finanziaria di determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta, il secondo permette di effettuare tale determinazione sulla base del contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva.

In realtà quanto illustrato dall'Amministrazione finanziaria, ed annunciato come «nuovo redditometro», non è tale ma rappresenta uno strumento di «orientamento» per i contribuenti e di selezione per l'Amministrazione finanziaria. Infatti, lo strumento illustrato consente di determinare sinteticamente il reddito del nucleo familiare, partendo dalla disponibilità di determinati beni e servizi, che, confrontato con quanto dichiarato, permette di elaborare un indicatore di rischio di evasione (basso, medio, alto), sulla base del quale verranno selezionati i soggetti da controllare. In buona sostanza, il redditometro del nucleo familiare rappresenta uno strumento di *compliance*, e solo successivamente, una volta selezionato il nucleo da sottoporre a verifica, a seconda del livello di rischio, potrà essere applicato il vero e proprio redditometro, da intendersi come istituto tributario, finalizzato a determinare induttivamente il reddito del singolo contribuente, componente il nucleo familiare. Tale ultimo strumento, tuttavia, è in corso di elaborazione e non se ne conosce ancora molto, tranne una prima, minima, indicazione fornita dall'Agenzia riguardo al suo fondamento che sarà fortemente incentrato sulle spese sostenute.

I ipotesi di utilizzazione del redditometro

Vediamo ora come è stato costruito e quali sono gli elementi considerati nel redditometro del nucleo familiare e le ipotesi di sua utilizzazione. Come già evidenziato, l'Agenzia delle entrate aveva già dato disposizioni ai propri Uffici affinché, in sede di ricostruzione sintetica del reddito, fosse tenuto in dovuta considerazione il

reddito familiare, in quanto situazioni potenzialmente accertabili in base al tenore di vita potevano trovare fondate spiegazioni in redditi ritratti da altri componenti del nucleo familiare nella considerazione che fra familiari avvengono, quotidianamente ed informalmente, scambi di utilità. Proprio in tale logica si muove il redditometro del nucleo familiare, costruito seguendo una metodologia statistica già ampiamente sperimentata in materia di studi settore che prevede, come primo *step*, l'individuazione di gruppi omogenei di famiglie, la selezione delle famiglie in condizioni di normalità definite sulla base di indicatori di coerenza tra le voci indicative di capacità contributiva e il reddito dichiarato e, infine, la costruzione della funzione di regressione mediante la quale vengono stabilite le relazioni tra reddito e singole voci indicative di capacità contributiva.

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Possibili criticità relative all'acquisizione dei dati

- Ci si chiede se il contribuente dovrà tenere **traccia documentale** delle **spese** e quindi, anche per le persone fisiche non tenute alle scritture contabili, dotarsi di una sorta di **mini contabilità** personale.
- Tutti i **dati** richiesti dal nuovo strumento saranno attinti, in automatico, attraverso i **controlli incrociati** con i dati che affluiscono al Sistema informativo dell'Anagrafe tributaria. E' necessario, in ogni caso, tenere evidenza di tali elementi, per poter, annualmente, **ricostruire su base sintetica** il proprio **reddito** da confrontare con quello dichiarato e per **interloquire** eventualmente con l'Agenzia in sede di **accertamento redditometrico**, al fine di confutare i dati in possesso della medesima.

Per rispondere al dettato normativo, che impone di considerare il nucleo familiare e la localizzazione geografica, sono stati individuati 55 gruppi omogenei pari a 11 tipologie di nuclei familiari (secondo la classificazione tradizionalmente utilizzata dall'ISTAT) replicate in 5 aree territoriali³. All'interno di ogni gruppo omogeneo è stato selezionato un campione in grado di rappresentare realtà «normali» (privo, sostanzialmente, di significative incoerenze tra le voci indicative di capacità contributiva e il reddito dichiarato) e su tali insiemi è stata, infine, effettuata la stima applicando una funzione di regressione multivariata. Entrando nel dettaglio, il nuovo redditometro a base familiare, fortemente incentrato sulle spese familiari, è costruito su oltre cento diverse voci di spesa aggregabili in 7 categorie principali: abitazione, mezzi di trasporto, assicurazioni e

contributi, istruzione, attività sportive e ricreative e cura della persona, altre spese significative e investimenti immobiliari e mobiliari netti.

Una volta ricostruito il potenziale reddito attribuibile al nucleo familiare, laddove questo fosse inferiore a quello dichiarato complessivamente dalla famiglia, l'Agenzia (sulla base delle prime indicazioni fornite) adotterà comportamenti differenziati in ragione dell'ammontare dello scostamento. In particolare: se lo scostamento è limitato, si è in presenza di un rischio di evasione basso che dovrebbe indurre l'Ufficio a non effettuare nessuna ulteriore indagine, mentre in presenza di scostamenti molto elevati, i competenti Uffici dovrebbero procedere a selezionare i contribuenti che verranno controllati attraverso strumenti ordinari (anche utilizzando le indagini bancarie). Accertate differenze meno sensibili (e quindi in presenza di uno scostamento mediamente elevato) si potrà procedere, invece, con accertamenti di natura sintetica che potranno basarsi o sulle spese effettivamente sostenute (art. 38, quarto comma, del D.P.R. n. 600/1973) ovvero sul redditometro (non quello «familiare» prima descritto) che sarà, comunque, fortemente incentrato sulle spese medesime e che, attualmente, è in avanzata fase di studio da parte dell'Agenzia delle entrate. Si evidenzia, inoltre, che, è partita, con il rilascio da parte dell'Agenzia delle entrate del programma di acquisizione dei dati, una fase di sperimentazione in collaborazione con le associazioni di categoria e gli ordini professionali. Attraverso l'apposito *software* è possibile testare il nuovo strumento mediante l'analisi di casi concreti per i quali viene garantito l'anonimato. I dati, inviati tramite il portale della Società per gli studi di settore (SOSE), saranno valutati e il risultato dell'elaborazione verrà, successivamente, restituito alle associazioni o agli ordini professionali che hanno provveduto all'invio; questi ultimi potranno essere contattati per eventuali approfondimenti sul caso specifico. La fase di *test* e valutazione del nuovo redditometro terminerà a fine febbraio 2012.

In prima battuta, scorrendo le diverse videate del programma di acquisizione dei dati, si evidenzia l'assenza di puntuali istruzioni in merito alla corretta compilazione dei diversi campi. Ad esempio: nel caso di abitazione detenuta in comproprietà con il coniuge, l'immobile va indicato in capo ad entrambi i coniugi specificando le relative quote di possesso? Cosa si intende per apparecchiature elettroniche (PC, telefoni cellulari, ecc.)? Non è specificato a quale data occorra far riferimento per l'indicazione dei mezzi di trasporto, molto meglio sarebbe prevedere l'indicazione dei mesi in cui i medesimi sono stati nella disponibilità dei contribuenti.

Nelle spese relative all'istruzione vanno indicate

le sole rette per la frequenza dei corsi oppure tutte le spese inerenti l'istruzione (es. libri di testo)? Nelle «Informazioni aggiuntive» viene richiesta l'indicazione del codice attività, informazione che potrebbe trovare una sua utilità solo nei casi in cui nella tipologia di reddito prevalente sia indicato quello d'impresa o di lavoro autonomo.

Possibili criticità relative all'acquisizione dei dati

E' senz'altro apprezzabile la rivisitazione degli elementi da considerare ai fini del calcolo redditometrico; vale, però, la pena considerare l'impatto, in termini operativi e di costi, che potrà comportare in capo ai contribuenti. Tanto per fare qualche esempio, la versione del redditometro che permette «l'autodiagnosi» del reddito familiare contempla, fra le spese da indicare, quelle relative all'acquisto di elettrodomestici, di apparecchiature elettroniche, di viaggi organizzati e spese alberghiere, di abbonamenti a *pay-tv* e numerose altre (come detto prima sono oltre 100 gli elementi da considerare). E' il caso di chiedersi se il contribuente dovrà, pur non essendovi obbligato, comunque, tenere traccia documentale di ognuna di esse e quindi, anche per le persone fisiche non tenute alle scritture contabili, dotarsi di una sorta di mini contabilità personale per poter far fronte a questa particolare tipologia di accertamenti. Si evidenzia che, nelle prime dichiarazioni, l'Agenzia ha rappresentato che tutti i dati richiesti dal nuovo strumento saranno attinti, in automatico, attraverso il Sistema informativo dell'Anagrafe tributaria. A tal fine si ricorda che, in una prospettiva ravvicinata, la banca dati sarà alimentata anche dalle informazioni acquisite attraverso la comunicazione delle operazioni di importo superiore a 3.000 euro se documentate da fattura ovvero a 3.600 se documentate da scontrino o ricevuta fiscale e da quelle relative ai rapporti con intermediari finanziari⁴ come pure da informazioni acquisite tramite scambi di informazione con altre Agenzie fiscali, enti e autorità pubbliche (INPS, PRA, INAIL, SIAE, Comuni) o ancora tramite specifiche attività di raccolta dati svolte dall'Agenzia in collaborazione con la Guardia di finanza.

Ebbene, facendo un atto di fede e nella supposizione che le informazioni ottenute dalle banche dati (anche mediante i controlli incrociati) siano attendibili, è necessario, in ogni caso, se il redditometro a base familiare si prospetta come elemento di *compliance*, tener conto ed evidenza di tali elementi per poter, annualmente, ricostruire su base sintetica il proprio reddito da confrontare con quello dichiarato; tali elementi saranno altresì importanti per interloquire eventualmente con

l'Agenzia in sede di accertamento redditometrico, al fine di confutare i dati in possesso della medesima.

Si evidenzia, inoltre, che per alcune tipologie di spesa il Fisco dovrà «fidarsi» di quanto affermato dai contribuenti. Si pensi, ad esempio, a tutte quelle che, pur essendo inserite nelle 100 voci, sono di importo inferiore al limite dei 3.000

euro per le quali non scatta l'obbligo di comunicazione: ad esempio, spese per prestazioni alberghiere, per acquisti di apparecchiature elettroniche e di arredi, e così via. In definitiva, se il contribuente spontaneamente non dichiara alcune voci le informazioni sono difficilmente ricostruibili da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Conservazione sostitutiva

NUOVE REGOLE TECNICHE DI DIGITPA: MANUALE DI CONSERVAZIONE E RESPONSABILE DELLA CONSERVAZIONE

Tratto da "Pratica Fiscale n. 47 del 12 dicembre 2011"
di Alessandro Mastromatteo* e Benedetto Santacroce**

(*) Avvocato di Roma

(**) Professore presso l'Università telematica Niccolò Cusano di Roma e Avvocato di Roma

L'ADEMPIMENTO

In data 5 agosto 2011 sono state pubblicate sul sito web di DigitPA - l'Ente nazionale per la digitalizzazione della Pubblica amministrazione - le bozze delle nuove regole tecniche sui sistemi di conservazione dei documenti, sul documento informatico e correlata gestione documentale e sul protocollo informatico.

L'adozione delle nuove regole tecniche, che avverrà con appositi D.P.C.M. nei primi mesi del 2012, si è resa necessaria alla luce delle modifiche apportate al Codice dell'Amministrazione Digitale (CAD). Vengono in particolare disciplinate la figura del responsabile della conservazione e la redazione obbligatoria, come documento informatico, del manuale di conservazione.

Riferimenti

- D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82 (CAD, Codice dell'Amministrazione Digitale)
- D.Lgs. 30 dicembre 2010, n. 235
- Deliberazione CNIPA 19 febbraio 2004, n. 11

Il ricorso alle tecnologie dell'informazione caratterizza con sempre maggiore incidenza i rapporti di cittadini ed imprese con le pubbliche amministrazioni. Nell'ottica del legislatore, la digitalizzazione consente il recupero di produttività dell'apparato statale, garantendo l'attuazione dei principi di valutazione della *performance* organizzativa e individuale.

Le modifiche apportate al Codice di Amministrazione Digitale (CAD) dal D.Lgs. n. 235/2010 hanno riconosciuto a cittadini e imprese veri e propri diritti all'uso delle tecnologie sia nelle comunicazioni che nella partecipazione al procedimento amministrativo. La semplificazione perseguita ed auspicata passa anche attraverso l'introduzione della figura di **conservatori accreditati** che possono attestare la conformità a norma dei processi di dematerializzazione e conservazione documentale. Rilevanti modifiche sono state inoltre apportate alla disciplina, anche probatoria, del documento informatico e delle relative copie, anche con la previsione del **contrassegno elettronico** da apporre alle copie cartacee di documenti amministrativi informatici al fine di garantirne la pubblica fede.

Le modifiche apportate al CAD in materia di documento informatico, firma elettronica e valore probatorio dei documenti sottoscritti hanno infatti reso necessaria l'adozione di nuove regole, procedure e tecnologie anche per i sistemi di conservazione. Rispetto al passato, le nuove regole rendono obbligatoria l'adozione del manuale di conservazione e prevedono ruoli e compiti precisi del responsabile della conservazione, del produttore e del soggetto utente. Le novità riguardano anche sistemi già realizzati che dovranno essere adeguati entro il termine di un **regime transitorio** la cui durata è in corso di definizione.

Una prima analisi delle regole tecniche permette quindi ai soggetti che già hanno realizzato sistemi di conservazione di individuare le modifiche che si renderanno necessarie.

Oggetto della conservazione

Documenti informatici e relativi metadati, insieme a fascicoli informatici o aggregazioni documentali informatiche, costituiscono gli oggetti principali del sistema di conservazione. La conservazione sostitutiva dovrà garantirne **autenticità, integrità, affidabilità, leggibilità e consultabilità** dal momento della presa in carico dal produttore sino all'eventuale scarto (Cfr. Tavola n. 1). La consultazione dovrà inoltre essere assicurata a prescindere dall'evolversi del contesto tecnologico.

Il sistema di conservazione opera secondo modelli organizzativi esplicitamente definiti che garantiscano la sua distinzione logica dal sistema di gestione documentale, se esistente.

Tavola n. 1 - Conservazione sostitutiva

Oggetto	Caratteristiche
Documenti Informatici	AUTENTICITÀ, INTEGRITÀ, AFFIDABILITÀ, LEGGIBILITÀ E CONSULTABILITÀ devono essere garantite dalla presa in carico sino a eventuale scarto

Sistema di conservazione

La conservazione può essere realizzata **internamente** al soggetto produttore dei documenti informatici da conservare, oppure **affidata, in modo totale o parziale**, ad **altri soggetti, pubblici o privati** che offrono idonee garanzie organizzative e tecnologiche, **anche accreditati** come conservatori presso DigitPA (cfr. Tavola n. 2).

Tavola n. 2 - Modelli organizzativi

INTERNO	Soggetto produttore dei documenti informatici organizza all'interno della propria struttura un sistema di conservazione sostitutiva
ESTERNO	Soggetto produttore esternalizza in <i>outsourcing</i> il sistema di conservazione: - necessaria nomina formale del responsabile della conservazione delegandogli anche il ruolo di responsabile del trattamento dei dati; - sottoscrizione di contratto o convenzione di servizio, con espresso obbligo contrattuale di rispettare il manuale di conservazione

Il processo complessivo di conservazione è strutturato in **diversi passaggi intermedi**. Gli oggetti conservati saranno infatti sviluppati in appositi pacchetti informativi a seconda del momento in cui vengono prodotti ed utilizzati all'interno del sistema. Si dovranno così distinguere **pacchetti di versamento, di archiviazione e di distribuzione** a seconda del momento in cui gli oggetti vengono acquisiti al sistema, archiviati e successivamente predisposti per l'esibizione (Cfr. Tavola n. 3).

Più nel dettaglio, il processo di conservazione inizia con l'acquisizione da parte del sistema del pacchetto di versamento ai fini della sua presa in carico. Gli oggetti vengono verificati per attestare se sono stati ricevuti con i formati richiesti e con le modalità previste nel manuale per garantirne integrità, consultabilità e leggibilità. In presenza di anomalie, il pacchetto di versamento viene rifiutato. Altrimenti, se non ci sono difformità, il sistema dovrà essere in grado di generare, anche in modalità automatica, un rapporto di versamento, univocamente identificato e contenente un riferimento temporale e una o più impronte calcolate sull'intero contenuto del pacchetto. Il responsabile della conservazione, ove previsto nel manuale, potrà essere tenuto a sottoscrivere il rapporto di versamento con **firma digitale o qualificata o avanzata**.

Il passaggio successivo consiste nella preparazione e gestione del pacchetto di archiviazione. Ai fini dell'esibizione, a richiesta dell'utente, si procede, infine, alla creazione del pacchetto di distribuzione, sottoscritto con firma digitale, qualificata o avanzata se previsto nel manuale. Il documento informatico conservato dovrà essere inoltre **consultabile, da parte dei soggetti autorizzati**, direttamente per via informatica, anche da remoto, attraverso la produzione di un pacchetto di distribuzione secondo quanto descritto nel manuale. Se è richiesta la presentazione di un documento in originale, l'obbligo è soddisfatto anche attraverso la presentazione della **copia informatica** o della **copia analogica** del documento informatico conservato, prodotta secondo quanto previsto dalle regole tecniche sul documento informatico.

Tavola n. 3 - Processo di conservazione

Pacchetto di VERSAMENTO	<ul style="list-style-type: none"> - Presa in carico dei documenti oggetti di conservazione trasmessi dal produttore; - Verifica del formato e delle modalità come previste nel manuale per garantirne integrità, consultabilità e leggibilità (scarto del pacchetto in caso di anomalie); - Generazione, anche in modalità automatica, del rapporto di versamento, univocamente identificato con riferimento temporale e una o più impronte dell'intero contenuto del pacchetto; - Sottoscrizione del rapporto di versamento con firma digitale o qualificata o avanzata del responsabile se previsto nel manuale.
Pacchetto di ARCHIVIAZIONE	Documenti portati in conservazione secondo le modalità individuate dal manuale
Pacchetto di DISTRIBUZIONE	<ul style="list-style-type: none"> - Sottoscrizione con firma digitale, qualificata o avanzata se previsto nel manuale; - Consultazione, da parte dei soggetti autorizzati, direttamente per via informatica, anche da remoto; - Possibilità di produzione di duplicati informatici o di copie informatiche a richiesta degli utenti secondo le regole tecniche sul documento informatico.

Ruoli e responsabilità

Le regole tecniche di DigitPa, in corso di pubblicazione, individuano all'interno del sistema di conservazione la presenza di **almeno tre ruoli fondamentali**, e cioè:

- il produttore,
- l'utente e
- il responsabile della conservazione.

Ad ognuno di essi sono attribuiti compiti e responsabilità in base alle attività concretamente svolte all'interno del sistema.

Produttore e utente

Il produttore non è altro che l'**autore** del documento informatico. Si tratta cioè del soggetto che ha l'**autorità e la competenza** per produrre il documento che formerà oggetto di conservazione sostitutiva.

Per le **pubbliche amministrazioni**, il produttore **coincide** con la figura del responsabile della gestione documentale che garantisce il funzionamento dei flussi documentali e degli archivi.

L'utente è, invece, il soggetto che utilizza il sistema di conservazione, potendo nella maggior parte dei casi coincidere con il produttore.

Possono ricoprire i ruoli di produttore e utente **sia persone fisiche che giuridiche, interne o esterne** al sistema di conservazione a seconda del modello organizzativo scelto.

Quanto ai **compiti**, il produttore resta il responsabile del contenuto del pacchetto di versamento, ed è chiamato a trasmetterlo al sistema di conservazione secondo le modalità operative definite nel manuale di conservazione. Se il versamento è invece affidato ad altro soggetto esterno, è necessario indicare le modalità nell'ambito di un accordo formale.

L'utente è il soggetto abilitato a richiedere l'accesso ai documenti conservati per acquisire le informazioni di interesse che devono essere fornite dal sistema di conservazione direttamente in via informatica anche da remoto.

Responsabile della conservazione

Il **ruolo centrale** dell'intero sistema è ricoperto dal responsabile della conservazione il quale, oltre a definirne e attuare le politiche complessive, deve gestirlo secondo il modello organizzativo, interno o esterno, concretamente adottato (Cfr. tavola n. 4).

Se il modello organizzativo è fondato sulla esternalizzazione in outsourcing del sistema, occorre delegare ai soggetti esterni anche il ruolo di responsabile del trattamento dei dati personali, di cui i soggetti che affidano il processo di conservazione all'esterno mantengono comunque la titolarità. In questo caso, deve essere sottoscritto un **contratto o una convenzione di servizio**, prevedendo espressamente come obbligo contrattuale il rispetto del manuale di conservazione, come predisposto ed aggiornato dal responsabile. Più nel dettaglio, in funzione della tipologia dei documenti oggetto di conservazione, in fase di alimentazione il responsabile deve generare sia il rapporto di versamento che il pacchetto di distribuzione, provvedendo a sottoscriverli con firma digitale o firma elettronica qualificata quando previsto dal manuale. Il responsabile deve richiedere la **presenza di un pubblico ufficiale, ove previsto** il suo intervento, assicurandogli l'assistenza e le risorse necessarie per l'espletamento delle attività.

In fase di mantenimento, invece, il responsabile, oltre ad effettuare il monitoraggio della corretta funzionalità del sistema, assicura la **verifica periodica**, con **cadenza non superiore ai cinque anni**, dell'integrità degli archivi e della leggibilità degli stessi, adottando misure per prevenire il degrado dei sistemi di memorizzazione, dei formati e delle registrazioni. Il responsabile può infine delegare, in tutto o in parte, lo svolgimento delle proprie attività ad uno o più soggetti interni o esterni di specifica competenza ed esperienza in relazione alle attività ad essi delegate.

Tavola n. 4 – Ruoli e compiti

PRODUTTORE	- è l'autore del documento informatico, cioè il soggetto che ha l'autorità e la competenza per produrre il documento che formerà oggetto di conservazione sostitutiva; - per le pubbliche amministrazioni, coincide con il responsabile della gestione documentale
UTENTE	- soggetto che utilizza il sistema di conservazione (nella maggior parte dei casi coincide con il produttore)
RESPONSABILE della CONSERVAZIONE	- definisce e attua le politiche complessive del processo di conservazione - gestisce secondo il modello organizzativo, interno o esterno, adottato - redige e aggiorna il manuale di conservazione - genera il rapporto di versamento e il pacchetto di distribuzione (che sottoscrive con firma digitale o firma qualificata quando previsto dal manuale) - richiede la presenza di un pubblico ufficiale, se previsto l'intervento - monitora la corretta funzionalità del sistema e assicura la verifica periodica, con cadenza non superiore ai cinque anni, l'integrità e la leggibilità degli archivi - può delegare le attività a uno o più soggetti terzi

Conservatori accreditati

Il sistema di conservazione dei documenti informatici può essere gestito da un responsabile che può avvalersi di altri soggetti, pubblici o privati, che offrono **idonee garanzie organizzative e tecnologiche** per la conservazione dei documenti informatici o la certificazione della conformità del relativo processo.

E' stata infatti introdotta la figura dei conservatori accreditati presso DigitPA.

Si tratta di soggetti pubblici e privati che svolgono attività di conservazione dei documenti informatici e di certificazione dei relativi processi anche per conto di terzi e che conseguono il **riconoscimento del possesso dei requisiti del livello più elevato**, in termini di qualità e di sicurezza. I soggetti privati devono essere **costituiti in forma di società di capitali** e disporre di un **capitale sociale non inferiore a duecentomila euro**.

Manuale di conservazione

Rispetto alla Delibera Cnipa n. 11/2004, le nuove regole tecniche richiedono **espressamente** la redazione, a cura del responsabile, del manuale di conservazione.

Si tratta di un documento che descrive, in dettaglio, non solo l'organizzazione, i soggetti coinvolti ed i ruoli svolti ma anche e soprattutto il modello di funzionamento del processo e delle infrastrutture utilizzate (Cfr. Tavola n. 5). Si tratta di un documento **sinora non richiesto** dalla normativa in materia di conservazione sostitutiva ma ritenuto fondamentale al punto da costituire uno dei primi documenti, insieme all'atto di nomina del responsabile della conservazione, ad essere **acquisito dai verificatori in sede di controllo fiscale**. La lettura del manuale deve assicurare la conoscibilità di una serie di informazioni quali la tipologia di documenti conservati, il relativo processo, i supporti di memorizzazione e le Certification Authority utilizzate. Le regole tecniche Digit Pa prevedono innanzitutto che il manuale sia **redatto come documento informatico**. All'interno deve essere riportata la struttura organizzativa del sistema, con i dati dei soggetti che nel tempo hanno assunto la responsabilità del sistema di conservazione e, in caso di delega, i soggetti, le funzioni e gli ambiti della stessa. Ulteriore elemento del manuale consiste nella **descrizione della tipologia e dei formati dei documenti** oggetto di conservazione. Si passa poi alla descrizione del processo vero e proprio, dalla presa in carico dei pacchetti di versamento, alla redazione del rapporto di versamento, sino alla predisposizione dei pacchetti di archiviazione e

delle modalità di esibizione e consultazione dei pacchetti di distribuzione. Vanno inoltre descritte le **procedure di monitoraggio** del sistema, le verifiche sull'integrità degli archivi e le modalità di produzione di duplicati e copie.

Tavola n. 5 - Manuale di conservazione

Redazione obbligatoria	<ul style="list-style-type: none"> - redazione come documento informatico - contenuto minimo: <ul style="list-style-type: none"> - organizzazione, soggetti coinvolti e ruoli svolti - modello di funzionamento del processo e delle infrastrutture utilizzate
----------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Normativa anti/elusione

BENI CONCESSI IN GODIMENTO: MODALITÀ E TERMINI DELLA COMUNICAZIONE OBBLIGATORIA ALL'AGENZIA

Tratto da "Pratica Fiscale n. 47 del 12 dicembre 2011"
di Sabatino Ungaro

LA NOVITA'

L'Agenzia delle Entrate apre definitivamente la strada all'obbligo di comunicare i dati relativi a soci o familiari dell'imprenditore che hanno in godimento beni dell'impresa nonché i dati che consentono di identificare i beni.

La scadenza per l'invio della comunicazione è fissata al 31 marzo dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta in cui tali beni sono concessi - anche in uso gratuito - oppure ne è cessato il godimento.

Entro il 31 marzo 2012 va comunque inviata la comunicazione per i beni concessi in godimento nei periodi d'imposta precedenti a quello di prima applicazione della misura

Riferimenti

- Agenzia delle Entrate, Provvedimento 16 novembre 2011
- D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148 (Manovra bis 2011), art. 2, commi 36-terdecies e seguenti

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 16 novembre 2011 giunge in attuazione della previsione contenuta nel comma 36-sexiesdecies dell'art. 2 della cosiddetta Manovra bis 2011 (D.L. 13 agosto 2011, n. 138). Esso fissa modalità e termini di comunicazione all'Anagrafe Tributaria dei dati relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento a soci o familiari dell'imprenditore.

Si tratta, quindi, di un tassello fondamentale per garantire l'operatività delle disposizioni introdotte dalla Manovra bis 2011 con il preciso intento di **combattere il fenomeno dell'intestazione fittizia** dei beni alle imprese.

La lotta all'intestazione fittizia dei beni alle imprese

I suddetti commi da 36-terdecies a 36-duodevicies, dell'art. 1, sono stati aggiunti all'art. 2 del D.L. n. 138/2011, dalla legge di conversione n. 148/2011, al fine di contrastare il fenomeno della concessione in godimento dei beni

dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore, per un **corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato**.

Tale scopo è stato perseguito dal legislatore da un lato attraendo a **tassazione** la predetta **differenza** in capo al soggetto utilizzatore e dall'altro **negando** alla società o all'imprenditore concedente **la deducibilità** dei costi relativi ai beni.

Per facilitare l'attività di controllo, il legislatore ha introdotto l'obbligo della comunicazione all'Agenzia delle Entrate dei dati concernenti i beni concessi in godimento.

Le nuove disposizioni troveranno applicazione a partire dal periodo d'imposta 2012, ovvero dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge (**17 settembre 2011**), pur essendo necessario farvi riferimento per la determinazione degli acconti dovuti in sede di prima applicazione.

La tassazione in capo ai soggetti utilizzatori

Il comma 36-*quinquiesdecies* stabilisce:

"La differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo concorre alla formazione del reddito imponibile del socio o familiare utilizzatore ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. h-ter), del testo unico delle imposte sui redditi, introdotta dal comma 36-terdecies del presente articolo".

Il primo deterrente utilizzato dal legislatore è quello della tassazione in capo al socio o familiare utilizzatore della differenza tra valore di mercato del diritto di godimento e il corrispettivo annuo pattuito.

Il predetto differenziale va a costituire una **nuova fattispecie di reddito diverso**, che fa il suo ingresso nel D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.), attraverso la lettera h-ter) del comma 1 dell'art. 67.

In termini pratici, il corrispettivo dell'operazione deve essere **parametrato al valore di mercato del diritto di godimento**, che andrà determinato secondo le disposizioni dell'art. 9, comma 3, del T.U.I.R.

Si ricorda che tali disposizioni consentono di ricavare il valore normale di beni e servizi facendo riferimento, tra l'altro, a listini (compresi quelli delle Camere di Commercio), tariffe e mercuriali.

ATTENZIONE

Un'interpretazione letterale della norma porta ad affermare che, **in assenza di un corrispettivo pattuito**, l'imposizione quale reddito diverso in capo al socio o familiare utilizzatore, riguarda **l'intero valore di mercato** del diritto di godimento.

Naturalmente, se il bene è concesso in godimento per una **frazione di anno**, il raffronto deve essere debitamente proporzionato.

La differenza tra valore di mercato e corrispettivo annuo per la concessione in godimento del bene costituisce, per le persone fisiche che usufruiscono del bene per esigenze proprie o della propria famiglia, un **reddito diverso** che va dichiarato nel **Modello UNICO PF, Quadro RL (Altri redditi)**.

ESEMPIO n. 1

La società Alfa S.r.l. ha tra i suoi beni uno yacht che concede in noleggio ad un socio affinché lo utilizzi per esigenze personali.

Il corrispettivo annuo pattuito è pari a euro 100.000,00 mentre l'operazione ha un valore di mercato pari a euro 400.000,00.

Il differenziale, pari ad euro 300.000,00, va considerato reddito diverso, da tassare in capo al socio utilizzatore che dovrà indicarlo in dichiarazione (**Modello UNICO PF, Quadro RL (Altri redditi)**).

Indeducibilità dei costi per il concedente

Il comma 36-*quaterdecies* stabilisce:

"I costi relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento a soci o familiari dell'imprenditore per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento **non sono in ogni caso ammessi in deduzione** dal reddito imponibile".

Il secondo deterrente utilizzato dal legislatore è quello della indeducibilità in capo all'impresa concedente dei costi relativi a beni che, pur non fuoriuscendo dal regime di impresa, vengono tuttavia concessi in godimento a soci o familiari a condizioni diverse da quelle che caratterizzano il mercato (senza corrispettivo o con un corrispettivo inferiore a quello derivante da una libera contrattazione tra parti contrapposte e consapevoli).

ATTENZIONE

Non fuoriuscendo i beni dal regime di impresa, tale ipotesi diverge dalle fattispecie di:

- autoconsumo familiare,
- assegnazione dei beni ai soci
- destinazione degli stessi a finalità estranee all'esercizio dell'impresa,

per cui **continuano** a trovare applicazione le **vigenti disposizioni fiscali**. Dal momento che la norma fa riferimento ai beni dell'impresa, se ne può **escludere l'applicazione alle società semplici** visto che, come noto, esse non svolgono attività di impresa.

I costi indeducibili sono quelli relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento, per cui a titolo esemplificativo possiamo menzionare:

- le quote di ammortamento,
- le spese di manutenzione, e
- le spese di gestione.

Essi andranno ripresi a tassazione mediante apposita **variazione in aumento** da effettuarsi in dichiarazione dei redditi.

ESEMPIO n. 2

La società Beta S.r.l. acquista un immobile e lo concede in locazione ad un socio, che lo utilizza per esigenze personali.

Se il corrispettivo pattuito è inferiore al valore di mercato del diritto di godimento, la società Beta S.r.l. non potrà fiscalmente dedurre le relative quote di ammortamento né le eventuali spese di manutenzione e gestione.

I costi andranno ripresi a tassazione mediante variazione in aumento da effettuarsi nel **Quadro RF** (Determinazione del reddito di impresa) del **Modello UNICO SC**.

La comunicazione all'Agenzia delle Entrate

Come stabilito dal comma 36-*sexiesdecies* dell'art. 2 della Manovra bis 2011, l'impresa concedente ovvero il socio o il familiare dell'imprenditore devono comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati relativi ai beni concessi in godimento.

Se la comunicazione all'Agenzia delle Entrate non viene effettuata, o viene effettuata con la trasmissione di dati incompleti o non veritieri, si applicherà, **in solido tra le parti**, una **sanzione amministrativa** pari al **30%** della differenza tra il valore di mercato del diritto di godimento ed il corrispettivo pattuito.

ESEMPIO n. 3

La società Gamma S.r.l. ha tra i suoi beni un immobile di lusso concesso in locazione ad un socio per le sue esigenze personali.

Il corrispettivo annuo pattuito è pari a euro 10.000,00 mentre l'operazione ha un valore di mercato pari a euro 50.000,00.

Nell'ipotesi in cui non venissero comunicati

all'Agenzia delle Entrate i dati relativi al bene concesso o ricevuto in godimento, o venissero trasmessi dati incompleti o non veritieri, la sanzione amministrativa, gravante in solido sulla società Gamma S.r.l. e sul socio utilizzatore, sarebbe pari a euro 12.000,00 ovvero al 30% della differenza tra il valore di mercato del diritto di godimento e il corrispettivo pattuito.

Nell'ipotesi in cui, invece, l'impresa riprenda a tassazione i costi relativi al bene concesso in godimento e il soggetto utilizzatore assoggettati ad imposizione la differenza tra valore di mercato del diritto di godimento e il corrispettivo annuo pattuito, la sanzione applicabile per l'**omessa comunicazione o la trasmissione di dati non veritieri o incompleti**, sarà compresa fra **euro 258 e 2.065** (art. 11, comma 1, lett. a), D.Lgs. 18 dicembre 1997

Le indicazioni dell'Agenzia

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 16 novembre 2011 è stato tempestivamente emanato entro i sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 138/2011 (17 settembre 2011), così come previsto dal comma 36-*sexiesdecies*.

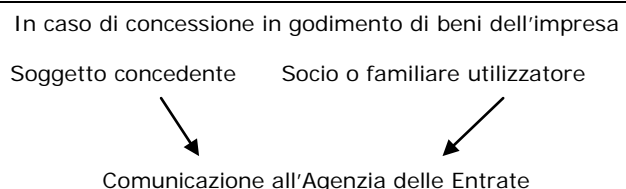
Si concretizza, in questo modo, il nuovo **obbligo telematico** previsto in capo alle imprese che concedono i loro beni in godimento a soci o familiari e che consentirà all'Amministrazione finanziaria di acquisire una notevole mole di dati da utilizzare anche ai fini della **ricostruzione sintetica del reddito** dei soggetti che utilizzano tali beni.

Soggetti obbligati alla comunicazione

L'obbligo della comunicazione ricade sugli **imprenditori individuali** e sulle **società** che abbiano concesso in godimento a familiari o soci beni relativi all'impresa.

In alternativa, la comunicazione può essere trasmessa dal **socio** o dal **familiare utilizzatore** (Cfr. Tavola n. 1).

Tavola n. 1 - Comunicazione all'Agenzia delle Entrate



Da notare che il provvedimento contiene un generico riferimento alla concessione in godimento dei beni, lasciando intendere chiaramente che bisogna adempiere all'obbligo

dichiarativo sempre, **indipendentemente dal corrispettivo previsto** per l'utilizzo dei beni stessi.

Più precisamente bisognerà adempiere all'obbligo comunicativo sia quando i beni vengano dati **in uso a titolo gratuito**, sia quando vengano dati **in uso dietro corrispettivo**, a prescindere dal fatto che quest'ultimo sia o meno inferiore al valore di mercato del diritto di godimento.

La comunicazione deve essere effettuata per ogni bene concesso in godimento, con estensione dell'obbligo di monitoraggio anche ai **finanziamenti** e ai **prestiti** erogati all'impresa concedente dai soci o dai familiari dell'imprenditore.

ATTENZIONE

Allo scopo di evitare l'aggiramento delle disposizioni contenute nei commi 36-*terdecies* e seguenti, il provvedimento prevede che la comunicazione venga effettuata anche quando i beni siano concessi in godimento dall'impresa:

- ai familiari dei soci;

ai soci o ai familiari di questi ultimi, di altra società appartenente al medesimo gruppo.

I dati da comunicare

I dati da comunicare all'Amministrazione finanziaria riguardano sia i **soggetti utilizzatori** che i **beni** concessi in godimento dall'impresa.

I soggetti che esercitano attività di impresa in forma individuale o collettiva devono comunicare i dati anagrafici dei soci o dei familiari dell'imprenditore che:

- hanno ricevuto in godimento beni dell'impresa,
- effettuano qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione nei confronti della società concedente.

La comunicazione consente al Fisco di acquisire il tassello mancante per collegare i beni dell'impresa, dei quali già detiene le informazioni, al soggetto che effettivamente ne beneficia, al fine di operare i conseguenti accertamenti sul valore di mercato.

Da un punto di vista soggettivo la comunicazione deve riguardare anche i soci che detengono, **direttamente o indirettamente partecipazioni** nell'impresa concedente.

In caso contrario, sarebbe stato sufficiente, per evitare l'applicazione della norma, essere soci della holding e non della società industriale proprietaria dei beni.

Il provvedimento del 16 novembre 2011 estende, come detto, l'obbligo di monitoraggio anche ai finanziamenti e alle capitalizzazioni effettuate dai soci o dai familiari all'impresa concedente, in quanto molto spesso nascondono proprio le risorse necessarie all'acquisto dei beni loro concessi in godimento.

Il Fisco avrà quindi la possibilità di verificare se gli

apporti di capitali effettuati dai soci o dai familiari dell'imprenditore abbiano avuto o meno quale scopo quello di finanziare l'acquisto dei beni poi concessi loro in uso.

Con riferimento ai dati specifici che debbono essere indicati nella comunicazione, il provvedimento richiede:

- per le **persone fisiche**:
 - codice fiscale,
 - dati anagrafici, e
 - Stato estero di residenza;
- per i **soggetti diversi dalle persone fisiche**:
 - codice fiscale,
 - denominazione, e
 - Comune del domicilio fiscale o Stato estero di residenza.

Naturalmente, con i dati concernenti i soggetti utilizzatori, devono essere trasmessi all'Agenzia delle Entrate anche i riferimenti relativi ai **beni** che nel provvedimento vengono suddivisi in **sei categorie**:

1. "autovettura"
2. "altro veicolo"
3. "unità da diporto"
4. "aeromobile"
5. "immobile"
6. "altro".

ATTENZIONE

Rientrano nella comunicazione non sono soltanto i beni ad uso esclusivo, ma anche quelli ad **uso promiscuo**. Si pensi alle autovetture che già trovano una specifica disciplina nell'art. 164 del T.U.I.R.

Le **informazioni** richieste dal provvedimento riguardano:

- la tipologia di utilizzazione del bene;
- la tipologia, l'identificativo del contratto e la relativa data di stipula;
- la categoria del bene, la durata della concessione (data di inizio e fine), il corrispettivo e il relativo valore di mercato.

Se vengono effettuati finanziamenti o capitalizzazioni in favore dell'impresa concedente, è necessaria l'indicazione del relativo ammontare. Nell'**allegato tecnico**, inoltre, sono richieste ulteriori informazioni, particolarmente dettagliate.

Autovetture e altri veicoli	→	numero di telaio
Unità da diporto	→	metratura
Aeromobili	→	potenza del motore in chilowatt (kW)
Immobili	→	comune di ubicazione, provincia, foglio e particella

Per esigenze di semplificazione, è stato escluso l'obbligo della comunicazione con riferimento ai beni concessi in godimento diversi da quelli da indicare nelle categorie "autovettura", "altro veicolo", "unità da diporto", "aeromobile", "immobile" e pertanto da indicare nella categoria "altro", quando il loro valore non sia **superiore a**

3.000 euro, al netto dell'imposta sul valore aggiunto applicata (limite certamente mutuato dallo spesometro).

Tempistica e modalità

La comunicazione deve essere trasmessa entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta in cui i beni sono concessi in godimento o in cui è cessato il diritto di godimento degli stessi.

Tuttavia, anche se le nuove regole di tassazione contenute nei commi 36-*quaterdecies* e 36-*quinquiesdecies* scattano dal 2012, il provvedimento estende **retroattivamente** il monitoraggio anche ai beni per i quali l'assegnazione in godimento permane nel periodo d'imposta in corso al 17 settembre 2011 (data di entrata in vigore della legge di conversione n. 148 del 2011) nonché ai finanziamenti e alle capitalizzazioni in corso nello stesso periodo.

In tali casi la comunicazione va effettuata entro il **31 marzo 2012**.

La comunicazione va trasmessa, direttamente o avvalendosi di intermediari abilitati di cui all'art. 3, comma 3, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, attraverso i canali telematici Entratel o Fisconline e con i software di controllo resi gratuitamente disponibili dall'Agenzia delle Entrate.

La comunicazione si considera effettuata nel momento in cui è completata, da parte dell'Agenzia delle Entrate, la ricezione del file contenente i dati trasmessi.

L'Agenzia attesta l'avvenuta ricezione mediante una **ricevuta resa disponibile per via telematica**, salvo cause di forza maggiore, **entro i 5 giorni** lavorativi successivi a quello del corretto invio del file.

Tuttavia la ricevuta non è rilasciata e i dati si considerano non trasmessi qualora il file che li contiene sia **scartato** per i **seguenti motivi**:

- mancato riconoscimento del codice di autenticazione per il servizio Entratel o del codice di riscontro per il servizio Fisconline;
- codice di autenticazione o codice di riscontro duplicato, a fronte dell'invio dello stesso file avvenuto erroneamente più volte;
- file non elaborabile, in quanto non verificato utilizzando il software di controllo reso disponibile dall'Agenzia delle Entrate;
- mancato riconoscimento del soggetto tenuto alla trasmissione dei dati, nel caso di trasmissione telematica.

Il soggetto che ha effettuato la trasmissione del file ricevuta, sempre per via telematica, comunicazione delle ragioni che hanno giustificato lo scarto del file, dovrà **riproporne**, nei 5 giorni lavorativi successivi, **la corretta trasmissione**.

Il provvedimento prevede la possibilità di **annullare** la comunicazione entro 30 giorni dalla data indicata nella ricevuta telematica.

La trasmissione di un file in sostituzione di un altro precedentemente inviato per lo stesso periodo di riferimento, è invece possibile solo

dopo che siano trascorsi 30 giorni dalla ricezione del file da sostituire.

Trattamento e sicurezza dei dati

I dati raccolti saranno trattati nel rispetto della normativa in materia di riservatezza e protezione dei dati personali e confluiranno nei sistemi informativi dell'Anagrafe tributaria.

Come stabilito dal provvedimento, essi verranno utilizzati, secondo il principio di necessità, per eseguire analisi selettive e individuare i soggetti da sottoporre a controlli fiscali diretti anche alla ricostruzione sintetica del reddito dei soggetti che utilizzano i beni concessi in godimento e che effettuano finanziamenti o capitalizzazioni.

Soluzione del consulente

IL PUNTO SUI TIROCINI FORMATIVI

Tratto da "Guida alla Paghe n. 12/2011"
di Maria Rosa Gheido e Alfredo Casotti
Consulenti del lavoro

I livelli di tutela essenziale per l'attivazione dei tirocini, previsti dall'art. 11 del D.L. n. 138/2011 convertito in legge n. 148/2011, rispondono, essenzialmente, all'esigenza condivisa di evitare l'utilizzo improprio, se non l'abuso, di questo importante strumento di formazione al lavoro.

Il Ministero del lavoro è stato più che tempestivo sull'argomento e al fine di fugare dubbi da alcune parti avanzati, ha fornito, in anticipo sulla pubblicazione in G.U. dello stessa legge di conversione, la circolare n. 24/2011, dalla quale è possibile ricavare la nuova struttura della materia che qui interessa.

L'argomento merita la massima attenzione così che, per un più approfondito inquadramento del problema, mutuando, liberamente, dalla "Guida ai tirocini formativi - manuale per gli studenti - di Unioncamere - 2004" cercheremo, preliminarmente, di verificare l'esistente prima delle modifiche introdotte dalla nuova normativa.

Finalità dei tirocini

Il termine tirocinio è spesso affiancato o sostituito da *stage*; vocabolo francese che, per attitudine anglofona, è correntemente pronunciato all'inglese: significa pratica. In inglese, invece, si dice *training*: anche qui, naturalmente, sta per pratica, allenamento. Il tirocinio è infatti un periodo di formazione *on the job*, che favorisce l'ingresso nel mondo del lavoro. Regolamentato dalla nostra legislazione (legge n. 196/1997, art. 18 e regolamento attuativo emanato con D.M. n. 142/1998) che ha accolto le sollecitazioni degli accordi con le parti sociali (Patto per il Lavoro del 24 settembre 1996), permette di alternare periodi di studio e lavoro, favorendo l'ingresso in impresa per testare le competenze specialistiche acquisite nel percorso scolastico o lavorativo pregresso e per verificare le proprie capacità di comunicazione, relazione, utilizzo degli strumenti informatici e linguistici, nonché la propria flessibilità, creatività e disponibilità ai cambiamenti. La "necessità" dei tirocini è riconfermata anche dal "Patto sociale per lo sviluppo e l'occupazione" del 22 dicembre 1998 che, sottolineando l'importanza dell'investimento sulle risorse umane e della valorizzazione dei saperi, prevede la necessità di estendere i tirocini formativi a tutti i percorsi di istruzione e formazione, come strumenti indispensabili per il raccordo tra formazione e lavoro. Inoltre, la Legge delega sulla riforma del sistema dell'Istruzione specifica ulteriormente questa problematica all'art. 4 riguardante l'alternanza scuola-lavoro. Particolare importanza assumono le novità

introdotte dalla Riforma Biagi del mercato del lavoro. Il D.Lgs. n. 276/2003, attuativo della legge "Biagi" di riforma del mercato del lavoro italiano (legge n. 30/2003), definisce, infatti, la nuova tipologia dei tirocini estivi di orientamento. Si tratta di tirocini promossi durante le vacanze estive a favore di un adolescente o di un giovane, regolarmente iscritto ad un ciclo di studi presso l'Università o un istituto scolastico di ogni ordine e grado, con fini orientativi e di addestramento pratico.

Il tirocinio estivo di orientamento può durare non più di tre mesi, periodo di tempo massimo che è possibile far risultare anche dalla sommatoria di più tirocini, e si svolge tra la fine dell'anno scolastico o accademico e l'inizio del successivo. Non sono previsti limiti percentuali massimi per l'impiego di adolescenti o giovani al tirocinio estivo di orientamento, salvo una previsione diversa della contrattazione collettiva.

Più di recente è stato osservato che "Il rilancio dell'apprendistato, nella versione semplificata del Testo Unico, imponeva un intervento restrittivo sui tirocini. Era questo l'impegno formalizzato da Governo, Regioni e parti sociali nella intesa del 27 ottobre 2010, dove i percorsi formativi per i giovani venivano riqualificati nell'ottica della occupabilità e qualità del lavoro. Un impegno ribadito con l'intesa dello scorso 11 luglio. Nel condividere gli esiti del confronto tra Governo e Regioni, i sindacati confermavano il consenso alla riforma dell'apprendistato condizionandolo, tuttavia, a una azione su scala nazionale di contrasto verso l'uso distorto dei tirocini.

In realtà, come chiarito dalla Corte Costituzionale, la competenza in materia è delle Regioni che tuttavia, salvo poche eccezioni, non hanno sin qui provveduto a una disciplina organica degli *stage*.

Ne è scaturito un quadro normativo multiforme, quanto lacunoso e frammentato, complessivamente inadeguato rispetto all'obiettivo di prevenire abusi e degenerazioni. In assenza di leggi regionali resta peraltro operativo l'art. 18 della legge n. 196/1997, "espressione tuttavia di un modello giuridico istituzionale di organizzazione del mercato del lavoro largamente superato" (Tiraboschi, *adapt.it*, 13 settembre 2011).

E ancora "Arginare l'abuso degli *stage* senza penalizzarne le potenzialità in termini di primo contatto col mondo del lavoro. È questo l'obiettivo dell'art. 11 del D.L. n. 138/2011 (cd. manovra di ferragosto), poi convertito in legge n. 148/2011, in una area dove centrali sono le competenze regolatorie delle Regioni che pur tuttavia, come

indica chiaramente la ricerca pubblicata a seguire in questo bollettino Adapt, si sono sin qui mostrate reticenti. Ancora poche sono le normative regionali e comunque tali da non garantire una uniformità di tutele sull'intero territorio nazionale in modo da evitare che lo *stage* diventi una modalità surrettizia di ingresso dei giovani nel mondo del lavoro senza tutele e garanzie" (Serena Facello e Francesca Fazio, *adapt.it*, 21 settembre 2011).

Novità della Manovra estiva

Con l'art. 11 del D.L. n. 138/2011 si dettano, ora, norme generali in materia di tirocini formativi e di orientamento. In particolare, il comma 1 stabilisce che i tirocini formativi e di orientamento "non curricolari" non possono avere una durata superiore a sei mesi (ivi comprese le eventuali proroghe). Inoltre, a tali tirocini possono essere avviati esclusivamente neodiplomati e neo-laureati, entro dodici mesi dal conseguimento del relativo titolo di studio.

Tirocini "curricolari"

Dunque i tirocini "curricolari" sono esclusi dalla nuova previsione. Trattasi di quei tirocini inclusi nei piani di studio delle Università e degli istituti scolastici o altre esperienze previste all'interno di un percorso formale di istruzione e di formazione, che perseguano la finalità di affinare il processo di apprendimento e di formazione con modalità alternativa allo studio. Possono proporre questo tipo di tirocinio le Università o istituzioni universitarie che rilascino titoli accademici (laurea, master, dottorati), le Istituzioni scolastiche rilascianti titoli di studio con valore legale e i centri di formazione professionale in convenzione con regione e provincia. I tirocinanti in questo caso saranno studenti, all'interno del corso di studi e la durata del tirocinio sarà stabilita dal promotore del progetto.

Tirocini formativi e di orientamento

I tirocini formativi e di orientamento sono quelli finalizzati ad agevolare l'occupabilità e le scelte professionali dei giovani, nella fase di passaggio dalla scuola al mondo del lavoro. Obiettivo acquisire una formazione sul luogo di lavoro e conoscenza diretta del mondo lavorativo. Questo tipo di tirocinio si rivolge a neo diplomati o neo laureati. Il tirocinio potrà avere una durata massima di sei mesi e si rende attivabile entro e non oltre 12 mesi dal diploma o dalla laurea.

Tirocini di reinserimento e per categorie disagiate

I tirocini di reinserimento hanno come obiettivo il reinserimento di disoccupati, inoccupati e lavoratori in mobilità. La durata massima di tali tirocini dovrà essere di sei mesi e sono disciplinati

dalle Regioni. I soggetti promotori sono previsti dalle Regioni e in assenza di regolamentazione regionale quelli individuati dall'art. 2 del D.M. n. 142/1998 o i soggetti abilitati alla attività di intermediazione ex art. 2, lett. b) del D.Lgs. n. 276/2003.

Sono interessati da questo tipo di tirocinio i disoccupati, chi abbia perso il posto di lavoro o cessato un'attività autonoma e sia immediatamente disponibile allo svolgimento e alla ricerca di un'attività lavorativa secondo le modalità definite dalla legge, i lavoratori in mobilità e gli inoccupati (soggetti senza esperienza precedente e in cerca di un'occupazione).

Il rinvio alla normativa regionale e la durata massima di sei mesi valgono anche per i tirocini per categorie disagiate intendendo disabili, invalidi psichici, fisici e sensoriali, soggetti in trattamento psichiatrico, alcolisti, tossicodipendenti detenuti, immigrati e altri soggetti svantaggiati individuati dalle Regioni.

Regolamentazione regionale

Il comma 1 del citato art. 11, D.L. n. 138/2011 riafferma, come si è visto, la competenza legislativa delle Regioni in materia, come sancito dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 50/2005. Pur tuttavia, in mancanza di specifiche regolamentazioni regionali, il comma 2 conferma l'applicazione dell'art. 18 della legge n. 196/1997, in quanto compatibile con le innovazioni introdotte dal comma 1.

Peraltro, con il recente accordo delle parti sociali per l'emanazione del Testo Unico sull'apprendistato è stata chiaramente affermata l'esigenza di aprire un tavolo di negoziazione sui tirocini formativi, nella consapevolezza che spesso questo istituto è utilizzato impropriamente per mascherare vere e proprie prestazioni di lavoro subordinato.

Tirocini avviati prima del 13 agosto 2011

Con la già richiamata circolare n. 24/2011 il Ministero del lavoro ha precisato che la norma non è retroattiva, pertanto le disposizioni introdotte dal D.L. n. 138/2011 non riguardano i tirocini avviati o approvati prima del 13 agosto, che proseguiranno seguendo la normativa precedente e fino alla loro scadenza.

Verifiche del personale ispettivo

Peraltro, al fine di prevenire gli abusi e un utilizzo distorto di questo strumento formativo, il personale ispettivo responsabile verificherà l'effettiva tipologia del tirocinio e la sua legittimità alla luce della normativa applicabile. Qualora il tirocinio già in corso non risultasse conforme alla relativa disciplina, il personale ispettivo potrà riquilibrare il rapporto come di natura subordinata, con relativa applicazione delle

sanzioni amministrative e con il recupero dei contributi previdenziali e dei premi assicurativi sinora omessi.

Chiarimenti ministeriali

Il Ministero del lavoro ha pubblicato, recentemente, sul proprio sito le FAQ relative ai tirocini formativi e di orientamento, che si aggiungono quindi alla circolare n. 24/2011.

Dalla lettura del documento ministeriale in risposta ai quesiti più frequenti che gli sono stati posti, senza dimenticare la richiamata circolare n. 24/2011, emergono i seguenti chiarimenti forniti dal Ministero:

- per quanto concerne le **proroghe** ai tirocini il Ministero evidenzia che i tirocini attivati o prorogati prima dell'entrata in vigore del D.L. n. 138/2011 proseguono in base alla vecchia disciplina e fino alla scadenza indicata nel relativo progetto formativo. Per quanto concerne le proroghe successive al 13 agosto 2011 si applica, invece, la nuova disciplina secondo la quale i tirocini dovranno avere una durata complessiva in ogni caso non superiore a sei mesi;
- riguardo ai **tirocini di inserimento e reinserimento** al lavoro il Ministero precisa che tali tirocini sono quelli svolti in favore dei disoccupati, compresi i lavoratori in mobilità, nonché degli inoccupati, tenendo presente che:
 - “inoccupati” sono coloro che non hanno mai svolto attività lavorativa, pur essendo disponibili all'impiego e che sono alla ricerca di un'occupazione da più di dodici mesi, nonché iscritti ai Centri per l'impiego;
 - “disoccupati” si intendono coloro che hanno già avuto esperienze lavorative ma, attualmente, si trovano senza occupazione per aver perso il posto di lavoro o per cessazione dell'attività lavorativa autonoma.
- per lo svolgimento di **tirocini extra curriculari** nei confronti di studenti si precisa che sono esclusi dalla disciplina di cui all'art. 11 del D.L. n. 138/2011 i cd. tirocini curriculari. Per tirocini curriculari debbono intendersi i tirocini formativi e di orientamento inclusi nei piani di studio delle Università e degli istituti scolastici sulla base di norme regolamentari ovvero altre esperienze previste all'interno di un percorso formale di istruzione o di formazione, la cui finalità non sia direttamente quella di favorire l'inserimento lavorativo ma quella di affinare il processo di apprendimento e di formazione con una modalità di cosiddetta alternanza. Così che devono intendersi esclusi dall'intervento i tirocini promossi da soggetti e istituzioni formative per realizzare momenti di alternanza tra studio e lavoro.

Ciò non esclude che nei confronti di studenti non siano ammissibili tirocini extra curriculari, considerato che la circolare n. 24/2011 ha

chiarito che i tirocini formativi e di orientamento non sono preclusi agli studenti, compresi laureandi, masterizzandi e dottorandi, a condizione tuttavia che vengano promossi dalle scuole e dalle Università e svolti all'interno del periodo di frequenza del relativo corso di studi o del corso di formazione anche se non direttamente in funzione del riconoscimento di crediti formativi.

Svolgimento del rapporto

CHECK-LIST DI INIZIO ANNO: VERIFICA DELLA RESIDENZA E DELLE DETRAZIONI FISCALI

Tratto da "Guida alla Paghe n. 01/2012"
di Andrea Barone

Responsabile Analisi normativa Software Lavoro – Giornalista Pubblicista

Quali sono le attività più importanti delle aziende e dei professionisti da svolgere all'inizio dell'anno?

I soggetti non residenti possono ancora usufruire per il 2012 delle detrazioni per carichi di famiglia?

Quale documentazione deve essere presentata dai cittadini extracomunitari per usufruire delle detrazioni per i familiari residenti all'estero e per quelli residenti in Italia?

Prima di procedere all'elaborazione del Libro unico di gennaio, quali tabelle presenti nel gestionale paghe devono essere aggiornate?

Con la fine dell'anno e l'inizio di quello nuovo l'agenda di lavoro degli addetti paghe e dei consulenti del lavoro si infittisce. Anche se i cambiamenti normativi e gli aggiornamenti in materia fiscale e contributiva intervengono ormai durante tutto l'arco dell'anno, questo rimane pur sempre un periodo molto impegnativo. Sono davvero tante le attività da svolgere: alcune di queste sono propedeutiche all'elaborazione delle paghe relative al mese di gennaio (è il caso, ad esempio, dell'aggiornamento dei dati tabellari), altre si sovrappongono ad importanti scadenze annuali, quali la consegna dei Cud, l'elaborazione delle denunce salari e l'autoliquidazione dei premi Inail.

Al fine di agevolare l'attività degli uffici del personale e dei professionisti, si riepilogano di seguito gli appuntamenti più importanti.

Aggiornamento delle anagrafiche dei lavoratori

L'aggiornamento delle anagrafiche dei lavoratori, dipendenti e parasubordinati, è un'attività che l'ufficio del personale di un'azienda, o il consulente del lavoro incaricato alla gestione delle paghe, deve svolgere costantemente durante tutto l'arco dell'anno.

All'inizio dell'anno e in sede di conguaglio questa attività assume un'importanza particolare, anche ai fini della corretta applicazione delle addizionali all'Irpef. Le norme stabiliscono che l'aliquota dell'addizionale regionale all'Irpef da applicare è quella fissata dalla regione in cui il contribuente ha il domicilio fiscale alla data del 31 dicembre dell'anno cui si riferisce l'addizionale, mentre l'aliquota dell'addizionale comunale da applicare è quella del comune nel quale il contribuente ha domicilio fiscale al 1° gennaio dell'anno di riferimento.

Il datore di lavoro deve, quindi, provvedere alla verifica del corretto caricamento del domicilio fiscale dei lavoratori nel gestionale paghe e alla modifica dei dati, se necessario.

Raccolta delle dichiarazioni di spettanza delle detrazioni

Anche la raccolta delle dichiarazioni di spettanza delle detrazioni d'imposta è un'attività tipica, e molto impegnativa, dell'ufficio del personale. Il datore di lavoro/sostituto d'imposta riconosce in busta paga le detrazioni d'imposta soltanto se il lavoratore dichiara di averne diritto, indica le condizioni di spettanza e si impegna a comunicare tempestivamente le eventuali successive variazioni.

A partire dal 2008 e fino a pochi mesi fa, a seguito delle modifiche apportate all'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973 dalla legge n. 244/2007, i lavoratori dipendenti e assimilati erano tenuti a richiedere annualmente al sostituto d'imposta le detrazioni per carichi di famiglia (art. 12 del Tuir), mentre in precedenza tale dichiarazione doveva essere presentata al datore di lavoro soltanto all'atto dell'assunzione e in caso di successive variazioni (ad esempio, in occasione della nascita di un figlio). La modifica, introdotta con la finalità di contrastare il diffuso fenomeno di indebita fruizione delle detrazioni, rappresentava un'ulteriore burocratizzazione dell'attività di aziende e consulenti, che, oltre al compito di verificare, dal punto di vista formale, la corretta compilazione dei modelli di richiesta, dovevano provvedere a sollecitare la consegna degli stessi. In caso di omissione da parte del dipendente o del collaboratore della comunicazione annuale necessaria al riconoscimento delle detrazioni entro il termine stabilito, il sostituto d'imposta, a partire dal mese successivo, doveva interrompere l'erogazione delle detrazioni concesse e recuperare quelle corrisposte precedentemente, evitando, in tal modo, l'irrogazione delle previste sanzioni.

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 15/2008 (par. 1.1), aveva suggerito ai sostituti di fissare un termine di consegna del modello sulla base delle proprie esigenze tecnico-gestionali, e di riconoscere, *medio tempore*, le detrazioni per carichi di famiglia. Oltre tale termine, il sostituto d'imposta avrebbe dovuto interrompere il riconoscimento delle detrazioni e recuperare le detrazioni già attribuite.

La disposizione valeva principalmente per l'attribuzione delle detrazioni per carichi di famiglia, mentre non sussistevano problemi per il riconoscimento delle altre detrazioni di cui all'art. 13 del Tuir, la cui spettanza è collegata a situazioni oggettive delle quali il sostituto è già a conoscenza (ad esempio, la qualità di dipendente o di percettore di redditi assimilati).

A partire dal 14 maggio 2011, per effetto degli

interventi di cui all'art. 7, c. 2, lett. e), nn. 1.1 e 1.2, del D.L. n. 70/2011, è stato eliminato l'obbligo della comunicazione annuale. Il sostituto d'imposta è ora tenuto a riconoscere le detrazioni per familiari a carico sulla base dell'ultima dichiarazione presentata dal lavoratore dipendente o assimilato. Quindi, è nuovamente possibile gestire soltanto le variazioni durante tutto l'arco dell'anno, evitando quell'onerosa opera di raccolta delle dichiarazioni di spettanza.

In ogni caso, l'inizio dell'anno è una buona occasione per ricordare ai lavoratori dipendenti e assimilati l'obbligo di comunicare eventuali modifiche alla situazione dei carichi familiari e che l'omissione di detta comunicazione comporta l'applicazione delle sanzioni previste dall'art. 11 del D.Lgs. n. 471/1997 (sanzione amministrativa da un minimo di € 258 ad un massimo di € 2.065).

Soggetti non residenti

L'art. 1, c. 1324 della Legge n. 296/2006 (Finanziaria 2007), derogando alla disposizione di cui all'art. 24, c. 3, ultimo periodo, del Tuir, ha riconosciuto ai soggetti non residenti, limitatamente agli anni dal 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, le detrazioni per carichi di famiglia. Per il 2012 la deroga non è prevista, pertanto è possibile attribuire soltanto le detrazioni in funzione del reddito (art. 13 del Tuir) e quelle di cui all'art. 15, c. 1, lett. a), b), g), h), h-bis) e i) del Tuir.

Cittadini extracomunitari residenti

Anche i cittadini extracomunitari, al pari degli altri contribuenti, sono soggetti all'obbligo di indicare il codice fiscale dei familiari per i quali richiedono le detrazioni. Tali contribuenti devono richiedere l'attribuzione del codice fiscale dei familiari residenti all'estero agli uffici locali dell'Agenzia delle entrate, i quali provvedono a rilasciare i codici fiscali dopo aver esaminato la documentazione prevista dalla legge n. 296/2006 (Finanziaria 2007). L'art. 1, c. 1325, stabilisce che la documentazione può essere formata da:

- A. documentazione originale prodotta dall'autorità consolare del Paese d'origine, con traduzione in lingua italiana e asseverazione da parte del prefetto competente per territorio;
- B. documentazione con apposizione dell'apostille, per i soggetti che provengono dai Paesi che hanno sottoscritto la Convenzione dell'Aja del 5 ottobre 1961;
- C. documentazione validamente formata dal Paese d'origine, ai sensi della normativa ivi vigente, tradotta in italiano e asseverata come conforme all'origine dal consolato italiano del Paese d'origine.

Se, invece, i familiari sono residenti in Italia, il cittadino extracomunitario è tenuto a produrre, unitamente al modulo di richiesta delle detrazioni, anche lo stato di famiglia rilasciato dagli uffici comunali, dal quale risulti l'iscrizione dei familiari nelle anagrafi della popolazione.

Altri adempimenti di inizio anno

Prima di procedere all'elaborazione del libro unico del mese di gennaio, aziende e professionisti devono

provvedere all'aggiornamento delle tabelle presenti nel gestionale paghe. Le tabelle interessate sono:

- le tabelle fiscali (es. scaglioni e aliquote Irpef, detrazioni per carichi di famiglia e altre detrazioni, addizionali comunali e regionali all'Irpef);
- le tabelle contributive (es. aliquote contributive, minimali e massimali di retribuzione imponibile, quota di retribuzione soggetta all'aliquota aggiuntiva di un punto percentuale, retribuzioni convenzionali, importi che non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente);
- le tabelle contrattuali;
- altre tabelle (costi chilometrici, indici Istat, ecc.).

È opportuno sottolineare che le circolari contenenti la determinazione del limite minimo di retribuzione giornaliera (minimale) e l'aggiornamento degli altri valori per il calcolo di tutte le contribuzioni dovute in materia di previdenza ed assistenza sociale (ad esempio, la quota di retribuzione soggetta all'aliquota aggiuntiva 1% Ivs, il massimale giornaliero per i contributi di malattia e maternità dei lavoratori dello spettacolo con contratto a tempo determinato, l'importo a carico del bilancio dello Stato per prestazioni di maternità obbligatoria, il massimale annuo della base contributiva e pensionabile) sono generalmente pubblicate nei primi giorni del mese di febbraio, quindi con le paghe di gennaio (in molti casi) già chiuse. Pertanto, le aziende e i consulenti che, per il versamento dei contributi relativi al mese di gennaio non possono tenere conto di questi aggiornamenti, si trovano nella condizione di dover eventualmente effettuare delle regolarizzazioni.

Tra gli adempimenti da svolgere a inizio anno si segnala la rivalutazione delle quote annuali di Tfr e il calcolo dell'imposta sostitutiva dell'11% sulle quote di rivalutazione del Fondo Tfr, l'invio telematico del prospetto informativo per il collocamento obbligatorio e la comunicazione ai dipendenti dell'intenzione di prestare assistenza fiscale diretta.

Per quanto concerne il collocamento obbligatorio, entro il 31 gennaio di ciascun anno tutti i datori di lavoro obbligati all'assunzione di personale disabile sono tenuti ad inviare per via telematica agli uffici competenti il prospetto informativo dal quale risultano:

- il numero complessivo dei lavoratori dipendenti;
- il numero e i nominativi dei lavoratori computabili nella quota di riserva;
- i posti di lavoro e le mansioni disponibili per i lavoratori da avviare obbligatoriamente.

Solo in caso di obbligo di assunzione, l'invio del prospetto informativo vale anche come richiesta di avviamento al lavoro dei soggetti disabili.

Se rispetto all'ultimo prospetto inviato non avvengono cambiamenti nella situazione occupazionale tali da modificare l'obbligo o da incidere sul computo della quota di riserva, il datore di lavoro non è tenuto a inviare il suddetto prospetto, che dovrà essere inoltrato con le modalità e la periodicità previste dal D.l. 2 novembre 2010.

Altro adempimento da effettuare all'inizio dell'anno è legato alla volontà del sostituto di prestare assistenza fiscale diretta. Il datore di lavoro che intende prestare assistenza fiscale deve comunicarlo ai dipendenti entro il 15 gennaio di ciascun anno (art. 17, c. 1 del

Promemoria di inizio anno

- ✓ Aggiornamento delle anagrafiche dei lavoratori
- ✓ Raccolta delle dichiarazioni di spettanza delle detrazioni
- ✓ Aggiornamento delle tabelle fiscali, contributive, contrattuali e altre tabelle
- ✓ Rivalutazione Tfr e calcolo dell'imposta sostitutiva dell'11% sulle rivalutazioni
- ✓ Collocamento obbligatorio: invio del prospetto
- ✓ Comunicazione ai lavoratori della volontà di prestare assistenza fiscale diretta