



INDICE

Gli immobili dei liberi professionisti in unico 2010	1	Riduzione degli interessi legali e di mora: riflessi operativi	12
La disciplina delle spese di ammodernamento e ristrutturazione	2	Nuova misura degli interessi di mora	12
		Nuova misura degli interessi legali	13
Cessioni, fatturazione "a due vie" tramite reserve charge	5	CONVEGNI E CORSI DI AGGIORNAMENTO	16
Premessa	5		
Inversione contabile per la cessione di beni	5		
Presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie	6		
Dati da inserire delle fatture ricevute	7		
Sospensione del rapporto di lavoro	8		
Quadro normativo	8		
Sospensione del rapporto di lavoro e obblighi retributivi	8		

GLI IMMOBILI DEI LIBERI PROFESSIONISTI IN UNICO 2010

Tratto da "Pratica Fiscale" n. 16 del 19 aprile 2010

A cura di Paolo Parisi

Professore di diritto tributario

L'ADEMPIMENTO

UNICO PF e SP - Quadro RE

Le spese relative agli immobili dei professionisti sono legate prevalentemente alla data di acquisto e all'utilizzo degli stessi. La Finanziaria per il 2007 è intervenuta a modificare la previgente disciplina in materia di immobili posseduti dai professionisti, stabilendo che la deducibilità dell'ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria degli immobili strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione si applica agli immobili acquistati e ai contratti di locazione finanziaria stipulati nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2007 e il 31 dicembre 2009.

Riferimenti

- Agenzia delle Entrate, Provvedimento 1° febbraio 2010
- Legge 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, commi da 334 a 335
- D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, art. 54
- Risoluzione 2 marzo 2010 n. 13/E

La disciplina degli immobili strumentali nell'attività professionale

Il comma 334 dell'art. 1 della Legge n. 296/2006 è intervenuto a modificare la previgente disciplina in materia di immobili posseduti dai professionisti, mediante la riscrittura dei commi 2 e 3 dell'art. 54 del D.P.R. n. 917/1986.

Il comma 335, della Legge n. 296/2006 stabilisce che le disposizioni di cui al precedente comma 334, in materia di deduzione dell'ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria degli immobili strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione si applicano agli **immobili acquistati** ed ai **contratti di locazione finanziaria** stipulati nel periodo compreso **tra il 1° gennaio 2007 e il 31 dicembre 2009**.

Le nuove disposizioni hanno quindi una valenza limitata nel tempo, nel senso che risultano applicabili ai soli immobili acquistati, anche tramite contratti di leasing, nel predetto triennio.

Tale interpretazione viene confermata dalla stessa Agenzia delle Entrate che con Risoluzione 2 marzo 2010 n. 13/E precisa che per gli immobili acquistati dal 1° gennaio 2010 e per i contratti di locazione finanziaria stipulati dalla stessa data non risultano più deducibili né l'ammortamento né il canone relativo a detti contratti.

Per il predetto triennio 2007-2009, inoltre, è previsto che gli importi deducibili vengono ridotti di un terzo. Ciò significa, ad esempio, che per gli immobili risulterà deducibile, in tale arco temporale, una quota di ammortamento pari a solo l'1% del costo dell'immobile.

a) Acquisto di immobili

L'oggetto della modifica è stato la prima parte del comma 2 del citato art. 54 del D.P.R. n. 917/1986, che escludeva la possibilità di portare in deduzione dal reddito di lavoro autonomo le quote di ammortamento relative ai beni immobili.

Conseguentemente, anche per gli immobili, così come per le altre tipologie di beni strumentali utilizzati dai professionisti (con l'esclusione degli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione), è ora consentita la deduzione di quote annuali di ammortamento non superiori a quelle risultanti dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti, per categorie di beni omogenei, con il Decreto 31 dicembre 1988. Poiché ai professionisti risulta applicabile la tabella residuale prevista dal citato decreto, gli ammortamenti fiscalmente rilevanti saranno determinati applicando l'aliquota del 3% (ridotta all'1% per i primi tre periodi d'imposta in cui trova applicazione la nuova disposizione).

b) Acquisione degli immobili in leasing

Per quanto concerne i contratti di locazione finanziaria di beni immobili, il novellato art. 54, comma 2, del D.P.R. n. 917/1986 consente la deduzione dei canoni alla condizione che, così come previsto nella disciplina del reddito d'impresa, la durata del contratto non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito nel Decreto 31 dicembre 1988, con un minimo di otto anni e un massimo di quindici.

In pratica, considerato che il coefficiente di ammortamento applicabile è quello pari al 3%, la deduzione sarà consentita per i contratti di leasing immobiliare aventi una durata minima di 15 anni.

Attenzione

La norma dispone, inoltre, l'applicabilità, anche ai professionisti, delle disposizioni di cui all'articolo 36, commi 7 e 7-bis, del D.L. n. 223/2006. Ne consegue che, ai fini della determinazione della quota di ammortamento e del canone di leasing fiscalmente deducibili, non si può tenere conto della quota-parte di ammortamento e di canone relativa al terreno su cui insiste il fabbricato.

c) Scorporo del valore dell'area

È bene rammentare che l'art. 36, comma 7, del D.L. n. 223/2006, prevede che, al fine di determinare il valore indeducibile dell'area sottostante il fabbricato strumentale, sia necessario assumere il **maggiore** tra i due seguenti **valori**:

- il **valore della sola area** esposto nel bilancio relativo all'anno di acquisto della stessa;
- il **valore complessivo del fabbricato** (inclusa l'area sottostante) cui vanno applicate le percentuali forfetarie del 20% (ovvero 30% per i fabbricati industriali).

Lo **scorporo del valore** dell'area avverrà, pertanto, mediante l'applicazione della percentuale forfetaria del 20 per cento.

Il successivo comma 7-bis all'art. 36 del D.L. n. 223/2006, introdotto dal D.L. n. 262/2006, ha esteso ai contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto fabbricati strumentali, l'ineducibilità del valore delle aree su cui insistono tali immobili. Conseguentemente, la quota capitale riferibile alla sola area su cui insiste il fabbricato utilizzato dal professionista risulterà indeducibile ai fini del calcolo del reddito imponibile.

d) Spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione

Anche il regime di deducibilità delle spese relative all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione degli immobili utilizzati nell'esercizio dell'attività professionale, è interessato da alcune **modifiche**. In particolare, con una disposizione analoga a quella prevista dall'art. 102, comma 6, del D.P.R. n. 917/1986, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, il nuovo comma 2 dell'art. 54 del D.P.R. n. 917/1986 stabilisce che se le predette spese, per le loro caratteristiche, non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, le stesse risultano **deducibili**, nel periodo d'imposta di sostenimento, nel limite del **5% del costo complessivo di tutti i beni materiali**

ammortizzabili, quale risulta all'inizio del periodo d'imposta dal registro dei beni ammortizzabili. L'**eccedenza è deducibile in quote costanti** nei cinque periodi d'imposta successivi.

Per quanto riguarda, infine, gli immobili utilizzati promiscuamente, l'art. 54, comma 3, del D.P.R. n. 917/1986, a seguito delle modifiche introdotte dalla Legge n. 296/2006, prevede la deducibilità di una somma pari al 50% della rendita catastale, ovvero, in caso di immobili acquistati mediante locazione, anche finanziaria, di un importo pari al 50 per cento del relativo canone. La normativa previgente stabiliva, invece, la deduzione, in ogni caso, di un importo pari al 50 per cento della rendita, anche se l'immobile veniva utilizzato in base ad un contratto di leasing.

Nella medesima misura del **50%** sono altresì deducibili le **spese per i servizi** relativi a tali immobili nonché quelle relative all'**ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione** degli immobili utilizzati, che per le loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono.

La deduzione dei costi relativi agli immobili utilizzati promiscuamente dai professionisti rimane subordinata, così come nel regime previgente, alla **condizione** che il **contribuente non disponga nel medesimo Comune di altro immobile** adibito esclusivamente all'esercizio dell'**arte o della professione**.

La disciplina delle spese di ammodernamento e ristrutturazione

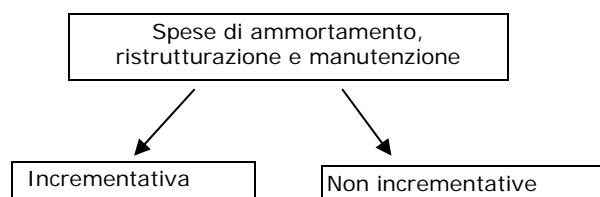
Il comma 2 dell'art. 54 stabilisce, con riferimento agli **immobili ad esclusivo uso strumentale** che: "Le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione di immobili utilizzati nell'esercizio di arti e professioni, che per le loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili, nel periodo d'imposta di sostenimento, nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, quale risulta dall'inizio del periodo d'imposta dal registro di cui all'art. 19 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni; l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi".

Per quanto concerne le **spese di ristrutturazione di natura incrementativa**, la deducibilità delle stesse deve essere desunta dal principio attualmente dettato dall'articolo 54, comma 2, del T.U.I.R., il quale prevede che per i beni strumentali, compresi gli immobili, sono ammesse in deduzione quote annuali di ammortamento.

Le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione degli immobili:

- se per le loro caratteristiche sono imputabili ad incremento del costo dell'immobile (**cd. spese incrementative**), sono deducibili per intero seguendo i medesimi criteri di deducibilità previsti per le quote di ammortamento dell'immobile a cui si riferiscono;
- se per le loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento dell'immobile al quale si riferiscono (cd. spese non incrementative), sono deducibili nel periodo di imposta di riferimento, nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta dall'inizio del periodo di imposta dal registro di cui all'art. 19 del D.P.R. n. 600/1973 e successive modificazioni; l'eccedenza e' deducibile in quote costanti nei cinque periodi di imposta successivi.

Tavola n. 1 – Spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione.



Attenzione

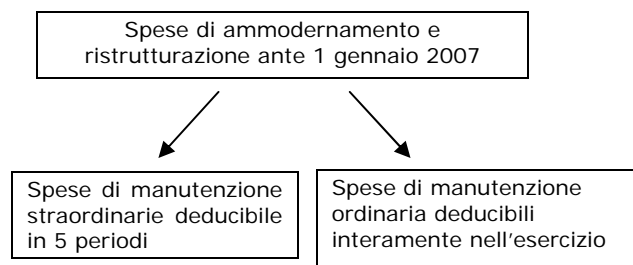
Per le spese di tale natura sostenute dopo il 1° gennaio 2007, ma relative ad immobili **acquistati o costruiti tra il 15 giugno 1990 e il 31 dicembre 2006**, il cui costo di acquisto non è ammortizzabile, l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 47/E/2008 ha ritenuto applicabile la disciplina previgente alle modifiche apportate dalla legge finanziaria per il 2007 all'articolo 54, comma 2, ultimo periodo, del TUIR, la quale prevedeva che "le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione straordinaria di immobili utilizzati nell'esercizio di arti e professioni sono deducibili in quote costanti nel periodo d'imposta in cui sono sostenute e nei quattro successivi".

Con riferimento agli immobili acquistati a titolo oneroso si deve, quindi, ritenere che le spese "oggettivamente" incrementative, se sostenute per immobili ammortizzabili, in quanto accrescono il costo di acquisto o di costruzione del bene, debbano essere computate in aumento della quota di ammortamento.

Spese di ammortamento e ristrutturazione fino al 31 dicembre 2006

La normativa delle spese relative agli immobili sostenute dai professionisti è stata modificata dalla Finanziaria 2007, con decorrenza dal primo gennaio 2007. L'art. 54 del T.U.I.R., vigente fino al 31 dicembre 2006 era molto chiaro: tutte le spese straordinarie relative all'immobile utilizzato per la professione erano deducibili in cinque periodi d'imposta, a partire dall'esercizio di sostenimento della spesa. La normativa era la stessa, qualsiasi fosse il titolo di possesso dell'immobile (proprietà, leasing o semplice locazione). Le spese di manutenzione ordinaria, erano deducibili nell'anno di sostenimento senza alcun limite, secondo l'ordinario criterio di cassa applicabile ai professionisti.

Tavola n. 2 - Spese di ammodernamento e ristrutturazione ante 1° gennaio 2007



Spese di ammortamento e ristrutturazione dal 1° gennaio 2007

Il nuovo comma 2, dell'art. 54 del TUIR dispone che le spese per la ristrutturazione di immobili destinati all'attività professionale, che per loro natura sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono (spese incrementative), sono deducibili tramite capitalizzazione sul costo dell'immobile e relativo ammortamento. Per spese di carattere incrementativo si intendono i costi che comportano un aumento significativo e tangibile della produttività o della vita utile dell'immobile. Nel caso in cui le spese di ristrutturazione non siano di natura " incrementativa", è consentito dedurre la spesa nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili esistenti all'inizio dell'esercizio, mentre l'eccedenza diviene deducibile in cinque quote costanti nei periodi d'imposta successivi. Le spese di natura non incrementativa sono quelle relative agli interventi di manutenzione diretti a mantenere in efficienza gli immobili.

ESEMPIO

Professionista che ha sostenuto nell'anno 2009 spese di ristrutturazione (di natura non incrementativa) per un importo di euro 25.000, e risulta dal registro dei cespiti che il costo complessivo dei beni ammortizzabili esistenti al 1° gennaio 2009 è pari ad euro 40.000, potrà detrarre le spese sostenute nel seguente modo:

REF10 Spese relative agli immobili 2.000,00

euro 2000 nel 2009 (40.000 X 5% = 2.000), nei limiti del 5% del costo dei cespiti;
euro 4.600 (23.000/5) all'anno dal 2010 al 2014.

Spese per gli immobili utilizzati promiscuamente

Il successivo comma 3, dell'art. 54, dispone che per gli immobili utilizzati promiscuamente, le spese di ammodernamento sono deducibili nel limite del 50% delle spese sostenute, con le stesse regole previste per gli immobili esclusivamente strumentali (con la verifica del carattere incrementativo o meno delle stesse).

Spese per gli immobili detenuti in locazione

Per le spese di ammodernamento sostenute dai professionisti, su immobili detenuti in affitto, la norma di legge non specifica la disciplina applicabile. È chiaro che questa tipologia di spese su immobili detenuti in locazione, non possono essere portate ad incremento del costo dell'immobile e successivamente ammortizzate.

Il Consiglio nazionale dei Dottori commercialisti, nella Circolare 12 maggio 2008, n. 1/IR, tra le varie soluzioni possibili, tra le quali anche la deduzione per cassa nell'esercizio di sostenimento della spesa, nel **silenzio della legge**, sceglie la strada più logica: essa consiste nel calcolare il plafond del 5% sugli altri beni posseduti e dedurre l'eccedenza nei cinque anni successivi. L'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione 8 aprile 2009, n. 99/E, in risposta ad un'istanza di interpello, ha chiarito che le spese di ammodernamento sostenute dai professionisti, su immobili detenuti in affitto, sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili esistenti all'inizio dell'esercizio e dedurre l'eccedenza nei cinque anni successivi confermando la soluzione prospettata dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti.

Recenti chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate interviene recentemente a precisare alcuni aspetti della disciplina degli immobili dei professionisti.

Infatti, con la Risoluzione 2 marzo 2010 n. 13/E vengono forniti i seguenti chiarimenti:

a) Immobile strumentale

L'immobile si considera strumentale se è utilizzato in via esclusiva per l'esercizio dell'arte o professione. Non assume, a tal fine, alcun rilievo la circostanza che l'acquisto sia stato effettuato in qualità di persona fisica o di esercente l'arte o professione, non essendo stata inserita nell'ambito delle disposizioni che disciplinano il reddito di lavoro autonomo una norma analoga a quella prevista dall'art. 65 del T.U.I.R., in base alla quale gli immobili indicati nell'art. 43, comma 2, del T.U.I.R. si considerano relativi all'impresa solo se espressamente indicati dall'imprenditore nell'inventario.

b) Plusvalenze immobiliari

Le plusvalenze derivanti dalla estromissione dei detti immobili strumentali vanno assoggettate ad imposizione solo se questi ultimi sono stati acquistati in data successiva al 1° gennaio 2007. Si considerano irrilevanti ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo le plusvalenze relative ad immobili acquisiti in data anteriore al 1° gennaio 2007 ancorché adibiti esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione.

c) Canoni di locazione finanziaria stipulati dal 2010

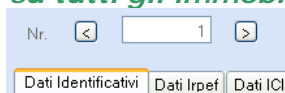
I canoni di locazione finanziaria sostenuti in relazione a contratti stipulati in data successiva al 31 dicembre 2009 risultano irrilevanti, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo poiché la deducibilità dei canoni è stata limitata dalla apposita disposizione transitoria ai contratti di leasing stipulati nel periodo 1° gennaio 2007 - 31 dicembre 2009. Per i contratti di leasing stipulati a partire dal 1° gennaio 2010 non è deducibile nella determinazione del reddito di lavoro autonomo nemmeno la rendita catastale dell'immobile, perché non è stata riprodotta nel vigente art. 54 del T.U.I.R. la precedente disposizione che ne prevedeva la deducibilità.



Lo sai che

Con la gestione immobili di OSRA è possibile controllare lo stesso dato su tutti gli immobili del

contribuente con un click



CESSIONI, FATTURAZIONE "A DUE VIE" TRAMITE RESERVE CHARGE

Tratto da "pratica Fiscale" n.14 del 5 aprile 2010

A cura di Roberta de Pirro

Morri e Associati – Studio legale e tributario

LA NOVITA'

Regime transitorio cessioni soggetti esteri

Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi "specifiche" rese da soggetti esteri nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 19 febbraio 2010, fatturazione a due vie: l'imposta, infatti, può essere assolta sia da soggetto non residente sia da quello residente mediante il meccanismo dell'inversione contabile.

Riferimenti

- D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18
- Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 22 febbraio 2010
- Circolare n. 58/E del 31 dicembre 2009
- Circolare n. 14/E del 18 marzo 2010

Premessa

La disciplina del **regime transitorio** derivante dal recepimento nell'ordinamento giuridico nazionale delle direttive comunitarie (D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 41 del 19 febbraio 2010), è stata delineata nella Circolare n. 14/E del 18 marzo 2010, nella quale l'Agenzia delle Entrate ha dettato una serie di disposizioni per la gestione dei comportamenti assunti dai contribuenti nel periodo compreso tra il **1° gennaio** e il **19 febbraio 2010**.

Inversione contabile per la cessione di beni

A seguito del recepimento delle direttive comunitarie 2008/8/CE e 2008/CE e 2008/117/CE, la disciplina IVA è stata **sostanzialmente modificata** e, nello specifico quella relativa ai soggetti responsabili dell'imposta di cui all'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972.

Il previgente disposto dell'art. 17 di tale decreto prevedeva che nel caso di **cessioni di beni** e di **prestazioni di servizi** effettuate da un **soggetto non residente** nei confronti di **soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato**, gli **obblighi** ed i **diritti** derivanti da operazioni effettuate in Italia **da o nei confronti** di soggetti non residenti, **senza** stabile organizzazione, potevano essere adempiuti o esercitati dal medesimo soggetto direttamente se **identificato** ai sensi

dell'art. 35-ter del D.P.R. n. 633/1972 o **tramite un rappresentante fiscale**.

Nel caso in cui il soggetto non residente non si fosse identificato direttamente o non avesse provveduto a nominare in Italia un rappresentante fiscale, responsabile dell'imposta era il soggetto passivo residente (cessionario o committente), mediante il meccanismo dell'inversione contabile (*reverse charge*).

A seguito delle modifiche apportate al secondo comma di tale articolo il suddetto meccanismo **diventa obbligatorio** per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto non residente nei confronti di un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato.

Tale cambiamento si applica – secondo quanto previsto dall'art. 5 del D.Lgs. n. 18/2010 – alle operazioni effettuate dal **1° gennaio 2010**.

In base a quanto disposto dall'art. 196 della Direttiva 2006/112/CE, **solo** per le prestazioni di servizi "**generiche**", il contribuente italiano è tenuto ad osservare gli obblighi di fatturazione e assolvimento dell'imposta se il servizio, territorialmente rilevante in Italia, è reso da un soggetto non residente.

Peraltro, il legislatore nazionale, esercitando una facoltà prevista dall'art. 194 della Direttiva 2006/112/CE, ha modificato il comma secondo, dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, estendendo il meccanismo dell'autofattura a **tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi** effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.

Di conseguenza, con riferimento alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi **non generiche**, effettuate nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 19 febbraio 2010, la sovrapposizione tra la vecchia normativa e il disposto dell'art. 5 del D.Lgs. n. 18/2010 - che ha attribuito una valenza retroattiva alle nuove regole - ha determinato una situazione di **rilevante incertezza** in merito all'individuazione dei comportamenti da ritenere corretti.

La Circolare n. 14/E/2010 ha chiarito tale situazione, precisando che (cfr. Tavola n. 1):

- a) hanno agito **correttamente** i cessionari e i committenti che al ricorrere delle su illustrate ipotesi abbiano assunto il ruolo del debito d'imposta;

b) nel caso in cui, invece, **l'imposta sia stata assolta** dal soggetto **cedente** o dal **prestatore** non residente, si è del parere che i soggetti interessanti **non** debbano operare variazioni ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972. La *ratio* di tale conclusione risiede nel fatto che secondo quanto previsto

dall'art. 6, comma 9-bis del D.Lgs. n. 471/1997, sono fatti salvi i comportamenti dei contribuenti che, in assenza, di malafede, abbiano applicato in maniera non corretta le regole dell'inversione contabile di cui all'articolo 17 del D.P.R. n. 633/1972.

Tavola 1 - Inversione contabile: cessioni di beni e prestazioni di servizi non generiche

Fino al 31 dicembre 2009	Cessioni di beni e prestazioni di servizi non generiche poste in essere fino al effettuate da un soggetto non residente nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato	Assolvimento dell'imposta: a) identificazione diretta; b) nomina rappresentante fiscale; c) inversione contabile
Dal 1° gennaio 2010	Cessioni di beni e prestazioni di servizi non generiche poste in essere fino al effettuate da un soggetto non residente nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato	Assolvimento dell'imposta: a) inversione contabile Comportamento corretto a) da parte del cedente o dal prestatore non residente: Non corretto, ma non occorre effettuare variazioni ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972.

Presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie

Con il D.M. 22 febbraio 2010, del Ministro dell'economia e delle finanze sono stati stabiliti modalità e termini per la presentazione dei modelli INTRASTAT.

Nello specifico l'art. 2, comma 1 del predetto decreto ha previsto che ciascun elenco riepilogativo deve essere presentato:

- a) con **scadenza trimestrale**, per i soggetti che hanno realizzato nei quattro mesi precedenti e per ciascuna categoria di operazioni un ammontare trimestrale **non superiore a euro 50.000**;
- b) con **scadenza mensile**, per i soggetti che hanno realizzato nei quattro mesi precedenti e per ciascuna categoria di operazioni un ammontare trimestrale **superiore a euro 50.000**.

Pertanto, i soggetti che presentano gli elenchi riepilogativi con periodicità trimestrale e che nel corso di un trimestre, superano la soglia di euro 50.000 devono presentare gli stessi con periodicità mensile a partire dal **mese successivo** a quello in cui tale soglia è stata superata.

A tal riguardo, l'Agenzia, nella Circ. n. 14/E/2010, ha precisato che:

- a) la soglia dei 50.000 euro deve essere accertato distintamente per l'elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni rese da un lato;
- b) e per l'elenco degli acquisti di beni e delle prestazioni di servizi ricevute, dall'altro.

Pertanto, è possibile che **uno stesso contribuente** sia tenuto a presentare con periodicità trimestrale un elenco, e con periodicità mensile un altro. In altri termini, **le singole categorie** di operazioni relativi a beni o servizi **non si sommano**, ma devono essere considerate **separatamente**.

Inoltre, va tenuto presente che nel caso di superamento della predetta soglia per **una singola categoria** di operazioni scatta l'obbligo di presentazione mensile per **l'intero elenco** di cessioni o di acquisti (cfr. Tavola n. 2).

Tavola 2 - Esempi di calcolo relativi alla tempistica della presentazione degli INTRASTAT

Esempio 1

Se nel corso di un trimestre un soggetto passivo ha effettuato acquisti intracomunitari di beni pari a € 30.000 e ha ricevuto prestazioni di servizi per € 50.000, questi è tenuto a presentare mensilmente l'elenco riepilogativo acquisti intracomunitari di beni e di servizi ricevuti.

Esempio 2

Se nel corso di un trimestre un soggetto passivo ha realizzato cessioni intracomunitarie di beni pari a € 60.000 e ha prestatato servizi pari a € 10.000, questi è tenuto a presentare mensilmente l'elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie di beni e di servizi intracomunitari resi.

Quanto alla periodicità di presentazione dei modelli INTRASTAT, l'Agenzia ha chiarito che, considerato che il 2010 è il **primo anno** per il quale è obbligatoria la presentazione degli stessi servizi, **non** si deve avere riguardo alle prestazioni rese o ricevute **anteriormente** al 1° gennaio 2010.

Pertanto, ai contribuenti tenuti **esclusivamente alla presentazione degli elenchi relativi ai servizi** si applica il disposto dell'art. 2, comma 2 del D.M. 22 febbraio 2010, secondo il quale la presentazione dei medesimi si ha con **periodicità trimestrale** per coloro che iniziano l'attività da meno di quattro trimestri.

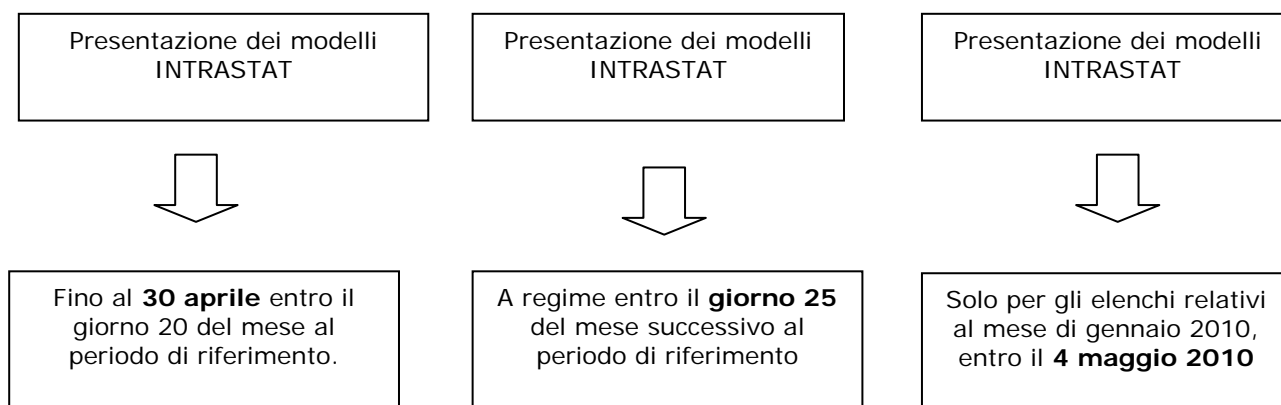
In linea teorica, quindi, la prima scadenza per la presentazione degli elenchi riepilogativi dei servizi per tali soggetti cade nel corso del mese di **aprile 2010**; tuttavia se essi **superano la soglia di € 50.000** di servizi resi o ricevuti nei mesi di gennaio e febbraio o marzo 2010, la presentazione dei predetti elenchi ha periodicità mensile.

Con riferimento, infine, ai **termini** per la presentazione dei modelli INTRASTAT l'Agenzia ha ricordato che:

- a) essi devono essere presentati all'Agenzia delle dogane per **via telematica** entro il giorno **25** del mese successivo al periodo di riferimento;
- b) tuttavia, fino al **30 aprile 2010** essi possono essere presentati in formato elettronico agli uffici doganali territorialmente competenti entro il giorno **20** del mese successivo al periodo di riferimento.

Tali disposizioni si applicano alle operazioni effettuate dal **1° gennaio 2010**. Tuttavia, dato che alla data di pubblicazione del D.M. 22 febbraio 2010 in Gazzetta Ufficiale (**5 marzo 2010**) il termine entro il quale i predetti elenchi avrebbero dovuto essere presentati relativi **al mese di gennaio** era già scaduto, i contribuenti interessati dispongono di 60 giorni da tale data (**entro i 4 maggio 2010**) per adempiere alla loro presentazione, senza l'applicazione di sanzioni (cfr. Tavola n. 3).

Tavola 3 - Termini per la presentazione dei modelli riepilogativi



Dati da inserire delle fatture ricevute

Nella Circ. n. 14/E/2010, l'Agenzia ha inoltre chiarito che, con riferimento ai servizi intracomunitari ricevuti, il **numero** e la **data** della fattura da indicare nei modelli INTRASTAT sono quelli attribuiti dal **committente**

nazionale secondo la progressione dallo stesso seguita nella propria contabilità.

Tale procedura risulta valida sia nel caso in cui i soggetto passivo stabilito in Italia abbia provveduto ad emettere **autofattura**, ai sensi dell'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972 sia in quello in cui abbia **integrato la fattura ricevuta da un contribuente estero**.

SOSPENSIONE DEL RAPPORTO DI LAVORO

Tratto da "Guida alle paghe" n.5/2010

A cura di Fabio Licari

Consulente del lavoro

Gli effetti principali della sospensione del rapporto di lavoro si determinano nei confronti del pagamento della retribuzione.

In caso di sospensione del lavoro per fatto dipendente dal datore di lavoro e indipendente dalla volontà del lavoratore, questi ha diritto alla ordinaria retribuzione per tutto il periodo della sospensione. Il suddetto diritto alla retribuzione non si applica nel caso di sospensioni cagionate da pubbliche calamità, eventi atmosferici straordinari e altri casi di forza maggiore.

Quadro normativo

Tutela del lavoratore

Ripercorrendo, a ritroso, le norme legali che disciplinano il rapporto di lavoro si riscontra che, con R.D. n. 1825/1924, il legislatore aveva previsto la eventuale possibilità di sospensione del rapporto - in quel contesto orientato ai soli impiegati - ma che, comunque, mirava alla tutela della normale retribuzione per fatti sospensivi dipendenti dalla volontà del "principale".

E' del tutto evidente, quindi, che gli aspetti legati alla sospensione della prestazione nel rapporto di lavoro hanno sempre suscitato, nel legislatore, la necessità di tutelare il lavoratore da comportamenti esclusivamente elusivi e fraudolenti, tali da ledere il diritto alla continuità e corrispettività della retribuzione.

Impossibilità sopravvenuta della prestazione

Secondo i principi generali del diritto comune, i contratti di lavoro subordinato sono annoverabili tra i rapporti a prestazioni corrispettive e in ragione di tali prerogative agli stessi si applicano le regole civilistiche, dell'impossibilità sopravvenuta della prestazione, in materia di obbligazioni.

Pertanto, appare utile ricordare che, secondo il disposto dell'art. 1218 c.c., il debitore che non esegue esattamente la prestazione dovuta è materialmente responsabile dell'inadempimento e del relativo risarcimento del danno qualora, lo stesso, non prova che il non rispetto degli obblighi contrattuali abbia avuto origine da impossibilità sopravvenuta della prestazione derivante da causa a lui non imputabile.

L'impossibilità sopravvenuta della prestazione per causa non imputabile al debitore permette l'estinzione totale e definitiva dell'obbligazione, quando la prestazione pattuita diventa,

oggettivamente, impossibile da adempiere (art. 1256 c.c.). Qualora, invece, si abbia una parziale impossibilità ad eseguire la prestazione, il debitore si libera dall'obbligazione adempiendo per gli obblighi connessi alla parte residua della prestazione e, pertanto, alla corrispondente riduzione dell'adempimento. Il debitore potrà liberarsi dagli obblighi contrattuali solo esaurendo la parte della prestazione ancora esauribile (art. 1258 c.c.). Infine, sempre in relazione alla impossibilità sopravvenuta della prestazione per causa non imputabile al debitore, nel caso dei contratti a prestazioni corrispettive, oltre a legittimare la risoluzione di diritto del contratto, permette una eventuale corrispondente riduzione del corrispettivo inizialmente pattuito nei casi di impossibilità parziale (art. 1464 c.c.), mentre nell'ipotesi di totale impossibilità porta alla estinzione delle obbligazioni reciproche (art. 1463 c.c.).

Sospensione del rapporto di lavoro e obblighi retributivi

Eventi in deroga alla regola generale

I suddetti principi, applicabili anche al rapporto di lavoro, scontano una ragguardevole elencazione di circostanze che derogano alla regola generale. Tale indirizzo mette in primo piano i diritti dei lavoratori meritevoli di tutele fondamentali della personalità.

Tra i casi più comuni di fattispecie sospensive del rapporto di lavoro, imputabili al lavoratore e annoverabili tra gli episodi che derogano alle suddette norme civilistiche, si ricorda, così come disciplinato dall'art. 2110 c.c., la malattia, l'infortunio e la maternità. Questi eventi rappresentano la motivazione più comune di impossibilità sopravvenuta della prestazione che, tuttavia, per effetto delle norme specifiche, derogano al principio della riduzione o estinzione del corrispettivo, mantenendo garantiti i livelli minimi di tutela fondamentale, quale quello retributivo e quello connesso all'anzianità aziendale.

La regola generale prevede che, qualora l'attività lavorativa si interrompa per fatti non imputabili all'imprenditore, decade conseguentemente anche l'obbligazione retributiva ferma restando gli eventi facenti parte delle deroghe sopra citate e che, quindi, abbiano una disciplina specifica.

Allora, quali casi possono legittimare il datore di lavoro a sospendere o ridurre la prestazione lavorativa e, legittimamente, movimentare proporzionalmente la controprestazione monetaria?

La vera difficoltà è legata alle scelte sospensive che potrebbero riflettersi sulla tutela retributiva arginando i rischi conseguenti alle illegittime decurtazioni della stessa.

Eventi imprevedibili e inevitabili

Detto ciò, tralasciando le vicende imputabili al lavoratore, è possibile affermare che il normale corso della prestazione lavorativa è suscettibile di interruzioni ascrivibili alla competenza esclusiva del datore di lavoro quando queste sono legate all'organizzazione produttiva che risente, oggettivamente, della crisi temporanea del mercato, di operazioni volte alla ristrutturazione aziendale, conversioni dell'attività produttiva che, inevitabilmente, influenzano i livelli occupazionali aziendali.

Tuttavia le suddette ipotesi di sospensione unilaterale del rapporto non sono, da sole, giustificato motivo di intervento sulla prestazione lavorativa, salvo il caso di impossibilità sopravvenuta dell'adempimento per motivi non prevedibili né, tantomeno, evitabili.

In tal senso, la giurisprudenza ha ripetutamente affermato che "non costituiscono causa giustificativa del rifiuto di accettare la prestazione lavorativa, rientrando nella sfera del rischio imprenditoriale, tutte quelle situazioni ostative riguardanti la persona del datore di lavoro o la gestione e l'organizzazione dell'impresa, come il calo delle commesse e le crisi congiunturali e strutturali che non diano luogo all'intervento effettivo della cassa integrazione guadagni e non siano tali da determinare l'impossibilità assoluta di ricevere detta prestazione. In tali casi il datore di lavoro, salva la possibilità di una temporanea sospensione del rapporto concordata con i dipendenti, deve scegliere tra la perdita delle maestranze, e il mantenimento delle maestranze stesse, con prosecuzione dei rapporti di lavoro ed integrale pagamento della prestazione lavorativa non utilizzata" (Cassazione n. 10298/1991). Pertanto, come già esposto, solo gli eventi non addebitabili al datore di lavoro, poiché imprevedibili e non evitabili, possono sollevare lo stesso dall'obbligo di pagamento della retribuzione. Mentre, le situazioni riguardanti la programmazione o la organizzazione aziendale, o il calo di commesse, o le crisi economiche strutturali, imputabili alla incapacità gestionale del datore di lavoro, non possono essere considerate elemento oggettivo di imprevedibilità e inevitabilità tale da dispensare, lo stesso, dall'obbligo di pagamento delle retribuzioni.

Temporanea sospensione e perdita della retribuzione

Si ricorda tuttavia che, in ogni caso, come espresso dalla giurisprudenza, deve ritenersi valido l'accordo con il quale viene pattuita la temporanea sospensione del rapporto di lavoro senza erogazione della retribuzione, poiché palese espressione dell'autonomia negoziale delle parti. Tra l'altro, gli accordi volti a disciplinare sospensioni del rapporto di lavoro, con conseguente perdita della retribuzione, non sono configurabili come atti di rinuncia alla retribuzione secondo i principi disposti dall'art. 2113 c.c. Infatti, la Cassazione ha più volte affermato che "l'accettazione da parte del lavoratore del provvedimento datoriale di sospensione dal lavoro, quale alternativa al licenziamento, per temporanea mancanza o insufficienza di commesse comporta la perdita del diritto alla retribuzione, atteso il vincolo di corrispettività delle prestazioni dovute dalle parti del rapporto e la non ravvisabilità, nell'accettazione predetta, di una rinuncia alla retribuzione invalida ai sensi dell'art. 2113 del codice civile" (Cassazione n. 11154/1992).

Obblighi contributivi

In ragione degli indirizzi sopra richiamati i riflessi sospensivi della retribuzione, ineluttabilmente, influenzano gli obblighi contributivi propri del rapporto di lavoro. Difatti, contestualmente all'instaurazione del rapporto di lavoro, si perfezionano gli obblighi contributivi previsti dalla norma che sorgono in conseguenza dell'obbligazione retributiva. Pertanto, "nei casi sussista un accordo tra datore di lavoro e lavoratore per una consensuale temporanea sospensione del rapporto di lavoro, nel quale non sorge né l'obbligazione di prestare lavoro, né quella di corrispondere la retribuzione, non è dovuta alcuna contribuzione all'ente previdenziale per il predetto periodo, neppure nella misura corrispondente al minimale contributivo" (Cassazione n. 1301/2006).

Provvedimenti sospensivi

Per concludere, occorre ricordare che le leggi n. 123/2007 e n. 248/2006 dispongono la sospensione dell'attività imprenditoriale nei casi di lavoro irregolare, per violazioni reiterate in materia di orario di lavoro e in relazione alle norme che regolamentano la sicurezza nei luoghi di lavoro.

Tali provvedimenti sospensivi, che comportano l'immediata interruzione dell'attività lavorativa, implicano anche la sospensione delle prestazioni lavorative di tutto il personale in forza all'azienda interessata dal provvedimento disposto dagli ispettori del lavoro.

Tale ipotesi è annoverabile tra i casi di comportamento illecito del datore di lavoro, equiparabile agli eventi di sequestro preventivo degli stabilimenti produttivi di aziende che hanno commesso reati, ad esempio, di emissione in atmosfera di sostanze inquinanti.

Inoltre, rilevata la gravità dei fatti addebitabili all'esclusivo comportamento illecito del datore di lavoro, non è ravvisabile la possibilità di annoverare, tali eventi, tra i casi d'impossibilità sopravvenuta della prestazione per causa non imputabile al debitore.

A parere di chi scrive, anche la eventuale ipotesi di accordo tra datore di lavoro e lavoratore per una consensuale temporanea sospensione del rapporto di lavoro non evita, al datore di lavoro, gli obblighi retributivi derivanti dal rapporto di lavoro.

Esempio 1)

Si suppone un lavoratore impiegato con mansioni inquadrabili al 3° livello del Ccnl Studi professionali che, per ragioni connesse alla impossibilità sopravvenuta della prestazione per causa non imputabile al datore di lavoro, sia stato sospeso per un mese (dal 1/3/2010 al 31/3/2010) e, per la quale, non sia possibile ricorrere a strumenti di sostegno al reddito.

Le parti al fine di mantenere i livelli occupazionali, siglano un accordo consensuale di sospensione della prestazione lavorativa.

La prestazione lavorativa è dislocata su cinque giorni settimanali a tempo pieno.

La retribuzione lorda su base mensile, è pari a € 1.338,87.

Busta paga

PAGA BASE	CONTINGENZA	SCATTI D'ANZIANITA	TERZO ELEMENTO	PREMIO PRODUZIONE	EDR-VARIE 1	SUPERMINIMO RIASSORBIBILE	VARIE 3	
1.338,87								
							TOTALE	
							1.338,87	
DESCRIZIONE				QUANTITA'	VALORE BASE	COMPETENZE	TRATTENUTE	
RETRIBUZIONE LORDA MENSILE				26	51,49500	1338,87		
GIORNI DI ASSENZA PER SOSPENSIONE DELLA PRESTAZIONE				26	51,49500		1338,87	
IMP PREVIDENZIALE	CTR PREVIDENZ	IMP IVS AGGIUNT	CTR AGG IVS	IMP ALTRI	CTR ALTRI	TOT CTR PREVID		
0,00	0,00					0,00		
IMP PREVIDAI	CTR PREVIDAI			CTR FASI		TOT CONTRIBUTI		
						0,00		
IMP FISCALE	IRPEF LORDA	DETRAZ. LAV. DIP.	DETRAZ. CONIUGE	DETRAZ. FIGLI	IRPEF NETTA	RESTITUZIONE IRPEF	IRPEF NETTA	
M	0,00	0,00			0,00		0,00	
A							IRPEF TASS SEP	
GG	DED. FISSE	DED. DIP.	DED. CONIUGE	DED. FIGLI	DED. FIGLI < 3 AA	DED. ALTRI FAM.		
M							TOTALE COMPETENZE	TOTALE TRATTENUTE
A								
IMP TFR 1.1.2001	IMP ALTRE	IMPOSTA 1.1.2001	IMP TFR 31.12.2000	IMPOSTA 31.12.2000	%	ARROT	NETTO A PAGARE	
							0,00	
HH/GG	IMPONIBILE	ACCANT	CTR 0,5%	TFR AI FONDI P.	ACCANT NETTO	IMPONIBILE INAIL		
TFR								

Esempio 2)

Si suppone un lavoratore impiegato con mansioni inquadrabili al 3° livello del Ccnl Studi professionali che, per ragioni connesse alla sospensione dell'attività imprenditoriale cagionata da lavoro irregolare, sia stato sospeso per un mese (dal 1/03/2010 al 31/3/2010).

La prestazione lavorativa è dislocata su cinque giorni settimanali a tempo pieno.

Si ipotizza, inoltre, che:

- la retribuzione lorda su base mensile, è pari a € 1.338,87;
- l'aliquota per la trattenuta previdenziale, a carico del lavoratore, è pari a 9,19%;
- la mensilità è riferita a marzo 2010 per un complessivo di giorni per detrazione pari a 31;
- il lavoratore non ha familiari a carico

Busta paga

PAGA BASE	CONTINGENZA	SCATTI D'ANZIANITA	TERZO ELEMENTO	PREMIO PRODUZIONE	EDR-VARIE 1	SUPERMINIMO RIASSORBIBILE	VARIE 3	
1.338,87								
							TOTALE	
							1338,87	
CODICE	DESCRIZIONE			QUANTITA'	VALORE BASE	COMPETENZE	TRATTENUTE	
	RETRIBUZIONE LORDA MENSILE			26	51,49500	1338,87		
	GIORNI DI ASSENZA PER SOSPENSIONE PRESTAZIONE			26	51,49500		1338,87	
	SOSPENSIONE DELLA PRESTAZIONE RETRIBUITA			26	51,49500	1338,87		
	ADDITIONALE REGIONALE ANNO PRECEDENTE						7,50	
	ADDITIONALE COMUNALE ANNO PRECEDENTE						1,50	
	ACCONTO ADDIZIONALE COMUNALE ANNO CORRENTE						0,60	
IMP PREVIDENZIALE	CTR PREVIDENZ	IMP IVS AGGIUNT	CTR AGG IVS	IMP ALTRI	CTR ALTRI	TOT CTR PREVID		
1.339,00	123,05					123,05		
IMP PREVIDAI	CTR PREVIDAI			CTR FASI		TOT CONTRIBUTI		
						123,05		
IMP FISCALE	IRPEF LORDA	DETRAZ. LAV. DIP.	DETRAZ. CONIUGE	DETRAZ. FIGLI	IRPEF NETTA	RESTITUZIONE IRPEF	IRPEF NETTA	
M	1.215,82	279,64	107,90		171,74		171,74	
A							IRPEF TASS SEP	
GG	DED. FISSE	DED. DIP.	DED. CONIUGE	DED. FIGLI	DED. FIGLI < 3 AA	DED. ALTRI FAM.		
M							TOTALE COMPETENZE	TOTALE TRATTENUTE
A								
IMP TFR 1.1.2001	IMP ALTRE	IMPOSTA 1.1.2001	IMP TFR 31.12.2000	IMPOSTA 31.12.2000	%	ARROT	NETTO A PAGARE	
							1.034,48	
	HH/GG	IMPONIBILE	ACCANT	CTR 0,5%	TFR AI FONDI P.	ACCANT NETTO	IMPONIBILE INAIL	
TFR								

“ Lo sai che

OSRA ha reso disponibili tutte le funzioni per la gestione e l'invio dei modelli INTRA. In particolare grazie al collegamento con le Nomenclature combinate propone all'utente l'unità di misura corretta.

www.osra.it

”

RIDUZIONE DEGLI INTERESSI LEGALI E DI MORA: RIFLESSI OPERATIVI

Tratto da “Guida alle paghe” n. 5/2010

A cura di Beniamino Gallo

Funzionario Inps - Direzione metropolitana di Torino

Nel 2009 vi sono stati due interventi che hanno conseguenze sul regime sanzionatorio cui sono sottoposte le imprese nei riguardi degli Enti previdenziali. Il primo di essi ha riguardato la misura degli interessi di mora, l'altro gli interessi legali: entrambi entrano in gioco nella determinazione della misura delle sanzioni civili nei casi di ritardato pagamento dei contributi.

Nuova misura degli interessi di mora

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 4 settembre 2009, è stata fissata la nuova misura del tasso di interesse di mora da applicare nelle ipotesi di ritardato pagamento delle somme iscritte a ruolo, di cui all'art. 30 del D.P.R. n. 602/1973, in misura pari al 6,8358%. La decorrenza della nuova misura è fissata al 1° ottobre 2009 ed entra in gioco anche nella determinazione delle sanzioni civili.

Riflessi sulle sanzioni civili

Al fine di rafforzare le norme e contemporaneamente risarcire gli Enti previdenziali per il mancato pagamento dei contributi, il legislatore ha previsto un sistema sanzionatorio che prevede l'applicazione di sanzioni diverse in relazione alla gravità dell'inadempienza.

Per stabilire quale sanzione applicare in caso di mancato versamento dei contributi, il legislatore ha anche previsto una graduazione differente delle sanzioni in base al comportamento del datore di lavoro e alle altre circostanze che possono giustificare un ritardo nel versamento dei contributi. In base al comportamento, possono concretizzarsi i casi dell'omissione contributiva o dell'evasione contributiva.

Omissione contributiva

Si concretizza nel mancato o ritardato pagamento dei contributi rilevabili da denunce e registrazioni obbligatorie (legge n. 388/2000, art. 116, c. 8, lett. a). La sanzione civile è pari al tasso ufficiale di riferimento (Tur) maggiorato di 5,5 punti percentuali, in ragione d'anno, non oltre il tetto massimo del 40% dei contributi dovuti. Dopo il raggiungimento del tetto, sul solo debito contributivo, con esclusione delle sanzioni già calcolate, si applicano gli interessi di mora

(art. 30, D.P.R. n. 602/1973), fissati con decreto del Ministero delle finanze che, a decorrere dal 1° ottobre 2009, sono pari al 6,8358%. In precedenza erano pari all'8,4%.

Tra le fattispecie che possono rientrare nell'omissione contributiva, l'Inps ha previsto la diversa qualificazione del rapporto di lavoro, ad esempio la trasformazione del rapporto di collaborazione coordinata e continuativa in rapporto di lavoro dipendente (circ. n. 74/2003). Inoltre, al fine di ridurre il contenzioso, l'Istituto di previdenza con la circolare 66 del 5.6.2008 ha chiarito che devono essere ricondotte nell'alveo dell'omissione anche i seguenti casi:

- retribuzioni imponibili ai fini contributivi esposte sul modello SA/770, regolarmente presentato (sempre che la presentazione del modello SA/770 sia anteriore all'accesso ispettivo);
- differenze tra l'importo annuo delle retribuzioni imponibili ai fini contributivi esposte sul modello SA/770, regolarmente presentato, e il totale annuo delle retribuzioni esposte sulle denunce mensili presentate dall'azienda;
- contribuzione dovuta a seguito di reintegrazione nel posto di lavoro disposta dal giudice o di accertamento giudiziale di differenze retributive, sempre che queste ultime non siano riconducibili ad ipotesi di occultamento.

Inoltre, tenendo conto del nuovo regime delle comunicazioni di assunzione deve essere ricondotta nell'alveo dell'omissione anche la mancata o tardiva presentazione della denuncia contributiva mensile, a condizione che il datore di lavoro abbia adempiuto nei termini di legge alla comunicazione di assunzione e che il lavoratore sia registrato nel libro unico del lavoro. Infine, anche il conguaglio rivelatosi indebito, per sgravi o agevolazioni contributive, è considerato omissione contributiva.

Evasione contributiva

È un comportamento caratterizzato dalla specifica intenzione di non versare i contributi. È una inadempienza, accertata d'ufficio o consolidatasi oltre un anno dalla scadenza di legge, connessa, in genere, a registrazioni o denunce obbligatorie omesse o non conformi al

vero (legge n. 388/2000, art. 116, c. 8, lett. b). Tra i casi di evasione più notevoli, si possono citare la mancata iscrizione all'Inps, la mancata iscrizione sui libri aziendali di uno o più dipendenti e l'infedele registrazione della retribuzione. In questa fattispecie, la sanzione civile è pari al 30% in ragione d'anno, non oltre il tetto massimo del 60% dei contributi dovuti. Dopo il raggiungimento del tetto, sul solo debito contributivo, con esclusione delle sanzioni già calcolate, si applicano gli interessi di mora, anche in questo caso nella misura del 6,8358% a decorrere dal 1° ottobre 2009.

Evasione denunciata spontaneamente

Si concretizza nel caso di regolarizzazione spontanea, prima di contestazioni o richieste da parte degli enti impositori, e comunque entro 12 mesi dal termine stabilito per il pagamento e sempreché il versamento venga effettuato entro 30 giorni dalla denuncia. La mancata osservanza dei termini rende applicabili le sanzioni previste per l'evasione (legge n. 388/2000, art. 116, c. 8, lett. b, ultimo periodo). In tale fattispecie, la sanzione civile è pari al tasso ufficiale di riferimento (Tur) maggiorato di 5,5 punti percentuali, in ragione d'anno, non oltre il tetto massimo del 40% dei contributi dovuti. Dopo il raggiungimento del tetto, sul solo debito contributivo, con esclusione delle sanzioni già calcolate, si applicano gli interessi di mora.

Incertezze sull'obbligo contributivo

Si concretizza in caso di omesso o ritardato pagamento derivante da oggettive incertezze connesse a contrastanti orientamenti giurisprudenziali o amministrativi (legge n. 388/2000, art. 116, c. 10). Detta incertezza deve essere riconosciuta in sede giudiziale o amministrativa e il pagamento deve essere effettuato entro il termine fissato dall'istituto. L'incertezza sulla sussistenza dell'obbligo contributivo deve essere "oggettiva", vale a dire che debbono esserci stati in materia effettivi contrastanti orientamenti giudiziali o amministrativi definiti nel tempo attraverso il consolidamento di un indirizzo giurisprudenziale o l'assunzione di un'apposita determinazione amministrativa. L'Inps ritiene che tale fattispecie non ricorra nell'ambito dei diversi gradi di uno stesso giudizio. In questo caso, la sanzione civile è pari al tasso ufficiale di riferimento (Tur) maggiorato di 5,5 punti percentuali, in ragione d'anno, non oltre il tetto massimo del 40% dei contributi dovuti. A differenza degli altri casi, non maturano interessi di mora. In caso di mancato rispetto del termine fissato dall'Inps le sanzioni sono dovute nella misura prevista per l'inadempienza originaria (morosità o evasione).

Nuova misura degli interessi legali

L'art. 2, c. 185, legge n. 662/1996 prevede che il Ministero dell'economia e delle finanze possa modificare la misura degli interessi legali, sulla base del rendimento medio annuo lordo dei titoli di Stato di durata non inferiore a 12 mesi, tenuto conto dell'inflazione registrata nell'anno. Sulla base di tale delega, il Ministero ha fissato la nuova misura degli interessi legali riducendola dal 3% all'1% a decorrere dal 1° gennaio 2010.

Riflessi sul regime sanzionatorio

Oltre al regime sanzionatorio ordinario di cui si sono illustrati in precedenza i tratti essenziali, il nostro ordinamento prevede un regime sanzionatorio speciale che consente, in casi particolari, l'abbattimento della misura delle sanzioni civili dovute.

Il regime sanzionatorio speciale prevede infatti che in determinati casi, le sanzioni civili possano essere ridotte fino alla misura degli interessi legali. La legge demanda ai Consigli di amministrazione degli Enti la facoltà di deliberare la riduzione delle sanzioni civili nei casi espressamente previsti, nell'ambito delle direttive fornite dal Ministero del lavoro e dal Ministero dell'economia, i quali hanno fornito le linee guida con direttiva del 19 aprile 2001. Nell'ambito delle linee guida fissate, il Consiglio di amministrazione dell'Inps ha deliberato sulle modalità di riduzione delle sanzioni delegando la decisione ai Direttori delle sedi regionali, provinciali e zionali dell'Istituto, le cui modalità applicative sono state rese note con circolare n. 88/2002.

Regime di riduzione introdotto dalla legge n. 388/2000

L'art. 116, c. 15, legge n. 388/2000 prevede che le sanzioni civili possano essere ridotte fino alla misura degli interessi legali (1%) nei casi seguenti:

- rilevanti oggettive incertezze nell'obbligo contributivo (art. 116, c. 15, lett. a);
- fatto doloso del terzo denunciato all'autorità giudiziaria (art. 116, c. 15, lett. a);
- aziende in situazioni di crisi, riorganizzazione, riconversione o ristrutturazione aziendale (art. 116, c. 15, lett. b).

La riduzione delle sanzioni civili è limitata alla sola ipotesi di omissione contributiva, cioè quando il debito è rilevabile da denunce e registrazioni obbligatorie, mentre nell'ipotesi di evasione contributiva la riduzione può essere concessa solo nel caso di denuncia spontanea entro i 12 mesi, con versamento del debito o richiesta di rateazione entro i 30 giorni successivi alla denuncia.

Organi competenti a decidere

La competenza a decidere è attribuita alle diverse articolazioni funzionali dell'Inps in funzione dell'importo del debito contributivo per il quale si chiede la riduzione delle sanzioni. La competenza a decidere è così attribuita:

- *Direttori provinciali e sub provinciali*: hanno competenza a decidere le richieste di riduzione delle sanzioni civili, ai sensi della legge n. 388/2000, entro il limite d'importo del debito contributivo fino a € 500.000;
- *Direttori regionali*: è demandata la competenza a decidere le richieste di riduzione delle sanzioni civili, entro il limite d'importo del debito contributivo superiore a € 500.000 e fino a € 1.000.000;
- *Direttore Centrale Entrate*: è demandata la competenza a decidere le domande di riduzione delle sanzioni civili, per debiti contributivi di importo superiore a € 1.000.000.

Rilevanti oggettive incertezze nell'obbligo contributivo

Per il riconoscimento della riduzione delle sanzioni è necessario che sulla questione oggetto della controversia non si sia formato un orientamento giurisprudenziale costante, ma si deve essere in presenza di una innovazione interpretativa su una materia sulla quale si era già consolidata una prassi diversa. La riduzione è anche riconosciuta quando il mancato pagamento sia dipeso da istruzioni fuorvianti degli uffici competenti, debitamente documentate, in base alle quali si sia formato il convincimento di non essere tenuti al pagamento, ovvero di esservi tenuti in misura ridotta. Infine può considerarsi rientrante nella fattispecie anche una direttiva comunitaria che intervenga successivamente a disciplinare una materia in modo difforme dal quanto stabilito con disposizioni amministrative degli Enti previdenziali.

Fatto doloso del terzo denunciato all'Autorità giudiziaria

Per il riconoscimento della riduzione delle sanzioni non è sufficiente la presentazione della denuncia entro tre mesi dall'atto lesivo, ma è necessario che il terzo sia stato riconosciuto colpevole, o almeno che la denuncia abbia avuto corso e che il giudizio sia pendente. Il richiedente la riduzione deve esibire idonea documentazione attestante la situazione processuale.

Aziende in situazioni di crisi, riorganizzazione, riconversione o ristrutturazione aziendale
La riduzione delle sanzioni può essere riconosciuta direttamente quando per le aziende è stato emanato il decreto di concessione della Cigs, diversamente è necessario che l'Inps accerti la situazione denunciata; per

l'accertamento viene interessato il servizio ispettivo della Direzione provinciale del lavoro. I casi di crisi, riorganizzazione, riconversione o ristrutturazione aziendale debbono presentare particolare rilevanza sociale ed economica in relazione alla situazione occupazionale locale ed alla situazione produttiva del settore. Le cause della crisi non devono essere imputabili alla conduzione dell'azienda e possono derivare anche da una carenza di liquidità connessa al mancato introito di crediti nei confronti delle Amministrazioni dello Stato e degli Enti pubblici. La riduzione delle sanzioni può essere richiesta solo per debiti contributivi connessi o eventualmente contigui al periodo massimo concedibile di Cigs.

Criteri di graduazione della riduzione

Nei tre casi precedenti, la valutazione se concedere o meno la riduzione e l'entità della riduzione, tiene conto del comportamento aziendale pregresso in relazione al rispetto degli obblighi contributivi, dei riflessi produttivi ed occupazionali e dell'entità del debito contributivo in rapporto al patrimonio ed alle dimensioni aziendali. Per la valutazione della consistenza del debito l'Inps ritiene che si debba ritenere di notevole entità non una cifra in valore assoluto ma un valore pari al 100% delle contribuzioni versate nell'anno precedente.

Qualora dalla valutazione dei criteri indicati, si rilevi che il richiedente abbia mantenuto un comportamento corretto, l'Inps può concedere la riduzione delle sanzioni civili fino alla misura degli interessi legali, vigenti alla data di presentazione della domanda. È prevista invece una penalizzazione per i richiedenti, che pur avendo i requisiti socio economici per poter richiedere la riduzione, non hanno mantenuto un corretto comportamento contributivo. In tal caso la riduzione, se concessa, può essere stabilita fino alla misura degli interessi legali maggiorati del 50%. In attesa della definizione della richiesta, gli interessati possono versare in unica soluzione oppure ratealmente il debito contributivo maggiorandolo, provvisoriamente, dei soli interessi legali.

Riduzione sanzioni civili confermate anche dopo la legge n. 388/2000

Oltre alle nuove fattispecie introdotte, la legge n. 388/2000 ha confermato la riduzione delle sanzioni nei casi già previsti dalla legge n. 662/1996, conservando la competenza a decidere al Direttore della sede (provinciale o zonale) con la quale il datore di lavoro intrattiene i rapporti. Le fattispecie confermate sono:

- *procedure concorsuali*: per le aziende sottoposte a procedure concorsuali le sanzioni civili possono essere ridotte ad un tasso annuo non inferiore a quello degli interessi legali, a condizione che siano pagati i contributi e le spese. Attualmente

L'Inps ha stabilito che l'importo delle sanzioni debba essere commisurato al Tur nel seguente modo:

- Tur nel caso di mancato o tardivo versamento (art. 116, c. 8, lett. a);
- Tur aumentato di due punti nel caso di evasione (art. 116, c. 8, lett. b).

In nessun caso il tasso può scendere sotto quello legale, pertanto qualora il Tur fosse inferiore all'interesse legale si applica quest'ultimo. Le sanzioni così calcolate si cristallizzano alla data in cui l'Autorità giudiziaria dichiara aperta la procedura concorsuale, tranne nel caso di amministrazione controllata durante la quale continuano a maturare le somme aggiuntive;

- *enti non economici ed enti, fondazioni ed associazioni non aventi fini di lucro:* il

beneficio della riduzione delle sanzioni civili può essere concesso quando l'inadempienza sia dipesa da ritardata erogazione di contributi e finanziamenti pubblici previsti per legge o convenzione. Le sanzioni sono ridotte all'interesse legale quando il finanziamento sia prevalentemente pubblico, mentre sono ridotte alla misura dell'interesse legale aumentato del 50% qualora non vi sia prevalenza. La prevalenza è accertata quando il finanziamento pubblico dovuto per legge o convenzione sia almeno pari a due terzi delle entrate complessive.

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
7-05-2010 PM	Rivoli (TO)	Unico e Studi di Settore	Dott. GIGLIOTTI	WKI OSRA Tel. 01127366614
10-05-2010 AM-PM	Trapani	Unico e Studi di Settore	Dott. GIGLIOTTI	EDINFORM Tel. 0923872287
11-05-2010 PM	Milano	Unico e Studi di Settore	Dott. GIGLIOTTI	Filiale Lombardia Tel. 029033121
12-05-2010 AM	Parma	Unico e Studi di Settore	Dott. GIGLIOTTI	Team Memores Tel. 0523576911
13-05-2010 AM	Cuneo	Unico e Studi di Settore	Dott. BARONE	A&C SERVIZI Tel. 0171415111
13-05-2010 AM	Bologna	Unico e Studi di Settore	Dott. GIGLIOTTI	Filiale Emilia Romagna Tel. 0535610132
14-05-2010 AM	Forlì	Unico e Studi di Settore	Dott. GIGLIOTTI	Filiale Emilia Romagna Tel 0535610132
19-05-2010 AM	Vicenza	Unico e Studi di Settore	Dott. GIGLIOTTI	Filiale Veneto Tel. 0445869869
19-05-2010 AM	Verona	Unico e Studi di Settore	Dott. GIGLIOTTI	Filiale Veneto Tel. 0445869869
20-05-2010 AM	Ivrea	Unico e Studi di Settore	Dott. GIGLIOTTI	Filiale Piemonte Tel. 01127366614
20-05-2010 PM	Milano	Unico e Studi di Settore	Dott. GIGLIOTTI	Filiale Lombardia Tel. 029033121
24-05-2010 PM	Erba	Unico e Studi di Settore	Rag. BERARDO	Filiale Lombardia Tel. 029033121
25-05-2010 AM	Roma	Unico e Studi di Settore	Dott. GIGLIOTTI	Centrosistemi-Datamate Tel 0682097985 Tel 0687148378
25-05-2010 PM	Roma	Unico e Studi di Settore	Dott. GIGLIOTTI	Filiale Lazio Tel. 0645428950
3-06-2010 AM	San Benedetto del Tronto (AP)	Unico e Studi di Settore	Dott. GIGLIOTTI	Osra Adriatica Tel. 0736343677