

Gentile cliente,  
ringraziando dell'attenzione e della fiducia, riteniamo opportuno ricordare alcune novità in materia fiscale e del lavoro in forma *necessariamente sintetica e semplificata*, che potrebbero essere di interesse, restando a disposizione per ogni ulteriore approfondimento.

## NOVITA' FISCALI

### MUTUI, ESTINZIONE ANTICIPATA SENZA COMMISSIONI

Dal 9 novembre, nelle **visure delle unità immobiliari** censite nelle categorie dei **Gruppi A, B e C**, l'Agenzia delle Entrate ha reso disponibile, oltre ai dati identificativi dell'immobile (Comune, sezione urbana, foglio, particella, subalterno) e ai dati di classamento (zona censuaria, categoria catastale, classe, consistenza, rendita), **anche la superficie catastale**, mettendo così a disposizione dei contribuenti un dato finora visibile solo nelle applicazioni degli uffici. Nella visura sarà presente anche **la superficie ai fini TARI**, per consentire ai cittadini di verificare con facilità i dati utilizzati dai Comuni ai fini del controllo della tassa rifiuti. La superficie ai fini TARI, per le sole destinazioni abitative, non tiene conto di balconi, terrazzi e altre aree scoperte di pertinenza.

### CATASTO, VISURE ANCHE CON LA SUPERFICIE AI FINI TARI

La **direttiva europea n.17/2014**, che dovrà essere recepita entro il 21 marzo 2016, stabilisce che **non dovrà essere applicata nessuna commissione in caso di estinzione anticipata del mutuo**. Il recepimento del provvedimento Ue è previsto dal disegno di legge di delegazione europea 2015 che ha ottenuto venerdì scorso il via libera dal Consiglio dei ministri, dopo l'ok della Conferenza Stato-Regioni. In totale, il Ddl recepisce otto direttive comunitarie. Quella sui mutui prevede, oltre alla possibilità per il consumatore di estinguere anticipatamente il mutuo senza l'applicazione di commissioni, indennità o oneri, anche l'elaborazione di standard per la valutazione dei beni immobili ai fini della concessione del mutuo. Il monitoraggio sul mercato immobiliare sarà affidato all'Osservatorio del mercato immobiliare dell'agenzia delle Entrate. Viene anche previsto un "periodo di riflessione" di sette giorni durante i quali il consumatore potrà confrontare le offerte sul mercato prima di firmare il contratto. Allo stesso modo, vengono previsti sette giorni di "riflessione antecedente alla conclusione del contratto".

### L'INVIO DEL QUADRO RW PUÒ ESSERE OGGETTO DI RAVVEDIMENTO

L'invio del quadro RW entro il **29 dicembre 2015**, comporta l'applicazione della **sanzione nella misura fissa di 258,00 euro** (articolo 5, comma 2, ultimo periodo, del Dl 167/1990), sanzione **ridotta a 1/10 in caso di ravvedimento operoso** (lettera c dell'articolo 13 del Dlgs. 472/97).

**La stessa sanzione di 258,00 euro si applica quando il contribuente entro lo stesso termine di 90 giorni** procede ad **integrare il modulo RW** presentato nei termini, al fine di correggere eventuali indicazioni errate.

Qualora il contribuente intenda ravvedere solo la mancata compilazione del quadro RW potrà inviare unicamente il frontespizio e il quadro; in modo analogo devono agire anche i contribuenti che hanno presentato il modello 730, ma non il quadro RW entro lo scorso 30 settembre. Se invece l'omissione ha riguardato anche altre componenti reddituali, l'integrativa dovrà essere completa di tutti i suoi quadri e andrà totalmente rispedita.

Nel caso di ravvedimento **oltre i 90 giorni** le sanzioni per la mancata/errata compilazione del quadro RW cui fare riferimento ai fini delle regolarizzazioni sono, infatti, quelle proporzionali di cui all'articolo 5, comma 2, del Dl 167/1990 (dal 3% al 15% dell'importo non dichiarato, **eventualmente raddoppiate nel caso in cui le attività siano detenute in Paesi black list**).

Superato il termine del 29 dicembre il costo del ravvedimento potrebbe dunque aumentare in modo significativo, per cui è opportuno valutare in modo adeguato se sia necessario intervenire o meno entro tale termine.

## RAVVEDIMENTO DEGLI ACCONTI

**Premessa** – Qualora la legge di stabilità 2016 confermi l'anticipo al 1.1.2016 delle nuove norme previste dal D.Lgs 158/2015 sulla riduzione delle sanzioni per omessi versamenti per il contribuente che non sana il mancato pagamento dell'acconto entro 8 giorni per potere procedere con il ravvedimento operoso conviene attendere l'1.1.2016.

**Acconti imposte dirette** - Ieri 30 novembre 2015 è scaduto il termine entro cui i contribuenti (persone fisiche, società di persone, società di capitali e soggetti ed esse equiparati) dovevano versare la seconda o unica rata degli acconti relativi alle imposte sui redditi per il periodo d'imposta 2015. I contribuenti che hanno omesso l'acconto delle imposte possono ora rimediare fruendo del ravvedimento operoso, il quale varia a seconda del momento in cui viene fatto.

**Ravvedimento entro 15 giorni** – In caso di omesso/tardivo versamento delle imposte è applicabile la sanzione pari al 30% dell'importo non versato. Tale misura è tuttavia ulteriormente ridotta con riferimento ai versamenti effettuati entro 15 giorni dal termine previsto. La sanzione ordinaria del 30%, applicabile sui tardivi od omessi versamenti di imposte, si riduce infatti ad un quindicesimo per ogni giorno di ritardo: varia dal 2% per un giorno di ritardo, fino al 28% per 14 giorni di ritardo. A partire dal quindicesimo giorno di ritardo si applica la misura fissa del 30%. Tale sanzione ridotta può essere ulteriormente abbassata usufruendo del ravvedimento operoso (sempre che ne ricorrano i presupposti), il quale permette di diminuire la sanzione ad un decimo diventando così dello 0,2% per ogni giorno di ritardo: variando quindi dallo 0,2% per un giorno di ritardo, fino al 2,8% per 14 giorni di ritardo.

**Versamento tra il 15° e 30° giorno dalla scadenza** - Per i versamenti effettuati dal 15° al 30° giorno dalla scadenza, la sanzione ordinaria a carico del contribuente che non effettua in tutto o in parte il pagamento è pari al 30% dell'importo non versato. La fattispecie dell'omesso o insufficiente versamento può essere sanata versando l'imposta o maggiore imposta più la sanzione ridotta ad un decimo, quindi il 3% (1/10 del 30%) e, infine, non ci si deve dimenticare degli interessi.

**Ravvedimento medio** – Il ravvedimento medio è applicabile dopo il 30° giorno di ritardo fino al 90° giorno, e prevede una sanzione fissa del 3,33% (sanzione del 30% ridotta ad 1/9) dell'importo da versare più gli interessi giornalieri calcolati sul tasso di riferimento annuale (comma 637 Legge di Stabilità 2015);

**Ravvedimento Lungo** – Il ravvedimento lungo è applicabile dopo il 90° giorno di ritardo, ma comunque entro i termini di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione. E' prevista una sanzione fissa del 3,75% (1/8 del 30%) dell'importo da versare più gli interessi giornalieri calcolati sul tasso di riferimento annuale.

**Nuove sanzioni dal 1.1.2016** – Ricordiamo però che secondo quanto previsto dal Dlgs 158/2015 la sanzione per insufficiente/omesso versamento del tributo viene ridotta alla metà se il versamento viene eseguito con ritardo non superiore a 90 giorni. Tali nuove norme secondo quanto attualmente in vigore verranno applicate dal 1.1.2017. La bozza della legge di stabilità 2016 approvata al senato anticipa però tali nove norme al 1.1.2016. Se l'anticipo verrà confermato nel testo finale della legge di stabilità in caso di omesso pagamento dell'acconto qualora questo non venisse regolarizzato entro gli 8 giorni successivi risulterà conveniente aspettare il 1.1.2016 e sanare l'omissione entro 90 giorni dall'omissione (28 febbraio) in quanto si fruirebbe di un ravvedimento "super conveniente" pari all'1,67 per cento (la penalità passerebbe dal 30 al 15 per cento ridotta ad 1/9 fruendo del ravvedimento operoso).

## RAVVEDIMENTO DI UNICO 2015

Il ravvedimento operoso in caso di omessa dichiarazione è possibile solo entro 90 giorni dal termine per la presentazione (art. 13 co. Lett. c del Dlgs 472/97).

Con riferimento ad Unico 2015, scade quindi il 29 dicembre prossimo il termine ultimo per procedere con il ravvedimento dell'omessa dichiarazione dei redditi, Iva e Irap per l'anno 2014 che andava presentata non oltre il termine di scadenza del 30 settembre scorso.

Nonostante le sanzioni in tema di omessa dichiarazione siano state recentemente riviste ad opera del Dlgs 158/2015, tale riforma, se tutto sarà confermato verrà anticipata dalla Legge di stabilità 2016 (il cui iter parlamentare è però ancora in corso) al primo gennaio 2016, per cui le novità introdotte non impatteranno sulla correzione possibile per il tramite del ravvedimento operoso entro il prossimo 29 dicembre.

### La correzione

Secondo l'agenzia delle entrate (circolare n. 23/E/1999) la dichiarazione omessa presentata entro i 90 giorni successivi dal termine ordinario, può essere sanata pagando la sanzione ridotta di 25 euro (1/10 di 258 euro) per la tardività e il 3,75% (1/8 del 30%) dell'omesso o insufficiente versamento delle imposte dovute. Sotto il profilo operativo la sanzione ridotta da versare con codice tributo 8911 dovrebbe indicare l'annualità 2015

(anno della correzione e non il periodo d'imposta a cui si riferisce il modello); sul punto si richiamano, infatti i chiarimenti di cui alla Risoluzione n. 338/E/2007 e alla circ. della DRE Veneto n. 5112 del 24/10/2000.

### **Correzioni oltre i 90 giorni con imposte versate**

Come riferito la dichiarazione si considera irrimediabilmente omessa nel caso di un suo mancato ravvedimento entro il termine di 90 giorni dalla data di scadenza di legge del termine di presentazione.

In questi casi una volta oltrepassata la scadenza viene in aiuto del contribuente, il principio fissato dalla circolare 54/E/2002 (par. 17.1) che si può applicare nel caso in cui il contribuente ometta di presentare la dichiarazione (anche nei 90 giorni) e con il ravvedimento provveda a sanare unicamente il mancato versamento delle imposte risultanti dalla medesima.

In questo caso l'avvenuto ravvedimento operoso delle imposte dovute consente di riportare la sanzione da omessa dichiarazione, generalmente sanzionata dal 120% al 240% delle imposte dovute, a violazione da punire in misura fissa secondo gli importi sopra richiamati.

Alla luce di tale chiarimento, quindi, anche nell'ipotesi in cui il contribuente, con riferimento ad esempio ad Unico 2015, non presenti la dichiarazione in tempo utile per poter beneficiare degli sconti accordati in ipotesi di dichiarazione "tardiva" (quindi entro il 29 dicembre p.v.) omettendo altresì il pagamento delle relative imposte, ha ancora la possibilità di correggere la propria situazione. In questo caso il contribuente dovrà procedere con il ravvedimento operoso delle imposte dovute (sanzione del 30% ridotta a 1/8), seguito dalla presentazione di Unico 2015, che se pur non più ravvedibile sarebbe comunque sanzionabile solo in misura fissa (€ 258), peraltro poi definibile in acquiescenza con ulteriore riduzione ad 1/3.

### **La correttiva nei 90 giorni**

La dichiarazione infedele è di norma sanzionata con una percentuale da calcolarsi sull'imposta omessa stabilita oggi dal 100% al 200% (dal 1 gennaio 2016 la percentuale sia quella minima che quella massima scendono dal 90 al 180%).

L'Agenzia delle Entrate, in passato, ha equiparato sul piano sanzionatorio la dichiarazione integrativa inviata entro i 90 giorni dal termine, ad una dichiarazione tardiva (circ. n. 11/E/2010), chiarendo che anche la dichiarazione presentata nei 90 giorni con l'obiettivo di "correggere" quella originariamente presentata nei termini può beneficiare della sanzione del 30%.

In tal caso, sarà possibile altresì avvalersi del ravvedimento operoso approfittando di tutte le possibilità previste dall'articolo 13 del Dlgs 472/97.

Si ricorda infine che, in questo contesto oltre al ravvedimento della maggiore imposta risultante a seguito dell'operazione di correzione, sarà necessario altresì versare la sanzione in misura fissa (cod. tributo 8911 € 25,00) esattamente come avviene in caso di regolarizzazione della dichiarazione tardiva.

## **CONTRATTI DI LOCAZIONE – L'APE PUO' ESSERE AUTODICHIARATO**

**Premessa** – L' A.P.E. (Attestato di Prestazione Energetica) è un documento che descrive le caratteristiche energetiche di un edificio, di un abitazione o di un appartamento.

Al momento della vendita (e quindi dell'acquisto) o della locazione di un immobile, oltre ad essere obbligatorio, è utile per informare sul consumo energetico e aumentare il valore degli edifici ad alto risparmio energetico.

È redatto da un "soggetto accreditato" chiamato certificatore energetico che solitamente è un tecnico abilitato alla progettazione di edifici e impianti come l'architetto, l'ingegnere e il geometra (la formazione, la supervisione e l'accreditamento dei professionisti sono gestiti dalle Regioni con apposite leggi locali).

**L'A.P.E. in caso di compravendita o locazione** – Dunque, prima della stipula di un contratto di compravendita o di locazione avente ad oggetto un immobile, il proprietario deve obbligatoriamente dotarsi dell'A.P.E.

Infatti, l'art. 6, comma 2, primo periodo, del D.lgs. n. 192/2005 (così come sostituito dall'art. 6 della legge n. 90 del 2013) espressamente dispone che *"nel caso di vendita, di trasferimento di immobili a titolo gratuito o di nuova locazione di edifici o unità immobiliari, ove l'edificio o l'unità non ne sia già dotato, il proprietario è tenuto a produrre l'attestato di prestazione energetica"*.

Il successivo secondo periodo dello stesso comma 2 dispone altresì che *"in tutti i casi, il proprietario deve rendere disponibile l'attestato di prestazione energetica al potenziale acquirente o al nuovo locatario all'avvio delle rispettive trattative e consegnarlo alla fine delle medesime; in caso di vendita o locazione di un edificio prima della sua costruzione, il venditore o locatario fornisce evidenza della futura prestazione energetica dell'edificio e produce l'attestato di prestazione energetica entro quindici giorni dalla richiesta di rilascio del certificato di agibilità"*.

Dunque, si evince, che l'A.P.E. deve essere esistente sin dall'inizio della trattativa e il venditore o locatore deve consegnarlo all'altra parte al momento della definitiva stipula del relativo contratto di vendita o di locazione.

**L'obbligo di allegare l'A.P.E. al contratto** – Il successivo comma 3 del novellato art. 6 D.lgs. n. 192/2005 dispone che *“nei contratti di compravendita immobiliare, negli atti di trasferimento di immobili a titolo oneroso e nei nuovi contratti di locazione di edifici o di singole unità immobiliari soggetti a registrazione è inserita apposita clausola con la quale l'acquirente o il conduttore dichiarano di aver ricevuto le informazioni e la documentazione, comprensiva dell'attestato, in ordine alla attestazione della prestazione energetica degli edifici; copia dell'attestato di prestazione energetica deve essere altresì allegata al contratto, tranne che nei casi di locazione di singole unità immobiliari”*.

Dunque, non vi è più previsto l'obbligo di allegare l' A.P.E. ai contratti di cessione a titolo gratuito di immobili e ai contratti di locazione di singole unità abitative ed è stato previsto, invece, l'obbligo di inserire nel contratto di locazione (o di cessione dell'immobile a titolo gratuito)una clausola con la quale *“il conduttore dichiara di aver ricevuto le informazioni e la documentazione, comprensiva dell'attestato, in ordine alla attestazione della prestazione energetica degli edifici”*.

Dunque, l'obbligo della predetta clausola può considerarsi come una vera e propria “autocertificazione” con cui il locatore e conduttore dichiarano di essere in possesso del certificato A.P.E.

L'obbligo di allegare la certificazione resta fermo, invece, per i contratti di nuova locazione aventi per oggetto interi edifici e non singole unità immobiliari.

Riepilogando, vi è obbligo di allegare l'A.P.E. ai contratti di compravendita (aventi ad oggetto sia interi edifici che singole unità abitative) e ai contratti di locazione (o trasferimento a titolo gratuito) aventi ad oggetto solo interi edifici. Non vi è, invece, obbligo di allegare A.P.E. ai contratti di locazione (o trasferimento a titolo gratuito) aventi ad oggetto singole unità immobiliari.

**Il regime sanzionatorio** – Ai sensi della nuova disciplina varata dal DL 23 dicembre 2013, n. 145, sono previste esclusivamente sanzioni amministrative (non è più prevista la sanzione della nullità del contratto). Dall'1 ottobre 2015, il regime sanzionatorio prevede le seguenti sanzioni:

- in caso di violazione dell'obbligo di dotare di un attestato di prestazione energetica gli edifici di nuova costruzione e quelli sottoposti a ristrutturazioni importanti, il costruttore o il proprietario è punito con la sanzione amministrativa non inferiore a 3.000 euro e non superiore a 18.000 euro;
- In caso di violazione dell'obbligo di dotare di un attestato di prestazione energetica gli edifici o le unità immobiliari nel caso di vendita, il proprietario è punito con la sanzione amministrativa non inferiore a 3.000 euro e non superiore a 18.000 euro;
- in caso di violazione dell'obbligo di dotare di un attestato di prestazione energetica gli edifici o le unità immobiliari nel caso di nuovo contratto di locazione, il proprietario è punito con la sanzione amministrativa non inferiore a 300 euro e non superiore a 1.800 euro;
- in caso di omessa dichiarazione o allegazione, se dovuta, le parti sono soggette al pagamento, in solido e in parti uguali, della sanzione amministrativa pecuniaria da euro 3.000 a euro 18.000; la sanzione è da euro 1.000 a euro 4.000 per i contratti di locazione di singole unità immobiliari e, se la durata della locazione non eccede i tre anni, essa è ridotta alla metà. Il pagamento della sanzione amministrativa non esenta comunque dall'obbligo di presentare la dichiarazione o la copia dell'attestato di prestazione energetica entro 45 giorni.

## PRIMA CASA E ABITAZIONE PRINCIPALE

**Premessa** – Spesso si tende a far confusione tra concetti di “Prima casa” e “Abitazione principale” e pensare che siano la stessa cosa.

Certo in alcuni casi possono coincidere (è il caso di una persona che possiede un solo immobile, nel quale risiede anche con la propria famiglia), ma in altre ipotesi può trattarsi di immobili diversi (è il caso di un soggetto possessore ad esempio di due immobili dove uno dei due è “prima casa” e l'altro è “abitazione principale”).

E' importante conoscere le differenze poiché a seconda che si tratti di prima casa o seconda casa o si tratti di abitazione principale o abitazione a disposizione sono previste agevolazioni fiscali e normative diverse.

**La prima casa** – Il concetto di prima casa è di carattere prettamente fiscale, poiché all'atto di stipula del rogito (compravendita, donazione, ecc.) consente di beneficiare di una serie di agevolazioni, quali ad esempio:

- il pagamento di un'aliquota ridotta per le imposte ipotecaria e catastale in caso di compravendita di un immobile (es. imposta di registro del 2% in luogo del 9%);
- il pagamento di un'aliquota ridotta per le imposte ipotecaria e catastale in caso di donazione di un immobile;
- il pagamento di un'aliquota ridotta per le imposte ipotecaria e catastale in caso di successione ereditaria.

In particolare, affinché l'immobile oggetto del rogito possa essere considerato "prima casa", per l'acquirente, è necessario che siano rispettate le seguenti condizioni (contemporaneamente):

- L'immobile deve essere di tipo residenziale e non di lusso (es. categoria A2) ;
- Non essere titolare, neppure per quote o in comunione legale, su tutto il territorio nazionale, di diritti di proprietà, uso, usufrutto, abitazione o nuda proprietà, su altro immobile acquistato, anche dal coniuge, usufruendo delle agevolazioni per l'acquisto della prima casa;
- E' necessario essere residenti o lavorare nel comune dell'immobile, o provvedere a trasferirvi la residenza entro 18 mesi dall'acquisto;
- Non essere titolare, esclusivo o in comunione col coniuge, di diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione, su altra casa nel territorio del Comune dove si trova l'immobile oggetto dell'acquisto agevolato;
- Il soggetto acquirente deve essere una persona fisica.

La differenza tra prima casa e abitazione principale, può essere individuata al punto 3) delle predette condizioni. Infatti, il fatto stesso che sia sufficiente lavorare nel comune in cui si acquista la casa o avere in esso la residenza ma non è necessario abitare nella casa da acquistare, ci fa capire come la prima casa possa essere qualcosa di diverso dall'abitazione principale, che è invece quella dove si ha la propria dimora abituale (cioè la residenza).

Con riferimento alla condizione di cui al punto 3) è previsto che nel caso, per l'acquisto, si facesse un mutuo, per poter poi detrarre fiscalmente gli interessi passivi, la casa che si acquista dovrà diventare abitazione principale (pertanto occorre portarci la residenza) entro 12 mesi e non 18 mesi.

**L'abitazione principale** – Il concetto di abitazione principale è di carattere prettamente residenziale. In particolare l'abitazione principale coincide con l'immobile in cui il soggetto ha la propria residenza o meglio dimora abituale.

Anche all'abitazione principale sono legate una serie di agevolazioni fiscali, quali ad esempio:

- l'esenzione IMU se l'immobile è di categoria catastale non di lusso (es. A/2);
- l'applicazione di un'aliquota agevolata IMU e di una detrazione IMU se l'immobile è di categoria catastale di lusso (es. A/1);
- la possibilità di detrarre gli interessi passivi del mutuo stipulato per l'acquisto;
- altre agevolazioni previste dal comune, come quelle per la stipula dei nuovi contratti relativi alle utenze domestiche (acqua, luce, gas).

**Esempio** - Si supponga che il sig. Mario sia residente nel comune di Napoli e l'immobile (cat. A/2) in cui ha la residenza è di sua proprietà in seguito a successione per decesso del padre (l'immobile non è stato oggetto di precedente agevolazione prima casa). Tale immobile, dunque, rappresenta la sua "abitazione principale".

Il sig. Mario decide di acquistare un secondo immobile (cat. A/2) situato nel comune di Caserta (intestandolo interamente a se stesso). Il comune di Caserta rappresenta altresì il proprio luogo di lavoro. In tale ipotesi, lasciando la residenza nell'attuale immobile di Napoli, ne consegue che il secondo immobile acquistato può essere considerato "prima casa" e quindi beneficiare delle relative agevolazioni fiscali mentre l'immobile in cui lascia la residenza continua ad essere la sua "abitazione principale".

Dunque, il sig. Mario è proprietario di due immobili di cui uno è "prima casa" e l'altro "abitazione principale".

## ACCONTO IVA – LA SCADENZA DEL 28 DICEMBRE

Il novellato art. 10 ter, D.lgs. 74/2000, come modificato dal D.lgs. 158/2015, dispone quanto segue: *"E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquanta mila per ciascun periodo d'imposta."*

In base alla summenzionata disposizione normativa, commette **reato** di omesso versamento dell'IVA il contribuente che non versa l'IVA dichiarata, oltre l'importo di 250.000,00.

Dunque, il prossimo 28 Dicembre (il 27 dicembre cade di domenica) rappresenta il termine ultimo per il versamento **dell' IVA risultante dalla Dichiarazione 2015 (periodo d'imposta 2014)**, onde **evitare sanzioni penali**, qualora l'imposta non versata sia superiore a euro 250.000.

Dallo scorso 22 Ottobre, dopo l'entrata in vigore del D.lgs. 158/2015, il limite che fa scattare la sanzione penale è passato da 50.000,00 euro a 250.000,00 euro. La nuova soglia si applica, in base al principio del *favor rei*, anche ai fatti commessi prima del 22 Ottobre 2015 a patto che non sia stata pronunciata una sentenza definitiva a tale data.

Rispetto alla precedente versione della summenzionata disposizione normativa, l'unica vera novità è rappresentata dall'innalzamento della soglia di punibilità, prima fissata a 50.000,00.

Merita di essere evidenziato che nella previgente normativa, il reato di omesso versamento Iva, si agganciava alla disposizione che prevedeva il reato di "omesso versamento di ritenute certificate" (art. 10 bis, D.lgs. 74/2000) per quanto riguardava:

- le soglie di punibilità;
- le relative sanzioni penali prevedendo una pena detentiva da sei mesi a due anni.

In base alla novella disposizione normativa, gli elementi necessari per la configurazione del delitto sono:

- presentazione della dichiarazione IVA da cui risulti indicato un saldo Iva a debito di importo superiore a 250.000,00 euro;
- mancato versamento entro il termine di versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo (generalmente il 27 dicembre).

In termini pratici, commette il reato di omesso versamento dell'IVA il contribuente che entro il 28 dicembre 2015 non provvede ad effettuare il versamento dell'IVA risultante della dichiarazione 2015, periodo d'imposta 2014, se superiore a 250.000,00.

Il reato non sussiste se entro il suddetto termine il contribuente provvede a ridurre il debito IVA al di sotto della soglia penalmente rilevante.

Il versamento parziale effettuato "dopo il 28 Dicembre", non esclude la configurazione del reato.

Il **nuovo art. 13 D.lgs. 74/2000** ha previsto però una causa di non punibilità.

Si prevede in particolare che il reato di omesso versamento dell'IVA non è punibile qualora, prima della dichiarazione di apertura del **dibattimento di primo grado**, i debiti tributari, compresi sanzioni amministrative e interessi, siano state estinti mediante **integrale pagamento** degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie o dal ravvedimento operoso.

Qualora il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, deve essere concesso al contribuente un termine ulteriore di 3 mesi (prorogabili dal giudice di altri 3 mesi) per estinguere il debito tributario.

Nella precedente normativa, il versamento effettuato "dopo il 27 Dicembre", non escludeva la configurazione del reato, però il soggetto attivo poteva usufruire dell'attenuante prevista dal previgente art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000, norma che prevedeva la diminuzione fino ad un terzo della pena principale prevista ed escludeva l'applicazione delle pene accessorie. Secondo la giurisprudenza di legittimità prevalente, al fine di ottenere, la riduzione della pena suddetta, era necessaria l'estinzione integrale del debito prima dell'apertura del dibattimento.

Dunque, mentre nella precedente versione il pagamento integrale di quanto dovuto prima dell'apertura del dibattimento consentiva l'ottenimento di una riduzione della pena, ora lo stesso comportamento esclude la configurabilità del reato di omesso versamento dell'IVA.

## NOVITA' LAVORO

### LA NUOVA CASSA INTEGRAZIONE

La circolare INPS (la n. 197/2015) reca le prime istruzioni operative in merito ai trattamenti di integrazione salariale (CIGO e CIGS) recentemente riformati dal D.Lgs. n. 148/2015 (da art. 1 a 25). Sul punto è stato precisato che, i 15 giorni di tempo concessi all'azienda per inoltrare l'istanza volta richiedere la CIGO, scattano a decorrere **dal 2 dicembre 2015**. Di conseguenza ai soli fini della presentazione della domanda, il periodo intercorrente tra la data di entrata in vigore del menzionato decreto (24 settembre 2015) e la data di pubblicazione della Circolare in commento (2 dicembre 2015) è considerato "neutralizzato". Per quanto riguarda invece gli eventi antecedenti o iniziati prima del 24 settembre u.s., si applica il vecchio termine anche se la domanda è presentata dopo la predetta data.

Si ricorda, inoltre, che nei casi di tardiva presentazione l'eventuale trattamento di integrazione salariale non potrà aver luogo per periodi anteriori di una settimana rispetto alla data di presentazione (cioè dal lunedì della settimana precedente). Laddove dalla omessa o tardiva presentazione della domanda derivi a danno dei lavoratori la perdita parziale o totale del diritto all'integrazione salariale, l'impresa è tenuta a corrispondere ai lavoratori stessi una somma di importo equivalente all'integrazione salariale non percepita.

**Soggetti interessati** - I trattamenti di integrazione salariale ordinaria (ma anche straordinaria) possono essere concessi ai lavoratori assunti con contratto di lavoro subordinato, ivi compresi gli apprendisti con contratto di apprendistato professionalizzante sempre che alla data di presentazione della relativa domanda di concessione i lavoratori abbiano un'anzianità di effettivo lavoro di **almeno 90** giorni presso l'unità produttiva.

Restano esclusi:

- i dirigenti;
- i lavoratori a domicilio;
- i lavoratori con contratto di apprendistato per la qualifica e il diploma professionale, il diploma di istruzione secondaria superiore e il certificato di specializzazione tecnica superiore ed i lavoratori con contratto di apprendistato di alta formazione e ricerca.

Per quanto concerne il requisito "dell'anzianità di effettivo lavoro di almeno 90gg", l'INPS chiarisce che si tratta di "effettivo lavoro", quindi delle giornate di effettiva presenza al lavoro a prescindere dalla loro durata oraria.

**Causali d'intervento** – La CIGO può essere richiesta per: situazioni aziendali dovute ad eventi transitori e non imputabili all'impresa o ai dipendenti, incluse le intemperie stagionali e situazioni temporanee di mercato. Pertanto, le causali denotano ancora che la CIGO è un ammortizzatore al quale si può ricorrere per crisi di breve durata e di natura transitoria.

**Durata** - Riguardo alla durata viene confermata la preesistente disciplina normativa, ovvero il limite massimo delle 52 settimane di CIGO in un biennio mobile. Ai fini del computo del suddetto limite temporale (52 settimane) si tiene conto anche dei periodi di CIGO anteriori al 24 settembre 2015, non essendo modificata la disciplina di riferimento relativa al biennio mobile di integrazioni salariali ordinarie.

Il suddetto limite non potrà superare i 24 (o 30 per il settore edile) mesi nel quinquennio mobile considerati anche eventuali periodi di integrazioni salariali straordinarie. Inoltre, le ore di CIGO autorizzate non devono eccedere il limite di un terzo delle ore ordinarie lavorabili nel biennio mobile, con riferimento a tutti i lavoratori dell'unità produttiva mediamente occupati nel semestre precedente la domanda.

**Contribuzione** – In materia di contribuzione ordinaria, viene stabilita una riduzione e rimodulazione degli oneri contributivi ordinari finalizzati al finanziamento dell'istituto e una distinzione degli stessi tra i diversi settori in funzione dell'effettivo utilizzo. In particolare, le aliquote di contribuzione ordinaria sono così stabiliti:

- 1,70% della retribuzione imponibile ai fini previdenziali per i dipendenti delle imprese industriali che occupano fino a 50 dipendenti;
- 2 % della retribuzione imponibile ai fini previdenziali per i dipendenti delle imprese industriali che occupano oltre 50 dipendenti;
- 4,70% della retribuzione imponibile ai fini previdenziali per gli operai delle imprese dell'industria e artigianato edile;
- 3,30% della retribuzione imponibile ai fini previdenziali per gli operai delle imprese dell'industria e artigianato lapidei;
- 1,70% della retribuzione imponibile ai fini previdenziali per gli impiegati e quadri delle imprese dell'industria e artigianato edile e lapidei che occupano fino a 50 dipendenti;
- 2% della retribuzione imponibile ai fini previdenziali per gli impiegati e quadri delle imprese dell'industria e artigianato edile e lapidei che occupano oltre 50 dipendenti.

## NUOVE CO.CO.CO.

Le norme introdotte dal nuovo "codice dei contratti" (D.Lgs. n. 81/2015) in merito alla disciplina dei co.co.co. e co.co.pro. impongono in capo al committente una serie di valutazioni e decisioni di estrema importanza, al fine di valutare le opzioni più convenienti alla situazione in cui versa. Innanzitutto, occorre ricordare che l'art. 52 del decreto in trattazione prevede il superamento del contratto a progetto, e quindi di tutte le disposizioni cui agli art. da 61 a 69-bis del D.Lgs. n. 276/2003, a decorrere **dal 25 giugno 2015**. Restano salvi, invece, i co.co.pro. instaurati prima di tale data fino alla loro naturale scadenza. Pertanto, a partire dalla suddetta data i nuovi rapporti in questione non dovranno più essere formalizzati come contratti a progetto ma semplicemente come collaborazioni coordinate e continuative **ex art. 409 c.p.c.** (quindi senza progetto e senza necessità di un termine finale).

Sulla base di quanto appena affermato, dopo l'entrata in vigore del Decreto Legislativo i co.co.co. non scompariranno del tutto, in quanto sarà ancora possibile farvi ricorso senza la necessità di definire un progetto, libero da qualsivoglia vincolo di durata, svincolato dall'obbligo di raggiungimento di un risultato e in mancanza di criteri legali per la determinazione del compenso.

Tuttavia, al fine di evitare gli abusi che si sono verificati negli anni passati, all'art. 2, co. 1 è stato introdotto un **meccanismo di presunzione** che, in presenza di determinati indicatori, fa scattare la disciplina del lavoro subordinato. Tale meccanismo, operativo **dal 1° gennaio 2016**, si applica ai rapporti di collaborazione personali che si concretizzano in prestazioni di lavoro continuative ed etero-organizzate dal datore di lavoro. Gli indicatori devono essere tutti presenti affinché si verifichi la riconduzione al lavoro subordinato.

Ad ogni modo, l'art. 2, co. 2 del decreto in commento indica una serie di casi in cui gli indicatori di presunzione appena visti non avranno efficacia.

In particolare, stiamo parlando:

- delle collaborazioni per le quali gli accordi collettivi stipulati dalle confederazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale prevedono discipline specifiche riguardanti il trattamento economico e normativo, in ragione delle particolari esigenze produttive ed organizzative del relativo settore. Secondo la Circolare n. 13 della Fondazione Studi CdL, tale disposizione sembra assumere anche carattere ricognitivo qualora siano già presenti contratti collettivi che abbiano le caratteristiche richieste dalla disposizione;
- delle collaborazioni prestate nell'esercizio di professioni intellettuali per le quali è necessaria l'iscrizione in appositi Albi professionali (dunque le professioni ordinistiche);
- delle attività prestate nell'esercizio della loro funzione dai componenti degli organi di amministrazione e controllo delle società e dai partecipanti a collegi e commissioni;
- delle prestazioni di lavoro rese a fini istituzionali in favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche affiliate alle federazioni sportive nazionali, alle discipline sportive associate e agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal C.O.N.I. come individuati e disciplinati dall'articolo 90 della Legge 27 dicembre 2002, n. 289.

Alla luce delle suddette novità, quali sono le strade che il committente può seguire? Ebbene, innanzitutto bisogna fare un distinguo tra i contratti che scadono entro fine anno e quelli che scadono dopo il 31.12.

Nel primo caso, se il committente ritiene che la collaborazione sia genuina e che non esistono i criteri della etero-organizzazione, può optare di stipulare un nuovo contratto in base all'art. 409 del codice di procedura civile, se il collaboratore è titolare di partita Iva. La seconda opzione è quella di assumere il collaboratore con contratto di lavoro subordinato; in tal caso, è possibile fruire dello sgravio contributivo triennale in misura intera (8.060 euro annui). Sul punto, però, rimane il dubbio se il committente che ha inquadrato in maniera erronea il lavoratore debba procedere al versamento dei relativi contributi previdenziali e assistenziali, oltre alle relative sanzioni.

Se, invece, il contratto scade nell'anno nuovo si segnala l'opportunità concessa all'art. 54 del D.Lgs. n. 81/2015 di poter stabilizzare i collaboratori coordinati e continuativi anche a progetto e le persone titolari di partita IVA, con la conseguente estinzione degli illeciti amministrativi, contributivi e fiscali connessi all'erronea qualificazione del rapporto di lavoro, fatti salvi gli illeciti accertati a seguito di accessi ispettivi effettuati in data antecedente alla assunzione.

La sanatoria, in particolare, presuppone l'assunzione del lavoratore con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato a condizione che:

- i lavoratori interessati alle assunzioni sottoscrivano, con riferimento a tutte le possibili pretese riguardanti la qualificazione del pregresso rapporto di lavoro, atti di conciliazione in una delle sedi di cui all'articolo 2113, quarto comma, del codice civile, o avanti alle commissioni di certificazione;
- nei dodici mesi successivi alle assunzioni di cui al comma 2, i datori di lavoro non recedano dal rapporto di lavoro, salvo che per giusta causa ovvero per giustificato motivo soggettivo.

In quest'ultimo caso, rimane l'incognita se anche in caso di stabilizzazione il committente possa fruire dello sgravio contributivo previsto dalla futura Legge di Stabilità 2016.

Sul punto, si sono espressi recentemente i CdL con il parere n. 3/2015. Per questi ultimi, lo sgravio contributivo spetta anche a coloro che hanno commesso un illecito nell'inquadrare erroneamente i lavoratori. Un'interpretazione, questa, motivata dal fatto che *“la procedura di stabilizzazione si attiva su espressa volontà delle parti, e solo dopo la legge regola quale forma contrattuale adottare per l'ex collaboratore”*. In altri termini, non sussiste alcun obbligo legale alla stabilizzazione, ma solo condizioni obbligatorie per la sua attuazione. L'iniziativa, dunque, alla stabilizzazione è rilasciata alla volontà di entrambe le parti, così come la sua attuazione concreta.



## ACCONTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA SUL TFR

---

A breve scade il versamento dell'acconto fiscale sui rendimenti del TFR dei dipendenti. Infatti, il prossimo **16 dicembre** i datori di lavoro interessati dovranno corrispondere la prima rata dell'imposta sostitutiva per pagare l'anticipo di tasse dovute dai lavoratori sul "guadagno" (il rendimento) derivante dal proprio trattamento di fine rapporto nelle casse aziendali.

**Attenzione.** L'appuntamento in questione corrisponde con un'importante novità da tenere d'occhio. L'imposta sostitutiva, infatti, vie aumentata di **6 punti percentuali** (dall'11 al **17%**) per effetto della Legge di Stabilità 2015 (art. 1, co. 623 della L. n. 190/2014).

**I soggetti interessati** – Il versamento è dovuto da tutti i datori di lavoro (sostituti d'imposta), e consiste nel determinare l'imposta sostitutiva dovuta dai lavoratori e di versarla all'erario. Dunque, l'appuntamento non riguarda quei datori di lavoro che non sono anche sostituti di imposta, come per esempio i datori di lavoro di colf e badanti (domestici).

Restano fuori anche i sostituti d'imposta che sono diventati tali durante l'anno precedente a quello per il quale è dovuto l'acconto che sono, in sostanza, le aziende che hanno fatto le prime assunzioni nel corso di quest'anno. Infatti, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i sostituiti d'imposta in questione possono versare direttamente l'imposta, entro la naturale scadenza del 16 febbraio dell'anno successivo a quello di riferimento.

L'imposta sostitutiva, inoltre, non è dovuta per i contribuenti che aderiscono a una forma pensionistica complementare. In questo caso, infatti, il lavoratore è privo del Tfr che viene interamente destinato al fondo pensione.

**Grandi imprese** – Al riguardo si rammenta che, per le imprese con più di 49 addetti (almeno 50), a partire dal 1° gennaio 2007, sono costrette a liberarsi del TFR maturando dei propri dipendenti, sia nell'ipotesi in cui i lavoratori abbiano deciso o decidano di aderire alla previdenza integrativa (in tal caso devono versare il TFR al fondo pensione scelto) sia nell'ipotesi in cui abbiano deciso o decidano di conservare il TFR come retribuzione differita. In quest'ultimo caso, però, le imprese sono tenute a versare il TFR a un fondo di tesoreria statale gestito dall'INPS. Infatti, per effetto della L. n. 296/2006 (Finanziaria 2007), tali imprese non gestiscono più il TFR dall'anno 2007 in poi, pertanto sono tenute ad adempiere al versamento dell'imposta sostitutiva sulle rivalutazioni limitatamente alle quote di TFR accantonate fino al 31 dicembre 2006.

**I criteri di calcolo** – Passiamo ora ai metodi di calcolo per determinare l'imposta da versare, che può avvenire in due modi: **metodo storico** e quello **previsionale**.

Nel primo caso, l'acconto è calcolato sul **90%** delle rivalutazioni maturate nell'anno solare precedente, comprese le rivalutazioni relative ai TFR erogati nel corso dell'anno per la cessazione del rapporto a seguito, per esempio, di dimissioni o licenziamenti.

Se si sceglie, invece, il metodo previsionale, il calcolo è effettuato sulle rivalutazioni che si presume matureranno nell'anno al quale l'acconto si riferisce, con riferimento ai soli dipendenti in forza al 30/11/2015. La base di calcolo sulla quale determinare l'acconto è composta dal TFR maturato fino al 31/12/2014 relativo ai dipendenti in forza al 30/11/2015, sul quale viene applicato l'indice ISTAT di rivalutazione rilevato nel mese di dicembre dell'anno precedente. Il calcolo dunque si basa su valutazioni di tipo previsionale che sarà possibile verificare soltanto a fine annualità.

**Modalità di pagamento** – L'imposta sostitutiva va versata (acconto e saldo) mediante il modello F24. Ciò consente ai datori di lavoro di poter esercitare eventuali compensazioni del debito con crediti vantati a titolo di altre imposte e/o contributi.

## RIMBORSO CHILOMETRICO QUANDO PARTE DA CASA

---

L'Agenzia delle Entrate, con la **Risoluzione n. 92/E pubblicata il 30 ottobre scorso**, è intervenuta sul tema del **rimborso chilometrico al dipendente**, con riferimento al caso in cui il dipendente che fa la trasferta parte dalla propria residenza anziché dalla sede di lavoro. Le Entrate hanno precisato che, come previsto dal comma 5 dell'articolo 51 del Tuir, che definisce il regime fiscale delle trasferte fuori e dentro il comune della sede di servizio, l'indennità chilometrica, per le missioni fuori comune, è totalmente esentasse per il tragitto sede/luogo di missione, sempreché, naturalmente, i rimborsi siano in linea con le tabelle Aci che tengono conto del tipo di auto utilizzata e della distanza percorsa. Al contrario, **l'eccedenza di rimborso per il tragitto casa/missione, più lungo rispetto a quello sede/missione, concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente imponibile**, previsto dall'articolo 49 del Tuir e determinato in base al principio di onnicomprensività del successivo articolo 51, comma 1. In tale importo, vanno considerate tutte le somme che il datore di lavoro corrisponde al dipendente anche a titolo di rimborso spese.

## SCADENZE

### *Mercoledì 16 dicembre*

<b>RIVALUTAZIONE TFR</b>	Versamento dell'acconto dell'imposta sostitutiva dovuta per il 2015 sulla rivalutazione del Fondo TFR (codice tributo 1712).
<b>IMU SALDO 2015</b>	Versamento tramite mod. F24 o bollettino di c/c/p del saldo dell'imposta dovuta per il 2015.
<b>TASI SALDO 2015</b>	Versamento tramite mod. F24 o bollettino di c/c/p del saldo dell'imposta dovuta per il 2015.

### *Lunedì 28 dicembre*

<b>IVA COMUNITARIA ELENCHI INTRASTAT MENSILI</b>	Presentazione in via telematica degli elenchi riepilogativi delle cessioni di beni / servizi resi e degli acquisti di beni / servizi ricevuti, registrati o soggetti a registrazione, relativi a novembre (soggetti mensili).
<b>IVA ACCONTO</b>	Versamento dell'acconto IVA per il 2015 da parte dei contribuenti mensili, trimestrali e trimestrali speciali (codice tributo 6013 per mensili, 6035 per trimestrali).

### *Mercoledì 30 dicembre*

<b>STAMPA REGISTRI CONTABILI / CONSERVAZIONE ELETTRONICA</b>	Stampa dei libri contabili relativi al 2014 da parte di imprese / lavoratori autonomi. Tale termine vale anche per i soggetti che intendono conservare le scritture contabili in modo digitale ai sensi del DM 17.6.2014.
<b>VOLUNTARY DISCLOSURE</b>	Termine per l'invio telematico all'Agenzia delle Entrate dell'istanza integrativa e/o della relativa relazione / documentazione a completamento dell'istanza presentata, come previsto dal DL n. 153/2015.

### *Giovedì 31 dicembre*

<b>FONDI PREVIDENZA INTEGRATIVA</b>	Comunicazione al fondo di previdenza integrativa / compagnia di assicurazione dell'ammontare dei contributi versati e non dedotti nel mod. UNICO o 730/2015, in quanto eccedenti i limiti di deducibilità.
<b>REGIME DI TRASPARENZA OPZIONE</b>	Termine per l'invio telematico all'Agenzia delle Entrate, con le "vecchie" modalità, della comunicazione dell'opzione per il regime di trasparenza (triennio 2015-2017) per le società di capitali ex artt. 115 e 116, TUIR costituite a fine 2014 con chiusura del primo esercizio il 31.12.2015. L'adempimento interessa anche le neo società costituite dall'1.10.2015 che intendono scegliere il regime di trasparenza già dal 2015.

*Vi ringraziano e restiamo a disposizione per ogni chiarimento.*



*Strà dicembre 2015*

*Studio Bergamini Associati  
commercialisti e consulenti del lavoro*