STUDIO BATTAGLIONI

circolari per i clienti dello studio professionale

n. 6 del 31 marzo 2008

SOMMARIO

- IMPOSTE & TASSE
  - Norme pag. 2
  - Prassi pag. 4
  - Giurisprudenza pag. 15
- LAVORO
  - Norme pag. 16
  - Prassi pag. 16
  - Giurisprudenza pag. 21
- CONTABILITÀ
  - Norme pag. 22
  - Giurisprudenza pag. 24
- SOCIETÀ & IMPRESA
  - Prassi pag. 24
  - Giurisprudenza pag. 24

ADEMPIMENTI *a cura di G. Modolo*

Mercoledi, 16 aprile

- Ravvedimento per omesso o insufficiente versamento del saldo IVA 2007 pag. 28

GUIDE OPERATIVE *a cura di G. Modolo*

- Numerazione e vidimazione dei registri e dei libri contabili e sociali cartacei pag. 32
- Deposito del bilancio e dell'elenco dei soci pag. 44

FOCUS *a cura di F. Bonicalzi e G. Modolo*

- Attività di impiantistica: nuova disciplina pag. 47
- Le associazioni sportive dilettantistiche pag. 54

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

IMPOSTE & TASSE

NORME

Accise - Gas naturale

Sono state fissate le nuove aliquote di accisa inerenti al consumo di **gas naturale utilizzato per usi civili**, da applicare, però, **solamente nei territori del Centro-nord** (si tratta dei territori non compresi nell'art. 1, D.P.R. n. 218/1978 - T.U. delle leggi sugli interventi nel Mezzogiorno).
Le nuove aliquote, applicabili **dal 1° gennaio al 31 dicembre 2008**, sono stabilite in misura inferiore rispetto alle precedenti. A titolo esemplificativo, per i consumi:

- **fino a 120 metri cubi annui**, l'aliquota passa da euro 0,044 a **euro 0,038** per metro cubo;
- **superiori a 1.560 metri cubi annui**, l'aliquota passa da euro 0,186 a **euro 0,183** per metro cubo.

(D.M. Ministero Economia e finanze 13/02/2008, G.U. 17/03/2008, n. 65)

Beneficiario inadempiente verso l'erario - Pagamenti sospesi per 30 giorni

È operativo dal 29 marzo 2008 il regolamento che fissa le **modalità di attuazione** dell'art. 48-*bis*, D.P.R. n. 602/1973 in materia di **pagamenti** da parte delle **Pubbliche Amministrazioni** (con successivo regolamento, il Ministero provvederà ad integrare le disposizioni per consentirne l'attuazione anche nei confronti delle **società a prevalente partecipazione pubblica**).
Per il **contribuente** che risulta **beneficiario** di somme di **ammontare superiore a 10.000 euro** da parte di enti pubblici, a carico del quale risulta in essere un **debito nei riguardi dell'Erario**, non può essere effettuato - da parte delle pubbliche amministrazioni - il pagamento delle somme dovute, fino alla **concorrenza dell'entità del debito** comunicato da Equitalia Servizi S.p.A., per i **30 giorni** successivi a quello della comunicazione.
Se durante la **sospensione** e, ovviamente, prima della **notifica dell'ordine di versamento**, intervengono:

- **pagamenti** da parte del beneficiario;
- e/o **provvedimenti dell'ente creditore** che fanno venir meno l'inadempimento o ne riducono l'ammontare;

Equitalia deve procedere ad una **specifica comunicazione** all'ente pubblico, indicando l'entità del pagamento che quest'ultimo può conseguentemente porre in essere a favore del contribuente beneficiario.
(D.M. Ministero Economia e finanze 18/01/2008, n. 40, G.U. 14/03/2008, n. 63)

Bonus incapienti - Modello per la richiesta del rimborso forfettario

L'Agenzia delle Entrate ha approvato il **modello** e le relative **specifiche tecniche** per la **trasmissione telematica** inerente alla **richiesta del rimborso forfettario** per i contribuenti a basso reddito (c.d. *bonus* incapienti). La richiesta - che deve necessariamente risultare presentata nel periodo compreso **tra il 2 maggio e il 31 luglio 2008** - deve essere inviata per via telematica direttamente o tramite un intermediario abilitato **esclusivamente** da parte dei contribuenti aventi i **requisiti** previsti dalla normativa per ottenere il *bonus* fiscale (150 euro, maggiorati di ulteriori 150 euro per ogni eventuale familiare a carico nell'anno 2006) che nel 2008:

- non hanno un sostituto d'imposta;
- sono esonerati dalla presentazione dell'adempimento dichiarativo (modelli 730/2008 o UNICO 2008 per i redditi dell'anno 2007).

(Provvedimento Agenzia delle Entrate 11/03/2008, prot. 5395/2008)

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

ICI - Aggiornati i coefficienti per la determinazione del valore dei fabbricati

Il Ministero dell'Economia e delle finanze ha stabilito le misure dei **coefficienti di aggiornamento** per la **determinazione del valore dei fabbricati**, agli effetti dell'applicazione dell'**ICI** dovuta per l'anno 2008.
(D.M. Ministero Economia e finanze 10/03/2008, G.U. 17/03/2008, n. 65)

Interessi per rimborsi ultradecennali - Imposte sui redditi

Decorsi **più di 10 anni** dalla richiesta di rimborso, le somme complessivamente spettanti, a titolo di capitale e di interessi, per crediti riferiti:

- alle imposte sul reddito delle persone fisiche e delle persone giuridiche;
- all'imposta sul reddito delle società;

producono, per l'anno 2008, **interessi giornalieri** al tasso annuo del **4,41%**, a decorrere dal 1° gennaio 2008.

(D.M. Ministero Economia e finanze 13/03/2008, in corso di pubblicazione G.U.)

Rimborsi IVA - Istanze on line dal secondo trimestre

Dal **secondo trimestre 2008**, le istanze di rimborso e compensazione dell'eccedenza IVA dovranno essere presentate **esclusivamente in via telematica** all'ufficio delle Entrate competente.
(D.M. Ministero Economia e finanze 03/03/2008, G.U. 15/03/2008, n. 64)

Rimborsi IVA - Modello TR

È stata approvata la nuova versione del **modello IVA TR** per la richiesta di rimborso o per l'utilizzo in compensazione del **credito IVA trimestrale**, nonché le **istruzioni** per la compilazione e le **specifiche tecniche** per la trasmissione telematica dei dati.
Il nuovo modello, da utilizzare a decorrere dalle richieste di rimborso o di utilizzo in compensazione del credito IVA relative al **primo trimestre dell'anno d'imposta 2008**, o a partire **dal 1° aprile 2008**, sostituisce la precedente versione approvata con il provvedimento del 15 marzo 2007.
Sono tenuti all'utilizzo del nuovo modello i contribuenti che hanno realizzato, nel corso del trimestre, un'**eccedenza d'imposta detraibile** di **entità superiore a 2.528,28 euro** e che intendono richiedere - totalmente o parzialmente - il rimborso dell'eccedenza o l'utilizzo della stessa in compensazione anche con altri tributi, contributi e premi.
A partire dalle istanze inerenti al **secondo trimestre 2008**, il modello IVA TR può essere presentato **esclusivamente in via telematica** (direttamente o tramite intermediari abilitati).
Limitatamente alle istanze relative al **primo trimestre 2008**, la presentazione all'Agenzia delle Entrate territorialmente competente può avvenire direttamente, con rilascio di apposita ricevuta da parte dell'ufficio o mediante spedizione a mezzo raccomandata.
(Provvedimento Agenzia delle entrate 20/03/2008, prot. 2008/44584)

Specifiche tecniche per l'invio dei modelli UNICO SC e ENC e 730/2008

Sono state modificate le specifiche tecniche per la trasmissione dei modelli 730/2008, UNICO 2008 SC e ENC. In sintesi, i principali contenuti dei diversi disposti relativamente a ciascun modello prevedono:

- **modello 730/2008** - sono state variate le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati contenuti nel modello e nella scheda riguardante le scelte della destinazione dell'**8** e del **5 per mille**, nonché delle istruzioni per lo svolgimento degli adempimenti previsti per l'assistenza fiscale da parte di sostituti d'imposta, CAF e professionisti abilitati;
- **modello UNICO 2008-SC** - sono stati individuati i **criteri di liquidazione e di controllo** per la **verifica della conformità** dei dati contenuti nella dichiarazione con le indicazioni specificate nelle istruzioni al modello, unitamente alle informazioni rilevanti ai fini dell'applicazione degli indicatori di normalità economica, da presentare nel 2008. Inoltre,

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

risultano anche rettificate ed integrate le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati;
- **modello UNICO 2008-ENC** - sono state approvate le modifiche al modello da presentare nel 2008 per rettificare alcune imprecisioni riscontrate dopo la pubblicazione sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate.

È stata, infine, approvata la busta da utilizzare per la consegna della dichiarazione agli uffici postali nei soli casi in cui il contribuente non sia tenuto alla sua presentazione in via telematica.
(Provvedimento Agenzia delle Entrate 13/03/2008, prot. 27825/2008)
(Provvedimento Agenzia delle Entrate 13/03/2008, prot. 27813/2008)
(Provvedimento Agenzia delle Entrate 13/03/2008, prot. 37944/2008)
(Provvedimento Agenzia delle Entrate 13/03/2008, prot. 34746/2008)

PRASSI

Accise - Gas naturale destinato alla combustione

Devono essere assoggettati all'**aliquota agevolata** relativa al gas metano destinato alla combustione per usi industriali, i **consumi di gas naturale** effettuati dagli esercenti di attività di:

- **commercio al dettaglio**, ivi comprese le «forme speciali di vendita al dettaglio» (vendita per corrispondenza, mediante distributori automatici, tramite televisione o altro mezzo di comunicazione, vendita per catalogo) e di **commercio elettronico**;
- **commercio all'ingrosso**;
- **intermediazione commerciale** o comunque non direttamente connesse alla vendita;
- **somministrazione di bevande** (bar, birrerie e simili).

Al fine dell'applicazione dell'aliquota per combustione per «usi industriali», gli aventi diritto - ferma restando la facoltà di avvalersi dell'**autocertificazione** - devono presentare al soggetto erogatore **apposita richiesta** corredata della **certificazione camerale** comprovante l'iscrizione tra le imprese industriali ed artigiane, utilizzando il pertinente codice della classificazione **ATECOFIN.**
(Nota Agenzia delle Dogane 12/03/2008, n. prot. 4941/V)

Accise - Poliambulatori privati di fisioterapia

In ordine al trattamento fiscale cui assoggettare i **consumi di gas naturale** relativi ai locali adibiti a **poliambulatorio privato di fisioterapia**, l'aliquota per combustione per «usi industriali» deve essere **esclusa** rispetto a quelle strutture che siano gestite **senza fini di lucro** e che non siano qualificabili come **impresa industriale**: i consumi di gas naturale ad esse imputabili andranno quindi assoggettati all'ordinaria aliquota per combustione per «usi civili».
(Nota Agenzia delle Dogane 12/03/2008, n. prot. 4941/V)

Accise - Somministrazione di bevande

L'aliquota agevolata dell'accise si rende applicabile anche ai consumi di gas naturale effettuati dagli esercenti l'attività di **somministrazione di bevande** (prima assoggettati alla normale aliquota per combustione per «usi civili»). In particolare:

- l'applicazione dell'aliquota d'accisa per combustione per usi industriali del gas naturale si deve ritenere ammissibile anche rispetto ai consumi di tale prodotto relativi ai locali destinati all'esercizio dell'attività di somministrazione di bevande, di latte, di dolciumi compresi i generi di pasticceria e gelateria e di prodotti di gastronomia (bar, caffè, gelaterie, pasticcerie ed esercizi similari);
- la totalità dei consumi effettuati nei locali in cui ha luogo il contestuale svolgimento dell'attività di ristorazione e di quella di somministrazione di sole bevande deve essere assoggettata alla favorevole aliquota «usi industriali».

(Nota Agenzia delle Dogane 12/03/2008, n. prot. 4941/V)

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Aliquota IVA - Spettacoli di burattini, marionette e maschere, compresi corsi mascherati e in costume

Con decorrenza dal 1° gennaio 2008, ai corrispettivi dovuti dagli spettatori per gli **spettacoli di burattini e marionette** non si rende più applicabile l'aliquota ordinaria IVA del 20%, ma quella ridotta del **10%**. Analoga tassazione per gli **spettacoli di maschere**, ovunque tenuti.
Le variazioni previste dalla Finanziaria 2008 comportano, in concreto, che ai corrispettivi corrisposti dagli spettatori per assistere ai corsi mascherati e in costume, ovunque tenuti, non si rende più applicabile l'aliquota IVA del 20%, ma quella del 10%.
(Circolare Agenzia delle Entrate 25/03/2008, n. 24/E)

Assistenza fiscale alle imprese - Vietata in presenza di esclusione dagli studi di settore

Devono considerarsi **escluse dall'assistenza fiscale** le **imprese** per le quali ricorra una qualsiasi delle **cause di esclusione** dagli **studi di settore**, non potendo essere attribuita maggiore rilevanza all'una o all'altra, in assenza di una diversa disposizione normativa.
I **CAF-imprese** non possono prestare l'assistenza fiscale alle **imprese soggette a IRES** tenute alla nomina del collegio sindacale, nonché a quelle che operano al di fuori dell'area operativa degli studi di settore. Con particolare riferimento a quest'ultimo aspetto, costituiscono **cause di esclusione** dall'applicazione degli studi:

- l'aver dichiarato ricavi di ammontare superiore al limite stabilito per ciascuno studio di settore dal relativo decreto di approvazione del Ministero dell'Economia e delle finanze, e comunque di ammontare superiore a 7,5 milioni di euro;
- l'aver iniziato o cessato l'attività nel periodo d'imposta (salvo che la cessazione e l'inizio dell'attività avvenga, da parte dello stesso soggetto, entro 6 mesi dalla data di cessazione, ovvero costituisca mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti);
- determinare il reddito con criteri «forfetari»;
- esercitare l'attività di vendita a domicilio;
- trovarsi in un periodo di non normale svolgimento dell'attività;
- essere classificati in una categoria reddituale diversa da quella prevista dal quadro degli elementi contabili contenuto nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dello studio di settore approvato per l'attività esercitata.

Con specifico riferimento alla causa di esclusione legata al verificarsi di un **periodo di non normale svolgimento dell'attività**, si considerano tali:

- i periodi nei quali l'impresa non ha ancora iniziato l'attività produttiva o in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per tutto l'anno a causa della ristrutturazione dei locali (purché la ristrutturazione riguardi tutti i locali in cui viene esercitata l'attività);
- il periodo in cui l'imprenditore individuale o la società hanno affittato l'unica azienda;
- il periodo in cui il contribuente ha sospeso l'attività ai fini amministrativi dandone comunicazione alla competente Camera di commercio;
- i periodi nei quali l'impresa è in liquidazione ordinaria, ovvero in liquidazione coatta amministrativa o fallimentare.

(Risoluzione Agenzia delle Entrate 20/03/2008, n. 104/E)

Attività di intrattenimento e spettacolo - Regole operative

L'**incremento di prezzo** richiesto ai visitatori in occasione delle **mostre temporanee** rispetto all'ordinario corrispettivo per l'ingresso ai musei stessi è soggetto all'**obbligo di certificazione** mediante **titoli di accesso** emessi attraverso gli appositi misuratori fiscali o biglietterie automatizzate. Inoltre, se - nell'ambito della stessa manifestazione - ad alcuni dei partecipanti viene consentito l'**accesso senza pagamento di un corrispettivo e senza obbligo di consumazione**, agli stessi deve essere rilasciato un **titolo di accesso**, emesso tramite gli appositi

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

apparecchi misuratori fiscali o biglietterie automatizzate, contenente l'indicazione dell'ingresso gratuito. Infine:

- la **somministrazione di pasti** nella **zona ristorante delle discoteche** si deve necessariamente considerare **accessoria** all'attività di intrattenimento ed è assoggettata ad IVA con l'aliquota del 20% e ad ISI;
- l'**ingresso a prezzo ridotto** può essere consentito ai soggetti (militari, ragazzi, etc.) appartenenti a categorie dallo stesso precedentemente individuate sulla base di **criteri oggettivi;**
- le **consumazioni obbligatorie** nel caso di manifestazioni di **lap dance** che si svolgono in locali diversi da discoteche e sale da ballo scontano l'IVA del 10%.

(Risoluzione Agenzia delle Entrate 13/03/2008, n. 91/E)
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 13/03/2008, n. 90/E)

Bonus aggregazioni - Gestione accentrata in capo ai soci

Costituisce **causa ostativa** all'ottenimento del **bonus aggregazioni** la riconducibilità ai medesimi soggetti del **pacchetto di controllo** delle società coinvolte nell'operazione. L'agevolazione disciplinata dalla Finanziaria 2007 è, infatti, finalizzata ad **incentivare le aggregazioni aziendali tra soggetti autonomi** (e non, quindi, le mere riorganizzazioni operate nell'ambito dei gruppi societari o poste in essere tra soggetti non effettivamente indipendenti). Nell'ipotesi in cui la **gestione** delle società coinvolte nell'operazione risulti **accentrata**, **sostanzialmente**, in capo ai **medesimi soci**, si configura di fatto una **direzione unitaria** delle stesse società e non risulta soddisfatto il **requisito dell'indipendenza** previsto dalla norma agevolativa, in base alla quale sono in ogni caso esclusi i soggetti legati tra loro da un qualsiasi rapporto partecipativo o controllati, anche indirettamente, dal medesimo soggetto.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 20/03/2008, n. 105/E)

Canone di abbonamento TV - Computer e altri strumenti assimilabili

In relazione ad alcune sentenze dalla Corte Costituzionale è stato riaffermato che la natura di imposta del canone RAI «esclude ogni nesso di necessaria corrispettività tra obbligo tributario e fruizione effettiva di servizio pubblico». Pertanto, la soluzione della problematica di **individuazione degli apparecchi** il cui possesso genera l'obbligo di corrispondere l'abbonamento è rimessa al competente Ministero delle Comunicazioni.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 19/03/2008, n. 102/E)

Cessioni gratuite - ONLUS

Rientrano nell'ambito delle cessioni agevolate le **cessioni gratuite** da parte delle imprese alle ONLUS di beni diversi dalle derrate alimentari e dai prodotti farmaceutici. In altri termini, si devono considerare **agevolate** le cessioni gratuite di **beni**:

- **non di lusso**, diversi dalle derrate alimentari e dai prodotti farmaceutici, alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa ed aventi imperfezioni, alterazioni o vizi che - pur non modificando l'idoneità di utilizzo - non ne consentono la commercializzazione o la vendita (esclusione dal mercato o distruzione);
- il cui **costo specifico complessivo** non deve, in ogni caso, risultare di entità superiore al **5% del reddito d'impresa dichiarato**.

Con decorrenza dal 1° gennaio 2008, la cessione gratuita di tali beni non deve essere ritenuta **erogazione liberale** ai fini del limite di cui all'art. 100, comma 2, lettera h), D.P.R. n. 917/1986 e, ai fini IVA, si devono valutare come «**distrutti**» (non risultato stabiliti, tuttavia, limiti al diritto alla detrazione).
(Circolare Agenzia delle Entrate 26/03/2008, n. 26/E)

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Contribuenti minori - Esonero dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi con i titoli di accesso

Ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative all'**esonero** dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi con i titoli di accesso, è necessario valutare - riguardo alle **attività di intrattenimento** - l'ammontare dei **ricavi**; per quelle **spettacolistiche**, l'ammontare del **volume d'affari**.
In caso di organizzazione di manifestazioni di intrattenimento o di spettacolo, devono necessariamente essere prese in considerazione la **totalità delle entrate** che concorrono alla formazione, rispettivamente, dei ricavi o del volume d'affari. Pertanto, occorre computare, oltre ai corrispettivi relativi ai titoli di accesso, anche quelli comunque relativi all'esercizio dell'attività di intrattenimento o di spettacolo che concorrono alla formazione, rispettivamente dei ricavi o del volume di affari (ad esempio, **prestazioni pubblicitarie**, **sponsorizzazioni**, cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica, etc.).
Nell'ipotesi di esercizio di attività sia di intrattenimento, sia di spettacolo, ai fini dell'applicazione dell'esonero dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi con i titoli di accesso, l'ammontare dei ricavi e del volume di affari **non** deve essere **sommato**, attesa la diversità sotto il profilo fiscale nonché civilistico delle due nozioni e delle discipline previste per il settore degli intrattenimenti e quello degli spettacoli.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 13/03/2008, n. 92/E)

Disciplina del cinque per mille IRPEF - Periodo d'imposta 2007

I soggetti operanti in settori di rilievo sociale, quali:

- le **associazioni** operanti nei **settori previsti per le ONLUS** devono necessariamente essere **prive di scopo di lucro** e tale previsione deve risultare nell'atto costitutivo o nello statuto;
- le **fondazioni** devono possedere **personalità giuridica** (che deve risultare tramite l'iscrizione nei registri prefettizi), nonché avere **carattere culturale nazionale**;
- le **associazioni sportive dilettantistiche** devono risultare **riconosciute** ai fini sportivi dal CONI (art. 7, D.L. n. 136/2004).

Sussiste, inoltre, il nuovo obbligo a carico dei soggetti ammessi al riparto o alla redazione **entro un anno** dalla ricezione delle somme, di un **apposito e separato rendiconto** dal quale deve risultare in maniera palese e trasparente la destinazione delle somme ad essi assegnate.
(Circolare Agenzia delle Entrate 26/03/2008, n. 27/E)

Farmaci - Scontrino incompleto

In deroga alle previsioni normative, l'Amministrazione finanziaria consente la **detrabilità**/**deducibilità** delle acquisizioni di medicinali inerenti al periodo 1° luglio-31 dicembre 2007, anche nell'ipotesi in cui i medesimi risultino certificati con **scontrino fiscale** «**non parlante**» o **incompleto**, a condizione che lo stesso venga integrato, da parte del contribuente con l'evidenziazione, anche su di un foglio aggiunto:

- del codice fiscale dell'acquirente;
- della natura, della qualità e della quantità dei farmaci che sono stati acquistati.

(Circolare Agenzia delle Entrate 28/03/2008, n. 30/E)

Imposta di bollo - Comunicazione di richiesta nulla-osta da parte del datore di lavoro

Sono da assoggettare all'imposta di bollo, le domande, petizioni e ricorsi presentati per chiedere l'emanazione di una deliberazione in relazione ad un determinato oggetto, ovvero l'adozione di un provvedimento, oppure il rilascio di certificati, estratti, copie e simili, mentre non sono compresi nella sfera di applicazione della norma quegli scritti che non hanno il carattere di istanze tese all'ottenimento di un provvedimento.

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

La comunicazione di richiesta di nulla-osta da parte del datore di lavoro - che contiene una serie di notizie (dati del committente, oggetto dell'appalto, dati dell'azienda comunitaria appaltatrice, dati del responsabile dell'appalto, dati del responsabile della sicurezza nei luoghi di lavoro) e di dichiarazioni (assunzione dei lavoratori stranieri in ossequio alle vigenti disposizioni di legge ed in regola con gli obblighi contributivi e previdenziali), ma non anche la richiesta dell'adozione di un provvedimento o del rilascio di un certificato - è assimilabile alla **dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà**, in cui possono essere dichiarati stati, qualità personali o fatti che siano a diretta conoscenza dell'interessato, nonché stati, qualità e fatti relativi ad altri soggetti di cui il dichiarante abbia diretta conoscenza.
Per tali dichiarazioni, è espressamente prevista l'**esenzione** dall'imposta di bollo (regime, quest'ultimo, applicabile anche in riferimento alla comunicazione di richiesta di nulla-osta da parte del datore di lavoro).
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 18/03/2008, n. 100/E)

Intermediari finanziari - Società di cartolarizzazione

Le **società di cartolarizzazione** devono necessariamente essere considerate **intermediari finanziari** e, come tali, l'Amministrazione finanziaria ha la possibilità di chiedere **legittimamente** agli stessi eventuali **comunicazioni di dati e notizie** riguardanti la propria **clientela**. Pertanto, tali società hanno anche l'obbligo di creare una **casella di posta elettronica certificata** per consentire all'Amministrazione finanziaria di inviare eventuali richieste istruttorie.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 28/03/2008, n. 110/E)

IRAP - Deducibilità dei costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo

Ai fini IRAP, la deduzione dei costi per il **personale addetto alla ricerca e sviluppo** compete - oltre che per il personale impiegato specificamente nella attività di ricerca - anche per il **personale addetto all'assistenza sanitaria** (e ausiliaria) prestata in settori medici in relazione ai quali viene svolta attività di ricerca (con l'esclusione, quindi, del personale eventualmente impiegato nell'assistenza ospedaliera generica o riferibile a settori medici per i quali non viene svolta attività di ricerca, ancorché specialistici).
La cura e l'assistenza prestate dal personale sanitario possono, infatti, considerarsi **strettamente collegate** all'attività di ricerca se costituiscono il **presupposto per la verifica dell'attendibilità** dei risultati ottenuti. Ne deriva che, tra il personale «direttamente» impiegato nell'attività di ricerca (intesa come ricerca applicata e, quindi, finalizzata alla realizzazione di uno specifico progetto) devono essere ricompresi:

- il personale impiegato specificamente nella attività di ricerca;
- gli addetti all'assistenza sanitaria, compresi gli ausiliari, operanti in settori medici oggetto di ricerca (a condizione che tale personale sia incaricato di mansioni recanti specifica utilità all'attività di ricerca).

Resta comunque escluso il personale impiegato in mansioni relative a **funzioni aziendali** - ad esempio amministrative o finanziarie - non riconducibili in ogni caso alle attività di ricerca e/o di assistenza sanitaria.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 20/03/2008, n. 107/E)

IRAP - Deduzione per incremento occupazionale

In base all'art. 11, comma 4-*quater*, D.Lgs. n. 460/1997, «fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, per i soggetti […] che incrementano, in ciascuno dei tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2004, il numero di lavoratori dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato, rispetto al numero dei lavoratori assunti con il medesimo contratto mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente» è prevista una **deduzione dalla base imponibile** pari al costo del personale neoassunto «per un importo annuale non superiore a **20.000 euro per ciascun nuovo dipendente assunto**, e nel limite dell'incremento complessivo

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

del costo del personale classificabile nell'articolo 2425, primo comma, lettera B), numeri 9) e 14), del codice civile».
La norma agevolativa non contempla tra i soggetti ammessi le **Amministrazioni pubbliche**, nonché le amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte costituzionale, della Presidenza della Repubblica e gli organi legislativi delle regioni a statuto speciale.
L'esclusione si deve intendere riferita all'**attività** «**direttamente**» **esercitata** dai predetti soggetti, per cui - nell'ipotesi in cui il **beneficiario** sia **controllato** da un soggetto espressamente escluso dall'agevolazione - la deduzione è **legittimamente fruibile**.
L'incremento occupazionale dal quale scaturisce la deduzione dalla base imponibile deve essere realizzato nel rispetto delle seguenti **condizioni**:

- i posti di lavoro, creati nell'area ammessa alle deroghe previste dall'art. 87 del Trattato CE, devono rappresentare un incremento netto del numero di dipendenti sia dello stabilimento che dell'impresa interessati, rispetto alla consistenza occupazionale media realizzata nei dodici mesi precedenti;
- i posti di lavoro creati devono essere conservati all'interno della medesima regione o zona assistita per un periodo minimo di 3 anni per le grandi imprese o di 2 anni nel caso delle piccole e medie imprese;
- i lavoratori assunti per coprire i nuovi posti di lavoro creati non devono aver mai lavorato prima o devono aver perso o essere in procinto di perdere l'impiego precedente.

(Risoluzione Agenzia delle Entrate 13/03/2008, n. 93/E)

Istituti scolastici - Ritenute alla fonte anche per piccoli importi

In relazione alle nuove modalità di versamento delle ritenute alla fonte IRPEF, IRAP e addizionali regionale e comunale, da parte delle istituzioni scolastiche, con decorrenza dal 1° gennaio 2008, gli istituti scolastici - se **titolari di partita IVA** - per effettuare i versamenti predetti (comprese le ritenute alla fonte) devono necessariamente utilizzare il **modello F24 telematico**. Ne deriva che non deve essere utilizzato il modello **F24 enti pubblici** in quanto le scuole e gli istituti scolastici non sono soggetti al sistema della tesoreria unica.
Inoltre, gli istituti scolastici sono tenuti al pagamento anche qualora gli importi siano pari a pochi euro: infatti, in tema di ritenute alla fonte, non sono previsti limiti di importo al di sotto dei quali il versamento non si rende dovuto.
(Circolare Ministero Economia e finanze 14/03/2008, n. 9)

IVA - Imbarcazioni da diporto utilizzate in attività di noleggio

Alle operazioni di acquisto o di locazione finanziaria di **unità da diporto**, utilizzate **esclusivamente** per effettuare **attività commerciali** attraverso contratti di noleggio, si rende applicabile il regime di **non imponibilità** ad IVA.
In base alla legge n. 172/2003, «possono essere iscritte nel **Registro Internazionale** [...] ed essere assoggettate alla relativa disciplina, le "navi" con scafo di lunghezza superiore a 24 metri e comunque di stazza lorda non superiore alle 1.000 tonnellate, adibite in navigazione internazionale esclusivamente al noleggio per finalità turistiche». L'istituzione del Registro Internazionale costituisce il **riconoscimento** della circostanza che le **unità da diporto** sono **suscettibili di essere utilizzate in attività commerciale**: pertanto, è possibile estendere anche a tale categoria di imbarcazioni, se iscritte nel Registro Internazionale, le agevolazioni di cui all'art. 8-*bis*, D.P.R. n. 633/1972.
Pertanto, l'acquisto o l'importazione di navi da diporto (dotate delle predette caratteristiche) può risultare effettuato in regime di non imponibilità, a condizione che le medesime siano effettivamente utilizzate dal soggetto acquirente in **attività di noleggio**.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 14/03/2008, n. 95/E)

IVA - Prestazioni di medicina legale - Imponibilità

Per effetto della legge Finanziaria 2008, le **prestazioni di medicina legale** si devono considerare

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

operazioni imponibili IVA soltanto a partire **dal 2005** e, conseguentemente, le eventuali controversie relative ad anni precedenti, devono necessariamente essere abbandonate dagli Uffici competenti. La Corte di Giustizia CE - con sentenze 20 novembre 2003, cause C-307/01 e C-212/01 - ha sancito l'esenzione IVA per le sole prestazioni sanitarie finalizzate alla tutela della salute, escludendo, pertanto, le prestazioni di medicina legale.
(Circolare Agenzia delle Entrate 13/03/2008, n. 20/E)

IVA-Registro - Acquisto di terreno edificabile: trattamento fiscale

I terreni che insistono su di un'**area suscettibile di utilizzazione edificatoria** in base al vigente PRG del Comune si qualificano come «aree fabbricabili» ai sensi dell'art. 36, comma 2, del D.L. 223/2006, ai fini dell'imposizione diretta e indiretta. Tali terreni, pertanto, sono idonei a costituire oggetto di **cessioni rilevanti ai fini dell'applicazione dell'IVA**: le operazioni di cessione di tali terreni devono quindi essere assoggettate ad IVA sempreché effettuate da un soggetto passivo d'imposta nell'esercizio della propria attività d'impresa o professione.
Al riguardo, in relazione alla cessione conclusa con:

- una **fondazione ONLUS** - è necessario verificare se il terreno oggetto della vendita venga utilizzato nell'**attività istituzionale** della fondazione ovvero nell'esercizio dell'attività di impresa agricola svolta in via accessoria dalla fondazione: in tale ultimo caso, la stessa deve emettere fattura, assoggettando i corrispettivi della cessione del terreno edificabile all'aliquota IVA ordinaria del 20%;
- un'impresa familiare è un'impresa individuale, vi è dunque un unico soggetto titolare della stessa, che riveste la qualifica di soggetto passivo d'imposta (l'imposta risulta applicabile solo con riferimento alla sua quota di terreno).

Per le quote di proprietà del terreno appartenenti agli **altri familiari** che non rivestono la **qualifica di imprenditore** (nonché per la quota di proprietà del coniuge dell'imprenditore agricolo), non risulta realizzato il presupposto soggettivo per l'applicazione dell'IVA: la cessione deve essere assoggettata ad **imposta proporzionale di registro**. Pertanto, le quote di terreno oggetto della vendita, anche se cedute con un unico atto, devono essere assoggettate a tassazione **separatamente** in considerazione della diversa posizione giuridica dei venditori.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 20/03/2008, n. 106/E)

Negozi fiduciari - Imposte di successione e donazione

In materia di **imposte di successione e donazione**, a parziale rettifica di quanto in precedenza puntualizzato con circolare n. 3/E/2008, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che sui **negozi fiduciari** aventi ad oggetto azioni o quote societarie, nei quali non viene previsto il **trasferimento dei diritti,** ma la semplice e normale legittimazione al loro esercizio, l'i**mposta** di successione e donazione **non** si rende **dovuta**. Diversamente, l'imposta si rende applicabile:

- se il negozio fiduciario ha per oggetto beni immobili, non è possibile separare la titolarità del diritto dalla legittimazione;
- su tutti i trasferimenti di beni e diritti che risultano a titolo gratuito.

(Circolare Agenzia delle Entrate 27/03/2008, n. 28/E)

Omessi e tardivi versamenti - Condono inefficace se non vengono pagate tutte le rate

Non è efficace la **definizione agevolata** degli **omessi e tardivi versamenti** nelle ipotesi in cui il contribuente che ha optato per il **pagamento rateale** abbia omesso di versare tutte le rate dovute alle prescritte scadenze.
In relazione alla sentenza n. 18353/2007 - nella quale la Corte di Cassazione ha affermato l'**inefficacia della definizione** degli omessi e tardivi versamenti, prevista dalla Finanziaria 2003, se il contribuente non ha versato tutti gli importi dovuti - l'Amministrazione finanziaria ha la

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

possibilità di **proseguire il contenzioso** nei confronti dei contribuenti (persone fisiche e società) che non hanno versato le **rate successive alla prima**.
(Circolare Agenzia delle Entrate 19/03/2008, n. 23/E)

Operazioni straordinarie - Fusione per incorporazione di società esterne al consolidato: non è causa interruttiva del regime

La **fusione per incorporazione** tra una **società consolidante** e **due società esterne al consolidato** non rappresenta un'ipotesi di interruzione del regime di tassazione consolidata, a **condizione** che permangano i requisiti previsti dalla legge.
L'operazione, infatti, si colloca nell'ambito delle operazioni disciplinate dall'art. 11, comma 3, D.M. 9 giugno 2004, in base al quale «la fusione per incorporazione di società non inclusa nel consolidato in società inclusa nel consolidato non interrompe la tassazione di gruppo, qualora permangano i requisiti di cui all'art. 117 del testo unico». In tale ipotesi, pertanto, la società risultante dalla fusione è **automaticamente attratta** nel regime di tassazione consolidata e - non ricorrendo l'ipotesi disciplinata dall'art. 124, comma 5, D.P.R. n. 917/1986 - non è necessario produrre **istanza di interpello** all'Agenzia delle Entrate ai fini della **continuazione del regime**.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 20/03/2008, n. 103/E)

Operazioni straordinarie - Perdite fiscali

Le **perdite fiscali pregresse** possedute dalle due società incorporate non possono essere utilizzate all'interno del consolidato per effetto delle limitazioni poste dall'art. 118, comma 2, D.P.R. n. 917/1986. Le medesime perdite fiscali pregresse, inoltre, non possono essere utilizzate dalla società risultante dalla fusione per effetto delle limitazioni poste dall'art. 172, comma 7, dello stesso decreto.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 20/03/2008, n. 103/E)

Organizzazioni non governative - Erogazioni liberali

Ai fini della deducibilità dal reddito dichiarato o della detraibilità dalle imposte dovute, le **erogazioni liberali** - comprese quelle in favore delle ONG-Organizzazioni non governative (ONLUS di diritto) - devono essere effettuate tramite **banca**, **ufficio postale**, **carte di debito**, **di credito** e **prepagate**, **assegni bancari** e **circolari**, ai sensi dell'art. 15, comma 1, lettera i-*bis*), D.P.R. n. 917/1986.
La generale applicabilità di tali modalità di effettuazione delle erogazioni liberali al fine della fruizione dei relativi benefici fiscali, viene anche confermata dalle istruzioni per la compilazione dei modelli di dichiarazione dei redditi 730 e UNICO.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 14/03/2008, n. 96/E)

Prestazioni didattiche e formative - Esenzione IVA

In materia di esenzione IVA per le prestazioni didattiche rese da istituti privati che, a seguito della riforma attuata dalla legge n. 62/2000 e dal D.L. n. 250/2005, non necessitano del **riconoscimento** per poter operare è necessario tenere in considerazione che:

- gli istituti privati che forniscono prestazioni didattiche e formative comprese nelle materie di insegnamento scolastico di competenza della Pubblica istruzione, possono beneficiare dell'esenzione IVA ai sensi dell'art. 10. comma 1, n. 20), D.P.R. n. 633/1972, solo se ottengono un **riconoscimento esterno valido ai fini fiscali**, anche da **soggetti pubblici diversi** dal Ministero della Pubblica istruzione (come, a titolo meramente indicativo, dalle Direzioni Regionali delle Entrate);
- l'esenzione IVA si rende sempre applicabile per le prestazioni educative approvate e finanziate da enti pubblici, in quanto il finanziamento da parte dell'ente pubblico costituisce riconoscimento per atto concludente dell'attività formativa posta in essere;
- gli **istituti culturali stranieri** presenti sul territorio nazionale che hanno ottenuto il provvedimento (anche tacito) che conclude l'*iter* necessario per il funzionamento dell'istituto, costituisce valido riconoscimento per l'applicazione dell'esenzione.

(Circolare Agenzia delle Entrate 18/03/2008, n. 22/E)

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Prestazioni di servizi di telecomunicazione - Tracciabilità

Anche le **schede telefoniche prepagate** costituiranno oggetto di rilievo fiscale per consentire la cosiddetta **tracciabilità delle vendite** e individuare ad ogni passaggio il soggetto che ha assolto l'IVA.
Il soggetto cedente di mezzi tecnici ha l'obbligo-onere di rilasciare al cessionario un documento con denominazione e partita IVA del soggetto che ha assolto l'imposta, tenendo presente che il nuovo adempimento risulta esteso non solo alla **prima cessione**, ma a **tutte le fasi di vendita**, ad **eccezione** di quelle poste in essere **prima del 31 marzo 2008**.
Al riguardo, si rammenta che la legge Finanziaria 2008 ha esteso l'ambito d'applicazione del **regime monofase** alle prestazioni dei gestori telefonici posti a disposizione del pubblico e alle cessioni di qualsiasi mezzo tecnico che consenta di fruire dei servizi di telefonia.
Nella definizione di **mezzo tecnico** rientrano anche la c.d. **fornitura di codici di accesso**. Ne deriva che il sistema monofase si rende operativo anche quando i soggetti titolari della concessione si limitano ad attivare PIN associandoli a una determinata quantità di minuti di traffico telefonico, per poi cederli ad altri operatori che li commercializzano al pubblico in proprio.
L'applicazione della disposizione normativa, dunque, non è più limitata solo agli **operatori residenti** - titolari della concessione o dell'autorizzazione a esercitare i servizi - ma anche a coloro che commercializzano il traffico telefonico, purché questi ultimi provvedano alla vendita e alla distribuzione dei mezzi tecnici nel territorio tramite una **stabile organizzazione**, un **rappresentante fiscale** o l'**identificazione diretta**.
In pratica, l'operatività fiscale stabilisce che i nominativi del soggetto IVA in regime di monofase devono necessariamente risultare evidenziati non solo sul **mezzo tecnico**, ma anche sul **supporto fisico** oggetto della veicolazione, nonché sulla **confezione** che contiene il supporto stesso.
(Circolare Agenzia delle Entrate 25/03/2008, n. 25/E)

Reverse charge - Concessione di lavori pubblici

In tema di applicabilità del meccanismo del reverse charge, è necessario, in via preliminare, inquadrare il **rapporto contrattuale** che si instaura tra l'**Amministrazione pubblica** e la società per l'affidamento dei lavori pubblici. In particolare, è necessario individuare se il contratto per l'affidamento dei lavori corrisponde allo schema di contratto di **appalto pubblico** o di **concessione pubblica**: dall'inquadramento di tale rapporto dipende l'inquadramento dei rapporti contrattuali stipulati a valle e il corretto **regime IVA** applicabile agli stessi.
Tenuto conto che le **concessioni di lavori pubblici**:

- sono contratti a titolo oneroso, conclusi in forma scritta, aventi ad oggetto l'esecuzione, ovvero la progettazione esecutiva e l'esecuzione, ovvero la progettazione definitiva, la progettazione esecutiva e l'esecuzione di lavori pubblici o di pubblica utilità, e di lavori ad essi strutturalmente e direttamente collegati, nonché la loro gestione funzionale ed economica, che presentano le stesse caratteristiche di un appalto pubblico di lavori, ad eccezione del fatto che il corrispettivo dei lavori consiste unicamente nel diritto di gestire l'opera o in tale diritto accompagnato da un prezzo, in conformità ai vigenti disposti normativi;
- hanno di regola, ad oggetto, la progettazione definitiva, la progettazione esecutiva e l'esecuzione di opere pubbliche o di pubblica utilità, e di lavori ad essi strutturalmente e direttamente collegati, nonché la loro gestione funzionale ed economica;

si individua, di regola, la controprestazione a favore del concessionario unicamente nel diritto di gestire funzionalmente e di sfruttare economicamente tutti i lavori realizzati.
Tuttavia, il soggetto concedente stabilisce, in sede di gara anche un prezzo, qualora al concessionario venga imposto di praticare nei confronti degli utenti prezzi inferiori a quelli corrispondenti alla remunerazione degli investimenti e alla somma del costo del servizio e dell'ordinamento utile d'impresa.
Nel contratto di concessione pubblica, l'incertezza economico-finanziaria legata alla gestione

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

dell'opera resta sostanzialmente a carico del concessionario che, da un lato, ha l'obbligo di costruire con risorse proprie l'opera e, dall'altro, ha il diritto di gestire la stessa economicamente durante tutto il periodo della concessione.
Diversamente, nel contratto di **appalto pubblico** l'appaltatore viene remunerato dall'Amministrazione pubblica per la prestazione resa senza essere coinvolto nella gestione dell'opera realizzata.
Se la società di progetto risulta subentrata nel rapporto concessorio diventando concessionaria a titolo originario (e, quindi, stazione appaltante) e di aver sostituito l'aggiudicatario in tutti i rapporti con l'amministrazione concedente, relativamente alla qualificazione dei rapporti giuridici instaurati tra la società/stazione appaltante e i terzi, le modalità procedurali sopra citate fanno espresso riferimento all'affido di lavori a terzi mediante contratti di appalto.
Il contratto con cui la società/stazione appaltante affida lavori e servizi ai soci, al pari dei contratti stipulati con soggetti terzi, si qualifica, quindi, come contratto di appalto.
Relativamente al corretto trattamento tributario applicabile ai fini dell'IVA ai rapporti intercorrenti tra la società e i terzi, gli stessi - qualificandosi come contratti di appalto (e non di **sub-appalto**) - sono **esclusi** dall'applicazione del meccanismo del **reverse charge**.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 17/03/2008, n. 101/E)

Reverse charge - Vendita di fabbricato da costruire

Il meccanismo del **reverse charge** si rende operativo anche nelle ipotesi di **cessione di fabbricato da costruire,** quando l'acquirente finale sia conosciuto *ab origine* e tra la società di costruzioni e la società immobiliare di investimento risulta stipulato un contratto di subappalto.
Affinché il regime del reverse charge possa trovare applicazione, devono ricorrere i seguenti **presupposti**:

- esistenza di un **rapporto di subappalto** (il regime si applica alle prestazioni rese da un soggetto subappaltatore nei confronti di un altro soggetto che, a sua volta, si pone quale appaltatore principale o subappaltatore);
- appartenenza di entrambi i soggetti del rapporto al **comparto dell'edilizia** (il requisito sussiste qualora le attività svolte dai soggetti del rapporto siano riconducibili alle categorie di attività elencate nella sezione F - Costruzioni della tabella ATECOFIN 2004).

Nel caso in cui:

- una **società immobiliare di investimento** abbia stipulato un **contratto di appalto** per la progettazione esecutiva/costruttiva di un complesso immobiliare, con la **società acquirente**, che fruirà del centro commerciale cui il complesso sarà destinato;
- contestualmente alla stipula del contratto di appalto, le stesse parti hanno stipulato un **contratto preliminare di compravendita** avente ad oggetto il terreno sul quale sorgerà il centro commerciale;
- una **società di costruzioni** ha accettato - con un contratto che le parti stesse definiscono di **subappalto** - di eseguire i lavori di costruzione del complesso immobiliare (destinato all'esercizio di attività commerciale) oggetto del contratto di appalto stipulato a monte tra la società immobiliare di investimento e la società committente,

sulla base dell'**univoca volontà contrattuale** espressa dalle parti nelle disposizioni contrattuali, ricorre il requisito dell'«esistenza di un rapporto di subappalto» - quell'insieme di rapporti giuridici collegati (**committente** - **appaltatore** - **subappaltatore**) al quale la normativa fa riferimento ai fini dell'applicazione del reverse charge.
Se, infine, risulta sussistente anche il secondo requisito (appartenenza di entrambi i soggetti al comparto dell'edilizia), l'IVA dovuta per le prestazioni di servizi rese dalla società di costruzioni nei confronti della società immobiliare di investimento, in esecuzione del contratto di subappalto, deve necessariamente risultare assolta secondo le particolari modalità del regime di **inversione contabile**.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 14/03/2008, n. 97/E)

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Sanzioni e termini - Settori operativi in telecomunicazioni

Il soggetto che pone in essere cessioni di mezzi tecnici che non adempie agli obblighi è punibile con una **sanzione** pari al **20% del corrispettivo della cessione** (**40%** per coloro che specificano nominativi falsi nel documento). Anche il cessionario che - in caso di ricezione di un documento incompleto - non provvede nel termine di **15 giorni** dalla data di acquisto dei mezzi alla presentazione (all'ufficio delle Entrate competente in relazione al suo domicilio fiscale) di un documento contenente i dati relativi all'operazione irregolare, è soggetto ad una sanzione pari al **20% del corrispettivo dell'acquisto non documentato** regolarmente.
Se nell'arco di un anno, dopo l'accertamento di **3 distinte violazioni** dell'obbligo di regolarizzare l'operazione di acquisto dei mezzi, i soggetti esercenti i posti e gli apparati pubblici di telecomunicazione, nonché i rivenditori dei mezzi tecnici agli utenti finali, sono soggetti alla **sospensione della licenza** o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività.
Nella **prima fase di prima applicazione** delle vigenti disposizioni - e cioè **fino al 31 marzo 2008** - gli uffici non devono applicare le sanzioni nei confronti dei cedenti che non hanno rilasciato al cessionario alcun documento con le coordinate previste *ex lege* o che non hanno riportato le medesime anche sul supporto fisico.
L'esclusione, però, si rende operativa in pratica solamente se gli operatori redigono - **entro il 31 maggio 2008** - un **inventario** dettagliato dei mezzi posseduti alla data del 31 marzo 2008, nel quale devono necessariamente rilevare la quantità dei mezzi di cui si dispone, ma anche le coordinate identificative dell'operatore che ha prodotto o da cui sono stati acquistati i mezzi stessi e i dati identificativi, se noti, del soggetto che ha proceduto ad assolvere l'IVA.
Per le **cessioni poste in essere dal 1° aprile 2008**, in mancanza delle indicazioni richieste dalla norma, è indispensabile fornire un documento contenente la seguente precisazione o similare: «prodotto privo dei dati di cui all'art. 1, commi 158 e 159 della L. 24 dicembre 2007, n. 244, di cui all'inventario al 31 marzo 2008, e successivi aggiornamenti, redatto da...». Questa dicitura, in linea con la *ratio* della **tracciabilità dei passaggi**, deve risultare riportata da ciascun cedente, e, conseguentemente, non solo da quello «a monte» della catena produttiva-distributiva.
Inoltre, **dal 1° settembre 2008** potranno essere posti in circolazione solo i mezzi tecnici integrati con la documentazione stabilita dalla vigente norma o quelli inventariati entro il 31 agosto 2008 e accompagnati dal previsto documento. Gli operatori, prima di detta data, devono provvedere ad aggiornare **mensilmente** l'inventario che hanno precedentemente redatto.
(Circolare Agenzia delle Entrate 25/03/2008, n. 25/E)

Società di comodo - Scioglimento agevolato

La possibilità di accedere allo scioglimento agevolato (caratterizzato dall'applicazione di **aliquote d'imposta sostitutive meno onerose** rispetto a quelle previste dalla Finanziaria 2007) è subordinata alla circostanza che la società abbia deliberato lo scioglimento o trasformazione nel periodo compreso tra il **1° gennaio 2008** e il **31 maggio 2008**. Non possono, di conseguenza, beneficiare delle nuove aliquote d'imposta sostitutiva le società che - pur essendosi avvalse dello scioglimento agevolato - hanno deliberato la liquidazione entro il 31 maggio 2007 e chiuso le relativa procedura nel corso del 2008.
Questi soggetti devono applicare l'imposta sostitutiva nelle misure previste dalla legge n. 296/2006:

- nella misura del **25%** sul reddito d'impresa del periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione determinato ai sensi dell'art. 182 del testo unico delle imposte sui redditi e sulla distribuzione delle riserve e dei fondi in sospensione d'imposta;
- nella misura del **10%** sull'attribuzione dei saldi attivi di rivalutazione.

(Circolare Agenzia delle Entrate 17/03/2008, n. 21/E)

Società di comodo - Valore della produzione

Ai fini **IRAP**, i soggetti non operativi devono assumere il maggiore tra il valore effettivo della produzione e quello minimo determinato in via presuntiva, indipendentemente dal reddito

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

dichiarato ai fini IRES. Pertanto, se quest'ultimo dovesse essere superiore a quello minimo presunto, si deve necessariamente dichiarare un valore della produzione ai fini IRAP **non inferiore a quello minimo**.
La modifica del criterio di determinazione della **base imponibile IRAP**, introdotta dalla legge Finanziaria 2008, non implica un cambiamento nella disciplina che si applica - ai fini IRAP - alle società di comodo: quest'ultima, già prima delle modifiche introdotte dalla legge n. 244/2007, prevedeva uno specifico **criterio di determinazione** del **valore minimo della produzione** comunque indipendente da quello analitico previsto dal D.Lgs. n. 446/1997.
Pertanto, la società non operativa che dichiari un reddito IRES superiore a quello minimo presunto o che abbia ottenuto un provvedimento di accoglimento dell'istanza per la disapplicazione parziale della disciplina sulle società di comodo con effetto ai soli fini delle imposte sui redditi, deve comunque dichiarare un valore della produzione non inferiore a quello minimo incrementato delle componenti normalmente non deducibili dalla base IRAP.
(Circolare Agenzia delle Entrate 17/03/2008, n. 21/E)

Soggetto non residente - Servizi relativi ad attività di scommesse

In base all'art. 10, n. 7), D.P.R. n. 633/1972, sono **esenti** da IVA «le operazioni relative all'esercizio delle scommesse in occasione di gare, corse, giuochi»; l'esenzione si rende applicabile solo alle **operazioni attive** o all'accettazione delle scommesse, poste in essere dai soggetti che organizzano le operazioni. Le prestazioni di servizi consistenti nella «**fissazione delle quote delle scommesse**» non possono essere qualificate come operazioni «relative alla raccolta delle scommesse», in quanto si tratta della fornitura di dati che - sebbene necessari per la collocazione delle scommesse sul mercato - attengono ad una fase distinta dall'accettazione delle giocate.
Tali prestazioni sono da considerare **territorialmente rilevanti in Italia** agli effetti dell'IVA in quanto rese a soggetto domiciliato nel territorio dello Stato e non utilizzate fuori dal territorio della Comunità europea: il soggetto interessato deve emettere una **fattura con applicazione dell'IVA** nella misura ordinaria del **20%**, secondo le modalità previste dall'art. 17, comma 3, D.P.R. n. 633/1972.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 13/03/2008, n. 94/E)

GIURISPRUDENZA

Irreperibilità assoluta - Legittima la notifica ai sensi della normativa tributaria

In materia di notificazione di atti tributari, nel caso in cui risulti **sconosciuto** il **luogo di trasferimento del contribuente**, è necessario fare riferimento alla disciplina dettata dall'art. 60, comma 1, lettera e), D.P.R. n. 600/1973, che - nell'ipotesi di mancanza, nel Comune nel quale si deve eseguire la notificazione, di abitazione, ufficio o azienda del contribuente - prevede esclusivamente l'**affissione dell'avviso di deposito** nell'**albo del Comune**.
In punto di fatto, una società a responsabilità limitata si era opposta a un avviso di liquidazione per irritualità della notifica del prodromico avviso di rettifica, il cui ricorso veniva accolto dalla CTP adita.
Avverso tale sentenza proponeva appello il competente ufficio, che però veniva rigettato dalla CTR, la quale rilevava che la notifica a una persona giuridica, quando non venga richiesta la consegna alla persona fisica del legale rappresentante, deve essere eseguita a norma dell'art. 140 c.p.c., «ove non sia delineata un'irreperibilità che renda sufficienti le formalità del tipo di quelle indicate dal D.P.R. 300/1973, art. 143 codice di procedura civile e art. 60, lettera e), del D.P.R. 600/1973».
Pertanto, nelle ipotesi di **irreperibilità relativa o assoluta** del destinatario dell'atto, la notifica deve essere eseguita, rispettivamente, ai sensi dell'art. 140 c.p.c. e dell'art. 60, comma 1, lettera e), D.P.R. n. 600/1973. In tali situazioni, l'avviso dell'avvenuto deposito prescritto dall'art. 140 citato presso la casa comunale dell'atto da notificare deve essere inserito in una «**busta chiusa e sigillata**».
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 15/02/2008, n. 3903)

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

LAVORO

NORME

Lavoro accessorio - Valore nominale dei voucher

Il **valore nominale** del **buono** per le prestazioni di **lavoro accessorio** disciplinate dall'art. 72, D.Lgs. n. 276/2003 è stato fissato nella misura di **10 euro**. Il Ministero del Lavoro e della previdenza sociale ha stabilito, inoltre, la percentuale del **5%** del valore nominale dello stesso buono a titolo di **rimborso spese** per il servizio reso dal concessionario (individuato - ai fini della sperimentazione - nell'INPS).
Per il solo **anno 2008**, la fase di **sperimentazione** per l'espletamento di attività lavorative di natura meramente occasionale sarà avviata nell'ambito dell'esecuzione di **vendemmie di breve durata** e a **carattere saltuario**, effettuate da studenti e pensionati.
I beneficiari delle prestazioni occasionali di tipo accessorio sono tenuti - prima dell'inizio della prestazione - a **comunicare all'INAIL** (per via telematica o tramite call center) i dati anagrafici e il codice fiscale propri e del prestatore di lavoro, indicando:

- il luogo dove si svolgono i lavori;
- il periodo presunto dell'attività lavorativa.

In caso di **mancata comunicazione**, qualora il lavoratore subisca un **infortunio** indennizzabile, il beneficiario delle prestazioni occasionali di tipo accessorio è tenuto a restituire all'INAIL l'ammontare delle prestazioni liquidate.
Le prestazioni di lavoro accessorio - rese in favore di un singolo beneficiario - non possono superare il **tetto di spesa** di **10.000 euro**.
(D.M. Ministero del Lavoro e della previdenza sociale 12/03/2008)

PRASSI

Adozione e affidamento - Congedo di maternità/paternità

Se il **congedo di maternità** /**paternità** riconosciuto in caso adozioni nazionali e internazionali e di affidamento è fruito in **costanza di rapporto di lavoro**, il relativo accredito figurativo non richiede alcuna **anzianità pregressa**; se, invece, si è verificato fuori dal rapporto di lavoro, la copertura figurativa ai fini pensionistici è stabilita dall'art. 25, comma 2, del D.Lgs. 151/2001, quindi a **condizione** che - all'atto della domanda - il genitore adottivo o affidatario possa vantare **5 anni di contributi** versati in costanza di rapporto di lavoro.
Anche il **congedo parentale** è accreditabile figurativamente se richiesto nell'ambito di un rapporto di lavoro e può formare oggetto di riscatto, se collocato temporalmente al di fuori del rapporto di lavoro, purché all'atto della domanda i richiedenti possano far valere 5 anni di contribuzione versato nell'AGO.
(Messaggio INPS 17/03/2008, n. 6361)

Assegno di disoccupazione ordinaria

Gli aumenti della **durata** e della **misura** dell'**assegno di disoccupazione ordinaria** erogato dal 1° gennaio 2008 (previsto dal c.d. Collegato Welfare):

- devono necessariamente risultare applicati anche ai soggetti che - al 1° gennaio 2008 - erano ancora beneficiari dell'assegno per almeno un giorno;
- devono anche riguardare il trattamento di **disoccupazione a requisiti ridotti**.

(Messaggio INPS 12/03/2008, n. 6066)

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Assegno per il nucleo familiare - Genitore naturale convivente con figli non titolare di una propria posizione protetta

Il genitore naturale lavoratore dipendente o titolare di posizione tutelata, **non convivente** con i figli, ha titolo a presentare la **richiesta** di **assegno per il nucleo familiare**, con le modalità previste dalle disposizioni vigenti e, tuttavia, la **prestazione** sarà **erogata direttamente al genitore convivente**. In sede di richiesta della prestazione, il genitore non deve specificare l'ammontare e la natura dei propri redditi ma deve necessariamente allegare alla domanda stessa una **dichiarazione reddituale** rilasciata sul **modello ANF/FN** dal genitore naturale convivente con i figli.
(Circolare INPS 19/03/2008, n. 36)

Autotrasporto - Tenuta del registro

In ordine alla tenuta del **registro per l'autotrasporto**, obbligatorio per gli autotrasportatori esercenti il **trasporto su strada di merci**, effettuato da veicoli di massa superiore a 3,5 tonnellate, e di **passeggeri**, effettuato con veicoli idonei a trasportare più di 9 persone compreso il conducente:

- è possibile utilizzare solo il **libro presenze**, purché vidimato dall'Istituto assicuratore e dalla DPL, che potrà limitarsi a contrassegnare l'ultima pagina del registro;
- sussiste la possibilità di tenere il registro anche tramite **fogli mobili** e su **supporti informatici**;
- è consentito procedere alle registrazioni **mensilmente**, evidenziando le ore complessive di lavoro ordinario e straordinario svolte;
- tutta la documentazione dei cronotachigrafi analogici e digitali deve essere **conservata**.

(Nota Ministero del Lavoro e della previdenza sociale 19/03/2008, prot. 25/SEGR/0004103)

Casse Edili - Regole nazionali per il rilascio del DURC

Le regole per adeguare le procedure organizzative delle Casse Edili alle innovazioni legislative in materia di **DURC**, al fine di determinare un'**applicazione univoca** su tutto il territorio nazionale possono essere così schematizzate:

- **denuncia e versamento** - l'impresa si deve ritenere regolare se ha corrisposto le dovute contribuzioni e se ha presentato la denuncia entro il mese successivo a quello di competenza. In caso di **versamento senza denuncia**, se - a seguito dell'invito alla regolarizzazione - l'impresa ha provveduto a presentare la denuncia entro 15 giorni, viene emesso il DURC regolare; in caso contrario, l'impresa è irregolare;
- **inadempienza non superiore a 100 euro** - in caso di accertamenti amministrativi sulla differenza tra quanto corrisposto dall'impresa e quanto risultante alle Casse Edili, per un ammontare di entità non superiore a 100 euro (ai fini del computo rilevano anche gli **interessi di mora**), l'impresa viene considerata regolare, pur essendo tenuta al pagamento della somma non pagata. In caso di accertamenti amministrativi per più mesi di importo complessivamente superiore a 100 euro, l'impresa viene ritenuta irregolare;
- **accertamento della data del versamento** - si deve necessariamente fare riferimento alla **data di accredito** segnalata dall'istituto bancario alla Cassa (pertanto, si devono ritenere regolari i versamenti accreditati non oltre il quinto giorno successivo a quello di scadenza dell'obbligo di versamento);
- **irregolarità di natura previdenziale** e in materia di **tutela delle condizioni di lavoro** - determinate irregolarità di natura previdenziale e in materia di condizioni di lavoro impediscono il rilascio del DURC. Pertanto, l'interessato deve procedere ad **autocertificare** l'inesistenza a suo carico di provvedimenti definitivi in ordine a tali violazioni;
- **sospensione di attività** - sussiste l'obbligo di segnalare con tempestività, da parte dell'impresa alla Cassa Edile, utilizzando il modulo di denuncia inerente al mese d'inizio della sospensione. Se ciò non avviene, la Cassa Edile invita l'impresa a motivare (entro 15

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

giorni dalla scadenza ordinaria) il mancato invio della denuncia, tenendo in considerazione che se l'impresa non procede alla presentazione della dichiarazione, verrà emesso un **DURC non regolare**, che costituisce grave inadempienza, in particolare, per la partecipazione alle gare di appalto di opere pubbliche;

- **impresa senza dipendenti** o con **soli impiegati** - l'impresa che, al momento della richiesta del DURC, non ha cantieri attivi e/o non ha dipendenti o ha solo dipendenti impiegati, deve necessariamente presentare alla Cassa edile una **domanda di iscrizione** con indicazione della **causa della mancata effettuazione di denunce** e con l'impegno a procedervi non appena iniziata un'attività con dipendenti operai (ai fini DURC, l'impresa viene considerata regolare);
- **interessi di mora** - il tasso d'interesse per il **ritardato versamento** è pari al **50%** di quello previsto dall'INPS per le situazioni di omissione contributiva. La non corresponsione dei soli interessi dovuti (per un ammontare di entità superiore a 100 euro) comporta **irregolarità contributiva** dell'impresa;
- **rateazione** - la rateazione dei contributi e degli accantonamenti può essere accordata, in via eccezionale, per un **periodo massimo** di **6 mesi**, purché risultino rispettati i previsti criteri. Pertanto, l'impresa che rispetta il piano di rateizzazione viene considerata regolare; in situazione di mancata corresponsione anche di una sola rata, invece, l'impresa viene ritenuta in posizione di irregolarità grave (si rendono operative le regole generali, se l'importo della rata risulta di entità inferiore a 100 euro);
- **imprese straniere** - se l'impresa non risulta iscritta all'INPS e all'INAIL, il DURC non può essere rilasciato (la Cassa Edile cui l'impresa è iscritta rilascia, se del caso e se sussistono le condizioni e i requisiti, una **propria certificazione di regolarità**);
- **invito alla regolarizzazione** - prima dell'emissione del DURC, l'impresa che risulta irregolare viene invitata dalla Cassa a regolarizzare la posizione entro 15 giorni; nel caso in cui l'impresa regolarizzi nei termini, viene emesso un **DURC regolare** previa nuova richiesta, mentre se l'impresa non procede alla debita regolarizzazione viene rilasciato un **DURC irregolare**;
- **durata** del DURC - per i **lavori edili privati**, il DURC ha **validità trimestrale**; per le **agevolazioni normative e contributive** in materia di lavoro e per i finanziamenti e le sovvenzioni previste dalla normativa comunitaria, il certificato ha **validità mensile** (negli altri casi, la validità del DURC risulta correlata alla specifica normativa di riferimento).

(Nota CNCE 21 marzo 2008)

Contributi assicurativi contro gli infortuni sul lavoro e IRAP - Titolare dell'impresa agricola e i suoi familiari coadiuvanti

I **contributi assicurativi** contro gli infortuni sul lavoro, nel modello IRAP Persone fisiche 2008, devono essere annotati sia nel **rigo IQ23** colonna 1, denominato «Deduzioni art. 11, c.1, lett. a)», sia nel **rigo IQ101** colonna 2 specificatamente riferito ai contributi assicurativi.
Quest'ultimo rigo, anche se inserito nella sezione IX «Deduzioni per lavoro dipendente», è destinato ad accogliere i contributi versati anche per soggetti che non risultano legati all'impresa da un contratto di lavoro dipendente.
Specificamente, i contributi relativi al **titolare dell'impresa** e ai suoi **familiari coadiuvanti** non sono soggetti alla regola prevista dall'art. 11, comma 4-*septies*, D.Lgs. n. 446/1997, in base al quale «per ciascun dipendente l'importo delle deduzioni ammesse dai precedenti commi […] non può comunque eccedere il limite massimo rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro».
Per tale motivo i contributi devono necessariamente risultare esposti, per pari importo, sia nel rigo IQ101, colonna 2, relativo ai **contributi assicurativi**, sia nel rigo IQ100 relativo alle **retribuzioni**, **oneri** e **spese relative ai dipendenti** per i quali si fruisce di una o più deduzioni IRAP al fine di neutralizzare la loro eventuale esclusione.
Tale modalità espositiva deve essere osservata in quanto - nelle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei modelli IRAP - è stato inserito un **controllo di rispondenza** che

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

prevede per il rigo IQ109 «Somma delle eccedenze delle deduzioni rispetto alle retribuzioni» un importo minimo pari alla differenza tra la somma delle deduzioni da IQ101 a IQ106 e le retribuzioni di cui al rigo IQ100. Ne deriva che l'indicazione dei contributi nel rigo IQ100, per l'importo ad essi corrispondente, ha lo scopo di impedire che il controllo di rispondenza venga attivato.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 17/03/2008, n. 97/E)

Contribuzione lavoratori domestici - Decorrenza dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2008

Orario fino a 24 ore settimanali (lavoratori italiani e stranieri):

Tipo retribuzione	Retribuzione convenzionale oraria	Contributo con quota CUAF	Contributo senza quota CUAF
Retribuzione oraria effettiva fino a 6,95 euro	6,16 euro	1,29 euro	1,25 euro
Riduzione oraria effettiva oltre 6,95 euro fino a 8,48 euro	6,95 euro	1,46 euro	1,42 euro
Retribuzione oraria effettiva oltre 8,48 euro	8,48 euro	1,78 euro	1,73 euro

Orario superiore a 24 ore settimanali (lavoratori italiani e stranieri):

Retribuzione oraria effettiva per orario di lavoro superiore a 24 ore settimanali	4,48 euro	0,94 euro	0,91 euro

N.B. Gli importi contributivi della fascia «orario superiore a 24 ore settimanali» sono indipendenti dalla retribuzione oraria corrisposta, in quanto si riferiscono ai servizi domestici effettuati presso uno stesso datore di lavoro con un minimo di 25 ore settimanali e devono essere applicati fin dalla prima delle ore lavorate nel corso della settimana.

di cui:

- quota a carico del lavoratore con orario fino a 24 ore settimanali:

Retribuzione oraria effettiva fino a 6,95 euro	6,16 euro	0,31 euro	0,31 euro
Retribuzione oraria effettiva oltre 6,95 euro fino a 8,48 euro	6,95 euro	0,35 euro	0,35 euro
Retribuzione oraria effettiva oltre 8,48 euro	8,48 euro	0,43 euro	0,43 euro

- quota a carico del lavoratore con orario superiore a 24 ore settimanali:

Retribuzione oraria effettiva per orario di lavoro superiore a 24 ore settimanali	4,48 euro	0,22 euro	0,22 euro

(Circolare INPS 18/03/2008, n. 33)

Dimissioni volontarie - Regole e modalità

Il Ministero del Lavoro e della previdenza sociale ha emanato la circolare 25 marzo 2008, recante ulteriori precisazioni sul **campo di applicazione** e le **modalità d'uso** del sistema delle **dimissioni volontarie on line**. La normativa si rende operativa in tutti i casi di **recesso unilaterale** del lavoratore, con esclusione, quindi, di tutte quelle situazioni in cui la cessazione del rapporto di lavoro risulta derivante da accordi di risoluzione consensuale bilaterale (**dimissioni incentivate**, **cessioni di contratto**, etc.).

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

I **rapporti di lavoro esclusi** dall'operatività della disciplina sono:

- le prestazioni di **lavoro accessorio**;
- gli **stages**;
- i **tirocini**;
- le prestazioni di **lavoro occasionale**;
- i rapporti di **agenzia**.

Inoltre, le previste modalità procedurali non trovano applicazione per le dimissioni che risultano rese durante il **periodo di prova**.
Il lavoratore ha la possibilità di compilare il modello**:**

- **direttamente** collegandosi - **previa autenticazione** - al sito del Ministero del Lavoro. Al termine della compilazione, che deve avvenire necessariamente per via telematica, il sistema rilascia:
  - un **codice di identificazione** che rende «univoco» il modello e, pertanto, non contraffabile;
  - un codice identificativo del modulo, con **validazione temporale**, attestante il giorno in cui il modulo è stato compilato e dal quale decorrono i 15 giorni entro i quali il lavoratore può procedere alla formalizzazione delle dimissioni;

- rivolgendosi a **soggetti abilitati** quali i **centri per l'impiego**, gli **uffici comunali** e le **Direzioni Provinciali del Lavoro** (la scelta di questo soggetto diventa obbligatoria in caso di **dimissioni della lavoratrice per causa di matrimonio** - nel senso del periodo compreso tra il giorno della richiesta delle pubblicazioni e l'anno successivo alla celebrazione del matrimonio - o nel periodo coperto dalla **maternità**, per la cui validità è sta espressamente prevista la **procedura di convalida** avanti al funzionario della Direzione Provinciale del Lavoro competente per territorio).

(Circolare Ministero del Lavoro e della previdenza sociale 25/03/2008, prot. 15/SEGR/0005130)

Incentivi alle aziende - Individuazione

In materia di **incentivi alle aziende**, introdotti dalla legge **Finanziaria 2008** e dal **collegato Welfare**, si segnala:

- la **proroga** - al **31 dicembre 2008** - della possibilità di **iscrizione nelle liste di mobilità** per i **lavoratori licenziati** per giustificato motivo oggettivo da imprese che occupano anche meno di 15 dipendenti, per i quali non ricorrono le condizioni per l'attivazione delle procedure di mobilità;
- gli incentivi connessi all'**assunzione di soggetti disabili** - non è più prevista la concessione della **fiscalizzazione** (totale o percentuale) dei contributi previdenziali ed assistenziali relativi alle assunzioni dei lavoratori disabili;
- la riduzione contributiva in favore delle **aziende edili**;
- lo sgravio contributivo a favore delle imprese che esercitano la **pesca costiera** e la pesca nelle acque interne e lagunari;
- gli sgravi contributivi a favore delle **imprese armatoriali** per le navi che esercitano attività di cabotaggio marittimo (agevolazione subordinata all'autorizzazione della Commissione europea).

(Messaggio INPS 17/03/2008, n. 6345)

Sportass - Soppressione

In seguito alla **soppressione di Sportass,** la Cassa di previdenza per l'assicurazione degli

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

sportivi, i rapporti pendenti sono stati trasferiti all'INPS e all'INAIL.
Le **prestazioni corrisposte agli iscritti al fondo di previdenza degli sportivi** sono riservate a tutti gli atleti, i tecnici e gli ausiliari sportivi, che pongono in essere un'attività retribuita nell'ambito del CONI o delle Federazioni sportive nazionali e società sportive sulle quali il CONI esercita la tutela per legge.
L'**importo dei contributi 2008** per gli iscritti al fondo di previdenza è rimasto **invariato** rispetto al 2007 e i contributi devono necessariamente risultare corrisposti in via ordinaria in un'unica soluzione **entro il 10 maggio 2008**.
(Circolare INPS 20/03/2008, n. 37)

GIURISPRUDENZA

Avviamento obbligatorio - Assunzione errata

Il datore di lavoro che abbia assunto un lavoratore avviato erroneamente come appartenente alle categorie protette, ha la possibilità di recedere dal rapporto allorquando venga accertato l'errore, sempre che questo risulti **essenziale** e **riconoscibile**.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Lav., 07/02/2008, n. 2870)

Cessione di ramo d'azienda - Tutela dei lavoratori

La **locazione** o la **cessione del ramo d'azienda** si deve ritenere **nulla** allorquando l'unico obiettivo per il quale è stata realizzata è stato quello di aggirare - mediante lo spezzettamento dell'impresa - la tutela *ex* art. 18, legge n. 300/1970. In altri termini, nel caso di specie, il **contratto di cessione** viene considerato come concluso in **frode alla legge**.
La frode alla legge funziona come clausola generale di tipizzazione delle **condotte negoziali** tenute in violazione di norme imperative in modo tale che, a seguito del combinato disposto della normativa prevista dall'art. 1344 c.c. e della normativa imperativa speciale, vengono tipizzate non solo le violazioni dirette del precetto imperative, ma anche le **elusioni**, gli **aggiramenti** e le **violazioni mediate o indirette**.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Lav., 07/02/2008, n. 2874)

Indennità di disoccupazione - Part time verticale

Ai lavoratori a part time verticale su base annua non spetta l'indennità di disoccupazione per i periodi di inattività, in quanto la stipula di tale contratto - dipendendo dalla volontà del lavoratore contraente - non dà luogo a disoccupazione involontaria nei periodi di pausa, con la conseguenza che a tali lavoratori non si può estendere, in via analogica, la disciplina della disoccupazione involontaria.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Lav., 25/02/2008, n. 4785)

IVA - Servizi resi alla casa madre straniera

Nel caso in cui un'impresa estera costituisca in Italia una **stabile organizzazione**, alla **domanda di rimborso** dell'IVA indebitamente versata in relazione ai servizi da questa resi alla casa madre, è legittimata solo la filiale italiana, e non la casa madre.
La **filiale italiana** è pur sempre un soggetto commerciale diverso ed autonomo, che (nella specie) agisce sul mercato con un nome diverso e che, avendo versato al fisco italiano con tale nome diverso l'IVA pagata dalla casa madre, è l'**unico soggetto legittimato** alla domanda di rimborso dell'imposta indebita.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 10/03/2008, n. 6310)

Matrici di assegni con causale «stipendio» - Accertamento induttivo

È giustificato l'**accertamento induttivo** basato su **documentazione extracontabile** del contribuente e, nello specifico, sul rinvenimento di **matrici di assegni** relative a **somme corrisposte in nero** ai lavoratori dipendenti, sulle quali era riportato - oltre al nominativo del beneficiario - anche la **causale** («**stipendio**) che giustificava l'emissione del titolo di credito.

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Il rinvenimento di una contabilità informale (costituita, nella specie, da fogli volanti, matrici di assegni, etc.) costituisce **indizio grave**, **preciso** e **concordante** dell'esistenza di imponibili non riportati nella contabilità ufficiale, che legittima l'Amministrazione finanziaria a procedere ad accertamento induttivo.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 14/03/2008, n. 6964)

Socio amministratore e lavoratore - Iscrizione in relazione all'attività prevalente

È onere dell'INPS decidere sull'iscrizione all'assicurazione corrispondente all'attività prevalente del socio **amministratore** qualora sia anche **socio lavoratore**.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Lav., 22/02/2008, n. 4676)

CONTABILITÀ

NORME

Eccedenze dedotte ex art. 109, comma 4, lettera b), D.P.R. n. 917/1986 - Imposta sostitutiva

Le differenze tra il valore civile e il valore fiscale dei beni e degli altri elementi indicati nel **quadro EC** della dichiarazione dei redditi, originate dalle **deduzioni extracontabili** effettuate fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, possono essere recuperate a tassazione, con conseguente riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori civili, mediante assoggettamento all'**imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell'IRAP, come previsto dalla legge Finanziaria 2008).
L'**opzione** per la disciplina dell'imposta sostitutiva può essere esercitata anche in relazione a singole classi di beni e altri elementi corrispondenti ai righi di ciascuna sezione del suddetto quadro EC.
L'assoggettamento a imposta sostitutiva riguarda, comunque, per ciascun rigo oggetto di riallineamento, l'**intero ammontare delle differenze** tra i relativi **valori civili e fiscali** risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 ovvero l'**intero ammontare delle differenze residue** risultanti dalle **dichiarazioni dei redditi** dei **successivi periodi**.
Tuttavia, i soggetti che redigono il bilancio in base ai **principi contabili internazionali**, possono non assoggettare ad imposta sostitutiva le differenze di valore attinenti ai marchi, incluse nel rigo del suddetto quadro relativo ai beni immateriali (rigo EC4).
In deroga a tali modalità, se l'applicazione dell'imposta sostitutiva riguarda i beni materiali e immateriali indicati nella sezione I del quadro EC e gli stessi sono **ceduti nel corso dello stesso periodo d'imposta** di esercizio dell'opzione, anteriormente al versamento della prima rata dovuta, le differenze tra valori civili e fiscali relativi ai beni ceduti sono **escluse dalla base imponibile** dell'imposta sostitutiva.
Con riguardo all'**avviamento,** tale disposizione si applica in caso di cessione dell'azienda**.**
L'opzione per la disciplina dell'imposta sostitutiva si esercita effettuando il versamento della prima delle tre rate obbligatorie:

- entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito, relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007;
- (in caso di opzione successiva) entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito relativa al periodo d'imposta di riferimento per l'individuazione delle differenze residue oggetto di riallineamento.

L'imposta sostitutiva si applica con l'**aliquota**:

- del **12%**, sulla parte delle differenze di valore complessivamente ricomprese nel limite di 5

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

milioni di euro;
- del **14%**, sulla parte che eccede 5 milioni e fino a 10 milioni di euro;
- del **16%**, sulla parte superiore a 10 milioni di euro.

Nel caso in cui l'opzione per l'imposta sostitutiva sia esercitata dal contribuente in più periodi d'imposta in relazione a **classi distinte di beni** e altri elementi, ai fini della determinazione delle aliquote progressive applicabili, assumono rilevanza anche le differenze di valori precedentemente assoggettate a imposta sostitutiva.
(D.M. Ministero Economia e finanze 03/03/2008, G.U. 17/03/2008, n. 65)

Effetti dell'applicazione dell'imposta sostitutiva - Riallineamento dei valori civili e fiscali

Il riallineamento dei valori civili e fiscali conseguente all'applicazione dell'imposta sostitutiva produce effetti a partire dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale si considera effettuata l'opzione per la disciplina. A partire dalla stessa data, opera l'eliminazione del corrispondente **vincolo di disponibilità** gravante sulle **riserve in sospensione d'imposta**.
Nel caso in cui l'applicazione dell'imposta sostitutiva abbia ad oggetto le differenze di valore riguardanti i beni materiali e immateriali indicati nella sezione I del quadro EC e gli stessi siano realizzati in data anteriore all'inizio del quarto periodo d'imposta, successivo a quello di esercizio dell'opzione, il costo fiscale di tali beni deve essere **ridotto delle differenze di valore assoggettate a imposta sostitutiva** e dell'eventuale maggiore ammortamento dedotto.
L'imposta sostitutiva relativa ai beni oggetto di anticipato realizzo deve necessariamente risultare scomputata dall'imposta sui redditi ai sensi degli articoli 22 o 79, D.P.R. n. 917/1986.
L'opzione per l'imposta sostitutiva comporta la **disapplicazione**, in relazione alle differenze di valore ad essa assoggettate, delle disposizioni di cui all'art. 1, comma 51, secondo periodo, legge Finanziaria 2008, concernenti il recupero a tassazione in quote costanti delle medesime differenze agli effetti dell'IRAP e il corrispondente svincolo delle riserve in sospensione d'imposta.
Nel caso in cui:

- l'opzione per l'imposta sostitutiva risulti esercitata dopo il primo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, la parte delle quote costanti già recuperate a tassazione ai fini dell'IRAP, in correlazione alle medesime differenze di valori assoggettate a imposta sostitutiva, costituisce componente negativo del valore della produzione deducibile, agli effetti dell'IRAP relativa al periodo d'imposta di esercizio dell'opzione.
- il contribuente si avvalga della facoltà prevista dall'art. 1, comma 34, ottavo periodo, legge Finanziaria 2008, assoggettando in tutto o in parte le riserve e gli utili gravati dal vincolo di disponibilità all'imposta sostitutiva dell'1% ivi prevista, la successiva applicazione dell'imposta sostitutiva sulle differenze di valori non comporta, comunque, la restituzione dell'imposta dell'1%.

(D.M. Ministero Economia e finanze 03/03/2008, G.U. 17/03/2008, n. 65)

Versamento e disciplina dell'imposta sostitutiva - Termini

L'imposta sostitutiva deve essere versata obbligatoriamente in **tre rate annuali**, di cui:

- la prima, pari al **30%**, entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale è stata esercitata l'opzione;
- la seconda, pari al **40%**, entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta successivo alla corresponsione della prima quota (sono dovuti gli interessi nella misura del 2,50% annuali);
- la terza, pari al **30%**, entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi inerente al secondo periodo d'imposta successivo (sono dovuti gli interessi nella

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

misura del 2,50% annuali).

Si rendono operative le norme in materia di liquidazione, accertamento, riscossione, contenzioso e sanzioni previste ai fini delle imposte sui redditi.
(D.M. Ministero Economia e finanze 03/03/2008, G.U. 17/03/2008, n. 65)

GIURISPRUDENZA

Agenti di commercio - Deducibili i premi fedeltà

Sono **deducibili** i **premi fedeltà** corrisposti da una società ai propri **agenti**: si tratta di costi dotati di **inerenza** (in quanto non rispondono a finalità personali dell'imprenditore o comunque non si configurano come appostazioni estranee all'esercizio di impresa), **certezza** e **determinabilità** .
Il c.d. premio fedeltà risulta, infatti, istituito contrattualmente per apportare un **beneficio integrativo del trattamento di fine rapporto** agli agenti che abbiano mantenuto il rapporto **ininterrottamente** per un certo periodo con la società.
Il meccanismo opera dunque in funzione della **costanza del rapporto di lavoro** che rileva nell'ambito dell'economia aziendale (e dei ricavi conseguibili), tanto è vero che - ove venga meno per circostanze anormali - il beneficio viene recuperato alla disponibilità della società (nella specie, una clausola contrattuale prevede la **decadenza** dell'agente dalla costituzione della rendita differita in caso di **risoluzione del rapporto** di lavoro con rescissione della polizza ed acquisizione alla società di ogni beneficio maturato).
Una volta riconosciuta la deducibilità del costo, correttamente la società ne ha effettuato l'**accantonamento** nel periodo di competenza, in misura pari al premio erogato alla compagnia di assicurazione per garantire le indennità dovute all'agente alla cessazione del rapporto di lavoro in base ad un diritto sorto immediatamente in suo capo in virtù della polizza. Risultano pertanto rispettati anche i requisiti di **certezza** e **determinabilità** .
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 19/03/2008, n. 7340)

Attività d'impresa - Qualifica natura commerciale dell'attività

Lo **scopo di lucro**, che costituisce requisito essenziale della nozione di impresa, è individuabile non solo quando l'attività d'impresa sia rivolta al **diretto incremento patrimoniale**, bensì in qualsiasi utilità economica. Conseguentemente, l'attività d'impresa non è esclusa per il fatto che il **profitto** (o lucro) conseguito dal contribuente venga **capitalizzato in beni** anziché in denaro.
L'economicità dell'attività prestata dall'imprenditore, secondo il disposto dell'art. 2082 c.c, è da intendersi come il tendenziale perseguimento del «pareggio» fra costi e ricavi, non inerendo alla qualifica di imprenditore l'esercizio di attività allo scopo di produrre ricavi eccedenti i costi.
In concreto, se un operatore economico acquista una certa quantità di beni ad un certo prezzo e poi recupera quanto speso attraverso la **rivendita di una parte di beni acquistati**, i beni che così rimangono nelle sue mani costituiscono un'**entrata** attribuibile al contribuente stesso, anche se il contribuente non monetizza simile entrata, ma la trattiene presso di sé, per così dire, **in natura**.
(Corte di Cassazione Sentenza, Sez. Trib., 07/02/2008, n. 2809)

SOCIETÀ & IMPRESA

PRASSI

Antiriciclaggio - Prossime modalità

A partire **dal 30 aprile 2008**:

- l'emissione di **assegni bancari**, **postali** e **circolari in forma libera** è permessa solamente

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

per ammontari di entità inferiore a 5.000 euro; da tale data, infatti, gli assegni di ammontare pari o superiore a 5.000 euro devono necessariamente indicare la **clausola** «**non trasferibile**» unitamente al nominativo o alla denominazione o ragione sociale del beneficiario (gli assegni che risultano in possesso della clientela possono, comunque, essere ancora utilizzati dopo tale data, ovviamente, nei limiti indicati). Il mancato rispetto rende operativa la sanzione amministrativa pari al 40% dell'importo trasferito;

- per gli **assegni emessi prima del 30 aprile 2008** non variano le disposizioni, per cui possono essere regolarmente girati e riscossi o incassati;
- sussiste l'obbligo-onere di specificare il **codice fiscale del girante** (anche se risultano utilizzati assegni emessi prima di tale data). L'assenza del codice fiscale del soggetto girante determina la sussistenza della girata nulla e, quindi, il pagamento dell'assegno non sarà effettuato (girata ritenuta nulla anche se il codice fiscale del girante risulta errato);
- i **libretti di deposito al portatore** emessi prima del 30 aprile 2008 con saldo pari o superiore a 5.000 euro, devono essere **estinti** o **ridotti** ad un'entità non eccedente il predetto importo entro il 30 giugno 2009;
- non è consentito trasferire **denaro contante** per importi superiori a 5.000 euro.

(Circolare Ministero Economia e finanze 20 marzo 2008, prot. 33124)

Attestazioni SOA - Verifica straordinaria di certificati e fatture utilizzati

Il Ministero delle Infrastrutture ha fornito alcuni chiarimenti relativi alla **durata della verifica straordinaria** e al **limite temporale** per la **trasmissione dei dati** relativi ai certificati di lavori e alle fatture utilizzati per il rilascio delle **attestazioni SOA** dal 1° marzo 2000 al 1° luglio 2006:

- la verifica non è limitata alle attestazioni vigenti (le attestazioni SOA hanno efficacia quinquennale) ma è estesa a **tutte le attestazioni** rilasciate nel periodo dal 1° marzo 2000 al 1° luglio 2006 e, dunque, anche a quelle non più efficaci al momento in cui ha inizio la verifica straordinaria;
- il *dies a quo* di decorrenza del termine di 60 giorni per la comunicazione dei dati da parte delle SOA coincide con la trasmissione dei modelli informatici da parte dell'Autorità di vigilanza sui contratti pubblici di lavori, servizi e forniture. La trasmissione avverrà, nel rispetto del principio della simultaneità per tutte le SOA destinatarie, per periodi di tempo omogenei.

(Circolare Ministero delle Infrastrutture 28/02/2008, n. 2169)

Camere di Commercio che hanno deliberato una maggiorazione del diritto annuale anche per l'anno 2008

Le Camere di commercio che hanno deliberato l'applicazione di una **maggiorazione** da applicare in sede di corresponsione del diritto annuale per l'anno 2008 sono le seguenti:

Camere di Commercio	Maggiorazione
Agrigento	14%
Asti	20%
Cagliari	20%
Enna	20%
Firenze	20%
Gorizia	20%
La Spezia	17,50%
Livorno	20%
Lodi	5%
Mantova	20%
Massa Carrara	20%

Camere di Commercio	Maggiorazione
Messina	20%
Pisa	20%
Prato	10%
Ravenna	20%
Reggio Calabria	20%
Rimini	20%
Siena	10%
Trapani	20%
Trieste	20%
Vercelli	12%
Verona	15%

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Ecoincentivi - Termini e modalità

In relazione alla corretta applicazione delle norme sugli ecoincentivi previsti dal D.L. Milleproroghe:

- gli **autoveicoli ad uso promiscuo** sono quelli individuati dall'art. 54, comma 1, lettera c), Codice della strada, destinati al trasporto di persone e cose, ma che, al presente, non sono più immatricolabili (categoria soppressa). Pertanto, è possibile beneficiare degli incentivi statali senza che sia necessario che il veicolo rottamato appartenga alla stessa categoria del veicolo nuovo acquistato, purché risulti rispettato il limite di massa massima pari a 35 quintali;
- gli **autocaravan** possono fruire degli incentivi se sostituiti solo con un altro veicolo appartenente alla stessa tipologia, nel rispetto del limite di massa;
- i **motocicli** che possono beneficiare degli incentivi, a decorrere dal 1° marzo e fino al 31 dicembre 2008, sono solo quelli con cilindrata non superiore a 400 cc e possono risultare sostituiti sia con motocicli che ciclomotori.

Ai fini pratici, il Ministero ha precisato che:

- l'ammontare del contributo dipende esclusivamente dalla **massa del veicolo da acquistare**, essendo irrilevante, in tal senso, quella del veicolo da demolire;
- in caso di **rottamazione avvenuta in epoca precedente** all'acquisto, è possibile godere dei benefici se la demolizione risulta posta in essere nel periodo di vigenza delle norme agevolative e cioè **dal 3 ottobre 2006**, fermo restando l'obbligo-onere per il soggetto acquirente della consegna al concessionario-rivenditore del certificato di avvenuta rottamazione.

(Risoluzione Ministero Economia e finanze 21/03/2008, n. 8/DPF)

Ecoincentivi- Rottamazione dei veicoli più inquinanti e la loro sostituzione con veicoli «ecosostenibili»

In relazione alla proroga dei termini per l'erogazione dei contributi per la rottamazione dei veicoli più inquinanti e la loro sostituzione con veicoli ecosostenibili disposta dal D.L. **Milleproroghe**:

- a decorrere **dal 1° marzo e fino al 31 dicembre 2008** per l'acquisto di un motociclo Euro 3, di cilindrata fino a 400 c.c., con contestuale sostituzione e rottamazione di un motociclo o di un ciclomotore euro 0, è previsto un **incentivo di 300 euro** e l'**esenzione del bollo** per un'annualità;
- sono prorogati al 31 dicembre 2008 gli incentivi per la rottamazione di autovetture ed autoveicoli Euro 0, per i quali è previsto un contributo di 700 euro e l'esenzione del bollo auto per 3 anni nel caso di acquisto di autovetture nuove di categoria Euro 4 ed Euro 5 a basso contenuto di emissione CO2 (in caso di rottamazione di veicoli Euro 1 ed Euro 2, l'esenzione dal bollo sarà, però, di una sola annualità);
- qualora si proceda alla **demolizione** di due autoveicoli Euro 0, 1 e 2 appartenenti a persone di uno stesso nucleo familiare, a fronte dell'acquisto di una nuova autovettura Euro 4 o 5, il contributo è aumentato di 500 euro.

(Circolare ACI 13/03/2008, n. 3483)

Privacy - Catene alberghiere

Le catene alberghiere hanno l'obbligo di richiedere **preventivamente** lo **specifico consenso** per poter utilizzare i dati che raccolgono anche via web, a fini di marketing, inerenti a gusti, abitudini, preferenze dei clienti. Al riguardo e specificamente per le **finalità di marketing e di promozione commerciale,** il consenso deve risultare chiaramente **distinto dal resto della scheda** normalmente utilizzata per la raccolta dei dati inerenti alla fornitura del cosiddetto servizio alberghiero.

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

(Provvedimento Garante per la protezione dei dati personali 31/01/2008)

GIURISPRUDENZA

Associazioni sportive - Imbarcazioni da diporto

Gli **enti pubblici e privati diversi dalle società,** residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'**esercizio di attività commerciali**, non sono **soggetti passivi** del **tributo straordinario**, istituito per l'anno 1992 dall'art. 8, comma 1, D.L. n. 384/1992 (convertito in legge n. 438/1992) sulla proprietà di **imbarcazioni da diporto** a motore. Pertanto, si deve concludere per l'**esclusione** dell'**associazione sportiva** dal novero dei soggetti passivi dell'imposta straordinaria.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 10/03/2008, n. 6314)

Conferimenti in denaro dei soci - Acquisiti in modo irrevocabile al patrimonio sociale

Il **conferimento in danaro** del socio alla società deve essere assoggettato ad **imposta proporzionale di registro** solo quando sia **irrevocabilmente acquisito al patrimonio della società,** perché trasformato in capitale sociale - in base ad una delibera in tal senso - oppure perché costituisca un apporto economico liberamente disponibile per fini sociali.
Infatti, solo in tal caso si giustifica l'esazione dell'imposta essendosi irrevocabilmente verificato il fenomeno economico che la giustifica. Quando, invece, l'apporto economico è **provvisorio** ed incerto quanto alla destinazione finale, non è ancora realizzata quella situazione di aumento di ricchezza disponibile che giustifica la sottoposizione ad imposta.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 14/03/2008, n. 6956)

COSAP - Controversie escluse dalla giurisdizione del giudice tributario

La Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2, secondo periodo, D.Lgs. n. 546/1992, nella parte in cui stabilisce che appartengono alla **giurisdizione tributaria** anche le controversie relative alla debenza del **canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche** (**COSAP**).
L'attribuzione alla giurisdizione tributaria di **controversie non aventi natura tributaria** comporta la violazione del **divieto costituzionale di istituire giudici speciali**.
Per valutare la sussistenza della violazione dell'art. 102 citato, occorre quindi accertare se la controversia devoluta ai giudici tributari abbia o meno effettiva natura tributaria.
Con particolare riferimento al **canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche**, la Corte di Cassazione ha costantemente dichiarato che le controversie attinenti al COSAP non hanno natura tributaria: la Suprema Corte - dopo aver rilevato che il COSAP si applica in via alternativa alla TOSAP - ha infatti precisato che tale canone:

- da un lato, «è stato concepito dal legislatore come un ***quid* ontologicamente diverso**, sotto il profilo strettamente giuridico, dal tributo (TOSAP) in luogo del quale può essere applicato»;
- dall'altro, «risulta disegnato come **corrispettivo di una concessione**, reale o presunta (nel caso di occupazione abusiva), dell'uso esclusivo o speciale di beni pubblici».

Dall'**esclusione della natura tributaria** del COSAP discende, dunque, l'illegittimità costituzionale della norma denunciata, che attribuisce alla giurisdizione tributaria la cognizione di controversie relative a prestazioni patrimoniali non tributarie e, pertanto, si risolve nella creazione di un giudice speciale vietato dall'art. 102, comma 2, della Costituzione.
(Corte Costituzionale Sentenza 14/03/2008, n. 64)

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

ADEMPIMENTI

Mercoledì, 16 aprile 2008
Ravvedimento per omesso o insufficiente versamento del saldo IVA 2007

L'omesso o l'insufficiente versamento dell'IVA può essere validamente regolarizzato mediante l'istituto del **ravvedimento**. La **sanzione amministrativa ordinaria** per i soggetti IVA che non eseguono - in tutto o in parte - i versamento IVA è pari al **30%** dell'ammontare non corrisposto. I contribuenti IVA che non intendono rateizzare il saldo annuale IVA per l'anno 2007 e che - entro il 17 marzo 2008 - non hanno effettuato il versamento o lo hanno posto in essere in misura inferiore, possono regolarizzare la propria posizione entro il 16 aprile 2008 con l'applicazione della sanzione amministrativa ridotta ad 1/8 del minimo.

Versamento e rateizzazione

L'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale deve essere versata **entro il 16 marzo** di ciascun anno nel caso in cui il relativo importo superi 10,33 euro (10,00 euro per effetto degli arrotondamenti effettuati in dichiarazione). In tutti i casi in cui il termine di pagamento cade di sabato o in un giorno festivo, tale termine si deve necessariamente ritenere prorogato al primo giorno lavorativo successivo.

I contribuenti hanno la possibilità di corrispondere il debito reveniente dalla dichiarazione annuale IVA in **unica soluzione** o **rateizzare**: le rate devono essere di pari importo e la prima rata deve essere corrisposta entro il termine previsto per il versamento dell'IVA in unica soluzione.

Le rate successive alla prima devono essere versate entro il giorno 16 di ciascun mese di scadenza e, in ogni caso, l'ultima rata non può essere corrisposta oltre il 16 novembre.

Sull'importo delle rate successive alla prima è dovuto l'**interesse fisso di rateizzazione** pari allo **0,50% mensile** (pertanto la seconda rata deve essere aumentata dello 0,50%, la terza rata dell'1% e cosi via).

Se il soggetto è tenuto alla **presentazione della dichiarazione unificata**, il versamento può essere differito alla scadenza prevista per il versamento delle somme dovute in base alla dichiarazione unificata, con la maggiorazione delle somme da versare dello 0,40% a titolo d'interesse per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo, tenendo conto dei termini di versamento previsti dall'art. 17, D.P.R. n. 435/2001.

In sintesi, se il soggetto presenta la **dichiarazione IVA autonoma**, può:

- versare in un'unica soluzione entro il 16 marzo (prorogato - per l'anno 2008 - al 17 marzo, in quanto il giorno 16 è caduto di domenica);
- rateizzare maggiorando dello 0,50% mensile l'importo di ogni rata successiva alla prima.

Se il soggetto è tenuto, invece, a presentare la dichiarazione IVA all'interno della **dichiarazione unificata,** può:

- corrispondere in unica soluzione entro il 16 marzo (prorogato, per il 2008, al 17 marzo);
- versare in unica soluzione entro la scadenza del modello UNICO con la maggiorazione dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivi;
- rateizzare dal 16 marzo, con la maggiorazione dello 0,50% mensile dell'importo di ogni rata

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

successiva alla prima;

- rateizzare dalla data di pagamento delle somme dovute in base al modello UNICO, maggiorando dapprima l'importo da versare con lo 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivi al 16 marzo e, quindi, aumentando dello 0,50% mensile l'importo di ogni rata successiva alla prima.

Corresponsione dell'IVA dovuta
in base alla dichiarazione annuale (o della prima rata) ➡ Entro il 17 marzo 2008

Nota bene

Sono **obbligati** in linea generale alla presentazione della dichiarazione annuale IVA tutti i contribuenti esercenti **attività d'impresa** ovvero **attività artistiche o professionali**, di cui agli articoli 4 e 5, D.P.R. n. 633/1972, **titolari di partita IVA**. Sono **esonerati** dalla presentazione della dichiarazione IVA, in particolare, i seguenti soggetti d'imposta:

- i contribuenti che, per l'anno d'imposta, abbiano registrato **esclusivamente operazioni esenti**, nonché coloro che, essendosi avvalsi della dispensa dagli obblighi di fatturazione e di registrazione ai sensi dell'art. 36-*bis*, abbiano effettuato soltanto operazioni esenti. L'esonero non si applica ovviamente qualora il contribuente abbia effettuato anche **operazioni imponibili** (ancorché riferite ad attività gestite con contabilità separata) o se sono state registrate **operazioni intracomunitarie** (art. 48, comma 2, D.L. n. 331/1993) o siano state eseguite le rettifiche di cui all'art. 19-*bis*2 o siano stati effettuati acquisti per i quali - in base a specifiche disposizioni - l'imposta è dovuta da parte del cessionario (acquisti di oro, argento puro, rottami, etc.);
- i contribuenti minimi in franchigia che si sono avvalsi del regime di cui all'art. 32-*bis*, D.P.R. n. 633/1972;
- i **produttori agricoli** esonerati dagli adempimenti ai sensi dell'art. 34, comma 6, D.P.R. n. 633/1972;
- gli esercenti attività di organizzazione di giochi, di intrattenimenti ed altre attività indicate nella tariffa allegata al D.P.R. n. 640/1972, esonerati dagli adempimenti IVA ai sensi dell'art. 74, comma 6, che non hanno optato per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari;
- le **imprese individuali** che abbiano dato in **affitto** l'unica azienda e non esercitino altre attività rilevanti agli effetti dell'IVA;
- i soggetti passivi d'imposta, residenti in altri Stati membri UE, nell'ipotesi di cui all'art. 44, comma 3, secondo periodo, D.L. n. 331/1993, qualora abbiano effettuato nell'anno d'imposta **solo operazioni non imponibili**, **esenti**, **non soggette** o comunque senza obbligo di pagamento dell'imposta;
- i soggetti che hanno esercitato l'opzione per l'applicazione delle disposizioni recate dalla legge n. 398/1991, esonerati dagli adempimenti IVA per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;
- i soggetti domiciliati o residenti fuori dalla Comunità europea, **non identificati** in ambito comunitario, che si sono identificati ai fini dell'IVA nel territorio dello Stato con le modalità previste dall'art. 74-*quinquies* per l'assolvimento degli adempimenti relativi ai servizi resi tramite mezzi elettronici a committenti non soggetti passivi d'imposta domiciliati o residenti in Italia o in altro Stato membro.

Violazioni in materia di IVA
Le violazioni in materia di IVA riguardanti l'adempimento dichiarativo annuale, che possono essere regolarizzare mediante l'istituto del ravvedimento operoso sono:

- gli omessi o gli insufficienti versamenti;

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

- le violazioni formali;
- le violazioni sostanziali;
- l'omessa presentazione della dichiarazione annuale.

Violazioni formali
Sono individuate nelle infrazioni che non incidono ai fini della determinazione o della corresponsione del tributo a credito dell'Erario, come, a titolo meramente indicativo, l'omessa, l'inesatta o l'incompleta indicazione dei dati riguardanti il soggetto passivo IVA o contribuente.
Le **violazioni di tipo formale** inerenti e/o relative all'adempimento dichiarativo annuale sono punite in relazione all'art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997, con una **sanzione amministrativa** variabile da un minimo di 258 euro ad un massimo di 2.065 euro.
Ai sensi dell'art. 6, comma 5-*bis*, D.Lgs. n. 472/1997, «non sono punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo».
Da quanto precisato, sussiste la **non applicabilità di sanzioni per le violazioni meramente formali** sanate **anteriormente all'inizio di attività di verifica o di controllo**, in quanto non determinano ostacolo alle iniziative di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria. Di conseguenza, sono **punibili tutte quelle irregolarità** che non consentono all'Amministrazione finanziaria il coerente espletamento dei riscontri (quali, a titolo meramente indicativo, l'omessa presentazione di un adempimento dichiarativo, anche senza imposte da corrispondere).
In ogni caso, rimane possibile e consentito presentare una **dichiarazione integrativa** (dopo il 31 luglio dell'anno successivo a quello di riferimento) per **rettificare** gli **errori meramente formali**.

Violazioni sostanziali
Sono individuate nelle infrazioni che incidono sulla **quantificazione** e **corresponsione** del tributo. Tali violazioni possono essere coerentemente sanate entro il termine di presentazione dell'adempimento dichiarativo inerente al periodo d'imposta nel corso del quale le violazioni stesse risultano commesse, con applicazione di una **sanzione amministrativa ridotta** di entità pari ad **1/5 del minimo**.
Le fattispecie maggiormente ricorrenti tra le violazioni sostanziali sono individuabili:

- nell'**infedele dichiarazione**;
- negli **omessi versamenti** conseguenti ad **errori di tipo materiale** o di **conteggio**.

Omesso o insufficiente versamento
L'omesso o insufficiente versamento dell'IVA è sanabile mediante l'istituto del ravvedimento operoso in relazione all'art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997.
La sanzione amministrativa ordinaria a carico del soggetto passivo IVA o contribuente che non pone in essere - in tutto o in parte - la corresponsione del saldo annuale del tributo a credito dell'Erario reveniente dall'adempimento dichiarativo è di entità pari al **30% dell'ammontare non corrisposto**.
Analoga sanzione amministrativa si rende operativa nel caso di:

- versamenti periodici di tributo (mensili o trimestrali):
- acconto IVA annuale;
- corresponsione di rate periodiche (nelle ipotesi di rateizzazioni).

Ravvedimento operoso in presenza di messo o insufficiente versamento
La situazione dell'omesso versamento e dell'insufficiente versamento può essere validamente regolarizzata:

- **nel termine di 30 giorni** dalla data di scadenza dell'adempimento che ha originato il concretizzarsi della violazione → la sanzione amministrativa da applicare viene ridotta al **3,75%** (corrispondente ad 1/8 del 30%) dell'entità di tributo non corrisposto. Oltre al tributo dovuto e alla conseguente sanzione amministrativa ridotta, devono essere anche

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

corrisposti gli **interessi moratori** o di dilazione (dal 1° gennaio 2008: 3%) determinati con maturazione giorno per giorno;

- **oltre il termine di 30 giorni** dalla data di scadenza dell'adempimento che ha originato il concretizzarsi della violazione ed entro il termine di presentazione dell'adempimento dichiarativo inerente all'anno nel corso del quale la violazione risulta commessa → la sanzione amministrativa da applicare viene ridotta al **6%** (corrispondente ad 1/5 del 30%) dell'entità di tributo non corrisposto. Oltre al tributo dovuto e alla conseguente sanzione amministrativa ridotta, devono essere anche corrisposti gli **interessi moratori** o di dilazione (dal 1° gennaio 2008: 3%) determinati con maturazione giorno per giorno.

Esempio

Si consideri l'ipotesi un soggetto passivo IVA o contribuente che ha determinato un saldo annuale IVA dovuta per l'anno 2007 pari a 13.511 euro e che ha corrisposto, per un mero errore di compilazione del modello F24 con modalità telematica, entro il 17 marzo 2008 l'ammontare di 3.511 euro.

Il contribuente, accortosi dell'errore, ha la possibilità - entro il 16 aprile 2008 - di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso, i cui dati possono essere così schematizzati:

Sanzione amministrativa ordinaria (30% di 10.000 euro)	3.000,00
Sanzione amministrativa ridotta (1/8 di 3.000 euro)	375,00
Interessi moratori o di dilazione (dal 18 marzo al 16 aprile 2008 = 30 giorni) [(10.000 x 3 x 30) : 36500] =	24,66

da riportare nel **modello F24** nel modo seguente:

SEZIONE ERARIO

	codice tributo (1)	rateazione/regione/ prov./mese rif. (2)	anno di riferimento (3)	importi a debito versati (4)	importi a credito compensati (5)	
IMPOSTE DIRETTE - IVA	6099	0101	2007	10.000,00		
RITENUTE ALLA FONTE	8904		2007	375,00		
ALTRI TRIBUTI E INTERESSI	1991		2007	24,66		
						SALDO (A - B)
codice ufficio (9)	codice atto (10)		**TOTALE**	**A** (6) 10.399,66	**B** (7)	(8) 10.399,66

Campi del modello F24	**come compilare il campo**
(1) codice tributo:	annotare nei diversi righi i codici tributo: - 6099, per il saldo IVA da corrispondere; - 8904, per la sanzione amministrativa; - 1991, per gli interessi moratori o di dilazione.
(2) rateazione/regione/prov/mese rif:	rilevare "0101" solamente per il saldo IVA da corrispondere, mentre per gli altri due righi non evidenziare alcun dato.
(3) anno di riferimento:	anno d'imposta per cui si effettua il pagamento (per tutti i tre righi indicare "2007".
(4) importi a debito versati:	riportare gli importi a debito e cioè: - 10.000,00, per il saldo IVA da corrispondere (di cui al codice-tributo "6099"); - 375,00, per la sanzione amministrativa (di cui al codice-tributo "8904"); - 24,66, per gli interessi moratori o di dilazione (di cui al codice-tributo "1991").
(5) importi a credito compensati:	in relazione all'ipotesi in esame -> non compilare.
(6) TOTALE A:	somma degli importi a debito indicati nella Sezione Erario
(7) TOTALE B:	somma degli importi a credito indicati nella Sezione Erario, da non compilare se non sono presenti importi a credito.
(8) SALDO (A - B):	riportare il saldo (TOTALE A - TOTALE B)
(9) codice ufficio:	non indicare alcun dato.
(10) codice atto:	non specificare alcun dato.

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

GUIDE OPERATIVE

NUMERAZIONE E VIDIMAZIONE DEI REGISTRI E DEI LIBRI CONTABILI E SOCIALI CARTACEI

Con l'art. 8, legge n. 383/2001, sono state introdotte specifiche disposizioni che, di fatto, sopprimono l'onere della **bollatura** del **libro giornale** e del **libro degli inventari**, nonché dei **registri obbligatori** ai fini delle **imposte dirette** e dell'**IVA**, ferma restando la formalità di **numerazione progressiva** delle pagine. In particolare, mediante la sostituzione dell'art. 2215 c.c., la norma dispone espressamente la soppressione dell'obbligo della bollatura e della vidimazione del libro giornale e del libro degli inventari

L'obbligo della bollatura e della vidimazione iniziale:

- del libro giornale;
- del libro degli inventari;
- dei registri di natura fiscale;

è stato soppresso già dal 25 ottobre 2001; rimane, invece, operativo per gli altri libri sociali (quali, a titolo meramente indicativo, quelli che interessano principalmente le società di capitale: libro soci, verbali assemblee, verbali collegio sindacale, verbali adunanze del consiglio di amministrazione, etc.). Infatti, l'art. 2215 c.c., dopo le modifiche apportate dall'art. 8, legge n. 383/2001, stabilisce in modo inequivocabile che:

- i **libri contabili**, prima di essere messi in uso, devono necessariamente essere:
  - **numerati progressivamente** in ogni pagina;
  - (qualora sia previsto l'obbligo della bollatura o della vidimazione) **bollati** in ogni foglio secondo le disposizioni delle leggi speciali dall'ufficio del Registro delle imprese o da un notaio, i quali sono tenuti a dichiarare nell'ultima pagina dei libri il numero dei fogli che li compongono;
- devono essere numerati progressivamente il **libro giornale** e il **libro degli inventari**, che, tra l'altro, non sono soggetti alla bollatura e alla vidimazione.

In pratica, con l'art. 8, legge n. 383/2001 citato, sono state introdotte specifiche disposizioni che, di fatto, sopprimono l'onere della bollatura del libro giornale e del libro degli inventari, nonché dei registri obbligatori ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, ferma restando la formalità di numerazione progressiva delle pagine. In particolare, mediante la sostituzione dell'art. 2215 c.c., la norma citata dispone espressamente la soppressione dell'obbligo della bollatura e della vidimazione del libro giornale e del libro degli inventari.
In concreto e per completezza, le modifiche normative riguardano:

- l'art. 2215 c.c. riferito al **libro giornale** e a quello degli **inventari**;
- l'art. 39, comma 1, D.P.R. n. 633/1972 concernente i **registri IVA**;
- l'art. 22, comma 1, D.P.R. n. 600/1973 riguardante i **registri** espressamente previsti ai fini delle **imposte sui redditi**;

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

In definitiva, sia per il libro giornale e per il libro degli inventari, sia per i registri previsti da norme tributarie, la **numerazione progressiva** delle pagine resta l'**unico adempimento** da porre in essere. Ne deriva che:

- non è più richiesta, come regola generale, la **numerazione preventiva per blocchi di pagine**, in quanto è sufficiente che venga attribuito un numero progressivo a ciascuna pagina prima di utilizzare la medesima, tenendo in considerazione che i registri di natura contabile previsti dal D.P.R. n. 600/1973 devono necessariamente risultare tenuti secondo le modalità procedurali stabilite dall'art. 2219 c.c. e numerati progressivamente in ogni pagina, in **esenzione dall'imposta di bollo**. Al riguardo, però, si evidenzia che costituiscono **eccezione** alle modalità predette:

  - il **libro giornale** e il **libro degli inventari**, per i quali si rendono operative le specifiche regole previste dall'art. 2215 c.c.;
  - le **scritture ausiliarie** (conti di mastro), nelle quali - ai sensi dell'art. 14, comma 1, lettera c), D.P.R. n. 600/1973 - devono risultare annotati, con raggruppamento per categorie omogenee, gli elementi patrimoniali e reddituali, così da permettere di desumere in modo distinto i componenti positivi e negativi che concorrono alla formazione del reddito;
  - le **scritture ausiliarie di magazzino**, che, se ne ricorrono le condizioni, ai sensi dell'art. 14, comma 1, lettera d), D.P.R. n. 600/1973, devono essere impostate e tenute in forma sistematica e nel rispetto dei criteri di ordinaria contabilità, con l'obiettivo di seguire le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali;
  - i **registri** espressamente previsti da leggi speciali, che devono seguire le specifiche modalità stabilite dai disposti normativi medesimi;

- la **bollatura obbligatoria** dei registri previsti da leggi speciali e quella facoltativa dei libri contabili, a seguito delle variazioni apportate all'art. 39, D.P.R. n. 633/1972, e all'art. 22, D.P.R. n. 600/1973, che hanno sancito il venire meno delle competenze degli Uffici delle Entrate in materia di numerazione e bollatura dei registri contabili, si deve ritenere di esclusiva competenza dell'Ufficio del Registro delle imprese e/o dei notai;
- l'**imposta di bollo**, ove prevista, deve essere assolta solamente sulle **pagine** che vengono **effettivamente utilizzate**;
- la **numerazione** deve essere eseguita **progressivamente per ciascun anno**, con l'indicazione, pagina per pagina, dell'anno cui fanno riferimento le scritturazioni e non quello in cui, di fatto, viene eseguita la stampa dell'elaborato, tenendo presente che, per quanto attiene al libro degli inventari, se le inerenti rilevazioni interessano solamente poche pagine per ciascuna annualità, l'annotazione dell'anno di riferimento può essere omessa, mentre per le società con esercizio sociale non coincidente con l'anno solare (ad esempio: dal 1° aprile 2007 al 31 marzo 2008) l'anno da indicare nella numerazione è il primo dei due, per cui se si deve procedere alla stampa dell'esercizio 2007/2008 si dove necessariamente utilizzare l'anno 2007 anche per le annotazioni contabili riguardanti il periodo 1° gennaio 2008 - 31 marzo 2008;
- (nell'ipotesi di utilizzo di registri con fogli mobili) in ciascuna pagina devono risultare riportati sia la specificazione del registro e/o del libro contabile in uso, sia i **dati individuativi del soggetto obbligato** alla tenuta dello stesso:

  - la denominazione o la ragione sociale o, se si tratta di persona fisica, il nome e il cognome;
  - il domicilio fiscale e/o la sede amministrativa;
  - il codice fiscale e/o la partita IVA.

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Nota bene

A seguito della modifica degli articoli 2216 e 2217 c.c. disposta dall'art. 7-*bis,* commi 1 e 2, D.L. n. 357/1994 (convertito dalla legge n, 489/1994), l'obbligo della **vidimazione annuale** del **libro giornale** e del **libro degli inventari** era stato già soppresso.

Numerazione progressiva: modalità procedurali

Per effetto della soppressione della bollatura iniziale, che richiedeva l'intervento dell'ufficio del Registro delle imprese o del notaio, la numerazione deve necessariamente essere eseguita **direttamente** dal **soggetto** che è **obbligato alla tenuta delle scritture**.

Infatti, le vigenti modalità operative - oltre ad escludere indirettamente la numerazione preventiva per blocchi di pagine - prevedono che:

- il soggetto interessato o contribuente ha la possibilità di attribuire un numero progressivo a ciascuna pagina, prima di utilizzare la stessa e, quindi, la numerazione diventa un onere del soggetto obbligato alla tenuta delle scritture contabili.
  Se il soggetto interessato intende porre in essere la facoltà di bollare e vidimare i libri e i registri contabili per il quale è venuto meno l'obbligo, le modalità operative da seguire sono quelle ordinarie, vigenti prima dell'entrata in vigore dell'art. 8, legge n. 383/2001, consistenti nella «**numerazione preventiva per blocchi di pagine**»;
- può essere posta in essere anche in un **momento immediatamente precedente** all'utilizzo della singola pagina, in quanto non viene richiesta la numerazione complessiva del registro contabile o fiscale prima che il medesimo venga di fatto messo in uso.

In pratica, per:

- il **libro giornale** → il tipo di numerazione deve essere **progressivo per anno di utilizzo** con specificazione dell'anno di riferimento dell'esercizio o del periodo d'imposta, tenendo presente che per le società con esercizio non coincidente con l'anno solare, l'anno da specificare è il primo.

Esempio

Per le scritturazioni che riguardano il periodo d'imposta 2007 (periodo dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2007) le pagine devono risultare numerate nel modo seguente: «2007/1, 2007/2, 2007/3 ... 2007/nnn»;
Per le scritturazioni che riguardano l'esercizio sociale 1° maggio 2007 - 30 aprile 2008, le pagine devono risultare numerate, anche per quanto concerne il periodo dal 1° gennaio al 30 aprile 2008, nel modo seguente: «2007/1, 2007/2, 2007/3... 2007/nnn». Inoltre:

- se si deve procedere alla stampa delle registrazioni sul libro giornale dei primi quattro mesi dell'anno 2007, con l'apposizione della numerazione progressiva «2007/1; 2007/2, 2007/3 … 2007/nnn»;
- se si deve eseguire, per ipotesi, nel corso del mese di maggio 2007, l'annotazione delle scritture di rettifica inerenti all'esercizio 2006 (ammortamenti, accantonamenti, valutazioni, svalutazioni, etc.);

non è necessario interrompere la numerazione progressiva 2007, in quanto si deve ritenere corretto e, quindi, possibile continuare con la stessa anche se le registrazioni che costituiscono oggetto di elaborazione e stampa riguardano l'anno precedente.

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

- il **libro degli inventari** → il tipo di numerazione deve essere progressivo per anno d'utilizzo con specificazione dell'anno di riferimento dell'esercizio o del periodo d'imposta, tenendo presente che:

  - per le società con **esercizio non coincidente con l'anno solare**, l'anno da evidenziare è il **primo**;
  - l'indicazione dell'anno può anche essere **omessa** se le annotazioni riguardano solamente poche pagine.

Esempio

Per l'inventario riguardante l'anno 2007 (periodo dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2007), le pagine devono risultare numerate nel modo seguente: «2007/1, 2007/2, 2007/3 ... 2007/nnn» oppure, se le annotazioni occupano solo poche pagine, «1, 2, 3 … nnn»;
Per l'inventario riguardante l'esercizio sociale 1° maggio 2007 - 30 aprile 2008, le pagine devono risultare numerate nel modo seguente: «2007/1, 2007/2, 2007/3 ... 2007/nnn» oppure, se le annotazioni occupano solo poche pagine, «1, 2, 3 … nnn».

- i **registri fiscali** (registri IVA degli acquisti, delle fatture emesse, dei corrispettivi, dei beni ammortizzabili, etc.) → il tipo di numerazione deve essere progressivo per periodo d'imposta di utilizzo con indicazione dell'anno di riferimento della contabilità.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate, Direzione regionale del Veneto, Ufficio fiscalità regionale, con la nota 11 marzo 2007, prot. 907-2863/2007, ha chiarito che:

- la numerazione del libro giornale, del libro degli inventari e dei registri obbligatori ai fini fiscali deve essere effettuata progressivamente per ciascun anno, con l'indicazione, pagina per pagina, dell'anno sui si riferisce (ad esempio, per l'anno 2007 sarà 2007/1, 2007,2, ecc.), al fine di evitare numerazioni con progressività illimitata;
- per i libri e i registri contabili per i quali è stato soppresso l'obbligo di bollatura e vidimazione iniziale e che non siano facoltativamente bollati e vidimati dal contribuente, l'anno da indicare è quello cui fa riferimento la contabilità e non quello in cui è effettuata la stampa delle pagine; nel caso di bollatura e vidimazione facoltativa dei libri, si continua ad applicare il criterio di numerazione dell'anno in cui è effettuata la vidimazione stabilito dalla circolare del Ministero dell'Industria 9 gennaio 1997, n. 3407/C;
- per quanto riguarda la numerazione progressiva del libro degli inventari, qualora le relative annotazioni occupino solo poche pagine per ciascuna annualità, l'indicazione dell'anno può essere omessa.

Quanto puntualizzato fa riferimento a «**tutti i registri**», sia essi **libri civilistici** ovvero **libri o registri tributari**: i medesimi devono ritenersi **regolari** se numerati progressivamente con l'indicazione, pagina per pagina, dell'anno cui si riferisce la contabilità. L'obbligo, di natura formale, dettato dall'interpretazione di una norma di legge, ha infatti l'intento di **evitare numerazioni con progressività illimitata**, anche al fine di soddisfare il principio di ordinata contabilità disposto dall'art. 2219 c.c..
Quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate risulta in palese contrasto con quanto affermato dalla citata circolare n. 3407/C; inoltre, non esiste nell'ordinamento vigente alcuna disposizione che stabilisca l'obbligo di indicare - prima di ciascun numero di pagina - l'anno di bollatura con riferimento a libri contabili diversi dal giornale e dal libro degli inventari, come, a titolo di mera indicazione, i registri IVA, i libri dei cespiti ammortizzabili, etc.

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Nota bene

A seguito delle modifiche apportate all'art. 39, comma 1, D.P.R. n. 633/1972 e all'art. 22, comma 1, D.P.R. n. 600/1973, sono venute a cessare le competenze degli uffici delle Entrate in materia di numerazione e bollatura dei registri contabili. Ne consegue che la **bollatura facoltativa** dei libri contabili e quella obbligatoriamente prevista da leggi speciali restano di competenza dell'ufficio del **Registro delle imprese** o dei **notai**.

Registri fiscali e libri sociali obbligatori

L'art. 8, commi 2 e 3, legge n. 383/2001, modificando gli articoli 39, D.P.R. n. 633/1972 e 22, D.P.R. n. 600/1973, estendono l'eliminazione dell'obbligo della bollatura ai **registri previsti dalle norme fiscali**. Anche per tali registri resta, invece, confermato l'obbligo della **numerazione progressiva** delle pagine che li compongono.

Non sono più soggetti a bollatura (e, quindi, si devono ritenere regolarmente tenuti soltanto se numerati progressivamente in ogni pagina):

- il registro IVA delle fatture emesse;
- il registro IVA delle parcelle emesse e degli onorari (detto anche «registro degli incassi e delle annotazioni IVA per professionisti»);
- il registro IVA dei corrispettivi;
- il registro IVA degli acquisti;
- il registro IVA degli acquisti e degli esborsi (detto anche «registro dei pagamenti e delle annotazioni IVA per professionisti»);
- il registro cronologico delle movimentazioni finanziarie;
- il registro degli incassi e dei pagamenti dei professionisti;
- bollettario «a madre e figlia»;
- registro dei beni in conto deposito o in conto vendita;
- registro dei beni in conto lavorazione;
- altri libri e/o registri tenuti ai fini dell'IVA e delle imposte sui redditi,

mentre si devono necessariamente considerare esclusi dalla disposizione di soppressione dell'obbligo di bollatura dei libri e dei registri i libri sociali obbligatori previsti dall'art. 2421 c.c.. In altri termini, per:

- il libro dei soci;
- il libro delle obbligazioni;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni del comitato esecutivo;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli obbligazionisti;
- ogni altro libro o registro per i quali l'obbligo della bollatura è previsto da norme speciali;

continua a sussistere l'obbligo della bollatura presso il Registro delle imprese ovvero un notaio.

In altri termini, tali libri - prima di essere messi in uso - devono necessariamente essere numerati progressivamente in ogni pagina e bollati in ogni foglio, nel rispetto del disposto di cui all'art. 2215 c.c.. L'operazione di numerazione e bollatura deve essere eseguita dall'ufficio del Registro delle imprese o da un notaio. Ne deriva che le **società di capitali** (S.p.a., S.a.p.a. e S.r.l.) devono:

- assolvere la **tassa sulle concessioni governative** in modo forfettario;
- corrispondere l'**imposta di bollo** nella misura di **14,62 euro per ogni 100** pagine o frazione, ai sensi dell'art. 16 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 642/1972.

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Imposta di bollo e tassa sulle concessioni governative
L'art. 8, comma 4, legge n. 383/2001 interviene sulla disciplina dell'**imposta di bollo**, aggiungendo una nuova nota all'art. 16 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 642/1972, come sostituita dal D.M. 20 agosto 1992. La nuova nota 2-*bis* - con riferimento alla numerazione dei libri prescritti dall'art. 2214, comma 1, c.c. - stabilisce che:

- i soggetti non tenuti al versamento forfettario della tassa di concessione governativa (come, a titolo meramente indicativo, le imprese individuali, le società personali e i soggetti equiparati) devono:

  - corrispondere l'imposta di bollo nella misura di **20,66 euro** per ogni 100 pagine o frazione di 100 pagine;
  - assolvere necessariamente l'imposta di bollo, dovuta per la formalità di numerazione del libro giornale e del libro degli inventari, prima che i medesimi siano posti in uso e, quindi, prima di effettuare le annotazioni sulla prima pagina.

- i soggetti che - per la numerazione del libro inventari e del libro giornale - assolvono in modo **forfettario** la **tassa sulle concessioni governative** (come, a titolo meramente indicativo, le società di capitali che versano annualmente la tassa di concessione governativa nella misura forfettaria di 309,87 euro o di 516,46 euro se, alla data del 1° gennaio dell'anno di riferimento, l'ammontare del capitale o del fondo di dotazione superi l'importo di 516.456,90 euro, prescindendo dal numero dei libri o registri tenuti e delle relative pagine) devono:

  - corrispondere l'imposta di bollo nella misura di **14,62 euro** per ogni 100 pagine o frazione di 100 pagine;
  - assolvere necessariamente l'imposta di bollo, dovuta per la formalità di numerazione del libro giornale e del libro degli inventari, prima che i medesimi siano posti in uso e, quindi, prima di effettuare le annotazioni sulla prima pagina.

Nota bene

Il tributo deve essere corrisposto mediante **marche o bollo a punzone** da applicarsi sulla prima pagina numerata ovvero secondo le modalità di cui al D.Lgs. n. 237/1997, e cioè mediante **versamento presso gli sportelli bancari**, **postali** e/o dei **concessionari del servizio di riscossione** dei tributi (in quest'ultimo caso, gli estremi della relativa ricevuta di pagamento **modello F23** devono essere riportati sulla prima pagina di ciascun libro o registro).

Esempi
A chiarimento, si fanno seguire alcune esemplificazioni pratiche di riferimento con specificazione degli adempimenti di natura fiscale.

Libro giornale di società personali (S.n.c., S.a.s. e soggetti equiparati)

Caso 1 - Nell'anno in corso sono state stampate 185 pagine e l'elaborazione è stata eseguita con **periodicità trimestrale**.

Situazione

Periodo contabile	Data di elaborazione	Pagine utilizzate	Numerazione pagine	Imposta di bollo
Primo trimestre	3.4.2007	55	da 2007/1 a 2007/55	29,24 euro su pagina 2007/1

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Secondo trimestre	5.7.2007	40	da 2007/56 a 2007/95	-
Terzo trimestre	3.10.2007	35	da 2007/96 a 2007/130	29,24 euro su pagina 2007/101
Quarto trimestre	7.1.2008	55	da 2007/131 a 2007/185	-

Caso 2 - Nell'anno in corso sono state stampate 110 pagine e l'elaborazione è stata eseguita con **periodicità semestrale**.

Situazione

Periodo contabile	Data di elaborazione	Pagine utilizzate	Numerazione pagine	Imposta di bollo
Primo semestre	3.7.2007	50	da 2007/1 a 2007/50	29,24 euro su pagina 2007/1
Secondo semestre	7.1.2008	60	da 2007/51 a 2007/110	29,24 euro su pagina 2007/101

Caso 3

- nell'anno **2006** sono state stampate 85 pagine;
- nell'anno **2007** sono state stampate 70 pagine;
- l'elaborazione viene eseguita con **periodicità annuale**.

Situazione

Periodo contabile	Data di elaborazione	Pagine utilizzate	Numerazione pagine	Imposta di bollo
Anno 2006	7.1.2007	85	da 2006/1 a 2006/85	29,24 euro su pagina 2006/1
Anno 2007	8.1.2008	70	da 2007/1 a 2007/70	29,24 euro su pagina 2007/16

Libro giornale di società di capitali (S.p.a., S.r.l., S.a.p.a., etc.) con esercizio sociale coincidente con l'anno solare (1° gennaio - 31 dicembre)

Caso 1 - Nell'anno in corso sono state stampate 185 pagine e l'elaborazione è stata eseguita con **periodicità trimestrale**.

Situazione

Periodo contabile	Data di elaborazione	Pagine utilizzate	Numerazione pagine	Imposta di bollo
Primo trimestre	3.4.2007	55	da 2007/1 a 2007/55	14,62 euro su pagina 2007/1
Secondo trimestre	5.7.2007	40	da 2007/56 a 2007/95	-
Terzo trimestre	3.10.2007	35	da 2007/96 a 2007/130	14,62 euro su pagina 2007/101
Quarto trimestre	7.1.2008	55	da 2007/131 a 2007/185	-

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Caso 2 - Nell'anno in corso sono state stampate 110 pagine e l'elaborazione è stata eseguita con **periodicità semestrale**.

Situazione

Periodo contabile	Data di elaborazione	Pagine utilizzate	Numerazione pagine	Imposta di bollo
Primo semestre	3.7.2007	50	da 2007/1 a 2007/50	14,62 euro su pagina 2007/1
Secondo semestre	7.1.2008	60	da 2007/51 a 2007/110	14,62 euro su pagina 2007/101

Caso 3

- nell'anno **2006** sono state stampate 85 pagine;
- nell'anno **2007** sono state stampate 70 pagine;
- l'elaborazione viene eseguita con **periodicità annuale**.

Situazione

Periodo contabile	Data di elaborazione	Pagine utilizzate	Numerazione pagine	Imposta di bollo
Anno 2006	7.1.2007	85	da 2006/1 a 2006/85	14,62 euro su pagina 2006/1
Anno 2007	8.1.2008	70	da 2007/1 a 2007/70	14,62 euro su pagina 2007/16

Libro giornale di società di capitali (S.p.a., S.r.l., S.a.p.a., etc.) con esercizio sociale non coincidente con l'anno solare (1° luglio - 30 giugno)

Caso 1 - Nell'esercizio sociale 1° luglio 2007 - 30 giugno 2008, sono state stampate 185 pagine e l'elaborazione viene eseguita con **periodicità trimestrale**.

Situazione

Periodo contabile	Data di elaborazione	Pagine utilizzate	Numerazione pagine	Imposta di bollo
1° luglio - 30 settembre 2007	3.11.2007	55	da 2007/1 a 2007/55	14,62 euro su pagina 2007/1
1° ottobre - 31 dicembre 2007	7.1.2008	40	da 2007/56 a 2007/95	-
1° gennaio - 31 marzo 2008	8.4.2008	35	da 2007/96 a 2007/130	14,62 euro su pagina 2007/101
1° aprile - 30 giugno 2008	10.7.2008	55	da 2007/131 a 2007/185	-

Caso 2 - Nell'esercizio sociale 1° luglio 2007 - 30 giugno 2008) sono state stampate 110 pagine e l'elaborazione viene eseguita con **periodicità semestrale**.

Situazione

Periodo contabile	Data di elaborazione	Pagine utilizzate	Numerazione pagine	Imposta di bollo
1° luglio - 31 dicembre 2007	7.1.2008	50	da 2007/1 a 2007/50	14,62 euro su pagina 2007/1

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

1° gennaio - 30 giugno 2008	10.7.2008	60	da 2007/51 a 2007/110	14,62 euro su pagina 2007/101

Caso 3

- nell'esercizion sociale **1° luglio 2006 - 30 giugno 2007** sono state stampate 70 pagine;
- nell'esercizion sociale **1° luglio 2007 - 30 giugno 2008** sono state stampate 80 pagine
- l'elaborazione viene eseguita con **periodicità annuale**.

Situazione

Periodo contabile	Data di elaborazione	Pagine utilizzate	Numerazione pagine	Imposta di bollo
1° luglio 2006 - 30 giugno 2007	10.7.2007	70	da 2006/1 a 2006/70	14,62 euro su pagina 2006/1
1° luglio 2007 - 30 giugno 2008	8.7.2008	80	da 2007/1 a 2007/80	14,62 euro su pagina 2007/31

Versamento diretto: codice tributo
L'art. 8, comma 4, lettera b), legge n. 383/2001, ha introdotto nella tariffa allegato A, parte I, art. 16, annessa al D.P.R. n. 642/1972, concernente l'imposta di bollo, la possibilità di assolvere il tributo sui libri e registri anche mediante il **versamento diretto**. Pertanto, ai fini di tale versamento, con la risoluzione n. 174/E/2001, è stato istituito il codice tributo:

- **458T** - Imposta di bollo su libri e registri - allegato A, parte I, art. 16 del D.P.R. 642/72,

che deve necessariamente risultare specificato in sede di corresponsione mediante utilizzo del **modello F23**, tenendo in considerazione che - ai fini della regolazione contabile - le somme relative ai versamenti effettuati con il suddetto codice tributo devono essere imputate al capitolo 1205, art. 1, del bilancio dello Stato.

In sintesi, riepilogando quanto esposto:

A) le **società di capitali** (S.p.a, S.a.p.a. e S.r.l.), le **società consortili**, i **consorzi** tra enti locali e le aziende speciali (con fondo di dotazione legge n. 142/1990), devono corrispondere:

- le **tasse di concessione governativa** in misura forfettaria a prescindere dal numero di libri e registri tenuti e dal numero dello loro pagine:

  - **309,87 euro annuali**, se il capitale sociale sottoscritto è di entità uguale o non inferiore a 516.456,89 euro al 1° gennaio di ogni anno;
  - **516,46 euro annuali**, se il capitale sociale sottoscritto è superiore a 516.456,89 euro al 1°gennaio di ogni anno,

  pagabili entro il 16 marzo di ogni anno (per l'anno 2008, entro il 17 marzo, in quanto il giorno 16 cade di domenica), tenendo presente che:

  - le **società di nuova costituzione** devono, come regola generale, eseguire il versamento tramite c/c postale n. 6007 intestato «Agenzia delle Entrate - Centro operativo di Pescara - causale: bollatura e numerazione libri sociali»;
  - le **società di nuova costituzione in possesso di partita IVA** possono eseguire il versamento con il modello unificato F24 (codice tributo 7085 - vidimazioni libri sociali);
  - le **società già esistenti** devono effettuare il versamento con il modello unificato F24 (codice tributo 7085 - vidimazioni libri sociali);

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

- l'**imposta di bollo**, con applicazione, sull'ultima pagina numerata e intestata:

  - di **contrassegni telematici**, stampati su supporto autoadesivo per un importo di 14,62 euro ogni 100 facciate o frazione di 100;
  - oppure, in alternativa, dell'attestazione di versamento dell'importo equivalente posto in essere con il **modello F23** (codice tributo 458T);

- i **diritti di segreteria**, pari a **30 euro** a libro, con numerazione progressiva delle pagine illimitata (con riferimento al modello L2) pagabili:

  - sul c/c postale intestato alla Camera di commercio di competenza - Ufficio vidimazioni libri (l'attestazione deve essere allegata al modello L2);
  - oppure presso lo sportello, se previsto, della medesima Camera di commercio;

B) le **società di persone** (società semplici, S.a.s. e S.n.c.), gli **imprenditori individuali**, i **consorzi** tra imprese e le mutue assicurazioni, devono corrispondere:

- le **tasse di concessione governativa**, in misura di:

  - **7 euro** ogni 500 facciate o frazione di 500 a libro pagabili c/c postale n. 6007 intestato «Agenzia delle Entrate - Centro operativo di Pescara - causale: bollatura e numerazione libri sociali»;
  - oppure con le marche di concessione **67 euro** ogni 500 facciate o frazione di 500;

- l'**imposta di bollo**, con applicazione, sull'ultima pagina numerata e intestata:

  - per i **libri giornale e/o inventari**, di contrassegni telematici, stampati su supporto autoadesivo per un importo di **29,24 euro** ogni 100 facciate o frazione di 100 oppure, in alternativa, versando l'importo equivalente utilizzando il modello F23 con il codice tributo 458T;
  - per gli **altri libri sociali**, di contrassegni telematici, stampati su supporto autoadesivo per un importo di **14,62 euro** ogni 100 facciate o frazione di 100 oppure, in alternativa, versando l'importo equivalente utilizzando il modello F23 con il codice tributo 458T;

- i **diritti di segreteria**, pari a **30 euro** a libro, con numerazione progressiva delle pagine illimitata (con riferimento al modello L2) pagabili:

  - sul c/c postale intestato alla Camera di commercio di competenza - Ufficio vidimazioni libri (l'attestazione deve essere allegata al modello L2);
  - oppure presso lo sportello, se previsto, della medesima Camera di commercio;

C) le società **cooperative**, gli enti non economici, le aziende ospedaliere, le aziende socio-sanitarie, le associazioni con personalità giuridica iscritte solo al Registro delle imprese perché svolgono in prevalenza attività economica, devono corrispondere:.

- le **tasse di concessione governativa**, in misura di:

  - **67 euro** ogni 500 facciate o frazione di 500 a libro pagabili c/c postale n. 6007 intestato «Agenzia delle entrate - Centro operativo di Pescara - causale: bollatura e numerazione libri sociali»;
  - oppure con le marche di concessione 67 euro ogni 500 facciate o frazione di 500;

- l'**imposta di bollo**, con applicazione, sull'ultima pagina numerata e intestata:

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

- per i **libri giornale e/o inventari**, di contrassegni telematici, stampati su supporto autoadesivo per un importo di **29,24 euro** ogni 100 facciate o frazione di 100 oppure, in alternativa, versando l'importo equivalente utilizzando il modello F23 con il codice tributo 458T;
- per gli **altri libri sociali**, di contrassegni telematici, stampati su supporto autoadesivo per un importo di **14,62 euro** ogni 100 facciate o frazione di 100 oppure, in alternativa, versando l'importo equivalente utilizzando il modello F23 con il codice tributo 458T;

- i **diritti di segreteria**, pari a 30 euro a libro, con numerazione progressiva delle pagine illimitata (con riferimento al modello L2) pagabili:

  - sul c/c postale intestato alla Camera di commercio di competenza - Ufficio vidimazioni libri (l'attestazione deve essere allegata al modello L2);
  - oppure presso lo sportello, se previsto, della medesima Camera di commercio;

D) le **cooperative edilizie** se sono iscritte all'Albo Nazionale delle società cooperative nella sezione a mutualità prevalente, devono corrispondere:

- le **tasse di concessione governativa**, in misura di:
  - **67 euro** ogni 500 facciate o frazione di 500 a libro pagabili c/c postale n. 6007 intestato «Agenzia delle entrate - Centro operativo di Pescara - causale: bollatura e numerazione libri sociali»;
  - oppure con le marche di concessione **67 euro** ogni 500 facciate o frazione di 500;

- i **diritti di segreteria**, pari a 30 euro a libro, con numerazione progressiva delle pagine illimitata (con riferimento al modello L2) pagabili:

  - sul c/c postale intestato alla Camera di commercio di competenza - Ufficio vidimazioni libri (l'attestazione deve essere allegata al modello L2);
  - oppure presso lo sportello, se previsto, della medesima Camera di commercio;

  in quanto sono **totalmente esenti da imposta di bollo**;

E) le **cooperative sociali** (ONLUS) se sono iscritte nell'Albo Nazionale delle società cooperative nella sezione a mutualità prevalente, devono corrispondere solamente i **diritti di segreteria**, pari a 30 euro a libro, con numerazione progressiva delle pagine illimitata (con riferimento al modello L2) pagabili sul c/c postale intestato alla Camera di commercio di competenza - Ufficio vidimazioni libri (l'attestazione deve essere allegata al modello L2) oppure presso lo sportello, se previsto, della medesima Camera di commercio, in quanto sono totalmente **esenti da imposta di bollo** e **tasse di concessione governativa**, tenendo presente che per quanto attiene:

- alle cooperative sociali → la specifica definizione individuativa deve necessariamente risultare dalla denominazione sociale;
- alle ONLUS → devono riportare la specifica dizione nella loro denominazione oppure (in alternativa) devono allegare copia della comunicazione all'Agenzia delle Entrate ai fini dell'anagrafe delle ONLUS o produrre autocertificazione in tal senso;
- agli organismi di volontariato → sussiste l'obbligo-onere di produrre la copia dell'iscrizione nei registri istituti dalle Regioni o un'autocertificazione in tal senso.

Per quanto attiene all'assolvimento dell'imposta di bollo la prassi prevede per:

- i **contrassegni telematici** dell'imposta di bollo, stampati su supporto autoadesivo,

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

l'applicazione sulla **prima pagina numerata**, tenendo presente che:

- al superamento di ogni 100 pagine, un nuovo contrassegno deve necessariamente risultare applicato sulla centunesima, indipendentemente dall'anno di riferimento della numerazione progressiva;
- i contrassegni devono necessariamente risultare annullati;

- il versamento tramite il modello unificato F23 (con specificazione del codice tributo 458T), la rilevazione degli estremi di versamento sulla prima pagina di ciascun libro o registro, tenendo presente che:

  - se il versamento riguardava un solo libro di 100 pagine, nel caso di superamento della centesima pagina, è necessario osservare le medesime modalità previste per l'assolvimento con contrassegni telematici, stampati su supporto autoadesivo e, di conseguenza, sulla centunesima pagina si devono necessariamente riportare gli estremi dell'ulteriore versamento effettuato;
  - se il versamento (cumulativo) riguardava un solo libro di oltre 100 pagine, in caso di superamento della centesima pagina, è utile specificare sulla centunesima pagina i medesimi dati riportati sulla prima pagina.

Schema riassuntivo
Libri e i registri senza obbligo di bollatura/vidimazione

Libro giornale e libro inventari	Numerazione	Tutti i soggetti	Sì
	Bollatura e vidimazione	Società di capitali	Soppressa
		Altri soggetti	Soppressa
	Imposta di bollo	Società di capitali	14,62 euro per ogni 100 pagine o frazione
		Altri soggetti	29,24 euro per ogni 100 pagine o frazione
	Tassa di concessione governativa (per soggetto)	Società di capitali	309,87 euro entro il 16 marzo (o 516,46 euro se capitale o fondo di dotazione superiore a 516.456.90 euro)
		Altri soggetti	Non dovuta

Registri IVA e altri fiscali	Numerazione	Tutti i soggetti	Sì
	Bollatura e vidimazione	Società di capitali	Soppressa
		Altri soggetti	Soppressa
	Imposta di bollo	Società di capitali	Non dovuta
		Altri soggetti	Non dovuta
	Tassa di concessione governativa (per soggetto)	Società di capitali	Non dovuta
		Altri soggetti	Non dovuta

Registri IVA e altri fiscali	Numerazione	Tutti i soggetti	Sì
	Bollatura e vidimazione	Società di capitali	Soppressa
		Altri soggetti	Soppressa
	Imposta di bollo	Società di capitali	Non dovuta
		Altri soggetti	Non dovuta
	Tassa di concessione governativa (per soggetto)	Società di capitali	Non dovuta
		Altri soggetti	Non dovuta

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Libri con obbligo di bollatura/vidimazione

Registri IVA e altri fiscali	Numerazione	Tutti i soggetti	Sì
	Bollatura e vidimazione	Società di capitali	Sì
		Altri soggetti	Sì se attivati
	Imposta di bollo	Società di capitali	14,62 euro per ogni 100 pagine o frazione
		Altri soggetti	14,62 euro per ogni 100 pagine o frazione (se attivati)
	Tassa di concessione governativa (per soggetto)	Società di capitali	309,87 euro entro il 16 marzo (o 516,46 euro se capitale o fondo di dotazione superiore a 516.456.90 euro)
		Altri soggetti	67 euro ogni 500 pagine o frazione (se attivati)

Nota bene

Oltre ai libri sociali, sono soggetti alla bollatura - oltre che alla numerazione - i libri e i registri che sono espressamente assoggettati a tale adempimento per disposizione di specifiche leggi speciali. A titolo meramente indicativo, si richiamano:

- i **registri di raccolta/eliminazione oli usati o esausti** tenuti ai sensi del D.M. 22 febbraio 1984, che possono anche essere vidimati dal Consorzio obbligatorio nazionale di raccolta e trattamento degli oli e dei grassi vegetali e animali esausti;
- i **formulari di identificazione dei rifiuti**, tenuti a norma dell'art. 15, D.Lgs. n. 22/1997 e del D.M. n. 145/1998 e successive modificazioni.

DEPOSITO DEL BILANCIO E DELL'ELENCO DEI SOCI

Il deposito telematico del bilancio e dell'elenco dei soci avviene attraverso l'espletamento di quattro fasi: la **predisposizione della pratica**, la **sottoscrizione digitale**, la **stipula di una convenzione di pagamento**, l'**invio della pratica** via Internet. Il bilancio e l'elenco soci possono essere presentati su **supporto informatico firmato digitalmente**, da spedire tramite raccomandata.

Modalità di deposito

Il deposito telematico del bilancio e dell'elenco dei soci avviene attraverso l'espletamento di **quattro fasi**:

- la **predisposizione della pratica** secondo una delle seguenti modalità:
  - **invio del bilancio con riconferma dell'elenco soci dell'anno precedente** → l'utente deve ricorrere alla modalità «bilanci online» in grado di garantire una più veloce ed agevole predisposizione e spedizione della pratica;
  - **deposito con presentazione di un nuovo elenco soci** → è consigliato l'uso della

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

modalità «modello Bilanci PDF» che permette di predisporre la pratica in modo più intuitivo, semplice e veloce del tradizionale software Fedra (o programmi compatibili).

L'utilizzo di Fedra o Fedraplus o programmi compatibili è, comunque, possibile in entrambe le situazioni sopra descritte, ma è consigliato solo qualora l'utente abbia dimestichezza con tali programmi e non li utilizzi solo per l'invio delle pratiche relative ai bilanci;

- la **sottoscrizione digitale** con smart-card;
- la stipula di una **convenzione di pagamento** (ad esempio, Telemaco Pay);
- l'**invio della pratica** via Internet con la procedura «Telemaco».

Il bilancio e l'elenco soci possono essere presentati su **supporto informatico firmato digitalmente**, da spedire tramite raccomandata AR all'Ufficio o da presentare allo sportello (nei giorni previsti).

Diritti di segreteria
Per il deposito del bilancio d'esercizio è previsto il pagamento di un diritto di segreteria di:

- **60 euro**, se la presentazione avviene con **modalità telematica**;
- **90euro**, se si utilizza il **supporto informatico digitale**.

In merito, si precisa che:

- per le **cooperative sociali** gli importi sono **ridotti del 50%**, tenendo presente che - in relazione all'art. 1, comma 3, legge n. 381/1991 - le cooperative sociali devono necessariamente riportare tale indicazione nella denominazione;
- se, unitamente al bilancio, viene depositato anche l'elenco soci, si deve corrispondere **un solo diritto di segreteria**; nell'ipotesi in cui l'elenco soci venga depositato a parte, si deve versare un ulteriore diritto di segreteria della medesima entità.

Nota bene

Le pratiche telematiche inviate con **insufficienza di fondi** nel conto prepagato **non** risulteranno **pervenute** alla competente Camera di commercio. Infatti, il servizio di spedizione risulta sospeso e, di conseguenza, si rende necessario - oltre alla debita integrazione del conto - anche un **nuovo invio**, da eseguire sempre entro 30 giorni dall'approvazione, in quanto la prima trasmissione non risulta convalidata.

Imposta di bollo
L'imposta di bollo deve essere **assolta in modo virtuale** ed è pari a **65 euro**. La dicitura inerente all'assolvimento dell'imposta di bollo, da apporre esclusivamente sulla distinta, è la seguente: «Imposta di bollo assolta in modo virtuale tramite la Camera di Commercio di ... autorizzata con provv. prot. n. ... del Ministero delle Finanze - Dip. delle Entrate - Ufficio delle Entrate di ...», con specifica degli estremi dell'autorizzazione relativi alla Camera di commercio destinataria della domanda.
Se il **professionista** (ad esempio, il notaio) è stato personalmente autorizzato dall'Amministrazione finanziaria alla riscossione in forma virtuale dell'imposta e, quindi, intende provvedervi a tale titolo, deve necessariamente specificare - in luogo dell'**autorizzazione camerale** - gli estremi della propria autorizzazione, riportando la seguente dicitura: «Imposta di bollo assolta in modo virtuale tramite l'autorizzazione n. ... del Ministero delle Finanze - Dip. Delle Entrate - Ufficio delle Entrate di ...».
Nell'ipotesi in cui l'imposta venga assolta tramite dichiarazione presentata dal professionista all'Agenzia delle Entrate a norma dell'art. 2, D.M. n. 127/2002, deve risultare evidenziata la seguente dicitura: «Imposta di bollo assolta in modo virtuale tramite presentazione della

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

dichiarazione di cui all'art. 2 del D.M. 127/2002 inviata in data ... prot. ... al Ministero delle Finanze - Dip. Delle Entrate - Agenzia delle Entrate ...».
Sussiste l'**esenzione totale dal bollo** esclusivamente per le **cooperative sociali** di cui alla legge n. 381/1991.

Elenco dei soci
L'elenco dei soci deve, come regola procedurale, risultare **presentato in allegato al bilancio**, quando la compagine sociale e/o la singola quota di ogni socio risulta diversa e, quindi, variata rispetto a quella comunicata con l'elenco dei soci allegato:

- al bilancio dell'esercizio precedente;
- all'atto costitutivo nelle società di nuova costituzione;
- al modello S1 nell'ipotesi di trasferimento tra province diverse.

Verificandosi tale ipotesi, il modello Intercalare S, recante la situazione dei soci alla data del verbale di approvazione del bilancio, deve necessariamente risultare compilato anche nel riquadro concernente l'**indicazione analitica dei trasferimenti** e, di conseguenza, è necessario riportare tutte le annotazioni effettuate nel libro soci a partire dalla data di approvazione del bilancio dell'esercizio sociale precedente.
Il riquadro dell'indicazione analitica dei trasferimenti non deve essere compilato quando la **variazione delle quote** non deriva da atti di trasferimento quote (come, a titolo meramente indicativo, aumenti o riduzioni di capitale, nel qual caso occorre dare notizia redigendo il riquadro Note: la variazione delle quote dipende da ...).

> **Nota bene**
>
> L'**elenco dei soci** non deve essere presentato quando lo stesso è **uguale** a quello depositato in allegato al bilancio dell'**esercizio precedente**.

Rettifica del bilancio e dell'elenco soci
Ogni rettifica al **bilancio già depositato** e/o già evaso determina la necessità di un nuovo integrale deposito con uguali modalità, corrispondendo nuovamente i **diritti di segreteria** e l'imposta di **bollo** in quanto deve necessariamente risultare completo di tutta la documentazione presentata precedentemente, con l'indicazione nel riquadro Note che si tratta di **deposito a rettifica** e del numero di protocollo assegnato al precedente deposito.
La **rettifica del solo elenco soci** deve essere eseguita depositando il **modello B** e l'**Intercalare S** con la situazione corretta, specificando quale «data atto» quella del verbale di approvazione del bilancio di riferimento, con menzione nel riquadro Note che si tratta di deposito a rettifica e del numero di protocollo assegnato al deposito oggetto di rettifica.
Il deposito è soggetto:

- all'imposta di **bollo** di **65 euro** per il modello B;
- al **diritto di segreteria** di **30 euro** se la presentazione avviene con modalità telematica (**50 euro** se viene utilizzato il supporto informatico digitale).

Con riguardo ai **bilanci non ancora evasi**, l'apertura della «Gestione correzioni» da parte del Registro delle imprese si deve ritenere consentita solamente quando la correzione da apportare riguarda le **formalità per il deposito soggette al controllo** dell'Ufficio (ad esempio, allegazione di documento di altra società, documento riferito ad anni precedenti, etc.).
Non è possibile aprire la «Gestione correzioni» su richiesta dell'utente per correzioni di contenuto che non riguardano la regolarità formale della pratica. Pertanto, per l'utente sussiste l'obbligo-onere di verificare e riscontrare l'esattezza della documentazione prima dell'invio al Registro delle imprese.

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

FOCUS

ATTIVITÀ DI IMPIANTISTICA: NUOVA DISCLIPLINA

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale 12 marzo 2008, n. 61 il decreto del Ministero dello Sviluppo economico n. 37/2008 - Regolamento concernente l'attuazione dell'articolo 11-*quaterdecies*, comma 13, lettera a) della legge n. 248 del 2 dicembre 2005, recante riordino delle disposizioni in materia di **attività di installazione degli impianti** all'interno degli edifici.
La disciplina recata dal regolamento, che prevede alcune specifiche novità rispetto alla precedente normativa, è entrata **in vigore** il **27 marzo 2008**.

Novità	➔	• non esiste più la **distinzione** tra gli interventi negli **edifici civili e non civili**: le imprese che effettuano i lavori di impiantistica in qualsiasi edificio (ad uso civile e non civile) devono necessariamente avere nominato un **responsabile tecnico**; • sono state modificate alcune lettere relative alla **classificazione degli interventi di impiantistica**: a titolo meramente esemplificativo, gli impianti di protezione dalle scariche atmosferiche e gli impianti di automazione di porte, cancelli e barriere non rientrano più nella lettera b), bensì nella lettera a), inerente agli impianti elettrici in generale; • il **responsabile tecnico** può essere nominato **solo per un'impresa**; • la qualifica di responsabile tecnico è **incompatibile** con ogni altra **attività continuativa**; • l'attività viene denunciata con la **dichiarazione di inizio attività** prevista dall'art. 19, legge n. 241/1990 e successive modifiche, e può essere iniziata decorsi 30 giorni dalla data di presentazione della dichiarazione al Registro delle imprese; • sono stati modificati i **requisiti professionali** richiesti per la nomina di responsabile tecnico (ad esempio in caso di conseguimento del diploma di scuola secondaria superiore è richiesto una successiva esperienza lavorativa di 2 anni continuativi, anziché 1); • in caso di esperienza lavorativa come titolare, socio o **collaboratore familiare** di impresa abilitata, sono richiesti almeno **6 anni di esperienza** per maturare i requisiti e chiedere l'abilitazione come responsabile tecnico.

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Abrogazioni ➔	• legge n. 46/1990 (ad eccezione degli artt. 8, 14 e 16, le cui **sanzioni** trovano applicazione in misura raddoppiata per le violazioni degli obblighi previsti dal nuovo decreto); • D.P.R. n. 447/1991 (attuativo della legge n. 46/1990); • Articoli 107-121, n. 380/2001 (Istituzione dell'Albo degli Impiantisti).

Ambito di applicazione ➔	La disciplina si rende applicabile agli **impianti** posti al servizio degli edifici, **indipendentemente dalla destinazione d'uso**, collocati all'interno degli stessi o delle relative pertinenze; se l'impianto è connesso a reti di distribuzione, si rende operativo a partire dal punto di consegna della fornitura.

⬇

Classificazione degli impianti

- impianti di produzione, trasformazione, trasporto, distribuzione, utilizzazione dell'**energia elettrica**, impianti di protezione contro le scariche atmosferiche, nonché impianti per l'automazione di porte, cancelli e barriere;
- impianti **radiotelevisivi**, antenne e impianti elettronici in genere;
- impianti di **riscaldamento**, di climatizzazione, di condizionamento e di refrigerazione di qualsiasi natura o specie, comprese le opere di evacuazione dei prodotti della combustione e delle condense, e di ventilazione ed aerazione dei locali;
- impianti **idrici** e **sanitari** di qualsiasi natura o specie;
- impianti per la distribuzione e l'utilizzazione di **gas** di qualsiasi tipo, comprese le opere di evacuazione dei prodotti della combustione e ventilazione ed aerazione dei locali;
- impianti di **sollevamento di persone o di cose** per mezzo di ascensori, di montacarichi, di scale mobili e simili;
- impianti di protezione **antincendio**.

⬇

Gli impianti o parti di impianto che sono soggetti a requisiti di sicurezza prescritti in attuazione della normativa comunitaria, o di normativa specifica, non sono disciplinati, per tali aspetti, dalle disposizioni del decreto in esame.

Definizioni relative agli impianti

- **Punto di consegna delle forniture** ➔ il punto in cui l'azienda fornitrice o distributrice rende disponibile all'utente l'energia elettrica, il gas naturale o diverso, l'acqua, ovvero il punto di immissione del combustibile nel deposito collocato, anche mediante comodato, presso l'utente;

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

- **Potenza impegnata** → il valore maggiore tra la potenza impegnata contrattualmente con l'eventuale fornitore di energia, e la potenza nominale complessiva degli impianti di autoproduzione eventualmente installati;
- **Uffici tecnici interni** → strutture costituite da risorse umane e strumentali preposte all'impiantistica, alla realizzazione degli impianti aziendali ed alla loro manutenzione i cui responsabili posseggono i requisiti tecnico-professionali previsti dall'art. 4;
- **Ordinaria manutenzione** → gli interventi finalizzati a contenere il degrado normale d'uso, nonché a far fronte ad eventi accidentali che comportano la necessità di primi interventi, che comunque non modificano la struttura dell'impianto su cui si interviene o la sua destinazione d'uso secondo le prescrizioni previste dalla normativa tecnica vigente e dal libretto di uso e manutenzione del costruttore;
- **Impianti di produzione, trasformazione, trasporto, distribuzione, utilizzazione dell'energia elettrica** → i circuiti di alimentazione degli apparecchi utilizzatori e delle prese a spina con esclusione degli equipaggiamenti elettrici delle macchine, degli utensili, degli apparecchi elettrici in genere. Nell'ambito degli impianti elettrici rientrano anche quelli di autoproduzione di energia fino a 20 kw nominale, gli impianti per l'automazione di porte, cancelli e barriere, nonché quelli posti all'esterno di edifici se gli stessi sono collegati, anche solo funzionalmente, agli edifici;
- **Impianti radiotelevisivi ed elettronici** → le componenti impiantistiche necessarie alla trasmissione ed alla ricezione dei segnali e dei dati, anche relativi agli impianti di sicurezza, ad installazione fissa alimentati a tensione inferiore a 50 V in corrente alternata e 120 V in corrente continua, mentre le componenti alimentate a tensione superiore, nonché i sistemi di protezione contro le sovratensioni sono da ritenersi appartenenti all'impianto elettrico; ai fini dell'autorizzazione, dell'installazione e degli ampliamenti degli impianti telefonici e di telecomunicazione interni collegati alla rete pubblica, si applica la normativa specifica vigente;
- **Impianti per la distribuzione e l'utilizzazione di gas** → l'insieme delle tubazioni, dei serbatoi e dei loro accessori, dal punto di consegna del gas, anche in forma liquida, fino agli apparecchi utilizzatori, l'installazione ed i collegamenti dei medesimi, le predisposizioni edili e meccaniche per l'aerazione e la ventilazione dei locali in cui deve essere installato l'impianto, le predisposizioni edili e meccaniche per lo scarico all'esterno dei prodotti della combustione;
- **Impianti di protezione antincendio** → gli impianti di alimentazione di idranti, gli impianti di estinzione di tipo automatico e manuale nonché gli impianti di rilevazione di gas, di fumo e d'incendio;
- **CEI** → Comitato Elettrotecnico Italiano;
- **UNI** → Ente Nazionale Italiano di Unificazione.

Imprese abilitate	→	Sono le **imprese iscritte**: • nel **Registro delle imprese** (di cui al D.P.R. n. 581/1995 e successive modificazioni); o • nell'**Albo provinciale delle imprese artigiane** (di cui alla legge n. 443/1985); se l'imprenditore individuale o il legale rappresentante o il responsabile tecnico da essi preposto con atto formale è in possesso dei previsti **requisiti professionali**.



Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

- il responsabile tecnico svolge tale funzione per **una sola impresa** e la qualifica è **incompatibile** con ogni altra attività continuativa;
- le imprese che intendono esercitare le attività relative agli impianti devono presentare la **dichiarazione di inizio attività**, indicando specificamente per quale lettera e quale voce intendono esercitare l'attività e dichiarare, altresì, il possesso dei requisiti tecnico-professionali richiesti per i lavori da realizzare;
- le **imprese artigiane** devono presentare la dichiarazione predetta, unitamente alla domanda d'iscrizione all'Albo delle imprese artigiane per la verifica del possesso dei prescritti requisiti tecnico-professionali e il conseguente riconoscimento della qualifica artigiana; le **altre imprese** devono presentare la dichiarazione, unitamente alla domanda di iscrizione, presso l'ufficio del Registro delle imprese;
- le **imprese non installatrici**, che dispongono di uffici tecnici interni, sono autorizzate all'installazione, alla trasformazione, all'ampliamento e alla manutenzione degli impianti, relativi esclusivamente alle proprie strutture interne e nei limiti della tipologia di lavori per i quali il responsabile possiede i requisiti;
- le imprese cui sono stati riconosciuti i requisiti tecnico-professionali hanno diritto ad un **certificato di riconoscimento** rilasciato dalle competenti commissioni provinciali per l'artigianato o dalle competenti Camere di commercio.

Requisiti tecnico-professionali
Sono, in alternativa:

Diploma di laurea	➔	in materia tecnica specifica conseguito presso un'università statale o legalmente riconosciuta
Diploma o qualifica	➔	conseguita al termine di scuola secondaria del secondo ciclo con specializzazione relativa al settore delle attività in esame, presso un istituto statale o legalmente riconosciuto, seguiti da un **periodo di inserimento**, di almeno 2 anni continuativi, alle dirette dipendenze di un'impresa del settore (il periodo di inserimento per le attività inerenti agli impianti idrici e sanitari di qualsiasi natura o specie, è di 1 anno)
Titolo o attestato	➔	conseguito ai sensi della legislazione vigente in materia di formazione professionale, previo un **periodo di inserimento**, di almeno 4 anni consecutivi, alle dirette dipendenze di un'impresa del settore (il periodo di inserimento per le attività inerenti agli impianti idrici e sanitari di qualsiasi natura o specie, è di 2 anni)

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Prestazione lavorativa	➔	svolta alle dirette dipendenze di un'impresa abilitata nel ramo di attività cui si riferisce la prestazione dell'operaio installatore per un periodo non inferiore a 3 anni, escluso quello computato ai fini dell'apprendistato e quello svolto come operaio qualificato, in qualità di operaio installatore con qualifica di specializzato nelle attività di installazione, di trasformazione, di ampliamento e di manutenzione degli impianti



Si devono considerare in possesso dei requisiti tecnico-professionali il **titolare** dell'impresa, i **soci** e i **collaboratori familiari** che hanno svolto attività di collaborazione tecnica continuativa nell'ambito di imprese abilitate del settore per un periodo non inferiore a 6 anni (4 anni per le attività di impianti idrici e sanitari di qualsiasi natura o specie).

Periodo di inserimento

I periodi di inserimento inerenti a:

- impianti radiotelevisivi, antenne e impianti elettronici in genere;
- impianti di riscaldamento, di climatizzazione, di condizionamento e di refrigerazione di qualsiasi natura o specie, comprese le opere di evacuazione dei prodotti della combustione e delle condense, e di ventilazione ed aerazione dei locali;
- impianti idrici e sanitari di qualsiasi natura o specie,

si possono svolgere anche in forma di **collaborazione tecnica continuativa** nell'ambito dell'impresa da parte del titolare, dei soci e dei collaboratori familiari.

Realizzazione ed installazione degli impianti	➔	Le imprese realizzano gli impianti secondo la **regola dell'arte**, in conformità alla normativa vigente e sono **responsabili** della **corretta esecuzione** degli stessi. Gli impianti realizzati in conformità alla vigente normativa e alle norme dell'UNI, del CEI o di altri Enti di normalizzazione appartenenti agli Stati membri UE o che sono parti contraenti dell'accordo sullo spazio economico europeo, si considerano eseguiti secondo la regola dell'arte.



- Con riferimento alle attività produttive, si rendono applicabili le norme generali di sicurezza di cui all'art. 1, D.P.C.M. 31 marzo 1989 e relative modificazioni.

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

- Gli **impianti elettrici** nelle unità immobiliari ad uso abitativo realizzati prima del 13 marzo 1990 si considerano **adeguati** se dotati di sezionamento e protezione contro le sovracorrenti posti all'origine dell'impianto, di protezione contro i contatti diretti, di protezione contro i contatti indiretti o protezione con interruttore differenziale avente corrente differenziale nominale non superiore a 30 mA.

Dichiarazione di conformità ➔	Al termine dei lavori, previa effettuazione delle verifiche previste dalla normativa vigente, comprese quelle di funzionalità dell'impianto, l'impresa installatrice rilascia al committente la dichiarazione di conformità degli impianti realizzati.



- Se il **progetto** è **redatto dal responsabile tecnico** dell'impresa installatrice, l'elaborato tecnico è costituito almeno dallo **schema dell'impianto** da realizzare (inteso come descrizione funzionale ed effettiva dell'opera da eseguire, eventualmente integrato con la necessaria documentazione tecnica attestante le varianti introdotte in corso d'opera);
- nell'ipotesi di **rifacimento parziale di impianti**, il progetto, la dichiarazione di conformità, e l'attestazione di collaudo, ove prevista, si riferiscono alla sola parte degli impianti oggetto dell'opera di rifacimento, ma tengono conto della **sicurezza** e **funzionalità dell'intero impianto**;
- la dichiarazione di conformità è rilasciata anche dai responsabili degli **uffici tecnici interni** delle imprese non installatrici.



Dichiarazione di rispondenza

Nel caso in cui la dichiarazione di conformità non venga prodotta o non sia più reperibile, tale atto è sostituito - per gli impianti preesistenti - da una **dichiarazione di rispondenza** resa da un **professionista iscritto all'albo** professionale per le specifiche competenze tecniche richieste, che ha esercitato la professione - per almeno 5 anni - nel settore impiantistico a cui si riferisce la dichiarazione, sotto personale responsabilità, in esito a sopralluogo ed accertamenti, o (per gli impianti particolari) da un soggetto che ricopre, da almeno 5 anni, il ruolo di **responsabile tecnico** di un'impresa abilitata operante nel settore impiantistico a cui si riferisce la dichiarazione.

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Obblighi del committente o del proprietario

Il committente è tenuto ad affidare i lavori di installazione, di trasformazione, di ampliamento e di manutenzione straordinaria degli impianti ad **imprese abilitate**.

Il proprietario dell'impianto deve adottare le **misure necessarie per conservarne le caratteristiche di sicurezza** previste dalla normativa vigente in materia, tenendo conto delle istruzioni per l'uso e la manutenzione predisposte dall'impresa installatrice dell'impianto e dai fabbricanti delle apparecchiature installate. Resta ferma la **responsabilità** delle aziende fornitrici o distributrici, per le parti dell'impianto e delle relative componenti tecniche da loro installate o gestite.

Entro 30 giorni dall'allacciamento di una nuova fornitura di gas, energia elettrica, acqua, negli edifici di qualsiasi destinazione d'uso, il committente deve consegnare al distributore o al venditore copia della **dichiarazione di conformità dell'impianto**.

La stessa documentazione deve essere consegnata in caso di **richiesta di aumento di potenza** impegnata a seguito di interventi sull'impianto, o di un aumento di potenza che - senza interventi sull'impianto - determina il raggiungimento dei livelli di potenza impegnata o, comunque, per gli impianti elettrici, la potenza di 6 Kw.

Certificato di agibilità	➔	Il certificato di agibilità viene rilasciato dalle autorità competenti previa acquisizione della **dichiarazione di conformità**, nonché del **certificato di collaudo** degli impianti installati, ove previsto dalle norme vigenti.

Sanzioni

Violazioni		**Sanzioni amministrative**
• degli obblighi derivanti dalla dichiarazione di conformità	➔	da 100 a 1.000 euro con riferimento all'entità e complessità dell'impianto, al grado di pericolosità e alle altre circostanze obiettive e soggettive della violazioni.
• degli altri obblighi	➔	da 1.000 a 10.000 euro con riferimento all'entità e complessità dell'impianto, al grado di pericolosità ed alle altre circostanze obiettive e soggettive della violazione.

⬇

- Le violazioni comunque accertate, anche attraverso verifica, a carico delle imprese installatrici sono comunicate alla CCIAA competente per territorio, che provvede all'**annotazione** nell'Albo provinciale delle imprese artigiane o nel Registro delle imprese in cui l'impresa inadempiente risulta iscritta, mediante apposito verbale.
- La **violazione reiterata tre volte** delle norme relative alla sicurezza degli impianti da parte delle imprese abilitate comporta, in casi di particolare gravità, la **sospensione temporanea dell'iscrizione** delle stesse imprese dal Registro delle imprese o dall'Albo provinciale delle imprese artigiane, su proposta dei soggetti accertatori e su giudizio delle commissioni che sovrintendono alla tenuta dei registri e degli albi.

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

- Alla terza violazione delle norme riguardanti la progettazione e i collaudi, i soggetti accertatori propongono agli ordini professionali **provvedimenti disciplinari** a carico dei professionisti iscritti nei rispettivi albi.

LE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE

L'attività sportiva dilettantistica in forma associata può essere esercitata sotto la forma giuridica di:

- **associazione sportiva dilettantistica**, con o senza personalità giuridica;
- **società sportiva dilettantistica**.

La società sportiva dilettantistica, a sua volta, può costituirsi come società di capitale o come società cooperativa senza scopo di lucro.

Costituzione di associazioni e società sportive ➔	Comporta la redazione dell'atto costitutivo e dello statuto. La costituzione può avvenire: • per **atto pubblico**, con scrittura privata a firme autenticate; • con **scrittura privata registrata**. Per la costituzione delle società sportive di capitale e delle società cooperative senza scopo di lucro è previsto, invece, l'**obbligo dell'atto pubblico**.

⬇

Contenuto dell'atto costitutivo/statuto	Nell'**atto costitutivo** sono indicati, tra l'altro: • la **denominazione sociale**, con l'obbligatorietà dell'indicazione della finalità sportiva dilettantistica; • la **sede legale**; • i dati dei **soci** fondatori. Nello **statuto** si indicano, invece, gli **obiettivi** dell'associazione e le **norme di funzionamento**.
Agevolazioni	La legge prevede agevolazioni, per poter fruire delle quali lo **statuto** delle associazioni sportive dilettantistiche e delle società sportive dilettantistiche deve **obbligatoriamente** indicare: • la **denominazione**; • l'**oggetto sociale** con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche; • l'attribuzione della **rappresentanza legale**; • l'**assenza di fini di lucro**; • la contestuale previsione che i proventi delle attività espletate non possono mai essere divisi fra gli associati, anche in forma indiretta;

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

	• le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'**elettività delle cariche sociali** (fanno eccezione le società sportive dilettantistiche che assumono la forma di società di capitali o cooperative: in tali casi si fa riferimento alle disposizioni del codice civile); • l'obbligo di redazione dei **rendiconti economico-finanziari** e le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari; • le modalità di **scioglimento** dell'associazione o della società; • l'obbligo di **devoluzione ai fini sportivi del patrimonio** in caso di scioglimento delle società e delle associazioni
Società sportive di capitali	• Gli **amministratori** hanno il **divieto** di ricoprire cariche sociali in altre società o associazioni sportive dilettantistiche che operino nell'ambito della medesima Federazione sportiva o disciplina associata, se riconosciuta dal CONI, ovvero nell'ambito della medesima disciplina facente capo ad un ente di promozione sportiva; • sussiste l'obbligo di osservare le disposizioni del **CONI** (Comitato Olimpico Nazionale Italiano) e i regolamenti emanati dalle Federazioni Nazionali o dagli Enti di Promozione Sportiva cui la società intende affiliarsi.

Iscrizioni al registro del CONI ➔	Per ottenere il riconoscimento dello ***status*** di associazione o società sportiva e per usufruire di agevolazioni fiscali, è necessaria l'iscrizione nel Registro nazionale del CONI (l'organismo che si occupa dell'organizzazione e del potenziamento dello sport nazionale, oltre che della promozione e diffusione della pratica sportiva). Ogni anno il CONI trasmette all'Agenzia delle Entrate un elenco delle associazioni e delle società iscritte.

Regime fiscale agevolato
Il regime fiscale «normale» delle associazioni sportive dilettantistiche è quello degli **enti non commerciali**. È possibile però usufruire di un regime fiscale agevolato (legge n. 398/1991) per quanto riguarda sia l'**IVA** sia le **imposte dirette**.

Agevolazioni ➔	• **determinazione forfetaria** del **reddito imponibile** (in base ad un coefficiente di redditività); • determinazione forfetaria dell'**IVA**; • esonero dall'obbligo di tenuta delle **scritture contabili** (libro giornale, libro degli inventari, registri IVA, scritture ausiliarie e di magazzino, registro beni ammortizzabili); • esonero dalla redazione dell'**inventario** e del **bilancio**; • esonero dagli obblighi di **fatturazione** e **registrazione** (tranne che per sponsorizzazioni, cessione di diritti radio-Tv e pubblicità).

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Libri obbligatori	Ai fini IVA, le associazioni sportive dilettantistiche devono istituire solo il registro di cui al D.M. 11 febbraio 1997 in cui devono essere annotate - entro il giorno 15 di ogni mese - tutte le entrate conseguite nel mese precedente, ai sensi dell'art. 9, comma 3, D.P.R. n. 544/1999. I **libri sociali** da tenere sono: • il **libro soci** (nel quale devono essere annotati i dati dei soci - fondatori, ordinari e componenti il Consiglio direttivo); • il **libro verbali assemblee** (nel quale devono risultare tutti i verbali delle assemblee).
Obblighi contabili e fiscali	• **conservazione** e **numerazione delle fatture** emesse e di acquisto; • **annotazione di corrispettivi e proventi** conseguiti nell'esercizio d'attività commerciali; • **versamento trimestrale** dell'IVA; • tenuta del **libro soci** e dei **verbali assemblee**; • presentazione della **dichiarazione dei redditi** (UNICO ENC) e del **modello 770**, quando previsto.

Accesso al regime agevolato

Il regime agevolato può essere adottato dalle associazioni sportive dilettantistiche a **condizione** che - nel periodo d'imposta precedente - l'**importo dei proventi** conseguiti relativo all'esercizio di attività commerciali **non** sia **superiore a 250.000 euro**.

Presupposti ➔	Per potere applicare il regime agevolato, valgono i seguenti criteri: • i soggetti con **periodo d'imposta coincidente con l'anno solare** devono aver conseguito, nell'anno solare precedente, proventi non superiori a 250.000 euro; • i soggetti con **periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare** devono aver conseguito proventi non superiori a 250.000 euro nel periodo d'imposta precedente; • le **associazioni di nuova costituzione** rapportano invece il limite massimo dei proventi al periodo intercorrente fra la data di costituzione e il termine dell'esercizio, computandolo a giorni.

Le società e le associazioni di nuova costituzione possono scegliere tale regime quando prevedono che - nello stesso anno di costituzione - conseguiranno proventi di natura commerciale per un ammontare non superiore al limite.

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Computo del limite ➔	Ai fini del limite rilevano: • i **ricavi**; • le **sopravvenienze attive**; • i **contributi erogati da pubbliche amministrazioni** per l'esercizio dell'attività commerciale. Non vanno considerate, invece, le indennità percepite per la preparazione e l'addestramento in caso di trasferimento di un atleta da una società sportiva dilettantistica ad una società professionistica.

Effettuazione della scelta ➔	L'**opzione** e la **revoca** di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili avvengono tramite: • **comportamenti concludenti** del contribuente; • **modalità di tenuta delle scritture contabili**. L'opzione ha valore fino alla sua revoca ma, una volta fatta, è **vincolante** per un periodo di **5 anni**. Qualora nel periodo d'imposta si superi il limite di 250.000 euro, il regime agevolato cessa **automaticamente**. A partire dal mese successivo a quello in cui è venuto meno il requisito oggettivo, si passa al regime ordinario e, quindi, si devono considerare - tanto per l'IVA quanto per le imposte sui redditi - **due differenti periodi** soggetti a diversi regimi tributari: • dall'inizio del periodo d'imposta sino al mese di superamento del limite ➔ regime agevolato; • dal mese successivo al superamento del limite sino alla fine del periodo d'imposta ➔ regime tributario ordinario (per la determinazione del reddito e dell'IVA, nonché per gli adempimenti contabili).

⬇

Soggetti esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione IVA	Devono **comunicare l'opzione** all'Ufficio locale competente dell'Agenzia delle Entrate, rispettando le modalità e i termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi. Si utilizza la modulistica relativa alla dichiarazione annuale IVA (nel caso specifico, il **quadro VO** della dichiarazione IVA).
SIAE	L'opzione deve essere comunicata alla SIAE prima dell'inizio dell'anno solare nel quale si intende fruire del regime agevolato.

Imposte dirette ➔	Le associazioni sportive dilettantistiche sono di norma assoggettate alla disciplina generale degli en**ti non commerciali**, che determinano il reddito in maniera forfetaria: in sostanza, si applica al totale dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali un **coefficiente di redditività** che varia a seconda dell'attività

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

	svolta e dell'ammontare dei ricavi stessi. Per le associazioni che scelgono il regime fiscale agevolato (legge n. 398/1991), il reddito viene determinato applicando ai proventi commerciali un coefficiente pari al **3%**. Al reddito così determinato vanno sommate le **plusvalenze patrimoniali**; non si tiene conto, invece, delle **indennità** percepite per la **formazione** e l'**addestramento** in caso di trasferimento di un atleta da una società sportiva dilettantistica ad una società professionistica. I **proventi commerciali** conseguiti nello svolgimento di **attività connesse** agli scopi istituzionali e quelli derivanti dalla **raccolta fondi** non formano reddito imponibile fino ad un importo complessivo di 51.645,69 euro per ogni periodo d'imposta (e per un massimo di 2 eventi all'anno). Le associazioni sportive, anche qualora svolgano per la maggior parte del periodo d'imposta attività commerciale, non perdono mai la qualifica di «ente non commerciale»: di conseguenza, anche quando non avranno la possibilità di usufruire delle agevolazioni (legge n. 398/1991), potranno comunque determinare il reddito in maniera forfetaria utilizzando i coefficienti previsti per gli enti non commerciali.

⬇

Società sportive di capitali	Le società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali, pur non perseguendo il fine di lucro, mantengono fiscalmente **natura commerciale**: nei loro confronti, quindi, non trovano applicazione le disposizioni relative agli enti non commerciali.

IRAP	➔	Il **valore della produzione** rappresenta la **base imponibile** su cui determinare l'imposta ed è diverso a seconda che l'associazione svolga solo attività istituzionale o anche attività di natura commerciale.

⬇

Se viene svolta **solamente attività istituzionale**, il valore della produzione è dato dalla somma di:

- retribuzioni per lavoro dipendente e redditi a questi assimilati;
- compensi per prestazione occasionale di lavoro autonomo, non esercitato abitualmente.

L'ente sportivo che ha sostenuto tali costi compila ed invia obbligatoriamente la dichiarazione IRAP modello UNICO ENC ai soli fini dell'imposta.

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

	Le associazioni che svolgono **attività** sia **istituzionale** sia **commerciale** (ed hanno scelto il regime fiscale agevolato) applicano il **coefficiente di redditività del 3%** sui proventi commerciali conseguiti, individuando il proprio reddito IRES, calcolano poi la base imponibile IRAP sommando al reddito IRES i costi non deducibili ai fini IRAP: • retribuzioni pagate al personale dipendente e redditi assimilati; • compensi erogati per prestazioni di lavoro autonomo non abituale; • interessi passivi.
Attività non commerciali ➔	Le associazioni sportive dilettantistiche considerano «non commerciali», con i conseguenti vantaggi fiscali, alcune attività svolte durante la vita associativa, a condizione di avere redatto l'atto costitutivo e lo statuto nella forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata e che in essi siano presenti **ulteriori clausole** previste dall'art. 148, comma 8, D.P.R. n. 917/1986 rispetto a quelle precedentemente enunciate: • il **divieto di distribuire utili** o avanzi di gestione; • l'obbligo di **devoluzione del patrimonio** a fini di pubblica utilità, se interviene lo scioglimento; • l'obbligo di **redazione di un rendiconto annuale** economico e finanziario; • l'**intrasmissibilità della quota** o contributo associativo, con l'eccezione dei trasferimenti *mortis causa*. Non è mai considerata commerciale l'attività svolta nei confronti dei propri associati in conformità agli scopi istituzionali. Le quote o contributi associativi incassati non concorrono a formare il reddito dell'ente; d'altro canto si considera di natura commerciale l'attività resa dietro corrispettivi specifici È comunque prevista una **deroga** a tale principio per la quale non si considerano di natura commerciale (e quindi non sono tassabili) le operazioni svolte in conformità allo statuto e in attuazione del fine istituzionale dell'ente, anche se prevedono prestazioni dietro corrispettivi specifici.
Attività oggettivamente commerciali ➔	• cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita; • erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore; • gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; • gestione di spacci aziendali e di mense; • somministrazione di pasti; • prestazioni di trasporto e di deposito; • organizzazioni di viaggi e di soggiorni turistici; • prestazioni alberghiere e di alloggio; • prestazione di servizi portuali ed aeroportuali; • telecomunicazioni e radiodiffusioni; • pubblicità commerciale.

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

IVA ➔	Le associazioni sportive dilettantistiche identificano l'imposta ammessa in detrazione con quella assolta sugli acquisti effettuati nell'esercizio dell'attività commerciale. Ai fini della legittimità della **detrazione**, è necessaria: • la **conservazione** di tutti i documenti di acquisto; • l'**inerenza** all'attività d'impresa dei beni e servizi acquistati o importati; • la gestione con **contabilità separata** rispetto a quella istituzionale dell'attività commerciale; • la tenuta della **contabilità** anche in relazione all'attività istituzionale, in modo **corretto** e **trasparente**.

Il regime speciale di determinazione dell'IVA
Sono previsti **due regimi forfetari** di determinazione dell'IVA, a seconda del volume dei ricavi conseguiti:

- il **regime forfetario** (legge n. 398/1991) per **associazioni** che, nel periodo d'imposta precedente, hanno conseguito proventi derivanti da attività commerciali in misura inferiore a 250.000 euro



Le associazioni sportive dilettantistiche determinano l'IVA in modo forfetario, applicando le seguenti percentuali sui proventi conseguiti:

- **50%** dell'IVA a debito sui proventi derivanti da esercizio di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;
- **90%** dell'IVA a debito sulle fatture emesse per sponsorizzazioni;
- **2/3** dell'IVA a debito per la cessione o concessione di diritti di ripresa televisiva o trasmissione radiofonica.

L'IVA a debito si versa con **periodicità trimestrale** mediante modello F24 senza maggiorazione dell'1%; non sussiste l'obbligo per l'associazione di presentare la dichiarazione IVA annuale.

- il **regime forfetario** previsto per le **attività spettacolistiche**, per le associazioni con volume d'affari annuo fino a 25.822,84 euro



La **base imponibile** si determinata nella misura del **50%** dell'ammontare complessivo dei corrispettivi riscossi, senza porre in essere la detrazione analitica dell'imposta assolta sugli acquisti.
In presenza di **più attività**, per l'applicazione di questo regime forfetario si considera solo il volume d'affari derivante dalle attività spettacolistiche.

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl