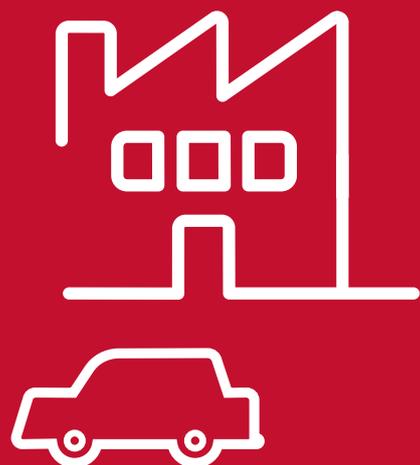


Breview



TeamSystem Business review

| n. 05/2019

Supplemento a TeamSystem Review n. 269

Periodico di informazione alle imprese

In collaborazione con
 Euroconference

 TeamSystem®

LYNFA Azienda® e POLYEDRO Experience



LA NUOVA USER EXPERIENCE DI LYNFA AZIENDA

Un'esperienza d'uso più naturale, incentrata sul valore dei dati e sull'agilità dei processi.

POLYEDRO e LYNFA si evolvono grazie alla nuova experience, con cui lavorare in modo più veloce e dinamico, una modalità di lavoro progeata sulle esigenze dell'utente.

La nuova experience di POLYEDRO garantirà, a partire dal 2018:

- **Una nuova user experience** facile e naturale grazie ad un'interfaccia dinamica, che assicura accesso immediato alle procedure e alle funzionalità con percorsi di navigazione personalizzabili.
- **Dati e informazioni subito in primo piano** grazie a dashboard personalizzate e indicatori sintetici per monitorare l'avanzamento delle attività quotidiane, le news dall'assistenza

mysupport per rimanere sempre aggiornati, indicatori di performance, grafici e tabelle navigabili dinamicamente.

- **Strumenti di produttività e collaboration** per lavorare meglio e recuperare efficienza: dal nuovo sistema di gestione dei contenuti che semplifica la pubblicazione di notizie e post in bacheca, al workflow che permea la gestione guidata dei processi interni.
- Grazie ai **Live Update**, la gestione automatica degli aggiornamenti, è possibile scegliere il momento migliore della giornata in cui aggiornare le procedure, per risparmiare tempo ed evitare interruzioni all'operatività quotidiana.

www.teamssystem.com

 **TeamSystem®**

TeamSystem
Business review

Periodico
di informazione
alle imprese

Editrice TeamSystem
Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

Redazione:
 **Euroconference**
Editoria

S.E. o O.
Riproduzione vietata

Lavoro e previdenza

Contribuzione correlata Fsba: le istruzioni operative	2
Novità in tema di congedo per il figlio di soggetto disabile	5
Incentivo occupazione Neet 2019	7
Accesso alla pensione mediante quota 100	10
Tfr: coefficiente di marzo 2019	13

Economia e finanza

Equo canone di marzo 2019	14
---------------------------	----

Fisco e tributi

Memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi	15
La declinazione della prova contraria nella ristretta base azionaria	23

Contribuzione correlata Fsba: le istruzioni operative

L'articolo 34, comma 1, D.Lgs. 148/2015, ha previsto l'accredito della contribuzione correlata anche con riferimento a prestazioni erogate dai Fondi di solidarietà bilaterali alternativi. Con la circolare n. 53/2019, dopo l'illustrazione della disciplina sul piano generale, l'Inps ha fornito le istruzioni operative con specifico riferimento al Fondo di solidarietà bilaterale dell'artigianato.

Introduzione

I Fondi di solidarietà bilaterali alternativi sono il "Fondo di solidarietà bilaterale alternativo per l'artigianato" e il "Fondo di solidarietà bilaterale alternativo per i lavoratori in somministrazione". Tali Fondi, a differenza della generalità dei Fondi di solidarietà, non sono istituiti presso l'Inps, pertanto per la regolamentazione, le modalità di finanziamento e le peculiarità dei medesimi occorre riferirsi ai D.I. con i quali è stata disciplinata la relativa attività (D.I. 95581/2016 e D.I. 95074/2016), agli Statuti, agli accordi, nonché alle disposizioni applicative rese note dagli organi gestori dei suddetti Fondi a favore dei soggetti rientranti nel loro ambito di applicazione.

Sono destinatarie delle tutele erogate dal Fsba le imprese che hanno le caratteristiche proprie delle imprese artigiane di cui alla L. 443/1985, nonché le Confederazioni di settore e le Società di servizio alle imprese associate, dalle stesse costituite, partecipate o promosse e i correlativi Enti bilaterali di livello nazionale e territoriale, indipendentemente dal settore di inquadramento.

Le imprese prive dei requisiti di cui alla L. 443/1985, se operanti in settori non coperti dalla normativa in materia di integrazione salariale o da altri Fondi di solidarietà, anche nel caso in cui applichino i contratti collettivi sottoscritti dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative del settore artigiano, sono iscritte al Fondo di integrazione salariale, di cui all'articolo 29, D.Lgs. 148/2015.

I Fondi di solidarietà bilaterali alternativi devono assicurare almeno una delle seguenti prestazioni:

- un assegno di durata e misura pari all'assegno ordinario previsto dall'articolo 30, comma 1, D.Lgs. 148/2015;
- l'assegno di solidarietà previsto dall'articolo 31, D.Lgs. 148/2015, eventualmente limitandone il periodo massimo di corresponsione previsto dalla medesima norma.

È prevista, altresì, la possibilità che gli stessi Fondi eroghino prestazioni integrative, in termini di importo o di durata, di prestazioni pubbliche previste dalla legge in caso di cessazione del rapporto di lavoro ovvero prestazioni integrative, in termini di solo importo, in relazione a trattamenti di integrazione salariale previsti dalla normativa vigente. Inoltre, può essere prevista l'erogazione di assegni straordinari per il sostegno al reddito, riconosciuti nel quadro di processi di agevolazione all'esodo, a lavoratori che raggiungano i requisiti previsti per il pensionamento di vecchiaia o anticipato nei successivi 5 anni.

Nei casi di erogazione dell'assegno ordinario o dell'assegno di solidarietà è previsto che la contribuzione correlata a tali prestazioni sia versata all'Inps dal datore di lavoro, come anticipo, ma l'accredito della stessa è una prestazione a carico dei Fondi di solidarietà, perciò il datore di lavoro può chiederne il rimborso. Il versamento e l'accredito della contribuzione correlata può essere previsto anche in relazione alle prestazioni integrative: in tal caso, i Fondi provvedono direttamente a versare alla Gestione di iscrizione del lavoratore interessato la contribuzione correlata alla prestazione.

Per rafforzare i livelli di tutela previdenziale del lavoratore, l'Inps ha ricondotto l'onere del versamento della contribuzione correlata direttamente in capo ai fondi di solidarietà.

A tal fine, l'Istituto effettuerà la quantificazione dell'importo della contribuzione correlata alle prestazioni erogate in base alle informazioni dichiarate dalle aziende con le denunce UniEmens, determinando così l'ammontare dell'obbligo contributivo. I Fondi di solidarietà bilaterali alternativi provvederanno al riversamento all'Inps delle somme relative alla contribuzione correlata.

Codifica aziende

Le matricole aperte nei confronti delle aziende artigiane di cui alla L. 443/1985 saranno contraddistinte dal c.a. "7B", che, a partire dal periodo di paga in corso alla data del primo evento di riduzione o sospensione dell'attività lavorativa autorizzato dal Fondo in trattazione (aprile 2016), assume il nuovo significato di "Fondo di solidarietà bilaterale dell'artigianato".

Sono escluse da tale ambito le aziende artigiane che fruiscono di trattamenti di integrazione salariale Cigo e/o Cigs, identificate con i seguenti c.s.c.:

- 4.13.01 – 4.13.02 – 4.13.03 – 4.13.04 – 4.13.05;
- 4.18.03 con c.a. 5K;
- 4.02.XX con c.a. 3H;
- 4.11.XX con c.a. 3H;
- 4.XX.XX con c.a. 3X;
- 4.13.06 – 4.13.07 – 4.13.08 con c.a. 3P e 3X.

Per le matricole già presenti in archivio, il suddetto c.a. verrà attribuito in automatico e potrà essere visualizzato sul Cassetto previdenziale aziende; per le aziende di nuova costituzione, il medesimo c.a. verrà attribuito dalle Strutture territoriali competenti su richiesta del datore di lavoro. In riferimento agli ulteriori beneficiari delle tutele fornite dal Fsba (confederazioni di settore e le società di servizio alle imprese associate, dalle stesse costituite, partecipate o promosse e i correlativi Enti bilaterali di livello nazionale e territoriale, indipendentemente dal settore di inquadramento), l'attribuzione del c.a. in argomento avverrà su richiesta del datore di lavoro, da presentare tramite il Cassetto previdenziale aziende, inviando una dichiarazione di responsabilità in ordine al Ccnl applicato e ai relativi contratti complementari.

UniEmens

Per i periodi di paga decorrenti da maggio 2019 e per quelli pregressi (da aprile 2016 ad aprile 2019), i datori di lavoro o i loro consulenti/intermediari dovranno associare un codice identificativo - ticket (codice di 16 caratteri alfanumerici), prelevato dal servizio web presente sui servizi delle aziende e consulenti sotto la voce "Uniemens", e comunicarlo al comitato amministratore del Fondo contestualmente alla presentazione della domanda. Il comitato provvederà a comunicare all'Istituto le domande con l'indicazione del ticket associato e, successivamente, l'esito relativo all'istruttoria della domanda.

I datori di lavoro dovranno indicare il <CodiceEvento> per gli eventi di riduzione o sospensione dell'attività lavorativa tutelati dai fondi di solidarietà, gestiti con il sistema del ticket, compilando il flusso UniEmens, secondo le seguenti modalità:

- nell'elemento <Settimana> di <DatiRetributivi> di <DenunciaIndividuale>, nel campo <CodiceEvento> andrà utilizzato il codice che identifica l'evento di riduzione/sospensione tutelato dai Fondi. Gli stessi andranno valorizzati nell'elemento <EventoGiorn> dell'elemento <Giorno> in corrispondenza di <CodiceEventoGiorn> (contenente la codifica della tipologia dell'evento del giorno). L'elemento <NumOreEvento> dovrà contenere il numero di ore dell'evento espresso in centesimi. Per la modalità di corretta compilazione del suddetto elemento si rimanda alle indicazioni fornite nel documento tecnico UniEmens;
- nell'elemento <IdentEventoCIG> va indicato il codice identificativo (ticket di 16 caratteri alfanumerici), identificante l'intero periodo di riduzione/sospensione, assegnato, come sopra specificato, dall'apposita applicazione o prelevato in servizio web;
- anche nell'elemento <CodiceEvento> di <DifferenzeACredito> dovrà essere valorizzato il relativo codice evento.

I codici che identificano gli eventi tutelati dal Fsba (AOA – assegno ordinario; ASA – assegno di solidarietà) possono essere utilizzati solo sulle matricole aventi il codice di autorizzazione identificante l'iscrizione al Fsba.

Per i periodi relativi ai trattamenti a sostegno del reddito riferiti a domande già autorizzate al 30 aprile 2019 – o presentate al Fondo entro la predetta data e in corso di autorizzazione – verrà fornito dall'Istituto, alle aziende interessate e al Comitato amministratore del Fondo, il relativo codice identificativo-ticket che dovrà essere utilizzato per la presentazione delle variazioni ai flussi UniEmens precedentemente presentati da parte delle aziende.

Fatta salva la diversa modalità di attribuzione del codice identificativo-ticket, la compilazione delle denunce di variazione dei flussi UniEmens seguirà le medesime regole sopra indicate.

Riferimenti normativi

Inps, circolare n. 53/2019

Novità in tema di congedo per il figlio di soggetto disabile

È noto come il disposto del D.Lgs. 151/2001 (articolo 42, comma 5) conceda, al familiare convivente di soggetto con handicap in situazione di gravità, la possibilità di richiedere un periodo di congedo, continuativo o frazionato, non superiore a 2 anni ai fine di assistere il familiare in situazione di bisogno. Nel decorso di tale periodo il dipendente conserverà il posto di lavoro, ma non avrà diritto alla retribuzione e non potrà naturalmente svolgere alcun tipo di attività lavorativa. Si noti come la norma richieda al potenziale soggetto avente diritto, in maniera esplicita e tassativa, il requisito della convivenza con il familiare da assistere.

Introduzione

Nel dicembre 2018 la norma sul congedo in esame è stata oggetto di attenzione da parte della Corte Costituzionale (sentenza n. 232/2018), la quale ne ha rilevato un profilo di non legittimità nella parte in cui esclude, dai soggetti aventi diritto all'anzidetto congedo, il figlio che al momento della presentazione della domanda non risulti ancora convivente con il soggetto portatore di handicap. In sostanza, secondo quanto discende dall'appena citata sentenza, il figlio del soggetto portatore di handicap potrà operare la domanda di congedo anche in assenza del requisito di convivenza con il genitore, convivenza che, comunque, dovrà sussistere durante tutto il decorso del congedo, come da richiesta di legge.

Le istruzioni Inps

L'Inps, con circolare n. 49/2019, prendendo atto della pronuncia della Corte Costituzionale, specifica che, ai fini della valutazione della spettanza del diritto al congedo in favore del figlio non convivente, quest'ultimo dovrà dichiarare nella domanda, sotto la propria responsabilità, che provvederà a instaurare la convivenza, con il familiare disabile in situazione di gravità, entro l'inizio del periodo di congedo richiesto e a conservarla per tutta la durata dello stesso. Tale dichiarazione sarà soggetta a controllo.

Sul piano operativo l'Inps specifica, infine, che la sentenza della Corte Costituzionale estende i suoi effetti esclusivamente ai rapporti non ancora esauriti a decorrere dal giorno della sua pubblicazione. Saranno, quindi, riesaminate le eventuali richieste già pervenute, alle sedi Inps, che riguardino rapporti non esauriti, intendendosi come tali quelle situazioni giuridiche per le quali non sia intervenuta sentenza passata in giudicato o estinzione del diritto per prescrizione.

Alla luce del quadro normativo vigente, pertanto, è possibile usufruire del congedo in esame secondo il seguente ordine di priorità:

- il "coniuge convivente"/la "parte dell'unione civile convivente" della persona disabile in situazione di gravità;
- il padre o la madre, anche adottivi o affidatari, della persona disabile in situazione di gravità, in caso di mancanza, decesso o in presenza di patologie invalidanti del "coniuge convivente"/della "parte dell'unione civile convivente";
- uno dei "figli conviventi" della persona disabile in situazione di gravità, nel caso in cui il "coniuge convivente"/la "parte dell'unione civile convivente" ed entrambi i genitori del disabile siano mancanti, deceduti o affetti da patologie invalidanti;
- uno dei "fratelli o sorelle conviventi" della persona disabile in situazione di gravità nel caso in cui il "coniuge convivente"/la "parte dell'unione civile convivente", "entrambi i genitori" e i "figli conviventi" del disabile siano mancanti, deceduti o affetti da patologie invalidanti;

- un "parente o affine entro il terzo grado convivente" della persona disabile in situazione di gravità nel caso in cui il "coniuge convivente"/la "parte dell'unione civile convivente", "entrambi i genitori", i "figli conviventi" e i "fratelli o sorelle conviventi" siano mancanti, deceduti o affetti da patologie invalidanti;
- uno dei figli non ancora conviventi con la persona disabile in situazione di gravità, ma che tale convivenza instauri successivamente, nel caso in cui il "coniuge convivente" /la "parte dell'unione civile convivente", "entrambi i genitori", i "figli conviventi" e i "fratelli o sorelle conviventi" , i "parenti o affini entro il terzo grado conviventi" siano mancanti, deceduti o affetti da patologie invalidanti.

Riferimenti normativi

Inps, circolare n. 49/2019

Incentivo occupazione Neet 2019

Il decreto direttoriale Anpal 581/2018 ha prorogato per il 2019 l'incentivo per l'assunzione di giovani aderenti al Programma "Garanzia Giovani". L'incentivo spetta per le assunzioni a tempo indeterminato effettuate tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2019, nei limiti delle risorse specificamente stanziare ed è cumulabile, per la parte residua dei contributi datoriali, con l'esonero contributivo all'occupazione giovanile stabile, previsto dall'articolo 1, comma 100, L. 205/2017. Con la circolare n. 54/2019, l'Inps ha fornito le indicazioni operative per la fruizione dell'incentivo.

Rapporti incentivati

L'incentivo può essere riconosciuto per:

- le assunzioni a tempo indeterminato, anche a scopo di somministrazione;
- i rapporti di apprendistato professionalizzante;
- i rapporti di lavoro subordinato instaurati in attuazione del vincolo associativo con una cooperativa di lavoro,

sia a tempo pieno che a tempo parziale.

Il beneficio è escluso:

- nelle ipotesi di assunzione con contratto di lavoro domestico o intermittente e nelle ipotesi di prestazioni di lavoro occasionale;
- per i contratti di apprendistato per la qualifica e il diploma professionale, il diploma di istruzione secondaria superiore e il certificato di specializzazione tecnica superiore, nonché i contratti di apprendistato di alta formazione e di ricerca;
- nelle ipotesi di trasformazione a tempo indeterminato di rapporti a termine.

In caso di assunzione a tempo indeterminato a scopo di somministrazione, l'esonero spetta sia per la somministrazione a tempo indeterminato che per la somministrazione a tempo determinato, compresi gli eventuali periodi in cui il lavoratore rimane in attesa di assegnazione.

In favore dello stesso lavoratore l'incentivo può essere riconosciuto per un solo rapporto, anche se sia stato riconosciuto per un'assunzione effettuata nel corso del 2018.

Incentivo

L'incentivo è pari alla contribuzione previdenziale a carico del datore di lavoro, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'Inail, per un importo massimo di 8.060 euro all'anno, riparametrato e applicato su base mensile per dodici mensilità. La soglia massima di esonero della contribuzione datoriale è, pertanto, pari a 671,66 euro (€ 8.060/12) e, per i rapporti di lavoro instaurati e risolti nel corso del mese, detta soglia va riproporzionata assumendo a riferimento la misura di 21,66 euro (€ 671,66/31) per ogni giorno di fruizione dell'esonero contributivo. In ipotesi di rapporti di lavoro a tempo parziale il massimale dell'agevolazione deve essere proporzionalmente ridotto. L'agevolazione è fruibile a partire dalla data di assunzione ed entro il 28 febbraio 2021. Il periodo di godimento dell'agevolazione può essere sospeso esclusivamente nei casi di assenza obbligatoria dal lavoro per maternità, consentendo, in tale ipotesi, il differimento temporale del periodo di fruizione del beneficio. Tuttavia, anche nella suddetta ipotesi, l'incentivo deve essere fruito, a pena di decadenza, entro il termine perentorio del 28 febbraio 2021. Ciò implica che non sarà possibile recuperare quote di incentivo in periodi successivi rispetto al termine previsto e che l'ultimo mese in cui si potranno operare regolarizzazioni e recuperi di quote dell'incentivo è quello di competenza gennaio 2021.

Condizioni di spettanza

Il diritto alla fruizione dell'incentivo è subordinato alle seguenti condizioni:

- rispetto delle condizioni previste dall'articolo 1, commi 1175 e 1176, L. 296/2006 (adempimen-

to degli obblighi contributivi; osservanza delle norme poste a tutela delle condizioni di lavoro; rispetto, fermi restando gli altri obblighi di legge, degli accordi e contratti collettivi nazionali, nonché di quelli regionali, territoriali o aziendali, laddove sottoscritti, stipulati dalle organizzazioni sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale);

- applicazione dei principi generali in materia di incentivi all'occupazione stabiliti, da ultimo, dall'articolo 31, D.Lgs. 150/2015.

Aiuti di Stato

L'incentivo può essere legittimamente fruito nel rispetto delle previsioni di cui al Regolamento (UE) 1407/2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108, T.fue, o, in alternativa, oltre tali limiti, alle condizioni previste dall'articolo 7, D.D. 3/2018, di seguito riepilogate:

- l'assunzione deve determinare un incremento occupazionale netto rispetto alla media dei lavoratori occupati nei 12 mesi precedenti;
- per i lavoratori di età compresa tra i 25 e i 29 anni, l'incentivo può essere fruito solo quando, in aggiunta al requisito dell'incremento occupazionale, venga rispettato uno dei seguenti requisiti:
 - il lavoratore sia privo di impiego regolarmente retribuito da almeno 6 mesi;
 - il lavoratore non sia in possesso di un diploma di istruzione secondaria di secondo grado o di una qualifica o diploma di istruzione e formazione professionale;
 - il lavoratore abbia completato la formazione a tempo pieno da non più di 2 anni e non abbia ancora ottenuto il primo impiego regolarmente retribuito;
 - il lavoratore sia assunto in professioni o settori caratterizzati da un tasso di disparità uomo-donna che supera almeno del 25% la disparità media uomo-donna in tutti i settori economici dello Stato o sia assunto in settori economici in cui sia riscontrato il richiamato differenziale nella misura di almeno il 25%.

Con riferimento al singolo rapporto di lavoro, la scelta di uno dei 2 regimi applicabili in materia di aiuti di Stato esclude l'operatività dell'altro, in quanto tra loro alternativi.

Coordinamento con altri incentivi

L'incentivo non è cumulabile con altri incentivi all'assunzione di natura economica o contributiva, fatta eccezione per l'incentivo previsto dall'articolo 1, comma 100, L. 205/2017. Nell'ipotesi di cumulo tra l'esonero contributivo previsto dalla Legge di Bilancio 2018 e l'incentivo Occupazione Neet la soglia massima annuale di esonero della contribuzione datoriale per quest'ultimo incentivo è pari a 5.060 euro, per un ammontare massimo, riparametrato su base mensile, pari a 421,66 euro (€ 5.060/12) e, per rapporti di lavoro instaurati e risolti nel corso del mese, per un importo massimo di 13,60 euro (€ 421,66/31) per ogni giorno di fruizione dell'esonero contributivo.

Procedimento di ammissione

Il datore di lavoro deve inoltrare all'Inps, avvalendosi esclusivamente del modulo di istanza on-line "NEET", disponibile all'interno dell'applicazione "Portale delle agevolazioni (ex DiResCo)", sul sito internet www.inps.it - una domanda preliminare di ammissione all'incentivo.

L'Inps, effettuate le verifiche opportune, calcola l'importo dell'incentivo spettante, verifica se sussiste la copertura finanziaria per l'incentivo richiesto e informa che è stato prenotato in favore del datore di lavoro l'importo dell'incentivo per l'assunzione del lavoratore indicato nell'istanza preliminare.

Nelle ipotesi di accoglimento dell'istanza, il datore di lavoro, entro 10 giorni di calendario, ha l'onere di comunicare l'avvenuta assunzione, chiedendo la conferma della prenotazione effettuata in suo favore, pena l'inefficacia della precedente prenotazione delle somme, ferma restando la possibilità di presentare successivamente un'altra domanda. Non può essere accettata una domanda di conferma contenente dati diversi da quelli già indicati nell'istanza di prenotazione, né può essere accettata una domanda di conferma cui è associata una comunicazione Unilav/Unisomm non coerente.

L'importo massimo dell'incentivo riconoscibile per ogni rapporto di lavoro, parametrato alla contribuzione datoriale effettivamente dovuta, non può superare l'ammontare di 671,66 euro mensili; nell'ipotesi di cumulo con l'esonero introdotto dalla Legge di bilancio 2018, l'importo massimo di 671,66 euro è comprensivo anche del beneficio riconosciuto a tale titolo, pari a massimo 250 euro su base mensile.

Per i rapporti a tempo parziale, nell'ipotesi di variazione in aumento della percentuale oraria di lavoro in corso di rapporto (compreso il caso di assunzione a tempo parziale e successiva trasformazione a tempo pieno) il beneficio fruibile non può superare il tetto massimo già autorizzato mediante le procedure telematiche. Nelle ipotesi di diminuzione dell'orario di lavoro, compreso il caso di assunzione a tempo pieno e successiva trasformazione in *part time*, sarà onere del datore di lavoro riparametrare l'incentivo spettante e fruire dell'importo ridotto.

Successivamente all'accantonamento definitivo delle risorse, il soggetto interessato potrà fruire dell'importo spettante in 12 quote mensili, ferma restando la permanenza del rapporto di lavoro e fatta eccezione per l'ipotesi di rapporti di apprendistato per i quali è previsto un periodo formativo di durata inferiore a 12 mesi. La fruizione del beneficio avviene mediante conguaglio/compensazione nelle denunce contributive (UniEmens, ListaPosPA o DMAG), avendo cura di non imputare l'agevolazione a quote di contribuzione non oggetto di esonero.

Riferimenti normativi

Inps, circolare n. 54/2019

Accesso alla pensione mediante quota 100

Il D.L. 4/2019, al Capo II, ha innovato in modo sostanziale il panorama degli accessi a pensione, pur non abrogando la c.d. riforma Monti-Fornero, introducendo, tra l'altro, un nuovo accesso sperimentale a pensione, vale a dire la pensione anticipata in quota 100. Tutti gli interventi del decreto si propongono di avvicinare l'obiettivo del pensionamento ai lavoratori.

La pensione anticipata in quota 100

Il D.L. 4/2019 ha previsto per tutti gli assicurati Inps una nuova forma temporanea di accesso a pensione, maturabile nel solo triennio 2019-2021. Chi ne maturerà i requisiti potrà aderirvi e accedervi anche dopo il 2021, a condizione che residuino risorse.

Due sono i requisiti previsti, anagrafico (età minima di 62 anni) e contributivo (38 anni almeno):

- il requisito anagrafico non è sottoposto agli adeguamenti a speranza di vita;
- occorre aver maturato almeno 35 anni di contribuzione effettiva.

In riferimento al nuovo cumulo gratuito (gli assicurati iscritti a 2 o più Gestioni Inps possono ricorrere gratuitamente al cumulo, con esclusione delle casse privatizzate per professionisti iscritti ad albo), la quota 100 consente un cumulo infragestione: attivando il cumulo tutti i contributi cronologicamente non sovrapposti, saranno computati al diritto pensionistico, ma ogni gestione liquiderà la propria quota di competenza.

La pensione in quota 100 reintroduce il regime delle c.d. finestre, vale a dire periodi di attesa privi di assegno pensionistico di diversa durata: i lavoratori che maturino la pensione in quota 100 dal 1° gennaio 2019 attenderanno 3 mesi, mentre i lavoratori del pubblico impiego che maturino i requisiti dal 30 gennaio 2019 attenderanno 6 mesi prima della percezione della pensione in quota 100.

La riforma prevede anche 2 finestre di attesa generalizzata, in base alle quali i lavoratori privati che avevano raggiunto i requisiti entro il 2018 potevano accedere alla pensione in quota 100 a partire dallo scorso 1° aprile, mentre i lavoratori del pubblico impiego che avevano raggiunto i requisiti entro il 29 gennaio 2019 accederanno alla pensione dal 1° agosto 2019.

Non è chiaro se la maturazione del diritto alla pensione anticipata in quota 100 provocherà automaticamente la decadenza dalla fruizione della NASpI.

Il divieto di cumulo reddituale

Il percettore di una pensione in quota 100, a partire dalla sua decorrenza (dunque dopo la maturazione del requisito e l'esaurimento della finestra trimestrale o semestrale), non potrà percepire nessuna cifra se afferente a redditi di lavoro dipendente e assimilati, nonché redditi di lavoro autonomo.

Una parziale cumulabilità è prevista con i redditi prodotti per attività di lavoro autonomo occasionale, compatibili fino a 5.000 euro lordi per ogni anno d'imposta, considerando tutti i committenti.

Il divieto si limita al periodo compreso tra la decorrenza della pensione (dopo la finestra di 3 o 6 mesi) fino al compimento del requisito anagrafico della pensione di vecchiaia.

L'Inps, con la circolare n. 11/2019, ha specificato che:

- il divieto di cumulo scatta nel caso di percezione di "redditi derivanti da qualsiasi attività lavorativa svolta, anche all'estero" (inclusi i Paesi non convenzionati in materia fiscale e/o di sicurezza sociale con l'Italia). L'Inps include tra i redditi incumulabili anche quelli che sarebbero legittima-

Lavoro e previdenza

mente percepibili (ad esempio quelli di capitale o d'impresa percepiti da un socio lavoratore con diritto agli utili, che, anche se non sono riferiti alle 3 categorie reddituali elencate dalla norma, hanno tuttavia un legame con l'apporto del proprio lavoro), rischiando così di azionare il divieto di cumulo;

- la violazione del divieto di cumulo provoca la restituzione di tutele mensilità di pensione afferenti l'anno d'imposta in cui si è verificato il cumulo, salvo poi percepire nuovamente la pensione dall'anno dopo, a condizione che si rispetti per l'intero anno il divieto.

Pensione	Anni di età	Contributi	Entro il	Finestra
Quota 100	62	38	2021	3 mesi (privato) 6 mesi (pubblico)
Opzione Donna	58 (dipendenti) 59 (autonome)	35	2018	12 mesi dipendenti 18 mesi (autonome)
Pensione Anticipata	-	41 anni e 10 mesi Donne 42 anni e 10 mesi Uomini	2026	3 mesi
APE sociale	63	30 anni (disoccupati, invalidi, <i>care-givers</i>) 36 anni (addetti a mansioni gravose) Sconto di 1 anno per ogni figlio per le madri (massimo 2 anni)	2019	-

Con il messaggio n. 1551/2019, l'Inps ha diffuso le risposte ad alcuni quesiti formulati in relazione alle nuove disposizioni in materia di pensione anticipata.

In particolare:

- la contribuzione accreditata durante i periodi di percezione dell'indennità di nuova assicurazione sociale per l'impiego (NASpI) è utile per il perfezionamento del requisito contributivo dei 38 anni, ma non anche per il perfezionamento del requisito contributivo dei 35 anni utili per la pensione di anzianità;
- l'APE sociale è incompatibile con la titolarità di una pensione diretta conseguita in Italia o all'estero, pertanto il titolare di c.d. APE sociale può conseguire la pensione quota 100, ma dalla decorrenza effettiva della suddetta pensione non può più percepire l'indennità c.d. APE sociale;
- l'interessato può conseguire la pensione quota 100 anche se, precedentemente alla prima decorrenza utile della pensione, ha maturato il diritto ad altra prestazione pensionistica;
- con riferimento ai soggetti da ultimo dipendenti da datori di lavoro diversi dalle P.A., la decorrenza della pensione è fissata al 1° aprile 2019, per coloro che hanno maturato i prescritti requisiti entro il 31 dicembre 2018 ovvero decorsi 3 mesi dalla data di maturazione dei prescritti requisiti, successiva al 31 dicembre 2018. La decorrenza della pensione è inframensile, qualora la stessa sia liquidata a carico di una Gestione esclusiva, ovvero mensile, qualora la stessa sia liquidata a carico di una Gestione diversa da quella esclusiva o con il cumulo dei periodi assicurativi;
- ai fini del computo dell'anzianità contributiva di 38 anni non concorrono le anzianità derivanti dalla prosecuzione volontaria dei versamenti contributivi, la contribuzione accreditata per i

periodi di lavoro precedenti il raggiungimento del diciottesimo anno di età è moltiplicata per 1,5, è valorizzata la contribuzione figurativa, compresa quella accreditata per i periodi di malattia e di disoccupazione o equiparati (ad esempio, periodi di percezione dell'indennità di ASpI, di Mini-ASpI, etc.).

Riferimenti normativi

Inps, circolare n. 11/2019

Tfr: coefficiente di marzo 2019

S econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a marzo 2019 è risultato pari a 102,5: a marzo 2019 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2018 è risultata pari a 0,668830

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2018	Tasso mensile	75% Differenza 2018	Rivalutazione
Gennaio 2019	15 gennaio - 14 febbraio	102,2	0,097943	0,125	0,073457	0,198457
Febbraio 2019	15 febbraio - 14 marzo	102,3	0,195886	0,250	0,146915	0,396915
Marzo 2019	15 marzo - 14 aprile	102,5	0,391773	0,375	0,293830	0,668830

Equo canone di marzo 2019

L' inflazione del mese di marzo 2019 è stata pari a 0,8%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, a variazione ridotta al 75% è pari a 0,600% (zerovirgolaseicento).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di marzo 2019 rispetto a marzo 2018 è risultata pari a 0,8% (zerovirgolaotto). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della Legge n.118/85: il 75% risulta pari a 0,600% (zerovirgolaseicento);
 - la variazione percentuale dell'indice del mese di marzo 2019 rispetto a marzo 2017 risulta pari a più 1,5% (unovirgolacinque). Il 75% risulta pari a 1,125% (unovirgolacentocinque).
- Le variazioni percentuali annuali e biennali sono state prelevate dal sito Internet dell'ISTAT.

Memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi

Dal 1° luglio 2019 alcune importanti novità attendono coloro che pongono in essere vendite e prestazioni al dettaglio di cui all'articolo 22, D.P.R. 633/1972. Il D.L. 119/2018 (c.d. "Decreto fiscale") ha introdotto l'obbligo – con entrata in vigore in 2 fasi – di memorizzare e trasmettere telematicamente i corrispettivi giornalieri relativi alle operazioni effettuate.

Protagonisti di questa novità saranno anche i registratori telematici ("RT") che dovranno essere connessi e poter dialogare con l'Agenzia delle entrate, oltre che garantire la corretta e sicura trasmissione dei dati.

L'Agenzia delle entrate ha già avuto occasione di fornire alcuni importanti chiarimenti sia su aspetti legati a questi strumenti, sia su alcune situazioni che potranno verificarsi in pratica.

Il commercio al minuto e le attività esonerate dalla fattura

Per meglio apprezzare le novità, occorre ricordare brevemente le attuali regole Iva che disciplinano il commercio al minuto e le attività esonerate dall'emissione della fattura.

I soggetti che esercitano le operazioni elencate dall'articolo 22, D.P.R. 633/1972 ("Commercio al minuto e attività assimilate") possono certificare i corrispettivi mediante rilascio di scontrino fiscale o di ricevuta fiscale e sono esonerati dall'emissione della fattura a eccezione delle seguenti ipotesi:

- quando il cliente stesso richieda la fattura, non oltre il momento di effettuazione dell'operazione: nel particolare contesto del commercio al minuto, il cliente dovrà richiedere la fattura al momento della consegna dei beni o al momento del pagamento del corrispettivo, se avviene prima della consegna;
- quando il cliente è un imprenditore che acquista beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa¹.

Operazioni esonerate da fatturazione

Cessioni di beni effettuate da commercianti al minuto autorizzati in locali aperti al pubblico, in spacci interni, mediante apparecchi di distribuzione automatica, per corrispondenza, a domicilio o in forma ambulante.

Prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande effettuate dai pubblici esercizi, nelle mense aziendali o mediante apparecchi di distribuzione automatica.

Prestazioni di trasporto di persone nonché di veicoli e bagagli al seguito.

Prestazioni di servizi rese nell'esercizio di imprese in locali aperti al pubblico, in forma ambulante o nell'abitazione dei clienti.

Operazioni esenti dell'articolo 10, comma 1, rientranti nell'attività propria delle imprese che le effettuano, indicate ai numeri:

1. credito e finanziamento;
2. assicurazione;
3. valute estere; relative alle operazioni dal 1) al 7);
4. azioni, obbligazioni e titoli;
5. riscossione tributi;
7. scommesse e giochi;
8. locazioni e affitti;
9. prestazioni di intermediazione;
16. servizi postali;
22. biblioteche e musei.

¹ L'articolo 22, ultimo comma, D.P.R. 633/1972 dispone, infatti, che: "Gli imprenditori che acquistano beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa da commercianti al minuto ai quali è consentita l'emissione della fattura sono obbligati a richiederla".

Attività di organizzazione di escursioni, visite alle città, giri turistici ed eventi simili, effettuata da agenzie di viaggio turismo.

Prestazioni di servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione, elettronici, resi a committenti che agiscono al di fuori dell'esercizio di impresa, arte o professione².

Oltre a queste operazioni, sono stati individuati altri settori e soggetti ai quali si applicano le regole di certificazione di cui all'articolo 22, D.P.R. 633/1972.

Altre operazioni esonerate

Associazione italiana della croce rossa (D.M. 4 marzo 1976)

Settore delle telecomunicazioni (articolo 1, D.M. 13 aprile 1978)

Società ed enti assicurativi e riassicurativi (D.M. 12 aprile 1979)

Istituti e aziende di credito (D.M. 12 aprile 1979)

Enti concessionari di autostrade per i pedaggi relativi ai transiti autostradali (D.M. 20 luglio 1979)

Agenzie di viaggio e turismo (D.M. 16 gennaio 1980)

Esattori comunali e consorziali, relativamente agli aggi per la riscossione delle entrate non tributarie e ai corrispettivi del servizio di tesoreria su richiesta dei Comuni (D.M. 2 dicembre 1980)

Imprese di somministrazione di acqua, gas, energia elettrica, vapore e teleriscaldamento urbano (D.M. 16 dicembre 1980)

Società che esercitano il servizio di traghettamento di automezzi commerciali e privati tra porti nazionali (D.M. 22 dicembre 1980)

Notai, relativamente alle operazioni per le quali sono previsti onorari, diritti e compensi in misura fissa ai sensi del D.M. 30 dicembre 1980 nonché i protesti di assegni e cambiali (D.M. 25 settembre 1981)

Prestazioni al pubblico rese dai gestori di infrastrutture nei porti, autoporti, aeroporti e scali ferroviari di confine relativamente a operazioni di imbarco, sbarco e svincolo doganale delle merci (D.M. 19 settembre 1980 e D.M. 18 marzo 1991)

Scontrini e ricevute fiscali

Quando l'operazione non deve essere documentata da fattura, l'esercente può emettere alternativamente scontrino fiscale o ricevuta fiscale.

La scelta di rilasciare l'uno piuttosto che l'altro documento è libera e non vi è necessità di richiedere una specifica autorizzazione preventiva né di esercitare opzioni in tal senso.

Il contenuto dello scontrino è previsto dalla L. 18/1983. Si tratta dei seguenti dati minimi obbligatori:

- ditta, denominazione o ragione sociale, ovvero nome e cognome dell'esercente;
- ubicazione del punto vendita, numero di partita Iva dell'esercente;
- dati dell'operazione (corrispettivi, eventuali subtotali, rimborsi, totale dovuto);
- data, ora di emissione, numero progressivo;
- logotipo fiscale e numero di matricola del registratore.

Un particolare tipo di scontrino fiscale è quello chiamato "parlante", che reca ulteriori elementi idonei a identificare più precisamente l'operazione e il cliente.

Scontrino "parlante"

Lo scontrino "parlante" è lo scontrino fiscale integrato con l'indicazione:

- della natura, qualità e quantità dell'operazione e
- del codice fiscale del cliente

è così idoneo a documentare le spese ai fini delle imposte dirette e a sostituire il documento di trasporto ai fini della fatturazione differita (articolo 3, commi 1 e 3, D.P.R. 696/1996).

L'esercente può adattare il registratore di cassa già in uso per emettere lo scontrino "parlante", senza richiedere un'apposita autorizzazione ministeriale o esercitare un'opzione Iva.

² Tale esonero è stato previsto dall'articolo 7, D.Lgs. 42/2015, che ha inserito il numero 6-ter, articolo 22, comma 1, D.P.R. 633/1972. A far data dal 1° gennaio 2015 tale disposizione esclude l'obbligo di fatturazione e di certificazione dei corrispettivi per i descritti servizi e prestazioni, sia per i fornitori nazionali sia per quelli UE ed extra UE. Chiarimenti su tale esonero sono stati forniti dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 22/E/2016.

L'emissione dello scontrino fiscale deve essere effettuata esclusivamente utilizzando gli speciali apparecchi misuratori fiscali previsti dalla legge e la cui installazione ai fini fiscali deve essere effettuata esclusivamente da tecnici autorizzati³.

L'articolo 1, comma 4, D.P.R. 544/1999, stabilisce che al termine di ogni giorno di attività sia emesso dal misuratore fiscale un documento riepilogativo giornaliero degli incassi (scontrino di chiusura giornaliera).

La norma dispone, inoltre, che per gli esercizi *"la cui attività si protrae oltre le 24 ore, il documento riepilogativo è emesso al termine dell'effettivo svolgimento dell'attività, con riferimento alla data di inizio dell'evento"*.

La ricevuta fiscale, da emettere in duplice esemplare, deve contenere:

- la numerazione progressiva;
- la data;
- ditta, denominazione o ragione sociale, ovvero nome e cognome per le persone fisiche, domicilio fiscale, partita Iva, ubicazione dell'esercizio dove è svolta l'attività e di quello dove vengono conservati i documenti previsti dal decreto;
- natura, qualità e quantità dei beni o servizi prestati;
- corrispettivi dovuti comprensivi di Iva.

Il registro dei corrispettivi

Ai sensi dell'articolo 24, D.P.R. 633/1972, i commercianti al minuto e coloro che esercitano attività assimilate ai sensi dell'articolo 22, D.P.R. 633/1972 possono istituire e tenere, in luogo del registro delle fatture, un apposito registro in cui annotare il totale complessivo dei corrispettivi relativi alle operazioni realizzate in ciascun giorno, distinti per aliquote.

Tali soggetti possono, tuttavia, tenere, oltre al registro dei corrispettivi, anche il registro delle fatture emesse di cui all'articolo 23, D.P.R. 633/1972: in tal caso dovranno annotare le fatture emesse esclusivamente su quest'ultimo registro (fatture emesse).

Nel solo caso di fatturazione differita, i medesimi soggetti sono obbligati alla tenuta del registro delle fatture emesse.

Emissione di fatture per vendite al dettaglio

Gli importi, al lordo dell'imposta, di eventuali fatture emesse possono essere inclusi nell'ammontare complessivo giornaliero, riportando sul registro dei corrispettivi una dicitura come ad esempio: "comprese le fatture dal n..... al n....."⁴.

In alternativa le fatture emesse possono essere annotate sul registro delle fatture emesse.

A partire dal 19 dicembre 2018⁵ anche per il registro dei corrispettivi si applica la non obbligatorietà di stampa, come già previsto dall'articolo 7, comma 4-*quater*, D.L. 357/1994 per i registri Iva degli acquisti e delle vendite.

In particolare, l'articolo 17, comma 1-*bis*, D.L. 119/2018, prevede che la tenuta del registro dei corrispettivi con sistemi elettronici può considerarsi regolare anche in difetto della trascrizione su supporti cartacei, purché, in sede di controllo, il registro risulti aggiornato sui sistemi elettronici e possa essere stampato su richiesta degli organi verificatori e in loro presenza.

Per quanto riguarda i termini di registrazione dei corrispettivi, l'annotazione degli importi delle vendite al dettaglio e delle prestazioni effettuate deve necessariamente essere eseguita entro il primo giorno non festivo successivo a quello in cui le operazioni sono state poste in essere.

La registrazione dei corrispettivi, suddivisa per giorni può essere eseguita, ai sensi del D.P.R. 695/1996 e dell'articolo 15, D.P.R. 435/2001, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di riferimento in relazione a tutti i corrispettivi riscossi in ciascun mese solare precedente, senza necessità di allegare gli scontrini riepilogativi giornalieri⁶.

³ Il provvedimento dell'Agenzia delle entrate 28 luglio 2003 ha stabilito le procedure per il controllo di conformità, i criteri e le modalità di verifica periodica.

⁴ Circolare n. 3/1973.

⁵ Data di entrata in vigore della L. 136/2018, Legge di conversione del D.L. 119/2018.

⁶ Articolo 15, D.P.R. 435/2001 che ha modificato l'articolo 6, comma 4, D.P.R. 695/1996.

1° luglio 2019: memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi

Il D.L. 119/2018, intervenendo sull'articolo 2, D.Lgs. 127/2015, ha introdotto l'obbligo generalizzato di memorizzazione e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri.

In considerazione degli effetti che questa novità produrrà, soprattutto in termini di aggiornamento degli strumenti telematici, è prevista l'introduzione dell'obbligo in via graduale, interessando:

- dal 1° gennaio 2019 i soggetti con volume d'affari superiore a 400.000 euro; e
- dal 1° gennaio 2020 tutti gli altri soggetti di cui all'articolo 22, D.P.R. 633/1972.

Diventa, così, obbligo quanto finora previsto in via opzionale. Infatti, ai sensi della precedente formulazione dell'articolo 2, D.Lgs. 127/2015, i soggetti che esercitano attività di commercio al minuto e assimilate, hanno potuto, a decorrere dal 1° gennaio 2017, optare per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati dei corrispettivi giornalieri delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi.

L'eventuale opzione per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi, esercitata entro il 31 dicembre 2018, resta valida per il periodo d'imposta 2019.

L'obbligo, introdotto dal D.L. 119/2018, segue altri già previsti, come risulta dalla seguente tabella:

Cronologia dell'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri

Vendite rese tramite distributori automatici	1° aprile 2017	articolo 2, comma 2, D.Lgs. 127/2015
Cessione carburante (benzina e gasolio) per autotrazione	1° luglio 2018	articolo 2, comma 1-bis, D.Lgs. 127/2015
Obbligo per i soggetti con volume d'affari superiore a 400.000 euro	1° luglio 2019	articolo 2, comma 1, D.Lgs. 127/2015 (come modificato dall'articolo 17, D.L. 119/2018)
Obbligo generalizzato	1° gennaio 2020	

Il registratore telematico

Con provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 28 ottobre 2016, protocollo n. 182017, sono state definite le caratteristiche degli strumenti tecnologici, le informazioni da trasmettere, le regole tecniche e i termini per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri.

L'allegato al provvedimento contenente le specifiche tecniche fornisce la definizione di registratore telematico "dispositivo dotato di modulo fiscale e capacità di trasmissione telematica, corredato di identificativo fiscale univoco e in grado di leggere, memorizzare e trasmettere i dati a valenza fiscale. Possono rientrare in questa categoria anche i registratori di cassa prodotti sulla base di un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di approvazione del modello, in corso di validità alla data del 1° gennaio 2017, purché adattati in modo da rispettare i requisiti tecnici previsti"

Al momento della chiusura giornaliera, il registratore telematico genera un file Xml, lo sigilla elettronicamente e lo trasmette telematicamente al sistema informativo dell'Agenzia delle entrate.

Più nel dettaglio i registratori telematici devono essere strutturati in modo tale da garantire:

- un collegamento *internet*;
- una "memoria volatile", contenente i dati di ciascuna operazione, che si azzerà al termine della stessa, con trasferimento dei dati nella memoria permanente di dettaglio;
- una "memoria permanente di dettaglio", protetta, rimovibile e incancellabile, con funzione di giornale elettronico di fondo, contenente i dati analitici di ciascuna operazione effettuata e altri dati;
- una "memoria permanente di riepilogo", protetta, inamovibile e incancellabile, contenente i dati riepilogativi dei corrispettivi giornalieri e altri dati;
- un *software* dell'apparato firmato digitalmente;
- un sistema di certificazione, utilizzato sia per la firma automatica dei dati sia per l'autenticazione della connessione.

In caso di mancato o irregolare funzionamento del registratore telematico, l'esercente deve chiedere tempestivamente l'intervento di un tecnico abilitato e, fino al ripristino o alla sua sostituzione, i dati dei corrispettivi delle singole operazioni giornaliere devono essere annotati su un apposito registro da tenere anche in modalità informatica.

Chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate

Alcuni importanti chiarimenti sono stati forniti dall'Agenzia delle entrate in relazione ai seguenti aspetti:

- i termini per la certificazione di conformità dei registratori telematici;
- le modalità che devono essere adottate dagli operatori che hanno un unico punto vendita con più punti cassa;
- gli obblighi per gli operatori che esercitano l'attività mediante *e-commerce*;
- la gestione delle ipotesi di richiesta di fattura da parte del cliente.

Certificazione di conformità

Con riferimento alla certificazione di conformità, le specifiche tecniche allegate al provvedimento n. 182017/2016 impongono particolari obblighi di certificazione dei processi di controllo interni ai commercianti al minuto che operano mediante più punti cassa per singolo punto vendita e memorizzano e trasmettono elettronicamente i dati dei corrispettivi mediante un unico RT.

Tali soggetti sono tenuti a:

- far certificare annualmente il bilancio d'esercizio da una società di revisione⁷;
- dotarsi di un processo di controllo interno dei sistemi amministrativi, contabili e informatici coinvolti nella memorizzazione e trasmissione dei dati, secondo il modello di organizzazione previsto dal D.Lgs. 231/2001.

Le specifiche tecniche si limitano a stabilire che la conformità dei processi di controllo deve essere attestata almeno ogni 3 anni e non contengono una disciplina transitoria per la prima applicazione dell'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi.

L'Agenzia delle entrate con la risposta a interpello n. 13/2019 è intervenuta per colmare questa lacuna, confermando che la prima certificazione deve essere effettuata preventivamente o contestualmente all'entrata in funzione del processo che regola il registratore telematico (RT).

Tuttavia, in considerazione delle difficoltà tecniche che le imprese della grande distribuzione hanno incontrato in sede di passaggio all'obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi di cui alla L. 311/2004, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la certificazione di conformità dovrà essere garantita:

- entro il 1° luglio 2019 per i commercianti con volume d'affari superiore a 400.000 euro;
- entro il 1° gennaio 2020 per gli altri commercianti.

Unico punto vendita con più punti cassa

Il secondo chiarimento riguarda le modalità di raccolta e trasmissione dei dati dei corrispettivi di un unico punto vendita dotato di più punti cassa.

In proposito, le specifiche tecniche allegate al provvedimento n. 182017/2016 definiscono:

- "Punto vendita", l'unità locale⁸;
- "Punto cassa", un sistema collocato nel punto di incasso dei corrispettivi, composto da un *hardware* e un *software* per la gestione delle vendite in grado di trasmettere i dati riferiti ai documenti generati (documenti commerciali o fatture) al *server* RT: a tal fine i singoli punti cassa da

⁷ In alternativa, per la conformità dei sistemi informatici, è possibile rivolgersi agli istituti universitari o al Consiglio Nazionale delle Ricerche (CNR) e suoi uffici periferici.

⁸ Conformemente alle indicazioni di prassi fornite dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 8/E/2006, par. 3.3, n. 3), l'unità locale è identificata mediante:

- il numero di Repertorio Economico Amministrativo (REA) attribuito dalla CCIAA;
- il numero d'ordine attribuito alla sede dalla CCIAA, nell'ambito del repertorio economico amministrativo;
- l'indicativo del Comune, della Provincia e dell'indirizzo.

cui provengono i dati dei corrispettivi devono essere connessi direttamente (o tramite il *server* di consolidamento presente nel punto vendita), al RT, prevedendo in particolare un protocollo di scambio dati interno che garantisca un adeguato livello di inalterabilità e confidenzialità dei dati scambiati;

- “punto di raccolta”, un registratore telematico collegato ai singoli punti cassa.

Come confermato dall’Agenzia delle entrate nella risposta a interpello n. 9/2019, la memorizzazione e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri dei singoli punti cassa (i terminali) possono essere effettuate attraverso un unico “punto di raccolta”, costituito da un registratore telematico collegato ai singoli punti cassa. Il “*server di consolidamento-registratore telematico*” (*server-RT*), che è necessariamente collocato presso il singolo punto vendita, rappresenta quindi il primo punto in cui vengono raccolti i dati dei corrispettivi e costituisce lo strumento che sigilla i *file* e li invia telematicamente al sistema dell’Agenzia delle entrate.

Inoltre, come confermato nella medesima risposta, non è motivo ostativo per riconoscere un unico punto di raccolta il fatto che i vari punti cassa non siano fisicamente collocati nel singolo punto vendita. Quindi, anche quando i punti cassa sono costituiti da terminali esterni rispetto alla filiale – perché ad esempio utilizzati da venditori a domicilio o perché si tratta di distributori automatici esterni ai locali – la memorizzazione e trasmissione telematica possono essere eseguite dall’unico punto di raccolta, sempre che siano garantite la sicurezza e l’inalterabilità dei dati trasmessi dai terminali al *server-RT*.

E-commerce indiretto

La risposta a interpello n. 9/2019 è importante anche per aver chiarito che i soggetti che svolgono attività di commercio elettronico indiretto non sono tenuti agli obblighi di memorizzazione e di trasmissione telematica dei corrispettivi⁹.

L’Agenzia delle entrate è pervenuta a tale conclusione ricordando che le disposizioni in tema di invio telematico dei corrispettivi non inficiano le regole generali in tema di Iva e i chiarimenti già forniti in passato, secondo cui se l’operazione di vendita si configura come commercio elettronico indiretto – in quanto la transazione commerciale avviene in via telematica, ma il cliente riceve la consegna fisica della merce a domicilio – la stessa è assimilabile alle vendite per corrispondenza e, pertanto, non soggetta all’obbligo di emissione della fattura (se non richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell’operazione), come previsto dall’articolo 22, D.P.R. 633/1972, né all’obbligo di certificazione mediante emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale ai sensi dell’articolo 2, lettera oo), D.P.R. 696/1996. I corrispettivi delle vendite dovranno, tuttavia, essere annotati nel registro previsto dall’articolo 24, D.P.R. 633/1972, ferma l’istituzione, insieme allo stesso, di quello di cui al precedente articolo 23 per le fatture eventualmente emesse.

In proposito, una novità molto rilevante per questi operatori è recata dal già citato comma 1-*bis*, articolo 17, D.L. 119/2018, vale a dire la dispensa dalla tenuta cartacea del registro dei corrispettivi, che si considererà regolarmente tenuto anche su sistemi elettronici, purché sia assicurata la possibilità di effettuarne la stampa in sede di eventuale verifica.

Richiesta di fattura da parte del cliente

Con le *faq* pubblicate il 21 dicembre 2018 l’Agenzia delle entrate ha fornito utili indicazioni per le ipotesi in cui il cliente chieda l’emissione della fattura.

In caso di fattura immediata, gli esercenti devono trasmettere al Sistema di Interscambio (SdI), entro i termini della liquidazione periodica¹⁰, la fattura elettronica richiesta dal cliente all’atto dell’acquisto, che deve recare anche l’indicazione della data di effettuazione dell’operazione.

Qualora il cliente sia un consumatore finale l’esercente dovrà comunque mettere a disposizione della controparte, al momento dell’emissione della fattura elettronica, una copia analogica o elet-

⁹ Per commercio elettronico indiretto si intende la modalità di vendita di beni acquistabili direttamente *online*, con successiva consegna fisica a mezzo posta o mediante ritiro presso il luogo concordato con il venditore.

¹⁰ Facoltà confermata dal D.L. 119/2018 fino al 30 settembre 2019 per i contribuenti che effettuano la liquidazione periodica dell’Iva con cadenza mensile.

tronica della fattura, salvo che il cliente non vi rinunci¹¹. Questa copia ha valenza fiscale come confermato dall'Agenzia delle entrate con le *faq* pubblicate il 28 novembre 2018.

Al momento di effettuazione dell'operazione, deve essere rilasciato un documento che attesta l'avvenuto pagamento (una quietanza ex articolo 1199, cod. civ.), che riveste rilevanza solo commerciale e non fiscale.

Una stampa della fattura (peraltro difficilmente disponibile se la fattura elettronica sarà emessa entro il termine di liquidazione del mese) ovvero la ricevuta del pos, in caso di pagamento elettronico, può avere la stessa efficacia della quietanza.

L'esercente può comunque anche scegliere di rilasciare ricevuta fiscale o lo scontrino (ovvero il "documento commerciale" se obbligato a effettuare la memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi mediante registratore telematico di cui all'articolo 2, D.Lgs. 127/2015).

Nelle ipotesi di rilascio della ricevuta fiscale o dello scontrino l'ammontare dei corrispettivi oggetto di fatturazione andrà evidentemente scorporato dal totale dei corrispettivi giornalieri, come già indicato dalla circolare n. 249/E/1996.

Per quanto riguarda la fatturazione differita, gli esercenti devono emettere uno scontrino fiscale o una ricevuta fiscale da utilizzare come documenti idonei (al pari del DDT) per l'emissione di una "fattura differita" ai sensi dell'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettera a), D.P.R. 633/1972. Anche in questo caso l'ammontare dei corrispettivi certificati da ricevuta/scontrino fiscale e oggetto di fatturazione differita deve essere scorporato dal totale giornaliero dei corrispettivi.

Altro chiarimento importate riguarda la compilazione della fattura elettronica. Infatti, quando le fatture elettroniche (immediata o differita) sono precedute dall'emissione di scontrino o ricevuta fiscale (o, nel caso di trasmissione telematica dei corrispettivi, da un "documento commerciale"), nel corpo della fattura elettronica devono essere riportati gli estremi identificativi dello scontrino/ricevuta.

In particolare, il blocco informativo "AltriDatiGestionali" del *file* Xml deve essere compilato come segue:

- nel campo "TipoDato" le parole "NUMERO SCONTRINO" (oppure "NUMERO RICEVUTA" oppure "NUMERO DOC. COMMERCIALE");
- nel campo "RiferimentoTesto" l'identificativo alfanumerico dello scontrino (o della ricevuta o del documento commerciale);
- nel campo "RiferimentoNumero" il numero progressivo dello scontrino (o della ricevuta o del documento commerciale);
- nel campo "RiferimentoData" la data dello scontrino.

Contributo per l'acquisto o l'adattamento dei RT

Negli anni 2019 e 2020 per l'acquisto o l'adattamento degli strumenti mediante i quali effettuare la memorizzazione e la trasmissione telematica dei corrispettivi, è concesso all'esercente un credito d'imposta complessivamente pari al 50% della spesa sostenuta, fino a un massimo di 250 euro in caso di acquisto e di 50 euro in caso di adattamento, per ogni strumento¹².

Con il provvedimento, n. 49842/2019, sono state definite le modalità di fruizione di tale credito d'imposta.

In particolare, il corrispettivo dovuto per l'acquisto o adattamento dello strumento deve essere corrisposto con una delle modalità di pagamento tracciabili di cui al provvedimento n. 73203/2018 (assegno, bonifico, carte di debito, credito e prepagate, etc.).

Il credito d'imposta è utilizzabile:

- esclusivamente in compensazione mediante F24 e codice tributo "6899"¹³;
- a decorrere dalla prima liquidazione periodica Iva successiva al mese in cui è registrata la fattura relativa all'acquisto o al servizio di adattamento.

¹¹ Articolo 1, comma 3, D.Lgs. n. 127/2015.

¹² Articolo 2, comma 6-*quinquies*, D.Lgs. 127/2018.

¹³ Codice tributo istituito con risoluzione n. 33/E/2019.

Il nuovo documento commerciale

Con il D.M. 7 dicembre 2016 è stata individuata la tipologia di documentazione idonea a rappresentare, anche ai fini commerciali, le operazioni oggetto di trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi.

L'operazione deve essere documentata con un "documento commerciale", salvo nei casi di emissione della fattura. Tale documento commerciale deve essere emesso tramite strumenti tecnologici che garantiscono l'inalterabilità e la sicurezza dei dati e su un idoneo supporto cartaceo avente dimensioni tali da assicurare al destinatario leggibilità, gestione e conservazione nel tempo. È prevista l'emissione in forma elettronica in presenza di preventivo accordo con il destinatario, purché siano garantite l'autenticità e l'integrità.

Gli elementi minimi essenziali del documento ai fini commerciali sono:

- data e ora di emissione;
- numero progressivo;
- denominazione sociale e partita Iva dell'emittente;
- ubicazione dell'esercizio;
- descrizione dei beni ceduti;
- ammontare del corrispettivo complessivo e di quello pagato.

Per poter acquisire anche efficacia fiscale il documento commerciale deve essere integrato con codice fiscale o numero di partita Iva dell'acquirente.

Le sanzioni

In caso di mancata memorizzazione o di omissione della trasmissione, ovvero nel caso di memorizzazione o trasmissione con dati incompleti o non veritieri, l'articolo 2, comma 6, D.Lgs. 127/2015 richiama le sanzioni previste dagli articoli:

- articolo 6, comma 3, D.Lgs. 471/1997, e
- articolo 12, comma 2, D.Lgs. 471/1997.

Saranno quindi irrogabili nei confronti dei contribuenti le seguenti sanzioni:

- 100% dell'imposta corrispondente all'importo non documentato per:
 - violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione e individuazione delle operazioni soggette a Iva;
 - omesse annotazioni su apposito registro dei corrispettivi relativi a ciascuna operazione in caso di mancato o irregolare funzionamento degli apparecchi misuratori fiscali.
- importo compreso tra 250 e 2.000 euro per la mancata tempestiva richiesta di intervento per la manutenzione del RT;
- sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività medesima per un periodo da 3 giorni a un mese, nel caso di contestazione, nel corso di un quinquennio, di 4 distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale compiute in giorni diversi.

Riferimenti normativi

articolo 21, 22, 23 e 24, D.P.R. 633/1972

articolo 1, comma 4, D.P.R. 544/1999

articolo 17, comma 1-bis, D.L. 119/2018

articolo 15, D.P.R. 435/2001

articolo 2, D.Lgs. 127/2015

articolo 2, lettera oo), D.P.R. 696/1996

provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 28 ottobre 2016, protocollo n. 182017

risposta a interpello n. 9/2019

La declinazione della prova contraria nella ristretta base azionaria

L'attività di controllo nei confronti dei soggetti partecipi di società "a ristretta base azionaria" presenta una serie di punti fermi sul versante giurisprudenziale, fermo restando che, sul versante della prova, al fine di escludere la partecipazione, il socio deve dimostrare la estraneità alla gestione societaria. In questo nostro intervento, dopo aver rilevato le questioni di maggiore interesse dal punto di vista sostanziale, puntiamo l'attenzione sulle prove addotte dai soci, che la Corte di Cassazione ha avallato, per giustificare l'estraneità.

La questione

Per comune sentire si intende come società a ristretta base azionaria quella società costituita da un numero esiguo di soci, legati da vincoli non necessariamente di parentela, ove la complicità costituisce la caratteristica principale di un gruppo così composto¹.

Trattandosi di imputazione ai soci non normativamente definita occorre rilevare che non tutte le rettifiche in capo alla società sono trasferibili ai soci, ma – in linea di massima – solo quelle in cui vengono contestati maggiori ricavi o costi per operazioni inesistenti², in quanto solo la maggiore ricchezza può ritenersi successivamente distribuita ai soci, restando fuori dall'imputazione ai soci, in via di principio, tutte quelle rettifiche legate alla deduzione dei costi e disciplinati dal reddito d'impresa, di cui al Tuir.

La legittimità della presunta distribuzione in capo ai soci degli utili non contabilizzati da parte delle società a ristretta base azionaria, che non abbia optato per il regime di trasparenza di cui all'articolo 116, Tuir, è ormai consolidata, pur sé per le società di capitali, di norma, vige, ai fini tributari, la netta separazione tra la società e i singoli soci.

La questione, in assenza di una specifica disposizione normativa che preveda tale forma di tassazione, a differenza di quanto previsto dall'articolo 5, Tuir, per le società di persone, è da anni oggetto di dibattito dottrinario e giurisprudenziale.

Infatti, se nelle società di persone l'imputazione ai soci del reddito societario è svincolato dalla effettiva distribuzione degli utili, nelle società di capitali – indipendentemente dall'esistenza di una ristretta base azionaria – è legato alla effettiva distribuzione.

Detta presunzione di distribuzione ai soci degli utili non contabilizzati non viola, in ogni caso, il divieto di presunzione di secondo grado, poiché il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi induttivamente accertati nei confronti della società, ma dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci (Cassazione n. 7174/2002).

¹ In pratica, la ristretta base societaria - secondo la Suprema Corte - implica un rapporto di solidarietà e di reciproco controllo della gestione societaria da parte dei soci "che fa ritenere plausibile in tutti la conoscenza degli affari sociali e la consapevolezza della esistenza di utili extrabilancio, alla cui distribuzione è plausibilmente ragionevole ritenere che tutti i soci abbiano, in assenza di validi elementi deponenti in senso contrario, partecipato in misura conforme al loro apporto sociale" (cfr. Cassazione n. 28542/2017). Sul punto cfr. M. Conigliaro, "Ristretta base sociale: l'insostenibile leggerezza della presunzione di distribuzione di utili ai soci", in il fisco n. 29/2017.

² A legittimare un tale recupero si possono registrare due sentenze della Cassazione (n. 17959/2012 e n. 17960/2012) nelle quali i giudici, rigettando i ricorsi dei contribuenti, hanno chiarito che "i costi costituiscono un elemento importante ai fini della determinazione del reddito d'impresa, sicché, allorché essi siano fittizi o indeducibili, scatta la presunzione che il medesimo è maggiore di quanto dichiarato, con la conseguenza che non può riscontrarsi alcuna differenza tra la percezione di maggiori ricavi e l'ineducibilità o inesistenza di costi". Secondo la Suprema Corte, quindi, non sembrerebbe sussistere alcuna differenza - almeno ai fini dell'imputazione di maggiori utili ai soci - tra un costo inesistente e uno indeducibile: in entrambi i casi, l'imputazione di quello specifico costo ha influenzato in concreto la liquidazione del reddito della società e pertanto l'ufficio può procedere nei confronti dei soci per recuperare i maggiori utili distribuiti. Di questo stesso avviso è anche l'Associazione italiana dottori commercialisti ed esperti contabili, intervenuta sul tema con la Norma di Comportamento n. 198, intitolata "Attribuzione ai soci del maggior reddito accertato in capo a società di capitali con ristretta compagine sociale". Secondo la Commissione norme di comportamento e di comune interpretazione in materia tributaria la presunzione di attribuzione ai soci "può trovare applicazione solo e nei limiti in cui il maggior reddito accertato in capo alla società discenda da fattispecie che implicano una comprovata formazione di risorse finanziarie occulte, quindi da ricavi non dichiarati o da costi fittiziamente sostenuti (oggettivamente inesistenti)".

Rimane salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, per essere stati, invece, accantonati dalla società ovvero da essa reinvestiti (Cassazione n. 18640/2008).

Nei confronti del socio di una società a ristretta base azionaria trova applicazione l'articolo 44, Tuir, norma che disciplina i redditi di capitale, mentre se la partecipazione è detenuta in regime d'impresa il dividendo concorrerà alla formazione del reddito d'impresa, in forza di quanto disposto dagli articoli 48 e 59, Tuir.

In estrema sintesi, le modalità di tassazione sono le seguenti:

- partecipazione qualificata, detenuta come persona fisica (reddito di capitale, ex articolo 47, comma 1, Tuir): determinazione della base imponibile (dividendo occulto) nella misura del 49,72% dall'anno 2008 in poi (prima del 2008, nella misura del 40%);
- partecipazione non qualificata, detenuta come persona fisica (non concorre per il percettore, ex articolo 3, comma 3, lettera a), Tuir). Il reddito è comunque soggetto alla ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, ex articolo 27, D.P.R. 600/1973, nella misura del 12,50%, e quindi contestato alla società per mancata effettuazione e versamento della prescritta ritenuta. Una volta acclarata la presunzione secondo cui nelle società di capitali a ristretta base sociale i redditi occulti siano stati distribuiti fra i soci, ne discende l'obbligo per la società di provvedere anche alle ritenute alla fonte su tali redditi. Sul punto, cfr. Cassazione n. 10982/2007;
- partecipazione, qualificata e non qualificata, detenuta in regime d'impresa, ex articolo 59, Tuir: determinazione della base imponibile (dividendo occulto) nella misura del 49,72% dall'anno 2008 in poi (prima del 2008, nella misura del 40%).

Lo schema operativo

Lo schema operativo seguito dagli uffici è, di solito, il seguente: all'avviso di accertamento nei confronti (ad esempio) di una Srl a ristretta base, per mezzo del quale si accertano maggiori ricavi o minori costi, fanno seguito (più o meno contestualmente) gli avvisi di accertamento in capo ai soci, contenenti la contestazione di riflesso di aver percepito in nero maggiori utili³.

Gli uffici, quindi, procedono a imputare ai soci la percezione di tali utili nel medesimo anno d'imposta interessato dal recupero (e dal seguente accertamento) a carico della società. Tecnica sostanzialmente condivisa dalla giurisprudenza di legittimità⁴. Come abbiamo già avuto modo di affermare⁵ *"non avrebbe senso, in pratica, creare una struttura societaria, esporsi a dei rischi, procurarsi un utile extrabilancio e - alla fine - non percepirlo quando si realizza, rinviandolo a data da destinarsi e in assenza di chissà quali motivazioni. Quindi, se è vera la premessa (realizzazione di utili extra-bilancio della società) l'imputazione ai soci degli stessi non potrà che avvenire nello stesso periodo d'imposta nel quale avrebbero dovuto essere contabilizzati dalla società, apparendo una tale presunzione ragionevole e derivante dall'esperienza comune (id quod plerumque accidit)"*.

L'accertamento nei confronti del socio, quindi, viene notificato anche nell'ipotesi in cui l'avviso di accertamento societario non sia definitivo. Subordinare, infatti, l'attività impositiva dell'ufficio nei confronti dei soci alla "definitività" della pretesa nei confronti della società significherebbe - di fatto - svuotare di ogni operatività la presunzione di distribuzione degli utili in esame, in quanto - in genere - la definitività arriverebbe a tempo scaduto, cioè quando i termini per l'accertamento sono

³ Per una interessante ipotesi di contraddittorio sul tema, cfr. G. Antico, "Accertamento con adesione: presunzione di distribuzione degli utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria", in *Il fisco* n. 37/2002, pag. 1-5868)

⁴ Cassazione n. 8988/2017. In Cassazione n. 18032/2013 i giudici scrivono che: "Costituisce, infatti, orientamento giurisprudenziale consolidato, sia quello secondo cui "in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base azionaria, in caso di accertamento di utili non contabilizzati, opera la presunzione di attribuzione pro quota ai soci degli utili stessi, salva la prova contraria e la dimostrazione che i maggiori ricavi sono stati accantonati o reinvestiti" (Cassazione n. 16885/2003, n. 10951/2002, n. 7174/2002), sia pure quell'altro per il quale, sempre in tema di accertamento delle imposte sui redditi, "è legittima la presunzione di attribuzione pro quota ai soci, nel corso dello stesso esercizio annuale, degli utili extra bilancio prodotti da società di capitali a ristretta base azionaria e tale presunzione - fondata sul disposto del D.P.R. 600/1973, articolo 39, comma 1, lettera d), induce inversione dell'onere della prova a carico del contribuente" (Cassazione n. 20851/2005, n. 6780/2003, n. 7218/2001)".

⁵ Cfr. A. Antico - M. Genovesi, "Problematiche sostanziali e processuali delle società a ristretta base", in *Il fisco*, n. 40/2018, pag. 3815

ormai venuti meno⁶. E, come riconosciuto dalla stessa Corte di Cassazione⁷ "ove si assumesse insussistente qualsivoglia presunzione sostanziale fino al momento della definitività dell'accertamento "pregiudicante" - finirebbe finanche per precludere all'Amministrazione l'emissione dell'avviso "pregiudicato" relativo al socio, siccome farebbe difetto il presupposto stesso di quest'ultimo accertamento, conseguenza aberrante e perciò stesso inaccettabile: poiché è l'Amministrazione che agisce, è quest'ultima che si avvale della presunzione ed è semmai l'impugnazione dell'accertamento "pregiudicante" che finisce per costituire condizione sospensiva (fino al passaggio in giudicato della pronuncia che lo riguarda) per la valorizzazione della presunzione medesima ai fini della decisione della lite sull'accertamento "pregiudicato".

Se è vero che l'ufficio non è tenuto ad attendere la definitività dell'atto a monte per emettere un avviso di accertamento nei confronti del socio, nel caso in cui la persona giuridica e le persone fisiche decidessero di impugnare i rispettivi accertamenti, non configurandosi una ipotesi di litisconsorzio necessario⁸, va registrato l'orientamento giurisprudenziale⁹ che ritiene doverosa la sospensione del processo del socio - ai sensi del combinato disposto dell'articolo 1, D.Lgs. 546/1992 e dell'articolo 295, c.p.c.¹⁰ - in attesa della definitività del procedimento relativo alla società, costituendo l'accertamento tributario nei confronti della società un indispensabile antecedente logico-giuridico di quello nei confronti dei soci, in virtù dell'unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano¹¹.

In questo caso, però, sarebbe preciso onere del socio - che abbia interesse a opporre il pronunciamento della società con effetto di giudicato - quello di "comprovare la pendenza della lite a riguardo dell'avviso di accertamento societario e perciò di fornire la prova negativa a riguardo della intervenuta definitività di quest'ultimo"¹².

Il D.Lgs. 156/2015 ha apportato rilevanti modifiche ad alcune disposizioni contenute nel D.Lgs. 546/1992, in particolare agli articoli 39 (rubricato "sospensione del processo") e 49 (rubricato "disposizioni generali applicabili" in materia di impugnazioni):

- l'articolo 9, comma 1, lettera o), D.Lgs. 156/2015 ha aggiunto all'articolo 39, D.Lgs. 546/1992 (con effetto dal 1° gennaio 2016) il comma 1-bis che recita "La Commissione Tributaria dispone la sospensione del processo in ogni altro caso in cui essa stessa o altra Commissione Tributaria deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa". In pratica, riproducendo in ambito tributario il contenuto dell'articolo 295, c.p.c., il Legislatore ha introdotto in via generale¹⁴ la sospensione necessaria per pregiudizialità nei rapporti tra liti in-

⁶ cfr. I. Ambrosi - L. Iorio, "Tre fronti aperti nel contenzioso sulle Srl e Spa a base ristretta", il Sole 24 ore del 20 agosto 2018: "Gli uffici, in queste circostanze, per evitare dimenticanze e/o la decadenza del poter di accertamento, notificano contemporaneamente l'atto impositivo sia alla società (per i maggiori redditi contestati) sia ai soci (per la parte ad essi imputabile), presumendone la distribuzione. Sebbene la correttezza di tale procedura sia - in linea di massima - confermata dalla Cassazione, occorre riscontrare alcuni elementi per la legittimità della pretesa".

⁷ Cassazione, n. 4485/2016.

⁸ Cfr. ex multis Cassazione n. 441/2013; Id. n. 426/2013. In Cassazione n. 15007/2017 i giudici hanno ribadito che: "Questa Corte ha chiarito che l'accertamento tributario nei confronti di una società di capitali a ristretta base azionaria costituisce un indispensabile antecedente logico-giuridico dell'accertamento nei confronti dei soci, in virtù dell'unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano. Con la conseguenza che non ricorre, com'è per le società di persone, un'ipotesi di litisconsorzio necessario in ordine ai rapporti tra i rispettivi processi (Cassazione n. 5393/2016; n. 23423/2014; n. 16294/2014; n. 1865/2012; n. 2214/2011)".

⁹ Cassazione n. 16246/2018; n. 25556/2017; n. 16287/2017; n. 11974/2017; n. 8988/2017; n. 6175/2017.

¹⁰ Ai sensi dell'articolo 295, c.p.c., "Il giudice dispone che il processo sia sospeso in ogni caso in cui egli stesso o altro giudice deve risolvere una controversia, dalla cui definizione dipende la decisione della causa". Per una puntuale ricostruzione dell'applicabilità nel giudizio tributario dell'articolo 295, c.p.c. si rinvia a E. Manoni, "Cause instaurate ante D.Lgs. n. 156/2015: il giudizio va sospeso in caso di rapporto di pregiudizialità-dipendenza", in Il fisco n. 30/2018; E. Manoni, "La sospensione necessaria per pregiudizialità trova ingresso nel processo tributario", in Il fisco n. 41/2015.

¹¹ Cfr. Cassazione n. 23323/2014: "Orbene, il giudice di appello, dando atto di avere, con separato giudizio e nella stessa data, ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento reso nei confronti della società Laos Italia Srl concernente la medesima pretesa fiscale che aveva determinato l'accertamento nei confronti del socio quale percettore dei redditi di partecipazione conseguenti al maggior acclarato per la società, non si è conformato ai superiori principi, poiché avrebbe dovuto sospendere il giudizio relativo al socio in attesa della definitività del procedimento relativo alla società, piuttosto che annullare la pretesa fiscale emessa nei di lui confronti".

¹² Cassazione n. 4485/2016. cfr. G. Di Gennaro, "L'onere della prova contraria alla presunta distribuzione di utili extracontabili", in Il fisco n. 17/2014.

¹³ Pubblicato sul supplemento ordinario n. 55/L alla Gazzetta Ufficiale del 7 ottobre 2015. Sul punto cfr. R. Bianchi, "La sospensione del processo tributario: parallelismo con l'articolo 295, c.p.c.", in Accertamento e Contenzioso, n. 43/2018; G. Antico, "La sospensione del processo nell'ipotesi di rettifiche relative a società a ristretta base azionaria", in Accertamento e Contenzioso, n. 10/2015.

¹⁴ A tal riguardo cfr. circolare n. 38/E/2015: "Nella formulazione precedente, la sospensione necessaria del processo era prevista nei casi di proposizione di querela di falso e di sussistenza di questioni pregiudiziali concernenti lo stato o la capacità delle persone, fatta eccezione per la capacità di stare in giudizio. Si ricorda che, come precisato nella circolare n. 98/E/1996, non risulta applicabile al processo tributario la

staurate innanzi alle commissioni tributarie (c.d. rapporti interni), prescrivendo la sospensione del processo in ogni altro caso in cui la stessa o altra Commissione Tributaria “*deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa*”;

- l'articolo 9, comma 1, lettera u), D.Lgs. 156/2015 ha eliminato dal corpo dell'articolo 49, D.Lgs. 546/1992 l'inciso “*escluso l'articolo 337*”, aprendo in questo modo a un generale rinvio alle norme del codice di procedura civile in tema di sospensione delle sentenze, contenute nel “*titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile*”, facendo salva (comunque) la disciplina specifica del processo tributario. Quindi, nel caso in cui la causa tributaria ipotizzata quale pregiudicante penda in grado di appello, la richiesta di sospensione potrà trovare accoglimento solamente se formulata ex articolo 337, comma 2, c.p.c.¹⁵.

Resta fermo, al di là delle diverse posizioni giurisprudenziali e dottrinali – sospensione del processo, ovvero *de jure condendo litisconsorzio* -, che la conclusione non può che essere unica: le posizioni dei soci devono dipendere dalla posizione della società.

La prova dell'estraneità

La legittima presunzione di distribuzione degli utili extra bilancio, nelle compagini a ristretta base azionaria, può essere vinta dando la dimostrazione della propria estraneità alla gestione e conduzione societaria. Sul punto vanno registrati una serie di interventi giurisprudenziali.

Pronunce della Corte di Cassazione	
Cassazione, ordinanza n. 18042/2018	la presunzione di distribuzione degli utili extra-bilancio “ <i>può essere vinta dando la dimostrazione della propria estraneità alla gestione e conduzione societaria (cfr. Cassazione n. 1932/2016, n. 17461/2017, n. 26873/2016) attraverso un ragionamento deduttivo del giudice di merito incensurabile in cassazione sotto il profilo della violazione di legge. Orbene, nel caso di specie l'Agenzia ha sostanzialmente prospettato l'errore di diritto del giudice di merito per avere escluso la responsabilità del socio per la ripresa a tassazione conseguente ai redditi di partecipazione accertati nei confronti di società di capitali a ristretta base, tentando di confutare il ragionamento posto a base della decisione, snodatosi sulle circostanze che il contribuente svolgeva da tanti anni l'attività libero professionale di neuropsichiatra e che lo stesso non risultava essersi mai ingenerito nella gestione della società impegnata nella ristorazione, invece finanziata unicamente in favore dell'altro socio e figlio</i> ”. La censura, pertanto, secondo la Corte, “ <i>oltre a non risultare corretta quanto alla contestazione in diritto che, si è visto, tralascia di considerare la possibilità, riconosciuta da questa Corte, di andare esente da responsabilità in caso di dimostrazione dell'omessa gestione dell'attività da parte del socio di società a ristretta base, è inammissibile perché non profila alcun vizio ulteriore rispetto a quello della violazione di legge e, segnatamente, sotto il profilo del vizio di motivazione, nemmeno ponendosi in discussione i profili correlati al ragionamento induttivo utilizzato dalla CTR per ritenere esclusa la gestione della società da parte del contribuente</i> ”

sospensione su istanza di parte di cui all'articolo 296, c.p.c. 46, non ravvisandosi “una ratio, che giustifichi la possibilità delle parti di concordare tra loro la sospensione del processo”.

¹⁵ Cassazione n. 12900/2018: “Tale orientamento non può tuttavia riproporsi in relazione alla nuova versione del D.Lgs. 546/1992, articolo 49, come modificato a far data dal 1° gennaio 2016 in forza del D.Lgs. 156/2015. Secondo tale disposizione la sospensione del processo di cui all'articolo 295, c.p.c., non è applicabile allorché la causa tributaria ipotizzata quale pregiudicante pende in grado di appello, potendo in tal caso trovare applicazione solo l'articolo 337, c.p.c., comma 2, secondo il quale il giudice ha facoltà di sospendere il processo ove una delle parti invochi l'autorità di una sentenza a sé favorevole, ma non ancora definitiva, così limitando la clausola di esclusione del D.Lgs. 546/1992, articolo 49, al solo dell'articolo 337, c.p.c., comma 1 - cfr. Cassazione n. 23480/2017”. Cfr. G. Sassari, “Inapplicabile la sospensione necessaria del giudizio verso il socio in pendenza di quello verso la società a ristretta base”, in Il fisco n. 28/2018.

Cassazione, ordinanza n. 5327/2015	<i>"in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base azionaria, in caso di accertamento di utili non contabilizzati, opera la presunzione di attribuzione pro quota ai soci degli utili stessi, salva la prova contraria e la dimostrazione che i maggiori ricavi sono stati accantonati o reinvestiti" (Cassazione n. 16885/2003, n. 10951/20 02, n. 7174/2002), sicchè è legittima la presunzione di attribuzione pro quota ai soci, nel corso dello stesso esercizio annuale, degli utili extra bilancio prodotti da società di capitali a ristretta base azionaria e tale presunzione - fondata sul disposto del D.P.R. 600/1973, articolo 39, comma 1, lettera d), - induce inversione dell'onere della prova a carico del contribuente (Sezione 6 - 5, ordinanza n. 18032/2013; Sez. 5, sentenza n. 1924/2008; n. 20851/2005, n. 6780/2003, n. 7218/2001)".</i>
Cassazione, ordinanza n. 923/2016	la Cassazione, dato comunque per presupposto presente la ristretta base sociale, ha osservato che il giudice di merito <i>"ha fatto certamente uso dei propri poteri di selezione delle fonti di prova e di libero convincimento allorchè ha raffrontato il difetto, a carico dell'ufficio appellante, di elementi positivi di dimostrazione dell'avvenuta distribuzione (ulteriori, ovviamente, rispetto alla presunzione) con l'avvenuta integrazione di fonti di prova "sufficientemente valide" da parte della contribuente, e cioè quelle che sono state dettagliate nelle premesse della presente relazione"</i> (nel caso in questione, a fronte di una presunzione generica, il contribuente aveva prodotto in atti una serie di prove sufficienti a smontare la presunzione; al di là dell'assenza dei flussi finanziari, vie erano conflitti sociali, atteso la denuncia nei confronti dell'amministratore)
Cassazione, sentenza n. 1932/2016	la Corte di Cassazione ha escluso, in una società a ristretta base societaria, la presunzione di distribuzione tra i soci di utili non dichiarati, per i soggetti estranei alla gestione societaria ¹⁶ . Al di là della conferma della legittimità, in punto di diritto, della presunzione di distribuzione degli utili, conferma che le forti prove contrarie offerte dalla parte possono superare la presunzione
Cassazione, sentenza n. 21573/2005	<i>"indubbiamente l'esistenza di una denuncia e/o querela da parte della parte lesa (che, presentandola, assume precise responsabilità esponendosi al rischio di essere imputata a sua volta di calunnia se i fatti risultino inconsistenti) potrebbe costituire, se non una prova, un valido elemento indiziario ulteriore in senso contrario all'applicazione in concreto al caso specifico della presunzione (semplice, anche se di carattere generale), della distribuzione a tutti i soci degli utili occulti. Ma, pur in mancanza di essa, che avrebbe tranquillizzato maggiormente, anche il semplice fatto che in questo caso gli utili occulti siano stati reperiti in un posto specifico (esattamente in un conto corrente del socio amministratore delegato), e non risulti un ulteriore spostamento di quei fondi (o di altri di importo corrispondente) costituisce un consistente elemento, sia pure indiziario semplice, in senso contrario all'operatività nel caso concreto della presunzione, anch'essa semplice, dell'avvenuta distribuzione proporzionale dei fondi a tutti i soci"</i>

¹⁶ Nel caso di specie, è stato accertato, nel giudizio di merito, l'estraneità del contribuente alla gestione e conduzione societaria e da tale accertamento il giudice ha desunto *"che nel caso in esame non potesse farsi applicazione della massima di comune esperienza, su cui poggia la presunzione di distribuzione degli utili extrabilancio, che dalla ristrettezza della base sociale inferisce un elevato grado di compartecipazione dei soci alla gestione della società e di reciproco controllo tra i soci medesimi"*.

Cassazione, sentenza n. 20078/2005	<i>"la circostanza che unico "regista" della società è stato il socio di maggioranza rinviato a giudizio e condannato con patteggiamento ex articolo 444, c.p.p., anche a voler prescindere dalla mancata indicazione di aver prodotto in giudizio la sentenza di condanna, è dimostrativo dell'assunzione della responsabilità penale del socio gestore ex articolo 445, comma 1, c.p.p. e, quindi, del compimento di atti illeciti connessi con la extracontabilità, la quale, di per sé sola, funge da presupposto per la rilevanza tributaria dei fatti non contabilizzati nei confronti degli altri soci, pur esenti da responsabilità penale. Per le medesime ragioni, quindi, perde ogni rilevanza, a fini tributari, anche il fatto n. 4), cioè la circostanza che la ricorrente è rimasta estranea ad ogni attività gestoria ed è stata, quindi, assolta con sentenza istruttoria per non aver commesso il fatto, mentre ben altra rilevanza, rispetto alla difesa nella sola sede penale, avrebbe potuto avere l'iniziativa processuale di difesa che la ricorrente avesse intrapreso in sede civile per far valere la responsabilità dell'amministratore della società ex articoli 2392 e ss., cod. civ. (sul punto si veda Corte di Cassazione n. 7492/2002)"</i>
Cassazione, sentenza n. 10793/2016	la circostanza per cui l'esercizio sociale ufficiale si sia concluso con la rilevazione contabile di perdite non è sufficiente a vincere la presunzione di distribuzione ai soci degli utili extra contabili eventualmente accertati

Un compendio alla giurisprudenza analizzata è dato dall'ordinanza della Cassazione n. 32468/2018, che prende atto della legittimità della presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extra contabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti¹⁷, non essendo comunque a tal fine sufficiente la mera deduzione che l'esercizio sociale ufficiale si sia concluso con perdite contabili¹⁸. Tuttavia detta presunzione può essere vinta dal contribuente *"fornendo la dimostrazione della propria estraneità alla gestione e conduzione societaria (Cassazione n. 1932/2016, n. 17461/2017, n. 26873/2016, n. 18042/2018 e n. 23247/2018). Va, peraltro, osservato che non è sufficiente a vincere la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili l'instaurazione di un processo penale esclusivamente a carico dell'amministratore e non dei soci, poiché si deve tenere distinta l'attività illecita dell'amministratore dalla distribuzione di utili sociali da essa ricavati, non implicando tale attività messa in atto dai soci, la partecipazione all'attività criminosa dell'amministratore (Cassazione, n. 11785/1990)¹⁹".*

Riferimenti normativi

articolo 44, 47, 48 e 59, Tuir

¹⁷ Cassazione, 5076/2011; n. 9519/2009; n. 7564/2003; n. 24534/2017.

¹⁸ Cassazione n. 27778/2017.

¹⁹ Sul tema cfr. G. Locatelli, "La presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili delle società di capitali a ristretta base partecipativa", in Corriere Tributario, n. 38/2018, pag. 2914.



Privacy

AGYO PRIVACY

Agyo Privacy è la soluzione TeamSystem fruibile in cloud con cui gestire tutti gli adempimenti legati alla nuova normativa sulla Privacy.

La soluzione si rivolge a tutti i soggetti che trattano dati personali, quali Aziende (di ogni settore e dimensione), Professionisti (Commercialisti, Consulenti del Lavoro, Avvocati, Notai, ecc.), Associazioni ed Enti Pubblici.

Anche se la tua Impresa gestisce diverse società o il tuo Studio svolge attività di consulenza per più di un'azienda, Agyo Privacy è la soluzione giusta per la tua organizzazione.

Con Agyo Privacy si può:

- gestire l'organigramma dell'organizzazione identificando i titolari del trattamento, i responsabili, i soggetti autorizzati e tener traccia di tutte le attività relative ai dati trattati; un set di API consentirà di estendere il registro anche a software sviluppati da terze parti

- definire gli asset aziendali, identificare i rischi e applicare le misure di sicurezza necessarie
- compilare correttamente il Registro dei Trattamenti step by step

Agyo Privacy consente a tutti i membri del team che gestiscono la privacy di lavorare simultaneamente al processo di conformità.

Agyo Privacy si integra con le altre app presenti nella suite di Agyo, la piattaforma tecnologica di TeamSystem per l'erogazione di servizi e lo scambio di dati fra Imprese, Professionisti, Istituti Bancari e Pubblica Amministrazione. Per tutti i documenti generati è infatti possibile apporre una firma digitale e conservarli a norma.

Digitalizza la tua organizzazione con Agyo Privacy.

Mettiti a tuo agyo!