

Edizione di mercoledì 13 novembre 2013

PENALE TRIBUTARIO

[Omesso versamento Iva e trattenute Irpef: la difficoltà economica non è sufficiente per evitare la responsabilità penale](#)

di Mario Agostinelli

IVA

[Il "vecchio" VR omesso continua a far discutere](#)

di Leonardo Pietrobon

IVA

[È opponibile al Fisco la cessione del credito Iva trimestrale](#)

di Fabio Landuzzi

OPERAZIONI STRAORDINARIE

[Le scritture contabili nell'affitto d'azienda](#)

di Federica Furlani, Sergio Pellegrino

REDDITO IMPRESA E IRAP

[Legge di Stabilità 2014: deduzione IRAP per o nuovi occupati](#)

di Adriana Padula

PENALE TRIBUTARIO

Omesso versamento Iva e trattenute Irpef: la difficoltà economica non è sufficiente per evitare la responsabilità penale

di Mario Agostinelli

La recente decisione della suprema Corte di Cassazione a sez. Unite (**Sent. 37425 del 28 marzo 2013**), con riferimento alla sussistenza del presupposto di **reato** riconducibile all'**omesso versamento IVA e delle trattenute IRPEF** operate, appare lapidaria quando non riconosce l'esclusione della colpevolezza nella crisi di liquidità del soggetto attivo.

Interpretazione che, per onestà intellettuale, risulta patentemente conforme al dettato normativo che condiziona il presupposto di **reato al dolo generico** che risulta perfezionato quando il contribuente, nei termini penalmente prescritti, non effettua il versamento di quanto dovuto, perché trattenuto al sostituto nell'erogazione delle sue spettanze, ovvero perché **già incassato dal cessionario o committente** nell'applicazione della perfetta neutralità del meccanismo dell'IVA.

Le disposizioni da tenere sotto osservazione sono quelle contenute negli articolo 10 bis e 10 ter del D.Lgs. 74/2000. In particolare l'articolo 10 bis prevede che, “*E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti per un ammontare superiore a 50.000,00 euro per ciascun periodo di imposta*”.

Nella sentenza della Cass. sono bene indicati i **presupposti fattuali causa del reato imputabile** ai sostituti di imposta che si possono sintetizzare come segue:

- L'elemento psicologico richiesto è il dolo generico e non quello specifico;
- Il presupposto fattuale corrisponde all'erogazione di somme comportanti l'obbligo di effettuazione delle ritenute alla fonte;
- La condotta omissiva si concretizza nel mancato versamento, per un ammontare superiore ad € 50.000,00, delle ritenute complessivamente operate nell'anno di imposta e risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti;
- Il termine per l'adempimento corrisponde a quello previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa all'anno precedente.

Vale la pena sottolineare che gli elementi costitutivi dell'illecito sono particolarmente articolati, ma **è solo al perfezionarsi congiunto e contestuale di questi che sussiste il**

presupposto di reato.

Ne deriva che, il reato da omesso versamento delle ritenute IRPEF non sussiste con il semplice omesso versamento delle stesse oltre la data di presentazione della dichiarazione, ma consegue alla consegna della certificazione al sostituto (si veda anche la circolare n. 12 unione Nazionale giovani dottori commercialisti). In sostanza non sussiste il presupposto di reato, di cui all'articolo 10 bis del D.Lgs. 74/2000, laddove il sostituto, pur avendo corrisposto gli importi netti dovuti non rilascia la detta certificazione.

La sentenza della Cassazione fornisce quindi due precisazioni rilevanti:

1. Si afferma che la prova del dolo è insita nella duplice circostanza del rilascio della certificazione al sostituto e della presentazione della dichiarazione annuale del sostituto (Mod. 770), che riporta le trattenute effettuate, la loro data ed ammontare nonché i relativi versamenti^[1];
2. Il debito fiscale relativo al versamento delle ritenute è collegato con quello della erogazione degli emolumenti ai collaboratori nel senso che quando è erogato un compenso soggetto a trattenuta, il pagatore ha a suo carico l'obbligo di accantonare le somme dovute all'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria.

E' per tale specifico ultima precisazione che il contribuente a discolpa non può invocare la crisi di liquidità al momento della scadenza del termine prescritto dalla norma penale.

Si deve quindi concludere che, vero è che il reato è a consumazione istantanea con riferimento al momento della presentazione della dichiarazione modello 770, ma **la prova della non colpevolezza ha ad oggetto il comportamento del contribuente nell'intero periodo di verifica** che ne impone l'osservazione dal momento dell'effettuazione della trattenuta al momento di presentazione del relativo dichiarativo.

In tal contesto, assumono rilevanza le prime posizione della giurisprudenza di merito che traducono nell'immediato i principi della suprema corte di cassazione e che individuano i primi riferimenti per una mappatura delle prove utilizzabili a discolpa del contribuente.

Si segnala la sentenza del **Tribunale di Bologna Sez. GIP Sent. 11 luglio 2013**, che rigettando le eccezioni del contribuente sullo sfondo dell'adottato principio proposto dalla Cassazione, ha però implicitamente indicato due ipotesi di prova a favore del contribuente.

Il caso valutato dal giudice di merito è da ricondurre alla fattispecie causa di reato dell'omesso versamento IVA^[2]. Il giudice afferma la penale responsabilità dell'imputato precisando che il reato in trattativa è di mera condotta, integrato, pertanto con la semplice omissione del versamento dell'IVA, dovuta sulla base della dichiarazione annuale entro il termine previsto per l'acconto. Trattandosi di dolo generico, laddove l'elemento soggettivo consiste nella semplice volontà e coscienza avente ad oggetto la commissione dell'illecito penale, l'omesso

versamento, il discriminante valutativo ai fini della non sussistenza del reato deve consistere nell'impossibilità di adempiere alle obbligazioni previste dalla legge. Non è quindi sufficiente una situazione di difficoltà ma è necessario dare prova di una situazione di forza maggiore, esterna alla volontà decisionale del contribuente, che deve essere il presupposto di una condizione di costrizione^[3].

Il giudice di merito esamina **due possibili prove a favore proposte dal contribuente** da apprezzare nella contestuale situazione di grave difficoltà finanziaria:

- impossibilità di accedere al credito presso terzi;
- mancata riscossione dell'IVA da corrispondere allo stato.

Situazione probatoria a favore del contribuente, quest'ultima, già riscontrata in precedenti espressioni giudiziarie (CTR Lombardia).

Infatti, poiché il meccanismo IVA genera un debito dovuto allo stato dato dalla differenza tra l'IVA sulle vendite e l'IVA assolta sugli acquisti, il meccanismo di perfetta neutralità trova applicazione distorta nel momento in cui il contribuente non riscuote l'IVA riconducibile alle operazioni di vendita.

Il giudice di merito afferma che la semplice difficoltà economica e finanziaria dell'impresa non è situazione sufficiente per giustificare la violazione dell'obbligazione tributaria, ma in ogni caso **le singole situazioni devono essere valutate caso per caso**, potendosi affermare che il congiunto mancato incasso, anche parziale, dell'IVA sulle vendite, può costituire un esimente ai fini della valutazione della liceità o meno del comportamento del contribuente.

In tale contesto, si deve affermare con una certa serenità che **l'adozione di procedure concorsuali**, che attuano il monitoraggio del Tribunale, in tempi non sospetti, è situazione che **esclude la responsabilità penale dell'imprenditore**^[4] e che certifica la situazione di inesigibilità.

[1] Invero la sentenza sembra affermare che il dolo pur essendo generico è riconducibile ad un comportamento omissivo non solo grave ma anche evasivo, quello di indicare non solo le ritenute operate nella certificazione e nel mod. 770, ma anche le date di versamento.

[2] Art. 10 ter del D.Lgs. 74/2000.

[3] La sentenza del giudice di merito richiama una decisione di legittimità del 1990 (Sent.“CED 184856”,) che ritiene la causa di forza maggiore o il caso fortuito ipotesi di non colpevolezza. In tal senso si afferma che non la semplice difficoltà economica finanziaria ma la situazione di inesigibilità che costringe inevitabilmente il contribuente a non versare l’IVA può essere situazione valutabile ai fini della non sussistenza dell’illecito del contribuente. Tuttavia tale impostazione si incrocia con le disposizioni della L. Fallimentare che rappresenta quale presupposto di reato la non tempestiva reazione dell’imprenditore con l’attivazione delle leve previste dalle normative per la tutela della par conditio creditorum, nelle situazioni di inesigibilità.

[4] Si pensi al caso in cui l’imprenditore in quanto debitore di un importo per IVA di € 80.000,00, consapevole della difficoltà ad adempiere entro il termine ex art. 10 ter D.Lgs. 74/2000, nel mese di settembre avvia una procedura concorsuale.

IVA

Il “vecchio” VR omesso continua a far discutere

di Leonardo Pietrobon

Nel corso degli anni, la questione della mancata presentazione del modello (ora quadro) VR, per la richiesta di rimborso del credito Iva, ha generato innumerevoli controversie tra Amministrazione finanziaria e contribuente “sbadato”, i cui esisti il più delle volte sono stati favorevoli al contribuente, da ultimo con l'ordinanza della [Corte di Cassazione n. 24889 del 6.11.2013](#) e la [n.25353 dell'11/11/2013](#).

Con le citate ordinanze, la Suprema Corte ha stabilito, quale principio generale, che la richiesta di rimborso relativa all'eccedenza d'imposta, risultata alla cessazione dell'attività, è soggetta al termine di **prescrizione ordinario decennale** e non a quello biennale di cui all'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992. Inoltre, sempre a parere della Suprema Corte, le disposizioni di cui all'art. 30 del D.P.R. 633/1972, nella parte in cui viene stabilito che i contribuenti che non hanno effettuato operazioni imponibili non possono optare per il rimborso, si applicano **solo ed esclusivamente ai soggetti in piena attività** e non alle imprese che hanno cessato l'esercizio dell'attività d'impresa o, peggio ancora, sono state dichiarate fallite.

Il riferimento al termine decennale richiamato dalla Cassazione trae origine da precedenti pronunce, con le quali è stato stabilito che il termine della **prescrizione decennale, di cui all'art. 2946 del Codice Civile**, secondo cui “*salvi i casi in cui la legge dispone diversamente i diritti si estinguono per prescrizione con il decorso di dieci anni*”, rappresenta il termine prescrizionale di riferimento. Mentre, il termine biennale di cui all'art. 21 D.Lgs. 546/1992 trova applicazione solo in via sussidiaria e residuale, in mancanza di disposizioni specifiche. Nel caso di specie, la Corte di Cassazione, richiamando la precedente sentenza n. 9794/2010, stabilisce che il termine decennale rappresenta l'unico riferimento, proprio perché l'attività non prosegue e per la società non sarebbe stato possibile portare in detrazione l'eccedenza l'anno successivo.

Affrontando la questione da un punto di vista meramente “operativo”, la **Corte di Cassazione**, con la [sentenza n.4161 del 20/02/2009](#), invece, ribadisce il principio secondo cui **la sostanza prevale sulla forma**, stabilendo che la modalità di rimborso dell'Iva secondo il combinato disposto di cui all'art. 38-bis D.P.R. 26.10.1972, n. 633 e 21 D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 costituisce una procedura di **rimborso accelerata** che **non pregiudica il diritto sostanziale al rimborso**, la cui prescrizione è quella decennale ordinaria, di cui all'art. 2946 del codice civile. A parere dei supremi giudici, nel caso del “rimborso accelerato” ciò che si perde(va), per la mancata osservanza delle forme essenziali stabilite o per la mancata presentazione

dell'istanza entro il termine di decadenza di due anni e tre mesi (risultante dal combinato disposto dell'art. 21, co. 2 del D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 e dell'art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972) non è (era) il diritto sostanziale al rimborso, la cui prescrizione è quella decennale ordinaria, bensì il vantaggio di ottenerlo in forma "accelerata".

Il rinnovato richiamo al termine decennale, da parte della Corte di Cassazione con le ordinanze in commento, sembra quindi poter ritenere superati i concetti espressi dalla stessa Cassazione con la [**sentenza n. 18920 del 16/9/2011**](#), con la quale ha accolto la tesi dell'Amministrazione Finanziaria, secondo cui la restituzione del credito IVA **non è legittimata** dalla mera **esposizione** della stessa nell'ultima **dichiarazione annuale**. In tale sentenza – con riferimento alla n. 18920/211 – è stato affermata la necessità di procedere alla presentazione di **una specifica domanda** di rimborso, anche senza utilizzare il modello ministeriale, purché ciò avvenga – presso l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente – nel termine di due anni dal momento in cui è sorto il relativo diritto.

La seconda questione affrontata nelle ordinanze in commento, ossia la presunta impossibilità sollevata dall'Amministrazione Finanziaria per i soggetti che non hanno effettuato operazioni imponibili di chiedere a rimborso l'eccedenza d'imposta, in applicazione del comma 2 dell'art. 30 D.P.R. 633/1972, a parere della Cassazione non può trovare accoglimento in base ad un semplice ragionamento operativo. A parere della Suprema Corte l'assunto avanzato dall'Amministrazione Finanziaria, secondo cui i soggetti che non hanno effettuato operazioni imponibili possono computare solo in detrazione l'anno successivo l'eventuale eccedenza d'imposta, può riguardare esclusivamente le imprese in piena attività. Tale soluzione, a parere ancora della Cassazione, appare del tutto inapplicabile da parte di soggetti estinti o falliti, non potendo "operativamente" computare in detrazione l'eccedenza d'imposta sulle future operazioni di imponibili.

IVA

È opponibile al Fisco la cessione del credito Iva trimestrale

di Fabio Landuzzi

La Corte di Appello di Venezia (sentenza n.844 del 27 maggio 2013) ha ritenuto che **non sussistono nell'ordinamento vigente norme che possano escludere la legittima cessione del credito Iva** anche quando questo è **riferito a periodi diversi dall'anno**, tipicamente i **crediti Iva trimestrali**, nella misura in cui le liquidazioni periodiche trovano poi conferma nella Dichiarazione Iva annuale.

La posizione dell'**Amministrazione Finanziaria** sul tema della cedibilità del credito Iva trimestrale, come noto, è **contraria** ([Circolare n.6/E del 2006, risposta 12.4; R.M. n.49/2006](#)). Infatti, l'Amministrazione compie **un'interpretazione restrittiva** della disposizione contenuta all'**articolo 5, comma 4-ter, del DL 70/1998**, la quale si limita ad affermare che in caso di **cessione "del credito risultante dalla dichiarazione annuale"** deve intendersi che l'Ufficio possa ripetere anche dal cessionario le somme rimborsate. Ebbene, da questo disposto normativo l'**Amministrazione desume implicitamente che il credito relativo ai rimborsi infrannuali non possa essere ceduto**, poiché non sarebbe configurabile alcun limite alla possibilità di ripetere le somme cedute; la **locuzione "credito risultante dalla dichiarazione annuale"**, viene quindi intesa essere rivolta al solo credito indicato nella Dichiarazione annuale Iva con la conseguenza che **solamente i crediti annuali** – e non anche quelli infrannuali chiesti a rimborso – **sarebbero suscettibili di cessione**.

Questa tesi dell'Amministrazione era stata già opposta dalla **Associazione Italiana Dottori Commercialisti** ([Norma di comportamento n. 164 del 2006](#)), la quale aveva evidenziato la carenza del ragionamento condotto dall'Amministrazione per negare la cedibilità del credito Iva trimestrale la quale si basa sulla **applicazione letterale dell'espressione** utilizzata dal Legislatore – **"credito risultante dalla dichiarazione annuale"** – che si vorrebbe fare coincidere solo con il credito Iva annuale. In realtà, anche il credito Iva trimestrale, come quello annuale, trae origine da operazioni registrate nel corso dell'anno destinate ad essere riepilogate nella Dichiarazione Iva annuale del contribuente. Quindi, **anche il credito trimestrale, domandato a rimborso, è già credito certo, liquido ed esigibile, e non solo un'aspettativa di rimborso**. E' quindi non corretto limitare il significato della locuzione "credito Iva risultante dalla dichiarazione annuale" alle sole somme che sono domandate a rimborso per la prima volta nella Dichiarazione annuale.

L'assenza di ragioni per determinare una discriminazione, riguardo al tema della cedibilità, fra il credito Iva a rimborso annuale e quello trimestrale è stata intravvista anche dalla recente

sentenza qui in commento emessa dalla **Corte di Appello di Venezia**. I Giudici hanno ritenuto che **non vi sono ragioni per negare l'esistenza giuridica del credito maturato nel trimestre**, alla sola condizione che lo stesso trovi poi riscontro e conferma nella Dichiarazione Iva annuale. Infatti, tale **Dichiarazione annuale esporrà** non solo le eccedenze Iva dell'intero anno, **bensì anche la parte di Iva domandata a rimborso su base trimestrale**. Pertanto, concludono i Giudici veneziani, il **credito infrannuale chiesto a rimborso** è perfettamente simmetrico al credito Iva richiesto a rimborso in Dichiarazione annuale, e di conseguenza **è legittimamente cedibile**, secondo le formalità previste dall'**art.69 del R.d. n. 2440/1923**, salve le garanzie ex lege e quelle generali degli articoli 1266 e 1267, Cod.Civ..

La disposizione dell'**articolo 5 del DL 70/1998** viene quindi correttamente ricondotta alla regolamentazione di una delle ipotesi di cessione del credito Iva, quella riferita all'eccedenza risultante dalla Dichiarazione annuale; ma **né questa e né tantomeno un atto interpretativo quale è la Circolare ministeriale possono consentire di affermare un divieto di cessione del credito Iva trimestrale** il quale non è espressamente previsto dall'ordinamento in forma di divieto esplicito trattandosi peraltro di un credito per il quale neppure si riscontrano disposizioni che ne limitino gli eventuali suoi atti dispositivi.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Le scritture contabili nell'affitto d'azienda

di Federica Furlani, Sergio Pellegrino

Il contratto d'**affitto d'azienda**, pur essendo estremamente diffuso, pone qualche problematicità dal punto di vista della **rappresentazione contabile**.

La peculiarità di questa tipologia contrattuale, rispetto alle altre modalità di trasferimento dei complessi aziendali, è evidentemente quello della sua **"temporaneità"** e nel contempo del fatto che si viene a creare un disallineamento tra **proprietà** degli elementi patrimoniali che compongono l'azienda, che chiaramente rimane in capo al locatore, e **godimento** degli stessi, del quale beneficia il locatario sebbene limitatamente alla durata dell'accordo contrattuale.

Questa particolare situazione ha delle implicazioni anche da un punto di vista **contabile**, di modo che vi sono **tre distinti approcci** per la rappresentazione dell'affitto d'azienda nel bilancio di locatario e locatore:

1. il primo privilegia l'**aspetto formale**, essendo basato sul principio che solo il passaggio di proprietà dei beni, che nell'affitto d'azienda evidentemente non si verifica, ne può consentire l'iscrizione in bilancio (c.d. *approccio della proprietà*);
2. il secondo, invece, attribuisce maggiore rilevanza alla **sostanza economica**, fondandosi sulla disponibilità effettiva degli elementi patrimoniali che compongono il complesso aziendale trasferito in godimento (c.d. *approccio della disponibilità*);
3. il terzo approccio si colloca, potremmo dire, in una **posizione "intermedia"**, effettuando una distinzione nella rappresentazione contabile degli **elementi patrimoniali infungibili e fungibili**, ritenendosi che debbano confluire soltanto questi ultimi nello stato patrimoniale dell'affittuario (con contropartita un debito o credito di restituzione).

In questo ambito rientrano innanzitutto le **rimanenze di magazzino**, e cioè le materie prime, semilavorati e prodotti alla cui produzione o al cui scambio è rivolta l'attività dell'impresa: si tratta di beni che per loro natura sono destinati ad essere ceduti o trasformati nell'ambito dell'attività imprenditoriale esercitata da parte dell'affittuario, che dovrà quindi rilevare un corrispondente debito di restituzione nei confronti del locatore.

Analoghe considerazioni possono essere effettuate in relazione agli eventuali **crediti o debiti** che fossero transitati in capo all'affittuario nell'ambito dell'operazione d'affitto d'azienda: in questo caso la conclusione non appare in alcun modo controvertibile, essendo la

fattispecie che si viene a realizzare di fatto assimilabile alla cessione del credito e all'accollo del debito.

Per quanto riguarda invece le **immobilizzazioni**, vale a dire quei cespiti destinati ad essere utilizzati durevolmente nell'ambito dell'attività imprenditoriale, nel momento in cui il contratto vietи all'affittuario di disporre dei beni, se non con il preventivo consenso del locatore, appare corretto che essi non confluiscano nello stato patrimoniale dell'affittuario, ma vadano soltanto indicati nei conti d'ordine. Diversamente, qualora questi ne abbia invece la disponibilità, chiaramente a fronte dell'emersione di un debito di restituzione nei confronti dell'affittante, potranno anch'essi essere rilevati nella contabilità dell'affittuario, ad esclusione chiaramente degli immobili e dei beni mobili registrati.

Con un semplice **esempio numerico** andiamo a verificare le scritture contabili che l'affittuario deve andare ad effettuare a fronte del ramo aziendale acquisito con un contratto d'affitto d'azienda se sceglie l'approccio "intermedio".

Gli elementi patrimoniali oggetto di trasferimento sono i seguenti:

ATTIVITA'	PASSIVITA'
Macchinari 405.000	Tfr 45.000
Merci 270.000	F.do amm.to macch. 135.000
Crediti verso clienti 90.000	TOTALE PASS. 180.000
TOTALE ATT. 765.000	P.N. 585.000

Al momento di **stipula del contratto**, nella contabilità dell'affittuario andranno fatte le seguenti scritture:

Crediti verso clienti 90.000

Debiti verso locatore 90.000

Macchinari 405.000

Merci 270.000

Fondo Tfr 45.000

Fondo amm.to 135.000

Debito di restituzione verso locatore 495.000

R.I. merci 270.000

Merci 270.000

In **vigenza del contratto d'affitto**, l'affittuario procederà ad effettuare le normali operazioni di gestione rilevandole nell'ambito della propria contabilità (oltre ad ammortamenti, accantonamenti al Tfr e rilevazione rimanenze finali, ipotizziamo che vi sia la cessione del macchinario acquisito nell'operazione e l'acquisto di uno nuovo):

Ammortamento macchinario 135.000

Fondo ammortamento 135.000

Accantonamento Tfr 45.000

Fondo Tfr 45.000

Cassa 360.000

Fondo ammortamento 270.000

Macchinario 405.000

Plusvalenza 225.000

Macchinario (nuovo) 90.000

Debiti verso fornitori 90.000

Merci 135.000

R.F. Merci 135.000

Alla **scadenza del contratto d'affitto**, oltre a determinare le differenze inventariali e quelle relative alle consistenze patrimoniali valutate a valori contabili, attraverso il conto denominato *Rettifiche di consegna*, va definito l'eventuale conguaglio fra il valore economico del complesso aziendale all'atto del trasferimento ed al momento della sua restituzione (che rappresenterà, a seconda dei casi, una sopravvenienza attiva o passiva):

Rettifiche di riconsegna 225.000

Merci 135.000

Macchinario (nuovo) 90.000

Fondo Tfr 90.000

Rettifiche di riconsegna 45.000

Debito di restituzione verso locatore 45.000

Debito di restituzione verso locatore 180.000

Rettifiche di riconsegna 180.000

Sopravvenienze passive 765.000

Debito di restituzione verso locatore 765.000

REDDITO IMPRESA E IRAP

Legge di Stabilità 2014: deduzione IRAP per o nuovi occupati

di Adriana Padula

Il **disegno di legge di Stabilità 2014** porta a regime la **deduzione dalla base imponibile IRAP del costo riferito al personale dipendente assunto a tempo indeterminato**, qualora dall'impiego scaturisca l'incremento della base occupazionale rispetto al numero dei soggetti mediamente occupati nell'esercizio precedente.

L'art. 6, comma 3, del disegno di legge, con modifiche all'art. 11, commi da 4-*quater* a 4-*septies*, del D.lgs 15 dicembre 1997, n. 446, ammette in deduzione dal valore della produzione Irap un **importo annuo non superiore ad euro 15.000** per ogni neoassunto, nei limiti dei costi effettivamente sostenuti per ogni nuova unità impiegata. La fruizione del beneficio è condizionata all'effettivo incremento del costo del lavoro, così come risultante dalle corrispondenti voci di conto economico, per il periodo d'imposta in cui spetta la deduzione. Il riferimento, in particolare, è ai n. 9) e 14) dell'art. 2425 del codice civile, che accoglie le diverse componenti retributive e sociali a carico del datore di lavoro. La deduzione spetta **nell'esercizio in cui l'assunzione a tempo indeterminato ha luogo e nei due successivi**.

La riduzione della base occupazione negli esercizi successivi rispetto a quello di assunzione, costituisce causa di **decadenza** del beneficio. A tal fine, è necessario operare un raffronto tra il numero complessivo di soggetti impiegati al termine di ciascun esercizio, tanto con contratto a tempo determinato che indeterminato, e il numero dei lavoratori mediamente occupati nell'esercizio in cui l'assunzione ha avuto luogo. La causa di decadenza va, pertanto, accertata avendo riguardo alla totalità della forza lavoro.

Come anticipato, presupposto imprescindibile per la fruizione del beneficio è che **i neoassunti con contratto di lavoro a tempo indeterminato, costituiscano unità lavorative addizionali rispetto al numero medio degli occupati**, in forza al termine dell'esercizio precedente quello di assunzione. Se fossero confermati i chiarimenti forniti in passato dall'amministrazione finanziaria con riguardo all'analogia agevolazione contenuta nella versione vigente del comma 4-*quater*, dell'art. 1, del D.lgs. 15.12.1997. n. 446, ai fini della determinazione della media sarebbe necessario:

- computare integralmente il numero dei lavoratori con contratto a tempo indeterminato;
- computare i lavoratori a tempo parziale in misura corrispondente al rapporto tra ore lavorate sulla base del *part time* e ore previste dal contratto a tempo pieno;

- includere i soggetti impiegati e licenziati nello stesso esercizio, per il periodo di effettiva permanenza.

Sul piano soggettivo, con specifico riguardo agli enti privati, si considera esclusivamente il personale impiegato nell'attività commerciale, tanto ai fini della determinazione della base occupazionale che della quantificazione del beneficio spettante. Nelle ipotesi di utilizzo promiscuo dell'unità lavorativa, nell'ambito dell'attività istituzionale e di quella commerciale, la deduzione spetta nella misura corrispondente al rapporto tra i ricavi e proventi generati dall'esercizio di attività commerciale e il monte complessivo dei componenti positivi prodotti dall'ente.

Rimangono confermati gli accorgimenti antielusivi già proposti nella precedente formulazione della norma per sterilizzare i passaggi di personale che non configurano effettivo incremento della base occupazionale. E' il caso di impiego di unità lavorative precedentemente occupate con il medesimo contratto presso altri enti societari appartenenti allo stesso gruppo di imprese. Il passaggio di unità lavorative da un'impresa ad altra dello stesso gruppo, deve essere accertata avendo riguardo ai soggetti giuridici controllati e collegati a norma dell'art. 2359 del codice civile, ovvero a enti comunque riconducibili allo stesso titolare, anche per interposta persona. Per le stesse ragioni, rimangano ininfluenti rispetto alla quantificazione dell'incremento della forza lavoro, i passaggi di personale da impresa preesistente ad altra costituitasi *ex-novo* che subentrerebbe alla prima, sostituendosi ad essa, al solo fine di beneficiare indebitamente della deduzione.

La misura prevista dal disegno di legge, sarebbe inoltre cumulabile con le altre deduzioni disciplinate dal comma 1, lettera a), numero 5) e 4-bis.1, del D.lgs. 15.12.1997, n. 446, sempre che il valore complessivo delle somme ammesse a deduzione non ecceda il limite massimo delle retribuzioni e degli altri oneri e spese posti a carico del datore di lavoro.

La legge di Stabilità porta a regime una deduzione già introdotta dalla legge Finanziaria 2005, per i soli periodi di imposta dal 2005 al 2008. Si evidenzia, tuttavia, che nella precedente formulazione il beneficio era riconosciuto nella misura massima di euro 20.000 per ciascun lavoratore impiegato. Peraltro, già in quella sede il numero dei contribuenti che hanno fruito dell'agevolazione è risultato esiguo rispetto alla platea di soggetti che astrattamente potevano accedere al beneficio. Tale risultato è imputabile in parte alla complessità attuativa dell'agevolazione e alla conseguente necessità di implementare numerosi controlli, per accettare l'effettiva sussistenza dei presupposti richiesti dalla norma. A ciò si aggiunge che della misura potrebbero trarre beneficio i soli soggetti che si trovino nelle condizioni di poter assumere nuovo personale, e per di più con contratto a tempo indeterminato. Condizioni difficilmente compatibili con lo stato attuale di crisi in cui versano gli operatori, che sono piuttosto orientati ad assecondare le fluttuazioni dei programmi produttivi facendo ricorso a forme di impiego più flessibili.