

Edizione di martedì 18 novembre 2014

ENTI NON COMMERCIALI

[La nuova legge quadro sullo sport](#)

di Guido Martinelli

ACCERTAMENTO

[Induttivo sempre possibile se il contribuente è inattendibile](#)

di Maurizio Tozzi

IMPOSTE INDIRETTE

[Non invocabile la subordinazione delle agevolazioni](#)

di Luigi Scappini

OPERAZIONI STRAORDINARIE

[Conferimento azienda con immobili: tassazione indiretta](#)

di Sandro Cerato

REDDITO IMPRESA E IRAP

[Dell'Irap rimarrà solo il gettito](#)

di Enrico Ferra

SOLUZIONI TECNOLOGICHE

[Wi-Fi pubblici, occhio alle reti non protette!](#)

di Teamsystem.com

ENTI NON COMMERCIALI

La nuova legge quadro sullo sport

di **Guido Martinelli**

L'Agenzia delle entrate lo scorso 13 novembre, avanti la commissione parlamentare che ha in corso l'esame del [progetto di legge recante la delega al Governo per la riforma del Terzo settore](#), ha svolto una serie di considerazioni per una futura disciplina fiscale del settore degli enti non commerciali del tutto condivisibili e che possono costituire una interessante base di valutazione per la nuova riforma organica dello sport preannunciata dal Presidente del Coni. Per convincersi che tale riforma sia opportuna basti pensare che la legge sul professionismo, la L. 91/1981, ha già compiuto 33 anni e l'unica norma organica sul dilettantismo, l'art. 90 della L. 289/2002 va per i 12.

L'Agenzia ha affermato che **la fiscalità di vantaggio riconosciuta agli enti: "è imperniata quasi totalmente intorno alla rilevanza della loro non lucratività oggettiva, piuttosto che intorno a quella soggettiva".** *Tale atteggiamento trova le sue ragioni d'essere in una visione storica ed ideologica ben precisa che oggi non sembra collimare né con la realtà del terzo settore né con la sua funzione all'interno del sistema produttivo del Paese".*

Prosegue affermando, appunto, che **le entrate dei soggetti in questione derivano per il 47,3% dallo svolgimento di attività commerciali** (e la sensazione è che, per le società sportive, tale percentuale sia ben più alta) e che *"la realtà ha ampiamente superato la norma civilistica sdoganando definitivamente l'idea che gli enti non profit si qualificano per la finalità non lucrativa e non per l'attività svolta che può anche essere commerciale".*

La considerazione che **si debba ripensare l'attuale regime di tassazione del Terzo settore alla luce delle finalità di utilità sociale, della non lucratività soggettiva e dell'impatto sociale è auspicio che va proprio nella direzione in cui necessita in particolar modo vada una riforma dello sport in cui la gestione "commerciale" è assolutamente prevalente, come dimostra lo stesso art. 149 del Tuir** laddove esonera le sportive dall'applicazione dei parametri di perdita dello *status* di ente non commerciale.

In un quadro *de iure* condendo il primo tema da affrontare non potrà che partire dalla **definizione di attività sportiva dilettantistica** e di quali siano i suoi confini.

Sappiamo che l'attuale situazione, che la identifica per differenza da quella individuata come professionistica dalla L. 91/1981, include

in un unico contenitore normativo realtà socio economiche diversissime, che vanno dal tennista che vince un importante torneo internazionale al “palleggiatore” della domenica, dallo sciatore che vince la coppa del mondo a quello che scende a spazzaneve.

Se questo, da un lato, rappresenta un aspetto della criticità dell'attuale disciplina, l'altro aspetto delicato è che tutto sta diventando “sport”.

Nella corsa all'accaparramento dei benefici fiscali (ricordo che quelli sul trattamento dei compensi sono appannaggio esclusivo delle attività sportive e di poche altre eccezioni in campo di bande, cori e filodrammatiche) a cui si unisce la volontà di alcune realtà nazionali sportive di puntare essenzialmente ed in maniera indiscriminata ad incrementare il proprio numero di tesserati, qualsiasi “attività” organizzata, si faccia con il corpo o con la mente, diventa “sport”.

Un ulteriore aspetto da esaminare è il
ruolo centrale che debba avere la società sportiva.

Tuttavia, mi chiedo, per come è attualmente disciplinata sotto il profilo normativo, tale normativa è idonea a regolamentare il momento sportivo che stiamo vivendo?

Già l'esame del comma 17 dell'art. 90, laddove prevede sia la possibilità di costituire associazioni sportive secondo la disciplina del primo libro del codice civile sia società sportive di capitale basate sul disposto del quinto libro, ma entrambe accomunate dal minimo comune denominatore dell'assenza dello scopo di lucro, evidenzia il
primo equivoco da sciogliere.

Se il legislatore dell'epoca aveva differenziato le associazioni dalle società, individuando nelle prime un contenitore per attività con finalità etico – sociali e nel secondo una fattispecie più adatta invece alle finalità economiche e/o di profitto, è, credo, di palese evidenza che
il volerli accomunare in una unica matrice, senza interventi correttivi, così come è avvenuto, diventa un tentativo che non può fare a meno di far emergere palesi criticità.

Appare facile pensare che moderne associazioni sportive, che possono raggiungere le centinaia se non le migliaia di associati, ben difficilmente potranno essere gestite con le finalità “associative” tipiche, la cui assenza è sempre oggetto di rilievo in sede di accertamento da parte della Agenzia delle entrate.

Lo stesso si può dire delle società sportive di capitali, le quali, per poter godere di tutte le agevolazioni fiscali previste per lo sport, devono prevedere il voto per testa e non per quote di possesso e la incredibilità delle stesse, due dei presupposti che costituiscono elementi essenziali della loro natura, per come li aveva immaginati il legislatore del codice civile.

E veniamo all'aspetto fiscale: come dichiarato dalla stessa Agenzia, si dovrà spostare l'attenzione dalle finalità oggettive dell'attività (così come sono oggi stabilite dall'art. 73 del Tuir, ossia esercizio o meno di una attività commerciale) a quelle soggettive (distribuzione o non distribuzione di utili).

Solo l'esistenza o meno del lucro soggettivo potrà dare diritto o meno al godimento delle agevolazioni fiscali previste per il mondo dello sport, indipendentemente dall'attività esercitata.

Appare anacronistico che l'art. 2 del D. Lgs. 155/2006, sull'impresa sociale, non consideri *"beni e servizi di utilità sociale quelli prodotti o scambiati"* nell'ambito dello sport.

Rivista la disciplina civilistica e fiscale dei soggetti che "fanno sport dilettantistico", sia sotto il profilo civilistico che fiscale, non resta, ultima ma non ultima, quella che riguarda gli aspetti "lavoristici".

Non possiamo ritenere che lo sport possa garantire sbocchi occupazionali ai giovani, laureare migliaia di giovani in scienze motorie, fare master in management sportivo e prevedere, poi, che debbano andare a fare i "dilettanti".

Il problema, oggettivo,
che il sistema sport non genera le risorse necessarie ad un regolare inquadramento di chi opera nel settore, non può più essere la scusa per non dare tutela a questi giovani.

ACCERTAMENTO

Induttivo sempre possibile se il contribuente è inattendibile

di **Maurizio Tozzi**

La Corte di Cassazione, con la sentenza n.

24250, depositata in cancelleria il

13 novembre 2014, conferma ancora una volta la completa via libera agli accertamenti induttivi quando il contribuente si dimostra

totalmente inattendibile sul piano contabile, problematica che deve essere adeguatamente soppesata in sede consulenziale. La casistica analizzata riguarda

l'assunzione non regolare di lavoratori, con conseguente ipotesi di completa irregolarità delle scritture contabili. Sottolineano i supremi giudici che

"(...) l'accertata utilizzazione di tre lavoratori dipendenti non risultanti dai libri obbligatori era circostanza, peraltro contestata in sede di accertamento, idonea a far ritenere complessivamente inattendibile la documentazione fiscale e ad integrare la presunzione di maggiori ricavi non dichiarati". In effetti non sembra possibile porre in discussione tale valutazione, posto che le deduzioni logiche possibili rispetto a lavoratori a nero sono immediate:

- i lavoratori devono essere comunque pagati, dunque il datore di lavoro **eroga emolumenti** in contanti non dichiarati;
- rispetto a tali emolumenti le **violazioni sono molteplici**, dal problema del riciclaggio riferito all'utilizzo del contante, alla mancata effettuazione di ritenute e contributi;
- già sul fronte dei mancati costi contabilizzati si nota la numerosità e gravità delle violazioni commesse, posto che appunto **mancano le annotazioni contabili** riferite a tutte le uscite (stipendi, contributi e ritenute), che invece in caso di assunzione regolare sarebbero state registrate;
- ovviamente mancano anche i ricavi e le relative contabilizzazioni. Ciò in quanto i dipendenti consentono all'imprenditore di realizzare maggiori entrate, oltre ad essere logico che il pagamento degli stessi transita per **ricavi "a nero" non dichiarati**;
- tutte le regolarità predette si convertono in altrettanto **irregolarità dichiarative**, non essendo stati effettuati i relativi adempimenti.

In definitiva, affermare che in una situazione simile il contribuente è inattendibile

è del tutto assodato. Come conseguenza a ciò, si concretizzano gli estremi per l'applicazione dell'accertamento induttivo "puro" ai sensi dell'art. 39, comma 2, del D.P.R. 600/1973, recante un'elencazione tassativa delle casistiche in cui tale procedura può essere adottata. In particolare trattasi della previsione contenuta nella lett. d), secondo cui l'accertamento induttivo può essere appunto effettuato quando le violazioni, le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal

verbale di ispezione sono così

gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse.

In tale ipotesi gli accertamenti possono essere effettuati sulla base

dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'Ufficio, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di

presunzioni non qualificate, vale a dire con un basso grado di attendibilità, ancorché sufficiente per convincere il giudice che la ricostruzione operata assume una credibilità maggiore rispetto a quanto dichiarato dal contribuente.

Il tema della contabilità inattendibile è invero spesso sottovalutato, mentre le esperienze quotidiane dimostrano un sempre maggiore incremento delle casistiche in cui possono ravvedersi tali estremi. D'altra parte la stessa Amministrazione finanziaria ne è cosciente da tempo, posto che sostanzialmente tutte le note metodologiche che indirizzano l'attività ispettiva segnalano ai verificatori e/o accertatori l'opportunità di effettuare precisi riscontri in sede di controllo in ordine tra l'altro a:

- l'andamento del **conto cassa** e ai relativi interventi di soci e/o imprenditori;
- l'andamento delle **rimanenze finali** e al relativo dettaglio;
- la presenza di personale non regolare.

Esaminato il caso del personale a nero, in riferimento alle altre due casistiche di "pericolosità" è molto semplice effettuare alcune di riflessioni critiche. Il conto cassa deve avere un "andamento razionale". La cassa in particolare non può essere mai negativa e né, al contempo, divenire abnorme. Se il saldo è elevato, il controllo è abbastanza semplice, posto che

è sufficiente il riscontro del denaro in azienda. In ipotesi di "cassa negativa" l'analisi appare altrettanto altrettanto agevole, anche quando si ricorre all'escamotage dell'intervento per contanti dei soci o dell'imprenditore, effettuato in maniera strumentale qualche giorno prima: in tali ipotesi, infatti, a chi controlla è sufficiente "nettizzare" il conto cassa dell'apporto (fittizio) effettuato per

riscontrare il reale saldo negativo.

Sul fronte delle rimanenze il risultato è addirittura peggiore, poiché un'inventiva fervida del contribuente può avere un

effetto contrario addirittura impressionante. Si immagini di avere nelle rimanenze iniziali i prodotti A, B, C, D, E, di acquistare i prodotti F, G, H, I, L, M, N ed infine di avere nelle finali l'indicazione dei prodotti O, P, Q, R, S, T. Ebbene, un ufficio che si attiene al dato contabile potrebbe ritenere

completamente venduti i prodotti delle rimanenze iniziali e degli acquisti recuperando i ricavi a nero e al contempo contestare quali

acquisti a nero i prodotti elencati nelle rimanenze finali: in una simile ipotesi forse la soluzione meno dolorosa è dichiarare che le rimanenze non sono veritiere, con ciò richiedendo

un accertamento induttivo più contenuto, se non altro in considerazione del riconoscimento di una percentuale di costi “occulti”.

Il fisco, dunque, è perfettamente consapevole di tali punti di debolezza, tanto da richiedere specifici riscontri ai propri accertatori. Allo stesso tempo, la giurisprudenza è costante nel riconoscere la validità dei conseguenti accertamenti induttivi. Illustrare ai clienti la banalità di simili comportamenti è il minimo da farsi, soprattutto facendo comprendere che il rischio concreto è di vedersi accertare importi di gran lunga

superiori a quelli eventualmente evasi. Mai come in questo caso prevenire è meglio che curare, posto che la cura (ossia la speranza di una vittoria in contenzioso) ha possibilità di riuscita pari a zero.

IMPOSTE INDIRETTE

Non invocabile la subordinazione delle agevolazioni

di **Luigi Scappini**

L'Agenzia delle Entrate, con la [Risoluzione n.100/E](#) di ieri torna a occuparsi dell'**agevolazione tributaria**, ai fini dell'**imposta di registro** da applicare sulle compravendite di **terreni agricoli**, di cui all'articolo 2, comma 4-bis, del DL n. 194/2009, convertito in Legge n. 25/2010, conosciuta come **piccola proprietà contadina**.

L'agevolazione, richiamata rappresenta l'**ultima**, per quanto attiene il comparto agricolo, **sopravvissuta** alla **razionalizzazione** messa in atto dal Legislatore con l'articolo 10, comma 4 della Legge n. 23/2011.

Infatti, per espressa previsione normativa sono **venute meno**, con decorrenza **1° gennaio 2014**, tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali, tra cui, si ricorda, vi erano quelle attinenti al **compendio unico**, la **forestazione** e l'applicazione dell'imposta in misura ridotta per gli **lap** non iscritti alla previdenza agricola prevista nella **nota I** dell'**articolo 1** della **Tariffa, Parte Prima**.

La risoluzione nasce dalla richiesta di consulenza da parte di un ufficio territoriale che ritiene di dover riprendere a tassazione nella misura ordinaria un atto di compravendita di un terreno agricolo che originariamente aveva fruito dell'agevolazione prevista per la piccola proprietà contadina.

Nello specifico, nell'atto notarile era stata **richiesta e ottenuta** l'applicazione delle agevolazioni tributarie previste a favore della **piccola proprietà contadina** dall'articolo 2, comma 4-bis, del DL n. 194/2009, convertito in Legge n. 25/2010 e, in **via subordinata**, il **riconoscimento** delle agevolazioni fiscali previste, a favore degli **lap** iscritti nella gestione previdenziale ed assistenziale (persone fisiche e società agricole), dall'articolo 1, comma 4, del d.lgs. n. 99/2004, come modificato dal D.Lgs. n. 101/2005, e **da ultimo** l'applicazione delle **agevolazioni** previste per gli **lap**, riservandosi di esibire, entro il termine massimo di tre anni, la necessaria documentazione.

In sede di **verifica**, è risultato che la società **non** aveva **coltivato** i **terreni** acquistati con **conseguente decadenza** dall'agevolazione invocata.

Infatti, si ricorda come il Legislatore, tra le **cause di decadenza** dall'agevolazione abbia previsto l'ipotesi in cui, entro un **quinquennio** dall'**acquisto**, l'acquirente **cessi** di **coltivare** o di **condurre direttamente** i terreni oggetto dell'acquisto agevolato.

Tuttavia, in **deroga** a questa previsione, si ricorda come ai sensi dell'articolo 11, comma 3 del D.Lgs. n.228/2001, non incorre in decadenza l'acquirente che, durante il periodo vincolativo, ferma restando la destinazione agricola, **alieni** il fondo o **conceda** il **godimento** dello stesso a favore del **coniuge**, di **parenti** entro il **terzo grado** o di **affini** entro il **secondo grado**, che esercitano l'attività di imprenditore agricolo di cui all'articolo 2135 del codice civile.

In merito alla costruzione di un atto notarile in cui venga richiesta in via subordinata, 'applicazione di una o più norme agevolative, da azionarsi in ipotesi di decadenza, la Corte di Cassazione, come riportato nella Risoluzione n. 100/E, con la sentenza n. 8409/2013 ha affermato che *"La sottoposizione di un atto ad una determinata tassazione, ai fini dell'imposta di registro, con il trattamento agevolato richiesto o comunque accettato dal contribuente, comporta, in caso di decadenza dal beneficio, l'impossibilità di invocare altra agevolazione, nemmeno se richiesta in via subordinata già all'inizio, in quanto i poteri di accertamento e valutazione del tributo si esauriscono nel momento in cui l'atto viene sottoposto a tassazione e non possono rivivere, sicché la decadenza dall'agevolazione concessa in quel momento preclude qualsiasi altro accertamento sulla base di altri presupposti normativi o di fatto"* (cfr la più recente sentenza n. 1259/2014).

Tuttavia in senso contrario si segnala la [Circolare n. 32/2007](#) con cui l'Agenzia delle Entrate affermava che: *"Il regime fiscale dell'IAP può essere, invece, riconosciuto se richiesto in via subordinata nell'atto di acquisto sempre che sussistano i presupposti di legge."*

Infatti, tale fattispecie agevolazione prevista per gli **IAP** dalla nota I dell'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima prevedeva ipotesi di **decadenza meno restrittive**, individuate nell'ipotesi di destinazione dei terreni, o delle relative pertinenze, diversa dall'uso agricolo entro dieci anni dal trasferimento, considerando quali possibili fattispecie l'utilizzo edificatorio del terreno, la locazione per usi non agricoli quali l'utilizzo come parcheggio e la destinazione a cava.

A supportare questa impostazione notarile vi erano anche alcune sentenze di legittimità quali la n.14122/2010 e la più datata n. 10354/2007 ove testualmente si afferma come *"non è dato rinvenire nell'ordinamento alcun principio generale immanente nel sistema secondo il quale un'agevolazione non richiesta al momento dell'imposizione sarebbe irrevocabilmente perduta, potendosi anzi dedurre il principio contrario secondo il quale, seppur con ovvi limiti temporali, è possibile rimediare all'erronea imposizione"*.

Fatto sta che l'Agenzia delle Entrate, sposando il primo filone giurisprudenziale richiamato e la soluzione rappresentata, afferma che **non è possibile invocare la subordinazione** delle agevolazioni con la conseguenza che, nel caso di specie, si dovrà procedere al recupero delle imposte applicando l'aliquota ordinaria del 15% e non l'aliquota dell'8% prevista per gli acquisti operati dai soggetti IAP.

Le conclusioni cui perviene l'Agenzia, sebbene non risultino supportate da alcuna norma dell'ordinamento, come del resto traspare dal tenore letterale del documento di prassi che non ne fa menzione, trova l'unica motivazione nel tentativo di arginare un uso distorto di uno

strumento che, a seguito dell'estensione applicativa in capo alle società lap, spesso perde la sua identità originaria di agevolazione a supporto della piccola proprietà contadina.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Conferimento azienda con immobili: tassazione indiretta

di **Sandro Cerato**

Le operazioni straordinarie aventi ad oggetto il **trasferimento di aziende** o di rami di esse sono normalmente qualificate, in ambito Iva, come **operazioni escluse (o fuori campo) dall'ambito di applicazione dell'Iva**. In tale ambito rientrano senza dubbio le **cessioni ed i conferimenti d'azienda**, come previsto dall'art. 2, comma 2, lett. b), del D.P.R. n. 633/72, per le quali non si pone quindi alcuna questione sull'applicazione dell'Iva. A fronte dell'esclusione da Iva, dovrebbe scattare il cd. **principio di alternatività** con l'imposta di registro (nonché con le ipotecarie e catastali) di cui all'art. 40 del D.P.R. n. 131/86, con applicazione di quest'ultima in misura proporzionale. Tuttavia, se tale principio di alternatività trova piena applicazione nella fattispecie riguardante la **cessione d'azienda**, in cui si rende normalmente dovuta **l'imposta di registro nella misura del 3%** (ovvero del 9% se nel compendio aziendale sono compresi beni immobili limitatamente al corrispettivo previsto per il trasferimento di tale bene), altrettanto non può dirsi per il **conferimento d'azienda**. Per tale ultima operazione, infatti, pur a fronte della mancata applicazione dell'Iva, l'art. 4, lett. b), della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. n. 131/86 (come modificato dall'art. 10, comma 1, lett. c), della L. n. 488/99), si rende applicabile in ogni caso **l'imposta di registro in misura fissa pari a euro 200, anche se nel compendio aziendale conferito sono presenti beni immobili**. In tal caso, ovviamente, devono aggiungersi euro 200 ciascuna, rispettivamente per l'imposta ipotecaria e catastale. Operativamente, quindi, il **trasferimento di un'azienda** il cui patrimonio comprenda anche un **bene immobile**, è soggetto ad una tassazione indiretta differente a seconda dell'operazione sottostante, ed in particolare:

- se viene **ceduta l'azienda**, è dovuta l'imposta di registro proporzionale (3% per la parte mobiliare e 9% per la parte immobiliare), calcolata sul valore dell'azienda al netto delle passività trasferite;
- se viene **conferita l'azienda**, è in ogni caso dovuta l'imposta di registro in misura fissa pari a euro 200, nonché euro 200 ciascuna per imposta ipotecaria e catastale.

Diversamente, laddove oggetto del **trasferimento** fosse unicamente il **bene immobile** da parte del soggetto che detiene l'azienda, tramite la cessione od il conferimento dello stesso, l'operazione tornerebbe nell'ambito di applicazione dell'Iva, poiché, come detto, l'esclusione da tale tributo è prevista solo in caso di trasferimento di un'azienda o di un ramo di essa. In tal caso, focalizzando l'attenzione sulla fattispecie di **trasferimento dell'immobile strumentale**, è bene evidenziare che, a seguito delle modifiche apportate a suo tempo dal D.L. n. 223/2006, la **cessione od il conferimento dello stesso** è soggetto al regime di cui all'art. 10, n. 8-ter, del D.P.R. n. 633/72. Tale disposizione, come noto, prevede quale regola naturale l'esenzione da Iva (ad eccezione dell'ipotesi di cessione da parte dell'impresa che lo ha costruito o

ristrutturato entro cinque anni dall'ultimazione dei lavori), salva la possibilità di optare nell'atto di cessione per l'applicazione dell'Iva (la cui applicazione avviene con il sistema del reverse charge. In ogni caso, a prescindere dal trattamento Iva (esenzione o imponibilità), il **trasferimento dell'immobile strumentale è soggetto ad imposta ipotecaria e catastale nella misura complessiva del 4%**. Conseguentemente, è possibile schematizzare quanto segue:

- la **cessione d'azienda con immobile strumentale** sconta imposta di registro del 9% sul corrispettivo attribuito all'immobile, scomputando tuttavia eventuali passività con il criterio proporzionale anche se trattasi di passività inerenti il bene immobile (ad esempio mutuo ipotecario), ed è fuori campo Iva, mentre la cessione singola del bene immobile è soggetta all'imposta ipotecaria e catastale del 4% sul valore lordo (oltre all'eventuale Iva);
- il **conferimento d'azienda con immobile strumentale** è sempre soggetto ad imposta fissa di registro di euro 200, oltre alle ipotecarie e catastali sempre nella misura fissa di euro 200 ciascuna, mentre il conferimento di un bene immobile strumentale è soggetto, al pari della cessione, ad imposta ipotecaria e catastale del 4% (oltre all'eventuale Iva).

REDDITO IMPRESA E IRAP

Dell'Irap rimarrà solo il gettito

di **Enrico Ferra**

Sono due i grandi temi di politica fiscale caratterizzati dal forte impatto mediatico e, quindi, elettorale. Il primo è rappresentato da quel “coacervo” di norme che vanno a definire la fiscalità locale, ovverosia Imu, Tasi, Tari e tutti gli svariati suffissi escogitati per tentare di celare ciò che ormai è evidente da tempo e che diverrà verosimilmente più tangibile una volta attuato il progetto di delega fiscale, con la riforma del Catasto, la rivalutazione delle rendite, l'ennesimo *inglesismo* (“*local tax*”) ed il definitivo smarrimento dei contribuenti.

L'altro tema è l'Irap. L'Irap è giustamente una delle imposte più odiate dalle imprese e dai professionisti, perché difficilmente digeribile fin dal suo **presupposto**, ossia “*l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla produzione di servizi*”, una definizione che ha comportato una tassazione in capo alle imprese – per presunzione assoluta – ed ai professionisti, non in base ad una reale capacità “produttiva”, ma in funzione della loro capacità “organizzativa”.

Passando poi alla **determinazione della base imponibile**, ossia il valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nella Regione di riferimento, appaiono ancora più giustificate le intolleranze verso questo tipo di tributo, essendo alquanto fastidioso dover “contribuire” a fronte di una ricchezza che è solo “in divenire” e che, però, quasi mai “diviene”. E poco conta l'attribuzione del carattere “reale” da parte dell'art. 1, comma 2, del D. Lgs. n. 446/97, perché l'arricchimento “prodotto” (e quindi idealmente “distribuito” ai fattori produttivi) *di fatto* non esiste.

È chiaro, dunque, come un'imposta ai limiti della costituzionalità, nata proprio con l'obiettivo di sostituire tutti i precedenti prelievi distorsivi e ridurre la pressione tributaria sulle imprese, rimanga in vita unicamente per ragioni di gettito ma con l'apparente nobile fine del giusto riparto delle spese pubbliche e della redistribuzione della ricchezza.

Oggi, quindi, alla vigilia dell'ennesimo ritocco del tributo regionale, è opportuno riflettere ancora una volta sulle (piuttosto datate) considerazioni della Corte Costituzionale, che con la **sentenza n. 156/01** ha respinto le censure di illegittimità costituzionale dell'Irap, con un ragionamento molto poco persuasivo, fondato cioè sulla convinzione che la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva sarebbe di per sé rivelatrice di una capacità contributiva “*in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza tra i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione*”. Per la Corte, dunque, poco importa l'assenza di un concreto arricchimento, perché la capacità contributiva dell'imprenditore o del professionista, mero **autore di scelte**, è comunque

esistente ed attuale nella misura in cui la sua struttura sia in grado di produrre – anche in astratto – ricchezza da distribuire e anche se a beneficiarne saranno di fatto persone diverse dal soggetto passivo del tributo. Secondo questa impostazione, il semplice potere di “comando” di fattori produttivi eccedenti il minimo indispensabile sarebbe di per sé rivelatore di capacità contributiva e giustificerebbe, di conseguenza, la tassazione pur in assenza di un effettivo arricchimento.

Nel corso del tempo, soprattutto negli ultimi anni, sono stati attuati diversi interventi per nobilitare l'Irap e ridurre il relativo peso per le imprese ed i professionisti *labour intensive*. Vanno ricordati, tra gli altri:

- lo “sganciamento” (evidentemente molto poco condiviso dall'Amministrazione finanziaria) delle regole di **determinazione dell'Irap** dalla base imponibile **Ires**;
- l'introduzione di specifiche **soglie di deducibilità** per talune categorie di lavoratori;
- la previsione di **deducibilità dall'Ires/Irpef della quota Irap** riferita al costo del lavoro e agli interessi passivi;
- la **deducibilità Irap** del costo del **personale assunto a tempo indeterminato** per un importo annuale non superiore a € 15.000 per ciascun dipendente;
- fino ad arrivare alle ultime novità del Decreto Competitività, che consentono di **convertire la quota Ace** non sfruttata in crediti d'imposta utilizzabili ai fini dei versamenti Irap.

In questo contesto vanno collocate le modifiche che la Legge di Stabilità per il 2015 apporterà alle regole di determinazione della base imponibile Irap; modifiche che appaiono poco incoraggianti, perché a fronte dell'integrale **deduzione del costo dei lavoratori dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato con decorrenza dal 1° gennaio 2015** (quindi, con benefici reali solo dal 2016), con l'abrogazione dei commi da 1 a 4 dell'art. 2 del D.L. n. 66/14 vengono **ripristinate**, con effetto retroattivo e in deroga allo Statuto del contribuente, **le aliquote originariamente previste**. Di conseguenza, buona parte delle imprese e dei professionisti hanno potuto sfruttare la riduzione dell'aliquota base **dal 3,9% al 3,5%** solo per il pagamento dell'acconto, perché con il versamento del saldo a giugno 2015 sarà dovuta la differenza. Ricapitolando: una norma di favore con efficacia rimandata al 2016 ed una a sfavore, con effetto retroattivo.

Nelle prossime settimane le nuove norme prenderanno forma e saremo in grado di comprendere meglio anche gli aspetti tecnici delle disposizioni in commento. Appare però evidente già da tempo il tentativo di rispondere alle richieste mediatiche con pochissima lungimiranza e di risolvere le “patologie” dell'Irap, da un lato, e del mercato del lavoro, dall'altro, mediante la spinta verso talune forme contrattuali rispetto ad altre. Ed infine vi è da chiedersi su quali principi costituzionali potrà ancora fondarsi un'imposta come l'Irap, che con il riconoscimento integrale dei costi per il personale (solo) per alcune realtà avrebbe parzialmente risolto l'anomalia della tassazione di una ricchezza “lorda”, ma andrebbe inevitabilmente a sovrapporsi alle altre imposte sui redditi con un'evidente duplicazione dei tributi.

SOLUZIONI TECNOLOGICHE

Wi-Fi pubblici, occhio alle reti non protette!

di **Teamsystem.com**

Chi viaggia spesso o partecipa a eventi e conferenze, considera sempre con grande favore la presenza di una **rete Wi-Fi libera** alla quale collegarsi e scaricare la posta, soprattutto quando ci si trova all'estero e non si vuole pagare una connessione in roaming con il proprio cellulare. Lo hanno capito anche i gestori dei locali pubblici che sempre più spesso offrono questo servizio ai clienti. In alcuni casi, però, l'ansia di offrire qualcosa in più si trasforma in un vero boomerang. È il caso di chi tiene la rete Wi-Fi "aperta", **senza prevedere una password per l'accesso**. Il collegamento è immediato, ma i rischi per la sicurezza sono altissimi. Chiunque, infatti, potrebbe intercettare le nostre comunicazioni.

A che cosa serve la password sul Wi-Fi

Esistono due ottimi motivi per usare una password per la rete senza fili. La prima è evitare il **collegamento agli sconosciuti** che potrebbero usare il Wi-Fi a nostra insaputa. Questa, però è solo la più ovvia delle conseguenze della protezione con password. La funzione più importante della password è invece quella di permettere la **codifica dei dati che vengono trasmessi**. Se non la usiamo, tutte le informazioni inviate e ricevute tra il dispositivo utilizzato e il router che ci collega a Internet risultano infatti **trasmesse "in chiaro"**, col rischio che qualche malintenzionato le intercetti e si impossessi di dati riservati.

Il problema è stato denunciato già qualche anno fa, quando ha fatto la sua comparsa su Internet **FireSheep**, un'estensione di **Firefox** disponibile gratuitamente. FireSheep permette di controllare le trasmissioni all'interno di una rete Wi-Fi e intercettare le informazioni di accesso a numerosi servizi, come **Gmail, Facebook** e molti altri. Per usarla non è necessario essere un **hacker** e nemmeno conoscere un linguaggio di programmazione. L'estensione si installa con facilità. Per usarla, basta accedere con il computer a una rete senza fili non protetta da password e aspettare. Ogni volta che qualcuno collegato alla stessa rete Wi-Fi si connette a un servizio online, **FireSheep intercetta i dati di accesso** (nome utente e password) **e li memorizza**.

Le società che gestiscono i vari servizi online hanno adottato alcuni accorgimenti per bloccare il fenomeno. Quasi tutti, infatti, hanno cominciato a usare **connessioni "sicure" basate sul protocollo SSL**, lo stesso utilizzato dai sistemi bancari online. Possiamo accorgercene facilmente controllando l'indirizzo nella barra del nostro browser. Quando all'inizio vediamo la sigla **"HTTPS"**, sappiamo che si tratta di una connessione sicura. Anche se Facebook e Gmail sono più protetti, lo stesso non vale per molti altri siti e per altri dati che inviamo dal nostro

computer, per esempio le email. Molti servizi, infatti, non utilizzano un sistema di comunicazione sicura. Lo stesso vale per alcune chat e altri programmi. Il rischio, poi, è ancora più alto da quando **molti siti permettono di accedere ai propri servizi usando il nostro profilo di Facebook**. Anche se il social network ha introdotto il sistema di protezione HTTPS, un pirata che controlla la rete senza fili a cui siamo connessi può ottenere i dati di accesso a Facebook attraverso un altro sito o servizio.

Rischi sempre più elevati

Dai tempi di FireSheep è passato ormai qualche anno e su Internet sono comparsi numerosi programmi con funzioni simili o anche molto più efficaci. Esistono anche app per **Android**, come **Password Sniffer Spy 2.0**, che operano esattamente allo stesso modo. Nello stesso tempo, gli esperti di sicurezza hanno scoperto che il **protocollo SSL** ha delle vulnerabilità che potrebbero essere usate per decodificare le informazioni trasmesse al sito Web. Se un pirata informatico riuscisse a sfruttare questa debolezza, l'uso di connessioni protette non sarebbe più una garanzia sufficiente per evitare che qualcuno acceda ai nostri dati segreti. Ciò che ci protegge davvero, in realtà, sono i **protocolli WPA e WPA 2**. Si tratta dei sistemi di **codifica dei dati nelle reti Wi-Fi** che tutti i router permettono di attivare attraverso le impostazioni. Il problema è che, senza una password, questi protocolli non possono funzionare. Il loro scopo è codificare i dati trasmessi e ricevuti usando una **chiave crittografica** che viene creata, appunto, usando la password. Per proteggere la trasmissione dei dati è quindi indispensabile impostare una parola d'accesso. Come fare, allora, per consentire l'uso di Internet ai visitatori di un locale pubblico? Per fortuna, i sistemi di crittografia WPA e WPA 2 usano la password in maniera "intelligente". La codifica dei dati viene fatta attraverso complessi algoritmi e chiavi crittografiche aggiuntive. Questo significa che, anche se un pirata informatico conosce la password di accesso, non potrà comunque "leggere" i dati trasmessi all'interno di una rete senza fili. Anche usando software specializzati e un computer molto potente, **la loro decodifica potrebbe richiedere dei giorni o addirittura mesi**.

Chi gestisce uno spazio pubblico e vuole permettere a tutti di collegarsi alla propria rete Wi-Fi, potrebbe proteggere la rete con una password, magari indicandola chiaramente con un cartello ben visibile appeso nei locali che gestisce. In questo modo chiunque si potrà collegare proprio come se avesse a disposizione una rete aperta, ma le comunicazioni che viaggiano al suo interno saranno a prova di intercettazione. Se però ci accorgiamo che la rete Wi-Fi che stiamo per usare non ha una protezione, evitiamo semplicemente di collegarci. Il rischio sarebbe davvero troppo elevato. Molto meglio utilizzare il nostro traffico dati.