

Edizione di martedì 22 marzo 2016

IMPOSTE SUL REDDITO

[Aspetti fiscali dei B&B – considerazioni generali](#)

di Leonardo Pietrobon

BILANCIO

[Imposte anticipate per perdite fiscali: dettagli in nota integrativa](#)

di Federica Furlani

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Accordi preventivi per le imprese internazionali a regime](#)

di Alessandro Bonuzzi

LAVORO E PREVIDENZA

[CEDU, utilizzo dell'account di instant messaging aziendale e Jobs Act](#)

di Davide De Giorgi

ENTI NON COMMERCIALI

[Modello EAS: entro il 31 Marzo 2016 comunicazioni delle modifiche](#)

di Giovanna Greco

BACHECA

[Predisposizione di un piano di risanamento attestato](#)

di Euroconference Centro Studi Tributarî

IMPOSTE SUL REDDITO

Aspetti fiscali dei B&B – considerazioni generali

di **Leonardo Pietrobon**

Una delle domande più ricorrenti nel momento in cui un nostro cliente decide di intraprendere “l'avventura” del **bed and breakfast** è **come devono essere trattati i proventi derivanti dalla gestione**. La risposta sicuramente è all'interno del nostro **D.P.R. n. 917/1986**, il quale in modo implicito fa riferimento anche all'attività di B&B.

Il punto di partenza è rappresentato da alcune **considerazioni preliminari**. In primo luogo, è da ricordare che **per la maggior parte delle Regioni l'attività non viene considerata d'impresa**, quindi **non è necessario possedere un partita IVA né iscriversi al Registro delle Imprese presso la Camera di Commercio**. Tuttavia, è possibile gestire un B&B anche in forma imprenditoriale.

Sulla base della scelta operata, quindi, possiamo distinguere tra:

1. la **gestione di un B&B in modo imprenditoriale**, con conseguente **apertura della partita IVA** e rispetto di tutti gli obblighi previsti;
2. **oppure la gestione del B&B in modo non imprenditoriale in senso stretto**, ma mediante l'esercizio dell'attività **d'impresa commerciale in modo occasionale**.

Nel caso in cui venga scelta la seconda ipotesi i proventi derivanti dall'attività di gestione del B&B sono qualificabili come **redditi diversi di cui all'articolo 67 comma 1 lett. i) del Tuir**. In particolare, il reddito è calcolato come differenza tra i **proventi dell'attività e le spese inerenti documentabili**.

Dal punto di vista operativo è quindi opportuno che il **gestore del B&B si doti di un “bollettario” per documentare l'incasso** dei singoli corrispettivi. Il reddito del B&B sarà quindi la somma delle ricevute rilasciate, meno le spese documentate inerenti al B&B.

Il reddito diverso emergente va trascritto nel **quadro RL di Unico Persone Fisiche** (in alternativa è utilizzabile anche il modello 730) **e assoggettato all'Irpef nei modi ordinari**.

In via di principio, queste **“spese inerenti”** sono tutte quelle che si rendono inevitabili per lo svolgimento dell'attività (**comma 2, articolo 71, Tuir**), come ad esempio:

- **approvvigionamento di generi alimentari;**
- **materiale per la pulizia e suoi addetti;**
- **utenze domestiche.**

L'Agenzia delle entrate si è occupata degli aspetti fiscali dei B&B con due risoluzioni, rispettivamente **la R.M. n. 180/E/1998 e la R.M. n. 155/E/2000** fornendo alcune indicazioni "pratiche" per aiutare gli operatori a stabilire se l'attività di B&B sia esercitata o meno in modo professionale, con conseguente esigenza di apertura della partita Iva. In particolare, l'Agenzia con tali documenti di prassi **ha stabilito l'esclusione dalla soggettività imprenditoriale** (con partita Iva) del contribuente persona fisica che intraprende tale attività, purché egli **soddisfi due sostanziali condizioni**:

- la **saltuarietà delle prestazioni di servizio**;
- **l'assenza di mezzi organizzati**.

Tali indicazioni, tuttavia, **non collimano con le diverse normative regionali**. In particolare, le Regioni qualificano **l'attività ricettizia come B&B se per il suo svolgimento vengono impiegate stanze** (e correlati posti letto) in un numero non superiore a quello prefissato dalla rispettiva legge.

Come accennato, questi requisiti amministrativi **assumono soltanto un valore di indizio** circa il rispetto del **perimetro come sopra delineato ai fini fiscali dall'Amministrazione finanziaria**. A parere dell'Ufficio, infatti, il numero delle stanze utilizzate non comporta in sé alcuna implicazione fiscale o attrazione in una sfera piuttosto che in un'altra.

In **conclusione**, nonostante la snellezza degli adempimenti formali, è comunque necessario che il contribuente che gestisce il B&B al di fuori della sfera d'impresa, soprattutto ai fini di un'eventuale attività accertativa fiscale, **si doti di un seppur minimo supporto documentale predisponendo un "bollettario madre-figlia" per quietanzare l'incasso dei singoli corrispettivi, sul quale applicare la marca da bollo da € 2,00** per importi superiori ad € 77,47. Parimenti, egli dovrà procurarsi e conservare la documentazione concernente le spese effettuate, come fatture, scontrini, bollette e ogni altro documento funzionale allo scopo; il tutto tenendo ben presente che la sua attività non deve essere svolta in modo **continuativo**, onde evitare l'attrazione nella sfera imprenditoriale con necessaria apertura della partita Iva.

BILANCIO

Imposte anticipate per perdite fiscali: dettagli in nota integrativa

di **Federica Furlani**

Ai fini Ires, la disciplina del **riporto delle perdite** è contenuta **nell'art. 84 del Tuir**, in base al quale la perdita fiscale di un esercizio (diverso dai primi 3) è compensabile:

- entro il **limite dell'80% del reddito imponibile** negli anni successivi (e, quindi, non più in misura integrale);
- **senza limiti di tempo**.

Le perdite **realizzate nei primi tre periodi d'imposta** dalla data di costituzione possono essere invece computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi per **l'intero importo** che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi, a condizione che si riferiscano ad una **nuova attività** produttiva.

Con la **circolare 25/E/2012**, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito inoltre che **non vi è alcun ordine** nell'utilizzo delle perdite: il contribuente ha quindi la facoltà (ma non l'obbligo) di utilizzare prima le perdite dei primi tre anni, ma potrà anche decidere di utilizzare prima quelle maturate negli esercizi successivi.

L'esistenza di perdite fiscali riportabili comporta la necessità, dal punto di vista civilistico, di **verificare l'iscrizione in bilancio di attività per imposte anticipate**.

Il riporto della perdita fiscale è infatti classificabile tra le ipotesi di **fiscalità differita attiva**, generando, per il principio della competenza economica, una **differenza temporanea** di imposta deducibile, che verrà utilizzata per ridurre il carico fiscale degli esercizi futuri.

Come indicato dall'OIC 25, il beneficio connesso a una perdita fiscale non ha natura di credito verso l'Erario, quanto piuttosto di beneficio futuro di **incerta realizzazione**, dato che per utilizzare tale beneficio è necessaria l'esistenza di futuri redditi imponibili.

La società deve pertanto valutare tale sussistenza e rilevare il beneficio tra le attività dello stato patrimoniale alla voce CII4-ter "imposte anticipate" solo se sussiste la **ragionevole certezza del loro futuro recupero**, che è comprovata quando:

- esiste una **proiezione** dei risultati fiscali della società per un ragionevole periodo di tempo in base alla quale si prevede di avere redditi imponibili sufficienti per utilizzare le perdite fiscali, e/o
- vi sono imposte differite relative a differenze temporanee imponibili, sufficienti per

coprire le perdite fiscali, di cui si prevede l'annullamento in esercizi successivi.

Il **confronto** è fatto tra perdita fiscale e differenze imponibili in futuro.

Un'attività per imposte anticipate derivante dal riporto a nuovo di perdite fiscali, **non contabilizzata in esercizi precedenti** in quanto non sussistevano i requisiti per il suo riconoscimento, deve inoltre essere iscritta nell'esercizio in cui sono **soddisfatti** tali requisiti sempre alla voce CII4-ter "imposte anticipate" dell'attivo, in contropartita alla voce 22 del conto economico.

In sede di redazione del bilancio d'esercizio, in merito alla fiscalità differita, l'**articolo 2427, co. 1, n. 14) c.c.** prevede l'evidenziazione in **nota integrativa** di un apposito **prospetto** contenente la descrizione delle differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate, con indicazione dell'**aliquota** applicata, delle variazioni rispetto all'esercizio precedente, degli importi accreditati o addebitati a conto economico o a patrimonio netto, delle voci escluse dal computo e delle relative motivazioni.

Con riferimento alle perdite fiscali, **richiede nello specifico l'indicazione dell'ammontare delle imposte anticipate relative a perdite dell'esercizio e degli esercizi precedenti, delle motivazioni dell'iscrizione, dell'ammontare non ancora contabilizzato ed dei relativi motivi.**

A tal proposito si riporta di seguito la specifica tabella di nota integrativa prevista dalla tassonomia XBRL (dicembre 2015), sia per il bilancio in forma ordinaria che per quello abbreviato.

Informativa sulle perdite fiscali (prospetto)

Codice Civile, articolo 2427, comma 1, numero 14, lettera b

| | Esercizio corrente | | | Esercizio precedente | | |
|---|--------------------|------------------|-----------------------------|----------------------|------------------|-----------------------------|
| | Ammontare | Aliquota fiscale | Imposte anticipate rilevate | Ammontare | Aliquota fiscale | Imposte anticipate rilevate |
| Perdite fiscali | | | | | | |
| dell'esercizio | | | | | | |
| di esercizi precedenti | | | | | | |
| Totale perdite fiscali | | | | | | |
| Perdite fiscali a nuovo recuperabili con ragionevole certezza | | | | | | |

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Accordi preventivi per le imprese internazionali a regime

di **Alessandro Bonuzzi**

Con il [provvedimento n. 42295](#) di ieri l'Agenzia delle entrate ha definito le modalità e i termini della procedura che consente di stipulare **accordi preventivi** con il Fisco per regolare il trattamento fiscale di **alcune operazioni transnazionali**.

Le istruzioni ivi contenute si applicano anche ai **procedimenti già avviati e non conclusi**.

Si ricorda che il **decreto internazionalizzazione** ha introdotto l'**articolo 31-ter** nel D.P.R. 600/1973 che stabilisce, a favore delle imprese con attività internazionale, la facoltà di accedere ad una **procedura finalizzata alla stipula di accordi preventivi** con riferimento ai seguenti ambiti:

- regime dei prezzi di trasferimento,
- determinazione dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza,
- attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione,
- valutazione preventiva della sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione,
- erogazione o percezione di dividendi, interessi, *royalties* e altri componenti reddituali.

Secondo il disposto normativo le modalità e i termini della procedura dovevano essere **definiti** con apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate. A tal fine, ieri, l'Ufficio ha pubblicato il documento di prassi in commento.

Possono stipulare gli accordi preventivi riguardanti gli ambiti elencati le **imprese con attività internazionale**. Sono considerate tali:

- le **imprese residenti** in Italia qualificabili come tali secondo la normativa in materia di imposte sui redditi e che, in alternativa o congiuntamente:
 1. si trovino in una o più delle condizioni contenute nel **comma 7 dell'articolo 110 del Tuir** rispetto a società non residenti;
 2. abbiano il patrimonio, fondo o capitale di **soggetti non residenti** oppure partecipino al patrimonio, fondo o capitale di soggetti non residenti;
 3. abbiano corrisposto a, o percepito da soggetti non residenti, **dividendi, interessi, royalties** o altri componenti reddituali;
 4. esercitino la propria attività attraverso una **stabile organizzazione in un altro Stato**;

5. si trovino nelle condizioni indicate agli **articoli 166 o 166-bis del Tuir**;

- le imprese non residenti che esercitano o abbiano intenzione di esercitare la propria attività nel territorio dello Stato attraverso una **stabile organizzazione**.

Al fine di accedere alla procedura, le imprese possono presentare apposita istanza **all'Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali della Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate, Sezione di Roma o di Milano**.

Si noti che la domanda può essere presentata **indifferentemente** all'una o all'altra struttura. Essa deve essere redatta in **carta libera** e inoltrata a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento o tramite consegna diretta all'Ufficio.

L'istanza deve contenere **a pena di inammissibilità** una serie di dati di **carattere generale** che devono essere presenti per ogni fattispecie di ambito.

Inoltre, devono essere indicati altri elementi che però **differiscono** a seconda della tipologia della domanda presentata.

L'istanza, se completa, è dichiarata ammissibile **entro 30 giorni** dal suo ricevimento, con comunicazione inviata dall'Ufficio al soggetto istante.

Si verifica l'**estinzione** del procedimento quando l'impresa non produce, senza giustificato motivo, entro il termine comunicato all'atto della richiesta o del diverso termine eventualmente concordato con l'Ufficio, la **documentazione** e/o i **chiarimenti** necessari ai fini della prosecuzione dell'istruttoria. Peraltro, la procedura può essere altresì estinta in caso di sopravvenuta conoscenza, da parte dell'Agenzia, di elementi e notizie relativi a fatti e circostanze che **fanno venir meno il rapporto di trasparenza, fiducia e collaborazione** che è alla base dell'istituto disciplinato dal provvedimento.

Infine, si precisa che, qualora sia riscontrato un mutamento delle condizioni iniziali, l'Ufficio invita l'impresa al contraddittorio al fine di addivenire alla **modifica dell'accordo originario**.

LAVORO E PREVIDENZA

CEDU, utilizzo dell'account di instant messaging aziendale e Jobs Act

di **Davide De Giorgi**

Uno dei temi maggiormente dibattuti in dottrina e in giurisprudenza è quello relativo al **legittimo utilizzo** da parte del datore di lavoro dei **dati** raccolti, a seguito di controlli, attraverso gli **strumenti aziendali** concessi in uso al dipendente per l'espletamento della propria obbligazione lavorativa, ai fini del **licenziamento**.

Il tema induce ad una attenta riflessione tendenzialmente orientata verso la ricerca di un **giusto equilibrio** tra il riconoscimento del **diritto alla privacy** del lavoratore e il riconoscimento degli **interessi legittimi di controllo e tutela del circuito aziendale del datore di lavoro**.

Con la **sentenza del 12 gennaio 2016** (ricorso n. 61496/08), la **Corte europea** dei diritti dell'uomo affronta il complesso tema della legittimità e degli effetti delle misure di sorveglianza poste in essere dal datore di lavoro sugli **strumenti aziendali "tecnologici"** concessi in uso al dipendente per l'espletamento della propria prestazione lavorativa.

I **giudici della CEDU** hanno riconosciuto in capo al datore di lavoro il **diritto di monitorare** l'uso fatto dai propri dipendenti dei **computer** aziendali nei luoghi di lavoro, diritto che rientra nella più ampia portata del diritto di verificare il "modo" in cui le attività lavorative sono effettuate.

Ugual principio deve essere applicato, naturalmente, anche a **e-mail, instant messaging, social network, blog e navigazione web** qualora effettuati per il tramite di strumenti aziendali **dati in uso** al dipendente per l'espletamento della obbligazione lavorativa.

Tale assunto viene giustificato in quanto, seppur *internet* sul posto di lavoro è ormai uno strumento di lavoro indispensabile per il dipendente, non bisogna dimenticare che questo è stato concesso dal datore di lavoro per l'**uso professionale** ed è indiscutibile che il datore di lavoro, in virtù del diritto di monitorarne l'utilizzo, ha la prerogativa di mantenere monitorato l'**uso personale "improprio"** di *internet*.

La Corte EDU ha stabilito infatti che la **condotta del datore di lavoro era stata ragionevole** in quanto il monitoraggio delle comunicazioni del lavoratore era stato l'unico metodo per stabilire la correttezza o meno dell'utilizzo.

In tal guisa, è stato riconosciuto come **generalmente legittimo** il **licenziamento** del dipendente sorpreso ad **utilizzare** un **account** di **istant messaging aziendale** (Yahoo Messenger) anche per

scopi personali e nell'**orario di lavoro**, in **contrasto con i regolamenti interni**. Il monitoraggio però deve essere formalmente comunicato al dipendente, al quale, in tale circostanza, non è riconosciuta una "**aspettativa di privacy**".

La pronuncia *de qua* permette di affermare l'esistenza di un **generale diritto al monitoraggio degli strumenti aziendali dati in uso al dipendente per l'espletamento della propria obbligazione lavorativa**, che rientra nella più ampia portata del diritto di verificare il "modo" in cui le attività lavorative sono effettuate.

In considerazione del fatto che il datore di lavoro ha il diritto e l'obbligo di garantire il funzionamento della società, a tal fine, deve poter controllare il **modo in cui i suoi dipendenti adempiono alla prestazione lavorativa**. Inoltre, qualora dall'analisi dei dati si evinca l'uso improprio degli strumenti aziendali, tale da far venir meno il **vincolo di fiducia** che è alla base di ogni rapporto lavorativo, è possibile irrogare l'**estrema sanzione del licenziamento**. In maniera speculare però deve essere riconosciuto al lavoratore il diritto di essere, preventivamente, formalmente e compiutamente **informato**.

Da questo punto di vista, quanto introdotto con il **Jobs Act** si dimostra in linea con il *trend* internazionale. Tra le novelle al diritto del lavoro c'è anche la **modifica dell'articolo 4 dello Statuto dei Lavoratori**.

La nuova formulazione distingue nettamente il controllo a distanza sugli impianti dal controllo a distanza sugli strumenti di lavoro.

I controlli a distanza sugli impianti, finalizzati alla vigilanza sulla prestazione lavorativa, continuano ad essere sempre **vietati** (seppur con meno incisività rispetto alla precedente formulazione), ad esclusione del caso in cui, con un'autorizzazione sindacale o amministrativa, le apparecchiature tecnologiche installate siano dirette a organizzare il lavoro e/o garantirne la sicurezza.

Per i controlli a distanza sugli strumenti di lavoro, invece, è sufficiente garantire il **rispetto della riservatezza** secondo le norme generali dell'ordinamento.

Per espressa previsione normativa, infine, le informazioni raccolte sono utilizzabili a **tutti i fini connessi al rapporto di lavoro** a condizione che sia data al lavoratore adeguata informazione delle modalità d'uso degli strumenti e di effettuazione dei controlli e nel rispetto di quanto disposto dal decreto legislativo 3 giugno 2003, n. 196, c.d. Codice della *Privacy*.

ENTI NON COMMERCIALI

Modello EAS: entro il 31 Marzo 2016 comunicazioni delle modifiche

di **Giovanna Greco**

Entro il 31 marzo 2016, gli enti associativi che usufruiscono delle agevolazioni fiscali ai fini delle imposte dirette e dell'IVA devono comunicare all'Agenzia delle Entrate le **eventuali modifiche intervenute nel corso del 2015**, utilizzando il **modello EAS**.

Il modello EAS è il **modello di comunicazione** dei dati rilevanti ai fini fiscali relativo agli enti associativi, introdotto nel 2009 dopo le modifiche apportate all'articolo 30 del D.L. 185/08 convertito nella L. 2/2009.

Tutte le **associazioni** che beneficiano di una o più **agevolazioni contenute nell'articolo 148 del DPR 917/86 e nell'articolo 4 commi 4 e 6 del DPR 633/1972**, sono tenute a comunicare all'Agenzia delle Entrate, tramite il **modello in commento**, i dati e le notizie rilevanti ai fini fiscali.

L'onere della comunicazione grava anche sugli enti associativi che, in applicazione dell'art. 148, comma 1, TUIR si limitano a riscuotere **quote associative** oppure **contributi versati dagli associati o partecipanti a fronte dell'attività istituzionale svolta dai medesimi** e si estende, in forza dell'art. 30, comma 3, alle società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90, legge n. 289/2002.

Sono tenute, altresì, alla trasmissione del modello in argomento:

- le **organizzazioni di volontariato**, ad eccezione di quelle espressamente escluse dalla legge;
- sia le associazioni **già costituite** alla data di entrata in vigore del D.L. n. 185, sia gli enti di nuova costituzione;
- tutti i soggetti associativi con **autonomia giuridica tributaria** e, pertanto, anche le articolazioni territoriali o funzionali di un ente nazionale, qualora queste si configurino come autonomi soggetti d'imposta ai sensi dell'articolo 73 Tuir.

Il modello EAS si presenta all'Agenzia delle Entrate, direttamente da parte dell'associazione interessata o tramite intermediario abilitato, esclusivamente in via telematica, **entro 60 giorni** dalla costituzione dell'associazione ovvero entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui si sono verificate delle modifiche intervenute nell'anno precedente; pertanto, nel caso in esame, **se l'associazione ha effettuato modifiche nel corso del 2015**, deve effettuare la

comunicazione alle Entrate in via telematica con il modello EAS, **entro il 31 marzo 2016**.

Nell'ipotesi di dimenticanza da parte dell'associazione è possibile procedere ad un **"ravvedimento"** pagando la sanzione di 258 euro – con il modello F24, codice tributo 8114 – entro il termine della **prima dichiarazione utile**, che nel caso in esame va intesa nella dichiarazione dei redditi relativi al 2015. Pertanto, è possibile regolarizzare la posizione mediante la cosiddetta **remissione in bonis** (così come è stato chiarito dalla **risoluzione n. 110/E del 12 dicembre 2012 dell'Agenzia delle Entrate**).

La **mancata presentazione** del **modello EAS** comporta per l'associazione la perdita delle agevolazioni fiscali relative alla detassazione di quote e contributi associativi. In altre parole, se l'associazione non ha presentato il **modello EAS**, ma continua a svolgere le consuete attività quali l'incasso delle quote associative o la vendita di beni o servizi, verrà a tutti gli effetti considerata un **ente commerciale** e tassata con le modalità ordinarie.

BACHECA

Predisposizione di un piano di risanamento attestato

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

[La giornata formativa](#) intende delineare in modo pratico le funzioni e gli adempimenti che gravano sul professionista chiamato a gestire la predisposizione di un piano di risanamento attestato. Articolando l'analisi su diversi piani, si evidenzieranno le principali ricadute pratico-operative desumibili dalla migliore prassi professionale. Una parte è appositamente dedicata alla conoscenza e all'individuazione del ruolo e delle verifiche del professionista e alla predisposizione della manovra finanziaria sottesa al piano.

PROGRAMMA

Il Piano di risanamento attestato ex art.67 co 3 lett d) L.F.

Le attività preliminari di verifica delle principali poste contabili

Ruolo e verifiche del professionista

La verifica delle assunzioni di carattere industriale sottese al piano

La predisposizione della manovra finanziaria sottesa al piano

SEDI E DATE

Bologna – ZanHotel Europa – 06/04/2016

Milano – Hotel Michelangelo – 19/04/2016

Treviso – BHR Treviso Hotel – 05/05/2016

Verona DB Hotel – 19/05/2016

CORPO DOCENTE

Fabio Andreoli – Dottore Commercialista

Gianluca Settepani – Dottore Commercialista