

**Circolare n. 01/15**

**OGGETTO: Dichiarazione annuale IVA**

**AUMENTI DELLE ALIQUOTE CONTRIBUTIVE PER GLI ISCRITTI ALLA GESTIONE SEPARATA INPS**

Nel 2015, le aliquote contributive previdenziali applicabili agli iscritti alla Gestione separata INPS ex L. 8.8.95 n. 335 subiscono un ulteriore e considerevole incremento.

L'incremento per il 2015 riguarda, quindi, tutti gli iscritti alla suddetta Gestione, siano essi:

- assicurati anche presso altre forme previdenziali obbligatorie o titolari di pensione;
- ovvero iscritti alla sola Gestione separata e non pensionati (ivi compresi, nell'ambito di tale categoria, i c.d. professionisti "senza Cassa").

Ulteriori incrementi sono previsti per i prossimi anni.

**Lavoratori obbligati all'iscrizione alla gestione separata**

Si ricorda che sono tenute all'iscrizione alla Gestione separata INPS ex L. 335/95, in particolare, le seguenti tipologie di lavoratori:

- lavoratori a progetto e collaboratori coordinati e continuativi (anche occasionali);
- associati in partecipazione che apportano solo lavoro;
- esercenti attività di lavoro autonomo occasionale e di vendita a domicilio, al raggiungimento di un reddito annuo, derivante da tali attività, superiore a 5.000,00 euro;
- lavoratori autonomi professionali, titolari di partita IVA, tenuti ad iscriversi alla Gestione in esame, invece che ad una Cassa di previdenza professionale, allorquando:
  - esercitino attività il cui esercizio non sia subordinato all'iscrizione ad appositi Albi;
  - pur svolgendo attività iscrivibili ad appositi Albi, siano esclusi dal versamento contributivo alle Casse di categoria, in base ai rispettivi statuti o regolamenti (si parla, appunto, di professioni privi di Cassa di previdenza di categoria).

Ai fini della contribuzione dovuta, detti soggetti vengono distinti in:

- soggetti iscritti anche ad altre forme previdenziali obbligatorie o pensionati;
- soggetti iscritti alla Gestione separata che non risultino iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie, né pensionati.

**Aliquote contributive applicabili per il 2015**

Le aliquote contributive applicabili per il 2015 agli iscritti alla Gestione separata INPS risultano stabilite nelle misure riepilogate nella seguente tabella.

	<b>Iscritti ad un'altra gestione previdenziale obbligatoria o pensionati</b>	<b>Non iscritti ad un'altra gestione previdenziale obbligatoria nè pensionati</b>
<b>Aliquote previdenziali</b>	23,50%, fino al previsto massimale della base imponibile	30%, fino al previsto massimale della base imponibile
<b>Contributo assistenziale</b>	NO	0,72%, fino al previsto massimale della base imponibile
<b>Contribuzione totale</b>	<b>23,50%</b> , fino al previsto massimale della base imponibile	<b>30,72%</b> , fino al previsto massimale della base imponibile

***Decorrenza dell'aumento - applicazione della "cassa allargata"***

L'aumento contributivo sopra descritto decorre dall'1.1.2015.

Tuttavia, in virtù del c.d. principio di "cassa allargata", le "vecchie" aliquote contributive del 22% e del 28,72% rimangono applicabili in relazione ai compensi riferiti a prestazioni effettuate entro il 31.12.2014 e corrisposti ai lavoratori a progetto e ai collaboratori coordinati e continuativi, i cui redditi sono assimilati a quelli di lavoro dipendente, fino al 12.1.2015 compreso.

Il suddetto principio di “cassa allargata” non vale, invece, in relazione agli altri iscritti alla Gestione separata INPS, i cui redditi non sono assimilati a quelli di lavoro dipendente (associati in partecipazione che apportano solo lavoro, venditori a domicilio, lavoratori autonomi occasionali, professionisti senza Cassa di previdenza di categoria).

Nei confronti di tali soggetti, pertanto, le nuove aliquote del 23,50% e del 30,72% si applicano già con riferimento ai compensi corrisposti dall'1.1.2015 anche se relativi ad anni precedenti e ferma restando, per i lavoratori autonomi occasionali e i venditori a domicilio, la franchigia di 5.000,00 euro di reddito annui non assoggettabili a contribuzione.

#### **Ripartizione dell'onere contributivo**

Anche le aliquote applicabili per il 2015 seguono le vigenti regole di ripartizione dell'onere contributivo, come di seguito riepilogate.

#### **Lavoratori a progetto, collaboratori coordinati e continuativi, lavoratori autonomi occasionali e venditori a domicilio**

Nei confronti dei lavoratori a progetto, dei collaboratori coordinati e continuativi, dei lavoratori autonomi occasionali e dei venditori a domicilio, i contributi dovuti sono ripartiti:

- per 1/3, a carico del lavoratore;
- per i restanti 2/3, a carico del committente.

Pertanto, per il 2015 la situazione diventa quella illustrata nella seguente tabella.

	<b>Iscritti ad un'altra gestione previdenziale obbligatoria o pensionati</b>	<b>non iscritti ad un'altra gestione previdenziale obbligatoria nè pensionati</b>
<b>Contribuzione totale</b>	23,50%	30,72%
<b>Quota a carico del lavoratore</b>	7,83%	10,24%
<b>Quota a carico del committente</b>	15,67%	20,48%

#### **Associati in partecipazione**

Nei confronti degli associati in partecipazione che apportano solo lavoro, l'onere contributivo è ripartito:

- per il 45%, a carico dell'associato;
- per il restante 55%, a carico dell'associante.

Pertanto, per il 2015 la situazione diventa quella illustrata nella seguente tabella.

	<b>Iscritti ad un'altra gestione previdenziale obbligatoria o pensionati</b>	<b>Non iscritti ad un'altra gestione previdenziale obbligatoria nè pensionati</b>
<b>Contribuzione totale</b>	23,50%	30,72%
<b>Quota a carico dell'associato</b>	10,575%	13,824%
<b>Quota a carico dell'associante</b>	12,925%	16,896%

#### **Professionisti “senza cassa”**

Per i liberi professionisti “senza Cassa”, è confermata la facoltà di rivalsa:

- nei confronti del committente;
- nella misura del 4% dei compensi lordi.

#### **RIDUZIONE ALLO 0,5% DEL TASSO DI INTERESSE LEGALE**

Con il DM 11.12.2014, pubblicato sulla G.U. 15.12.2014 n. 290, il tasso di interesse legale di cui all'art. 1284 c.c. è stato ridotto dall'1% allo 0,5% in ragione d'anno.

Il nuovo tasso di interesse legale dello 0,5% si applica dall'1.1.2015.

#### **Ravvedimento operoso**

La riduzione del tasso di interesse legale comporta la diminuzione degli importi dovuti in caso di ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 18.12.97 n. 472.

Per regolarizzare gli omessi, insufficienti o tardivi versamenti di tributi mediante il ravvedimento operoso, infatti, occorre corrispondere, oltre alla prevista sanzione ridotta, anche gli interessi moratori calcolati al tasso legale, con maturazione giorno per giorno, a partire dal giorno successivo a quello entro il quale doveva essere assolto l'adempimento e fino al giorno in cui si effettua il pagamento.

Il tasso legale da applicare è quello in vigore nei singoli periodi, secondo un criterio di *pro rata temporis*, ed è quindi pari:

- all'1%, fino al 31.12.2014;
- allo 0,5%, dall'1.1.2015 fino al giorno di versamento compreso.

Ad esempio, il ravvedimento operoso dell'omesso versamento del secondo acconto IRPEF/IRES o IRAP, scaduto l'1.12.2014, che verrà effettuato il 10.2.2015, comporta l'applicazione del tasso legale:

- dell'1%, per il periodo 2.12.2014 - 31.12.2014;
- dello 0,5%, per il periodo 1.1.2015 - 10.2.2015.

### **Rateizzazione dell'imposta sostitutiva dovuta per la rivalutazione delle partecipazioni non quotate e dei terreni**

La riduzione del tasso legale allo 0,5% non rileva invece in relazione alla rateizzazione dell'imposta sostitutiva dovuta per la rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni, ai sensi, rispettivamente, degli artt. 5 e 7 della L. 28.12.2001 n. 448 (Finanziaria 2002) e successive modifiche ed integrazioni.

In tal caso gli interessi dovuti per la rateizzazione rimangono fermi al 3%, in quanto tale misura non è collegata al tasso legale.

### **Effetti ai fini contributivi**

La variazione del tasso legale ha effetto anche in relazione alle sanzioni civili previste per l'omesso o ritardato versamento di contributi previdenziali e assistenziali, ai sensi dell'art. 116 della L. 23.12.2000 n. 388 (Finanziaria 2001).

In caso di omesso o ritardato versamento di contributi, infatti, le sanzioni civili possono essere ridotte fino alla misura del tasso di interesse legale, quindi allo 0,5% dall'1.1.2015, in caso di:

- oggettive incertezze dovute a contrastanti orientamenti giurisprudenziali o determinazioni amministrative sull'esistenza dell'obbligo contributivo;
- fatto doloso di terzi, denunciato all'autorità giudiziaria;
- crisi, riconversione o ristrutturazione aziendale di particolare rilevanza sociale ed economica in relazione alla situazione occupazionale locale ed alla situazione produttiva del settore;
- aziende agricole colpite da eventi eccezionali;
- aziende sottoposte a procedure concorsuali;
- enti non economici e di enti, fondazioni e associazioni non aventi fini di lucro.

La nuova misura minima della sanzione, pari allo 0,5%, si applica ai contributi con scadenza di pagamento a partire dall'1.1.2015.

## **SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMATICA - ESTENSIONE DEL PERIODO DI OSSERVAZIONE**

Per effetto delle modifiche apportate dall'art. 18 del DLgs. 175/2014, l'arco temporale di osservazione previsto per l'applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica, di cui all'art. 2 co. 36-*decies* ss. del DL 138/2011 (conv. L. 148/2011), viene **ampliato da tre a cinque periodi d'imposta**, al fine di ridurre il numero di società soggette alle penalizzazioni per le c.d. "società di comodo".

Per effetto delle suddette modifiche, la qualifica di società in perdita sistematica è ricollegata al riscontro di uno dei seguenti presupposti alternativi:

- la società risulta in perdita fiscale per cinque (anziché tre) periodi d'imposta consecutivi;
- la società, nello stesso arco temporale, risulta in perdita per quattro (anziché due) periodi d'imposta e per il rimanente periodo realizza un reddito inferiore al minimo.

Le penalizzazioni derivanti dal riscontro dello *status* di "società di comodo" (imputazione del reddito minimo e della base imponibile IRAP minima, maggiorazione IRES del 10,5%, limiti alla compensazione o al rimborso del credito IVA) si produrranno nel sesto periodo d'imposta (cioè nel

periodo d'imposta successivo al suddetto quinquennio di riferimento) e non più nel quarto periodo come originariamente previsto.

Le nuove disposizioni si applicano a decorrere **dal periodo d'imposta in corso al 13.12.2014** (data di entrata in vigore del DLgs. 175/2014).

Pertanto, per i soggetti "solari", i nuovi presupposti trovano applicazione già nel 2014.

Tali soggetti potranno risultare "di comodo" nel 2014 (UNICO 2015), qualora:

- i periodi d'imposta 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013 risultino in perdita fiscale;
- oppure quattro tra i suddetti periodi risultino in perdita fiscale e il rimanente presenti un reddito imponibile inferiore al reddito minimo.

Il nuovo impianto normativo determina, per il 2014, la fuoriuscita dal regime delle società di comodo per le società che, pur avendo dichiarato perdite fiscali nel triennio 2011-2013, abbiano dichiarato un reddito superiore al minimo nel 2009 e/o nel 2010 ovvero, in tale biennio, abbiano presentato cause di disapplicazione, dovendo queste ultime essere verificate nel più lungo periodo di osservazione quinquennale (2009-2013), anziché triennale.

Inoltre, sempre con riferimento al 2014, non saranno più soggette agli effetti negativi derivanti dall'applicazione della suddetta disciplina le società che, pur avendo dichiarato perdite fiscali nel triennio 2011-2013, abbiano dichiarato un reddito inferiore al reddito minimo sia nel 2009 sia nel 2010.

In particolare, la disciplina in esame non si applica alle "società che si trovano nel primo periodo d'imposta" (prov. Agenzia delle Entrate 11.6.2012).

Applicando tale impostazione al nuovo impianto normativo, in virtù del quale risulta necessario monitorare il "quinquennio" precedente, la disciplina delle società in perdita sistematica opera dal sesto periodo d'imposta successivo a quello di inizio dell'attività, cioè dal settimo anno di attività.

Pertanto, nel 2014, non sono soggette alla disciplina in esame le società costituite a decorrere dal 2009.

## **RESPONSABILITÀ FISCALE DEL COMMITTENTE E DELL'APPALTATORE**

L'art. 28 co. 1 del DLgs. 175/2014 abroga i co. 28, 28-bis e 28-ter dell'art. 35 del DL 4.7.2006 n. 223 conv. L. 4.8.2006 n. 248, **eliminando quindi la responsabilità in ambito fiscale tra committente, appaltatore e subappaltatore anche con riferimento alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente.**

Si ricorda, infatti, che la responsabilità solidale ai fini IVA era già stata abolita dall'art. 50 del DL 21.6.2013 n. 69, in vigore dal 22.6.2013, conv. L. 9.8.2013 n. 98.

L'appaltatore cessa quindi di rispondere in solido con il subappaltatore del versamento all'Erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente:

- dovute in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto;
- nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto al subappaltatore;
- se provvede al pagamento del corrispettivo al subappaltatore senza verificare che i suddetti versamenti delle ritenute, già scaduti, siano stati correttamente eseguiti dal subappaltatore, acquisendo la relativa documentazione.

In capo al committente, invece, viene meno la sanzione amministrativa pecuniaria da 5.000,00 a 200.000,00 euro, senza responsabilità solidale, se:

- provvede al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore, senza verificare che i versamenti delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente, già scaduti, siano stati correttamente eseguiti dall'appaltatore stesso e dagli eventuali subappaltatori, in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di appalto/subappalto;
- tali versamenti non sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore o dal subappaltatore.

### **Decorrenza**

Il DLgs. 175/2014, in vigore dal 13.12.2014, non prevede però alcuna disposizione di decorrenza in relazione all'abrogazione delle suddette responsabilità ai fini dei versamenti delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente, né disciplina i relativi effetti in relazione al precedente periodo di applicazione.

Al riguardo, appare necessario distinguere la posizione del committente da quella dell'appaltatore, stante il diverso regime di responsabilità per essi previsto.

In relazione al committente, infatti, poiché alla suddetta sanzione amministrativa pecuniaria da 5.000,00 a 200.000,00 euro deve attribuirsi natura tributaria, si applica l'art. 3 co. 2 del DLgs.

18.12.97 n. 472, il quale dispone che “salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato” (c.d. “principio del favor rei”).

Pertanto, poiché i mancati controlli da parte del committente, collegati all’omesso versamento delle ritenute da parte dell’appaltatore o dei subappaltatori, non costituiscono più una violazione punibile, deve ritenersi che la suddetta sanzione amministrativa pecuniaria non possa essere irrogata neppure in relazione alle violazioni commesse in precedenza.

Più delicata appare invece la posizione dell’appaltatore, il quale è soggetto ad un regime di responsabilità solidale con il subappaltatore.

Poiché tale regime di solidarietà non sembra qualificabile come una sanzione amministrativa tributaria ma come un’obbligazione solidale passiva ai sensi dell’art. 1292 c.c., il suddetto principio del “favor rei” non appare applicabile. Pertanto, l’appaltatore che abbia omesso i previsti controlli potrebbe essere chiamato a rispondere, quale obbligato solidale, anche in relazione agli omessi versamenti di ritenute, da parte dei subappaltatori, intervenuti durante il pregresso periodo di applicazione della disciplina ora abrogata.

Al riguardo, si ricorda che la disciplina in esame è applicabile:

- ai contratti di appalto/subappalto stipulati dal 12.8.2012;
- in relazione ai pagamenti dei corrispettivi effettuati dall’11.10.2012 al 12.12.2014 (cioè prima dell’entrata in vigore del DLgs. 175/2014).

#### **Responsabilità solidale del committente e dell’appaltatore ai fini retributivi - Applicazione delle ritenute**

Resta invece applicabile la responsabilità solidale tra committente, appaltatore e subappaltatore, ai sensi dell’art. 29 del DLgs. 10.9.2003 n. 276, per i debiti retributivi e contributivi:

- dei lavoratori impiegati nell’appalto o nel subappalto, in relazione al periodo di esecuzione del contratto;
- entro il limite di due anni dalla cessazione dell’appalto o del subappalto;
- ferma restando la facoltà per il committente, convenuto in giudizio, di eccepire, nella prima difesa, il beneficio della preventiva escussione del patrimonio dell’appaltatore e degli eventuali subappaltatori.

Al riguardo, l’art. 28 co. 2 del DLgs. 175/2014 integra l’art. 29 co. 2 del suddetto DLgs. 276/2003, stabilendo che il committente, convenuto in giudizio per il pagamento unitamente all’appaltatore e agli eventuali subappaltatori, qualora abbia eseguito il pagamento dei trattamenti retributivi ai lavoratori, sia tenuto, ove previsto, ad assolvere gli obblighi del sostituto d’imposta ai sensi del DPR 600/73, compreso quindi il versamento delle ritenute.

#### **PROFESSIONISTI - SPESE DI VITTO E ALLOGGIO SOSTENUTE DAL COMMITTENTE**

Per effetto dell’art. 10 del DLgs. 175/2014, a partire dal 2015, per la generalità dei contribuenti, le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande **acquistate direttamente dal committente** non costituiscono compensi in natura per il professionista.

La norma vuole superare l’attuale disciplina in base alla quale, se è il cliente del professionista a sostenere le spese di vitto e alloggio funzionali alla prestazione professionale, occorre che il professionista indichi comunque nella sua fattura l’ammontare delle spese in questione, considerandole prima compenso e poi costo.

La procedura attualmente in vigore è quella descritta dalla circ. Agenzia delle Entrate 4.8.2006 n. 28:

- il fornitore del servizio emette la fattura intestata al committente, ma riportante anche i riferimenti del professionista;
- il committente comunica al professionista l’ammontare della spesa sostenuta;
- il professionista emette fattura nei confronti del committente comprensiva delle spese;
- il committente imputa a costo la prestazione professionale, comprensiva dei rimborsi spese.

Con il DLgs. 175/2014, **le spese di vitto e alloggio prepagate dal cliente non devono più transitare nella contabilità del professionista e possono essere dedotte direttamente dal cliente medesimo.**



Ancorché la norma faccia riferimento alle sole spese per prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande, la nuova disciplina dovrebbe valere anche per le altre spese prepagate dal committente, ad esempio, per le spese di viaggio.

Restiamo a disposizione per ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti.