



approfondimento
in materia di
fiscaltà e diritto tributario

tributo

#61 2.2020

- › Italia: i disastri di una Democrazia distorta
- › Riassunto degli interventi inseriti nel Decreto Fiscale e nella Legge di Bilancio
- › Interposizione in ambito fiscale, elusione e conseguenze sul contraddittorio preventivo
- › Non sanzionabilità delle violazioni meramente formali
- › Breve analisi della nuova norma in tema di ritenute e compensazioni in appalti e subappalti
- › I principi della corte di cassazione in tema di accertamenti fiscali
- › Omessa fatturazione di prestazioni da contratto di appalto. Legittima se il corrispettivo non è stato incassato e se il ricavo è stato inserito in contabilità



#61.2020

Approfondimento *online* - Anno 6

iltributo.it
associazione
per l'approfondimento e la diffusione
dell'informazione fiscale

Raccolta di approfondimenti e commenti liberamente curati da "iltributo.it" -
Associazione culturale per l'approfondimento e la diffusione dell'informazione fiscale.

Si rende noto che l'Associazione "iltributo.it" non ha alcun rapporto contrattuale con gli autori della raccolta che contribuiscono in forma del tutto liberale con l'invio occasionale di propri articoli o commenti. I contenuti e i pareri espressi sono da considerarsi opinioni personali degli autori e devono pertanto ritenersi estranei all'Associazione che non ne è in alcun modo responsabile. La periodicità dell'Approfondimento è funzionale alla raccolta dei contributi di interesse pervenuti.

Poiché i contributi e il lavoro di impaginazione sono effettuati da associati e da professionisti esterni su base volontaria saranno sempre gradite vostre segnalazioni qualora abbiate individuato refusi o riferimenti inesatti a giurisprudenza, prassi e dottrina.

Per inviare i vostri contributi visitateci a www.iltributo.it o contattateci al seguente indirizzo:
Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.572521
E-mail: redazione@iltributo.it - info@iltributo.it



Iscriviti subito alla NOSTRA NEWSLETTER,
per leggere l'approfondimento e le *news*
gratuitamente per sempre!

Collegati su www.iltributo.it o compila qui di seguito:

Il sottoscritto
professione Via
Città C.A.P.
Tel. E-Mail

CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

- l'approfondimento "iltributo" in .pdf
- la Newsletter della Associazione iltributo

RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

data Firma

Consenso al trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 23 D.Lgs. 196 del 30.06.2003.

I dati forniti vengono registrati in appositi registri, predisposti su supporto cartaceo e/o elettronico dall'Associazione Culturale ILTRIBUTO con sede in Via dei Della Robbia, 54 a Firenze che ne è anche responsabile per il trattamento.

Per dati si intendono quelli forniti al momento della richiesta di invio della rivista online e le successive modifiche e/o integrazioni fornite da parte dell'utente. In conformità con l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali, desideriamo informarLa che i dati personali da Lei volontariamente forniti all'Associazione suddetta saranno trattati, da parte dell' Associazione Culturale ILTRIBUTO, adottando le misure idonee a garantirne la sicurezza e la riservatezza, nel rispetto della normativa sopra richiamata.

Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Associazione ILTRIBUTO Via dei Della Robbia, 54 Firenze, o inviando un fax al numero 055.5002282.

In conseguenza di quanto scritto sopra, all'atto della presente, si dichiara di avere ricevuto le informazioni di cui l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali.

data Firma

INVIA SUBITO QUESTA PAGINA SCANNERIZZATA VIA E-MAIL A: info@iltributo.it o collegati al ns sito

D&O - RC Consiglio di Amministrazione

Scegliere il meglio sul Mercato assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

In un mutato scenario, che vede il Professionista sempre più coinvolto e chiamato a rispondere anche con il proprio patrimonio soprattutto nel caso svolga anche le seguenti attività:

- ✓ Sindaco o Revisore Contabile Interno di Società
- ✓ Amministratore Unico di Società
- ✓ Legale Rappresentante e Tutore in caso di Morte o Incapacità ed insolvenza di uno dei Soggetti Assicurati
- ✓ Membro del Consiglio di Amministrazione
- ✓ Membro dell'Organismo di Vigilanza
- ✓ Membro del Consiglio di Gestione
- ✓ Membro del Consiglio di Sorveglianza
- ✓ Membro del Comitato di Controllo sulla Gestione

E' opportuno valutare attentamente se garantire il rischio con la propria copertura RC Professionale o se sia meglio tutelarsi adeguatamente consigliando all'Azienda una copertura

D&O (RC Amministratori ed altri Esponenti Aziendali , compreso Collegio Sindacale ed ODV).

Ci permettiamo di mettere in evidenza le principali differenze di garanzie prestate dalle due Coperture fermo restando che la copertura D&O è studiata specificatamente per queste tipologie di incarichi, mentre le estensioni sulla polizza RC Professionale sono molto spesso limitate e carenti.

Copertura D&O	Copertura RC Professionale
Contraente: L'Azienda	Contraente: Il Libero Professionista
Assicurato: un panel di assicurati (passati, presenti e futuri) comprendente anche le attività sopra menzionate che spesso coinvolgono i liberi professionisti	Assicurato: il Libero Professionista
Retroattività : illimitata (sempre)	Retroattività : da valutare di volta in volta
Franchigia: non operante	Franchigia: € 5.000 per l'attività sopra riportate
Postuma automatica: 5 anni	Postuma: non operante
Responsabilità di notifica di atti/fatti, circostanze o sinistri: l'Assicurato e/o la Contraente	Responsabilità di notifica di atti/fatti, circostanze o sinistri: Il Libero Professionista
Pagamento del premio: a carico dell'Azienda	Pagamento del Premio: a carico del Libero Professionista

Il contratto sopra descritto, è l'UNICO a garantire la carica di AMMINISTRATORE UNICO di Società , rischio non garantito dalla maggior parte delle Polizze RC Professionali .

Nata nel 1963, la FILIPPI BROKER SRL costituisce l'evoluzione dell'attività di consulenza in campo assicurativo ed è oggi un'azienda di riferimento nel settore. I suoi principali Clienti sono Aziende medio- grandi e Dottori Commercialisti. L'esperienza, la serietà nel rapporto con il Cliente sono armonicamente integrate con la competenza tecnica, la specializzazione, l'aggiornamento.

CONTATTACI SENZA IMPEGNO

PER ULTERIORI INFORMAZIONI O FISSARE UN APPUNTAMENTO





Italia: i disastri di una Democrazia distorta

....02

di Davide Gionco

Approfondimento

Riassunto degli interventi inseriti nel Decreto Fiscale e nella Legge di Bilancio08

di Paolo Soro

Interposizione in ambito fiscale, elusione e conseguenze sul contraddittorio preventivo31

di Luca Mariotti

Non sanzionabilità delle violazioni meramente formali37

di Luca Labano

Breve analisi della nuova norma in tema di ritenute e compensazioni in appalti e subappalti42

di Andrea Quercetelli

I principi della corte di cassazione in tema di accertamenti fiscali46
--	--------

di Maurizio Villani

Giurisprudenza - Commento

Corte di Cassazione

Omessa fatturazione di prestazioni da contratto di appalto. Legittima se il corrispettivo non è stato incassato e se il ricavo è stato inserito in contabilità

....48

(Corte di Cassazione, Sentenza n. 1468 del 23 gennaio 2020)

commento di Luca Mariotti

Giurisprudenza - Fonti



Corte di Cassazione, Sentenza n. 1468 del 23 gennaio 2020

....52

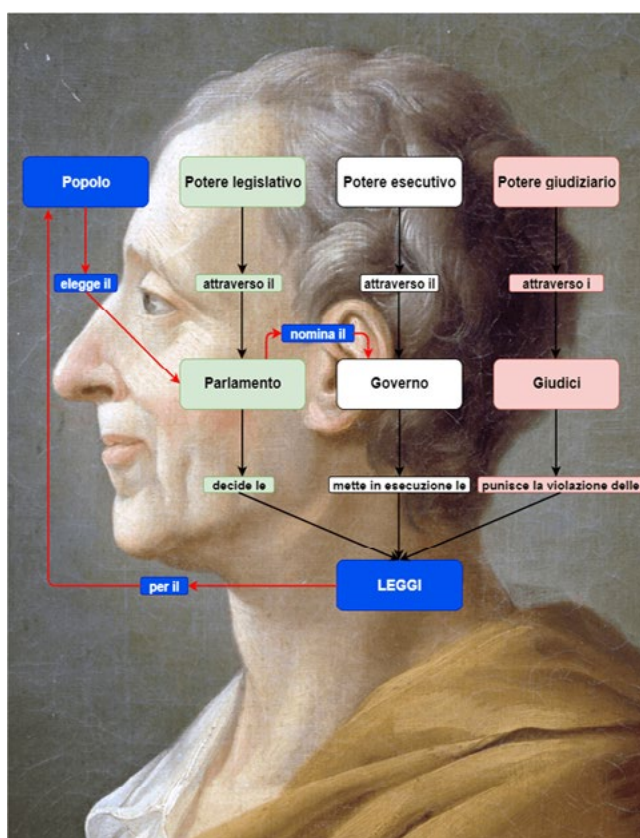
Il Punto

Italia: i disastri di una Democrazia distorta

di Davide Gionco



Quali sono le ragioni degli evidenti malfunzionamenti della Democrazia in Italia? Per trovare delle risposte è necessario prima di tutto comprendere cosa non funziona e perché.



Premesse storiche

Correva l'anno 1748 quando Charles-Louis de Secondat, baro de La Brède et de Montesquieu, a tutti noto semplicemente come Montesquieu, pubblicò l'opera *Spirito delle leggi*.

Nella sua opera Montesquieu evidenziava come *"Chiunque abbia potere è portato ad abusarne; egli arriva sin dove non trova limiti ... Perché non si possa abusare del potere occorre che ... il potere arresti il potere"*.

Montesquieu fu il primo a identificare i 3 generi di poteri fondamentali di uno stato: il potere legislativo (chi fa le leggi), il potere esecutivo (chi le fa eseguire) e il potere giudiziale

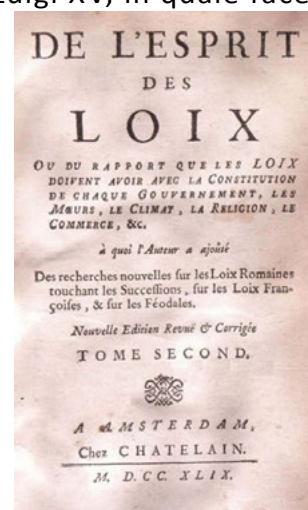
rio (chi punisce le infrazioni delle leggi).

Per evitare che chi deteneva il potere ne abusasse, era necessario che i 3 poteri fossero separati fra loro.

Ricordiamo che in quel tempo in Francia regnava indiscusso re Luigi XV, in quale faceva le leggi, era capo del governo ed era al di sopra delle leggi, essendo di fatto anche capo supremo della magistratura.

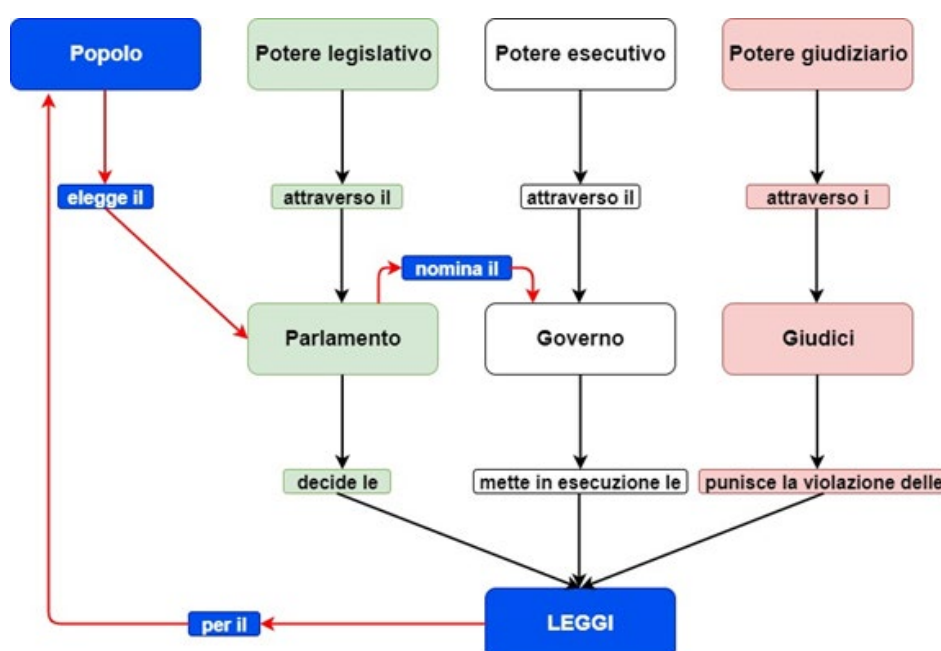
L'idea di limitare il potere del re non era nuova. Già nel 1215 in Inghilterra re Giovanni "senza terra" aveva accettato la *Magna Charta Libertatum*, tramite la quale anche il re doveva sottostare a quanto previsto dalla Legge.

Nonostante le censure iniziali da parte del potere costituito francese (si noti che il libro fu editato ad Amsterdam), le idee di Montesquieu si diffusero, venendo poi messe in atto nella Rivoluzione Americana (1775-183), poi nella



Rivoluzione Francese (1789-1793), arrivando poi in Italia con l'accettazione dello Statuto Albertino, nel 1848, da parte di re Carlo Alberto di Savoia.

Tale statuto diventerà quello del Regno d'Italia, con l'unificazione, e resterà in vigore fino al 1948, con l'approvazione dell'attuale Costituzione della Repubblica Italiana.



I limiti della visione di Montesquieu. L'esistenza del quarto e del quinto potere

Montesquieu ha certamente dei grandi meriti per avere introdotto nella cultura e nel diritto il concetto della separazione dei poteri e per avere evidenziato la necessità di limitare ciascuno dei poteri, affinché non avvengano degli abusi. Tuttavia Montesquieu non poteva immaginare che nei secoli successivi si sarebbero affermati due nuovi "tipi di potere" all'interno degli stati. Ai poteri legislativo, esecutivo e giudiziario, infatti, oggi è ampiamente riconosciuta l'esistenza di un "Quarto Potere" (resa pubblica dal celebre film di Orson Welles del 1941), che viene identificato nel potere di controllare le informazioni che contribuiscono a formare l'opinione pubblica e, quindi, ciò che il Popolo decide quando va a votare. Lo potremmo definire come "Potere Mediatico". Non decide al 100% ciò che il popolo vota, ma riesce a condizionare la maggioranza degli elettori, il che è sufficiente per ottenere gli obiettivi politici prefissati dai finanziatori.



Le opere di autori come Gustave Le Bon, Walter Lippmann, Edwards Barneys e, più recentemente, di Robert Cialdini mostrano come questo potere sia in grado di condizionare fortemente gli altri 3 poteri (legislativo, esecutivo e giudiziario).

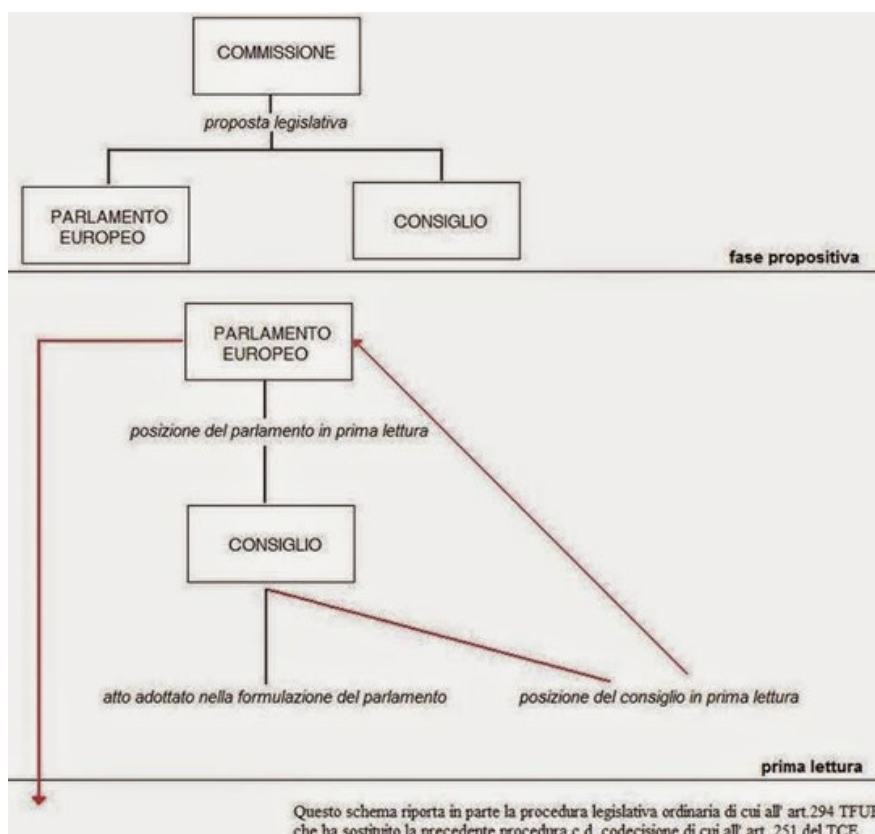
Possiamo certamente identificare l'esistenza di un "Quinto Potere" che influenza molto pesantemente gli altri 4 poteri. Si tratta del "Potere Monetativo" ovvero dal potere di chi ha la facoltà giuridica di creare del nuovo denaro e di decidere su come allocarlo (ad interesse), influenzando l'economia dello stato, influenzando le decisioni della politica, in particolare rendendo scarso il denaro per il bilancio, il che porta a tagli sulla spesa pubblica e ad aumenti delle tasse, mentre contemporaneamente rende molto denaro facilmente disponibile per la speculazione finanziaria. Con le riforme neoliberiste avvenute durante gli anni 1970-1980 la maggior parte delle banche centrali sono diventate "indipendenti" dai rispettivi governi, dando compimento alla costituzione del "quinto potere monetativo", effettivamente separato dagli altri poteri dello stato, ma anche indipendente dal controllo popolare, il che fa a pugni con la Democrazia. Questo avvenne in Italia nel 1981, con il famoso "divorzio" fra la Banca d'Italia ed il Ministero del Tesoro, ad opera di Carlo Azeglio Ciampi e di Beniamino Andreatta, avvenuta peraltro senza alcuna discussione pubblica e senza alcun voto parlamentare.

Attualmente il quarto ed il quinto potere sfuggono in larga parte ai meccanismi di limitazione dei poteri prospettati da Montesquieu, sono di fatto sotto il controllo dei grandi poteri economici e gli effetti negativi sono sotto gli occhi di tutti.

E il Popolo, dove sta?

Viviamo in un paese dove all'art. 1 della Costituzione sta scritto *“la sovranità appartiene al popolo”*. Ovvero formalmente in una Demo-crazia, nella quale il Popolo dovrebbe essere il beneficiario dell'azione dei 3+2 poteri e nella quale il Popolo dovrebbe detenere il potere di nominare coloro che votano le leggi alle quali tutti i poteri devono sottostare. La realtà, purtroppo, è ben diversa.

Per quanto riguarda l'approvazione delle leggi, oggi la stragrande maggioranza delle leggi sono o conversioni in legge di direttive dell'Unione Europea ovvero di testi di legge elaborati dalla Commissione Europea, i quali non hanno ricevuto un mandato diretto tramite votazione popolare, ma che sono espressione di accordi intergovernativi. Non sono persone che rendono conto al Popolo del loro operato, a differenza dei parlamentari. Il Popolo è molto distante, mentre le lobbies che operano a Bruxelles hanno molta facilità ad interagire con la Commissione Europea, che sostanzialmente concentra su di sé il potere legislativo ed il potere esecutivo in Europa.



Il “potere legislativo” del Popolo italiano è sottoposto alle direttive europee emanate dalla Commissione Europea. Non esiste un “potere legislativo” del Popolo europeo, dato che il Parlamento europeo non ha il potere né di imporre le proprie leggi al governo (la Commissione), né di impedire che le direttive della Commissione (le leggi) entrino in vigore.

Il “potere esecutivo” del governo italiano è sottoposto ai vincoli provenienti dalla Commissione Europea, attraverso le varie “lettere di chiarimenti” e attraverso il potere sanzionatorio nei confronti dei governi dei paesi membri.

Se il fine ultimo dei 3+2 = 5 poteri dello Stato dovrebbe essere di servire il Popolo, possiamo constatare che è proprio la “distanza democratica” dal Popolo, unita alla mancanza di strumenti di Democrazia Diretta adeguati, a fare sì che i 5 poteri non siano al servizio del Popolo, ma al servizio dei poteri finanziari e dei partiti politici loro valletti. Non è un caso che in Europa, e soprattutto in Italia, i ricchi siano sempre più ricchi e che la gente non si renda neppure conto di come avviene: sono loro a controllare i 5 poteri dello Stato.

Montesquieu diceva *“Chiunque abbia potere è portato ad abusarne; egli arriva sin dove non trova limiti ... Perché non si possa abusare del potere occorre che ... il potere arresti il potere”*. Non essendo previsti limiti a chi attualmente detiene i 5 poteri, le distorsioni alla Democrazia sono diventate la norma.



“Perché non scegliere dei gestionali per lo studio pensati da un collega con la mia stessa esperienza?”

PROGRAMMI CONTABILI E FISCALI

GBSOFTWARE

**NATI DALL'IDEA DI UN COMMERCIALISTA
E DA UNO STUDIO ATTIVO DAL 1977!**

Abbatti subito TEMPI, DIFFICOLTÀ e SPESE.

Puoi contare su soluzioni proprietarie e made in Italy:
non facciamo parte di alcun gruppo o multinazionale.
Software e assistenza sono curati da noi in via esclusiva.

SCOPRI DI PIÙ



Riassunto degli interventi inseriti nel Decreto Fiscale e nella Legge di Bilancio

di Paolo Soro

Dottore Commercialista

In attesa della conversione in legge del “Decreto Milleproroghe”, con la speranza che venga prorogata l’assurda normativa relativa alle ritenute sugli appalti, sembra il caso di fare il punto della situazione (anche perché l’annuale appuntamento con “Telefisco”, questa volta, si è rivelato – se possibile – ancor meno “illuminante” del solito), riepilogando quanto stabilito con il Decreto Fiscale di fine anno e con la Legge di Bilancio.

Accollo del debito d’imposta altrui e divieto di compensazione

Il debito tributario oggetto di accollo non può essere estinto mediante l’utilizzo in compensazione nel modello F24 dei crediti erariali dell’accollante.

Cessazione della partita IVA e inibizione alla

compensazione

Ai titolari di partita IVA, destinatari di provvedimenti di cessazione della partita IVA, ovvero di esclusione dall’archivio VIES, viene negata – a decorrere dalla data di notifica del provvedimento (di cessazione o di esclusione) – la possibilità di utilizzare in compensazione, nell’ambito del modello F24, i crediti tributari e non. Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti in violazione di quanto detto, il modello F24 viene scartato e i versamenti si considerano non eseguiti.

Ritenute sugli stipendi

A decorrere dal 1° gennaio 2020, i soggetti – sostituti d’imposta residenti ai fini delle imposte sui redditi nel territorio dello Stato – che affidano il compimento di una o più

opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro a un'impresa, tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera, presso le sedi di attività del committente, con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o a esso riconducibili in qualsiasi forma, sono tenuti a richiedere all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici (che a loro volta sono obbligate a rilasciarla) copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute fiscali operate sulle retribuzioni dei lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione di opere o servizi affidati dal committente, entro i 5 giorni lavorativi successivi al termine fissato per l'effettuazione del pagamento delle ritenute stesse.

Nel caso l'impresa appaltatrice o affidataria, entro i 5 giorni lavorativi successivi al termine fissato per l'effettuazione del pagamento delle ritenute, abbia maturato il diritto a ricevere corrispettivi dall'impresa committente, ma:

- ✓ questa non abbia inviato al committente la copia delle deleghe di pagamento delle ritenute fiscali e le informazioni relative ai lavoratori,

ovvero,

- ✓ il versamento delle ritenute fiscali risulti omesso o insufficiente rispetto ai dati risultati dalla documentazione trasmessa al committente,

quest'ultimo deve sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati, fino a quando perdura l'inadempimento, fino a concorrenza del 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio, ovvero per un importo pari alle ritenute non versate rispetto ai dati risultati dalla documentazione trasmessa. Tali obblighi non trovano applicazione

se le imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici comunicano al committente stesso, allegando la relativa certificazione, la sussistenza dei seguenti requisiti nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza prevista per la trasmissione della copia delle deleghe di pagamento delle ritenute fiscali e delle informazioni relative ai lavoratori:

- ✓ risultino in attività da almeno 3 anni, siano in regola con gli obblighi dichiarativi e abbiano eseguito nel periodo d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio versamenti complessivi registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime;
- ✓ non abbiano iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito affidati agli agenti della riscossione relativi alle imposte sui redditi, all'I-RAP, alle ritenute e ai contributi previdenziali per importi superiori a 50.000 euro, per i quali i termini di pagamento siano scaduti o siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione. Dette previsioni non applicano per le somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta la decadenza.

Con la Risoluzione N. 108/E del 23/12/2019, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che:

1. Stante l'obbligo di trasmettere al committente anche un "elenco nominativo di tutti i lavoratori impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere o servizi affidati dal committente, con il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun percipiente in esecuzione dell'opera o del servizio affidato", si ritiene che la quantificazione dei versamenti distinti per ciascun committente (e quindi della

retribuzione corrisposta al dipendente in esecuzione della specifica opera o servizio affidatogli e conseguentemente della relativa ritenuta operata), vada effettuata sulla base di parametri oggettivi (come a esempio sulla base del numero di ore impiegate in esecuzione della specifica commessa).

2. Con riferimento alla decorrenza degli obblighi introdotti, si ritiene che la previsione normativa trovi applicazione con riferimento alle ritenute operate a decorrere dal mese di gennaio 2020 (e, quindi, relativamente ai versamenti eseguiti nel mese di febbraio 2020), anche con riguardo ai contratti di appalto, affidamento o subappalto stipulati in un momento antecedente al 1° gennaio 2020.

Con successiva Risoluzione (109 del 24/12/2019), l’Agenzia ha istituito il codice “09” da indicare nel modello F24 di versamento delle ritenute.

Al momento, però, nonostante i termini previsti dalla legge siano abbondantemente scaduti, l’Agenzia non è ancora in condizione di ricevere le domande a fronte delle quali rilasciare l’attestazione prevista per dare la possibilità (a coloro che rientrano nei parametri previsti) di essere esentati dagli anzidetti pesanti e costosi adempimenti.

Trust

Costituiscono redditi di capitale e, quindi, sono rilevanti ai fini IRPEF, i redditi corrisposti a soggetti residenti in Italia da trust o istituti di contenuto analogo stabiliti in Stati o territori che si considerano a fiscalità privilegiata, qualora i beneficiari siano individuati (c.d. trust opachi). Nel caso si verifici detta impossibilità, le attribuzioni dei trust esteri che possono dare luogo a redditi di capitale imponibili in Italia sono

considerati redditi per il loro intero ammontare.

Impatriati

A partire dal periodo d’imposta in corso, ai soggetti che a decorrere dal 30 aprile 2019 trasferiscono la residenza in Italia e risultano beneficiari del regime sugli impatriati, si applicano le nuove norme contenute nel decreto Crescita; ossia:

- ✓ solo il 30% del reddito derivante da un’attività lavorativa è soggetto a imposta per 5 anni fiscali;
- ✓ se la residenza viene trasferita nel Sud Italia, solo il 10% del reddito dell’attività lavorativa è soggetto a imposta. Inoltre, il regime favorevole viene prorogato di 5 anni se il lavoratore soddisfa altre condizioni: avere un figlio minore di 18 anni, o acquistare una casa in Italia dopo aver spostato la residenza.

Dividendi alle società semplici

I dividendi corrisposti alla società semplice si intendono percepiti per trasparenza dai rispettivi soci con conseguente applicazione del corrispondente regime fiscale. Gli utili distribuiti alle società semplici, in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione:

- ✓ per la quota imputabile a soggetti IRES tenuti all’applicazione della norma sulla tassazione dei dividendi e interessi, sono esclusi dalla formazione del reddito complessivo per il 95% del loro ammontare;
- ✓ per la quota imputabile a soggetti tenuti all’applicazione della norma sui

dividendi per le imprese individuali, sono esclusi dalla formazione del reddito complessivo, nella misura del 41,86% del loro ammontare, nell'esercizio in cui sono percepiti;

- ✓ per la quota imputabile alle persone fisiche residenti in relazione a partecipazioni, qualificate e non qualificate, non relative all'impresa, sono soggetti a tassazione con applicazione di una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 26%. In tal caso, la ritenuta è operata sulla base delle informazioni fornite dalla società semplice.

Estensione del reverse charge IVA

Viene prevista l'estensione dell'applicazione del meccanismo del reverse charge a tutte le prestazioni di servizi effettuate tramite contratti di appalto e subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente, con utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o a esso riconducibili.

L'efficacia di tale disposizione, la quale non si applica alle prestazioni resa alla PA e ai soggetti nei cui confronti si applica il meccanismo dello split payment, nonché alle agenzie per il lavoro, è subordinata al rilascio dell'autorizzazione da parte del Consiglio dell'Unione Europea.

Esterometro

Cambia la periodicità di presentazione della comunicazione dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazio-

ne di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato (Esterometro). Con effetto dalla data di entrata in vigore della norma, la trasmissione telematica è effettuata trimestralmente entro la fine del mese successivo al trimestre di riferimento.

Estensione del ravvedimento operoso

Viene abrogata la norma che consentiva l'applicazione del ravvedimento operoso in versione "estesa" solo ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate e dall'Agenzia delle Dogane e Monopoli. Pertanto, tutte le riduzioni sulle sanzioni previste nelle varie ipotesi di ravvedimento valgono anche per i tributi locali (IMU e TASI).

Reati tributari

Dichiarazione infedele: chiunque indichi in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o IVA, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi inesistenti, è punito con la reclusione da 2 a 4 anni e sei mesi. Si dispone la non punibilità in caso di dichiarazione infedele dipendente da valutazioni che, complessivamente (e non più singolarmente) considerate, differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette.

Omissa dichiarazione: viene innalzata la pena prevista per chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi e l'IVA, omette di presentare una delle dichiarazioni annuali, laddove l'imposta evasa, con riferimento a ciascuna imposta, è superiore alla soglia di 50.000 euro. La pena prevista è la reclusione da 2 a 5 anni. Medesima pena è prevista anche per chiunque, essendovi

obbligato, non presenti la dichiarazione di sostituto d'imposta. Sono abrogate le disposizioni che riducevano le soglie di punibilità dei reati. Inoltre, per i reati tributari più gravi è prevista la confisca sproporzionale o allargata, con conseguente possibilità di sequestro funzionale alla medesima.

Viene estesa anche ai delitti di dichiarazione fraudolenta per operazioni inesistenti e di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, la causa di non punibilità del pagamento del debito tributario. Tali delitti non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Vengono aumentate anche le sanzioni pecuniarie a carico degli enti, in caso di commissione di reati tributari.

730

La scadenza del modello 730 è rinviata **dal 23 luglio al 30 settembre**. I conguagli Irpef, rimborsi o trattenute dovranno essere effettuati con la prima retribuzione utile e, comunque, con quella di competenza del mese successivo a quello in cui il sostituto ha ricevuto il risultato contabile. La trasmissione delle *certificazioni uniche* viene rinviata dal 7 al 16 marzo, stesso termine di consegna al dipendente. L'Agenzia delle Entrate mette a disposizione il modello 730 precompilato entro il 30 aprile e

non più entro il 15 aprile.

Scontrino elettronico

Dal 2021, viene previsto l'esonero dall'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi, così come dell'obbligo di registrazione e di certificazione fiscale dei corrispettivi, per le operazioni pagate con carte o bancomat. Saranno direttamente le banche, e i gestori di POS e altri strumenti di pagamento tracciabili, a mettere a disposizione dell'Agenzia delle Entrate i dati necessari per la certificazione dell'operazione. Lo scontrino elettronico, ovvero l'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri, rimarrà soltanto per le somme pagate in contanti.

RC auto familiare

Sarà consentito attribuire a tutti i veicoli del nucleo familiare la classe di rischio più bassa, anche nel caso di rinnovo dell'assicurazione.

Compensazioni F24

È previsto:

- ✓ L'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione dalla quale emerge il credito, per importi del credito superiori a 5 mila euro annui;
- ✓ L'obbligo di presentare il modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, anche per i soggetti non titolari di partita IVA.

Quest'ultimo requisito si applicherà anche alle compensazioni dei crediti effettuate dai sostituti d'imposta per il recupero delle eccedenze di versamento delle ritenute e dei rimborsi/bonus erogati ai dipendenti (esempio: rimborsi da 730).

L'utilizzo in compensazione dei crediti IR-PEF – IRAP – IRES, dunque, è subordinato alla presentazione della dichiarazione dei redditi. Pertanto, se la dichiarazione dei redditi viene presentata tra luglio e ottobre, per esempio, allora il credito emergente e spettante non potrà essere utilizzato per l'acconto IMU-TASI di giugno.

Le novità sulle compensazioni dei crediti fiscali si applicheranno a cominciare dalle deleghe di pagamento presentate a partire da marzo 2020; vale a dire, agli eventuali **crediti maturati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019**.

Sanzioni modello F24 scartato

In caso di mancata esecuzione delle deleghe di pagamento per effetto dell'attività di controllo dell'Agenzia, per ciascuna delega non eseguita, si applica la sanzione di:

- ✓ 250 euro per ogni F24 relativo a compensazioni e ritenute non spettanti o inesistenti di importo superiore a 5.000 euro;
- ✓ Il 5% per gli importi fino a 5.000 euro.

La norma prevede, dunque, una sanzione fissa molto alta anche solo per il semplice scarto di un modello F24 errato.

Dati della fatturazione elettronica

I file delle fatture elettroniche sono me-

morizzati fino al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione di riferimento, ovvero fino alla definizione di eventuali giudizi, al fine di essere utilizzati:

- dalla Guardia di Finanza nell'assolvimento delle funzioni di polizia economica e finanziaria;
- dall'Agenzia delle Entrate e dalla Guardia di Finanza per le attività analisi del rischio e controllo ai fini fiscali.

Si ricorda che i termini di decadenza attualmente previsti per il controllo/accertamento fiscale da parte delle istituzioni preposte sono pari (a seconda dei casi) a **5 o 7 anni**; fermo restando l'obbligo civilistico di conservazione decennale dei documenti.

Lotteria degli scontrini

Parte dal 01/07/2020 la lotteria degli scontrini, la quale subordina il commerciante a una serie di adempimenti, tra cui l'acquisizione e la comunicazione all'Agenzia delle Entrate del codice lotteria del contribuente. Non ci sono sanzioni per i commercianti che non eseguono gli adempimenti, ma i clienti possono segnalare all'Agenzia delle Entrate il rifiuto degli esercenti. Dopo di che, l'Agenzia delle Entrate inserirà i dati dei commercianti che non si sono adeguati alla lotteria degli scontrini nelle liste selettive per l'avvio dei controlli fiscali anti-evasione.

I premi della lotteria degli scontrini non concorrono alla formazione del reddito del percipiente per l'intero ammontare corrisposto nel periodo d'imposta e non sono assoggettati ad alcun prelievo fiscale.

Fatturazione elettronica sanitaria

La fatturazione elettronica in ambito sanitario necessita di specifiche regole e, fino alla loro predisposizione, è di fatto vietato emettere fattura elettronica. A partire dal 1° luglio 2020, sia l'invio dei dati al sistema TS che all'Agenzia delle Entrate per la trasmissione dei corrispettivi giornalieri, potrà essere effettuata con un'unica operazione mediante il registratore telematico.

Dichiarazione IVA precompilata

Dal prossimo 1° luglio 2020 in via sperimentale, nell'ambito di un programma di assistenza on line basato sui dati delle operazioni acquisiti con le fatture elettroniche e con le comunicazioni delle operazioni transfrontaliere, nonché sui dati dei corrispettivi acquisiti telematicamente, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione dei soggetti passivi dell'IVA residenti e stabiliti in Italia, in apposita area riservata del sito internet dell'Agenzia stessa, le bozze dei seguenti documenti:

- ✓ registri fatture vendite e acquisti;
- ✓ comunicazioni liquidazioni periodiche IVA (LIPE).

Tassazione sui giochi

Dal 10 febbraio 2020, il PREU sugli apparecchi di intrattenimento (AWP, SLOT, Videolottery) viene così aumentato:

- ✓ al 23% per gli AWP (attualmente il 21,6%);
- ✓ al 9% per le videolottery (attualmente il 7,9%).

Imposte in acconto per i soggetti ISA

I contribuenti per i quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale versano l'acconto in due rate (giugno e dicembre) pari ciascuna al 50% del totale.

Imposta di bollo fatture elettroniche

In caso di omesso, insufficiente o tardivo versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche inviate tramite il Sistema di Interscambio (SDI), l'Amministrazione Finanziaria comunicherà con modalità telematiche al contribuente l'ammontare dell'imposta da versare, nonché delle sanzioni per tardivo versamento e degli interessi. Qualora il contribuente non provveda al versamento, in tutto in parte, delle somme comunicate nel termine di 30 giorni dalla ricezione della comunicazione, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate provvederà all'iscrizione a ruolo degli importi non versati. Il pagamento dell'imposta di bollo, qualora d'importo inferiore a 1.000 euro, potrà essere effettuato a cadenza semestrale, entro il 16 giugno e il 16 dicembre.

POS

Niente sanzioni sul mancato utilizzo dei POS. Ma, ai titolari di partita IVA sarà riconosciuto un credito d'imposta pari al 30% delle commissioni addebitate per le transazioni effettuate tramite carte di credito, di debito o prepagate. Ossia, le commissioni bancarie restano, ma lo Stato riconosce un piccolo credito d'imposta sul loro importo. Il bonus partirà dal 1° luglio 2020. Il credito d'imposta sarà però solo per i titolari di partita IVA con ricavi o compensi

non superiori ai 400.000 euro annui.

Limite contanti

Il limite ai contanti passa da 3.000 a 2.000 euro, dal 1° luglio 2020 e fino al 31 dicembre 2021. Dal 1° gennaio 2022 sarà invece pari a 1.000 euro.

Auto usate dall'estero

Nei casi in cui non è previsto il versamento dell'Iva con F24 ELIDE, i soggetti saranno obbligati a una verifica preventiva da parte dell'Agenzia delle Entrate. Ciò, di fatto, equipara i titolari di partita IVA (imprese, arti e professioni) ai semplici consumatori finali.

IVA scuola guida

Addio all'esenzione e obbligo di versare l'IVA (aliquota ordinaria del 22%) da parte delle scuole guida. Le novità non hanno effetto retroattivo, ma si applicano dal 1° gennaio 2020.

Seggiolini anti-abbandono

È previsto un contributo di 30 euro per ogni nuovo dispositivo di allarme. Peraltro, a oggi non c'è traccia delle regole per l'accesso al contributo. L'obbligo dei dispositivi è entrato in vigore il 7 novembre, ma fino al 6 marzo non si applicheranno sanzioni.

Compensazione debiti fiscali-crediti PA

Viene estesa anche per gli anni 2019 e 2020 la possibilità di compensare i crediti certificati e vantati nei confronti di Pubbliche Amministrazioni per pagare i debiti tributari (e viceversa).

Accise

In via generale, si prevede un inasprimento delle pene; vengono inoltre rafforzate le misure contro le frodi nel settore dei carburanti.

Interessi sui debiti fiscali

Dal 1° gennaio 2020 il tasso di interesse per il versamento, la riscossione e i rimborsi di ogni tributo sarà determinato in misura unica compresa tra lo 0,1% e il 3% (attualmente si oscilla tra lo 0,5% e il 4,5%).

Pagamento della tassa automobilistica regionale con PAGO-PA

A decorrere dal 1° gennaio 2020 i pagamenti relativi alla tassa automobilistica sono effettuati esclusivamente secondo le modalità PAGO-PA.

Quote di genere

Viene previsto un nuovo periodo di vigenza del vincolo che assicuri l'equilibrio tra i generi per 6 rinnovi invece di 3; il genere meno rappresentato deve ottenere fin da subito almeno un terzo degli amministratori o sindaci eletti. Rimangono invece inalterate le sanzioni.

Agevolazioni fiscali relative a veicoli elettrici e a motore ibrido

È prevista l'estensione delle agevolazioni fiscali per l'acquisto dei veicoli da parte dei portatori di handicap anche ai motori ibridi o elettrici (cilindrata fino a 2.000 centimetri cubici se con motore a benzina o ibrido, a 2.800 centimetri cubici se con motore diesel o ibrido, e di potenza non superiore a 150 kW se con motore elettrico).

IVA agevolata prodotti igienico sanitari

L'IVA passa dal 22% al 5% per gli assorbenti compostabili o lavabili.

Piani di risparmio a lungo termine – PIR

Per i piani di risparmio individuale costituiti dal 1° gennaio 2020, le somme o i valori destinati al PIR devono essere per almeno il 70% investiti, direttamente o indirettamente, in strumenti finanziari anche non negoziati in mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione. Il restante 30% dovrà essere indirizzato all'economia reale.

Sgravio contributivo per l'apprendistato di primo livello

Per le assunzioni di giovani con il contratto di apprendistato per la qualifica e il diploma professionale, stipulate dal 1° gennaio al 31 dicembre 2020, viene riconosciuto, ai datori di lavoro che occupano alle proprie

dipendenze un numero di addetti pari o inferiore a nove, uno sgravio contributivo del 100%, con riferimento alla contribuzione dovuta per i periodi contributivi maturati nei primi tre anni di contratto. Laddove il contratto di apprendistato preveda una durata più lunga, resta fermo il livello di aliquota del 10% per i periodi contributivi maturati negli anni di contratto successivi al terzo.

Sgravio contributivo under 35

Anche per il 2020 resta fermo il limite dei 34 anni di età, per ricevere l'incentivo in caso di assunzione stabile. La norma attualmente in vigore dispone uno sgravio, per un periodo massimo di 36 mesi, del 50% dei contributi previdenziali a carico del datore di lavoro, con esclusione dei premi INAIL, in caso di assunzione con contratto a tempo indeterminato, a tutele crescenti, di giovani under 30. Con la legge di Bilancio 2020, viene prorogata l'agevolazione per gli under 35 per tutto l'anno 2020, per poi rientrare nel limite ordinario (ossia, sotto i 30 anni di età). Detti lavoratori non possono aver avuto pregressi rapporti di lavoro a tempo indeterminato con lo stesso o altro datore di lavoro.

Bonus eccellenze

È stata altresì prorogata la norma concernente le assunzioni dei laureati "modello". Per cui, i datori di lavoro privati che assumono, tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2020, giovani under 30, in possesso di laurea magistrale, ottenuta nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2018 e il 30 giugno 2019, con la votazione di 110 e lode, beneficiano di un esonero, per 12 mesi, dal versamento dei contributi previdenziali

a carico del datore di lavoro, con il limite massimo di 8.000 euro. Oltre a quanto indicato, per l'attivazione dell'incentivo, il neolaureato deve aver conseguito la laurea, entro la durata legale del corso di studi (quindi, senza andare "fuori corso"), presso un'Università statale o non statale legalmente riconosciuta, con una media ponderata non inferiore a 108/110.

Franca, non ha molto senso, oggi, limitare l'agevolazione a chi ha ottenuto la laurea nel periodo: 01/01/2018 – 30/06/2019. Ma la disposizione inserita è solo una proroga della norma vigente, la quale stabilisce detti limiti. Inoltre, detta norma rimandava a una circolare applicativa INPS che non è mai stata emanata.

Esonero contributivo per i contratti di lavoro sportivo

Viene previsto un esonero, per gli anni 2020, 2021 e 2022, dal versamento del 100% dei contributi previdenziali e assistenziali, con esclusione dei premi per l'assicurazione obbligatoria infortunistica, entro il limite massimo di 8.000 euro su base annua, per le società sportive femminili che stipulano, con atleti donne, contratti di lavoro sportivo.

Giovani agricoltori

È prevista la possibilità, per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali, con età inferiore a 40 anni, in caso di nuova iscrizione alla previdenza agricola effettuata tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2020, di ricevere un esonero dal versamento del 100% dell'accredito contributivo presso l'assicurazione generale obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti. L'esonero è attribuito, fer-

ma restando l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche, per un periodo massimo di 24 mesi. L'esonero, inoltre, non è cumulabile con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente e deve sottostare al massimale previsto per gli aiuti di stato (c.d. «de minimis»).

Anticipazione della NASpl

La normativa prevede la possibilità che il fruitore della NASpl possa ricevere l'indennità anticipata, in un'unica soluzione, dell'importo complessivo del trattamento che gli spetta e che non gli è stato ancora erogato, a titolo di incentivo all'avvio di un'attività lavorativa autonoma o di impresa individuale o per la sottoscrizione di una quota di capitale sociale di una cooperativa nella quale il rapporto mutualistico ha ad oggetto la prestazione di attività lavorative da parte del socio. In quest'ultimo caso, il valore ricevuto non sarà imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Anche qui, per quanto riguarda i criteri e le modalità di attuazione bisognerà attendere un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, che dovrà essere emanato entro 90 giorni dall'entrata in vigore della legge di Bilancio 2020.

Nuovo cuneo fiscale

Il taglio al cuneo fiscale è confermato dalla Legge di Bilancio, ma demandato a un apposito decreto attuativo, atteso nei primi mesi del nuovo anno: l'operazione dovrebbe partire da luglio. Dalle ultime indiscrezioni emerse si ipotizza un bonus da 500 euro nel 2020 con un incremento a partire dal 2021, presumibilmente come credi-

to d'imposta in sostituzione dell'attuale "Bonus Renzi". Sembrerebbe confermata l'introduzione anche della categoria di lavoratori con redditi da 26.600 a 35.500, oltre all'attuale range: da 8.000 a 26.600. Viceversa, appare tramontata l'idea di considerare pure i c. d. "incapienti": da 0 a 8.000. Resta il fatto che, nonostante tutti i proclami politici sul cuneo fiscale, al momento nessuno concretamente sa in che misura e con quali modalità la "manna" promessa arriverà.

Super e Iper Ammortamento

Arriva il nuovo Credito d'imposta 2020 per investimenti in beni strumentali al posto di Super ammortamento e Iper ammortamento: viene introdotto un nuovo credito d'imposta per le spese sostenute a titolo di investimento in beni strumentali nuovi, compresi quelli immateriali, effettuate nel 2020, e che con riferimento ad alcuni investimenti, riguarda anche i professionisti oltre alle imprese. Il credito d'imposta viene riconosciuto per gli investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato, effettuati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2020, o entro il 30 giugno 2021, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2020 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione entro il 31 dicembre, in misura differenziata secondo la tipologia di beni oggetto dell'investimento, in particolare:

- ✓ per gli investimenti in beni materiali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello "Industria 4.0", è previsto un bonus pari a:

40% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;

20% per la quota oltre i 2,5 milioni e fino a 10 milioni di euro;

- ✓ per gli investimenti in beni strumentali diversi:

6% nel limite massimo di 2 milioni di euro;

- ✓ per gli investimenti nei software di riferimento:

15% del costo, nel limite massimo di costi di 700.000 euro.

Nuovo credito d'imposta per ricerca e sviluppo

Previsto un nuovo Credito d'imposta per ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e altre attività innovative per la competitività delle imprese. La nuova disciplina opera per il periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2019 e si sostituisce a quella precedente. Il credito è riconosciuto, al netto delle altre sovvenzioni o contributi a qualunque titolo ricevute per le stesse spese ammissibili, e ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a 12 mesi:

- ✓ per le attività di ricerca e sviluppo, nella misura del 12% della relativa base di calcolo, nel limite massimo di 3 milioni,
- ✓ per le attività di innovazione tecnologica in misura del 6% della relativa base di calcolo, nel limite massimo di 1,5 milioni di euro,
- ✓ per le attività di innovazione tecnologica destinate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0, nella misura del 10% della relativa base di calcolo, nel

limite massimo di 1,5 milioni di euro

- ✓ per le attività di design e ideazione estetica, nella misura pari al 6% della relativa base di calcolo, nel limite massimo di 1,5 milioni di euro.

Credito Imposta investimenti Mezzogiorno

Confermate la proroga al 31 dicembre 2020 del credito d'imposta Investimenti nel Mezzogiorno dedicato ai titolari di reddito d'impresa che acquisiscono anche in leasing beni strumentali nuovi per strutture ubicate in Abruzzo, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia. Il credito d'imposta spetta in misura pari al 25% per le grandi imprese situate in Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia e Sardegna e al 10% per le grandi imprese situate in determinati comuni delle regioni Abruzzo e Molise.

Resto al Sud

Viene stabilito che, in merito alla misura rivolta ai giovani imprenditori nel Mezzogiorno (Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia) per l'anno 2019 e per l'anno 2020, il requisito del limite di età (compreso tra i 18 e i 45 anni) si intende soddisfatto se posseduto alla data del 1° gennaio 2019.

Credito d'imposta per la vendita al dettaglio di giornali

Si amplia il credito d'imposta per le edicole che nel 2020 viene riconosciuto anche nei casi in cui l'attività non rappresenti l'unico punto vendita al dettaglio di giornali, rivi-

ste e periodici nel comune di riferimento.

Buoni pasto e mense aziendali

È innalzata la soglia di non concorrenza alla formazione del reddito del lavoratore dipendente per i buoni pasto elettronici da 7 a 8 euro, mentre si riduce quella per i buoni pasto in formato cartaceo da 5,29 a 4 euro. Nulla cambia, invece, per le indennità erogate agli addetti ai cantieri edili, rimanendo confermata la soglia di 5,29 euro giornalieri. Per effetto della modifica, la non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente (e assimilato) dei buoni pasto opererà nei limiti di 4 euro giornalieri, per quanto riguarda i buoni in formato cartaceo, e 7 euro giornalieri per i buoni pasto elettronici, a prescindere dal numero di buoni utilizzati (seppur nel rispetto del limite di otto). L'eventuale eccedenza rispetto alle soglie, così rimodulate, va a formare reddito imponibile in capo al dipendente.

Fringe benefit auto

È inasprita la tassazione del fringe benefit, ma solo sui contratti stipulati a partire da luglio 2020, per i veicoli maggiormente inquinanti e di nuova immatricolazione. Il fringe benefit sarà dunque pari:

- ✓ al 25% sulle auto aziendali con emissioni di CO2 inferiori a 60 g/km
- ✓ al 30% per quelle con emissioni superiori a 60 g/km fino a 160 g/km
- ✓ al 40% (50% dal 2021) per i veicoli con emissioni superiori a 160 g/km fino a 190 g/km
- ✓ al 50% (60% dal 2021) per tutte le auto con emissioni superiori a 190 g/

km.

A questo punto, appare fin troppo ovvio, chi vuole continuare a beneficiare dell'attuale più favorevole regime di tassazione anche dopo luglio 2020, dovrà premunirsi di stipulare il contratto entro il 30 giugno 2020.

Eco-Bonus

Il bonus dedicato all'efficientamento energetico è confermato nel 2020. Le regole restano identiche anche per il prossimo anno. Ci saranno, quindi, due scaglioni, al 65% e al 50%. L'incentivo avrà percentuali ridotte, tra gli altri, per infissi e schermature solari.

Bonus mobili

Anche il prossimo anno sarà possibile agganciare ai lavori di ristrutturazioni lo sconto fiscale dedicato all'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici in classe non inferiore ad A+.

Sconto in fattura

Cancellato il meccanismo dello sconto direttamente in fattura per tutti i piccoli interventi, come la sostituzione di caldaie e infissi, mentre resta pienamente operativo per i lavori più rilevanti: sopra i 200.000 euro in condominio.

Bonus giardini

Lo sconto fiscale del 36% dedicato ai giardini e alla sistemazione a verde, cancellato

dalla Legge di Bilancio, è stato ripescato nel Decreto Milleproroghe. Anche per il prossimo anno, quindi, ci saranno regole identiche a quelle attuali.

Bonus ristrutturazioni

Lo sconto fiscale del 50% per le ristrutturazioni edilizie, come di consueto, guadagna un altro anno. Anche per il 2020, allora, non verrà ridimensionato al 36%; per contro, non ci saranno proroghe pluriennali.

Sisma-Bonus

Lo sconto fiscale dedicato alla messa in sicurezza degli immobili che può arrivare fino all'85%, utilizzando il meccanismo della classificazione di rischio sismico, resta in vigore anche nel 2020.

Bonus facciate

Per le spese documentate sostenute nell'anno 2020, relative agli interventi, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti ubicati in zona A o B, spetta una detrazione dall'imposta lorda pari al 90%. Nell'ipotesi in cui i lavori di rifacimento della facciata, ove non siano di sola pulitura o tinteggiatura esterna, riguardino interventi influenti dal punto di vista termico o interessino oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio, gli interventi devono soddisfare i requisiti tecnici fissati dal Ministro dello Sviluppo economico. Sono ammessi al beneficio esclusivamente gli interventi sulle strutture opache della facciata, su balconi o su ornamenti e fregi.

La detrazione è ripartita in 10 quote annuali costanti e di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi.

Detrazioni IRPEF

Le detrazioni per spese ai fini IRPEF spettano:

- ✓ nell'intero importo qualora il reddito complessivo non ecceda 120.000 euro;
- ✓ per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 240.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 120.000 euro, qualora il reddito complessivo sia superiore a 120.000 euro.

Ai fini della suddetta norma, il reddito complessivo è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze. La detrazione compete nell'intero importo, a prescindere dall'ammontare del reddito complessivo, per gli interessi passivi su mutui nonché per le spese sanitarie.

Esenzione IRPEF coltivatori diretti e IAP

Si estende al 2020 l'esenzione ai fini IRPEF dei redditi dominicali e agrari relativi ai terreni dichiarati da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola. Per l'anno 2021, gli stessi redditi concorrono alla base imponibile IRPEF nella misura del 50%.

Tassazione IRPEF vendite di piante

Per le attività dirette alla commercializzazione di piante vive e prodotti della floricultura acquistate da imprenditori agricoli florovivaistici, nei limiti del 10% del volume d'affari, da altri imprenditori agricoli florovivaistici, il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione ai fini IVA il coefficiente di redditività del 5%.

Abrogazione mini IRES e ritorno dell'ACE

A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018:

- ✓ viene abolita la mini IRES;
- ✓ viene reintrodotta l'ACE, con l'aliquota percentuale per il calcolo del rendimento nozionale del nuovo capitale proprio fissata all'1,3%.

Detrazione IRPEF spese scuole di musica

A decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2021, sono detraibili nella misura del 19% le spese, per un importo non superiore a 1.000 euro, sostenute da contribuenti con reddito complessivo non superiore a 36.000 euro per l'iscrizione annuale e l'abbonamento di ragazzi di età compresa tra 5 e 18 anni a conservatori di musica, a istituzioni legalmente riconosciute di alta formazione artistica musicale e coreutica, a scuole di musica iscritte nei registri regionali, nonché a cori, bande e scuole di musica riconosciute da una pubblica amministrazione,

per lo studio e la pratica della musica.

Esenzione canone RAI contribuenti anziani

A decorrere dall'anno 2020, per i soggetti di età pari o superiore a 75 anni e con un reddito proprio e del coniuge non superiore complessivamente a 8.000 euro annui, non convivente con altri soggetti titolari di un reddito proprio, fatta eccezione per collaboratori domestici, colf e badanti, è abolito il pagamento del canone di abbonamento alle radioaudizioni esclusivamente per l'apparecchio televisivo ubicato nel luogo di residenza. Per l'abuso è irrogata una sanzione amministrativa, in aggiunta al canone dovuto e agli interessi di mora, d'importo compreso tra 500 e 2.000 euro per ciascuna annualità evasa.

Trattamento fiscale delle somme corrisposte in esecuzione di pronunce CEDU

Viene prevista l'esenzione dalle imposte delle somme liquidate a titolo di indennità di risarcimento in esecuzione delle pronunce o degli accordi sostitutivi della Corte europea dei diritti dell'uomo, qualora sia prevista la clausola di esenzione da imposizione fiscale.

Deducibilità spese per impianti di colture arboree

Ai soli fini della determinazione della quota deducibile negli esercizi 2020, 2021 e 2022, si incrementano del 20% le spese sostenute per gli investimenti in nuovi impianti di colture arboree pluriennali. Sono

esclusi i costi relativi all'acquisto dei terreni.

Campione d'Italia

Viene istituita un'imposta locale sul consumo di Campione d'Italia (ILCCI) che si applica alle forniture di beni, alle prestazioni di servizi nonché alle importazioni effettuate nel territorio del comune per il consumo finale, compresa l'introduzione di beni provenienti dal territorio dell'Unione europea. Si considera consumatore finale chi effettua acquisti di beni e servizi per finalità diverse dall'esercizio di impresa arti o professioni e chi effettua operazioni escluse dall'applicazione dell'IVA in conformità alla legge federale Svizzera.

Accise sul gasolio commerciale

Sono esclusi dall'accisa agevolata sul gasolio commerciale, a partire dal 1° ottobre 2020, i veicoli appartenenti alla categoria euro 3 e inferiori. Si prevede inoltre che, a partire dal 1° gennaio 2021, l'esclusione riguarderà anche i veicoli appartenenti alla categoria euro 4 o inferiori.

Energia elettrica

Vengono rimodulate e innalzate le accise gravanti sui prodotti utilizzati per la produzione di energia elettrica (dunque, aumento delle bollette della luce). Salta la proroga del mercato libero per le bollette di luce e gas; salvo ulteriori novità, il regime tutelato arriverà a scadenza dal 1° luglio 2020.

Aumento dell'IVA

È prevista la sterilizzazione completa per il 2020, e parziale dal 2021, degli aumenti delle aliquote IVA e accise (c.d. clausole di salvaguardia). Pertanto, **non ci sarà alcun aumento delle aliquote IVA per il 2020. Invece, per gli anni successivi, si prevede l'aumento dell'IVA ridotta dal 10 al 12% e un aumento dell'IVA ordinaria di 3 punti percentuali per il 2021 (al 25%) e di 1,5 punti percentuali (fino al 26,5%) a decorrere dal 2022.** Inoltre, si posticipa dal 1° gennaio 2019 al 1° gennaio 2020 la rideterminazione – con provvedimento dell'Agenzia delle Dogane e dei monopoli – dell'aliquota dell'accisa sulla benzina e sulla benzina con piombo, nonché dell'aliquota dell'accisa sul gasolio usato come carburante, azzerando gli aumenti per l'anno 2020 e riducendoli negli anni successivi.

IMU – TASI

IMU e TASI si fondono. L'aliquota di base è fissata allo 0,86% e può essere manovrata dai comuni a determinate condizioni. Ulteriori aliquote sono definite nell'ambito di una griglia individuata con decreto del MEF. Vengono introdotte modalità di pagamento telematiche. L'aliquota di base è ridotta per i fabbricati rurali a uso strumentale. Inoltre, la norma consente ai comuni di deliberare in materia di IMU anche oltre il termine di approvazione del bilancio di previsione per gli anni 2020-2022 e comunque non oltre il 30 giugno 2020. In questo caso è assicurata la retroattività delle delibere con effetto dal 1° gennaio 2020 (il che significa che, a fine anno, si dovrà ricalcolare e conguagliare quanto versato a giugno). Infine, si dispone, a decorrere dal 2020, la deducibilità dell'IMU sugli immobili strumentali dal reddito d'impresa e dal reddito derivante dall'e-

sercizio di arti e professioni. In realtà, però, la deduzione si applicherà solo nella misura del 60% per gli anni 2020 e 2021, mentre l'intera deducibilità avrà effetto a decorrere dal 2022. Per il solo anno 2019, la deducibilità dell'IMU è fissata nella misura del 50%.

Cedolare secca sulle locazioni

Si riduce dal 15% al 10%, a regime, la misura dell'aliquota della cedolare secca da applicare ai canoni derivanti dai contratti di locazione di immobili a uso abitativo a canone concordato nei comuni ad alta densità abitativa. Per contro, non viene disposta alcuna proroga della cedolare secca sui negozi che, dunque, cessa la propria efficacia dal 1° gennaio 2020.

Plastic tax

Viene introdotta un'imposta sul consumo di **manufatti in plastica con singolo impiego (MACSI)** che hanno o sono destinati ad avere funzione di contenimento, protezione, manipolazione o consegna di merci o di prodotti alimentari. L'imposta è fissata nella misura di 0,45 euro per chilogrammo di materia plastica contenuta nei MACSI e non è versata qualora l'importo dovuto a titolo di imposta sia inferiore o pari a 10 euro. Sono esclusi dall'applicazione dell'imposta i MACSI che risultino compostabili, i dispositivi medici classificati dalla Commissione unica sui dispositivi medici, nonché i MACSI adibiti a contenere e proteggere preparati medicinali. Sono obbligati al pagamento dell'imposta:

- ✓ per i MACSI realizzati nel territorio nazionale, il fabbricante;
- ✓ per i MACSI provenienti da altri Pa-

esi dell'Unione europea, il soggetto che acquista i MACSI nell'esercizio dell'attività economica ovvero il cedente qualora i MACSI siano acquistati da un consumatore privato;

- ✓ per i MACSI provenienti da Paesi terzi, l'importatore.

Le disposizioni hanno effetto a decorrere dal primo giorno del secondo mese successivo alla data di pubblicazione del provvedimento attuativo, previsto entro il mese di maggio 2020. Spetta un credito d'imposta a favore delle imprese attive nel settore delle materie plastiche, produttrici di MACSI destinati ad avere funzione di contenimento, protezione, manipolazione o consegna di merci o di prodotti alimentari, nella misura del 10% delle spese di riferimento sostenute.

Sugar tax

Viene introdotta un'imposta sul consumo di bevande analcoliche edulcorate nella misura di 10 euro per ettolitro nel caso di prodotti finiti, e di 0,25 euro per chilogrammo nel caso di prodotti predisposti a essere utilizzati previa diluizione. L'obbligazione tributaria sorge e diviene esigibile:

- ✓ all'atto della cessione, anche a titolo gratuito, di bevande edulcorate, da parte del fabbricante nazionale o, se diverso da quest'ultimo, del soggetto nazionale che provvede al condizionamento, a consumatori nel territorio dello Stato ovvero a ditte nazionali esercenti il commercio che ne effettuano la rivendita;
- ✓ all'atto del ricevimento di bevande edulcorate da parte del soggetto acquirente, per i prodotti provenienti

da Paesi appartenenti all'Unione europea;

- ✓ all'atto dell'importazione definitiva nel territorio dello Stato per le bevande edulcorate importate da Paesi non appartenenti all'Unione europea.

Soggetti obbligati al pagamento sono rispettivamente:

- ✓ il fabbricante nazionale ovvero il soggetto nazionale che provvede al condizionamento
- ✓ l'acquirente, per la fattispecie di cui alla lettera
- ✓ l'importatore.

Le disposizioni hanno effetto a decorrere dal primo giorno del secondo mese successivo alla data di pubblicazione del provvedimento attuativo, previsto entro il mese di agosto 2020.

Web Tax

Si modifica radicalmente la disciplina dell'imposta sui servizi digitali. Le nuove norme:

- ✓ chiariscono le modalità applicative dell'imposta, pari al 3%, con riferimento ai corrispettivi colpiti, alle dichiarazioni, alla periodicità del prelievo;
- ✓ individuano le ipotesi di esclusione dall'imposta;
- ✓ obbligano i soggetti passivi non residenti alla nomina di un rappresentante fiscale;
- ✓ consentono l'applicazione dell'imposta dal 1° gennaio 2020;

- ✓ prevedono che la nuova disciplina sulla Web Tax sia abrogata non appena entrino in vigore disposizioni derivanti da accordi internazionali in materia di tassazione dell'economia digitale.

Tracciabilità detrazioni IRPEF

Si subordina la fruizione della detrazione del 19% relativa agli oneri da indicare nel Modello Unico al pagamento della spesa con strumenti tracciabili. Pertanto, tutte le spese che danno luogo allo sconto fiscale del 19% nella dichiarazione dei redditi, a decorrere dal 2020, non potranno più essere effettuate con l'utilizzo del contante, pena la perdita della detrazione stessa. La norma non riguarda le detrazioni spettanti in relazione alle spese sostenute per l'acquisto di medicinali e di dispositivi medici, nonché le detrazioni per prestazioni sanitarie rese dalle strutture pubbliche o da strutture private accreditate al Servizio sanitario nazionale.

Analisi di rischio ai fini fiscali

Per le attività di analisi del rischio, con riferimento all'utilizzo dei dati contenuti nell'archivio dei rapporti finanziari, l'Agenzia delle Entrate, anche previa pseudonimizzazione dei dati personali, si avvarrà delle tecnologie, delle elaborazioni e delle interconnessioni con le altre banche dati di cui dispone, allo scopo di individuare criteri di rischio utili per far emergere posizioni da sottoporre a controllo e incentivare l'adempimento spontaneo.

Nuovo regime forfetario

Cambia il regime forfetario per i contribuenti con ricavi non superiori a 65.000 euro annui e viene abrogata la flat tax per i soggetti con ricavi sino a 100.000 euro. Dal 1° gennaio 2020 sono ammessi al regime forfetario i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni se, al contempo, nell'anno precedente:

- ✓ hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a 65.000 euro;
- ✓ hanno sostenuto spese per un ammontare complessivamente non superiore a 20.000 euro lordi per lavoro accessorio, per lavoratori dipendenti, collaboratori, anche assunti secondo la modalità riconducibile a un progetto, comprese le somme erogate sotto forma di utili da partecipazione agli associati e le spese per prestazioni di lavoro svolte dall'imprenditore o dai suoi familiari.

Si aggiunge, poi, un'ulteriore clausola di esclusione legata all'aver percepito, nell'anno precedente, redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (dal tenore della norma, sembrerebbero doversi includere anche i redditi da pensione), eccedenti l'importo di 30.000 euro. Infine, aderendo alla fatturazione elettronica (scelta libera e non obbligo) si beneficia di un minor termine di decadenza dall'accertamento che viene ridotto di un anno.

Estromissione beni

Le disposizioni sull'estromissione dei beni delle imprese individuali si applicano anche alle esclusioni dal patrimonio dell'impresa dei beni ivi indicati, posseduti alla data del 31 ottobre 2019, poste in essere

dal 1° gennaio 2020 al 31 maggio 2020. I versamenti rateali dell'imposta sostitutiva sono effettuati, rispettivamente, entro il 30 novembre 2020 e il 30 giugno 2021. Per i soggetti che si avvalgono della disposizione, gli effetti dell'estromissione decorrono dal 1° gennaio 2020.

Rivalutazione dei beni

Viene prorogata la facoltà di rideterminare i valori delle partecipazioni in società non quotate e dei terreni (sia agricoli sia edificabili) posseduti, sulla base di una perizia giurata di stima, a condizione che il valore così rideterminato sia assoggettato a un'imposta sostitutiva. Nel dettaglio:

- ✓ si modifica il valore delle aliquote per la determinazione dell'imposta sostitutiva, prevedendo un'unica aliquota all'11% applicabile alla rideterminazione di valore dei terreni e delle partecipazioni in società non quotate;
- ✓ si aumenta dal 20% al 26% l'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito applicabile sulle plusvalenze realizzate in caso di cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di 5 anni;
- ✓ si prevede, a favore di imprese ed enti che non adottano i principi contabili internazionali, la possibilità di effettuare la rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018, in deroga alle disposizioni di legge vigenti in materia, attraverso il pagamento di un'imposta sostitutiva con aliquota del 12% per i beni ammortizzabili e del 10% per i beni non ammortizzabili. Per l'affrancamento del saldo attivo della rivalutazione è invece prevista un'im-

posta sostitutiva del 10%;

- ✓ si prevede che il riconoscimento fiscale di maggiori valori iscritti a bilancio (c.d. riallineamento), venga applicato anche ai soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali.

Le imposte sostitutive sono versate:

- ✓ per importi complessivi fino a 3.000.000 di euro, in un massimo di 3 rate di pari importo di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita, le altre con scadenza entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi;
- ✓ per importi complessivi superiori a 3.000.000 di euro, in un massimo di 6 rate di pari importo, di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita, la seconda entro il termine previsto per il versamento della seconda o unica rata di acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo d'imposta successivo, le altre con scadenza, rispettivamente, entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi e il termine previsto per il versamento della seconda o unica rata di acconto delle imposte sui redditi, per i periodi d'imposta successivi.

IVAFE e IVIE

Viene estesa la platea dei soggetti passivi IVIE e IVAFE, includendovi anche gli enti non commerciali, le società semplici e i soggetti a queste equiparate. Le nuove disposizioni si applicano a decorrere dal 2020.

Differimento deduzione componenti negativi IRES

Viene previsto il differimento delle percentuali di deducibilità, a fini IRES e IRAP, previste da alcune norme di legge.

Maggiorazione IRES concessionari autostradali

Per i periodi di imposta 2019, 2020 e 2021, dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, l'aliquota IRES, è maggiorata di 3,5 punti percentuali sul reddito derivante da attività svolte sulla base di:

- ✓ concessioni autostradali;
- ✓ concessioni di gestione aeroportuale;
- ✓ autorizzazioni e concessioni portuali rilasciate ai sensi degli articoli 16 e 18, legge n. 84/1994;
- ✓ concessioni ferroviarie.

Tutto ciò inevitabilmente si tradurrà in un aumento dei prezzi di pedaggi e biglietti.

Attività di formazione universitaria ai fini IRES

Si considera esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici anche l'attività di formazione universitaria posta in essere dalle Università non statali legalmente

riconosciute che hanno ottenuto l'autorizzazione a rilasciare titoli di studio universitario aventi valore legale, non costituite sotto forma di società commerciali.

IVA per locazioni imbarcazioni da diporto

Dalle operazioni effettuate a partire dal 1° aprile 2020, il luogo della prestazione dei servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, di imbarcazioni da diporto, si considera effettuato al di fuori dell'Unione europea qualora – attraverso adeguati mezzi di prova – sia dimostrata l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione del servizio al di fuori della Unione europea. Con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate saranno individuati le modalità e i mezzi idonei a dimostrare l'effettiva fruizione e l'effettivo utilizzo del servizio al di fuori dell'Unione europea.

Imposta di fabbricazione su biomassa di canapa

A decorrere dal 1° gennaio 2020, la biomassa di canapa (Cannabis), composta dall'intera pianta di canapa o di sue parti, è sottoposta a imposta di fabbricazione applicando al prezzo di vendita le aliquote percentuali in misura pari a 12 euro per mille chilogrammi, per ogni punto percentuale.

PREU e prelievo sulle vincite

A decorrere dal 15 gennaio 2020 il prelievo sulle vincite è fissato nel 20% per la quota delle vincite eccedenti il valore di 200 euro.

Riforma riscossione enti locali

Viene introdotta una complessiva riforma della riscossione degli enti locali, con particolare riferimento agli strumenti per l'esercizio della potestà impositiva, fermo restando l'attuale assetto dei soggetti abilitati alla riscossione delle entrate locali.

Canone unico enti locali

Si istituisce, dal 2021, il canone unico patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria, per riunire in una sola forma di prelievo le entrate relative all'occupazione di aree pubbliche e la diffusione di messaggi pubblicitari. Tale canone è destinato a sostituire la vigente disciplina della tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche (TOSAP), del canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche (COSAP), dell'imposta comunale sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni (ICPDPA), nonché del canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari (CIMP) e del canone per l'occupazione delle strade. Inoltre, si istituisce il canone unico patrimoniale di concessione per l'occupazione nei mercati, che dal 2021 sostituisce la TOSAP, il COSAP e, limitatamente ai casi di occupazioni temporanee, anche la TARI.

Accise e imposte sui tabacchi

Aumentano le accise che gravano sui tabacchi lavorati, in particolare con l'innalzamento dell'importo dell'accisa minima e dell'onere fiscale minimo (quest'ultimo valevole per le sigarette), nonché l'importo dell'aliquota di base su tali prodotti. Inoltre, si introduce una nuova imposta di consumo gravante sui prodotti accessori al consumo dei tabacchi da fumo, ovvero filtri e cartine,

nella misura di 0,0036 euro il pezzo.

Detrazione IRPEF spese veterinarie

Cambia la detrazione IRPEF per le spese veterinarie: dal 1° gennaio 2020, le spese veterinarie saranno detraibili, nella misura del 19%, fino all'importo di 500 euro, limitatamente alla parte che eccede 129,11 euro.

Sport Bonus

Proroga per il 2020 del credito d'imposta del 65% per le erogazioni liberali effettuate da privati per interventi di manutenzione e restauro di impianti sportivi pubblici e per la realizzazione di nuove strutture sportive pubbliche. Viene ampliato il novero dei beneficiari includendo, oltre alle "società sportive dilettantistiche", anche le "associazioni sportive dilettantistiche" e gli "enti di promozione sportiva". Viene inoltre confermato il fondo "sport e periferie".

Credito d'imposta investimenti sistema Centro Italia

Confermata la proroga al 31 dicembre 2020 del credito d'imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi per i comuni delle regioni Lazio, Umbria, Marche e Abruzzo colpiti dagli eventi sismici succedutisi dal 24 agosto 2016.

Altre disposizioni che interessano il mondo del lavoro

Sono previste:

- ✓ Riduzioni tariffarie INAIL
- ✓ Rivalutazioni delle pensioni più basse per il periodo 2020/2021
- ✓ Proroga dell'opzione della liquidazione pensionistica sul sistema contributivo per le donne lavoratrici dipendenti con almeno 58 anni di età e autonome con 59 anni e con almeno 35 anni di anzianità
- ✓ Prorogato di un anno il bonus bebè, che risulta rafforzato per i nuclei familiari con ISEE superiore ai 7mila euro
- ✓ Incremento del bonus asili nido
- ✓ Proroga congedo paternità per il 2020, con durata elevata a 7 giorni
- ✓ Proroga al 31 dicembre 2020 del termine delle conversioni degli eventuali contratti a tempo determinato dei lavoratori inizialmente utilizzati come lavoratori socialmente utili
- ✓ Proroga del bonus formazione nel 2020, con requisiti di accesso più stringenti e incrementi degli importi per alcune categorie di imprese (niente più obbligo di accordo sindacale, ma comunicazione preventiva al Ministero)
- ✓ Proroga nel 2020 del credito d'imposta a favore delle PMI per la partecipazione a manifestazioni internazionali
- ✓ Eliminata la Tobin tax sulle transazioni finanziarie
- ✓ Carta giovani 18 APP riconfermata anche per il 2020
- ✓ Fondo Garanzia Prima casa: rifinanziamento di 10 milioni

Proroghe confermate nel Decreto Milleproroghe

Le disposizioni approvate prevedono, tra l'altro, la proroga al 31 dicembre 2021 della transizione verso il mercato libero dell'energia, l'estensione al 31 dicembre 2021 dei termini per la stabilizzazione dei precari della pubblica amministrazione, la proroga fino al 31 dicembre 2020 del cosiddetto "bonus verde" sulle spese sostenute per gli interventi di sistemazione di giardini, terrazze e parti comuni di edifici condominiali, il rinvio al 31 luglio 2020 dell'adeguamento delle tariffe autostradali, la proroga della durata di stati di emergenza già dichiarati e della scadenza della presentazione di atti relativi alle quantificazioni dei danni subiti a causa di calamità naturali.

Risoluzione delle controversie in materia fiscale: Attuazione della direttiva (UE) 2017/1852

Per rafforzare la certezza del diritto in materia fiscale, la direttiva istituisce un meccanismo efficace, vincolante e obbligatorio di risoluzione delle controversie tra Stati membri che possono derivare dall'interpretazione e dall'applicazione di accordi e convenzioni per l'eliminazione della doppia imposizione, attraverso una procedura amichevole in combinazione con una fase arbitrale, con una scadenza chiaramente definita e un obbligo di risultato per tutti gli Stati membri.

Potenziamento dell'Amministrazione finanziaria

Al fine di garantire maggiore efficienza ed efficacia all'azione amministrativa, anche

in considerazione dei rilevanti obblighi derivanti dalle misure per favorire gli adempimenti tributari e le connesse semplificazioni, viene ammessa la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di assumere nuovo personale in aggiunta alle assunzioni già autorizzate e consentite.

Il Legislatore, conclude in "bellezza" e, pur di acconsentire alle richieste dell'Agenzia

delle Entrate e avvallare nuovi capitoli di spesa (soldi dei contribuenti), inciampa in un risibile ossimoro:

"In considerazione dei rilevanti obblighi derivanti da adempimenti tributari e connesse semplificazioni"?

Ma se sono semplificazioni, perché mai potrebbero causare obblighi rilevanti rispetto allo *status quo*?



Interposizione in ambito fiscale, elusione e conseguenze sul contraddittorio preventivo

di Luca Mariotti

Dottore Commercialista

Il fenomeno dell'evasione fiscale assume naturalmente ed inevitabilmente le forme e le modalità più disparate. In questo contesto non è raro che un soggetto diverso dall'effettivo titolare risulti intestatario di beni, di aziende, di attività patrimoniali in genere e di rapporti giuridici in realtà facenti capo a un diverso titolare. Gli accordi per cui ciò avviene possono avere la struttura più diversa ma in genere lo schema è quello di sostituire il soggetto reale con quello fittizio, generalmente nullatenente, che risulta quindi interposto al fine di non far percepire all'amministrazione chi sia il vero soggetto passivo del rapporto giuridici tributario.

Lo schema non è dissimile da quello del negozio simulato nel diritto civile. In questo contesto la simulazione consiste nell'accordo mediante il quale due soggetti pongono in essere un contratto o in generale un ne-

gozio giuridico (cosiddetto apparente) stabilendo che il medesimo non produca alcun effetto tra le parti (ex art. 1414 c.c.) ed allo scopo di poterlo invocare di fronte ai terzi.

Ecco le regole della Legislazione fiscale hanno da tempo provato a fornire un rimedio per porre contrasto a questo fenomeno, in particolare con l'articolo 37 del DPR n 600/73. Al terzo comma della norma citata si prevede infatti che: *"in sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona"*.

Non ci dilunghiamo oltre sull'introduzione dell'argomento. L'aspetto che intendiamo indagare in questa sede è quello dei rapporti tra questo genere di negozi e le regole

generali che riguardano le operazioni elusive. Come nell'elusione in generale infatti l'interposizione opera uno schermo contrattuale determinando conseguentemente un'apparenza giuridica che non corrisponde alla sostanza economica dell'operazione.

Anche nell'interposizione l'onere della prova è a carico della parte pubblica.

Ed in questo contesto occorre porre molta attenzione allo sviluppo della motivazione degli atti impositivi. Si ha infatti l'impressione che una volta affermata l'interposizione sovente si cerchi di sviluppare il ragionamento sui riferimenti fattuali alla ricerca di conferme. Talvolta trovando elementi che, in questa chiave di lettura posta in gioco in maniera del tutto apodittica, si rivelino come conferme del disegno simulatorio. Va ricordato allora che la prova deve essere data prima. Cioè va fornita in relazione ai rapporti tra interponente e interposto emersi concretamente ed indubitabilmente dalle indagini. Le prove possono essere date anche per presunzioni qualificate ma, considerando i grandi poteri a disposizione dell'Amministrazione, non dovrebbe essere difficile nelle indagini acquisire elementi certi. Da questa situazione iniziale si potranno poi fornire conferme ulteriori dagli accadimenti concreti. Ma sarebbe sbagliato formulare un teorema accusatorio e cercare solo dopo degli elementi che lo confermino.

Articolo 37 terzo comma DPR 600/73 ed interposizione reale

Il quadro normativo sopra descritto si ataglia ai casi in cui il soggetto interposto sia sostanzialmente simulato, ovvero che gli effetti degli atti e dei negozi siano, anche convenzionalmente tra le parti, riferiti al soggetto interposto. Così allora è naturale che le conseguenze tributarie seguano lo stesso percorso. Ma se il soggetto inter-

posto è realmente esistente e non risultano effetti traslati convenzionali tra le parti cosa succede? Cioè se non sussiste una simulazione, tipica dell'interposizione fittizia, ma una interposizione reale di persona, tipica del patto fiduciario, in cui il negozio giuridico voluto è proprio quello posto in essere dalle parti?

Una risposta la fornisce la Suprema corte con la sentenza 15830/2016 per cui *“l'interposizione fittizia non richiede affatto l'inesistenza del soggetto interposto sia perché il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3 (“sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona”) è norma, invece, che si riferisce a qualsiasi ipotesi di interposizione, anche a quella reale”*.

Ed infatti il fenomeno della simulazione relativa, *“nell'ambito della quale può ricomprendersi l'interposizione fittizia di persona, non esaurisce il campo di applicazione della norma, ben potendo attuarsi lo scopo elusivo anche mediante operazioni effettive e reali”* (Cassazione 25671/2013, 21794/2014, 21952/2015).

Interposizione ed elusione

In realtà il fatto di ricomprendere nell'interposizione fittizia a cui l'articolo 37 terzo comma anche quella reale è elemento relativamente nuovo, emerso nella giurisprudenza della Cassazione da non moltissimi anni. In precedenza sia la Corte stessa (si veda per esempio 3979 del 3 aprile 2000) aveva ritenuto che l'unica fattispecie prevista dalla norma fosse quella della simulazione.

Allargando il campo dell'applicabilità

dell'articolo 37 terzo comma, da qualche anno a questa parte, la Corte di Cassazione, ha ritenuto di appigliarsi ad un istituto che tipicamente ha ben più vasta portata. Quello dell'abuso del diritto.

Così ad esempio nella Sentenza n. 21952 del 28 ottobre 2015, si riporta il passaggio motivazionale testuale contenuto in altre massime della Corte, per cui "il fenomeno della simulazione relativa, nell'allibito della quale può ricomprendersi l'interposizione fittizia di persona, non esaurisce il campo di applicazione della norma, ben potendo attuarsi lo scopo elusivo anche mediante operazioni effettive e reali (Cass. n. 12788 del 2011, n. 449 e 25671 del 2013, n. 21794 del 2014)".

Recentemente tale orientamento è stato ribadito con l'ordinanza n. 20594 del 31/07/2019 nella quale si è affermato che se il comportamento antieconomico della società rivela una fittizia interposizione soggettiva, posta in essere al fine di ottenere indebiti vantaggi fiscali, vi è abuso del diritto. Nella specie, l'Agenzia delle entrate contestava un'operazione in cui una società aveva acquisito un aeromobile in leasing per darlo in locazione ad un altro soggetto (una associazione sportiva) a un canone orario prefissato. Le compagini dei soci/associati dei due soggetti erano sostanzialmente identiche, ma era chiaro che la società costituita come compagnia aerea avrebbe potuto dedurre i costi del leasing dell'aereo a differenza dell'associazione sportiva a cui esso veniva dato in locazione.

Effetti reali, quindi e non simulati. Ma interesse economico da attribuire all'interposto e non all'interponente.

Questa lettura che accomuna elusione e interposizione reale non convince buona parte della dottrina, a dire il vero.

Quando la Corte si pronuncia ad esempio sui casi di donazione del terreno a parenti prossimi e successiva cessione da parte

di quest'ultimi la Cassazione non distingue tra fenomeni riconducibili all'evasione e all'elusione, così come tra quelli imputabili all'interposizione fittizia e a quelli ricadenti nell'interposizione reale. Ma secondo taluni autori *"occorre rilevare che nell'elusione/abuso del diritto i contratti realizzati tra le parti sono tutti validi ed efficaci (anche nei confronti dei terzi): è il vantaggio fiscale ottenuto che risulta indebito. Per cui è chiaro che le vicende simulatorie/dissimulatorie, dove evidentemente si è in presenza di un'alterazione, non possono essere annoverate nell'elusione/abuso del diritto ma vanno inquadrare nell'evasione tributaria"*.¹

Il termine elusione e quello di abuso del diritto vengono sovente, in questo contesto, usati come sinonimi. Ma non è corretto che tale riferimento sia indistinto. Infatti il filone giurisprudenziale "allargato" di cui si è appena detto postula un comportamento abusivo in senso ampio. Molto diverse sono le regole della elusione che esistono nel periodo in cui il predetto orientamento ha origine, regole che fanno necessariamente riferimento al preesistente articolo 37-bis del DPR 600/73.

Detta norma prevedeva appunto che l'elusione (e non l'abuso) si potesse realizzare attraverso alcune specifiche forme negoziali. Nell'ultima versione della regola si poteva parlare di elusione, infatti, *"a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni: a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili; b) conferimenti in società, nonche' negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende; c) cessioni di crediti; d) cessioni di eccedenze"*

¹ Dario Deotto, "Quel distinguo sull'interposizione (e sugli effetti) che stenta a farsi strada" Il Quotidiano del Fisco, 31 gennaio 2018

d'imposta".

Ovviamente tali condizioni non sussistevano e non sussistono nell'ambito più ampio dell'abuso del diritto.

Nuove regole antielusive e contraddittorio preventivo

Le nuove disposizioni antielusive, collocate nello Statuto del Contribuente e che unificano regole di contrasto all'abuso del diritto e all'elusione, danno oggi una definizione delle fattispecie elusive in senso lato diversa e meno strutturata rispetto al precedente art. 37-*bis* del DPR 600/73. Secondo la nuova regola infatti configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Come accadeva in passato tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.

Le nuove disposizioni prevedono al comma sesto dell'articolo 10-*bis* dello Statuto, il contraddittorio preventivo.

Si stabilisce infatti che l'accertamento sia *"preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto"*.

L'entrata in vigore della nuova disciplina non ha rimosso la lettura delle regole dell'interposizione in chiave elusiva. Ovviamente non ci sono riferimenti ancora all'interpretazione della Suprema Corte dal lato tributario,

giacché i tempi della giustizia (nei tre gradi del giudizio tributario) non sono compatibili con una disposizione del 20152.

Ma una lettura del rapporto tra le nuove disposizioni antielusive e la fattispecie dell'interposizione in ambito tributario viene dalla III Sezione penale della Cassazione, che, naturalmente, a fini sanzionatori deve applicare le regole vigenti se più favorevoli. Nella Sentenza n. 9378 del 1° marzo 2018 della Cassazione Penale, Sez. III - Pres. Savani - Est. Liberati, per esempio, si ritiene non penalmente punibile, in applicazione del comma 13 dell'articolo 10-*bis* citato (il quale stabilisce che le operazioni meramente abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie) proprio una operazione di interposizione con utilizzo di un prestanome.

Con ciò viene confermata la collocazione delle operazioni di interposizione fittizia (ma per quanto visto si dovrebbe poter riferirsi anche a quella reale) nel solco delle operazioni di abuso del diritto come identificate dalle nuove regole.

Ed allora va posta con forza e con convinzione la questione del contraddittorio preventivo. Che a ben vedere nel precedente contesto normativo non era così netta per vari motivi.

In primis perché abbiamo visto che l'interposizione non era considerata una fattispecie propriamente elusiva ma abusiva. E il contraddittorio preventivo esisteva nel contesto dell'articolo 37-*bis* ma non in generale nell'applicazione del principio dell'abuso del diritto. Vero è che al riguardo la Sentenza n. 132/2015 della Corte Costituzionale aveva escluso differenze in generale tra fattispecie elusive ed abusive in riferimento all'obbligo del contraddittorio, ma lo

² L'articolo 10-*bis* dello Statuto è stato introdotto dal d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128

aveva fatto in ossequio a un principio generale che verrà smentito pochi mesi dopo dalle Sezioni Unite nella sentenza 24283 del 9 dicembre dello stesso anno. La quale invece affermerà che in tema di tributi interni (non armonizzati) il contraddittorio esiste solo quando sia normativamente previsto.

In secondo luogo poiché se anche si fosse voluta evocare l'elusione e non l'abuso si sarebbe andati incontro a una regola (quella dell'articolo 37-bis) in cui dell'interposizione non c'è traccia. A meno che le fattispecie negoziali dettagliate nella norma non avessero anche riflessi di questo tipo.

La conclusione è quindi semplice. Se l'ufficio applica una norma antielusiva la deve applicare come l'articolo 10-bis dello statuto prevede. E oggi ogni contestazione in ambito di interposizione va fatta convocando il contribuente in relazione al disegno elusivo ipotizzato, consentendogli di esprimere le proprie osservazioni nei sessanta giorni successivi. a pena di nullità dell'avviso di accertamento emesso senza rispettare tale procedura.

Possibili obiezioni e loro superamento

Se si pone la questione in giudizio può capitare (come è successo a chi scrive) che l'amministrazione nelle proprie controdeduzioni faccia riferimento pronunce della Suprema Corte nelle quali, per logica di tempi, si fa riferimento al vecchio 37-bis del dpr 600 (elusione).

Ad esempio l'Ordinanza n. 27886 del 31 ottobre 2018 della sezione tributaria legittima un accertamento in materia di interposizione condotto senza contraddittorio preventivo. Ma invece che basarsi in linea con tutto quello che sin qui si è esposto in tema di giurisprudenza sulle regole anteriori al

2015, sulla legittimità dell'accertamento per il fatto che fosse basato sull'abuso del diritto e per il motivo (v. SSUU 9 dicembre 2015) che in queste fattispecie una regola che impone il contraddittorio non sia ravvisabile, si segue una impostazione differente, in linea con ciò che aveva fatto precedentemente il Giudice di appello.

La Corte segue infatti il riferimento non all'abuso ma all'elusione, con i principi dell'articolo 37-bis. E afferma: *“Il legislatore, infatti, coll'art. 37-bis, ha scelto di tipizzare la figura dell'abuso del diritto convogliandola su specifici elementi caratterizzanti e determinate operazioni negoziali, in assenza dei quali non sono configurabili altre ipotesi (atipiche) di pratiche abusive. La ratio legis consiste nell'esigenza di limitare il rischio di un'indiscriminata applicazione della figura dell'abuso del diritto a qualsiasi fattispecie negoziale e di evitare l'insorgenza di controversie tributarie su accertamenti fiscali dall'esito aleatorio per l'Erario e, ancora, di impedire che i contribuenti siano sottoposti a inutili e complessi accertamenti fiscali, a discapito di altre attività di verifica e controllo (più utili, in termini di risultati conseguibili)”*.

Ed ancora: *“l'interposizione di persona, di cui all'art. 37, terzo comma, cit., è estranea al catalogo delle operazioni elusive che, a norma dell'art. 37-bis, cit., danno forma e sostanza, tipizzandola, alla figura dell'abuso del diritto”*.

Da questa lettura taluni Uffici ricavano il fatto che non sia necessario alcun contraddittorio preventivo. La lettura della Corte infatti già dice questo in relazione al quarto comma dell'articolo 37-bis che già prevedeva il contraddittorio in tema di elusione, a pena di nullità dell'avviso.

Ma questa lettura è completamente sbagliata per diversi motivi.

Prima di tutto perché l'interpretazione del-

la Corte del 2018 riguarda una norma che non esiste più. E che viene menzionata nello specifico giudizio poiché applicabile al caso deciso dalla suprema corte, “ratione temporis”. L’accertamento a cui i giudici di legittimità fanno riferimento è emesso nel 2002. in vigore dell’articolo 37-*bis* e le conclusioni non possono essere a quelli emanati dopo l’entrata in vigore delle nuove regole. Oggi infatti l’articolo 37-*bis* è abrogato. vige l’articolo 10-*bis* della legge 212/2000 introdotto dal d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128. Norma che indefettibilmente e indistintamente impone il contraddittorio preventivo in materia antielusiva e antiabusiva.

Per i periodi successivi non rimane allora che applicare la norma oggi vigente, che prevede sempre e comunque il contraddittorio preventivo a pena di nullità in ogni ambito, sia elusivo che abusivo. E non quella abrogata da quasi cinque anni.

Vale solo la pena di aggiungere che anche volendo “far interpretare” alla corte una norma diversa da quella che ha effettivamente interpretato (ovvero l’articolo 10-*bis* dello statuto piuttosto che il previgente articolo 37-*bis* del dpr 600/73) il collegamento logico (e meno che mai giuridico...) può reggere.

A parte la collocazione dell’interposizione non corretta che viene posta nella specifica pronuncia (ovvero nell’elusione e non nell’abuso come la giurisprudenza prevalente imporrebbe) la Corte, nella predetta ordinanza dall’ufficio, parla più volte di “fattispecie negoziale” perché, come si è visto, il vecchio articolo 37-*bis* prevedeva una serie di negozi tipicamente elusivi, dettagliatamente identificati (fusione, scissione, conferimento, cessione di credito, ecc.).

Oggi la logica della norma statutaria antielusiva non è altrettanto precisa e defi-

nita ma riferendosi a “operazioni prive di sostanza economica” in senso lato e con maggiore indeterminatezza delle fattispecie richiede un confronto preventivo a pena di nullità ancora più importante e determinante. e quindi indispensabile ed inderogabile.

L’ordinanza citata, anche se fosse corretta nel riferirsi all’articolo 37-*bis* previgente, fonda l’esclusione dell’interposizione dalle tutele in tema di elusione proprio perché l’interposizione non figura tra le fattispecie elusive dettagliatamente individuate dalla norma predetta. Oggi questo elenco tassativo non esiste più. Dunque l’interposizione è una delle possibili e non tassative situazioni di fatto nelle quali ci possono essere i presupposti dell’elusione e dell’abuso.

Sarebbe legittimo escludere il contraddittorio obbligatorio per tutte le “operazioni prive di sostanza economica” soltanto per questa fattispecie? E come potrebbe questa esclusione reggere sotto il profilo della ragionevolezza e del rispetto dei principi costituzionali?

Insomma una sentenza sul 10-*bis*, in altri termini, a differenza di quella sulla norma non più vigente (37-*bis*) non potrebbe riferirsi ad alcuna “fattispecie negoziale” predefinita. Ecco che diviene ancora maggiore l’importanza del confronto preventivo a pena di nullità dell’avviso. Regola unica, imprescindibile e generale per tutte le ipotesi di elusione e di abuso e da attuarsi a pena di nullità del successivo avviso.



Non sanzionabilità delle violazioni meramente formali

di Luca Labano

Dottore Commercialista

La violazione per tardiva comunicazione della variazione iva è formale e non punibile qualora non arrechi pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incida sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo (Cass. 5897/2013). In base a tale insegnamento della Suprema Corte la CTR siciliana ha respinto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate ricordando come il principio eurounitario di proporzionalità abbia assunto pieno valore in ambito sanzionatorio e trovi piena esplicazione nell'art. 10 dello Statuto del contribuente laddove sancisce la regola di non punibilità delle violazioni meramente formali. Nel caso di specie i giudici hanno, dunque, ritenuto che i 10 giorni di ritardo nella comunicazione dei dati non possano

aver determinato un pregiudizio all'azione di accertamento (sentenza del 27/09/2019 n. 5526/15 - comm. trib. reg. per la sicilia)

Le sanzioni amministrative tributarie possono o meno essere collegate a comportamenti che incidono sull'imponibile o sull'imposta dichiarata (o da dichiarare, o accertata, o versata). In determinati casi, le sanzioni colpiscono solamente dei comportamenti (omessi / tardivi / irregolari adempimenti) previsti dal legislatore ma inidonei ad influire sulla "sostanza" del rapporto tributario.

Occorre però distinguere tra violazioni (e relative sanzioni) formali e "meramente formali".

Come si è detto, la natura "meramente for-

male” della violazione è motivo di non punibilità degli autori della stessa (art. 6, comma 5-*bis*, D.Lgs. 472/1997).

Questo tipo di sanzioni (solitamente previste in misura fissa) riguarda i comportamenti che si traducono in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta (circolare dell’Agenzia delle Entrate 3.8.2001, n. 77/E, par. 3.1).

Causa di non punibilità è ritenuta inapplicabile in presenza di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi in assenza di imposte (le imposte potrebbero risultare dovute anche se i relativi imponibili non sono stati dichiarati).

Rimangono inoltre sanzionabili le violazioni per le quali l’esistenza del pregiudizio all’attività di controllo è ritenuta palese (es.: mancata o tardiva restituzione di un questionario inviato al contribuente; inottemperanza all’invito a comparire in ufficio...).

Se il contribuente non ha rimosso tutte le irregolarità commesse, ai fini del perfezionamento della definizione agevolata delle irregolarità formali, si consente, in presenza di un giustificato motivo, di provvedervi entro 30 giorni dalla ricezione di invito da parte dell’Agenzia delle Entrate. Lo ha chiarito l’Agenzia con la circolare n. 11/E del 2019 in tema di definizione agevolata delle irregolarità formali, in cui ha specificato taluni aspetti della normativa, che è rivolta a tutti i contribuenti, indipendentemente dall’attività svolta, dal regime contabile adottato e dalla natura giuridica.

Se il contribuente non ha rimosso tutte le irregolarità commesse, ai fini del perfezionamento della definizione agevolata delle irregolarità formali stesse, si consente, in presenza di un giustificato motivo, di provvedervi entro 30 giorni dalla ricezione di invito da parte dell’Agenzia delle Entrate. Lo

ha chiarito l’Agenzia con la circolare n. 11/E del 2019 in tema di definizione agevolata delle irregolarità formali, in cui ha specificato taluni aspetti della normativa, che è rivolta a tutti i contribuenti, indipendentemente dall’attività svolta, dal regime contabile adottato e dalla natura giuridica.

Con la circolare n. 11/E del 2019 arrivano i chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate sulla definizione agevolata delle irregolarità formali.

L’art. 9, D.L. n. 119/2018 ha previsto la possibilità di definire le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti, di natura formale, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, dell’iva e dell’irap e sul pagamento dei tributi, commesse fino al 24 ottobre 2018 con il pagamento di 200 euro per ciascun periodo d’imposta, si tratta per l’appunto delle irregolarità formali.

Il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate n. 62274 del 15 marzo 2019 ha disciplinato le modalità di attuazione della definizione agevolata in questione, la nuova circolare fornisce invece i chiarimenti in merito all’ambito di applicazione.

L’Agenzia dell’Entrate ha chiarito che tutti i contribuenti, indipendentemente dall’attività svolta, dal regime contabile adottato e dalla natura giuridica, possono regolarizzare infrazioni, inosservanze o omissioni aventi natura formale, commesse in materia di imposta sul valore aggiunto, di imposta sulle attività produttive, imposte dirette e relative addizionali, imposte sostitutive, ritenute alla fonte e crediti d’imposta.

Dal punto di vista oggettivo possono essere definite le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti di natura formale, commesse entro il 24 ottobre 2018, purché le stesse non rilevino sulla determinazione della base imponibile,

sulla liquidazione e sul pagamento dell'imposta sul valore aggiunto, dell'imposta sulle attività produttive, delle imposte dirette e relative addizionali, delle imposte sostitutive, delle ritenute alla fonte e dei crediti d'imposta.

Si tratta di inosservanze di formalità ed adempimenti suscettibili di ostacolare l'attività di controllo, anche solo in via potenziale; poiché diversamente le stesse costituirebbero violazioni "meramente formali".

L'art. 9, D.L. n. 119/2018 consente di definire le irregolarità anche se oggetto di controversia tributaria pendente. Va da sé che nelle ipotesi di controversie aventi ad oggetto atti che contestano violazioni commesse ai sensi dell'art. 7-bis del D.Lgs. n. 241/1997, sia per tardiva trasmissione delle dichiarazioni (violazioni formali) sia per omessa trasmissione (violazioni sostanziali), la sanatoria è consentita solo per le violazioni formali, dovendosi ricorrere alla definizione di cui all'art. 6 per sanare le violazioni sostanziali. Nel caso di adesione alla definizione di cui all'art. 9 in pendenza di causa, il contribuente dovrà comunicare la rinuncia al giudizio a seguito del perfezionamento della definizione.

Il legislatore ha introdotto la proroga di due anni dei termini di decadenza dell'attività sanzionatoria con riferimento alle violazioni formali constatate in un processo verbale, commesse fino al 31 dicembre 2015.

Il D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, approvato dal Senato, ha perso la possibilità di presentare la dichiarazione integrativa speciale. Tale possibilità è stata sostituita con la definizione degli errori formali eventualmente commessi dal contribuente. Il costo è assai modesto essendo pari a 200 euro per ciascuna annualità definita. Tuttavia sono esclusi gli errori collegati al possesso di attività all'estero con l'omessa compilazio-

ne del quadro RW e collegati alla procedura di collaborazione volontaria.

Non è più possibile presentare la dichiarazione integrativa speciale di cui all'art. 9. La disposizione è risultata di fatto inattuata ed ora cancellata dal testo definitivo del Decreto Legge collegato alla Manovra economica 2019. Uno degli emendamenti approvati prevede ora, però, la possibilità di regolarizzare le violazioni formali.

Si tratta delle irregolarità che non hanno dato luogo al versamento di minori imposte o alla determinazione di una minor base imponibile, e per tali ragioni regolarizzabili secondo il nuovo testo normativo in rassegna. La data spartiacque è quella del 24 ottobre, cioè la data di entrata in vigore del D.L. in commento. La norma prevede il pagamento di 200 euro per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni.

La disposizione modificata così prevede: *"Le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti, di natura formale, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, ai fini dell'iva e dell'irap e sul pagamento dei tributi, commesse fino al 24 ottobre 2018, possono essere regolarizzate mediante il versamento di una somma pari a 200 euro per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni."*

E' evidente come la nuova disposizione non riguardi le violazioni meramente formali. L'articolo 6, comma 5-bis del D.Lgs. n. 472 del 1997 stabilisce che non sono punibili le violazioni che, oltre a non incidere sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, non pregiudicano l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria. Resta, invece, punibile ogni altra violazione che sia di ostacolo all'attività di controllo.

In buona sostanza, se l'attività di controllo non risulta ostacolata, il contribuente non

potrà essere destinatario di alcuna sanzione. In tale ipotesi, non essendo possibile richiedere alcuna somma, il contribuente non sarà interessato alla nuova possibilità di definizione di cui all'articolo 9 in rassegna.

La natura meramente formale è più spesso ravvisabile nelle violazioni di norme tributarie punibili con sanzioni amministrative stabilite in misura fissa, non legata cioè all'ammontare del tributo, anche se non sarà sempre così.

In relazione a tali violazioni, è stato posto il problema circa l'individuazione del momento in cui occorre stabilire se esse siano state o meno di ostacolo all'esercizio del potere di accertamento. In altre parole, se il giudizio sulla natura meramente formale della violazione debba essere compiuto in astratto (vale a dire a priori sulla sola base delle caratteristiche proprie di un fatto illecito) ovvero in concreto (vale a dire a posteriori in base all'effettiva incidenza dell'illecito sulla determinazione del tributo o sull'attività di controllo).

In proposito può ritenersi che gli uffici debbano valutare in concreto (a posteriori), nei singoli casi specifici, se gli illeciti commessi abbiano determinato pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo.

Può dunque verificarsi che violazioni potenzialmente idonee ad incidere negativamente sull'attività di controllo, come ad esempio le irregolarità formali relative al contenuto delle dichiarazioni di cui all'articolo 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997, non siano punibili, essendo risultato in concreto che le stesse, anche per effetto dell'eventuale regolarizzazione delle medesime, non abbiano ostacolato l'azione di controllo dell'ufficio.

Invece il tardivo invio di una dichiarazione, sia pure entro i novanta giorni successivi rispetto alla scadenza originaria, renderà

più difficile l'attività di controllo. D'altra parte se il contribuente intende rimuovere l'irregolarità deve ricorrere al ravvedimento operoso anche laddove la dichiarazione non presenti imposte da versare. La tempistica nell'invio dei modelli dichiarativi è fondamentale anche per consentire all'Agenzia delle Entrate di effettuare il controllo formale dei modelli e dei relativi oneri.

Il contribuente dovrà effettuare una verifica caso per caso degli errori commessi. Ad esempio l'errata compilazione del quadro RV del modello società di capitali, cioè riguardanti il disallineamento dei valori civilistici rispetto quelli fiscali non determina alcun effetto né sulla base imponibile, né sul tributo. Pertanto le predette violazioni rientrano con certezza nel perimetro applicativo della disposizione.

Per ciò che riguarda le persone fisiche, la mancata compilazione del prospetto relativo alla rivalutazione dei terreni e delle quote di partecipazioni rappresenta un'irregolarità formale in grado di incidere sull'attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate. A tal proposito è stato precisato che la regolarità della rivalutazione è collegata al pagamento dell'imposta sostitutiva e al pagamento della prima rata nell'ipotesi di versamento rateale. Conseguentemente anche questa regolarizzazione è riconducibile nell'ambito di applicazione della definizione in rassegna.

Sono comprese nella sanatoria in rassegna anche le violazioni commesse con riferimento alla comunicazione all'Agenzia delle Entrate dei dati relativi alle liquidazioni periodiche o allo "spesometro", o ancora ai modelli Intrastat. In alcuni casi la verifica deve essere effettuata caso per caso. La compilazione "infedele" del quadro relativo al c.d. test di operatività potrebbe non alterare il risultato. Ad esempio la società interessata, nonostante l'errore commes-

so, potrebbe risultare comunque operativa. Questa violazione può sicuramente essere regolarizzata con il versamento annuale di 200 euro. Invece se l'errore commesso ha determinato l'alterazione del risultato in quanto la società non avrebbe superato il test di operatività, la violazione è di tipo sostanziale e non può essere regolarizzata alla luce della nuova disposizione approvata.

In molti casi la mancata compilazione o le omissioni relative alla compilazione del quadro RW, relativo al monitoraggio fiscale, sono formali, ma incidono sull'attività di controllo degli uffici. Trattandosi di un quadro della dichiarazione la cui compilazione è proprio finalizzata a consentire l'attività di controllo del fisco riguardante le attività che sono detenute all'estero, sembrava, inizialmente, ci fosse la possibilità di regolarizzare, con il versamento annuale di 200 euro, le eventuali omissioni.

La compilazione del quadro RW è completamente scollegata dalla circostanza che l'attività detenuta all'estero sia effettivamente produttiva di un reddito. Se l'attività estera non produce un reddito, la violazione è formale, ma ostacola l'attività di controllo.

In particolare, l'articolo 5, comma 2, D.L. 28 giugno 1990, n. 167, stabilisce che per le violazioni degli obblighi sul monitoraggio fiscale è irrogata una sanzione dal 3% al 15% dell'importo non dichiarato.

Qualora le attività estere di natura finanziaria o gli investimenti siano detenuti in "paradisi fiscali", la sanzione, ai sensi del medesimo articolo 5, D.L. n. 167/1990, va dal 6% al 30% degli importi non dichiarati.

L'ultima versione dell'emendamento ha però escluso la possibilità di "sanare" le omissioni commesse con riferimento alle "attività estere" che avrebbero determina-

to l'obbligo di compilazione del predetto quadro RW.

In base ad un'interpretazione letterale del testo finale dell'emendamento, il contribuente non può far emergere attività estere precedentemente non dichiarate. I primi commentatori, però, hanno rilevato che forse potrebbe essere possibile regolarizzare gli errori commessi con riferimento ai valori indicati.

Sono esclusi dalla regolarizzazione gli atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria. Sono parimenti escluse le violazioni già contestate in atti divenuti definitivi alla data di entrata in vigore del Decreto Legge in rassegna e quindi al 24 ottobre 2018.



Breve analisi della nuova norma in tema di ritenute e compensazioni in appalti e subappalti

di Andrea Quercetelli

Dottore Commercialista

Con la cosiddetta “manovra fiscale 2020” è stato introdotto nell’ordinamento tributario l’articolo 17 bis al DLgs 241/1997 ad opera dell’articolo 4 del DL 124/2019. La norma prevede una serie di obblighi e sanzioni in capo alle imprese al fine di contrastare gli illegittimi comportamenti di omessi versamenti di ritenute fiscali da parte di imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici che eseguono opere e servizi.

La prima formulazione della norma, in sede di stesura del decreto legge, poi completamente riscritta in sede di conversione in legge, era a dir poco astrusa e peccava anche di evidenti profili di illegittimità attribuendo al committente la responsabilità del versamento delle ritenute fiscali trattenute dall’impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici ai lavoratori direttamente impiegati nell’esecuzione dell’opera o del servizio.

La versione finale della norma è stata ricondotta in un alveo di maggiore sistematicità, seppur all’interno di una serie di obblighi ed oneri in capo alle imprese di cui sopra che si rifletteranno inevitabilmente in un aggravio di costi amministrativi.

La norma prevede che il versamento delle ritenute sia eseguito dall’impresa appalta-

trice, affidataria o subappaltatrice e che il committente sia obbligato a richiedere alle suddette imprese la copia dei modelli di versamento delle ritenute al fine di verificare gli importi corrisposti all’erario.

Di corredo è stata esclusa la possibilità di pagare le ritenute relative ai lavoratori impiegati nell’esecuzione dell’opera o del servizio utilizzando crediti in compensazione.

La novella si applica ai committenti che affidano ad un’impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice l’esecuzione di una o più opere o servizi per un importo complessivo annuo superiore ad € 200.000 attraverso “*contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati dal prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi dell’attività del committente*”.

con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo".

Il presupposto oggettivo dell'obbligo de quo soggiace, quindi, ad un duplice limite di natura economica da un lato, (importo annuo complessivo delle opere o dei servizi commissionati superiore ad € 200.000) e funzionale dall'altro, (esecuzione degli stessi caratterizzata dalla prevalenza dell'utilizzo della manodopera presso le sedi del committente con utilizzo di beni strumentali di quest'ultimo).

Il limite economico di € 200.000 si riferisce all'importo annuo delle opere o dei servizi affidati alla singola impresa tramite contratti di appalto, subappalto o rapporti negoziali comunque denominati, anche come somma di più rapporti contrattuali diversi¹.

A corollario, la norma in argomento ha previsto l'estensione del meccanismo dell'inversione contabile ai fini IVA alle prestazioni di cui sopra, inserendo un'ulteriore fattispecie all'articolo 17 del DPR 633/1972.

La nuova disciplina si applica dal primo gennaio 2020, mentre l'estensione del reverse charge necessita di una specifica autorizzazione da parte del Consiglio dell'Unione europea.

Da un punto di vista soggettivo il nuovo articolo 17 bis del DLgs 241/1997 si applica ai committenti che affidano il compimento di una o più opere o servizi, che siano sostituiti di imposta e che risiedano in Italia.²

Il presupposto oggettivo richiede la contemporanea presenza dell'affidamento di opere e servizi tramite *"contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati"* di importo complessivo annuo superiore

ad € 200.000 e della loro esecuzione con l'utilizzo prevalente *"di manodopera presso le sedi dell'attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualsiasi forma"*.

La norma fa riferimento sia a contratti tipici che atipici estendendo l'ambito di applicazione a fattispecie di esternalizzazione sia di servizi che di fasi della produzione. A titolo esemplificativo, vi possono rientrare:

- ✓ il contratto di subfornitura disciplinato dalla Legge 192/1998 che prevede l'affidamento ad altre imprese dell'esecuzione di specifiche lavorazioni o dello svolgimento di una o più fasi del processo produttivo;
- ✓ il contratto d'opera di cui all'articolo 2222 del Codice civile, anche se la caratteristica tipica della prevalenza del lavoro proprio del prestatore d'opera sembrerebbe escludere il requisito del prevalente utilizzo di manodopera di terzi dipendenti o collaboratori;
- ✓ il contratto di cessione di beni con posa in opera disciplinato dall'articolo 2223 del Codice civile, che prevede la coesistenza di una prestazione di vendita di beni e di una prestazione di servizi. Per valutare se il contratto de quo rientri nell'ambito di applicazione della nuova norma sarà necessario verificare l'esistenza dei requisiti richiesti (sia quelli economici che quelli relativi alla manodopera) in relazione alla prestazione dei servizi.

E' importante sottolineare che l'applicazione della nuova norma richiede che le prestazioni siano eseguite dalle imprese appaltatrici, affidatarie o subappaltatrici avvalendosi di beni strumentali di proprietà del committente il che esclude i casi in cui quest'ultimo non metta a disposizione tali beni.

1 Così la risposta dell'Agenzia delle entrate al videoforum di Italia Oggi del 13 gennaio 2020

2 Si ritiene il condominio escluso dall'ambito di applicazione della novella non mettendo a disposizione beni di proprietà per l'esecuzione dell'opera o del servizio.

Il nuovo articolo 17 *bis* introduce una serie di obblighi in capo alle imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici. Esse sono tenute innanzitutto a determinare l'importo delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e assimilato corrisposti ai lavoratori impegnati nell'esecuzione dell'opera o del servizio, senza poterle compensare con proprie posizioni creditorie.³ Poi, sono tenute ad eseguire il versamento delle ritenute utilizzando un modello appositamente compilato per ciascun committente, al fine evidentemente di agevolare l'attività di controllo di quest'ultimo. Infine, le imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici⁴ sono tenute a trasmettere al committente i modelli utilizzati per il pagamento delle ritenute; un elenco nominativo di tutti i lavoratori impiegati nel mese precedente nell'esecuzione dell'opera o del servizio, con il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun lavoratore; l'ammontare della retribuzione corrisposta a ciascun lavoratore impiegato nell'esecuzione dell'opera o del servizio affidato dal committente; il dettaglio delle ritenute fiscali eseguite nel mese precedente per ciascun lavoratore, con separata indicazione delle ritenute relative alla prestazione affidata dal committente.

Si tratta di una serie di obblighi che a mio avviso sfociano nell'arbitrio, andando illegittimamente a ledere la sfera della riservatezza nella gestione dell'impresa, a discapito di quelle di minori dimensioni, id est le imprese subappaltatrici, che si vedranno verosimilmente fare i conti in tasca con inevitabili conseguenti richieste di revisione del prezzo.

I suddetti obblighi in capo alle imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici sono funzionali per permettere al committente il controllo degli importi delle ritenute da

esse versati. Con la previsione anche di una funzione sanzionatoria in capo a quest'ultimo consistente nella sospensione del pagamento dei corrispettivi maturati dalle imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici fino a che perdura l'inadempimento⁵ e di una funzione delatrice nei confronti dell'agenzia delle entrate⁶.

L'inadempimento degli obblighi previsti per il committente genera una responsabilità a suo carico solo nel caso in cui si verifichi il parziale o totale omesso versamento delle ritenute fiscali da parte delle imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici, con l'obbligo di pagare una somma commisurata alla sanzione irrogata a queste ultime.

E' infine prevista una via d'uscita per disapplicare la suddetta nuova disciplina in favore delle imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici che al contempo siano in attività da almeno tre anni, siano in regola con gli obblighi dichiarativi, abbiano eseguito nell'ultimo triennio versamenti registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi risultanti dalle dichiarazioni di tali anni e non abbiano in corso obbligazioni scadute di pagamento tributarie o contributive per importi superiori ad € 50.000. Per dimostrare il possesso dei requisiti per la disapplicazione della nuova disciplina è previsto il rilascio di un apposito certificato da parte dell'Agenzia delle entrate.

* * *

In conclusione, la novella introduce un numero di obblighi nei confronti delle imprese che operano all'interno di rapporti contrattuali di varia natura, nelle generiche forme

3 Tale divieto rappresenta un evidente *vulnus* di legittimità costituzionale della norma.

4 Queste ultime anche all'impresa appaltatrice.

5 Fino a concorrenza del 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio o se inferiore per un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate rispetto ai dati in base alla documentazione trasmessa.

6 Il committente deve comunicare l'inadempimento riscontrato entro novanta giorni all'Agenzia delle entrate competente.

riconducibili all'appalto, all'affidamento ed al subappalto, demandando alle stesse, sotto certi aspetti, una funzione di accertamento del corretto assolvimento dell'obbligazione tributaria che è propria del titolare del diritto al tributo, con la previsione per di più di onerose sanzioni dirette ed indirette in caso di non corretta applicazione della norma.

Sicuramente il legislatore è voluto inter-

venire pesantemente in un settore economico caratterizzato da sacche di evasione tributaria. A mio avviso, però, gli strumenti previsti dalla norma sono oltremodo penalizzanti per le imprese, a cui è richiesta, da un lato, la divulgazione di informazioni riservate come il costo orario della manodopera e, dall'altro, sono attribuite funzioni di accertamento tributario proprie dell'amministrazione finanziaria.



I principi della Corte di Cassazione in tema di accertamenti fiscali

di Maurizio Villani

Avvocato Tributarista

Secondo principi consolidati della giurisprudenza della Corte di Cassazione, l'art. 7, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, nel prevedere che debba essere allegato all'atto dell'Amministrazione finanziaria ogni documento richiamato nella motivazione di esso, non trova applicazione per gli atti di cui il contribuente abbia già avuto integrale e legale conoscenza per effetto di precedente comunicazione, sicché è sufficiente che il processo verbale di constatazione sia stato precedentemente consegnato in copia previa sottoscrizione al legale rappresentante della società contribuente¹, poiché un'interpretazione puramente formalistica si porrebbe in contrasto con il criterio ermeneutico che impone di dare alle norme procedurali una lettura che, nell'in-

teresse generale, faccia salva la funzione di garanzia loro propria, limitando al massimo le cause di invalidità o d'inammissibilità chiaramente irragionevoli.²

L'eventuale irrogazione di sanzioni, se contestuale all'accertamento dell'imposta, si deve ritenere motivata quando la pretesa fiscale sia definita nei suoi elementi essenziali e sia precisata la sanzione³.

In tema di accertamenti fondati sulle risultanze delle indagini sui conti correnti bancari, ai sensi degli artt. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 51 del D.P.R. n. 633 del 1972, l'onere del contribuente di giustificare la provenienza e la destinazione degli importi movimentati sui conti correnti intestati

¹ cfr. Cass. nn. 407/2015, 15327/2014.

² cfr. Cass. n. 18073/2008.

³ cfr. Cass. nn. 16484/2016, 9774/2010.

a soggetti per i quali è fondatamente ipotizzabile che abbiano messo il loro conto a sua disposizione non viola il principio *praesumptum de praesumpto non admittitur* - o divieto di doppie presunzioni o divieto di presunzioni di secondo grado o a catena - sia perché tale principio è, in realtà, inesistente, non essendo riconducibile agli artt. 2729 e 2697 c.c. né a qualsiasi altra norma dell'ordinamento, sia perché, anche qualora lo si volesse considerare esistente, esso atterrebbe esclusivamente alla correlazione di una presunzione semplice con un'altra presunzione semplice, ma non con una presunzione legale, sicché non ricorrerebbe nel caso di specie⁴.

In sede di rettifica e di accertamento d'ufficio delle imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973, l'utilizzazione dei dati risultanti dalle copie dei conti correnti bancari acquisiti dagli istituti di credito non può ritenersi, infatti, limitata, in caso di società di capitali, ai conti formalmente intestati all'ente, ma riguarda anche quelli intestati ai soci, agli amministratori o ai procuratori generali, allorché risulti provata dall'Amministrazione finanziaria, anche tramite presunzioni, la natura fittizia dell'intestazione o, comunque, la sostanziale riferibilità all'ente dei conti medesimi o di alcuni loro singoli dati, senza necessità di provare altresì che tutte le movimentazioni di tali rapporti rispecchiano operazioni aziendali, atteso che, ai sensi dell'art. 32 del D.P.R. n. 600 cit., incombe sulla società contribuente dimostrarne l'estraneità alla propria attività di impresa⁵.

In tema di accertamento, la mancanza di autorizzazione alle indagini bancarie rende le stesse illegittime ove si sia tradotta in un concreto pregiudizio per il contribuente, in conformità alla concezione sostanzialistica dell'interesse del privato alla legittimità del

provvedimento amministrativo, espressa, in via generale, dall'art. 21 octies della L. n. 241 del 1990⁶.

Infine, sul concetto di fatto notorio, la Corte di Cassazione ha costantemente statuito che «*il fatto notorio, derogando al principio dispositivo delle prove e al principio del contraddittorio, va inteso in senso rigoroso, e cioè come fatto acquisito alle conoscenze della collettività con tale grado di certezza da apparire incontestabile*»⁷, ovvero che il ricorso alle nozioni di comune esperienza (fatto notorio), comportando una deroga al principio dispositivo ed al contraddittorio, in quanto introduce nel processo civile prove non fornite dalle parti e relative a fatti dalle stesse non vagliati né controllati, va inteso in senso rigoroso, e cioè come fatto acquisito alle conoscenze della collettività con tale grado di certezza da apparire indubitabile ed incontestabile.

Al che consegue che restano estranei a tale nozione le acquisizioni specifiche di natura tecnica, gli elementi valutativi che implicano cognizioni particolari o richiedono il preventivo accertamento di particolari dati, nonché quelle nozioni che rientrano nella scienza privata del giudice, poiché questa, in quanto non universale, non rientra nella categoria del notorio, neppure quando derivi al giudice medesimo dalla pregressa trattazione d'analoghe controversie⁸.

4 cfr. Cass. n. 15003/2017, 1898/2016.

5 cfr. Cass. n. 8112/2016.

6 cfr. Cass. n. 9480/2018, 3628/2017.

7 cfr. Cass. n. 5232/2008.

8 cfr. Cass. n. 6299/2014; da ultimo, Corte di Cassazione – Sesta Sezione Civile – ordinanza n. 23546 depositata il 20 settembre 2019.

Omessa fatturazione di prestazioni da contratto di appalto. Legittima se il corrispettivo non è stato incassato e se il ricavo è stato inserito in contabilità

Commento a Corte di Cassazione, Sentenza n. 1468 del 23 gennaio 2020



di Luca Mariotti
Dottore Commercialista

La Sentenza 23 gennaio 2020, n. 1468 della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione (Pres. Sorrentino, Rel. Ceniccola) affronta la questione l'omessa fatturazione della prestazione di servizi derivanti da un contratto di appalto, relativamente al ricorso dell'Agenzia delle Entrate (respinto con condanna alle spese) contro una sentenza di appello che aveva deciso a favore della società contribuente. Quest'ultima aveva correttamente rilevato un ricavo ai fini economici ed un credito ai fini patrimoniali, secondo la tecnica della contabilizzazione che sovrintende al completamento di una prestazione di servizi senza emissione di fattura.

Norme europee e norme interne

La questione non è per la verità nuova ed investe regole tributarie e riferimenti civilistici alla sfera contrattuale.

Prima di tutto i richiami normativi europei alla base dell'imposta sul valore aggiunto. Il momento impositivo in ambito IVA viene regolato dall'art. 63 della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006. In tale norma si prevede che *"il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi"*.

Va detto però che la regola di cui sopra viene parzialmente corretta e integrata dal successivo art. 66 della direttiva 2006/112/CE. Tale articolo attribuisce agli stati membri la facoltà *«stabilire che, per talune operazioni o per talune categorie di soggetti passivi, l'imposta diventi esigibile in uno dei momenti seguenti: a) non oltre il momento dell'emissione*

della fattura; b) non oltre il momento dell'incasso del prezzo».

In sostanza se si pensa al riferimento generale (articolo 63 della Direttiva) l'IVA dovrebbe essere esigibile nel momento in cui è ultimata (ovvero "effettuata") la cessione dei beni o la prestazione di servizi. Ma le possibilità di deroga (articolo 66) attribuite agli Stati sono ampie ed è possibile per talune operazioni far riferimento (lettera b citata) come momento impositivo all'incasso del prezzo.

E' proprio questa la scelta fatta dal Legislatore nazionale il quale, come sappiamo, individuò le regole per individuare il momento impositivo all'articolo 6 del DPR 633/72, attuando per la verità la prima direttiva IVA, ovvero la 67/227/CEE, che faceva seguito agli articoli 99 e 100 del trattato istitutivo della CEE. Prevedendo per i servizi che l'IVA diventasse esigibile al momento dell'incasso.

Quindi non vi è dubbio che le regole eurounitarie siano state rispettate dalle norme interne, così come pare sufficientemente chiaro che per le prestazioni di servizi gli adempimenti scattino dal momento in cui la prestazione raggiunge il suo esito in termini finanziari.

La tesi interpretativa dell'Agenzia delle Entrate

Secondo la tesi dell'Agenzia in tema di prestazione di servizi il momento del pagamento del corrispettivo non può essere "*sine die*" ma deve risultare da accordi contrattuali, in assenza dei quali trova applicazione l'art. 1665 cod. civ. che, in tema di appalto, stabilisce che l'appaltatore ha diritto al pagamento del corrispettivo nel momento in cui l'opera viene accettata dal committente. Quindi, non risultando che nel caso concreto le parti avessero sollevato eccezioni sulla qualità e completezza delle prestazioni terminate nell'anno 2004, entro tale anno il corrispettivo doveva essere pagato ed emessa la fattura.

E' una lettura che ritroviamo in altre vicende giudiziarie arrivate presso la Suprema Corte. Ricordiamo ad esempio La Sentenza n. 16533 del 22 giugno 2018 (ud 28 marzo 2018) della Sezione Tributaria (Pres, Locatelli, Est. Federici) o anche la Sentenza n. 8246 del 4 aprile 2018 (ud 23 ottobre 2017) anche questa della V Sezione Civile (Pres. Virgilio, Rel. Luciotti).

I Giudici per la verità non hanno mai accolto la lettura dell'Agenzia, da ciò che ci risulta. Un caso particolare lo si trova nella Sentenza della Cassazione, Sezione Tributaria 17 dicembre 2010 (14 ottobre 2010), n. 25602. In questa occasione c'erano stati dei pagamenti in corso del contratto di appalto. Pagamenti tuttavia non considerati mai come acconti in conto prezzo e dunque non aventi le caratteristiche di corrispettivo, ma di caparra o altro senza che vi sia stata l'accettazione del lavoro.

Anche in quel caso si affermò che qualora le somme siano state ricevute a titolo di pagamento parziale (come avviene in caso di pagamento in base allo stato di avanzamento dei lavori, cd. S.A.L.) l'appaltatore avrebbe dovuto emettere la relativa fattura per la parte di corrispettivo percepito, diventando, così, debitore d'imposta; qualora, invece, il pagamento avesse diversa natura (quindi non sia corrispettivo della prestazione) lo stesso appaltatore non incorrerebbe nel predetto obbligo, come conferma la giurisprudenza comunitaria¹.

La scarna ma precisa motivazione

Tornando alla sentenza di cui parliamo i Giudici di Legittimità, contrariamente all'Agenzia, ricordano che come correttamente rimarcato da Cass. n. 13209/2009 <<le prestazioni di servizi sono soggette all' IVA, ai sensi del terzo comma dell'art. 3 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, soltanto se rese verso corrispettivo, e si considerano effettuate all'atto del relativo pagamento, cosicché prima di tale momento non sussiste alcun obbligo (ma solo la facoltà) di emettere fattura o di pagare l'imposta. Ne consegue che la pretesa fiscale relativa ad una prestazione di servizi non può prescindere, in mancanza di fatturazione o autofatturazione spontanea, dall'accertamento che il pagamento del corrispettivo sia stato effettuato, non essendo sufficiente la dimostrazione della sussistenza materiale della prestazione>>.

Nello stesso senso si è pronunciata Cass. 21870/2018, secondo cui <<in tema di IVA, l'art. 6, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, disponendo che le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo, pone una presunzione assoluta di corrispondenza tra la data della sua percezione e la data di esecuzione della prestazione, cui il corrispettivo si riferisce: ne deriva che, ogni qual volta si debba individuare quando una determinata prestazione di servizi è stata effettuata, non rileva accertare la data nella quale storicamente la medesima sia stata eseguita, bensì (salvo il caso di precedente emissione di fattura) quella di percezione del relativo corrispettivo>>.

Nella sentenza della CTR impugnata, come viene ricordato dalla Corte, si menziona anche il fatto che da un attento esame dell'avviso di accertamento risultava che la società aveva correttamente rilevato, per l'opera svolta in relazione all'appalto, un ricavo ai fini economici ed un credito ai fini patrimoniali, secondo la tecnica della contabilizzazione che sovrintende al completamento di una prestazione di servizi senza emissione di fattura, non rilevando in alcun modo che nemmeno nell'esercizio successivo fosse stata emessa la relativa fattura, in forza del principio dell'autonomia di ogni annualità di imposta.

La conclusione è che la sentenza della CTR impugnata, escludendo l'obbligo di fatturazione

1 Corte di giustizia CE, 18 luglio 2007, causa C-277/05, «Société thermale d'Eugénie-Les-Bains».

in assenza della prova del pagamento del corrispettivo, ha fatto dunque per la Corte corretta applicazione di tali principi; né in contrario può rilevare il richiamo all'art. 1665, ult. co., cod. civ. (che in tema di appalto prevede l'insorgenza del diritto dell'appaltatore al pagamento quando l'opera è stata accettata dal committente), in quanto la circostanza che in capo all'appaltatore sia insorto il diritto al pagamento non implica affatto che l'esborso del corrispettivo sia anche concretamente avvenuto.

Corte di Cassazione, Sentenza n. 1468 del 23 gennaio 2020

Fatti di causa

Con sentenza n. 54/5/12 la Commissione tributaria regionale di Cagliari accoglieva l'appello proposto da P.C. s.r.l. annullando l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle entrate aveva proceduto alla verifica della dichiarazione relativa all'anno 2004, richiedendo maggiori imposte a titolo di Ires, Irap ed Iva sull'assunto dell'indeducibilità dei costi risultanti in fattura e recuperati alla tassazione, attesa la genericità della descrizione delle operazioni e l'omessa fatturazione di una prestazione di prestito personale e di affitto di macchinari nell'esercizio sottoposto a verifica.

Evidenziava la CTR che, quanto alla questione concernente la genericità delle fatture, era onere dell'Ufficio fornire e produrre attendibili riscontri indiziari tali da far ragionevolmente presumere l'inesistenza o la fittizietà delle operazioni fatturate, riscontri mancanti nel caso concreto, tanto più che il contribuente aveva provveduto, nel corso del giudizio di primo grado, a produrre documenti idonei a dimostrare che a monte delle fatture esistevano contratti regolari; evidenziava inoltre che tali documenti dovevano considerarsi pienamente utilizzabili, non risultando che in sede di verifica fosse stata rivolta al contribuente una specifica richiesta dei documenti successivamente prodotti in sede contenziosa, né risultando opposto dal contribuente alcun rifiuto all'esibizione di tali documenti.

Quanto poi alla questione concernente l'omessa fatturazione della prestazione di servizi, osservava che poiché le prestazioni di servizi sono soggette ad Iva solo se rese verso corrispettivo e si considerano effettuate all'atto del relativo pagamento, da un attento esame dell'avviso di accertamento risultava che la società aveva correttamente rilevato un ricavo ai fini economici ed un credito ai fini patrimoniali, secondo la tecnica della contabilizzazione che sovrintende al completamento di una prestazione di servizi senza emissione di fattura, non rilevando in alcun modo che nemmeno nell'esercizio successivo fosse stata emessa la relativa fattura, in forza del principio dell'autonomia di ogni annualità di imposta.

Avverso tale sentenza l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato a tre motivi.

Resiste la curatela del Fallimento P.C. mediante controricorso. Quest'ultima ha depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

Ragioni della decisione

Con il primo motivo l'Agenzia lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 21 del

d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e dell'art. 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., in quanto proprio la genericità delle fatture, prive delle indicazioni prescritte dall'art. 21, sesto comma, cit. aveva impedito all'Amministrazione finanziaria di effettuare i controlli sulla detraibilità dell'Iva e sulla deducibilità ai fini dell'imposizione diretta, risultando perciò violato dalla CTR il principio, posto a presidio del riparto dell'onere della prova, secondo il quale mentre all'amministrazione spetta dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della maggiore pretesa azionata fornendo la prova di elementi rivelatori di un maggior

imponibile, al contribuente spetta provare l'esistenza di fatti che danno luogo ad oneri e costi deducibili, nonché il requisito dell'inerenza degli stessi all'attività professionale.

Con il secondo motivo lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 52, quinto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 e dell'art. 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., avendo la CTR erroneamente considerato validi i documenti prodotti dal contribuente non in sede di verifica ma nel corso del giudizio di primo grado, in quanto proprio il verbale di constatazione indicava chiaramente che i funzionari verbalizzanti, dopo le presentazioni di rito e l'esibizione dell'ordine di accesso, invitavano la parte ad esibire tutti i libri ed i registri ed i documenti attinenti all'attività di impresa con l'avviso che, in mancanza, i documenti non prodotti in sede di verifica non sarebbero stati presi in considerazione in sede contenziosa.

Con il terzo motivo l'Agenzia si duole della violazione e falsa applicazione dell'art. 6 del

d.P.R. n. 633 del 1972 e dell'art. 1665 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., in quanto in tema di prestazione di servizi il momento del pagamento del corrispettivo non può essere "sine die" ma deve risultare da accordi contrattuali, in assenza dei quali trova applicazione l'art. 1665 cod. civ. che, in tema di appalto, stabilisce che l'appaltatore ha diritto al pagamento del corrispettivo nel momento in cui l'opera viene accettata dal committente, sicché, non risultando che nel caso concreto le parti avessero sollevato eccezioni sulla qualità e completezza delle prestazioni terminate nell'anno 2004, entro tale anno il corrispettivo doveva essere pagato ed emessa la fattura.

I primi due motivi vanno congiuntamente esaminati, in quanto connessi, e sono infondati.

Come correttamente premesso dalla ricorrente, in tema di deducibilità di costi risultanti da fatture generiche, effettivamente l'onere della prova va posto a carico del contribuente: come osserva Cass. n. 13882/2018 (in parte motiva), proprio in relazione ad un caso caratterizzato dalla genericità delle fatture in violazione dell'art. 21 del d.P.R. n. 633 del 1972, << l'Amministrazione finanziaria non si può limitare all'esame della sola fattura, ma deve tener conto anche delle informazioni complementari fornite dal soggetto passivo, come emerge, d'altronde, dall'art. 219 della direttiva 2006/112/CE, che assimila alla fattura tutti i documenti o messaggi che modificano e fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alla fattura iniziale. Incombe, tuttavia, su colui che chiede la detrazione dell'i.v.a. l'onere di dimostrare di soddisfare le condizioni per fruirla e, per conseguenza, di fornire elementi e prove, anche integrativi e succedanei rispetto alle fatture, che l'amministrazione ritenga necessari per valutare se si debba riconoscere o no la detrazione richiesta (così Corte giust. UE, 15 settembre 2016, causa C-516/14, Barlis 06 - Investimentos Imobiliarios e Turísticos SA v Autoridade Tributária e Aduaneira)>>.

Nondimeno, con riferimento al caso in esame, la CTR ha dato atto della circostanza che il contribuente aveva concretamente assolto il prescritto onere probatorio, fornendo una convincente dimostrazione dell'esistenza di contratti che, in riferimento a fatture ritenute succinte dall'Ufficio, evidenziavano puntualmente il contenuto dei lavori realizzati, il tempo ed il luogo dell'esecuzione della prestazione, il personale impiegato e le ore lavorate, consentendo pertanto di ritenere giustificati i costi ripresi a tassazione.

Riguardo a tale ultima circostanza, poi, la CTR ha considerato pienamente utilizzabili i documenti giustificativi prodotti dal contribuente solo nel corso del giudizio di primo grado, dovendosi perciò sottoporre a verifica, come sollecitato dal secondo motivo, la legittimità di tale soluzione.

Come condivisibilmente statuito da Cass. n. 16536/2010 << in tema di accertamento dell'IVA, l'art. 52, comma quinto, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il quale esclude la possibilità di prendere in considerazione a favore del contribuente, in sede amministrativa e contenziosa, i documenti (libri, scritture, registri, etc.) che non siano stati acquisiti durante gli accessi perché il contribuente ha rifiutato di esibirli o perché ha dichiarato di non possederli, o perché li ha comunque sottratti al controllo, costituisce norma facente eccezione a regole generali, che non può essere applicata oltre i casi ed i tempi da essa considerati e deve essere interpretata, in coerenza ed alla luce dei principi affermati dagli artt. 24 e 53 Cost., in modo da non comprimere il diritto alla difesa e di obbligare il contribuente alla effettuazione di pagamenti non dovuti e, quindi, nel senso che, per essere sanzionato con la perdita della facoltà di produrre i libri e le altre scritture, il contribuente stesso deve aver tenuto un comportamento diretto a sottrarsi alla prova e, dunque, capace di far fondatamente dubitare della genuinità di documenti che affiorino soltanto in seguito nel corso di giudizio>>.

Nel caso in esame la CTR ha fatto corretta applicazione di tale principio, evidenziando che

<< non vi è prova in atti che in sede di verifica sia stata rivolta al contribuente specifica richiesta di esibizione di documenti successivamente prodotti in sede contenziosa, né risulta altresì che il contribuente abbia opposto un rifiuto alla esibizione dei documenti stessi>>.

La prospettazione dell'Agenzia, secondo la quale, contrariamente a quanto affermato in sentenza, il verbale di constatazione conteneva l'invito ad esibire tutti i libri e registri ed i documenti attinenti all'attività di impresa, si contrappone in maniera del tutto assertiva a quanto accertato dalla CTR e rimane priva di concreto riscontro: non solo, infatti, la ricorrente omette di precisare se e quando abbia rappresentato tale circostanza nel corso del giudizio di appello, ma soprattutto omette di trascrivere analiticamente il contenuto del verbale, in modo da consentirne l'esame dell'effettivo contenuto (e dunque se realmente quest'ultimo contenesse l'invito rivolto alla parte di esibire i documenti in suo possesso).

Il motivo terzo motivo, con il quale l'Agenzia invoca l'applicazione dell'art. 1665 cod. civ. al fine di dimostrare l'avvenuto pagamento del corrispettivo delle prestazioni di servizi completate nel corso dell'anno 2004, è infondato.

Come correttamente rimarcato da Cass. n. 13209/2009 <<le prestazioni di servizi sono soggette all' IVA, ai sensi del terzo comma dell'art. 3 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, soltanto se rese verso corrispettivo, e si considerano effettuate all'atto del relativo pagamento, cosicché prima di tale momento non sussiste alcun obbligo (ma solo la facoltà) di emettere fattura o di pagare l'imposta. Ne consegue che la pretesa fiscale relativa ad una prestazione di servizi non può prescindere, in mancanza di fatturazione o autofatturazione spontanea, dall'accertamento che il pagamento del corrispettivo sia stato effettuato, non essendo sufficiente la dimostrazione della sussistenza materiale della prestazione>>.

Nello stesso senso si è pronunciata Cass. 21870/2018, secondo cui <<in tema di IVA, l'art. 6, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, disponendo che le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo, pone una presunzione assoluta di corrispondenza tra la data della sua percezione e la data di esecuzione della prestazione, cui il corrispettivo si riferisce: ne deriva che, ogni qual volta si debba individuare quando una determinata prestazione di servizi è stata effettuata, non rileva accertare la data nella quale storicamente la medesima sia stata eseguita, bensì (salvo il caso di precedente emissione di fattura) quella di percezione del relativo corrispettivo>>. La sentenza impugnata, escludendo l'obbligo di fatturazione in assenza della prova del pagamento del corrispettivo, ha fatto corretta applicazione di tali principi; né in contrario può rilevare il richiamo all'art. 1665, ult. co., cod. civ. (che in tema di appalto prevede l'insorgenza del diritto dell'appaltatore al pagamento quando l'opera è stata accettata dal committente), in quanto la circostanza che in capo all'appaltatore sia insorto il diritto al pagamento non implica affatto che l'esborso del corrispettivo sia anche concretamente avvenuto.

Le considerazioni che precedono impongono il rigetto del ricorso; le spese della presente fase di legittimità seguono la soccombenza e vengono liquidate come da dispositivo.

P. Q. M.

Rigetta il ricorso; pone le spese della presente fase di legittimità a carico della ricorrente, liquidandole in € 13.300 per compensi ed € 200 per esborsi, oltre al rimborso forfettario delle spese generali ed agli accessori come per legge.

itributo.it
associazione
per l'approfondimento e la diffusione
dell'informazione fiscale

