



CONFINDUSTRIA

# DL Fiscale – Decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124

Prime osservazioni alla luce del DdL di  
conversione (A.C. n. 2220-A/R)

MISURE FISCALI D'INTERESSE PER LE IMPRESE

13 dicembre 2019

## Premessa

*Il 6 dicembre scorso, la Camera dei Deputati ha approvato, con voto di fiducia, il Disegno di legge di conversione del Decreto Legge 26 ottobre 2019, n. 124 (A.C. n. 2220-A/R), recante “Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze differibili”, che ora è al Senato per la seconda lettura, ove non si attendono modifiche.*

*Con la presenta nota, l’Area Politiche Fiscali di Confindustria intende fornire una prima descrizione e analisi delle principali misure fiscali contenute nel provvedimento, come risultanti dal testo approvato dalla Camera del Deputati, riservandosi di fornire ulteriori aggiornamenti alla luce di eventuali modifiche ad opera del Senato.*

*Al provvedimento in commento è stato affidato il compito di reperire parte delle risorse da mettere al servizio degli interventi della Manovra di Bilancio.*

*Tale obiettivo è stato perseguito, prevalentemente, attraverso misure di contrasto all’evasione e alle frodi fiscali, dettate con particolare riguardo ad alcuni settori, nonché con il ricorso a nuove misure di contrasto alle indebite compensazioni. Il provvedimento comprende, inoltre, un articolato intervento sulla risposta sanzionatoria a fronte di violazioni tributarie, con interventi di aumento delle pene detentive, riduzione delle soglie di rilevanza penale e aggravio delle misure di aggressione patrimoniale (con una inedita estensione della confisca per sproporzione alla materia tributaria); a questi ultimi interventi si affianca l’estensione ai reati tributari della disciplina di responsabilità amministrativa delle persone giuridiche. Non mancano, poi, alcuni attesi interventi di semplificazione, accanto a norme che ritoccano alcune discipline fiscali vigenti: il riferimento è, in particolare, agli interventi su esterometro, ravvedimento operoso, lavoratori impatriati, memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi, IVA su prodotti igienico-sanitari, trattamento fiscale degli utili distribuiti a società semplici.*

*I temi esposti potranno essere oggetto di una analisi più mirata nei prossimi mesi, anche in occasione di appositi seminari di approfondimento.*

## Sommario

Articolo 1 – Accollo del debito d'imposta altrui e divieto di compensazione .....	4
Articolo 2 – Cessazione partite IVA e inibizione compensazione.....	8
Articolo 3 – Contrasto alle indebite compensazioni .....	11
Articolo 4 – Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del <i>reverse charge</i> per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera .....	19
Articoli 6, 7, 10, 11, 12 – Pacchetto di misure di contrasto delle frodi nel settore dei carburanti.....	29
Articolo 9 – Frodi nell'acquisto di veicoli fiscalmente usati.....	32
Articolo 10- <i>bis</i> – Estensione del ravvedimento operoso.....	33
Articolo 13 – Trust.....	35
Articolo 13- <i>ter</i> – Agevolazioni fiscali per i lavoratori impatriati.....	38
Articolo 14 – Utilizzo dei file delle fatture elettroniche.....	40
Articolo 15 – Fatturazione elettronica e sistema tessera sanitaria .....	42
Articolo 16 – Semplificazioni fiscali.....	45
Articolo 16- <i>bis</i> – Ampliamento della platea dei contribuenti che possono utilizzare il modello 730 e riordino dei termini dell'assistenza fiscale .....	48
Articolo 16- <i>ter</i> – Potenziamento dell'amministrazione finanziaria.....	52
Articolo 17 – Imposta di bollo sulle fatture elettroniche.....	55
Articolo 18 – Modifiche al regime dell'utilizzo del contante .....	56
Articolo 19 – Esenzione fiscale dei premi della lotteria degli scontrini ed istituzione di premi speciali per il <i>cashless</i> .....	58
Articolo 20 – Lotteria degli scontrini.....	59
Articolo 21 – Certificazioni fiscali e pagamenti elettronici .....	61
Articolo 22 – Credito d'imposta su commissioni pagamenti elettronici.....	63
Articolo 26 – Prelievo erariale unico sugli apparecchi da intrattenimento.....	66
Articolo 27 – Registro unico degli operatori del gioco pubblico.....	67
Articolo 31 – Omesso versamento dell'imposta unica .....	68
Articolo 32 – Adeguamento a sentenza della Corte di Giustizia UE del 14 marzo 2019, causa C-449/17 .....	70
Articolo 32- <i>bis</i> – Adeguamento alla sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea del 20 giugno 2019, causa C-291/18 (Direttiva 95/7/CE). Modifica all'articolo 2, comma 4, della legge 18 febbraio 1997, n. 28.....	72
Articolo 32- <i>ter</i> – IVA agevolata su prodotti igienico-sanitari .....	74
Articolo 32- <i>quater</i> – Modifiche al regime fiscale degli utili distribuiti a società semplici....	75
Articolo 33 – Sospensione adempimenti connessi ad eventi sismici.....	78

Articolo 35 – Modifiche all’articolo 96 del TUIR.....	78
Articolo 36 – Incentivi Conto Energia.....	81
Articolo 38 – Imposta immobiliare sulle piattaforme marine .....	83
Articolo 39 – Modifiche della disciplina penale e della responsabilità amministrativa degli enti .....	87
Allegati .....	97

## CAPO I

### MISURE DI CONTRASTO ALL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA ED ALLE FRODI FISCALI

#### Articolo 1 – Accollo del debito d'imposta altrui e divieto di compensazione

La norma interviene sulla disciplina dell'accollo del debito d'imposta altrui, di cui all'articolo 8, comma 2, dello Statuto dei diritti del Contribuente (Legge 27 luglio 2000, n. 212).

In particolare, la disposizione chiarisce che per il pagamento del debito accollato, non è consentito l'utilizzo di alcun credito dell'accollante, negando, pertanto, qualunque forma di compensazione a opera di tale soggetto. I versamenti disposti in spregio della previsione normativa si considerano come non avvenuti a tutti gli effetti di legge.

Con appositi atti di recupero, da notificare entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la delega di pagamento, a pena di decadenza, sono irrogate all'accollante, le sanzioni di cui all'articolo 13, commi 4 e 5, del Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Per l'accollato, invece, trova applicazione la sanzione di cui all'articolo 13, comma 1, DLGS n. 417/1997.

Sono demandate ad un apposito Provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Entrate, le disposizioni attuative della norma in parola.

**Osservazioni:** *L'accollo del debito altrui è un istituto espressamente disciplinato dall'articolo 1273 del codice civile che dispone che: "Se il debitore e un terzo convengono che questi assuma il debito dell'altro, il creditore può aderire alla convenzione, rendendo irrevocabile la stipulazione a suo favore. L'adesione del creditore importa liberazione del debitore originario solo se ciò costituisce condizione espressa della stipulazione o se il creditore dichiara espressamente di liberarlo. Se non vi è liberazione del debitore, questi rimane obbligato in solido col terzo. In ogni*

*caso il terzo è obbligato verso il creditore che ha aderito alla stipulazione nei limiti in cui ha assunto il debito, e può opporre al creditore le eccezioni fondate sul contratto in base al quale l'assunzione è avvenuta."*

*Nella sostanza, nella disciplina civilistica, siamo di fronte ad un contratto con cui il debitore ed un terzo si accordano perché quest'ultimo assuma il debito del primo. Secondo lo schema legale descritto, il creditore non è parte del contratto ma può aderire a tale accordo rendendo così irrevocabile la stipulazione a suo favore. Con l'accollo, pertanto, un soggetto assume negozialmente l'obbligo di estinguere il debito altrui, con eventuale liberazione del debitore originario laddove il creditore aderisca all'accordo.*

*Dando attuazione a tale istituto nell'ordinamento tributario, l'articolo 8 dello Statuto dei diritti del contribuente, ha caratterizzato l'accollo in maniera specifica, stabilendo che il debitore/contribuente originario non sia mai liberato (accollo c.d. "cumulativo"). Chi assume volontariamente l'impegno di pagare le imposte dovute dall'iniziale debitore non assume, infatti, la posizione di contribuente o di soggetto passivo del rapporto tributario, ma la qualità di obbligato (o coobbligato) in forza di titolo negoziale; l'Amministrazione finanziaria non può, pertanto, esercitare i propri poteri di accertamento nei confronti degli accollanti, bensì solo nei confronti di chi sia tenuto per legge a soddisfare il proprio credito fiscale. La disciplina di cui al citato articolo 8 della L. n. 212/2000 avrebbe dovuto ricevere completa attuazione ad opera di un decreto ministeriale mai emanato.*

*Fatte queste premesse, l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 140 del 2017 – recepita dalla disposizione normativa in commento – ha chiarito che nella fattispecie dell'accollo disciplinata dall'articolo 8, della L. n. 212/2000, non possano trovare applicazione in favore dell'accollante le norme che prevedono modalità peculiari di soddisfazione di tale credito, quali la compensazione.*

*Secondo l'Amministrazione finanziaria, infatti, la compensazione, fatte salve limitate eccezioni previste da disposizioni normative ad hoc, trova applicazione solo per i*

*debiti (e i contrapposti crediti) in essere tra i medesimi soggetti e non tra soggetti diversi (si tratta di un orientamento già espresso dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione che, con la sentenza n. 28162 del 26 novembre 2008 avevano precisato che “la volontaria assunzione dell’impegno di pagare le imposte non determina, per l’accollante, l’assunzione della posizione di contribuente o di soggetto passivo del rapporto tributario, ma solo quella di obbligato in forza del titolo negoziale”; tra gli arresti di merito più recenti, in tal senso, si segnala anche Commissione tributaria provinciale di Milano, sent. n. 2719/19/19 del 14 giugno u.s. ).*

*La recente norma qui in commento recepisce, con modifiche in peius, tale orientamento, allo scopo di contrastare frodi attuate dall’accollante mediante compensazione di debiti fiscali altrui con crediti propri inesistenti.*

*Il divieto di compensazione stabilito con il Decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124 ha portata generale e non prevede alcuna eccezione per le fattispecie di accollo che non hanno risvolti illeciti o abusivi: i versamenti in compensazione si considerano infatti “come non avvenuti a tutti gli effetti di legge”.*

*La norma si correda, poi, di una disciplina sanzionatoria, mediante richiamo dell’articolo 13, DLGS n. 471/1997, che non mancherà di ingenerare alcune difficoltà interpretative.*

*Nel dettaglio, per l’accollante, è stabilita la sanzione pari al 30% dell’imposta compensata, poiché la compensazione integra la fattispecie di utilizzo di un credito d’imposta in violazione della legge (comma 4).*

*Se, però, il credito utilizzato in compensazione dall’accollante è inesistente, si applica la sanzione, più grave, dal 100% al 200% della misura del credito stesso (comma 5).*

*Per l’accollato, è prevista, in aggiunta a quella per l’accollante, una sanzione per omesso versamento, pari al 30% dell’imposta illecitamente compensata dall’accollato (comma 1).*

*L'assetto sanzionatorio delineato appare, peraltro, di applicazione assai articolata e rischia di compromettere la certezza stessa del diritto. In particolare, nel caso in cui il credito compensato sia esistente (c.d. credito non spettante), possono farsi due ipotesi:*

- *se si ritiene che l'indebita compensazione assorba l'omesso versamento per l'unica violazione dovrebbe essere irrogata una sola sanzione, con responsabilità solidale di accollato e accollante, ai sensi dell'articolo 9, DLGS n. 472/1997 (concorso di persone);*
- *ove, invece, si ritenga che l'unica azione dell'accollante integri una doppia violazione (omesso versamento e indebita compensazione), dovrebbe applicarsi, nei confronti dell'autore della violazione e dell'obbligato in solido, l'articolo 12, comma 1, DLGS n. 472/1997, con irrogazione della sanzione più grave aumentata da un quarto al doppio.*

*Diverso è il caso in cui il credito compensato sia inesistente (fattispecie più grave): in questa ipotesi, ferma restando la sanzione più grave a carico dell'accollante, l'accollato dovrebbe rispondere solo della sanzione per omesso versamento.*

*Giova, peraltro, aggiungere che la norma prevede un termine di decadenza dell'azione di recupero e sanzionatoria di otto anni, in deroga al termine ordinario di cinque anni previsto dall'articolo 20, DLGS n. 472/1997.*

*Nel complesso, la norma, pur nel condivisibile intento di contrastare frodi a danno dell'Erario, aggrava il quadro normativo delle compensazioni di crediti tributari, già costellato da numerose disposizioni limitative (si veda, oltre alle specifiche disposizioni recate dal decreto in commento, anche la norma sul blocco delle compensazioni introdotta dalla Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di Bilancio 2018), secondo la quale è possibile sospendere, fino a trenta giorni, l'esecuzione delle deleghe di pagamento sulla base di una valutazione in ordine all'eventuale sussistenza di profili di mero rischio, al fine del controllo dell'utilizzo del credito). Il tutto in un contesto nel quale l'Amministrazione finanziaria (anche a seguito dell'introduzione della fattura elettronica) dispone di un ampio corredo di dati e*



*informazioni che potrebbero consentire un controllo capillare e rapido dei crediti spettanti.*

**Effetti finanziari** –Gli effetti finanziari connessi alla norma vengono stimati in 288 milioni di euro (considerati al netto degli effetti ascritti alla sospensione delle deleghe di pagamento a mezzo F24 (controllo preventivo), di cui all’articolo 1, comma 990, Legge n. 205/2017, pari a 63 milioni di euro).

## **Articolo 2 – Cessazione partite IVA e inibizione compensazione**

L’articolo 2, introduce 3 nuovi commi, da *2-quater* a *2-sexies*, all’articolo 17 del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 che disciplina l’istituto della compensazione “orizzontale”.

Le disposizioni introdotte prevedono che i soggetti che ricevono una notifica di cessazione della partita IVA (ex articolo 35, comma 15-*bis*, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, cd. Decreto IVA), non possano compensare, a partire dalla data di notifica del provvedimento, tutti crediti di imposta, a prescindere dalla tipologia e dall’ammontare, ivi inclusi i crediti maturati non in relazione all’attività svolta con partita IVA. Il divieto è dura fino al momento in cui la partita IVA risulti cessata. Inoltre, l’articolo 2 introduce il divieto di compensazione dei soli crediti IVA per i soggetti ai quali sia comunicata l’esclusione della partita IVA dalla banca dati dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie (elenchi VIES). Il divieto opera fino a quando non sia rimossa la causa di esclusione dal VIES.

Infine, si dispone che in caso di utilizzo dei crediti in violazione di quanto disposto dal presente articolo, il modello F24 sarà automaticamente scartato.

**Osservazioni:** *La norma in commento ha l’obiettivo di prevenire l’indebita compensazione di crediti tributari, e non tributari, ponendo un divieto alla procedura di compensazione nelle circostanze in cui il Legislatore ha ritenuto sia più alto il*

*rischio di un comportamento illegittimo da parte del contribuente. Nello specifico, il divieto di compensazione riguarda le situazioni in cui al contribuente sia stata notificata la cessazione della partita IVA o l'esclusione della partita IVA dall'elenco del VIES. Al riguardo merita ricordare che, l'Agenzia delle Entrate esegue specifici controlli automatizzati nei confronti dei soggetti titolari di partita IVA, al fine di verificare la correttezza dei dati indicati, l'esistenza dei presupposti impositivi in capo al contribuente ed eventuali elementi di rischio connessi con la tipologia dell'attività svolta e con la sua posizione fiscale. Inoltre, in linea con quanto indicato nel Provvedimento n. 110417 del 12 giugno 2017, tali controlli sono, altresì, finalizzati alla valutazione della presenza di elementi di rischio di frodi IVA. Nei casi in cui, a seguito di tali controlli, emergano irregolarità, l'Amministrazione notifica la cessazione della partita IVA alla quale consegue la cancellazione della stessa dagli elenchi del VIES. Diversamente, laddove i dati siano ritenuti regolari, ma si riscontrino elementi di rischio di frodi IVA, si procede solamente alla cancellazione della partita IVA dagli elenchi VIES; circostanza che non incide sulla soggettività passiva del contribuente ma inibisce esclusivamente la possibilità di effettuare operazioni intracomunitarie. La procedura di esclusione dal VIES avviene in via automatizzata e con effetto immediato ma non ha carattere perentorio; il contribuente, infatti, può attivarsi per correggere le irregolarità e richiedere il reinserimento. Tuttavia, i casi di esclusione dal VIES manifestano una situazione di anomalia che potrebbe essere connessa con lo svolgimento di un'attività fraudolenta. Lo scopo che si prefigge la norma in commento, pertanto, è quello di scongiurare il concretizzarsi di un'operazione illecita, impendendo, a priori, di poter eseguire una procedura di compensazione durante il periodo di sospensione. Al riguardo occorre evidenziare che, nei descritti casi di esclusione dagli elenchi VIES, il divieto di compensazione è stato circoscritto ai soli crediti IVA, mentre nei casi di cessazione della partita IVA, il divieto riguarda tutti i crediti maturati dal contribuente (annuali o trimestrali e riferibili alle imposte dirette e indirette). Com'è stato chiarito nella Relazione illustrativa al decreto, tale distinzione appare proporzionata alla gravità dell'irregolarità e al rischio stimato, in considerazione del fatto che, nel caso di cessazione della partita IVA, l'Amministrazione finanziaria contesta l'esistenza stessa dei presupposti impositivi in*

*capo al contribuente, mentre, in caso di esclusione dagli elenchi VIES, rileva solamente il rischio di un comportamento fraudolento in campo IVA, ragion per cui il divieto di compensazione è stato limitato ai crediti IVA. Merita osservare che la norma non comporta la cancellazione tout-court della posizione creditizia in quanto il credito potrà essere chiesto a rimborso oppure riportato nella dichiarazione successiva, in caso sia rimossa l'irregolarità. Si tratta di procedure che presuppongono lo svolgimento di una valutazione più approfondita della posizione fiscale del soggetto, quindi, ritenute valide e sufficienti a garantire la liceità dell'operazione.*

*In ultimo, la norma in commento ha disposto lo scarto automatico del modello F24 nel caso in cui siano effettuate compensazioni dei crediti d'imposta in contrasto con il nuovo divieto. Al riguardo occorre segnalare che il successivo articolo 3 (cui si rimanda per ulteriori approfondimenti) ha introdotto una specifica sanzione in caso di "mancata esecuzione delle deleghe per effetto dell'attività di controllo", applicabile, quindi, anche al descritto caso di scarto. La norma sembra essere finalizzata a scoraggiare a monte i tentativi di compensazione dei crediti contrari alle nuove regole, in quanto si tratta di una sanzione aggiuntiva rispetto all'ordinaria sanzione del 30% dell'imposta dovuta, applicata nei casi di omesso versamento e violazioni in materia di compensazioni (ex articolo 13, DLGS n. 471/1997); ne consegue, pertanto, un rilevante inasprimento del regime sanzionatorio applicabile in caso di compensazioni indebite. Evidenziamo che, sebbene la disciplina in commento sia entrata in vigore con la pubblicazione del decreto legge in Gazzetta Ufficiale, l'applicazione della nuova sanzione per lo scarto del modello F24 si applicherà ai modelli presentati dal mese di marzo 2020.*

**Effetti finanziari** – La Relazione tecnica stima minori spese per il Bilancio dello Stato per 200 milioni di euro.

### **Articolo 3 – Contrasto alle indebite compensazioni**

La misura in commento, nelle intenzioni del Legislatore, è volta a rafforzare gli strumenti di contrasto alle indebite compensazioni di crediti fiscali per il pagamento di tributi di diversa natura (cosiddetta compensazione “orizzontale o esterna”).

In particolare, il comma 1 interviene sulle modalità di compensazioni dei crediti fiscali con debiti tributari e contributivi da effettuare tramite delega di pagamento (modello F24), di cui all’articolo 17, Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

A tale riguardo, merita ricordare che la disciplina vigente, prima dell’entrata in vigore del Decreto legge, prevedeva che i crediti IVA annuali o relativi a periodi infrannuali – per importi superiori a 5.000 euro annui – fossero utilizzabili in compensazione “orizzontale” soltanto a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell’istanza da cui il credito emerge.

Per effetto della modifica apportate dal decreto in parola, i predetti limiti inizialmente stabiliti solo per i crediti IVA vengono estesi anche ai crediti relativi alle imposte dirette (IRPEF/IRES) e relative addizionali locali, all’IRAP ed alle imposte sostitutive delle imposte dirette e dell’IRAP, purché di importo superiore a 5.000 euro annui.

Ciò comporta che tali crediti potranno essere utilizzati in compensazione nel modello F24 soltanto a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell’istanza da cui emergono (in luogo del 1° gennaio dell’anno successivo a quello di maturazione del credito come previsto prima dell’entrata in vigore del Decreto legge).

Analogamente a quanto stabilito ai fini IVA, tali misure restrittive non si applicano né alle compensazioni “verticali o interne” (scomputo di crediti e debiti relativi al medesimo tributo), né alle compensazioni “orizzontali” di crediti di imposta di importi pari o inferiore a 5.000 euro annui. Per tali compensazioni, quindi, restano valide le

regole vigenti.

Come chiarito dalla Relazione illustrativa, le compensazioni dei crediti maturati dai sostituti di imposta per le somme anticipate ai lavoratori dipendenti per conto dello Stato (es. rimborsi dei crediti IRPEF da liquidazione del modello 730 e bonus 80 euro erogato mensilmente) sono escluse dall'obbligo di preventivo invio delle dichiarazioni fiscali da cui emergono (es. dichiarazione annuale dei sostituti di imposta); mentre anche per tali crediti si dispone l'obbligo di utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.

Il comma 2 dell'articolo in esame, infatti, modifica l'ambito di applicazione dell'obbligo di utilizzo dei servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate per presentare il modello F24 da cui risultino le compensazioni orizzontali (articolo 37, comma 49-*bis* del Decreto legge 4 luglio 2006, n. 223). Tale disposizione, si ricorda, si rendeva applicabile ai crediti IVA (annuale o infrannuali), ai crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, all'IRAP e dei crediti di imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

Per effetto delle modifiche apportate dal decreto tale obbligo risulterà applicabile anche nei confronti dei soggetti non titolari di partita IVA (es. Enti non commerciali), nonché, come accennato, con riguardo alle compensazioni di crediti spettanti ai sostituti di imposta. In buona sostanza, viene superato in via normativa il precedente chiarimento di prassi dell'Agenzia delle Entrate (risoluzione n. 68/E del 2017), con la quale si escludevano dall'obbligo di utilizzare i servizi Entratel le compensazioni dei crediti rimborsati dai sostituti di imposta.

Il comma 3 precisa che le modifiche apportate dai primi due commi (obbligo di invio preventivo della dichiarazione dei redditi e di utilizzo esclusivo dei servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate) si applicano ai crediti fiscali maturati a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019.

Viene prevista, al comma 4, una procedura di cooperazione rafforzata tra Agenzia

delle Entrate, INPS e INAIL per rendere più efficace il recupero dei crediti indebitamente utilizzati in compensazione tramite modello F24; nel merito, INPS e INAIL signaleranno all’Agenzia delle Entrate operazioni che presentano profili di rischio.

I commi 5 e 6 prevedono una specifica disciplina sanzionatoria da applicare sulle deleghe di pagamento scartate dall’Amministrazione finanziaria perché riportanti crediti non utilizzabili in compensazione (es. crediti non risultanti dalle dichiarazioni presentate e da dichiarazioni non dotate del visto di conformità). L’Agenzia delle Entrate procede a sospendere per 30 giorni l’esecuzione delle deleghe di pagamento a rischio; al termine di tale periodo, in caso di esito negativo sui crediti utilizzati in compensazione, gli uffici procederanno a comunicare al contribuente la mancata esecuzione del modello F24 e l’applicazione di una sanzione aggiuntiva pari a 1.000 euro per ciascuna delega segnalata, rispetto alle ordinarie sanzioni previste per il mancato versamento dei debiti fiscali (non si applica, quindi, il divieto di cumulo ex articolo 12 del Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472).

Nel corso dell’iter parlamentare è stato approvato un emendamento che rimodula l’entità della sanzione applicabile sulle deleghe scartate in proporzione all’importo del credito utilizzato in compensazione. Nel merito, la sanzione sarà determinata in misura pari:

- al 5% dell’importo fino a 5 mila euro;
- a 250 euro per importi superiori alla predetta soglia.

Resta fermo che nel caso in cui il contribuente proceda al versamento delle somme richieste con la comunicazione entro il termine di 30 giorni, la predetta sanzione aggiuntiva non sarà comunque dovuta.

Il comma 8 dispone che i predetti commi 5 e 6 si applicano alle deleghe di pagamento presentate dal mese di marzo 2020.

**Osservazioni:** *L’obiettivo della modifica normativa è quello di contrastare gli abusi*

*dello strumento della compensazione, realizzati mediante l'utilizzo di crediti fiscali in misura superiore a quelli risultanti dalle relative dichiarazioni fiscali.*

*Per consentire all'Amministrazione finanziaria di effettuare un riscontro preventivo sui dati dei crediti utilizzati in compensazione, la disposizione estende anche ai crediti relativi alle imposte dirette, all'IRAP e imposte sostitutive l'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi dalla quale emerge il credito di imposta superiore a 5.000 euro, così come già previsto per i crediti IVA.*

*Tuttavia, sebbene l'analoga misura ai fini IVA, introdotta nel 2009, abbia comportato una sostanziale riduzione dello stock di crediti utilizzati in compensazione "orizzontale" (passando dai 19 miliardi del 2009 ai circa 11,7 miliardi del 2016), generando anche un "effetto dissuasivo" contro la creazione di artificiosi crediti IVA (es. fenomeni di sovrapproduzione passiva), le implicazioni derivanti dalla sua estensione alle imposte dirette potrebbero essere molto differenti.*

*In primo luogo, perché le compensazioni orizzontali dei crediti relativi alle imposte dirette e all'IRAP, a differenza della normativa vigente ai fini IVA nel 2009, sono già soggette all'obbligo di apposizione del visto di conformità delle dichiarazioni fiscali da cui emergono tali crediti, ai sensi dell'articolo 1, comma 574 della Legge 27 dicembre 2013, n. 147. In altri termini, i crediti diversi da quelli IVA sono già soggetti alla disciplina che rappresenta uno dei due pilastri su cui si fonda la normativa di contrasto alle indebite compensazioni di crediti.*

*Inoltre, il nostro ordinamento tributario già prevede, ai fini delle imposte dirette, alcune specifiche discipline per monitorare le situazioni a più elevato rischio di evasione fiscale, quali, ad esempio, le misure di contrasto alle imprese "apri e chiudi" e alle imprese in perdita "sistematica", di cui, rispettivamente, agli articoli 23 del Decreto legge 31 maggio 2010, n. 78 ed all'articolo 2, comma 36-decies Decreto legge 13 agosto 2011, n. 138.*

*Con riguardo all'ambito di applicazione, la disciplina in commento mutua le disposizioni previste per il visto di conformità; conseguentemente, dovrebbero*

*ritenersi confermati i chiarimenti forniti dall’Agenzia delle Entrate in occasione dell’entrata in vigore di tale adempimento (circolare n. 28/E del 2014, pagina 17).*

*In particolare, ai fini che qui interessano, vale la pena richiamare che l’Agenzia delle Entrate chiari che “...in considerazione dell’ampia previsione normativa, che genericamente richiama i crediti “relativi alle imposte sui redditi” e alla sua ratio ispiratrice, l’obbligo di apposizione del visto di conformità riguardi tutti i crediti d’imposta il cui presupposto sia riconducibile alle imposte sui redditi e relative addizionali. Si ritiene che debbano, invece, ritenersi esclusi dall’obbligo di apposizione del visto di conformità i crediti il cui presupposto non sia direttamente riconducibile alle stesse imposte quali, ad esempio, i crediti aventi natura strettamente agevolativa...”.*

*Si tratta, a titolo esemplificativo, del credito di imposta ricerca e sviluppo, del credito di imposta per gli investimenti al Sud che possono essere fruiti dalle imprese interessate senza che sia necessaria una preventiva attività istruttoria da parte dell’Amministrazione o dell’ente responsabile. Per tali agevolazioni continuerebbero a trovare applicazione le regole di compensazione stabilite dalle singole discipline istitutive (es. certificazione preventiva delle spese del personale ammissibili al credito di imposta per ricerca e sviluppo).*

*Tale interpretazione troverebbe un’implicita conferma nella constatazione che il Legislatore non ha replicato quanto stabilito dalla norma che stabilisce l’obbligo di utilizzare i servizi messi a disposizione dell’Agenzia delle Entrate per le compensazioni dei crediti fiscali (articolo 37, comma 49-bis del Decreto legge 4 luglio 2006, n. 223), nella quale si menzionano espressamente i crediti di imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.*

*Restano, però, alcuni dubbi in relazione ad alcuni crediti agevolativi per i quali l’Agenzia delle Entrate, nella citata circolare n. 28/E, in deroga alla regola generale descritta nei paragrafi precedenti, aveva espressamente previsto l’obbligo del visto di conformità (es. credito di imposta derivante dalla trasformazione delle attività per*



*imposte anticipate iscritte in bilancio ex articolo 2, commi da 55 a 58 del Decreto legge 29 dicembre 2010, n. 225). Sarebbero necessari chiarimenti sul punto da parte dell’Agenzia delle Entrate per garantire alle imprese un quadro regolatorio di maggiore certezza.*

*Con riferimento ai profili finanziari, le nuove regole potrebbero causare problemi di liquidità, specie nel primo anno di applicazione, a quelle imprese che necessitano di recuperare risorse finanziarie per assolvere a debiti fiscali aventi scadenza antecedente la prima data utile per l’invio della dichiarazione fiscale. A tale riguardo, merita ricordare come i contribuenti non abbiano piena libertà di anticipare il momento di invio telematico della dichiarazione fiscale all’Agenzia delle Entrate, tenuto conto che tale data è subordinata – oltre che ai tempi ordinari di approvazione del bilancio relativo all’esercizio oggetto di dichiarazione e di conseguente liquidazione delle imposte – anche alla tempistica di rilascio, da parte dell’Agenzia delle Entrate, dei modelli dichiarativi e delle relative specifiche tecniche.*

*Osserviamo, altresì, come l’articolo in commento costituisca un passo indietro rispetto alla scelta – operata con il Decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, cd. Decreto Crescita – di posticipare il termine per l’invio delle dichiarazioni dei redditi (dal 30 settembre al 30 novembre del periodo di imposta successivo a quello di riferimento della dichiarazione per le imprese con esercizio sociale coincidente con l’anno solare), proprio al fine di evitare una sovrapposizione degli adempimenti tributari con gli adempimenti civilistici cui sono tenuti le imprese ed i loro consulenti fiscali, nella prima parte dell’anno.*

*È di tutta evidenza che la norma in commento spingerà le imprese che vantano crediti fiscali verso l’Erario nella direzione opposta di anticipare, ove possibile, l’invio della dichiarazione per ottenere lo “sblocco” dei crediti fiscali maturati nel periodo precedente.*

*Si esprimono, altresì, forti perplessità sulla scelta di estendere l’obbligo di utilizzo dei servizi telematici dell’Agenzia delle Entrate alle compensazioni di crediti maturati dai*

*sostituti di imposta per i rimborsi fiscali erogati ai propri dipendenti (es. liquidazione dei crediti IRPEF da modello 730 o c.d. “bonus 80 euro”). Merita ricordare che tali crediti non derivano dall’attività economica propria del sostituto, bensì emergono come conseguenza dell’attività, svolta per conto dell’Erario, di anticipare i crediti fiscali maturati dai propri dipendenti.*

*La stessa Amministrazione finanziaria ha sempre escluso tali crediti “di natura finanziaria”, maturati del sostituto di imposta, dalle “strette” sulle compensazioni orizzontali dei crediti fiscali quali, ad esempio: il rispetto del limite annuale di 700.000 euro, il divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo di ammontare superiore a 1.500 euro, l’apposizione del visto di conformità alla dichiarazione fiscale da cui emergono (circolari nn. 9/E e 22/E del 2014, risposte al Forum Tele Fisco 2017).*

*L’obbligo di esporre nel modello di pagamento F24 le compensazioni dei crediti recuperati dai sostituti di imposta – introdotto dal 1° gennaio 2015 dall’articolo 15 del Decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175 – risponde esclusivamente a ragioni di semplificazione delle operazioni effettuate dai sostituti d’imposta (al fine di una annunciata, e mai realizzata, eliminazione della dichiarazione annuale dei sostituti di imposta), non ad una volontà di monitoraggio di compensazioni a “rischio fiscale”.*

*Sarebbe pertanto auspicabile che per i crediti rimborsati ai dipendenti si confermi la possibilità di continuare ad utilizzare i servizi “home banking” per l’utilizzo dei crediti per liquidazione 730 in compensazione dell’ammontare complessivo delle ritenute disponibili nel periodo di paga (ritenute irpef, addizionali regionali, ritenute relative all’imposta sostitutiva sui premi di risultato, contributo di solidarietà, ecc..). Tali modalità di recupero dei crediti fiscali sono del tutto assimilabili alle compensazioni “verticali o interne”, da sempre escluse dal monitoraggio previsto per le compensazioni indebite.*

*Segnaliamo, infine, come la decorrenza del nuovo obbligo di utilizzo esclusivo dei servizi telematici dell’Agenzia delle Entrate per le compensazioni dei crediti maturati*

*a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019, solleva preoccupazione tra le imprese.*

*Infatti, a parte la circostanza che i crediti dei sostituti di imposta possono essere anche infrannuali (es. rimborso del bonus 80 euro erogato nel mese di ottobre 2019), non è chiaro come possa operare la nuova disciplina che, secondo una interpretazione strettamente letterale, dovrebbe trovare applicazione con l'entrata in vigore del Decreto legge, ossia il 27 ottobre 2019, giorno successivo alla sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale).*

*Appare di tutta evidenza, tuttavia, che tale interpretazione risulterebbe in palese contrasto con le disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente, ed in particolare con l'articolo 3, comma 2, della Legge 27 luglio 2000, n. 212, secondo cui le "disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti".*

*Pertanto, sarebbe opportuno un chiarimento da parte delle istituzioni competenti che confermi la decorrenza dell'obbligo di utilizzo dei servizi Entratel per le deleghe di pagamento presentate dopo il 27 dicembre 2019.*

**Effetti finanziari** – La Relazione tecnica stima una minor spesa per il bilancio dello Stato pari a 1,084 miliardi di euro per il 2020; 878 milioni di euro per il 2021; 878 milioni di euro per il 2022.

#### **Articolo 4 – Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del *reverse charge* per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera**

La disciplina recata dai commi 1 e 2 dell'articolo in commento, volta a contrastare le violazioni degli obblighi di versamento delle ritenute fiscali nel settore degli appalti e subappalti, ha subito, come noto, una radicale riformulazione nel corso dell'esame parlamentare di conversione del decreto legge.

La disciplina originariamente introdotta prevedeva, infatti, un complesso meccanismo di sostituzione del committente (pubblico o privato) alle imprese appaltatrici, subappaltatrici e affidatarie di opere o servizi, nell'assolvimento degli obblighi di versamento delle ritenute operate sui redditi di lavoro del personale direttamente impiegato nell'appalto, nel subappalto o nell'esecuzione dell'opera e del servizio. Per assolvere tale adempimento, le imprese fornitrici dovevano trasmettere mensilmente al committente la provvista finanziaria per il versamento delle ritenute operate, nonché tutti i dati necessari al riscontro degli importi trattenuti e della congruità dei versamenti dovuti. Alle imprese affidatarie era comunque data la possibilità di non fornire la provvista finanziaria ma di chiedere al committente di effettuare il versamento delle ritenute, rivalendosi sui corrispettivi maturati e non ancora corrisposti. Al committente veniva, in ogni caso, preclusa la possibilità di effettuare il versamento utilizzando propri crediti in compensazione.

In estrema sintesi, le imprese affidatarie avrebbero dovuto, prima della scadenza per il pagamento delle ritenute, individuare e comunicare ai singoli committenti le seguenti informazioni: dati anagrafici dei dipendenti impiegati per l'esecuzione del contratto, le ore lavoro, le retribuzioni, le ritenute per tutti i committenti per i quali sono stati impiegati i dipendenti, distinguendo per singolo contratto in relazione al numero delle ore lavorate sul singolo contratto. Inoltre, avrebbero dovuto riconciliare il numero dei bonifici effettuati ai singoli committenti, entro i 5 giorni lavorativi rispetto

alla scadenza, con il totale delle ritenute operate nei confronti dei dipendenti.

Le imprese committenti, dal canto loro, avrebbero dovuto riscontrare tutte le comunicazioni via PEC di tutti gli appaltatori (sub-appaltatori o fornitori della prestazione) con la comunicazione dei dati relativi ai dipendenti inviate dagli stessi; riscontrare i bonifici bancari ricevuti nei singoli conti correnti dedicati; riscontrare i bonifici bancari con i dati ricevuti dai singoli fornitori; predisporre i modelli F24 utilizzando i dati comunicati dall'appaltatore-fornitore; procedere al pagamento delle ritenute tramite modello F24 senza poter utilizzare, come detto, i suoi crediti di imposta.

Alla luce di tali aspetti e tralasciando quelli relativi a eventuali conflittualità o contenziosi tra committente e affidatario è stato, sin da subito, evidente che la complessa procedura ipotizzata avrebbe reso impossibile l'adempimento da parte delle imprese, tanto più considerando che, molti dei processi menzionati, avrebbero richiesto una gestione "manuale" non potendo essere digitalizzati. L'irragionevolezza di tale disciplina è stata subito evidenziata al Ministro dell'Economia e delle Finanze con una lettera sottoscritta anche da altre associazioni di categoria (ABI, ANCE, ASSONIME, Rete Imprese Italia), rimarcata in sede di Audizione parlamentare e in successivi interventi pubblici.

Nel corso dell'esame parlamentare del disegno di legge di conversione del decreto, pertanto, la Camera dei Deputati, ha proceduto ad una riscrittura completa della disciplina prevedendo, in sintesi, rispetto alla precedente formulazione, le seguenti novità:

- a) un restringimento dell'ambito di applicazione a specifici contratti che, su base annua, non superino il valore di 200.000 euro per il committente;
- b) il passaggio da un meccanismo di "sostituzione" del committente nei versamenti delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente dovute dalle imprese appaltatrici, subappaltatrici e affidatarie, ad un obbligo di "controllo" del committente della correttezza dei versamenti operati direttamente dalle imprese fornitrici.

In particolare, il comma 1 dell'articolo 4 introduce nel Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 un nuovo articolo 17-*bis* rubricato "Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del *reverse charge* per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera".

La disciplina recata da tale norma, come accennato, si applicherà solo alle imprese committenti (sostituti di imposta residenti fiscalmente in Italia) che "(...) affidano il compimento di una o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore a euro 200.000 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 ad esso riconducibili in qualunque forma".

Anche il meccanismo applicativo, rispetto alla versione originaria, è stato modificato, poiché le imprese affidatarie resteranno obbligate ad assolvere agli ordinari obblighi di versamento delle ritenute fiscali sui redditi corrisposti ai loro dipendenti, ma non potranno effettuare compensazioni di tali debiti fiscali con eventuali crediti.

Le imprese affidatarie dovranno comunque inviare all'impresa committente le seguenti informazioni, al fine di consentirle il riscontro degli importi versati con le ritenute operate:

- a) copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute operate sui redditi di lavoro dipendente e sui quelli assimilati ai redditi di lavoro dipendente, a titolo di acconto dell'IRPEF e delle relative addizionali locali, distinte per committente;
- b) elenco nominativo dei lavoratori impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione delle opere e dei servizi affidati con il dettaglio, per ciascun committente, dei seguenti dati: le ore di lavoro prestate per tali opere o servizi, l'ammontare della retribuzione corrisposta per tali prestazioni e il dettaglio delle ritenute eseguite nei confronti del singolo dipendente.

Il committente dovrà sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati dalle imprese affidatarie – fino ad un importo pari al 20% del valore complessivo dell’opera o del servizio – fino a quando le stesse non ottemperino alla trasmissione dei predetti dati. Qualora dai dati trasmessi dalle imprese fornitrici, risultino omessi versamenti, l’impresa committente dovrà sospendere il pagamento dei corrispettivi per un ammontare esattamente pari alle omesse ritenute, dandone comunicazione entro 90 giorni agli uffici dell’Agenzia delle Entrate competenti per territorio. Nelle predette ipotesi, è preclusa alle imprese fornitrici qualsiasi azione esecutiva, verso l’impresa committente, finalizzata al soddisfacimento del credito.

Nel caso di inadempimento ai predetti obblighi, il committente sarà tenuto al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all’impresa affidataria per le irregolarità fiscali commesse, senza possibilità di compensazione.

Il comma 5 del nuovo articolo 17-*bis* individua condizioni di esonero dai predetti obblighi per le imprese appaltatrici, subappaltatrici o affidatarie che rispettino, congiuntamente, i seguenti requisiti:

- a) risultino in attività da almeno tre anni, siano in regola con gli obblighi dichiarativi e abbiano effettuato nei periodi d’imposta, cui si riferiscono le dichiarazioni presentate nell’ultimo triennio, versamenti complessivi per un importo non inferiore al 10% dell’ammontare dei ricavi o compensi;
- b) non abbiano iscrizioni a ruolo, accertamenti esecutivi (ex articolo 29 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600) o avvisi di addebito INPS affidati agli agenti della riscossione, relativamente alle imposte sui redditi, IRAP e contributi previdenziali, per un ammontare superiore a 50.000 euro. Rilevano solo i carichi fiscali e previdenziali che risultano non pagati decorsi i termini di pagamento, con esclusione delle somme che sono state oggetto di un provvedimento di sospensione o di rateizzazione.

Tali requisiti dovranno essere attestati da una certificazione rilasciata dall’Agenzia delle Entrate, che avrà validità per soli 4 mesi e che dovrà essere inviata al committente. Le modalità per il rilascio e il riscontro dei dati da certificare saranno

disciplinate da un futuro provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate, da adottarsi entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore delle disposizioni.

Resta fermo il divieto per le imprese “affidatarie” di avvalersi dell’istituto della compensazione quale modalità di estinzione dei debiti relativi a contributi previdenziali e assistenziali. Tale misura restrittiva non si applica alle imprese che beneficiano delle clausole di esclusione di cui al citato comma 5.

Il comma 2 stabilisce che la disciplina del nuovo articolo 17-*bis* del DLGS n. 241/1997 si applica a decorrere dal 1° gennaio 2020.

L’articolo 4 del decreto in commento si completa con le previsioni recate da altri due commi – il 3 e il 4 – che dispongono una estensione del meccanismo di inversione contabile ai fini IVA (*reverse charge*).

In particolare, il comma 3 del citato articolo 4 estende il meccanismo del *reverse charge* alle prestazioni di servizi, diverse da quelle già soggette a tale meccanismo, effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali caratterizzati dal prevalente utilizzo delle manodopera presso le sedi di attività e con l’utilizzo dei beni strumentali di proprietà del committente. Il *reverse charge* non si applica quando tali servizi sono effettuati nei confronti di soggetti verso i quali si applica il meccanismo dello *split payment* e nei confronti delle agenzie per il lavoro.

Il comma 4, invece, chiarisce che la disciplina è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell’Unione Europea, dell’autorizzazione di deroga ex articolo 395 della direttiva 2006/112/CE (Direttiva IVA).

**Osservazioni:** *La nuova formulazione della norma in commento, sebbene circoscriva l’ambito applicativo dei nuovi obblighi di “controllo” del committente in materia di appalti e subappalti e forniture, non risolve le criticità evidenziate da Confindustria, che chiedeva la integrale cancellazione della disciplina.*



*In primo luogo, è importante sottolineare come sono soggetti alla disciplina in commento esclusivamente le imprese che sottoscrivono i contratti per l'esecuzione di opere e per la fornitura di servizi per i quali si verificano tutte le seguenti condizioni:*

- a) prevalente utilizzo di manodopera dell'appaltatore presso le sedi del committente (cd. labour intensive);*
- b) utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibile di qualunque forma;*
- c) importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro.*

*Ne deriva, che sia sufficiente che una delle predette condizioni non sussista (es. utilizzo di beni strumentali non di proprietà del committente) per non rendere applicabile la disciplina.*

*In tal senso, e a titolo esemplificativo, si ritiene che debbano ritenersi esclusi i contratti di appalto di cui all'articolo 29 del Decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276 cd. "Legge Biagi" (definiti in dottrina "appalti genuini"), nei quali l'appaltatore utilizza i propri beni strumentali per la realizzazione dell'opera o per la fornitura del servizio oggetto dell'appalto.*

*Il citato articolo 29 precisa che "il contratto di appalto, stipulato e regolamentato ai sensi dell'articolo 1655 del codice civile, si distingue dalla somministrazione di lavoro per la organizzazione dei mezzi necessari da parte dell'appaltatore, che può anche risultare, in relazione alle esigenze dell'opera o del servizio dedotti in contratto, dall'esercizio del potere organizzativo e direttivo nei confronti dei lavoratori utilizzati nell'appalto, nonché per l'assunzione, da parte del medesimo appaltatore, del rischio d'impresa."*

*Dovrebbero, altresì, considerarsi esclusi dall'ambito di applicazione i contratti di somministrazione di lavoro, a tempo determinato o indeterminato, di cui al Decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81. Tali contratti sono caratterizzati dall'aver come oggetto esclusivo (e non prevalente) la fornitura professionale di manodopera a favore del soggetto utilizzatore che ha potere direttivo e di controllo sul lavoratore,*

*mentre l'agenzia di somministrazione resta titolare dell'obbligazione retributiva e contributiva e del potere disciplinare. In considerazione di ciò e della circostanza che l'attività di somministrazione non può essere svolta da chiunque ma è riservata solo alle "agenzie per il lavoro" che dimostrano di possedere determinati requisiti, sarebbe auspicabile sul punto una conferma.*

*Analogamente, dovrebbero rimanere escluse dall'applicazione della disciplina le prestazioni di servizi rese da imprese affidatarie che, pur impiegando i loro dipendenti nella sede del committente, utilizzano i propri beni strumentali per svolgere l'attività. Si pensi, a titolo esemplificativo, alle imprese di trasporto e/o di logistica. Sarebbe, ad ogni modo, utile chiarire che l'utilizzo solo di alcuni beni strumentali dell'impresa committente, di valore non prevalente rispetto ai beni impiegati per la fornitura del servizio, non integri i requisiti previsti dalla disciplina in commento per far scattare l'obbligo di controllo del committente.*

*Dubbi interpretativi sussistono, invece, sulla possibilità di escludere da tale disciplina i contratti per la fornitura di servizi accessori all'attività principale del committente (es. servizi di pulizia, reception, centralino, mense aziendali, etc.) svolti prevalentemente presso la sede del committente con beni strumentali messi al servizio da quest'ultimo.*

*Altra ipotesi da chiarire riguarda i servizi ad elevato valore aggiunto (es. servizi di sicurezza informatica, servizi di consulenza aziendale) resi da personale dell'impresa affidataria presso la sede del committente. Si ritiene che, in tali casi, il valore dell'attività intellettuale sia, di fatto, l'oggetto del servizio prestato nei confronti del committente e non possa configurare una mera somministrazione di manodopera.*

*Per tali ragioni, come evidenziato in un comunicato stampa congiunto di Confindustria e ANCE, appare ancor di più di dubbia ragionevolezza il divieto di compensazione delle ritenute dovute dall'appaltatore-fornitore con eventuali crediti tributari o contributivi, prescindendo da un'effettiva verifica sull'esistenza di irregolarità fiscale.*

*Sebbene con la nuova formulazione della norma siano stati mantenuti in capo alle imprese appaltatrici, subappaltatrici e affidatarie gli obblighi di versamento delle ritenute operate sui loro dipendenti, si chiede alle stesse imprese di gestire un complesso flusso informativo verso le imprese committenti. Fornire le deleghe di pagamento e le informazioni di dettaglio sui lavoratori impiegati distinti per committente, in presenza di dipendenti spesso impiegati nello stesso periodo su diversi clienti (fenomeno piuttosto comune nel settore dei servizi alle imprese), può diventare un onere ingestibile.*

*Ciò appare ancora più irragionevole se consideriamo che dall'omessa comunicazione di tali informazioni, scatta l'obbligo di legge per il committente di sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati dalle imprese fornitrici, per un importo pari al 20% del valore complessivo ovvero per un ammontare pari alle ritenute non versate rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa. Ulteriori perplessità sorgono con riferimento all'obbligo di controllo, posto a carico del committente, per la corretta determinazione delle ritenute applicate e versate dall'impresa appaltatrice, con la previsione di una sorta di responsabilità solidale in caso di violazioni commesse da un terzo soggetto. Si tratta di un compito che dovrebbe essere assolto esclusivamente dall'Amministrazione finanziaria e non affidato a soggetti privati ai quali, peraltro, non vengono riconosciuti i necessari poteri per esercitarlo.*

*Non soddisfano, altresì, le condizioni di esclusione dalla disciplina in commento di cui al comma 5 del nuovo articolo 17-bis; più precisamente, non si condivide che le condizioni ivi previste non siano alternative, come avevamo richiesto. Ciò comporta che, ad esempio, non sarà sufficiente lo svolgimento dell'attività da più di tre anni ed il rispetto degli importi minimi di versamento dei tributari qualora l'impresa non abbia effettuato il pagamento delle cartelle notificate.*

*Con riferimento alla prima clausola di esonero la parametrizzazione dei versamenti fiscali minimi ad una percentuale dei ricavi dichiarati nei primi tre anni (pari al 10%), appare migliorativa rispetto alla previsione contenuta nella versione originaria della norma che faceva riferimento all'importo fisso di 2 milioni di euro che avrebbe*

*penalizzato le imprese con carichi tributari ridotti.*

*Appare opportuno sottolineare, inoltre, come la seconda clausola di esonero, che richiede l'assenza di carichi fiscali e previdenziali in capo alle imprese affidatarie, di fatto introduca, anche nei contratti fra privati, l'obbligo di regolarità fiscale previsto dall'attuale disciplina in materia di appalti pubblici (ai sensi dell'articolo 80 del Decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50) con alcune importanti precisazioni.*

*La regolarità fiscale viene individuata solo con riguardo alle irregolarità fiscali notificate al contribuente per i quali siano decorsi inutilmente i termini di pagamento e per i quali il contribuente non abbia ottenuto un provvedimento di sospensione o di rateizzazione.*

*Resta, però, il fatto che questa certificazione di regolarità fiscale avrà una valenza temporanea di soli quattro mesi, con la conseguenza che le imprese committenti e fornitrici dovranno attentamente monitorare la scadenza di tali certificazioni per tutta la durata del contratto per non incorrere in eventuali sanzioni.*

*Da ultimo, considerando che la disciplina introdotta con i primi due commi dell'articolo 4 è stata radicalmente modificata nel corso dell'iter parlamentare di conversione del decreto legge, sorgono perplessità sulla scelta di confermarne la decorrenza dal 1° gennaio 2020 anche per un evidente contrasto con lo Statuto dei diritti del Contribuente.*

*In particolare, tenuto conto che restano in capo alle imprese obblighi di comunicazione che imporranno un adeguamento significativo dei processi gestionali, sarebbe stato opportuno che, in sede di riscrittura della disciplina, fosse stata procrastinata l'entrata in vigore delle nuove disposizioni al secondo semestre del 2020, con applicazione solo ai nuovi contratti stipulati a decorrere dal prossimo 1 gennaio 2020.*

*Ciò avrebbe consentito alle imprese di poter provvedere, in un tempo congruo, all'aggiornamento dei loro processi. A tale riguardo, come anticipato, merita*

*ricordare, che l'articolo 3, comma 2, della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente) stabilisce che “le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti”.*

*Anche questo avrebbe dovuto condurre ad una più corretta definizione della disposizione di entrata in vigore che, peraltro, sarebbe stata opportuna anche per dare all'Agenzia delle Entrate il tempo sufficiente per emanare i decreti attuativi che dovranno stabilire le modalità di rilascio della certificazione per l'esclusione della predetta disciplina.*

*Gli ultimi due commi della norma in commento apportano, invece, una modifica alla disciplina IVA applicabile alle “prestazioni di servizi, 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 ad esso riconducibili in qualunque forma”.*

*Nelle intenzioni del Legislatore la misura ha l'obiettivo di contrastare le frodi IVA rilevate in taluni settori di attività, dove accade di frequente che le imprese, invece di assumere manodopera, reperiscano le risorse umane presso società esterne che si rivelano essere false cooperative o false imprese di servizi. In tali casi, accade che l'appaltatore non versi l'imposta incassata sulla prestazione del servizio e, al contempo, il committente eserciti la detrazione del credito IVA maturato. Applicando il meccanismo del reverse charge, invece, l'assolvimento dell'imposta si sposta in capo al soggetto che matura il credito IVA, evitando a monte il mancato assolvimento dell'imposta.*

*Sul tema, merita segnalare le difficoltà che potrebbero sorgere con riguardo all'individuazione del perimetro oggettivo di applicazione della disposizione, già descritte con riferimento alla disciplina relativa alle ritenute fiscali e sulle quali si*

*auspicano chiarimenti. Ci si riferisce, in particolare, ai dubbi concernenti l'interpretazione del requisito dell'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualsiasi forma.*

### **Articoli 6, 7, 10, 11, 12 – Pacchetto di misure di contrasto delle frodi nel settore dei carburanti**

Si riporta, di seguito, la descrizione delle singole disposizioni facenti parte del pacchetto di misure di contrasto delle frodi nel settore dei carburanti introdotto con la Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di Bilancio 2018).

L'**articolo 6** (Prevenzione delle frodi nel settore dei carburanti) modifica le norme introdotte dalla Legge di Bilancio 2018 finalizzate alla prevenzione e al contrasto delle frodi IVA nel settore della vendita di carburanti. In particolare, la norma rivede i casi in cui è consentito derogare all'obbligo del versamento immediato dell'IVA (senza possibilità di compensazione) sui carburanti immessi al consumo, prelevati dai depositi fiscali o dai depositi registrati. In primo luogo, il requisito di affidabilità e l'idonea garanzia – condizioni oggi richieste in via alternativa – diventano entrambi obbligatori per poter derogare al suddetto obbligo. Inoltre, viene fissata a 3.000 metri cubi di capacità di stoccaggio del deposito la soglia al di sotto della quale non è mai consentito derogare al versamento dell'imposta.

Con finalità di prevenzione dei fenomeni di frode, si vieta la possibilità di presentare una dichiarazione d'intento per effettuare in sospensione da IVA acquisti e importazioni definitive di carburante e di altri prodotti energetici interessati dalla disciplina antifrode, in sospensione di imposta. La possibilità di usare il *plafond* dell'esportatore abituale permane solo per gli acquisti di gasolio da usare come carburante effettuati, presso i depositi commerciali o da soggetti diversi dei depositari autorizzati, dai soggetti esercenti attività di trasporto merci e passeggeri.

L'**articolo 7** (Contrasto alle frodi nel settore degli idrocarburi e di altri prodotti), introduce talune disposizioni volte a contrastare l'uso fraudolento di alcuni prodotti (i c.d. oli lubrificanti), illecitamente venduti e utilizzati come carburanti per autotrazione o combustibili per riscaldamento, allo scopo di evadere il pagamento dell'accisa.

Più precisamente, si introduce, per la predetta finalità, un nuovo sistema di tracciabilità dei prodotti lubrificanti in transito nel territorio italiano, ai quali l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli attribuirà un "codice amministrativo di riscontro" su richiesta del soggetto che effettua l'immissione in consumo di tali prodotti o del soggetto mittente nel caso provengano da uno Stato membro e non siano destinati all'immissione in consumo.

Le disposizioni attuative dell'articolo devono essere emanate entro il 25 gennaio 2020 ed entrano in vigore il 1° giorno del secondo mese successivo alla data di pubblicazione del decreto attuativo.

L'**articolo 10** (Estensione del sistema INFOIL), con l'esplicito scopo di uniformare le procedure di controllo a quelle già instaurate presso le raffinerie e gli stabilimenti di produzione di prodotti energetici, obbliga gli esercenti dei depositi fiscali di stoccaggio, di capacità non inferiore a 3.000 metri cubi, a dotarsi, entro il 30 giugno 2020, di un sistema informatizzato per la gestione della detenzione e della movimentazione della benzina e del gasolio usato come carburante (sistema INFOIL).

L'**articolo 11** (Introduzione Documento Amministrativo Semplificato telematico) stabilisce che con determinazione del Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli siano fissati i tempi e le modalità per introdurre l'obbligo di presentare telematicamente il documento di accompagnamento (DAS) relativo ai trasferimenti dei prodotti soggetti ad accisa. Nella prima fase, da attuare entro il 30 giugno 2020, l'obbligo riguarderà i trasferimenti di benzina e gasolio usati come carburanti assoggettati ad accisa.

L'**articolo 12** (Trasmissione telematica dei quantitativi di energia elettrica e di gas

naturale) affida ad un provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli la definizione delle modalità per la presentazione, esclusivamente in forma telematica, dei dati relativi ai prodotti trasportati da parte delle imprese distributrici di energia elettrica e gas naturale ai consumatori finali. Inoltre la trasmissione dovrà riguardare anche i dati relativi ai quantitativi di gas naturale ed energia elettrica fatturati, suddivisi per destinazione d’uso.

Si segnala che tale provvedimento è da emanare entro il 27 dicembre 2019 (60 giorni dall’entrata in vigore del decreto in commento).

**Osservazioni:** *Le norme descritte mirano a contrastare le frodi nel settore dei carburanti. Si tratta di disposizioni che si inseriscono nel solco di una normativa anti frode, già tracciato dalla Legge di Bilancio 2018, accogliendo le richieste degli operatori del settore interessato che, ormai da anni, segnalano la presenza di numerosi comportamenti fraudolenti.*

*Sebbene si rimandi alle associazioni di categoria il compito di fornire un’analisi più accurata delle modifiche e delle implicazioni connesse all’introduzione delle misure sopra descritte, si coglie l’occasione per esprimere favore nei confronti delle finalità antifrode prefisse dalla disciplina in commento. Particolarmente apprezzabili appaiono, infatti, le misure volte a contrastare l’uso fraudolento dei cosiddetti oli lubrificanti illecitamente venduti e utilizzati come carburanti per autotrazione o combustibili per riscaldamento: fenomeni che causano ingenti perdite di gettito erariale oltre che distorsioni nella concorrenza sul mercato. Altrettanto positivi si ritengono gli interventi volti alla digitalizzazione della filiera petrolifera (introduzione del DAS e trasmissione telematica dei quantitativi di energia elettrica e gas naturale) che, da un lato, mirano a rendere più complessa la falsificazione dei documenti di accompagnamento, quindi, l’illecita immissione in consumo dei carburanti, dall’altro, potenziano gli strumenti per l’identificazione dei fenomeni evasivi, nel caso specifico, nel settore dell’accisa sul gas naturale e energia elettrica.*

*Ad ogni modo, appare doveroso garantire che le continue modifiche che investono il*



*settore dei carburanti, non rendano eccessivamente rigide le modalità operative delle imprese e, di conseguenza, non gravino oltre modo sui soggetti che operano nella legalità.*

### **Articolo 9 – Frodi nell’acquisto di veicoli fiscalmente usati**

La norma, inserendo il comma 9-*bis* nell’articolo 1 del Decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, introduce l’obbligo di preventivo controllo, da parte dell’Agenzia delle Entrate, delle condizioni di esclusione dal versamento dell’IVA mediante il modello F24-elementi identificativi (c.d. modello ELIDE) ai fini dell’immatricolazione o del trasferimento di auto, moto e relativi rimorchi oggetto di acquisto intracomunitario a titolo oneroso.

La definizione delle modalità e dei termini del predetto controllo sono demandati ad un provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate. Gli esiti della verifica devono essere trasmessi al Dipartimento dei trasporti per l’espletamento dei controlli preventivi relativi all’immatricolazione cui questo è tenuto, con particolare riferimento all’assolvimento dell’IVA e all’assenza di frodi (lettere b) e c) del comma 1, articolo 4, Decreto del Ministro dei Trasporti 26 marzo 2018).

**Osservazioni:** *Le disposizioni in commento hanno l’obiettivo di contrastare il fenomeno dell’omesso versamento dell’IVA in caso di acquisto di veicoli provenienti da altri Paesi UE; si iscrivono, a tal fine, nel solco delle misure già da tempo varate dal Legislatore nazionale.*

*Si ricorda, infatti, che l’articolo 53, comma 3, del Decreto legge 30 agosto 1993, n. 331 ha subordinato l’immatricolazione e la registrazione dei veicoli nuovi acquistati da altri Paesi UE all’assolvimento dell’IVA dovuta. Per l’applicazione di tale norma, l’articolo 1, comma 378, della Legge 30 dicembre 2004, n. 311 ha, dapprima, disposto l’obbligo, per i soggetti passivi IVA, di comunicare al Dipartimento dei*

*trasporti i dati relativi all'operazione effettuata e al veicolo acquistato. Successivamente, l'articolo 1, comma 9, del DL n. 262/2006 ha specificato che la richiesta di immatricolazione o di voltura dei veicoli, anche nuovi, acquistati all'interno dell'UE, debba essere corredata da copia del modello F24-ELIDE che attesti l'assolvimento dell'IVA relativa alla prima cessione interna. L'obbligo di comunicazione dei dati sugli acquisti intracomunitari di veicoli, nuovi o usati, è stato ulteriormente esteso con il decreto del Ministro dei Trasporti del 26 marzo 2018.*

*Ciò posto, occorre precisare che a legislazione vigente rimangono tuttavia esclusi dall'obbligo di versamento dell'IVA, con modello F24-ELIDE propedeutico all'immatricolazione e alla voltura, gli acquisti di veicoli effettuati dai soggetti passivi IVA residenti, destinati ad essere utilizzati come beni strumentali (cfr. circolare Agenzia delle Entrate n. 52/E del 30 luglio 2008); nonché gli acquisti dei veicoli usati per cui trova applicazione il regime IVA del margine che, di fatto, non li annovera tra gli acquisti intracomunitari ai sensi dell'articolo 37 del Decreto legge 23 febbraio 1995, n. 41.*

*In questi casi, in virtù delle nuove disposizioni, l'Agenzia delle Entrate sarà chiamata ad eseguire un controllo preventivo del rispetto delle condizioni generali di esclusione dall'assolvimento dell'IVA. È auspicabile che l'intervento, condivisibile nella misura in cui interviene per contrastare fenomeni frodati, non comporti aggravii o ritardi a carico delle imprese nella gestione delle pratiche di immatricolazione e registrazione dei veicoli acquisiti da altri Paesi UE. A tal fine, saranno particolarmente rilevanti le modalità attuative affidate al provvedimento direttoriale di cui si è fatto cenno.*

### **Articolo 10-bis – Estensione del ravvedimento operoso**

La norma, aggiunta al decreto legge in sede di conversione in legge, interviene sull'articolo 13 del Decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472, recante la disciplina

del ravvedimento operoso, abrogandone il comma 1-*bis*.

La disciplina del ravvedimento operoso, il cui ambito applicativo è stato a più riprese ampliato, prevede, la possibilità, per i soli tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate e per i tributi doganali e le accise amministrati dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, la possibilità di regolarizzare le violazioni anche:

- entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore (comma 1, lettera b-*bis*);
- oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore (comma 1, lettera b-*ter*);
- dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (comma 1, lettera b-*quater*).

In sostanza, la previgente disposizione consentiva:

- l'applicazione ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate della riduzione sanzionatoria a un settimo, un sesto ed un quinto del minimo, a precise condizioni di legge;
- l'applicazione ai tributi doganali e alle accise, amministrati dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, delle riduzioni a un settimo e ad un sesto del minimo, a precise condizioni di legge.

Restavano esclusi dalla possibilità delle descritte ipotesi ravvedimento operoso “lungo” i tributi diversi da quelli citati, ivi inclusi, in particolare i tributi regionali e locali che, per effetto dell'abrogazione del comma 1-*ter* rientrano, invece, nel campo di applicazione della disciplina.

**Osservazioni** – La norma, proposta anche nel contesto del documento “Imprese e commercialisti per un fisco più semplice” redatto congiuntamente da Confindustria e dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (presentato lo scorso settembre) estende anche ai tributi comunali le modifiche apportate all’istituto di ravvedimento operoso con la Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Bilancio 2015), attualmente applicabili solo ai tributi gestiti dall’Agenzia delle Entrate e dall’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Nel merito, tale modifica consentirà il ravvedimento operoso degli omessi versamenti dei tributi locali anche oltre la data di presentazione della dichiarazione relativa all’anno di commissione della violazione, senza prevedere una scadenza predeterminata. Resta confermata, quale condizione ostativa al ravvedimento operoso, l’avvenuta notifica al contribuente di un atto di contestazione da parte dell’ente locale.

L’obiettivo della misura è favorire la compliance fiscale da parte del contribuente anche per il tributi locali per i quali, con la normativa previgente, era possibile il ravvedimento operoso solo a condizione che la violazione non fosse stata già constatata e non fossero iniziati accessi, ispezioni e verifiche, o altre attività di accertamento delle quali l’autore della violazione o i soggetti solidalmente responsabili avessero avuto formale conoscenza.

**Effetti finanziari** – La norma, introdotta in sede di conversione del decreto legge, non è corredata di Relazione tecnica.

### **Articolo 13 – Trust**

L’articolo 13, comma 1, interviene a modifica delle norme del TUIR che disciplinano il trattamento fiscale dei redditi attribuiti da trust esteri a beneficiari italiani. In particolare, viene modificato l’articolo 44, comma 1, lettera g-sexies), del TUIR, al

fine di qualificare come redditi di capitale assoggettabili ad IRPEF anche quelli corrisposti da trust opachi (e istituti analoghi) stabiliti in Stati e territori che, in relazione ai redditi prodotti dal trust, sono considerati a fiscalità privilegiata in base all'articolo 47-*bis* del TUIR.

Integrando l'articolo 45 del TUIR si specifica che, nel caso in cui non sia possibile distinguere tra patrimonio e reddito in relazione alle attribuzioni dei trust esteri (o di istituti analoghi) a beneficiari residenti, l'intero ammontare percepito dal beneficiario è considerato reddito.

Il comma 2 dell'articolo 13 reca disposizioni in materia di poteri ispettivi della Guardia di Finanza. All'articolo 25, comma 1, del Decreto legge 22 giugno 2012, n. 83 (cd. Decreto Crescita) viene sostituita la lettera a) che, seppur con un difetto di coordinamento normativo (causato dalla sopraggiunta sostituzione nel 2017 dell'articolo 8 del Decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, conferiva al MiSE la facoltà di avvalersi del nucleo speciale Spesa Pubblica e Repressione Frodi Comunitarie della Guardia di Finanza per le verifiche sulle agevolazioni di cui al DL n. 83/2012 e, nel medesimo contesto, assegnava al predetto nucleo speciale alcuni poteri previsti dalla disciplina antiriciclaggio per svolgere analisi, ispezioni e controlli, in generale, nel settore della spesa pubblica. L'intervenuta modifica conferisce al nucleo speciale Spesa Pubblica e Repressioni Frodi Comunitarie anche i poteri di cui all'articolo 9, comma 6, lettera b) del DLGS n. 231/2007, ovvero l'accesso alle informazioni sui titolari effettivi di persone giuridiche e trust che, si ricorda, devono essere obbligatoriamente comunicate al registro delle imprese.

**Osservazioni:** *Il primo comma dell'articolo 13 interviene su questioni di natura applicativa e interpretativa da tempo aperte in materia di tassazione dei trust, legate alla natura duale dell'istituto. La fiscalità dei trust è stata infatti delineata, anche mediante prassi dell'Agenzia delle Entrate, distinguendo le entità che identificano a monte i relativi beneficiari: "trust trasparenti", da quelle che non lo fanno: "trust opachi".*

*Nel primo caso, il reddito è imputato per trasparenza ai beneficiari residenti ed è tassato in capo a questi come reddito di capitale ai fini IRPEF, per effetto del combinato disposto dell'articolo 73, comma 2, e 44 comma 1, lettera g-sexies) del TUIR.*

*Nel secondo caso, prima delle modifiche in commento, posta l'assenza di un soggetto titolato a pretendere dal trustee l'assegnazione del reddito (connotato qualificante l'opacità del trust – cfr. circolare n. 48/E del 2007) lo stesso era ritenuto imponibile ai soli fini IRES in capo al trust.*

*L'Agenzia delle Entrate ha sostenuto in passato la possibilità di ritenere redditi di capitale assoggettabili ad IRPEF in capo al beneficiario residente anche quelli relativi a trust esteri opachi (circolare 61/E del 2010). Tale lettura dell'Agenzia, ispirata ad intenti anti-elusivi, ha comunque creato incertezze in ragione del palese contrasto con il dettato normativo.*

*Integrando la lettera g-sexies) dell'articolo 44, TUIR il Legislatore torna sul tema qualificando esplicitamente come redditi di capitale quelli "corrisposti" a residenti italiani da trust opachi (e istituti analoghi) stabiliti in Paesi a fiscalità privilegiata ai sensi dell'articolo 47-bis TUIR.*

*Il richiamo ai redditi "corrisposti" sembra introdurre per tale fattispecie un criterio di "cassa" distinto dalla tassazione per competenza, che rimarrebbe tratto caratterizzante della sola l'imputazione dei redditi di capitale ai beneficiari dei trust trasparenti.*

*Con riferimento all'individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata si osserva come le nuove norme, rimandando semplicemente all'articolo 47-bis, del TUIR omettano di precisare se il relativo test debba effettuarsi con riguardo alla tassazione effettiva (lett. a) o nominale (lett. b). Il secondo approccio appare tuttavia più coerente, posta l'assenza di un chiaro requisito del controllo riferibile al trust.*

*Infine, merita sottolineare come l'assenza di un esplicito chiarimento sulla portata*

*delle modifiche in commento lasci all'interpretazione la natura innovativa o interpretativa delle soluzioni adottate.*

*Le disposizioni di cui al secondo comma dell'articolo 13, in materia di potere ispettivo della Guardia di Finanza, non sembrano volte a porre innovazioni strutturali quanto a riordinare le facoltà interne al Corpo, considerando che il potere di verifica dei beneficiari effettivi era già conferito alla Guardia di Finanza, seppur a nuclei diversi da quello indicato (Nucleo speciale Polizia Valutaria).*

**Effetti finanziari** – Analizzando i dati oggetto di scambi internazionale tra Amministrazioni finanziarie, mediante strumenti di recente introduzione (*Common Reporting Standard*) la Relazione tecnica stima un maggior gettito pari a 29 milioni di euro l'anno.

### **Articolo 13-ter – Agevolazioni fiscali per i lavoratori impatriati**

La norma, introdotta nel corso dell'iter parlamentare, anticipa al 2019 la decorrenza delle modifiche più favorevoli apportate dal Decreto legge 30 aprile 2019, n. 34 (cd. Decreto crescita) alla disciplina dei lavoratori impatriati, di cui all'articolo 16 del Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 (cd. Decreto internazionalizzazione).

**Osservazioni:** *La disposizione in commento interviene sul regime agevolato dei lavoratori impatriati, di cui all'articolo 16 del DLGS n. 147/2015, volto a favorire l'attrazione di personale qualificato che possa rendere maggiormente competitive le imprese che operano in Italia.*

*Tale disciplina agevolativa è stata oggetto di diversi interventi di modifica nel corso degli ultimi anni (si rinvia, a tal fine, ai commenti contenuti nelle relative circolari di Confindustria).*

*Da ultimo, con il Decreto crescita sono stati modificati i seguenti profili:*

- *l'estensione del regime agevolato anche ai titolari di reddito di impresa, nonché ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 50 del TUIR (es. redditi di collaborazione coordinata e continuativa);*
- *l'abrogazione di alcuni precedenti requisiti di accesso all'agevolazione; in particolare: i) svolgere ruoli direttivi durante il periodo di permanenza in Italia o il possesso di una elevata qualifica e professionalità; ii) lavorare in Italia alle dipendenze di una impresa italiana o in forza di un contratto di distacco con una società estera;*
- *il rafforzamento del beneficio fiscale, attraverso l'incremento della percentuale di abbattimento dell'imponibile fiscale dal 50% al 70% dei lavoratori impatriati. Tale percentuale è innalzata al 80% per i lavoratori che trasferiscono la residenza nelle regioni del Mezzogiorno ovvero in presenza di carichi familiari;*
- *la riduzione a due anni del periodo minimo di permanenza all'estero prima del rientro nel nostro Paese (in luogo dei precedenti 5 anni).*

*Le novità introdotte con il Decreto crescita, si applicavano ai soli soggetti che trasferivano la residenza fiscale in Italia a decorrere dal periodo di imposta 2020, ai sensi dell'articolo 2 del TUIR. Da ciò derivava che i soggetti rientrati in Italia nella prima metà del 2019 (dal 30 aprile, data di entrata in vigore del Decreto crescita, al 2 luglio 2019) non potevano beneficiare delle nuove misure, in quanto gli stessi risultavano residenti fiscalmente in Italia già nel periodo di imposta 2019.*

*Poiché tale incongruenza rischiava di penalizzare i rientri effettuati nella prima metà del 2019, la norma del decreto in commento interviene per riconoscere i maggiori benefici fiscali del Decreto crescita anche ai soggetti che trasferiscono la loro residenza fiscale in Italia dal 30 aprile 2019.*

*In conclusione, tale intervento appare positivo perché risolve le difformità di disciplina fiscale applicabile ai lavoratori impatriati nel corso del 2019, in ragione del diverso momento temporale di rientro in Italia.*

**Effetti finanziari** – A copertura della misura viene istituito il Fondo Controesodo, con



dotazione di 3 milioni di euro a decorrere dal 2020, in favore dei lavoratori impatriati, rientrati in Italia nel corso del 2019.

#### **Articolo 14 – Utilizzo dei file delle fatture elettroniche**

La norma dispone che i file delle fatture elettroniche acquisiti dall'Amministrazione finanziaria tramite il Sistema di Interscambio siano memorizzati fino al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione IVA di riferimento oppure fino alla definizione di eventuali giudizi. Tali dati possono essere utilizzati dalla Guardia di Finanza per assolvere ai compiti di polizia economica e finanziaria e dalla Guardia di Finanza e dall'Agenzia delle Entrate ai fini di analisi del rischio di evasione.

Previa consultazione del Garante per la protezione dei dati personali, gli organi di controllo possano adottare idonee misure di garanzia a tutela dei diritti e delle libertà degli interessati attraverso la previsione di apposite misure di sicurezza, anche di carattere organizzativo in conformità con le disposizioni del Regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 27 aprile 2016 e del decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196.”.

Restano invece applicabili le speciali regole di emissione, memorizzazione, consultazione e conservazione delle fatture elettroniche relative alle operazioni effettuate nei confronti degli organismi di informazione per la sicurezza (DIS, AISE e AISI) di cui agli artt. 4, 6 e 7 della Legge 3 agosto 2007, n. 124 in ragione delle speciali esigenze di riservatezza delle informazioni imposte dalla citata legge.

**Osservazioni:** *La norma consente alla Guardia di Finanza di utilizzare i dati raccolti, grazie al sistema di fatturazione elettronica, al fine di svolgere indagini sull'illegalità, anche in settori diversi rispetto a quello tributario, quali, a titolo esemplificativo, la spesa pubblica, il mercato dei capitali, la proprietà intellettuale, etc. Inoltre, entrambi*

*gli organi di controllo – Guardia di Finanza e Agenzia delle Entrate – possono utilizzare tali dati per potenziare le attività di controllo e le analisi preventive del rischio di evasione fiscale. Dalla disposizione in commento, ne consegue che tutti i dati riportati nelle fatture elettroniche saranno automaticamente memorizzati; questo significa che la memorizzazione riguarderà sia i dati rilevanti ai fini IVA – obbligatoriamente indicati in fattura, ai sensi dell’articolo 21, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (cd. Decreto IVA) – sia il resto del patrimonio informativo che, per finalità diverse, si suole riportare nel documento fiscale, concernente, ad esempio, le condizioni contrattuali stipulate tra le parti, i prezzi applicati, le modalità di pagamento, etc. Al riguardo, merita segnalare che la memorizzazione automatica dei dati diversi da quelli fiscali e, altresì, la descrizione dell’operazione effettuata (seppur dato obbligatorio ai fini IVA ex articolo 21, lett. f), Decreto IVA), sarebbe dovuta essere disattivata dal 1° novembre 2019, salvo adesione da parte del contribuente al servizio di consultazione delle fatture elettroniche disponibile nell’Area riservata del contribuente nel sito istituzionale dell’Agenzia, da esercitare entro il 31 ottobre 2019 (termine prorogato rispetto all’originaria scadenza fissata al 2 luglio 2019). Subordinare la memorizzazione dei dati extrafiscali al consenso del contribuente è stato necessario al fine di recepire le avvertenze del Garante della privacy che, nel provvedimento n. 9059949 del 15 novembre 2018, aveva segnalato l’eccessiva sproporzione delle procedure di acquisizione e memorizzazione dei dati, rispetto al fine di monitoraggio perseguito dalla fatturazione elettronica. L’Agenzia delle Entrate, pertanto, ha dovuto modificare le regole di erogazione del servizio di messa a disposizione delle fatture elettroniche – inizialmente ipotizzato automatico e generalizzato per tutti gli operatori – al fine di renderlo disponibile solo previo consenso del contribuente e, al contempo, si era impegnata ad eliminare i dati memorizzati nei primi mesi di applicazione dell’obbligo di fatturazione elettronica, nei casi in cui non fosse dato espresso consenso alla memorizzazione da almeno una delle due parti coinvolte nell’operazione. La norma in commento, invece, ha reso praticamente inutile tale procedura e, con apparente non curanza delle segnalazioni del Garante, ripristina l’automatica memorizzazione di tutti i dati contenuti nelle fatture elettroniche, legittimandola con finalità di esercizio delle*

*attività di controllo. Si tratta dell'ennesimo cambio di rotta operato da una norma che contravviene al meccanismo del legittimo affidamento del contribuente. Si segnala, peraltro, che al fine di adeguarsi alla disciplina in commento, l'Agenzia delle Entrate – tramite il provvedimento n. 738239 del 30 ottobre 2019 – ha prorogato i termini per l'adesione al servizio di consultazione delle fatture elettroniche, consentendone l'accettazione fino al 20 dicembre 2019, quindi, di fatto, ha evitato di dover procedere alla cancellazione dei dati automaticamente memorizzati fino al 30 ottobre 2019. Alla luce delle novità introdotte dalla norma in commento, appare inevitabile interrogarsi sulla reale necessità di conservare la procedura di adesione, invece di ripristinare l'originaria automatica erogazione del servizio di archiviazione e consultazione delle fatture elettroniche. L'adesione da parte del contribuente, infatti, inciderà esclusivamente sulla possibilità di usufruire o meno di tale servizio; tuttavia, considerato che i dati saranno, in ogni caso, memorizzati dall'Amministrazione finanziaria, è venuto meno l'elemento discrezionale del contribuente sui dati extrafiscali e, di conseguenza, qualsiasi potenziale vantaggio connesso con la rinuncia a usufruire del suddetto servizio. In conclusione, si ritiene che, alla luce della modifica in commento, la reale preoccupazione degli operatori non sia tanto quella di avere strumenti ulteriori per disporre delle fatture elettroniche inviate al Sistema di Interscambio quanto, piuttosto, quella di assicurarsi che l'Agenzia delle Entrate definisca delle misure adeguate e sicure che consentano di tutelare l'immenso patrimonio informativo veicolato tramite il sistema di fatturazione elettronica, nel rispetto della disciplina sulla protezione dei dati personali.*

### **Articolo 15 – Fatturazione elettronica e sistema tessera sanitaria**

L'articolo 15, comma 1, estende fino al 2020 l'esonero, previsto dall'articolo 10-bis del Decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119, dall'obbligo di fatturazione elettronica per le operazioni sanitarie effettuate nei confronti delle persone fisiche, i cui dati sono inviati al Sistema Tessera Sanitaria (STS), ai fini dell'elaborazione della dichiarazione

dei redditi precompilata. Il secondo comma dispone che, dal 1° luglio 2020, la trasmissione telematica dei corrispettivi al Sistema Tessera Sanitaria debba avvenire con i medesimi strumenti previsti per adempiere all'obbligo di trasmissione dei corrispettivi.

**Osservazioni:** *Si condivide che, la norma in commento estenda anche all'anno 2020 l'esonero dall'obbligo di fatturazione elettronica per le prestazioni sanitarie effettuate nei confronti delle persone fisiche. Si ricorda che il Decreto fiscale collegato alla Legge di Bilancio 2019 (DL n. 119/2018) aveva disposto il divieto di emettere fattura elettronica per le prestazioni sanitarie, da parte dei soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria (STS), solamente per il primo anno di applicazione dell'obbligo di fatturazione elettronica, ossia il 2019. Tale disposizione rispondeva all'esigenza, sin dal principio evidenziata da Confindustria, di evitare la duplicazione degli adempimenti a carico degli operatori, in quanto tali dati sarebbero già stati in possesso dell'Amministrazione finanziaria in virtù dell'obbligo di trasmissione dati al STS. Tuttavia, la norma aveva introdotto il divieto di fatturazione elettronica, in via generale, per tutte le prestazioni sanitarie, estendendolo, pertanto, anche ai casi in cui i dati di tali operazioni non fossero trasmesse al STS (si pensi ai casi in cui il contribuente non dia il consenso alla trasmissione di dati). La ratio della norma è stata quella di adeguarsi alle indicazioni pervenute dal Garante della privacy che aveva segnalato il rischio di una violazione della disciplina, trattandosi di operazioni concernenti lo stato di salute dei cittadini e, quindi, di dati sensibili meritevoli di tutela. Si rammenta che il divieto fu introdotto in via provvisoria, con l'obiettivo di concedere un tempo congruo a sviluppare una diversa procedura di fatturazione elettronica capace di interfacciarsi con il STS e, al contempo, di adeguarsi alla normativa sulla privacy. In considerazione del fatto che, ad oggi, non è stata implementata alcuna procedura che possa rispondere alle suddette esigenze, appare inevitabile e condivisibile la decisione di procrastinare il divieto di fatturazione elettronica per l'anno 2020.*

*In merito all'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi, Confindustria aveva apprezzato la disposizione – contenuta nell'articolo*

*2, comma 6-quater, del Decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127 – in base alla quale tale obbligo potesse ritenersi assolto mediante la memorizzazione e trasmissione dati al Sistema Tessera Sanitaria. Si è trattato di una misura che, al pari dell'introduzione del divieto alla fatturazione elettronica di cui sopra, risponde alle esigenze di semplificazione ed evita la duplicazione dell'adempimento di trasmissione dei dati. L'articolo in commento apporta una modifica e dispone che, dal 1° luglio 2020, entrambi gli adempimenti dovranno essere eseguiti con le medesime strumentazioni disponibili per gli altri esercenti che garantiscono l'inalterabilità e la sicurezza dei dati (ossia i registratori telematici e la procedura messa a disposizione dall'Agenzia delle Entrate). Parrebbe che il Legislatore abbia voluto dare priorità al canale di trasmissione telematica sviluppato per la generalità degli operatori imponendo che, dopo un primo periodo di applicazione in cui sarà possibile utilizzare entrambe procedure, anche le prestazioni sanitarie siano trasmesse tramite il medesimo canale. Tale obbligo non comporta una duplicazione di adempimenti per gli operatori che, peraltro, potrebbero essersi già dotati delle strumentazioni adeguate per trasmettere i corrispettivi di operazioni diverse da quelle destinate al Sistema Tessera Sanitaria. Utilizzare un'unica procedura potrebbe rilevarsi, pertanto, un elemento di semplificazione sia per gli operatori che per l'Amministrazione finanziaria. Tuttavia, si auspica che la tempistica introdotta dalla norma sia sufficiente a concedere agli operatori un tempo congruo per dotarsi delle strumentazioni adeguate, in considerazione del fatto che – sia in occasione dell'entrata in vigore dell'obbligo di trasmissione per i soggetti con volume d'affari superiore ai 400.000 euro, sia in vista dell'imminente entrata in vigore per gli altri soggetti – gli operatori hanno in più occasione segnalato all'Amministrazione finanziaria grosse difficoltà a reperire i registratori presso i fornitori e a ottenerne l'installazione e attivazione in tempi brevi.*

## Articolo 16 – Semplificazioni fiscali

L'articolo 16 sostituisce integralmente l'articolo 4, comma 1, del Decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127 disponendo che, a partire dalle operazioni IVA effettuate dal 1° luglio 2020, in via sperimentale, l'Agenzia delle Entrate metterà a disposizione dei soggetti passivi IVA residenti e stabiliti in Italia, in un'apposita area riservata del suo sito internet, le bozze del registro IVA vendite, del registro IVA acquisti e delle comunicazioni periodiche dell'IVA. Inoltre, a partire dalle operazioni IVA 2021, oltre alle bozze citate, l'Agenzia delle Entrate metterà a disposizione anche la bozza della dichiarazione annuale dell'IVA.

Nel corso dell'iter parlamentare di conversione del Decreto legge è stato aggiunto il comma 1-*bis* al citato articolo 16 che ha modificato la scadenza dell'adempimento di trasmissione telematica dei dati delle operazioni con soggetti non residenti (cd. esterometro) che, da mensile, diviene trimestrale e dal 2020 dovrà avvenire entro la fine del mese successivo al trimestre di riferimento.

Il comma 1-*ter*, anch'esso inserito in sede di conversione, individua le coperture per le minori entrate – pari a 10.8 milioni di euro annui – derivanti dalla modifica della scadenza dell'esterometro, provvedendo, per il 2020, mediante utilizzo del Fondo di parte corrente iscritto nello stato di previsione del Ministero dell'Economia e delle Finanze e, per il 2021, mediante riduzione del Fondo per interventi strutturali di politica economica.

**Osservazioni:** *Con l'obiettivo di perseguire una semplificazione degli adempimenti IVA, la norma in commento introduce l'avvio graduale del programma di predisposizione automatica delle bozze di alcuni documenti IVA. Si tratta, nello specifico, del registro IVA vendite e del registro IVA acquisti, della comunicazione delle liquidazioni periodiche (LIPE) e della dichiarazione annuale IVA; documenti per i quali l'Agenzia delle Entrate predisporrà le bozze grazie ai dati acquisiti dal sistema di fatturazione elettronica, dall'esterometro e dall'adempimento di trasmissione*

*telematica dei corrispettivi. La partenza scaglionata dei tre adempimenti di trasmissione telematica ha comportato che l'acquisizione, da parte all'Agenzia delle Entrate, dei dati rilevanti ai fini IVA delle operazioni effettuate potrà essere completa solamente a partire dal 1° luglio 2020; ragion per cui la predisposizione delle bozze partirà solo in seguito a tale data. Nello specifico, la norma dispone che le bozze dei registri IVA e delle LIPE saranno predisposte con riferimento alle operazioni effettuate dal 1° luglio 2020, mentre la prima bozza della dichiarazione annuale IVA non potrà che riferirsi al 2021. Si apprezza che la norma includa tra i documenti che saranno predisposti in bozza anche la comunicazione delle liquidazioni periodiche; adempimento laborioso e gravoso per gli operatori, per il quale Confindustria ha, sin dal principio, evidenziato la necessità di apportare una semplificazione strutturale. Si rammenta, infatti, che, in occasione dell'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica e delle semplificazioni amministrative e contabili correlate (disciplinate dall'articolo 4 del DLGS n. 127/2015 che è stato modificato dall'articolo in commento), l'originaria formulazione della norma sulle semplificazioni elencava tra i documenti da predisporre in bozza la "liquidazione periodica", con particolare sorpresa e perplessità degli operatori che non comprendevano quale fosse la semplificazione nel predisporre tale prospetto. Si condivide, pertanto, che la norma in commento consenta di fugare le perplessità passate e corregga la precedente formulazione della norma chiarendo che la predisposizione riguarderà, invece, il documento di comunicazione delle liquidazioni effettuate.*

*Riteniamo importante segnalare che, al fine di rendere la semplificazione concreta, e affinché le bozze predisposte possano essere davvero utili e fruibili dalle imprese, è necessario che siano definiti, con maggiore precisione e omogeneità, i criteri di compilazione di alcuni campi della fattura elettronica. Non si può ignorare, infatti, che oggi, di fronte a operazioni aventi la medesima natura, gli operatori adottano modalità di compilazione della fattura elettronica differenti tra loro, seppur sempre in accordo con le specifiche tecniche e con le indicazioni operative rilasciate dall'Agenzia delle Entrate. Si pensi, a titolo esemplificativo, agli acquisti di beni e servizi soggetti a reverse charge, per i quali il cliente, debitore d'imposta, può adempiere all'assolvimento dell'IVA mediante materializzazione della fattura e successiva*

*integrazione dell'imposta, oppure tramite l'emissione della cd. autofattura, ossia di un nuovo file xml da trasmettere al Sistema di Interscambio. Appare evidente che, a seconda della procedura di documentazione adottata, diversi saranno i valori che confluiranno nelle bozze dei documenti predisposti dall'Agenzia, motivo per il quale si teme che tali bozze si rivelino, nella maggior parte dei casi, documenti che sarà necessario integrare o modificare, vanificando la portata semplificatoria dell'intervento. Per le medesime finalità di semplificazione e razionalizzazione delle procedure, si auspica, inoltre, che – come promesso e anticipato durante i passati incontri del Forum sulla Fatturazione elettronica – nei prossimi mesi siano avviati dei tavoli di lavoro e confronto tra Amministrazione e operatori, volti a individuare condivise procedure di implementazione dei campi opzionali della fattura elettronica che siano conformi alle operatività e ai sistemi gestionali adottati dalle imprese e che consentano di predisporre dei documenti di bozza accurati.*

*Con riguardo, invece, alla ulteriore semplificazione concernente la scadenza dell'adempimento di trasmissione telematica delle operazioni effettuate con soggetti non residenti (esterometro), l'intervento accoglie una richiesta presentata da Confindustria che, in più occasioni, ha evidenziato l'ingiustificata scadenza mensile dell'adempimento a fronte dell'utilizzo dei dati, da parte dell'Amministrazione, generalmente riferito ad un periodo temporale molto più ampio. Peraltro, anche in occasione della stessa introduzione dell'esterometro, Confindustria aveva espresso le proprie riserve in merito a una norma che, oltre a disporre l'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica, a cui si accompagnavano le semplificazioni sopracitate, e ad abrogare la trasmissione telematica delle operazioni rilevanti ai fini IVA (cd. spesometro), introduce un nuovo obbligo con cadenza mensile andando in direzione opposta rispetto alle finalità di semplificazione, sempre auspiccate, e, peraltro, perseguite anche nell'ultima fase di applicazione dello spesometro (che da trimestrale era divenuto semestrale prima della sua definitiva abrogazione). Inoltre, si deve ricordare che l'esterometro riguarda in via residuale le sole operazioni effettuate con soggetti non residenti, alcune delle quali sono, altresì, oggetto di comunicazione anche tramite i modelli Intrastat; pertanto, l'effettivo vantaggio di avere un aggiornamento dei dati così frequente è sempre stato fortemente dubbio. Per tutte le*



*ragioni suesposte, non possiamo che esprimere il nostro favore per le misure introdotte dalla norma in commento, nell'auspicio che rappresentino solo il primo passo verso una reale e concreta semplificazione dell'intero sistema IVA.*

### **Articolo 16-bis – Ampliamento della platea dei contribuenti che possono utilizzare il modello 730 e riordino dei termini dell'assistenza fiscale**

L'articolo 16-*bis* opera in materia di assistenza fiscale e dichiarazione precompilata, modificando la disciplina a decorrere dal 1° gennaio 2021.

In particolare, il primo comma dell'articolo in commento modifica il Regolamento di cui al decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 31 maggio 1999, n. 164 contenente le norme attinenti all'assistenza fiscale prestata dai CAF-imprese e CAF-dipendenti, dai sostituti d'imposta e dai professionisti abilitati.

In particolare la lettera a) interviene sull'articolo 13 del richiamato decreto, stabilendo che i possessori dei redditi di lavoro dipendente e assimilati (di cui all'articolo 34 del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241) possono presentare il modello 730 e le schede relative al 2, 5 e 8 per mille:

- entro il 30 settembre (invece del 7 luglio) dell'anno successivo a quello cui si riferisce la dichiarazione, al proprio sostituto d'imposta, che presta l'assistenza fiscale;
- entro il 30 settembre (invece del 23 luglio) dell'anno successivo a quello cui si riferisce la dichiarazione, ad un CAF-dipendenti, unitamente alla dichiarazione necessaria all'effettuazione delle operazioni di controllo.

Riscrivendo il primo periodo del comma 2 dell'articolo 13, si precisa che i contribuenti con contratto di lavoro a tempo determinato potranno adempiere agli obblighi dichiarativi se il contratto dura almeno dal mese di presentazione della dichiarazione al terzo mese successivo, superando così la previgente finestra temporale fissa

(contratto da aprile a luglio per assistenza prestata dal sostituto o da giugno a luglio per i CAF). Con azione di coordinamento viene abrogato il comma 3 dell'articolo 13 che regolava la fattispecie per i contratti di collaborazione.

La lettera b) della norma in commento, interviene sull'articolo 16 del citato decreto MEF disponendo l'obbligo per i CAF di conservare, oltre alle schede di destinazione del 5 e dell'8 per mille, anche quelle del 2 per mille fino al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

La medesima lettera b) rimodula i termini entro i quali i CAF-dipendenti ed i professionisti abilitati devono effettuare le comunicazioni all'Agenzia delle Entrate del risultato finale delle dichiarazioni, consegnare al contribuente copia della dichiarazione dei redditi elaborata e del relativo prospetto di liquidazione, nonché trasmettere all'Agenzia delle Entrate le dichiarazioni predisposte.

Nel dettaglio, fermo restando il termine del 10 novembre per la trasmissione delle dichiarazioni integrative, le comunicazioni devono avvenire entro:

- il 15 giugno, per le dichiarazioni presentate dal contribuente entro il 31 maggio;
- il 29 giugno, per le dichiarazioni presentate dal 1° al 20 giugno;
- il 23 luglio, per le dichiarazioni presentate dal 21 giugno al 15 luglio;
- il 15 settembre, per le dichiarazioni presentate dal 16 luglio al 31 agosto;
- il 30 settembre, per le dichiarazioni presentate dal 1° al 30 settembre.

Il termine per l'invio da parte dei sostituti delle certificazioni uniche, incluse quelle attestanti i contributi INPS, viene spostato dal 7 al 16 marzo e con esso il termine per la scelta del soggetto per il tramite del quale sono resi disponibili i risultati finali delle dichiarazioni.

La lettera c) rimodula i termini per la trasmissione in via telematica all'Agenzia delle Entrate delle dichiarazioni elaborate, dei prospetti di liquidazione e delle buste del 2, 5, e 8 per mille anche per i sostituti d'imposta che prestano assistenza fiscale

ricalcando quelli sopra indicati per i CAF.

La lettera d) opera sulla disciplina delle operazioni di conguaglio (articolo 17 del decreto MEF) stabilendo che il sostituto d'imposta effettua le trattenute delle somme risultanti a debito nella prima retribuzione utile e, comunque, in quella del mese successivo a quello in cui riceve il prospetto di liquidazione, determinando così l'adozione di un termine mobile in luogo della previgente cadenza fissa nel mese di luglio. La medesima disciplina è disposta anche per gli enti pensionistici, che potranno effettuare i conguagli dal secondo mese successivo a quello di recepimento del prospetto.

La lettera d), infine, differisce il termine entro il quale i contribuenti danno comunicazione al sostituto d'imposta dell'importo delle somme che ritengono dovute. Tale importo deve essere comunicato entro il 10 ottobre anziché entro il mese di settembre.

Il secondo comma dell'articolo 16-*bis* (modificando l'articolo 4 del Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 al comma 6-*quater*) anticipa dal 31 marzo al 16 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti, il termine entro cui i sostituti d'imposta devono consegnare le certificazioni uniche agli interessati. Allo stesso tempo (modificando il comma 6-*quinquies* del citato articolo 4) viene spostato il termine per la trasmissione telematica delle CU e degli ulteriori dati all'Agenzia delle Entrate, anch'esso fissato entro il 16 marzo.

Il DPR n. 322/1998 viene integrato, all'articolo 4, con il comma 6-*sexies* ai sensi del quale l'Agenzia delle Entrate dovrà rendere disponibili agli interessati, nell'area riservata del proprio sito internet, i dati delle certificazioni pervenute. Gli interessati possono delegare ad un terzo soggetto (dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali, consulenti del lavoro, associazioni sindacali) l'accesso a tali informazioni.

Il terzo comma dell'articolo 16-*bis* sposta dal 15 al 30 aprile di ogni anno il termine

entro cui l’Agenzia delle Entrate mette a disposizione dei contribuenti la dichiarazione precompilata e quello per l’invio telematico della stessa all’Agenzia, fissandolo entro il 30 settembre, in luogo del 23 luglio di ogni anno.

Infine, il quarto comma stabilisce che la trasmissione telematica all’Agenzia delle Entrate, da parte dei soggetti terzi, dei dati relativi a oneri e spese sostenuti dai contribuenti nell’anno precedente, delle spese sanitarie rimborsate nonché dei dati riguardanti deduzioni o detrazioni è effettuata entro il 16 marzo di ciascun anno.

**Osservazioni:** *Si osserva preliminarmente che l’articolo 16-bis ha subito modifiche nel corso dell’esame parlamentare che consistono nell’eliminazione di buona parte del suo contenuto, ed in particolare delle disposizioni che sancivano un ampliamento della platea dei contribuenti autorizzati a presentare il modello 730 e ad usufruire dei CAF.*

*Le regole rimaste nel provvedimento modificheranno in maniera significativa gli adempimenti dei soggetti che prestano assistenza fiscale a decorrere dal 2021 con impatti di riflesso su contribuenti già autorizzati alla presentazione del 730 e sui sostituti d’imposta. Si segnala come lo spostamento al 30 settembre dell’invio del modello impatti sulle tempistiche di rimborso o esborso a conguaglio dell’IRPEF, con conseguente slittamento delle ritenute fiscali che il sostituto è chiamato ad effettuare.*

*L’adozione di un termine mobile – in luogo della cadenza fissa del mese di luglio – impegnerà i sostituti su un lasso temporale più ampio. L’eventualità di operare le ritenute sulle mensilità successive, qualora la prima utile non risultasse capiente a saldare l’intero ammontare dovuto dal contribuente a conguaglio, potrebbe condurre a slittamenti delle trattenute anche oltre il periodo d’imposta di competenza.*

*I contribuenti a credito potrebbero peraltro avere interesse ad anticipare alla prima data utile la presentazione del modello 730, optando per la prima delle “finestre” introdotte dal Legislatore (entro il 31 maggio), al fine di conseguire il rimborso in tempi più rapidi (già entro giugno).*

**Effetti finanziari** – La norma, introdotta in sede di conversione del Decreto legge, non è corredata di Relazione tecnica.

### **Articolo 16-ter – Potenziamento dell'amministrazione finanziaria**

Durante l'iter parlamentare di conversione del Decreto legge è stato introdotto l'articolo 16-ter, recante disposizioni volte al potenziamento delle risorse umane e alla riorganizzazione di varie articolazioni dell'Amministrazione finanziaria.

Il primo comma dell'articolo, per favorire il raggiungimento dei rilevanti compiti attribuiti all'Agenzia delle Entrate, autorizza l'avvio di concorsi pubblici per il reclutamento di personale aggiuntivo. Le assunzioni potranno avvenire nel limite di un contingente di spesa pari a 2,28 milioni per il 2020, 12,66 milioni per il 2021, 21,90 milioni per il 2022 e 25,95 milioni a decorrere dal 2023.

Il successivo comma 2, stabilisce che parte delle risorse derivanti dalle convenzioni stipulate dall'Agenzia delle Entrate con soggetti pubblici e privati per la gestione di alcune funzioni inerenti alla fiscalità locale (aspetto indicato nella relazione di accompagnamento all'emendamento governativo che ha introdotto la misura), siano destinate annualmente alla quota incentivante del personale dell'Agenzia, a sua volta ancorata al raggiungimento di specifici obiettivi gestionali – tra cui il recupero di gettito da evasione fiscale – sanciti nella Convenzione triennale tra l'Agenzia delle Entrate ed il Ministero dell'Economia e delle Finanze (stipulata in base all'articolo 59 del Decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300). L'intervento opera in deroga alle disposizioni che pongono come tetto per il trattamento accessorio del personale delle amministrazioni pubbliche gli importi riconosciuti per l'anno 2016 (articolo 23, comma 2, del Decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75).

Il comma 3 dell'articolo 16-ter autorizza l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ad effettuare concorsi per assumere 300 unità di personale non dirigenziale aggiuntivo a

decorrere dal 2020. A tal fine, è autorizzata una spesa di circa 8 milioni di euro per il 2020 e 16 milioni dal 2021.

Il comma 4 aumenta di due unità le posizioni dirigenziali generali all'interno del dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato (RGS) del MEF e istituisce nell'ambito dello stesso un nuovo ufficio con compiti di monitoraggio e controllo sugli andamenti di finanza pubblica, con un organico di 20 ispettori da assumere mediante le relative procedure concorsuali nel triennio 2020-2022. Sempre nell'ambito del MEF il comma 4 dispone la creazione di due nuove posizioni dirigenziali generali, una in seno al Dipartimento delle Finanze e una nel Dipartimento del Tesoro, sopprimendo due posizioni dirigenziali non generali equivalenti sul piano finanziario. Di conseguenza la dotazione organica del MEF viene rideterminata in 64 posizioni dirigenziali generali (in luogo delle precedenti 59) e 604 posizioni non generali, con incremento di spesa pari a 3,68 milioni di euro dal 2020.

Vista la riorganizzazione delle funzioni ispettive della RGS disposta dal comma 4, il successivo comma 5 dell'articolo 16-ter affida direttamente al Ragioniere Generale dello Stato il compito di relazionare annualmente al Ministro sulle attività di vigilanza e controllo svolte (funzione in precedenza intermediata dall'ispettorato di finanza pubblica in virtù del sostituito articolo 2, comma 3, del Decreto legislativo 30 giugno 2011, n. 123).

Con il comma 6 sono incrementate di 900 mila euro l'anno, a partire dal 2020, i fondi per il trattamento economico degli uffici di diretta collaborazione del MEF. Il successivo comma 7 stabilisce che detti uffici dovranno essere adeguati per tenere conto della riorganizzazione delle funzioni ministeriali sancita dall'articolo in commento, dettando, a tale scopo regole procedurali.

Il comma 8 interviene a modifica dell'articolo 19, comma 1, del Decreto legge 25 marzo 2019, n. 22 per aumentare da 30 a 45 le posizioni che il MEF potrà coprire con assunzioni atte a far fronte alle esigenze connesse alla presidenza italiana del G20 nel 2021 e per altri negoziati europei e internazionali in materia economico-

finanziaria.

Con il comma 9 sono invece riviste le facoltà assunzionali del MEF riguardanti l'attuazione della riforma del bilancio dello Stato. In luogo di assunzioni a termine (articolo 1, comma 1130, Legge 27 dicembre 2017, n. 205) si dispone l'integrazione di 11 unità di personale a tempo indeterminato per la messa a regime delle necessarie funzionalità e strumenti informativi. Il comma 10 disloca e reintegra fondi destinati al personale del MEF. Il comma 11, infine, dispone in merito alle coperture finanziarie dell'articolo 16-ter reperite nel bilancio del MEF e nel Fondo per interventi strutturali di politica economica (FISPE) per complessivi 14,9 milioni nel 2020, 18,2 nel 2021, 27,4 nel 2022, 31,53 dal 2023.

**Osservazioni:** *Confindustria ha recentemente ribadito all'Amministrazione finanziaria la richiesta trasversale da parte del mondo produttivo di una macchina amministrativa operante a pieno organico, in grado di fronteggiare i molti compiti che le vengono assegnati dalla politica economica. Una mancata azione in tal senso rischia, infatti, di generare un cortocircuito, inibendo la catena di trasmissione della politica fiscale nell'anello più prossimo al tessuto economico: gli uffici delle Agenzie fiscali. Occorre ribadire quanto la disponibilità di risorse umane e materiali sia rilevante per la qualità dei servizi erogati ai contribuenti, che impattano ad ampio spettro sulle imprese, dall'ordinaria attività di compliance, fino al piano più generale della competitività internazionale.*

*Le disposizioni in commento sembrano prendere contezza di tali esigenze nella misura in cui potenziano le facoltà assunzionali delle Agenzie fiscali "in considerazione dei rilevanti impegni derivanti dagli obiettivi di finanza pubblica e dalle misure per favorire da un lato gli adempimenti tributari e le connesse semplificazioni e dall'altro una più incisiva azione di contrasto all'evasione fiscale nazionale e internazionale e alle frodi".*

*Le recenti vicissitudini legate alla riorganizzazione dell'Agenzia delle Entrate hanno di fatto contribuito ad acuire delle difficoltà di dialogo che si auspica possano essere*

*definitivamente superate anche grazie ad un progetto di reintegro strutturale degli apparati amministrativi.*

### **Articolo 17 – Imposta di bollo sulle fatture elettroniche**

L'articolo 17 modifica l'articolo 12-*novies* del Decreto legge 30 aprile 2019, n. 34 stabilendo che, in caso di omesso, insufficiente o tardivo versamento dell'imposta di bollo dovuta sulle fatture elettroniche inviate, dal 1° gennaio 2020, tramite il Sistema di Interscambio (SdI), l'Agenzia delle Entrate comunica al contribuente, con modalità telematiche, l'ammontare dell'imposta da versare, le sanzioni per tardivo versamento e degli interessi.

Qualora il contribuente non provveda al versamento, in tutto o in parte, delle somme comunicate nel termine di 30 giorni dalla ricezione della comunicazione, l'Agenzia delle Entrate provvede all'iscrizione a ruolo degli importi non versati.

In sede di conversione del Decreto legge, è stato aggiunto il comma 1-*bis* che introduce la possibilità di assolvere l'imposta di bollo mediante due versamenti semestrali, da effettuarsi rispettivamente entro il 16 giugno e il 16 dicembre di ciascun anno, nel caso in cui gli importi dovuti non superino la soglia annua di 1.000 euro.

**Osservazioni:** *Nell'ottica di automatizzare i processi e semplificare gli adempimenti, si condivide che la norma preveda una comunicazione al contribuente da parte dell'Agenzia delle Entrate, della sanzione da versare (anche in misura ridotta) in caso di mancato o tardivo versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche.*

*Sul tema si rammenta che l'imposta di bollo sulle fatture elettroniche deve essere versata con scadenza trimestrale, entro il giorno 20 del mese successivo al trimestre di riferimento. Si tratta di una cadenza che rappresenta un'eccezione rispetto al*



*termine annuale, ordinariamente disposto ai sensi del Decreto ministeriale 17 giugno 2014, per il versamento dell'imposta di bollo sui documenti informatici fiscalmente rilevanti (tra cui vi ricadono anche le fatture elettroniche). Tuttavia, a seguito dell'introduzione del generalizzato obbligo di fatturazione elettronica, il numero dei documenti informatici sul quale è dovuta l'imposta era destinato ad aumentare notevolmente e, di conseguenza, anche l'ammontare dell'imposta incassata dall'Erario, con un differimento temporale fino 120 giorni successivi della chiusura dell'anno di riferimento. Per tale ragione, con esclusivo riferimento alle fatture elettroniche, il termine del versamento dell'imposta di bollo è stato ridotto a 3 mesi, comportando, tuttavia, un aggravio sugli operatori dovuto al nuovo adempimento trimestrale. Al fine di semplificare la procedura, l'Agenzia delle Entrate ha introdotto un servizio tramite il quale comunica al contribuente l'ammontare dell'imposta dovuta in base alle fatture elettroniche trasmesse al Sistema di Interscambio, quindi, tramite la norma in commento, tale servizio viene arricchito della comunicazione della sanzione, interessi e imposta dovuta in caso di omesso versamento.*

*Si condivide che, in sede di iter parlamentare, sia stata introdotta la possibilità di assolvere con due versamenti con cadenza semestrale all'obbligo di versamento dell'imposta di bollo per importi inferiori a 1.000 euro. La norma non ripristina il versamento annuale ma apporta almeno una parziale semplificazione (eliminando due adempimenti) per gli tutti gli operatori che emettono, nel corso dell'anno, meno di 500 fatture soggette all'imposta di bollo.*

**Effetti finanziari** – All'introduzione della norma non si ascrivono effetti di gettito.

### **Articolo 18 – Modifiche al regime dell'utilizzo del contante**

L'articolo 18 interviene a modifica del Decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231 per rideterminare nuovamente le soglie relative all'utilizzo di denaro contante e titoli al

portatore.

In particolare, integrando nell'articolo 49 del DLGS n. 231/2007 il nuovo comma 3-*bis*, si dispone che il divieto di trasferimento di denaro contante e titoli al portatore (di cui al comma 1 dell'articolo 49 citato) e la soglia di negoziazione a pronti di mezzi di pagamento in valuta (di cui al comma 3) vengano ridotte a decorrere dal 1° luglio 2020 dagli attuali 3.000 euro a 2.000, e successivamente, a decorrere dal 1° gennaio 2022 a 1.000 euro.

Inoltre, modificando l'articolo 63 del DLGS 231/2007 a fini di coordinamento, viene rivista l'entità della sanzione minima edittale comminabile in caso di violazione dei predetti limiti e soglie di utilizzo, portandola dagli attuali 3.000 euro a 2.000 in relazione alle violazioni commesse e contestate dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021, e da 2.000 a 1.000 euro per le analoghe violazioni commesse e contestate a partire dal 1° gennaio 2022.

**Osservazioni:** *Si segnala che nelle prime versioni della norma in commento comparse nelle bozze iniziali del decreto legge la riduzione delle soglie relative al primo comma dell'articolo 49 del DLGS n. 231/2007 veniva disposta con effetto immediato per un ammontare pari a 1.000 euro, ripristinando parzialmente lo status quo ante rispetto all'ampliamento dei limiti varato dalla Legge di Stabilità 2016 (cfr. art. 1, commi 898-899 della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 e relativo commento fornito nella Circolare di Confindustria sulle misure fiscali della Legge di Stabilità 2016).*

*Pur graduando la sua azione e modificando anche l'entità delle sanzioni minime applicabili a norma dell'articolo 63 del DLGS n. 231/2007, il Legislatore ha ancora una volta omesso un intervento di coordinamento più ampio, volto ad adeguare sia i parametri fissati nel contesto del DLGS n. 231/2007 (la cui coerenza incrementerà verosimilmente nel 2022, quando la soglia di 1.000 euro, che già caratterizza varie disposizioni dell'articolo 49 del DLGS, tornerà effettiva anche per i divieti di cui al comma 1 dello stesso) sia per le disposizioni esterne al decreto, che a vario titolo*

*restringono l'effettuazione di pagamenti con strumenti non tracciabili. Si ricorda che la normativa vigente prevede specifiche eccezioni per i pagamenti in contanti effettuati da soggetti non residenti per l'acquisto di beni e servizi legati al turismo (si veda, sul punto, l'articolo 3 del Decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, oggetto di modifiche recenti, con decorrenza 1° gennaio 2019, apportate dall'articolo 1, comma 245, della Legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Legge di bilancio 2019); per un approfondimento su questi ultimi aspetti si rinvia alla circolare di Confindustria di commento alle misure fiscali della Legge di Bilancio 2019).*

### **Articolo 19 – Esenzione fiscale dei premi della lotteria degli scontrini ed istituzione di premi speciali per il *cashless***

L'articolo 19 esclude dai redditi imponibili ai fini IRPEF e da qualsiasi prelievo erariale le vincite ottenute a seguito della partecipazione alla lotteria degli scontrini. Inoltre, sono introdotti dei premi speciali, per un ammontare non superiore ai 45 milioni euro annui, da attribuire con estrazione aggiuntive ai soggetti che pagano il corrispettivo mediante strumenti elettronici e, altresì, per gli esercenti che adempiono alla trasmissione telematica di tali corrispettivi.

Al fine di garantire le risorse necessarie per l'attribuzione dei premi e le spese amministrative e di comunicazione, il Fondo iscritto nello stato di previsione del MEF ai sensi dell'articolo 18 del Decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119 verrà implementato di 50 milioni di euro, a partire dall'anno 2020.

**Osservazioni:** *La norma introduce condivisibili misure di incentivo a partecipare alla lotteria degli scontrini. Si ricorda che l'iniziativa è stata introdotta al fine di combattere la mancata certificazione fiscale dei corrispettivi IVA connessi con le cessioni di beni e servizi verso il privato consumatore, stimolando, quest'ultimo, a richiedere l'emissione della ricevuta o scontrino fiscale attratto dalla possibilità di partecipare alla lotteria. Per non ridurre l'interesse per l'iniziativa, appare corretto che i premi in*

*denaro distribuiti in caso di estrazione vincente non siano in alcun modo incisi da prelievo erariale. La norma, in tal modo, evita che le vincite in denaro concorrano alla base imponibile delle imposte sui redditi e le esclude, altresì, dal prelievo unico applicabile alle vincite in denaro superiori ai 500 euro.*

*Un altro obiettivo perseguito dalla lotteria degli scontrini è quello di stimolare la diffusione degli strumenti di pagamento elettronico, in sostituzione del contante. A tal fine, si ritiene condivisibile aver previsto estrazioni aggiuntive quale un ulteriore incentivo nel caso in cui il corrispettivo sia pagato tramite carte di credito, debito o altri strumenti che comportano l'addebito sul conto corrente. Si evidenzia che la norma in commento sostituisce un precedente incentivo, introdotto dall'articolo 12-quinquies, comma 2, Decreto legge 30 aprile 2019, n. 34 (cd. Decreto Crescita), che disponeva una probabilità di vincita da attribuire ai corrispettivi pagati tramite strumenti elettronici superiore del 100% rispetto ai corrispettivi pagati tramite contante. Con la modifica in commento, si ritiene sia stata disposta una misura incentivante decisamente più concreta e tangibile rispetto a quanto recentemente disposto dal Decreto Crescita.*

**Effetti finanziari** – come accennato, alle disposizioni in esame la Relazione tecnica ascrive effetti negativi di gettito per un ammontare complessivo pari a 50 milioni di euro.

### **Articolo 20 – Lotteria degli scontrini**

L'articolo 20 del Decreto legge in commento posticipa dal 1° gennaio 2020 al 1° luglio 2020 l'entrata in vigore della lotteria degli scontrini. Inoltre, dispone che, al fine di partecipare alle estrazioni, il consumatore debba comunicare all'esercente il codice lotteria, invece del codice fiscale.

Si introduce, infine, la possibilità per il consumatore di fare una segnalazione

all’Agenzia delle Entrate, tramite il portale dedicato “Lotteria” reperibile nel sito istituzionale, nel caso in cui l’esercente si rifiuti di acquisire il codice lotteria. Le segnalazioni potranno essere utilizzate dall’Agenzie delle Entrate e dalla Guardia di Finanza nell’ambito delle attività di analisi del rischio evasione.

**Osservazioni:** *L’articolo 20 ha subito una significativa modifica durante l’iter parlamentare di conversione del decreto legge. In primis, la norma che aveva introdotto la lotteria degli scontrini (articolo 1, comma 540, della Legge 11 dicembre 2006, n. 232) è stata modificata nel riferimento al “codice fiscale”, quale dato da comunicare all’esercente per partecipare alle estrazioni, sostituendolo con il “codice lotteria”. Tale modifica si è resa necessaria al fine di adeguare la norma alle regole attuative della lotteria degli scontrini, emanate dall’Amministrazione finanziaria. Si segnala, infatti, che, a distanza di qualche giorno dalla pubblicazione del decreto legge in Gazzetta Ufficiale, è stato pubblicato il provvedimento attuativo per la trasmissione telematica dei corrispettivi valido ai fini della lotteria (provvedimento n. 739122 del 31 ottobre 2019) che aveva fatto emergere numerosi dubbi applicativi tra gli operatori. Il provvedimento, infatti, nel riportare i dati da trasmettere all’Amministrazione per partecipare alla lotteria, oltre a quelli identificativi dei soggetti coinvolti e dell’operazione effettuata, richiede l’indicazione del “codice lotteria” senza fare alcun riferimento, invece, al codice fiscale, indicato dalla norma nella sua formulazione originaria. Il codice lotteria sarà rilasciato, su richiesta del cittadino, dall’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e ha valenza di “pseudonimo del codice fiscale”. La scelta di adottare la procedura di “pseudonimizzazione” di un dato personale è stata operata, in via preventiva, dall’Agenzia delle Entrate, al fine di evitare una segnalazione di violazione della disciplina sulla protezione dei dati personali. Tali indicazioni si evincono dal provvedimento n. 197 del 31 ottobre 2019 del Garante per la protezione dei dati personali, nel quale si riporta la richiesta dell’Amministrazione finanziaria a fornire un parere sulla conformità, alla disciplina sulla privacy, delle linee attuative del provvedimento attuativo della lotteria. Alla luce di quanto esposto, è facile comprendere la finalità dell’articolo in commento volta a eliminare la discordanza tra la formulazione della norma istitutiva della lotteria e le disposizioni attuative che, altrimenti, avrebbe comportato difficoltà operative nonché*

*un corto circuito nell'applicazione delle disposizioni sanzionatorie contenute nella versione originaria dell'articolo 20 del Decreto fiscale. Al riguardo si rammenta che prima delle modifiche apportate durante l'iter parlamentare, l'articolo in commento introduceva una sanzione in capo all'esercente nel caso si rifiuti o non trasmetta il codice fiscale del cliente; disposizione che aveva implicitamente introdotto un obbligo (normativamente non disposto) a consentire ai consumatori di partecipare alla lotteria degli scontrini. Tuttavia, tale misura era apparsa sproporzionata rispetto al fine tutelato, soprattutto perché si trattava di una sanzione aggiuntiva rispetto a quella applicabile per la mancata trasmissione telematica dei corrispettivi IVA. Non potendosi applicare il cumulo giuridico, di fatto, si sarebbe concretizzato un mero inasprimento del regime sanzionatorio per la "mancata certificazione fiscale dei corrispettivi" in quanto, in via generale, il motivo principale per non consentire la partecipazione alla lotteria del consumatore dovrebbe essere quello di voler evitare la trasmissione del corrispettivo IVA, quindi di evadere l'imposta a debito. La norma in commento, invece, elimina la sanzione e introduce, a favore del consumatore, uno strumento di tutela, consistente nella possibilità di poter segnalare il comportamento irregolare al Fisco, probabilmente più orientato a perseguire il conflitto di interessi tra le parti, prefisso dal Legislatore.*

### **Articolo 21 – Certificazioni fiscali e pagamenti elettronici**

L'articolo 21 aggiunge il comma 2-sexies e 2-septies all'articolo 5 del Decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 (Codice dell'Amministrazione Digitale – CAD) disponendo l'integrazione delle funzionalità della piattaforma tecnologica per l'interconnessione e l'interoperabilità tra le pubbliche amministrazioni e i prestatori di servizi di pagamento abilitati (di cui al comma 2 dell'articolo 5). La piattaforma può essere utilizzata anche per facilitare e automatizzare, attraverso i pagamenti elettronici, i processi di fatturazione elettronica e la trasmissione dei corrispettivi giornalieri. La definizione delle regole tecniche di funzionamento della piattaforma

tecnologica e dei processi sono demandate a un decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri o del Ministro delegato per l'innovazione tecnologica e la digitalizzazione, d'intesa con il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate.

Il comma 1-*bis* dell'articolo 21 aggiunge il comma 5-*bis* all'articolo 2, Decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127 e dispone che, dal 1° gennaio 2021, l'adempimento di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi possa essere assolto, da parte dei soggetti che effettuano attività di commercio al minuto o assimilate (ex articolo 22 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, cd. Decreto IVA), i quali non sono tenuti ad emettere fattura se non a richiesta del cliente, anche mediante l'utilizzo di sistemi evoluti di incasso dei corrispettivi che assicurino l'inalterabilità e sicurezza dei dati. La definizione delle regole tecniche di attuazione sono demandate a un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

**Osservazioni:** *La norma è da ritenersi positiva in quanto consente di sfruttare gli strumenti tecnologici utilizzati per i pagamenti elettronici anche al fine di produrre i documenti necessari ad adempiere agli obblighi fiscali di fatturazione elettronica e di trasmissione telematica dei corrispettivi. In tal senso si ricorda che l'Agenzia per l'Italia Digitale mette a disposizione una piattaforma tecnologica per l'interconnessione e l'interoperabilità tra le pubbliche amministrazioni e i prestatori di servizi di pagamento abilitati; la norma in commento dispone che, tale piattaforma, possa essere utilizzata e implementata al fine di estrapolare i dati necessari a compilare la fattura elettronica. Per comprendere la reale portata di utilità e semplificazione della norma occorrerà attendere la definizione delle regole tecniche e di utilizzo dei dati, demandate a un decreto congiunto del Ministero dell'Economia e delle Finanze e del Ministro per la l'innovazione tecnologica e la digitalizzazione, tuttavia, si ritiene che la misura sia potenzialmente un passo ulteriore verso la modernizzazione del sistema Paese.*

*Al medesimo fine di automatizzare e semplificare le procedure degli operatori, in sede referente, è stato aggiunto il comma 1-*bis* che dispone, per i soggetti che*

*effettuano attività di commercio al minuto o assimilate (ex articolo 22 del Decreto IVA), la possibilità di assolvere agli obblighi di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi mediante sistemi di incasso "evoluti", che consentano la memorizzazione, l'inalterabilità e la sicurezza dei dati. Le caratteristiche di tali "sistemi evoluti" dovranno essere definite tramite provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, tuttavia, si comprende che, in virtù dei fisiologici tempi sviluppo e di adeguamento tecnologico, la norma abbia rimandato l'entrata in vigore della disciplina al 1° gennaio 2021.*

#### **Articolo 22 – Credito d'imposta su commissioni pagamenti elettronici**

L'articolo 22 introduce un credito d'imposta a favore degli esercenti attività d'impresa, arte o professioni, pari al 30% delle commissioni addebitate per le transazioni effettuate mediante carte di credito, di debito o prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione di cui all'articolo 7, comma 6, del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605. Il credito è esteso anche alle transazioni effettuate mediante altri strumenti di pagamento elettronici tracciabili.

Ai fini dell'agevolazione, rilevano le commissioni dovute in relazione a cessioni di beni e prestazioni di servizi rese nei confronti di consumatori finali a partire dal 1° luglio 2020. Il credito è riconosciuto a condizione che gli esercenti, nel corso dell'anno d'imposta precedente a quello di riferimento, abbiano conseguito ricavi e compensi per un importo non superiore a 400.000 euro.

L'agevolazione si applica nel rispetto della normativa europea sugli aiuti *de minimis* che, tra le altre condizioni, stabilisce un tetto massimo per l'ammontare dell'agevolazione da calcolare a livello di "impresa unica" e nell'arco di tre esercizi finanziari.



Il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione, a decorrere dal mese successivo a quello di sostenimento della spesa e deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di maturazione del credito e nelle dichiarazioni successive fin quando se ne conclude l'utilizzo.

Il credito d'imposta è escluso espressamente dalla formazione della base imponibile dell'imposta sul reddito e dell'IRAP e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR.

La norma precisa, inoltre, che gli operatori che mettono a disposizione degli esercenti i sistemi di pagamento trasmettono telematicamente all'Agenzia delle Entrate le informazioni necessarie ai fini del controllo della spettanza del credito. I termini, le modalità e il contenuto di tali comunicazioni dovranno essere definiti da un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanare entro 60 giorni dall'entrata in vigore del decreto in commento.

Inoltre la Banca d'Italia, con provvedimento da emanare entro 30 giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione del decreto in commento, individuerà le modalità e i criteri con cui gli operatori trasmetteranno, mensilmente e per via telematica, l'elenco e le informazioni relative alle transazioni effettuate.

**Osservazioni:** *L'articolo in commento, che nel complesso si giudica positivamente, anche se non di interesse per le imprese associate, risponde al dichiarato intento di incentivare l'adozione e l'utilizzo, da parte degli esercenti, di mezzi di pagamento elettronici. La prima versione della norma prevedeva un credito d'imposta spettante solo sulle commissioni addebitate per transazioni effettuate con carte di credito, debito o prepagate. In sede di conversione, è stato ampliato l'ambito oggettivo prevedendo tale credito anche per i pagamenti effettuati con altri strumenti di pagamento elettronici tracciabili.*

*La disciplina agevolativa in esame prende le mosse da quella già sperimentata, con buoni risultati, a favore dei pagamenti effettuati, con carte di credito, agli esercenti di impianti di distribuzione di carburante, introdotta dalla Legge 27 dicembre 2017, n.*

205 (Legge di Bilancio 2018).

*Dato il limite dimensionale imposto dalla norma per poter beneficiare dell'agevolazione (ricavi e compensi non superiori a 400.000 euro), la platea dei soggetti beneficiari sarà limitata ai piccoli esercenti.*

*Merita ricordare, inoltre, che la norma si applica nel rispetto della normativa europea in materia di aiuti de minimis; infatti, il comma 3 richiama i tre differenti regolamenti, ciascuno riferibile al settore di appartenenza dell'impresa beneficiaria. Nello specifico, il Regolamento (UE) n. 1407/2013 è applicabile alle imprese operanti in tutti i settori, con alcune eccezioni, e prevede un massimale di 200.000 euro, ridotto a 100.000 euro per le imprese operanti nel settore del trasporto di merci su strada. I limiti per le imprese operanti nel settore agricolo sono dettati dal Regolamento (UE) n. 1408/2013 che prevede un importo complessivo non superiore a 15.000 euro. Per gli aiuti concessi alle imprese operanti nel settore della pesca e dell'acquacoltura, disciplinati dal Regolamento (UE) n. 717/2014, l'ammontare massimo non supera i 30.000 euro. Si ricorda, infine, che i citati limiti devono prendere in considerazione tutti gli aiuti de minimis che l'impresa unica ha ricevuto nell'esercizio finanziario in corso e nei due precedenti.*

**Effetti finanziari** – Tenuto conto che per il primo anno di applicazione l'agevolazione spetta per le transazioni effettuate a partire dal 1° luglio 2020, si stima un onere pari a 28,35 milioni di euro per il 2020. A regime, invece, l'onere annuo risulta pari a 56,7 milioni di euro.

## CAPO II

### DISPOSIZIONI IN MATERIA DI GIOCHI

#### Articolo 26 – Prelievo erariale unico sugli apparecchi da intrattenimento

A decorrere dal 10 febbraio 2020 la misura del Prelievo Erariale Unico (PREU) sulle cd. “slot machine” è rimodulata in incremento, rispettivamente al 23% per gli apparecchi di cui all’articolo 110, comma 6, lett. a) del Testo unico delle leggi di pubblica sicurezza di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773 (Newslot – AWP) e al 9% per quelli indicati alla lettera b) del medesimo articolo (Videolotteries – VLT).

Le norme dispongono che le aliquote attualmente in vigore per le due categorie di apparecchi, pari al 21,6% (AWP) e 7,9% (VLT) trovino applicazione fino al 9 febbraio 2020.

**Osservazioni:** *L’articolo 26 dispone l’ennesimo inasprimento impositivo sul comparto del gioco legale, confermando l’ormai patologica instabilità del Prelievo Erariale Unico (PREU).*

*L’articolo 9, comma 6, del Decreto legge 12 luglio 2018, n. 87 (cd. Decreto Dignità) ha introdotto un meccanismo di incremento progressivo del PREU sugli apparecchi da intrattenimento, che nella versione originale avrebbe dovuto condurre ad un’aliquota massima del 19.75% per le AWP e del 6.75% per le VLT nel 2021 (con un lieve decremento previsto per l’anno successivo).*

*La Legge di Bilancio 2019 (articolo 1, comma 1051, Legge 30 dicembre 2018, n. 145) ha ritoccato gli incrementi gradualmente portandoli fino ad un livello massimo del 21,10% per le AWP e dell’8% per le VLT nel 2021. Successivamente, l’articolo 27, comma 2, del Decreto legge 28 gennaio 2019, n. 4 ha rivisto ancora una volta al rialzo le aliquote per le sole AWP, con un PREU massimo atteso al 1° gennaio 2021 del*

21.75%.

*L'imposizione di un PREU rispettivamente del 23% per le AWP e del 9% per le VLT dal 10 febbraio 2020, non solo scardina il sistema degli incrementi gradualmente sancito, ma determina una tassazione addirittura superiore all'intensità massima prospettata pochi giorni addietro, ledendo ancora una volta il legittimo affidamento degli operatori nell'azione del Legislatore.*

*La modifica, al momento, non è accompagnata da rettifiche all'entità dei payout legali, che potrebbero dunque ridursi fino alle quote minime stabilite, con un calo nella domanda di gioco potenzialmente dannoso anche per le casse erariali.*

**Effetti finanziari** – Il maggior gettito atteso dalla misura ammonta a 498.9 milioni di euro nel 2020 e a 524,7 milioni a decorrere dal 2021.

### **Articolo 27 – Registro unico degli operatori del gioco pubblico**

L'articolo 27 istituisce, a decorrere dal 2020, il Registro unico degli operatori del gioco pubblico, estendendo a tutto il settore obblighi in precedenza previsti solo per il comparto delle cd. *slot machine* (Elenco R.I.E.S di cui all'articolo 1, comma 533, Legge 23 dicembre 2005, n. 266). L'iscrizione costituisce titolo abilitativo per l'esercizio dell'attività.

Sul piano parafiscale, il comma 4 dell'articolo 27 richiede a tutti i soggetti tenuti all'iscrizione (elencati al precedente comma 3) il versamento annuale di una somma, differenziata a seconda della categoria di appartenenza, che va da 200 euro (per i semplici esercenti) a 10.000 euro (per i concessionari).

I soggetti che operano in più ambiti sono tenuti al versamento della sola quota più elevata prevista per la categoria di appartenenza. Sono previste regole per il

versamento tardivo dell'importo con una penale pari al 2% del dovuto per ogni mese o frazione di mese di ritardo.

L'esercizio dell'attività in assenza di iscrizione al registro unico comporta una sanzione pecuniaria di 10.000 euro ed il divieto di iscrizione per i successivi 5 anni (articolo 27, comma 8).

Per i concessionari del gioco pubblico si fa divieto di intrattenere rapporti commerciali con soggetti non iscritti, a pena di una sanzione amministrativa pari a 10.000 euro e revoca della concessione in caso di reiterazione della violazione per tre volte – anche non consecutive – nel corso di due anni (articolo 27, comma 9).

**Osservazioni:** *Sebbene di importo relativamente contenuto, l'onere di iscrizione annuale al registro unico costituisce un aggravio ulteriore per la filiera del gioco legale. Le condivisibili finalità di contrasto al gioco illegale e alle infiltrazioni nel settore vengono perseguite ridistribuendo l'onere di uno strumento di trasparenza (il registro unico) su tutti gli operatori.*

**Effetti finanziari** – La Relazione tecnica stima un maggior gettito erariale annuo pari a 27,4 milioni di euro, derivante per la quasi totalità dal contributo richiesto ai 108.000 esercenti, cui spetterebbe la quota più contenuta (200 euro). La quota massima pari a 10.000 euro verrebbe versata da circa 220 concessionari per un controvalore di 2,2 milioni.

### **Articolo 31 – Omesso versamento dell'imposta unica**

L'articolo 31 mira a contrastare i casi di omesso versamento dell'imposta unica sui concorsi a pronostici e sulle scommesse (di cui al Decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504). In particolare, fermi restando i divieti e le sanzioni, amministrative e penali preesistenti, si stabilisce che l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli possa,

con proprio provvedimento, disporre la chiusura dei punti vendita di offerta al pubblico di scommesse o pronostici i cui gestori risultino debitori della relativa imposta unica in base ad una sentenza, anche non definitiva, con esecutività non sospesa. La chiusura diviene definitiva con sentenza di condanna passata in giudicato. Il provvedimento di chiusura può colpire i punti vendita anche quando il proprietario è responsabile in solido con il soggetto gestore per l'omesso versamento.

Il provvedimento dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli contiene l'invito al pagamento degli importi dovuti in base alla sentenza di condanna, entro 30 giorni dalla notifica dello stesso e l'intimazione della chiusura dell'esercizio qualora il predetto termine decorra senza prova dell'avvenuto versamento.

La chiusura del punto vendita può essere operata dalla Guardia di Finanza su notifica dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

La violazione dell'obbligo di chiusura comporta una sanzione amministrativa da 10.000 a 30.000 euro e la chiusura coattiva. Si prevede che in caso di sentenza definitiva favorevole al contribuente l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli provveda al rimborso del dovuto, come da sentenza, entro 90 giorni dal deposito di quest'ultima.

Il comma 2 dell'articolo 31 affida all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli il compito di diffidare i soggetti inadempienti al pagamento dell'imposta unica e a procedere entro 30 giorni dalla diffida all'escussione delle garanzie prestate in base ai regimi convenzionali, che il soggetto è tenuto a reintegrare a pena di decadenza dalla concessione.

**Osservazioni:** *L'intervento mira a rafforzare le tutele erariali a fronte del significativo contenzioso sorto per il versamento dell'imposta unica sui concorsi a pronostico e le scommesse, che in base a sentenze pronunciate nel 2018 assomma ad un dovuto di circa 74 milioni di euro. Nel medesimo anno risultano effettuati accertamenti con maggiore imposta per 120 milioni di euro. Nella relazione tecnica al provvedimento*

*l'indice di pronunce positive all'amministrazione (non definitive) è stimato nel 70%. Pur in considerazione dell'aspro contenzioso, le misure varate potrebbero agire a detrimento dei contribuenti che al termine del procedimento risolvono a loro favore la contesa erariale. L'escussione preventiva della totalità degli importi contestati e la chiusura dell'esercizio al pubblico possono infatti provocare un danno economico che non troverebbe compensazione nel mero rimborso delle somme previsto dalla norma.*

**Effetti finanziari** – I maggiori introiti della misura sono prudenzialmente stimati in 30 milioni di euro l'anno.

## CAPO III

---

### ULTERIORI DISPOSIZIONI FISCALI

#### **Articolo 32 – Adeguamento a sentenza della Corte di Giustizia UE del 14 marzo 2019, causa C-449/17**

Il primo comma dell'articolo 32, modificando l'articolo 10, comma 1, n. 20 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (cd. Decreto IVA), limita il perimetro delle prestazioni didattiche esenti da IVA escludendo dall'esenzione quelle finalizzate all'insegnamento della guida automobilistica ai fini dell'ottenimento delle patenti di guida per i veicoli delle categorie B e C1.

Sono fatti salvi i comportamenti difformi adottati dai contribuenti anteriormente alla data in vigore della disposizione in commento che è fissata al 1° gennaio 2020, ai sensi del comma 4.

Il quarto comma, del citato articolo 32, inoltre, abroga la lettera q), dell'articolo 2 del Decreto del Presidente della Repubblica 18 dicembre 1979, n. 696 specificando che

per le prestazioni didattiche, finalizzate al conseguimento della patente, le autoscuole, tenute alla memorizzazione elettronica e alla trasmissione telematica dei corrispettivi, possono, fino al 30 giugno 2020, documentare i corrispettivi mediante il rilascio della ricevuta fiscale ovvero dello scontrino fiscale.

**Osservazioni:** *L'articolo 32 in commento ha l'obiettivo di adeguare l'ordinamento nazionale a quello comunitario, alla luce della sentenza della Corte di Giustizia UE 14 marzo 2019, C-449/17 che ha chiarito i criteri in base ai quali gli Stati possono esentare da IVA le prestazioni didattiche, ai sensi della direttiva 2006/112/CE. La Corte, in particolare, ha specificato che la nozione di "insegnamento scolastico o universitario" non comprende l'insegnamento della guida automobilistica impartito da una scuola guida ai fini dell'ottenimento delle patenti B e C1. Tale insegnamento, infatti, pur avendo ad oggetto conoscenze di ordine pratico e teorico, è da considerarsi comunque un insegnamento specialistico che non equivale alla trasmissione di competenze aventi ad oggetto un insieme ampio e diversificato di materie.*

*Alla luce del significativo cambio di marcia che la sentenza ha comportato sui comportamenti adottati fino ad oggi dagli operatori, si condivide che la norma in commento disponga l'irretroattività di quanto statuito dalla sentenza, tutelando il contribuente che aveva operato in accordo con la formulazione della norma precedente alle modifiche apportate dalla presente legge.*

*Si segnala che, nel settembre scorso, anche l'Agenzia delle Entrate era intervenuta sull'argomento con la risoluzione n. 79/E con la quale invitava i contribuenti a tener conto della pronuncia della Corte di Giustizia europea marcando l'accento sull'efficacia ex tunc delle sue pronunce.*

*La relazione illustrativa all'articolo commentato chiarisce allora che i comportamenti che si intendono salvaguardare sono quelli tenuti dai contribuenti che hanno assoggettato le prestazioni all'IVA anteriormente al 1° gennaio 2020, comportando la conseguente detrazione dell'IVA sugli acquisti, come effetto anche di quanto disposto*



dall’Agenzia delle Entrate nel settembre scorso.

*Il quarto comma della norma in commento, assoggetta le prestazioni didattiche finalizzate al conseguimento della patente all’obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica. Si rammenta che, in virtù del Decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze del 14 maggio 2019, tali operazioni erano state esonerate dall’adempimento in considerazione del fatto che si trattasse di operazioni escluse dell’obbligo di certificazione fiscale ai sensi dell’articolo 2 del Decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696. L’esonero era stato introdotto in via provvisoria, il quanto il medesimo Decreto anticipava che, in seguito a confronti con gli operatori e associazioni di categoria, sarebbero stati valutati tempi e modi per estendere l’adempimento a tutte le operazioni potenzialmente interessate (ex articolo 22 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, cd. Decreto IVA). La norma in commento rappresenta il primo passo di tale estensione.*

*Da ultimo, si segnala che, pur posticipando l’obbligo di trasmissione telematica al 30 giugno 2020, la norma introduce un adempimento che investirà gli operatori del settore sin dal 1° gennaio 2020. A seguito dell’eliminazione delle suddette prestazioni dalle operazioni esonerate dalla certificazione fiscale, infatti, durante il primo semestre 2020, gli operatori coinvolti dovranno documentare i corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale.*

**Effetti finanziari** – Sulla base dei dati delle dichiarazioni IVA 2017, la Relazione tecnica stima un recupero di maggiore IVA di 59 milioni di euro su base annua.

**Articolo 32-bis – Adeguamento alla sentenza della Corte di Giustizia dell’Unione europea del 20 giugno 2019, causa C-291/18 (Direttiva 95/7/CE). Modifica all’articolo 2, comma 4, della legge 18 febbraio 1997, n. 28**

Nel corso dell’iter di conversione del decreto legge, in prima lettura presso la Camera

dei Deputati, è stato introdotto il nuovo articolo 32-*bis* che interviene in materia di trattamento IVA delle cessioni di piattaforme marine. L'articolo, elimina il riferimento alle piattaforme nella norma (articolo 2, comma 4, Legge 18 febbraio 1997, n. 28) che inquadra talune operazioni relative a traffici internazionali quali cessioni assimilate alle esportazioni non imponibili IVA (ai sensi dell'articolo 8-*bis* del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, cd. Decreto IVA).

Oltre ad espungere il termine "piattaforme", il nuovo articolo, integrando il citato articolo 2, comma 4, della L. n. 28/1997, chiarisce che il trattamento di non imponibilità IVA non trova applicazione, altresì, alle cessioni delle piattaforme ancorate a terra con struttura emersa destinata alla coltivazione di idrocarburi o di ausilio alla prospezione, ricerca, coltivazione e sfruttamento dei giacimenti di idrocarburi in mare.

**Osservazioni:** *Come evidenziato in rubrica, la norma in commento recepisce nell'ordinamento italiano la sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea nella Causa C-291/2018. Quest'ultima ha visto contrapposti una società rumena e la relativa amministrazione finanziaria che contestava l'applicazione della non imponibilità da IVA per la cessione di alcune piattaforme offshore per lo sfruttamento di idrocarburi.*

*La questione pregiudiziale ha riguardato l'interpretazione dell'articolo 148, lett. a) e c) della direttiva IVA che – nella lettura della Corte – deve essere interpretato restrittivamente, non considerando dunque assimilabili alle operazioni relative a "navi adibite alla navigazione in alto mare", cui l'articolo espressamente si riferisce, quelle attinenti alle opere galleggianti come le piattaforme per lo sfruttamento dei giacimenti di idrocarburi.*

*A seguito del recepimento della descritta sentenza, operato dalla norma in commento, ne consegue che le operazioni di cessione delle suddette piattaforme dovranno essere assoggettate ad IVA, non potendo più godere del trattamento di non imponibilità previsto per le cessioni assimilate alle esportazioni dell'articolo 8-*bis* del*

Decreto IVA.

### **Articolo 32-ter – IVA agevolata su prodotti igienico-sanitari**

L'articolo 32-ter dispone l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 5% per i prodotti per l'igiene femminile compostabili secondo la norma UNI EN 13432:2002 o lavabili e per le coppette mestruali.

L'intervento viene operato attraverso l'inserimento del numero 1-*quinquies* alla tabella A, parte II-*bis* del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (cd. Decreto IVA) che reca l'elenco dei beni e servizi soggetti all'aliquota IVA del 5%.

La disposizione si applica alle cessioni dei predetti beni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2020.

**Osservazioni:** *In linea generale, è da giudicarsi positivamente la riduzione dell'aliquota IVA al 5% per i prodotti per l'igiene femminile compostabili o lavabili e le coppette mestruali.*

*Tuttavia, può essere utile una riflessione sulla scelta di circoscrivere l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta ai soli prodotti compostabili o lavabili. Se l'intento dichiarato era quello di agevolare l'acquisto di prodotti per l'igiene femminile classificandoli quali beni di prima necessità in quanto indispensabili nella vita quotidiana di tutte le donne e, quindi, non in quanto più o meno inquinanti, la ratio dell'introduzione di questa limitazione appare poco chiara, anche alla luce dell'esigua distribuzione sul mercato di tali tipi di prodotti.*

*Peraltro l'allegato III alla direttiva 2006/112/CE (Direttiva IVA), che riporta l'elenco delle cessioni di beni e le prestazioni di servizi che possono essere assoggettati ad*

*aliquota ridotta, fa generico riferimento ai prodotti di protezione dell'igiene femminile senza porre l'accento sulla loro composizione.*

*Sarebbe stato pertanto auspicabile che l'aliquota agevolata fosse stata estesa a tutti i prodotti per l'igiene femminile, senza alcuna limitazione.*

**Effetti finanziari** – La norma, introdotta in sede di conversione del decreto legge non è corredata di Relazione tecnica.

### **Articolo 32-quater – Modifiche al regime fiscale degli utili distribuiti a società semplici**

L'articolo 32-quater, introdotto durante l'esame parlamentare di conversione del decreto legge in commento, definisce il regime fiscale applicabile agli utili distribuiti alle società semplici. Il primo comma specifica che i dividendi corrisposti alla società semplici si intendono percepiti per trasparenza dai soci e seguono pertanto il relativo regime fiscale.

Di conseguenza, gli utili corrisposti alle società semplici, in qualsiasi forma e denominazione, da società ed enti residenti in Italia (anche nelle fattispecie di cui all'articolo 47, comma 7, TUIR cui la norma rinvia: recesso, esclusione, riscatto, riduzione del capitale esuberante o liquidazione anche concorsuale) devono essere trattati come segue:

- per la quota imputabile a soggetti IRES (tenuti all'applicazione dell'articolo 89 del TUIR), escludendo il 95% dell'ammontare dalla formazione del reddito;
- per la quota imputabile a titolari di redditi d'impresa (tenuti all'applicazione dell'articolo 59 del TUIR) escludendo il 41,86% dell'ammontare dalla formazione del reddito nell'esercizio in cui sono percepiti;
- per la quota imputabile a persone fisiche residenti, per partecipazioni qualificate e non, al di fuori dell'attività d'impresa ai sensi dell'articolo 65 del TUIR, applicando

ritenuta a titolo d'imposta con aliquota del 26% (ex articolo 27, comma 1, Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600)

Il comma 2 dell'articolo 32-*quater* precisa che la ritenuta a titolo d'imposta sulle persone fisiche è operata con obbligo di rivalsa dalle società e dagli enti commerciali residenti sulla base delle informazioni fornite dalla società semplice. In caso di utili da strumenti finanziari immessi del deposito accentrato, gestito dalla società accentrata, la ritenuta operata con la medesima aliquota e alle stesse condizioni, si qualifica come imposta sostitutiva delle imposte sui redditi.

**Osservazioni:** *La Legge di Bilancio 2018 (articolo 1, commi 999-1006 della Legge 27 dicembre 2017, n. 205) ha rivoluzionato il trattamento fiscale dei redditi di natura finanziaria percepiti dalle persone fisiche al di fuori dell'attività d'impresa, eliminando la previgente distinzione sostanziale tra partecipazioni qualificate e non, ed uniformando il prelievo all'aliquota del 26%, applicabile in qualità di ritenuta a titolo d'imposta o imposta sostitutiva.*

*Le modifiche apportate nel 2017 hanno previsto l'abrogazione anche del primo periodo, del comma 1 dell'articolo 47 TUIR, che stabiliva per il trattamento fiscale degli utili un meccanismo di alternanza tra ritenuta e concorrenza parziale al reddito in capo al socio persona fisica, generando un difetto di coordinamento normativo a discapito del trattamento fiscale degli utili distribuiti alle società semplici.*

*Come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 26/E del 2004 (punto 3.1 ultimo periodo), non essendo assoggettate a ritenuta alla fonte dall'articolo 27 del DPR n. 600/1973 gli utili distribuiti a società semplici ed equiparate, residenti in Italia, in relazione a partecipazioni qualificate e non in società italiane ed estere, avrebbero dovuto essere imputati per trasparenza al socio persona fisica per il 40% del loro ammontare in conformità con l'articolo 47, comma 1, primo periodo del TUIR. (percentuale variata successivamente, in 49.72% e 58.14%)*

*Venendo meno il riferimento normativo per tale interpretazione, ma rimanendo immutata la formulazione dell'articolo 27, comma 1, del DPR n. 600/1973, priva di*

*richiami all'applicabilità di ritenute alle società semplici, gli utili distribuiti a sono queste ultime sono stati ritenuti medio tempore concorrere per intero alla formazione del reddito del socio imputato in trasparenza (in tal senso si veda l'interpretazione di Assonime in circolare 11/2018 e successivamente istruzioni al modello Redditi SP 2019, pag. 68), con evidente penalizzazione in termini di doppia imposizione economica e conseguente avvio di procedure di ristrutturazione di holding in forma di società semplici.*

*L'assenza di un adeguato coordinamento normativo ha ingenerato dubbi anche con riferimento all'applicabilità alle società semplici del regime transitorio che ha accompagnato le innovazioni introdotte con la Legge di Bilancio 2018. I commi 1005-1006 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2018 hanno infatti previsto che, per le distribuzioni a persone fisiche non imprenditori di utili relativi a partecipazioni qualificate in società ed enti soggetti ad IRES formatesi fino all'esercizio 2017, deliberate tra il 2018 ed il 2022, continuino ad applicarsi le regole previgenti (disposizioni del DM 26 maggio 2017). Anche in questo caso nulla è stato detto con riguardo alle società semplici. Il dubbio sull'applicabilità a queste del regime transitorio è stato risolto in via interpretativa strutturando il modello Redditi SP 2019 in vista della concorrenza parziale, variabile a seconda dell'anno di formazione, delle distribuzioni relative ad utili ante 2018.*

*Nuovi dubbi potrebbero però sorgere ora in assenza di un'esplicita disposizione che regoli la decorrenza del nuovo regime. La consecutio temporum nell'azione del Legislatore sembrerebbe risolvere la questione con il superamento immediato, per le società semplici, anche del regime transitorio stabilito nella Legge di Bilancio 2018.*

*Su un diverso profilo merita osservare come la nuova normativa sembrerebbe regolare in trasparenza fiscale "pura", con rinvio al regime naturale del socio, solo alcune fattispecie, omettendo in particolare chiarimenti sul trattamento delle casistiche transfrontaliere. In particolare meriterebbero una precisazione sia il trattamento fiscale applicabile alla percezione da parte della società semplice di utili*

*da fonte estera, sia quello applicabile a soci non residenti delle società semplici.*

### **Articolo 33 – Sospensione adempimenti connessi ad eventi sismici**

La disposizione consente ai soggetti che al 26 dicembre 2018 avevano la residenza, la sede legale o la sede operativa nei Comuni siciliani colpiti dagli eventi sismici del 2018 (Aci Bonaccorsi, Aci Catena, Aci Sant'Antonio, Acireale, Milo, Santa Venerina, Trecastagni, Viagrande, Zafferana Etnea), di procedere al versamento dei debiti tributari sospesi nel periodo dal 26 dicembre 2018 al 30 settembre 2019, in un'unica soluzione entro il 16 gennaio 2020, ovvero con modalità rateali, a decorrere dalla medesima data, fino ad un massimo di 18 rate mensili di pari importo da versare entro il 16 di ogni mese. Gli adempimenti tributari sospesi sono effettuati entro il mese di gennaio 2020.

**Osservazioni:** *La misura, replicando le stesse disposizioni concesse in passato a tutti i soggetti residenti in territori colpiti da eventi calamitosi, è da ritenersi condivisibile.*

### **Articolo 35 – Modifiche all'articolo 96 del TUIR**

La norma apporta nuove modifiche all'articolo 96 del TUIR, recante la disciplina di deducibilità degli interessi passivi per i soggetti IRES; si tratta di modifiche che, intervenendo sul comma 11 dell'articolo 96 citato, ampliano l'ambito di applicazione della deducibilità, senza limitazioni, degli interessi passivi.

Più in dettaglio, prima delle modifiche in commento, il comma 8 dell'articolo 96, TUIR escludeva dai limiti di deducibilità, a determinate condizioni, gli interessi passivi

relativi a prestiti utilizzati per finanziare “progetti infrastrutturali pubblici a lungo termine”.

La norma in esame, confermando che per progetto infrastrutturale pubblico si intende un progetto rientrante tra quelli cui si applica la disciplina della parte V del Decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50 (cd. Codice degli Appalti), precisa che i requisiti per l'esclusione dall'applicazione dei limiti di deducibilità si intendono rispettati anche in presenza di prestiti assistiti da garanzie su beni appartenenti al gestore del progetto infrastrutturale pubblico diversi da quelli afferenti al progetto infrastrutturale stesso o da garanzie di soggetti diversi dal gestore del progetto infrastrutturale pubblico e a condizione che tali prestiti siano utilizzati per finanziare progetti infrastrutturali pubblici, non solo rientranti nella parte V del Codice degli appalti, ma anche nelle Parti III e IV dello stesso Codice concernenti i contratti di concessione e di partenariato pubblico privato.

**Osservazioni:** *La norma interviene sull'articolo 96, TUIR, già oggetto di recenti modifiche (articolo 1, Decreto legislativo 29 novembre 2018, n. 142) volte al recepimento della Direttiva UE n. 2016/1164 (cd. Direttiva ATAD 1). Si ricorda che l'articolo 96 citato detta disposizioni che limitano la deducibilità degli interessi passivi per i soggetti IRES, prevedendo che gli interessi passivi ed oneri assimilati siano deducibili sino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati e, per l'eccedenza, nei limiti del 30% del ROL (risultato operativo lordo) della gestione caratteristica. L'eventuale eccedenza rispetto a tale limite è indeducibile, con possibilità di portarla in diminuzione del reddito negli esercizi successivi, a determinate condizioni.*

*Come accennato, la disciplina ha subito significative modifiche già alla fine dello scorso anno, in attuazione della Direttiva ATAD 1: per effetto delle nuove norme, i limiti di deducibilità si applicano anche agli interessi capitalizzati, è riportabile in avanti anche l'eccedenza di interessi attivi rispetto a quelli passivi ed è stato introdotto un concetto di ROL fiscale, in luogo di quello basato sulla disciplina contabile. Inoltre, gli interventi operati hanno soppresso una esclusione di tipo*



*soggettivo per le società di progetto, prevista nel previgente articolo 96, comma 5, TUIR, in quanto incompatibile con la Direttiva ATAD 1 che all'articolo 4, comma 4, lett. b) prevede che gli Stati membri "possono escludere dall'ambito di applicazione del paragrafo 1 gli oneri finanziari eccedenti sostenuti in relazione a: (...) b) prestiti utilizzati per finanziare un progetto infrastrutturale pubblico a lungo termine, in cui il gestore del progetto, gli oneri finanziari, gli attivi e i redditi siano tutti nell'Unione".*

*Si è pertanto proceduto ad introdurre nella disciplina del citato articolo 96, TUIR una esclusione di tipo oggettivo, secondo cui gli interessi passivi sono integralmente deducibili ove relativi a prestiti utilizzati per finanziare un progetto infrastrutturale pubblico a lungo termine e non siano garantiti né da beni appartenenti al gestore del progetto diversi da quelli afferenti al progetto stesso, né da soggetti diversi dal gestore del progetto.*

*Nella prassi di mercato è, tuttavia, frequente il ricorso a schemi tipici della finanza di progetto che prevedono la costituzione di apposite società di progetto (operanti ai sensi dell'articolo 184 del Codice degli appalti) al fine di attuare una segregazione patrimoniale del progetto rispetto alle altre attività e passività dell'aggiudicatario. I finanziamenti di tali società sono garantiti da vari strumenti inclusi nei "security package", ove confluiscono anche garanzie diverse da quelle previste originariamente dalla norma, ossia garanzie relative a beni appartenenti a soggetti diversi dal gestore in senso giuridico del progetto.*

*La modifica in esame (nuovo comma 11, lett. b)), pertanto, ha ampliato l'ambito di esclusione dai limiti di deducibilità degli interessi passivi, chiarendo che, nel caso di segregazione patrimoniale siano integralmente deducibili gli interessi passivi e gli oneri finanziari relativi ai prestiti stipulati dalla società di progetto, anche se assistiti da garanzie diverse dai beni appartenenti al gestore del progetto e afferenti al progetto stesso – vale a dire diverse da quelle individuate all'articolo 96, comma 8, lettera a) del TUIR – utilizzati per finanziare progetti infrastrutturali pubblici. Ciò apre, pertanto, anche ai finanziamenti garantiti dai soci o da soggetti terzi diversi dal*

*gestore dell'infrastruttura.*

*Le modifiche in esame, inoltre, individuano tra i finanziamenti rilevanti ai fini della deducibilità degli interessi passivi, anche quelli utilizzati per finanziare progetti infrastrutturali pubblici rientranti (oltre che nella parte V del Codice degli appalti), nelle Parti III e IV dello stesso Codice, relative ai contratti di concessione e di partenariato pubblico privato.*

*Si tratta di una modifica migliorativa che appare coerente con la ratio delle limitazioni recate dalla Direttiva Atad 1 che è quella di condizionare l'integrale deducibilità degli interessi relativi ai prestiti infrastrutturali alla sussistenza di una autonoma capacità di credito del soggetto finanziato. L'esistenza, nel security package, di garanzie dei soci o di soggetti terzi, pertanto, non impedirà, già dall'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, l'esonero di questi finanziamenti dal test del ROL, consentendo la integrale deducibilità degli interessi passivi e risolvendo criticità che potevano emergere nell'operatività delle società di progetto. La norma non ha subito interventi di modifica durante l'iter di conversione.*

**Effetti finanziari** – Per ciò che attiene gli impatti sul gettito, la modifica normativa non incide sulla Relazione tecnica della norma originaria (DLGS n. 142/2018), trattandosi di una precisazione che si pone in continuità con la disciplina fiscale vigente per i soggetti interessati.

### **Articolo 36 – Incentivi Conto Energia**

Al fine di superare le problematiche applicative relative al cumulo tra le tariffe incentivanti per la produzione di energia elettrica da impianti fotovoltaici, spettanti ai sensi del III, IV e V Conto Energia, e il beneficio fiscale fruito in virtù della c.d. Tremonti Ambiente, di cui all'articolo 6, commi 13-19, della Legge 23 dicembre 2000, n. 388, l'articolo in commento definisce una particolare procedura per consentire ai

soggetti interessati di mantenere il diritto a beneficiare delle tariffe incentivanti riconosciute dal Gestore dei Servizi Energetici (GSE), subordinatamente alla restituzione di una somma corrispondente alla deduzione effettuata in dichiarazione dei redditi per effetto della Tremonti Ambiente.

A tal fine, i soggetti dovranno presentare apposita comunicazione all’Agenzia delle Entrate – le cui modalità e il cui contenuto saranno stabiliti con apposito provvedimento direttoriale da emanarsi entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della Legge di conversione del Decreto – e procedere al pagamento degli importi dovuti entro il 30 giugno 2020.

Il perfezionamento della definizione comporterà automaticamente l’estinzione di eventuali giudizi pendenti aventi ad oggetto il recupero delle agevolazioni non spettanti.

In particolare, viene stabilito che nella comunicazione il contribuente dovrà indicare l’eventuale pendenza di giudizi aventi ad oggetto il recupero delle agevolazioni non spettanti in virtù del divieto di cumulo e assumere l’impegno a rinunciare agli stessi giudizi che, dietro presentazione di copia della comunicazione e nelle more del pagamento delle somme dovute, sono sospesi dal giudice.

L’estinzione del giudizio è subordinata al perfezionamento della definizione e alla produzione della documentazione attestante i pagamenti effettuati; in caso contrario, il giudice revocherà la sospensione su istanza di una delle parti.

L’articolo è stato modificato nel corso dell’esame in prima lettura, presso la Camera dei Deputati; in particolare, è stata introdotta la previsione secondo la quale, nei casi in cui il contribuente si avvalga della revoca ed effettui il relativo pagamento, il GSE non applica le decurtazioni degli incentivi previste a titolo di sanzione per le irregolarità riscontrate di cui all’articolo 42 del Decreto legislativo 3 marzo 2011, n. 28 e tiene conto della disciplina dell’articolo in commento relativa ai giudizi pendenti.

**Osservazioni:** *La disposizione, come accennato, è volta al superamento delle*

*problematiche derivanti dal divieto di cumulo delle agevolazioni, anche al fine di superare i numerosi contenziosi che si sono instaurati in ambito amministrativo e tributario.*

*Merita ricordare, al riguardo, che il GSE, titolare del procedimento amministrativo di concessione e revoca delle tariffe incentivanti, nel 2017, ribadendo il divieto di cumulo tra le citate misure agevolative, specificò che, nell'ipotesi in cui il soggetto intendeva continuare a beneficiare delle tariffe incentivanti, avrebbe dovuto rinunciare al beneficio fiscale goduto per effetto della fruizione della c.d. Tremonti ambiente.*

*Le disposizioni in parola, pertanto, molto opportunamente individuano una procedura di definizione transattiva a cui i soggetti interessati potranno ricorrere.*

**Effetti finanziari**– Si stima che la misura in esame possa comportare un recupero di gettito di circa 123 milioni di euro per il 2020.

### **Articolo 38 – Imposta immobiliare sulle piattaforme marine**

L'articolo in commento, riformulato nel corso dell'*iter* parlamentare di conversione del decreto legge, istituisce l'Imposta municipale propria sulle piattaforme marine (IMPi) ubicate entro i limiti delle acque territoriali (fino a 12 miglia marine dalla linea di base). Tale tributo sostituisce l'imposta municipale unica (IMU) eventualmente applicabile sui predetti manufatti.

Il primo comma dell'articolo 38 fornisce una definizione giuridica di "piattaforma marina" che deve intendersi "una piattaforma con struttura emersa destinata alla coltivazione di idrocarburi e sita entro i limiti del mare territoriale".

Per tali cespiti la base imponibile su cui calcolare la nuova IMPi è determinata applicando i criteri previsti dalla disciplina IMU per i fabbricati industriali classificabili

nel gruppo D, non iscritti in catasto (articolo 5, comma 3 del Decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504).

Si rammenta che tale norma individua quale criterio provvisorio di determinazione del valore catastale – fino al periodo di imposta in cui tali immobili sono iscritti in catasto con attribuzione della rendita – il valore attribuito a tali cespiti nelle scritture contabili dell'impresa, al lordo delle quote di ammortamento. Tale valore deve essere rivalutato annualmente sulla base dei coefficienti comunicati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze nella Gazzetta Ufficiale.

Su tali piattaforme marine si applicherà l'aliquota IMPi del 10,6 per mille, ripartita come segue: una quota pari al 7,6 per mille è riservata allo Stato, mentre la quota residua (pari al 3 per mille) sarà ridistribuita ai comuni territorialmente competenti, individuati con futuro decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze di concerto con il Ministero della Difesa e con il Ministero dello Sviluppo Economico, da emanarsi, con intesa con la Conferenza Stato-Città ed autonomie locali, entro 180 giorni dall'entrata in vigore del decreto legge.

Per il primo anno di applicazione dell'IMPi (anno 2020), il versamento dell'imposta dovuta dovrà essere effettuato in una unica soluzione, entro il 16 dicembre, direttamente in favore dello Stato che poi provvederà all'attribuzione del gettito di spettanza dei comuni territorialmente competenti, individuati dal citato decreto interministeriale. Nel citato decreto dovrebbero essere definite le modalità di versamento per le annualità successive.

Le attività di accertamento e di riscossione relative al nuovo prelievo immobiliare (IMPi) saranno svolte dai comuni territorialmente competenti individuati dal citato decreto.

Il comma 7 dell'articolo in commento conferma che l'IMPi risulterà deducibile dal reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi (IRES/IRPEF) nelle medesime percentuali stabilite ai fini dell'imposta municipale propria (IMU).

Merita precisare che la disposizione in commento non interessa le piattaforme di rigassificazione ubicate in acque territoriali, per le quali continueranno a trovare applicazione le specifiche regole di determinazione della base imponibile, dettate dall'articolo 1, comma 728, della Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di Bilancio 2018). In forza di tali disposizioni la base imponibile ai fini IMU dei rigassificatori viene determinata prendendo a riferimento la sola porzione del manufatto destinata ad uso abitativo e di servizi civili.

Merita osservare che, poste le note difficoltà tecniche di accatastamento dei manufatti in mare, anche per i rigassificatori attualmente il valore catastale è determinato in via provvisoria sulla base del valore contabile di tali cespiti.

**Osservazioni:** *La norma è volta a risolvere l'annoso contenzioso concernente l'applicabilità delle imposte immobiliari locali alle costruzioni ubicate sul mare territoriale, nonché relativo alle modalità di determinazione del valore catastale.*

*Sulla questione, si ricorda che la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 3618 del 25 febbraio 2016, si era espressa ritenendo che le piattaforme petrolifere ubicate nel mare territoriale dovessero essere assoggettate alle imposte immobiliari locali; l'Amministrazione finanziaria, tuttavia, in successivi chiarimenti (si veda, al riguardo, la risoluzione n. 3/DF del 2016, nonché la risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-00481 del 20 settembre 2018) ha auspicato uno specifico intervento normativo, in ragione delle difficoltà tecniche esistenti che impedivano di dare concreta attuazione al principio affermato dalla Suprema Corte.*

*A tale riguardo, merita ricordare che non solo l'Agenzia delle Entrate non può procedere all'accatastamento di tali cespiti, in quanto è l'Istituto idrografico della Marina l'organo Cartografico designato al rilievo sistematico dei mari italiani, ma anche che, nella attuale disciplina catastale, non sono sanciti criteri di georeferenziazione necessari per individuare e delimitare il potere impositivo tra i diversi comuni costieri e, dunque, stabilire quale sia il comune censuario territorialmente competente a riscuotere il prelievo su tali immobili.*

*La norma in commento è volta a superare, positivamente, tali difficoltà, semplificando le modalità di calcolo della base imponibile della nuova IMPI per tali cespiti, determinandola in via forfettaria in misura pari al loro valore contabile rivalutato. Tale scelta, peraltro, segue un criterio già adottato in alcuni accordi transattivi stipulati da alcuni operatori del settore petrolifero con i comuni situati nelle zone costiere antistanti alle piattaforme petrolifere.*

*Segnaliamo, però, come la decisione del Legislatore di non prevedere l'inclusione di tali piattaforme marine in un sistema di inventariazione, simile al catasto urbano, potrebbe presentare alcuni profili di violazione del principio costituzionale di uguaglianza (articolo 3 della Costituzione).*

*Infatti, la nuova disciplina prevedrebbe a regime l'adozione di criteri differenti per la determinazione della base imponibile tra le piattaforme petrolifere ubicate nel mare territoriale, stabilita nel valore contabile di tali cespiti, rispetto agli immobili simili ubicati sulla terraferma, per i quali si applicherebbero le relative rendite catastali.*

*Appare, infine, condivisibile la scelta di coinvolgere il Ministero della Difesa nell'emanazione del decreto interministeriale che dovrà trovare la soluzione alla problematica della georeferenziazione delle piattaforme marine e, di conseguenza, all'individuazione del Comune territorialmente competente a riscuotere l'IMU su tali manufatti.*

**Effetti finanziari** – La Relazione tecnica stima che dalla misura in commento derivino i seguenti effetti finanziari (in milioni di euro), tenendo conto anche delle minori imposte versate per effetto dalla deducibilità dell'IMPI ai fini delle imposte dirette.

IMPI	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Quota IMPI spettante allo Stato	21,50	21,50	21,50	21,50	21,50	21,50

Quota IMPi spettante ai Comuni	8,50	8,50	8,50	8,50	8,50	8,50
Minori Imposte dirette per deducibilità IMPi	0	-7,56	-4,32	-5,58	-8,82	-7,20
<b>Totale</b>	<b>30,00</b>	<b>22,44</b>	<b>25,68</b>	<b>24,42</b>	<b>21,18</b>	<b>22,80</b>

## CAPO IV

### MODIFICHE ALLA DISCIPLINA PENALE E DELLA RESPONSABILITÀ AMMINISTRATIVA DEGLI ENTI NELLA STESSA MATERIA

#### Articolo 39 – Modifiche della disciplina penale e della responsabilità amministrativa degli enti

La norma apporta rilevanti modifiche al Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, recante la disciplina dei reati tributari. L'intervento opera, su alcune fattispecie di reato, con aumento delle pene o riduzione delle soglie di punibilità. La norma inoltre, inserisce nel DLGS n. 74/2000 un apposito articolo (art. 12-ter) dedicato alla cd. confisca per sproporzione il cui ambito applicativo viene esteso a taluni reati tributari; si interviene, inoltre, con una significativa modifica alla disciplina della responsabilità amministrativa degli enti di cui al Decreto Legislativo 8 giugno 2001, n. 231.

Entrando nel dettaglio della norma, il comma 1 apporta le seguenti modifiche al DLGS n. 74/2000:

- le lettere a) e b) modificano la disciplina sanzionatoria per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, DLGS n. 74/2000); nel complesso, le modifiche comportano, ove



- l'ammontare degli elementi passivi fittizi sia superiore a 100.000 euro, un innalzamento nel minimo e nel massimo delle pene edittali che passano, rispettivamente da un anno e sei mesi a quattro anni (minimo) e da sei a otto anni (massimo); la disciplina resta invariata (reclusione da un anno e sei mesi a sei anni) per le altre ipotesi (ammontare degli elementi passivi fittizi inferiore a 100.000 euro); nei casi di condanna (o applicazione della pena su richiesta) per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a duecentomila euro, la successiva lettera q) consente anche l'applicazione della confisca per sproporzione di cui all'articolo 240-*bis*, codice penale;
- la lettera c) innalza la pena per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3, DLGS n. 74/2000) che passa, nel minimo, da un anno e sei mesi a tre anni e, nel massimo, da sei a otto anni; anche per questa fattispecie, diventa consentita la confisca per sproporzione laddove l'ammontare dell'imposta evasa superi i centomila euro;
  - molto articolato l'intervento sulla disciplina del reato di dichiarazione infedele (art. 4, DLGS n. 74/2000), declinato nelle lettere d), e), f) e g). La lettera d) opera sulle pene edittali che vengono elevate, nel minimo, da uno a due anni e, nel massimo da tre anni a quattro anni e sei mesi (si segnala che questa formulazione ha sostituito, in sede referente, la disciplina più severa prevista in prima lettura, ove si statuiva un innalzamento della pena detentiva massima a cinque anni); le lettere e) ed f) riducono le soglie di rilevanza penale della condotta, intervenendo sia sul valore dell'imposta evasa (da centocinquantomila a centomila euro), sia su quello degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti (da tre a due milioni di euro); la lettera g) modifica la disposizione (art. 4, comma 1-*ter*) che esclude la punibilità quando le valutazioni differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette (si segnala che il decreto abrogava in toto la previsione contenuta nel comma 1-*ter*, mentre in sede di conversione si è scelto di mantenere tale esclusione di punibilità, ma solo quando le valutazioni complessivamente – e non più singolarmente – considerate differiscano da quelle corrette in misura inferiore al 10%);
  - le lettere h) e i) intervengono sul reato di omessa dichiarazione, elevando le pene edittali, rispettivamente, per il contribuente e per il sostituto di imposta: nel primo caso, le pene vengono elevate, nel minimo, da un anno e sei mesi a due anni e,

- nel massimo, da quattro a cinque anni di reclusione (il massimo edittale era stato fissato a sei anni dal decreto); analogamente, per le violazioni dei sostituti di imposta, si prevede un innalzamento delle pene, nel minimo, da un anno e sei mesi a due anni e, nel massimo, da quattro a cinque anni di reclusione (il massimo edittale era fissato a sei anni dal decreto);
- le lettere l) ed m) operano sul delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, DLGS n. 74/2000) aumentando la pena, nel minimo, da un anno e sei mesi a quattro anni e, nel massimo, da sei a otto anni, ove l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti sia superiore a centomila euro per periodo di imposta; restano invariate le pene detentive al di sotto di tali importi. Quando l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture supera i duecentomila euro è, altresì, applicabile la confisca per sproporzione, secondo quanto previsto alla successiva lettera q);
  - la lettera n) inasprisce il trattamento sanzionatorio anche per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10, DLGS n. 74/2000), innalzando il minimo edittale da un anno e sei mesi a tre anni e il massimo edittale da 6 a 7 anni;
  - la lettera o) e la lettera p) del decreto, che intervenivano con una contrazione delle soglie di rilevanza penale per i reati di omesso versamento di IVA e di ritenute dovute o certificate, sono state soppresse nel corso dell'esame parlamentare di conversione.

Come accennato, la lettera q) inserisce nel DLGS n. 74/2000 il nuovo articolo 12-*bis*, in forza del quale si consente la confisca allargata di cui all'articolo 240-*bis* del codice penale anche ad alcuni delitti in materia di imposte sui redditi e IVA. La norma è stata oggetto di rilevanti modifiche in sede di conversione e, nella sua formulazione definitiva prevede la confisca allargata nei casi di condanna e applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per i reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici ed emissione di fatture per operazioni inesistenti, secondo le modalità già descritte sopra. Inoltre, nei casi di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11, DLGS n. 74/2000) la confisca per sproporzione diviene applicabile ove l'ammontare di imposte, sanzioni

ed interessi superiori a centomila euro ovvero quando l'ammontare degli elementi attivi o passivi fittizi superiori all'ammontare effettivo di oltre duecentomila euro (tale importo, originariamente fissato a centomila euro, è stato incrementato in sede di conversione del decreto).

L'esame in sede referente ha condotto all'introduzione di un'ulteriore lettera *q-bis*), mediante la quale si modifica l'articolo 13, DLGS n. 74/2000 che consente la non punibilità di alcuni reati tributari a fronte del tempestivo pagamento del debito tributario. La norma, in particolare, interviene sulla disposizione vigente, aggiungendo, al comma 2, tra i reati che si estinguono con l'integrale pagamento del debito tributario prima che l'interessato abbia notizia dell'apertura di un procedimento a suo carico, il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

Il comma 2 dell'articolo in esame, intervenendo sul DLGS n. 231/2001, estende la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche anche in relazione alla commissione di reati tributari. Sul punto, la previsione originaria del decreto che prevedeva sanzioni amministrative fino a 500 quote solo a fronte della commissione del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti che determinano un passivo fittizio uguale o superiore a centomila euro, è stata integrata aggiungendo sanzioni amministrative anche per le seguenti fattispecie: **i)** dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti che determinano un passivo fittizio inferiore a centomila euro (sanzione amministrativa fino a 400 quote); **ii)** dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (sanzione amministrativa fino a 500 quote); **iii)** emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per importi uguali o superiori a centomila euro (sanzione amministrativa fino a 500 quote); **iv)** emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per importi inferiori a centomila euro (sanzione amministrativa fino a 400 quote); **v)** occultamento o distruzione di documenti contabili (sanzione amministrativa fino a 400 quote); **vi)** sottrazione

fraudolenta al pagamento di imposte (sanzione amministrativa fino a 400 quote).

Tutte le sanzioni sono aumentate di un terzo se, a seguito del reato tributario, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità. Agli enti si applicano, inoltre, anche le seguenti sanzioni interdittive:

- divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio;
- esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi;
- divieto di pubblicizzare beni o servizi.

Il comma 3 che chiude la disposizione individua una efficacia temporale diversa da quella prevista per l'intero decreto legge (le cui disposizioni, salva diversa disposizione, sono entrate in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, ossia il 27 ottobre 2019): le descritte previsioni, relative alla modifica delle norme penali, alla confisca allargata e alla responsabilità amministrativa degli enti si applicheranno infatti solo dopo la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del decreto legge. Inoltre, le disposizioni sulla confisca allargata potranno applicarsi solo ai fatti commessi dopo l'entrata in vigore della riforma.

**Osservazioni** – *L'inasprimento delle sanzioni penali per le violazioni tributarie costituisce, secondo le intenzioni del Governo, una ineludibile misura di contrasto all'evasione fiscale e trova ampio spazio nel provvedimento in commento. Le misure contenute nel decreto legge sono state al centro di un vivace dibattito e sono state – seppure parzialmente – ridimensionate nell'assetto definitivo a seguito delle modifiche apportate dal Parlamento.*

*In termini generali, come visto, il decreto contiene interventi di aumento delle pene detentive, riduzione delle soglie di rilevanza penale e aggravio delle misure di aggressione patrimoniale (con una inedita estensione della confisca per sproporzione*

*alla materia tributaria).*

*Tali disposizioni sono apparse, sin dalla prima lettura, foriere di un giudizio critico, espresso da Confindustria anche in sede di audizione al Decreto Fiscale e in numerosi interventi pubblici. Si tratta di misure che fanno leva sull'effetto deterrente della sanzione, nonostante le esperienze pregresse dimostrino che, da solo, non è sufficiente a produrre effetti significativi di contenimento del tax gap. I dati sull'evasione mostrano, infatti, un contesto rispetto al quale gli interventi in discussione appaiono distonici e, temiamo, anche inefficaci.*

*Va, peraltro, considerato che il provvedimento annulla, ricorrendo impropriamente alla decretazione d'urgenza, i risultati di un'opera di "manutenzione" del sistema sanzionatorio tributario avviata, solo cinque anni fa, con la Legge delega del 2014 per restituire proporzionalità alla risposta sanzionatoria penale in materia fiscale. Ne era derivato un quadro normativo più equilibrato, caratterizzato da un'azione repressiva verso comportamenti fraudolenti e simulatori, attuati anche mediante l'utilizzo di documentazione falsa, e da una contestuale attenuazione delle sanzioni con innalzamento delle soglie di rilevanza penale per le condotte non fraudolente.*

*L'impianto normativo emerso dalla delega, dopo alcuni anni di applicazione, avrebbe necessitato di ritocchi migliorativi che ne mitigassero le distorsioni e non, invece, di una repentina modifica che appare, per alcuni aspetti, non attentamente meditata e che ci restituisce un sistema di repressione a tratti incongruente e sproporzionato.*

*Ciò premesso, vale la pena osservare che il passaggio parlamentare di conversione ha mitigato alcuni aspetti particolarmente critici delle disposizioni contenute nel decreto legge, pur mantenendo alcune criticità, come esposto qui di seguito.*

*Per quanto attiene al delitto di dichiarazione infedele (art. 4, DLGS n. 74/2000), nel corso dell'esame in sede referente, è stata mitigata l'entità massima della pena edittale, portandola da 5 anni a 4 anni e sei mesi; tale intervento rende inapplicabile, pertanto, la custodia cautelare in carcere ai sensi dell'articolo 280, comma 2, codice procedura penale, che sarebbe stata, invece possibile secondo la norma del decreto*

*legge. Tale ripensamento è senza dubbio condivisibile proprio perché esclude la configurabilità di una così stringente contrazione della libertà personale.*

*Sempre in sede referente, si è proceduto alla reintroduzione del comma 1-ter della norma, che esclude la punibilità quando le valutazioni complessivamente considerate differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette; il decreto aveva abrogato tale comma che, invero, rientra nella norma con una modifica, posto che il riferimento alla soglia del 10% ora attiene alle valutazioni “complessivamente” considerate (in luogo del precedente richiamo alle “singole” valutazioni).*

*Infine, sempre in sede referente, si è proceduto ad espungere questa fattispecie di reato da quelle prodromiche alla confisca per sproporzione; un intervento condivisibile ed in linea con una specifica richiesta avanzata da Confindustria.*

*Ciò precisato, l'intervento, nel suo complesso resta criticabile poiché si sono, di fatto, ridotte le soglie di punibilità del reato ampliando, così, il novero delle ipotesi penalmente rilevanti. Vanno evidenziati almeno due rischi connessi a questa operazione sulle soglie di rilevanza penale: da un canto, in un contesto in cui non è sempre agevole districarsi nella complessità del sistema fiscale e nell'incertezza interpretativa, potrebbero integrare una fattispecie penalmente perseguibili anche condotte di cd. “evasione interpretativa”; dall'altro, all'ampliamento delle ipotesi di avvio dell'azione penale è connesso il tema di un ulteriore ingolfamento delle procure.*

*Qualche riflessione merita, inoltre, l'intervento sul comma 1-ter: una previsione che, nella sua connotazione originaria serviva ad escludere la sanzionabilità di scostamenti minimi derivanti da valutazioni estimative; l'intervento in sede di conversione, ancorando la percentuale di rilevanza alle valutazioni complessivamente considerate, diluisce l'efficacia della previsione, di talché si renderà necessario indicare in bilancio o ogni altra documentazione rilevante i criteri di valutazione concretamente applicati (per rientrare nell'applicazione del comma 1-bis)), anche in presenza di scostamenti percentualmente ridotti.*

*Nel caso dell'omessa dichiarazione si segnala che il passaggio in sede referente, portando il massimo edittale da 6 a 5 anni di reclusione, rende inutilizzabili le intercettazioni ed esclude la punibilità per particolare tenuità del fatto (articolo 131-bis del codice penale).*

*Ancora più significativa l'evoluzione della norma in sede di conversione in riferimento alle fattispecie regolate dagli articoli 10-bis e 10-ter del DLGS n. 74/2000. Il testo originario del decreto aveva ridotto la soglia di rilevanza penale delle violazioni con una modifica che è stata, positivamente, abrogata in sede referente. Ricordiamo che si tratta di fattispecie di reato rimaste inopinatamente in vita dopo l'attuazione della legge delega fiscale e rispetto alle quali sarebbe opportuna una meditata ponderazione, nell'ottica di una completa depenalizzazione, ferme restando le sanzioni di carattere amministrativo, peraltro non lievi. È arduo rintracciare il dolo specifico o un intento frodatorio in tali condotte, perché il comportamento di chi non versa imposte o ritenute, dopo averle correttamente dichiarate, appare più legato a difficoltà finanziarie, che alla volontà di mettere in atto specifiche condotte criminali.*

*Resta critico l'intervento sugli articoli 2, 3, 8 e 10 del DLGS n. 74/2000 con un generale innalzamento delle pene edittali.*

*In termini generali, peraltro, la radicale revisione di un sistema normativo, già significativamente modificato in attuazione della legge delega fiscale (Legge 11 marzo 2014, n. 23), a mezzo del Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158, compromette la stessa intelligibilità e stabilità del sistema, in un contesto, quello penale, in cui le istanze di certezza e fissità sono quanto mai rilevanti.*

*Con riferimento all'estensione dell'ambito applicativo della confisca per sproporzione, desta perplessità la scelta di estendere ai reati tributari un istituto originariamente pensato per contrastare il fenomeno dell'accumulazione e dell'immissione nel sistema economico di ricchezze illecite da parte della criminalità organizzata di stampo mafioso. Si ricorda che l'istituto, disciplinato dall'art. 240-bis del codice penale consente di confiscare denaro, beni o altre utilità di cui il condannato non può*

*giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito. Tale istituto riguarda, nella sua connotazione originaria, comportamenti che postulano un'organizzazione criminale stabile e strutturata, diretta al sistematico conseguimento di profitti illeciti. Mal si concilia dunque con condotte illecite di natura tributaria, per le quali è difficile individuare nell'autore del singolo fatto (che, per la norma penale, non è la società, ma la persona fisica) una "dedizione all'illecito". In tale contesto, va valutata positivamente l'azione attuata in sede di conversione del decreto che ha portato a circoscrivere il campo di applicazione della confisca allargata ai soli reati tributari che presuppongono una condotta fraudolenta. Sul punto va considerata positivamente anche la precisazione, apportata in corso di conversione del decreto, come auspicato da Confindustria, della applicabilità di tale istituto solo in relazione a fatti commessi dopo l'entrata in vigore della riforma.*

*Il decreto legge introduce, inoltre, nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti, ai sensi del Decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, un ampio novero di reati tributari.*

*Pur considerando che l'intervento risponde ad una precisa istanza di conformarsi alle indicazioni provenienti dal legislatore comunitario (Direttiva (UE) 2017/1371, cd. Direttiva PIF), sul punto, giova evidenziare il rischio, in assenza di un adeguato coordinamento, di un cumulo tra le sanzioni amministrative già previste a carico dell'ente per le violazioni fiscali e quelle pecuniarie ed interdittive ai sensi del DLGS n. 231/2001 dando luogo a un trattamento nel complesso sproporzionato e in evidente contrasto con il principio del ne bis in idem. Il riferimento è all'articolo 7 del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269 che stabilisce l'irrogazione di sanzioni in capo all'ente di sanzioni amministrative a fronte di violazioni di una persona fisica.*

*L'Allegato 1 in calce al presente documento riporta un testo comparato degli articoli del DLGS n. 74/2000 oggetto di intervento con il Decreto fiscale.*



**Effetti finanziari** – La Relazione tecnica al decreto ribadisce il contenuto e le finalità delle norme e, con riguardo alle disposizioni del comma 1, lettere da a ) a p), afferma che queste, trattando di modifiche volte a dare luogo ad un intervento di carattere precettivo, non sono suscettibili di determinare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, ma al contrario, possono essere in grado di realizzare un gettito positivo di risorse finanziarie per l'erario, seppur allo stato non quantificabile, ma riscontrabile solo a consuntivo.

## Allegati

### Allegato 1

La seguente tabella descrive le modifiche apportate al DLGS n. 74/2000, rispettivamente, in attuazione della Legge delega fiscale con il DLGS n. 158/2015, con il Decreto fiscale (DL n. 124/2019) e con il relativo DDL di conversione (AC n. 2220-A/R).

#### Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74

#### Art. 2

#### **Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**

<b>Testo con modifiche</b>		<b>Altre osservazioni</b>
1. E' punito con la reclusione da un <b>anno e sei mesi a sei anni</b> chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni <b>annuali</b> relative a dette imposte elementi passivi fittizi. 2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.	NORMA ORIGINARIA	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Intercettazioni consentite</li> <li>• Arresto facoltativo in flagranza</li> <li>• Custodia cautelare</li> <li>• Arresti domiciliari</li> <li>• Udienza preliminare GUP</li> </ul>
1. E' punito con la reclusione da <b>un anno e sei mesi a sei anni</b> chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle <b>dichiarazioni</b> relative a dette imposte elementi passivi fittizi. 2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.	NORMA POST DELEGA FISCALE (DLGS n. 158/2015)  <b>Applicazione anche a dichiarazioni diverse da quelle annuali</b>	
1. E' punito con la reclusione da <b>quattro a otto anni</b> chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi. 2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria. <b>2-bis. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila, si applica la</b>	NORMA POST DECRETO FISCALE 2019  <b>Innalzamento della pena detentiva, nel minimo e nel massimo, tranne che per violazioni inferiori a 100.000 euro (elementi</b>	

<b>reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.</b>	<b>passivi fittizi)</b>	
---	-------------------------	--

**Art. 3**
**Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**

<b>Testo con modifiche</b>		<b>Altre osservazioni</b>
<p>1. Fuori dei casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:</p> <p>a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;</p> <p>b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro un milione.</p>	NORMA ORIGINARIA	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Intercettazioni consentite</li> <li>• <b>Diventa consentito l'arresto (facoltativo) in flagranza</b></li> <li>• Custodia cautelare</li> <li>• Arresti domiciliari</li> <li>• Udienza preliminare GUP</li> </ul>
<p>1. Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da <b>un anno e sei mesi a sei anni</b> chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:</p> <p>a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;</p> <p>b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, <b>è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.</b></p> <p><b>2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o</b></p>	NORMA POST DELEGA FISCALE (DLGS n. 158/2015)  <b>Si modifica la struttura della norma, incentrandosi sulle condotte di simulazione.</b>	

<p><b>sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.</b></p> <p><b>3. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali.</b></p>		
<p>1. Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da <b>tre a otto anni</b> chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:</p> <p>a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;</p> <p>b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.</p> <p>2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.</p> <p>3. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali.</p>	<p>NORMA POST DECRETO FISCALE 2019</p> <p><b>Innalzamento della pena detentiva, nel minimo e nel massimo</b></p>	

**Art. 4**
**Dichiarazione infedele**

<b>Testo con modifiche</b>		<b>Altre osservazioni</b>
<p>1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle</p>	<p>NORMA ORIGINARIA</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No intercettazioni</li> <li>• <b>Si consente arresto</b></li> </ul>

<p>dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:</p> <p>a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro cinquantamila;</p> <p>b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni.</p>		<p>(facoltativo) in flagranza (ora non lo è)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Si consente la custodia cautelare (ora non è consentita)</li> <li>• Si consentono arresti domiciliari (ora non sono consentiti)</li> <li>• Udienza preliminare GUP (ora solo citazione diretta)</li> </ul>
<p>1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:</p> <p>a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a <b>euro centocinquantamila;</b></p> <p>b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi <b>inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro tre milioni .</b></p> <p><b>1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.</b></p> <p><b>1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b).</b></p>	<p>NORMA POST DELEGA FISCALE (DLGS n. 158/2015)</p> <p><b><i>Si elevano le soglie di rilevanze penale e si esclude la punibilità per i rilievi che derivano da errori sulla classificazione o valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, purché i criteri effettivamente applicati ai fini di dette classificazioni o valutazioni siano stati indicati in bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali. Non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette.</i></b></p>	

<p>1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione <b>da due a cinque anni</b> chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:</p> <p>a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a <b>euro centomila</b>;</p> <p>b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a <b>euro due milioni</b>.</p> <p>1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.</p> <p><del>1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b).</del></p>	<p>NORMA POST DECRETO FISCALE 2019</p> <p><i>Si innalza la pena detentiva, si riduce la soglia di rilevanza penale. Si abroga il comma 1-ter che escludeva la punibilità per scostamenti da valutazione inferiori per il 10 per cento da quelli corretti .</i></p>	
--	--	--

<p>1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione <b>da due anni a 4 anni e sei mesi</b> chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:</p> <p>a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila;</p> <p>b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni .</p> <p>1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.</p> <p>1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che <b>complessivamente</b> considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b).</p>	<p><b>Con emendamento Relatori in sede di conversione si interviene, rispetto al testo del DL, con una modifica che riduce il massimo edittale della pena detentiva.</b></p> <p><b>Si reintroduce il comma 1-ter con sostituzione di "singolarmente" con "complessivamente".</b></p>	<p><b>La modifica rende inapplicabili le misure della custodia cautelare e arresti domiciliari.</b></p> <p><b>Restano invece l'arresto (facoltativo) in flagranza e l'udienza davanti al GUP.</b></p>
---	--	---

**Art. 5**
**Omessa dichiarazione**

<b>Testo con modifiche</b>		<b>Altre osservazioni</b>
<p>1. E' punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni <b>annuali</b> relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a euro trentamila.</p> <p>2. Ai fini della disposizione prevista dal comma 1 non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.</p>	NORMA ORIGINARIA	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Si consentono intercettazioni (ora non previste)</b></li> <li>• Arresto facoltativo in flagranza</li> <li>• <b>Custodia cautelare (ora non è prevista)</b></li> <li>• Arresti domiciliari</li> <li>• <b>Udienza preliminare GUP (ora solo citazione diretta)</b></li> </ul>
<p>1. E' punito con la reclusione da <b>un anno e sei mesi</b></p>	NORMA POST	

<p><b>a quattro anni</b> chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad <b>euro cinquantamila</b>.</p> <p><b>1-bis. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.</b></p> <p>2. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.</p>	<p>DELEGA FISCALE (DLGS n. 158/2015)</p> <p><b>Applicazione anche a dichiarazioni diverse da quelle annuali. Si innalza la pena detentiva elevando però la soglia di rilevanza penale.</b></p>	
<p>1. E' punito con la reclusione da <b>due a sei anni</b> chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.</p> <p>1-bis. E' punito con la reclusione da <b>due a sei anni</b> chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.</p> <p>2. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.</p>	<p>NORMA POST DECRETO FISCALE 2019</p> <p><b>Si innalza la pena detentiva</b></p>	
<p>1. E' punito con la reclusione da <b>due a cinque anni</b> chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.</p> <p>1-bis. E' punito con la reclusione da <b>due anni a cinque anni</b> chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.</p> <p>2. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.</p>	<p><b>In sede di conversione, con un emendamento dei relatori si riduce da 6 a 5 anni il massimo edittale</b></p>	<p><b>La modifica rende inammissibili le intercettazioni (art. 266 c.p.p.)</b></p>



**Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**

<b>Testo con modifiche</b>		<b>Altre osservazioni</b>
<p>1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.</p> <p>2. Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato.</p>	<p>NORMA ORIGINARIA</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Intercettazioni consentite</li> <li>• Arresto facoltativo in flagranza</li> <li>• Custodia cautelare</li> <li>• Arresti domiciliari</li> <li>• Udiienza preliminare GUP</li> </ul>
<p>1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.</p> <p>2. Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato.</p>	<p>NORMA POST DELEGA FISCALE (DLGS n. 158/2015)</p> <p><b>Nessuna modifica</b></p>	
<p>1. E' punito con la reclusione da <b>quattro a otto anni</b> chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.</p> <p>2. Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato.</p> <p><b>2-bis Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, è inferiore a euro centomila si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.</b></p>	<p>NORMA POST DECRETO FISCALE 2019</p> <p><b>Si innalza la pena detentiva che rimane invariata solo per violazioni inferiori a 100.000 euro.</b></p>	

**Art. 10**
**Occultamento o distruzione di documenti contabili**

<b>Testo con modifiche</b>		<b>Altre osservazioni</b>
<p>1. Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da <b>sei mesi a cinque anni</b> chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.</p>	<p>NORMA ORIGINARIA</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Intercettazioni consentite</li> <li>• Arresto facoltativo in flagranza</li> <li>• Custodia cautelare</li> <li>• Arresti domiciliari</li> <li>• Udiienza preliminare GUP</li> </ul>
<p>1. Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da <b>un anno e sei mesi a sei anni</b> chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire</p>	<p>NORMA POST DELEGA FISCALE (DLGS n.</p>	

l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.	158/2015) <b>Si eleva la pena detentiva nel minimo e nel massimo</b>	
1. Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione <b>da tre a sette anni</b> chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.	NORMA POST DECRETO FISCALE 2019  <b>Si innalza la pena detentiva, nel minimo e nel massimo.</b>	

**Art. 10-bis**
**Omesso versamento di ritenute dovute o certificate**

<b>Testo con modifiche</b>		<b>Altre osservazioni</b>
1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione <b>annuale</b> di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a <b>cinquantamila euro</b> per ciascun periodo d'imposta.	NORMA ORIGINARIA	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No intercettazioni</li> <li>• No misure precautelari</li> <li>• No custodia cautelare</li> <li>• No arresti domiciliari</li> <li>• Citazione diretta</li> </ul>
1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a <b>centocinquantamila euro</b> per ciascun periodo d'imposta.	NORMA POST DELEGA FISCALE (DLGS n. 158/2015)  <b>La norma si applica anche alle dichiarazioni diverse da quelle annuali. Si eleva la soglia di rilevanza penale della violazione.</b>	
1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a <b>centomila euro</b> per ciascun periodo d'imposta.	NORMA POST DECRETO FISCALE 2019  <b>Si riduce la soglia di rilevanza penale della violazione.</b>	

1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.	In sede di conversione, l'emendamento dei relatori abroga le modifiche apportate dal DL.	

**Art. 10-ter**
**Omesso versamento di IVA**

<b>Testo con modifiche</b>		<b>Altre osservazioni</b>
1. La disposizione di cui all'articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo.	NORMA ORIGINARIA	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No intercettazioni</li> <li>• No misure precautelari</li> <li>• No custodia cautelare</li> <li>• No arresti domiciliari</li> <li>• Citazione diretta</li> </ul>
1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a <b>euro duecentocinquantamila</b> per ciascun periodo d'imposta.	NORMA POST DELEGA FISCALE (DLGS n. 158/2015)	
1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a <b>euro centocinquantamila</b> per ciascun periodo d'imposta.	NORMA POST DECRETO FISCALE 2019  <i>Si riduce la soglia di rilevanza penale della violazione.</i>	
1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta.	In sede di conversione, l'emendamento dei relatori ha abrogato le modifiche apportate dal DL.	

**Art. 12 –ter**

**Casi particolari di confisca**

<b>Art. 12-ter Testo dopo DL</b>	<b>Art. 12- ter – DDL di conversione</b>
<p>1. Nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per taluno dei delitti previsti dal presente decreto, diversi da quelli previsti dagli articoli 10-bis e 10-ter, si applica l'articolo 240-bis del codice penale quando:</p> <p>a) l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 2;</p> <p>b) l'imposta evasa è superiore a euro centomila nel caso dei delitti previsti dagli articoli 3 e 5, comma 1;</p> <p>c) l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 5, comma 1-bis;</p> <p>d) l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 8;</p> <p>e) l'indebita compensazione ha ad oggetto crediti non spettanti o inesistenti superiori a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 10-quater;</p> <p>f) l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 1;</p> <p>g) l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 2;</p> <p>h) è pronunciata condanna o applicazione di pena per i delitti previsti dagli articoli 4 e 10.</p>	<p>1. Nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per i delitti di seguito indicati, si applica l'articolo 240-bis del codice penale quando:</p> <p>a) l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a <b>euro duecentomila</b> nel caso del delitto previsto dall'articolo 2;</p> <p>b) l'imposta evasa è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto <b>dall'articolo 3</b>;</p> <p>c) l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a euro <b>duecentomila</b> nel caso del delitto previsto dall'articolo 8;</p> <p>d) l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 1;</p> <p>e) l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a euro <b>duecentomila</b> nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 2.</p> <p>h) dopo la lettera q) è inserita la seguente: «all'articolo 13, comma 2, dopo le parole “di cui agli articoli” sono aggiunte le seguenti “2, 3,”».</p>

**Art. 13**
**Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario**

<b>Art. 13 (Testo dopo delega fiscale)</b>	<b>Art. 13 – DDL di conversione</b>
<p>1. I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.</p> <p>2. I reati di cui agli articoli 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale</p>	<p>1. I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.</p> <p>2. I reati di cui agli articoli 4 e 5, <b>2 e 3</b> non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale</p>

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.

3. Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13-bis, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.

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.

3. Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13-bis, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.