

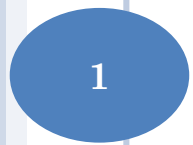
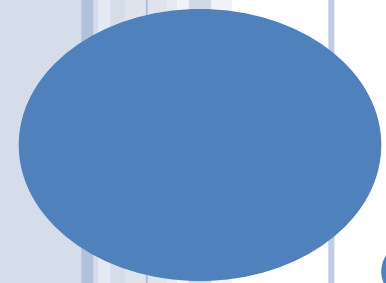


AVVOCATI COMMERCIALISTI TRIBUTARISTI ASSOCIATI

LE PRINCIPALI NOVITÀ INTRODOTTE DAL “DECRETO CRESCITA”

D.l. n. 34/2019 conv. con modif. dalla Legge. n. /2019

AVV. GABRIELE SEPIO



10 LUGLIO 2019

SOMMARIO

ACTA

- **Introduzione;**
- **Posticipazione della Rottamazione-ter e la possibilità di estensione della rottamazione agli Enti locali;**
- **Posticipazione del «Saldo e Stralcio»;**
- **Super ammortamento;**
- **Revisione mini-IRES;**
- **Maggiorazione deducibilità IMU dalle imposte sui redditi;**
- **Soppressione dell'obbligo di comunicazione della proroga o risoluzione della locazione con cedolare secca;**
- **Termini per la presentazione IMU e TASI;**
- **Semplificazioni per gli immobili concessi in comodato d'uso;**
- **Detassazione dei canoni di locazione non percepiti;**

(Segue)

SOMMARIO

- **Semplificazioni in tema di controlli formali e termini di presentazione della dichiarazione telematica dei redditi;**
- **Impegno cumulativo a trasmettere dichiarazione o comunicazioni;**
- **Semplificazioni in materia di versamento unitario;**
- **Semplificazioni in materia di ISA;**
- **Termini di validità della dichiarazione sostitutiva unica;**
- **Obbligo di invito al contraddittorio;**
- **Ravvedimento parziale;**
- **Modifiche e semplificazioni al regime dei forfetari;**
- **Fatturazione elettronica Repubblica di San Marino;**
- **Novità in tema di IVA;**
- **Enti associativi assistenziali e proroga del termine per l'adeguamento degli statuti.**

ACTA

IL DECRETO CRESCITA

INTRODUZIONE

Il D.L. 30.4.2019, n. 34 (Decreto Crescita), entrato in vigore il 1° maggio 2019 ha subito notevoli modifiche in sede di conversione, avvenuta con la Legge 28 giugno 2019, n. 58, entrata in vigore il 30 giugno 2019.

Il Decreto Crescita interviene su molteplici settori economici, con l'obiettivo di rilanciare lo sviluppo del Paese e di semplificare i rapporti tra cittadini e P.A..

Quanto alla materia tributaria, sono state disposte proroghe dei termini di versamento, la semplificazione degli adempimenti, la reintroduzione di alcune agevolazioni e incentivi fiscali o istituti della cd. Pace Fiscale (tra cui la rottamazione-*ter* e il saldo e stralcio).

Il Decreto Crescita incide in maniera determinante, sin da subito, per gli operatori del settore tributario e con il presente contributo si intende fornire un approfondimento su le disposizioni di maggiore interesse soprattutto sotto il profilo tecnico-operativo.

A.N.CO.T.

1984

ASSOCIAZIONE NAZIONALE CONSULENTI TRIBUTARI

ACT

LA POSTICIPAZIONE DELLA ROTTAMAZIONE-*TER* E LA POSSIBILITÀ DI ESTENSIONE DELLA ROTTAMAZIONE AGLI ENTI LOCALI

ART. 16-*BIS*, COMMA 1 E 15

5

LA RIAPERTURA DELLA ROTTAMAZIONE-TER

IL NUOVO TERMINE AL 31.07.2019

In sede di conversione del Decreto Crescita è stato aggiunto l'art. 16-*bis*, il quale contiene una proroga dei termini per presentare la domanda di definizione agevolata (rottamazione-*ter*) al 31.07.2019.

Precedentemente, tale termine, ormai decorso, era fissato al 30.04.2019.

LA RIAPERTURA DELLA ROTTAMAZIONE-TER

IL NUOVO TERMINE AL 31.07.2019

L'articolo in commento comporta una vera e propria riapertura dei termini per la rottamazione-ter, senza modificarne l'ambito oggettivo, che resta in massima parte regolato dall'art. 3 del D.l. 119 del 2018.

Nella sostanza, con questa riapertura si potrà:

- Rottamare (nuovamente) i carichi affidati all'Agente della riscossione tra il 1.1.2000 e il 31.12.2017, beneficiando dello sgravio degli interessi di mora e delle sanzioni amministrative (generalmente di natura tributaria e contributiva);
- Integrare le domande già presentate in precedenza, aggiungendo ruoli o carichi non compresi nelle istanze già presentate entro il vecchio termine. Questo perchè all'interno della stessa cartella si potevano selezionare i ruoli da rottamare

Inoltre, le domande presentate oltre il termine del 30.04.2019 (e teoricamente invalide per tardività), saranno considerate efficaci in base alla nuova disciplina.

Non è possibile chiedere di rottamare nuovamente i carichi che sono già stati oggetto della rottamazione-ter.

LA RIAPERTURA DELLA ROTTAMAZIONE-TER

I TERMINI DI PAGAMENTO

L'Agente della riscossione comunica entro il 31.10.2019 l'ammontare complessivo delle somme dovute ai soggetti che hanno presentato l'istanza di definizione agevolata, in base alle modalità di pagamento indicate da questi ultimi. In particolare, è possibile pagare il carico:

- In unica soluzione entro il 30.11.2019;
- In 17 rate: **la prima pari al 20%** delle somme, entro il 30.11.2019, le altre di pari ammontare, scadenti il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno.
- in precedenza le rate erano 18 con la prima scadenza il 30 luglio di ammontare pari **al 10%**

LA RIAPERTURA DELLA ROTTAMAZIONE-TER

IL CASO PARTICOLARE DEL MANCATO PAGAMENTO AL 7.12.2018

Con la rottamazione-ter (art. 3, comma 21 del D.L. n. 119 del 2018) è previsto che i contribuenti che hanno utilizzato le vecchie edizioni della rottamazione devono pagare le rate scadute a luglio, ottobre, settembre 2018 entro il 7.12.2018. In proposito è previsto che, in caso di mancato versamento, le somme dovute per queste rate possono essere pagate entro il 31.7.2019 in unica soluzione, oppure nel massimo di 10 rate (la prima il 31.7.2019, la seconda il 30.11.2019, le altre il 28 febbraio, 31 maggio, 31 luglio e 30 novembre dal 2020 al 2021).

Con la riapertura, coloro che non hanno presentato la domanda il 30.04.2019, possono accedere alla rottamazione-ter pagando dette somme in 9 rate, la prima pari al 20% del debito entro il 30.11.2019 e le successive con scadenza il 28 febbraio, 31 maggio, 31 luglio e 30 novembre dal 2020 al 2021.

LA RIAPERTURA DELLA ROTTAMAZIONE-TER

LA PROCEDURA ED EFFETTI (CENNI)

La riapertura della rottamazione non cambia gli aspetti procedurali.

- La definizione origina con la richiesta rivolta all'Agente della Entrate- Riscossione (oggi entro il 31.07.2019, prima entro il 30.4.2019), con cui si indica la volontà di definire i ruoli, di pagare in unica soluzione o a rate e ci si impegna a rinunciare ai contenziosi in corso.
- La definizione si perfeziona con l'esatto pagamento delle somme dovute nei termini, con una tolleranza di cinque giorni di ritardo. In caso di inadempimento si perdono i benefici e il debito non può più essere rateizzato.
- La rottamazione sospende le attività esecutive e cautelari e il contribuente può ottenere il rilascio del DURC.

L'ESTENSIONE DELLA ROTTAMAZIONE-*ter* AGLI ENTI LOCALI *ART. 15*



Le Regioni, le Province, le Città metropolitane e i Comuni potranno aderire, con apposita delibera, per estendere l'ambito della rottamazione anche ai carichi dei tributi di loro spettanza affidati a concessionari privati o gestiti direttamente (ingiunzioni fiscali), relativi ai provvedimenti notificati tra il 2000 e il 2017 dall'Ente in proprio o da un concessionario per la riscossione.

Con la Delibera, da emanare entro il 1° luglio 2019, gli Enti disciplineranno il numero di rate e la relativa scadenza (fermo restando il limite massimo del 30 settembre 2011 per il totale pagamento del debito), le modalità attraverso le quali il debitore può avanzare l'istanza e il termine entro il quale può essere avanzata detta istanza.

A.N.CO.T.

1984

ASSOCIAZIONE NAZIONALE CONSULENTI TRIBUTARI

ACT

LA POSTICIPAZIONE DEL «SALDO E STRALCIO»

ART. 16-BIS, COMMA 2

12

LA POSTICIPAZIONE DEL «SALDO E STRALCIO» *IL NUOVO TERMINE AL 31.07.2019*

Con il Decreto Crescita, in sede di conversione, analogamente alla rottamazione-*ter*, è stato prorogato anche il cd. «saldo e stralcio» dei debiti fiscali e contributivi dei contribuenti in difficoltà.

Anche in questo caso, si tratta di una proroga del termine per presentare la domanda di definizione alla data del 31.07.2019 rispetto a quella del 30.04.2019

LA RIAPERTURA DEL SALDO E STRALCIO

PROFILI GENERALI (CENNI)

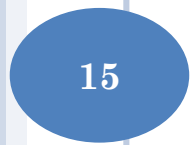
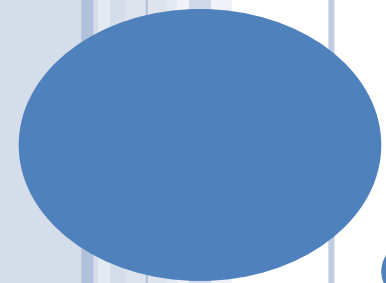
- Con il saldo e stralcio è possibile definire in maniera agevolata i ruoli relativi ad omessi versamenti di imposte e contributi dichiarati, relativamente ai carichi affidati all'Agenzia delle Entrate-Riscossione dal 2000 al 2017, derivanti da liquidazione automatica della dichiarazione ai sensi degli artt. 36-*bis* del d.P.R. 600 del 1973 e 54-*bis* del d.P.R. 633 del 1972;
- Possono accedervi solo persone fisiche che abbiano un indice ISEE su base familiare non superiore ad Euro 20.000,00 (**sono quindi escluse le persone giuridiche**);
- Lo stralcio prevede l'eliminazione di interessi di mora, le sanzioni e somme aggiunte dovute sui crediti previdenziali, corrispondendo:
 - Il 16% dell'imposta e altri interessi se l'ISEE è minore di 8.500,00 Euro;
 - Il 20% dell'imposta e altri interessi se l'ISEE è tra 8.500,00 e 12.500,00 Euro;
 - Il 35% dell'imposta e altri interessi se l'ISEE è compreso tra 12.500 e 20.000 Euro.
- Resta dovuto l'aggio da riscossione parametrato alle somme da corrispondere al netto dello stralcio.
- Il pagamento, con la proroga, può avvenire in unica soluzione (il 30.11.2019), ovvero con rate pari al 35% (il 30.11.2019), 20% (il 31.3.2020), il 15% (il 31.7.2020, 31.3.2021 e il 31.7.2021), con interessi decorrenti dall'1.12.2019 pari al 2% annuo.



AVVOCATI COMMERCIALISTI TRIBUTARISTI ASSOCIATI



IL SUPER AMMORTAMENTO ART. 1



SUPER AMMORTAMENTO

La *ratio* di tale disposizione consiste nella volontà del Legislatore di incentivare gli investimenti delle imprese e dei lavoratori autonomi nell'acquisto o locazione finanziaria di beni strumentali materiali e immateriali.



SUPER AMMORTAMENTO

L'agevolazione relativa al c.d. **super ammortamento** riguarda tutti i titolari di reddito d'impresa (indipendentemente dalla forma giuridica, dalla dimensione aziendale e dal settore economico in cui operano) e tutti i lavoratori autonomi esercenti arti o professioni (anche in forma associata) e consisteva originariamente nell'**incremento del 40% (oggi 30%)** del costo di acquisizione di beni materiali strumentali (art. 1, comma 91, L. n. 208 del 2015).

La Legge di Bilancio 2017 ha **esteso** il super ammortamento anche agli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2017 o entro il 30 giugno 2018, a condizione che entro il 31 dicembre 2017, l'ordine sia stato accettato dal venditore e che sia stato pagato un acconto del 20% sul costo di acquisizione (art 1, comma 8, L. n. 232 del 2016).

La Legge di Bilancio 2019, nel modificare la disciplina fiscale dell'iper ammortamento, non ha prorogato gli incentivi fiscali legati al super-ammortamento.

Tuttavia, l'art. 1 del "Decreto Crescita" ha **reintrodotta** tale forma di agevolazione fiscale nella medesima percentuale del 30% prevista per il periodo d'imposta 2018 e con il medesimo perimetro operativo.

SUPER AMMORTAMENTO

Il **decreto Crescita (D.L. n. 34 del 2019)**, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 30 aprile 2019, come anticipato, ha reintrodotta il super ammortamento per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, diversi da veicoli e altri mezzi di trasporto strumentali per l'esercizio dell'attività d'impresa, effettuati a decorrere **dal 1° aprile 2019 e fino al 31 dicembre 2019**, ovvero entro il **30 giugno 2020** ma a condizione che entro il 31 dicembre 2019 sia stato accettato l'ordine di acquisto e sia stato versato il 20% del corrispettivo a titolo di acconto.

È stato, quindi, confermato il riconoscimento della maggiorazione figurativa del costo di acquisizione del 30%, valevole ai fini delle imposte sui redditi, per i soggetti titolari di redditi di impresa e per gli esercenti arti e professioni, delle quote di ammortamento e dei canoni di *leasing*.

La maggiorazione spetta per investimenti complessivi **non eccedenti 2,5 milioni di euro**. Di conseguenza, per investimenti di ammontare superiore non spetta **per la parte eccedente** il super ammortamento.

(Segue)

SUPER AMMORTAMENTO

(segue)

Ai fini del calcolo del limite degli investimenti ammissibili, dovrebbero essere compresi soltanto quelli effettuati nel suddetto **periodo agevolato**, vale a dire quelli effettuati dallo scorso 1° aprile 2019 al 31 dicembre 2019 o nel termine “lungo” del 30 giugno 2020 in presenza delle condizioni richieste (pagamento del 20% del corrispettivo a titolo di acconto).

Non dovrebbero invece cumularsi gli investimenti oggetto della precedente versione del super-ammortamento di cui alla L. **205/2017**, ancorché effettuati nel periodo 1° gennaio 2019 – 30 giugno 2019, c.d. termine “lungo”.

SUPER AMMORTAMENTO

Quanto agli **investimenti agevolabili**, la norma dispone l'esclusione dei veicoli e degli altri mezzi di trasporto di cui all'**art. 164**, comma 1, del TUIR.

Analogamente alla precedente versione dell'agevolazione, *ex* L. 205/2017, sono quindi esclusi dall'agevolazione:

- i veicoli a deducibilità limitata di cui alle lett. b) e *b-bis*) del citato comma 1 (ad es. autovetture e autocaravan) e
- i veicoli esclusivamente strumentali all'attività d'impresa e quelli adibiti a uso pubblico di cui alla lett. a).

L'agevolazione continua invece a spettare per i mezzi di trasporto diversi da quelli contemplati nel comma 1 dell'art. 164 del TUIR e previsti dall'**art. 54**, comma 1, del D.lgs. 285/92 (Codice della strada), quali **autobus e autocarri**.

SUPER AMMORTAMENTO

Si segnala, da ultimo, che, ai sensi dell'art. 1, comma 97, Legge di Bilancio 2016, il super ammortamento **non produceva effetti** sui valori attualmente stabiliti per l'elaborazione e il calcolo degli **Studi di settore**.

Di conseguenza, si potrebbe ritenere che la medesima disposizione dovrebbe trovare applicazione con riferimento agli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), in quanto:

- Da un lato, l'art. 1, ultimo comma, “Decreto Crescita” fa salvi gli effetti dell'art. 1, comma 97, Legge di Bilancio 2016, secondo cui le disposizione previste in materia di super ammortamento *“non producono effetti sui valori attualmente stabiliti per l'elaborazione e il calcolo degli studi di settore”*;
- Da un altro lato, l'art. 9-bis,, D.L. n. 50 del 2017, recante la disciplina degli ISA, al comma 18 dispone che *“le norme che, per fini diversi dall'attività di controllo, rinviano alle disposizioni...”* in materia di Studi di settore o di parametri fiscali di cui alla Legge n. 549 del 1995, *“...si intendono riferite anche agli indici”*.

Pertanto, nonostante si attenda una espressa presa di posizione espressa dall'Agenzia delle Entrate, si ritiene che **il super ammortamento non produca affetti ai fini degli ISA**.

SUPER AMMORTAMENTO

Per quanto riguarda la compilazione del **quadro RF del modello Redditi 2019** (facendo riferimento al modello delle società di capitali), l'agevolazione deve essere indicata tra le altre variazioni in diminuzione di cui al **rigo RF55**, utilizzando i seguenti codici:

- **codice 50** per gli investimenti per i quali è possibile fruire della maggiorazione del **40%** (effettuati fino al **2017** e nei primi **sei mesi del 2018** ma con pagamento dell'acconto almeno del **20%** e conferma dell'ordine entro il **31 dicembre 2017**);
- **codice 57** per gli investimenti che fruiscono della minore agevolazione del **30%** in quanto effettuati nel **2018**, ovvero nei primi **sei mesi del 2019** ma con pagamento dell'acconto almeno del **20%** e conferma dell'ordine entro il **31 dicembre 2018**.

Risulta evidente che per le consegne dei beni che intervengono nei primi sei mesi del 2019 la prima variazione in diminuzione impatterà nel prossimo **modello Redditi 2020**, per l'anno 2019.

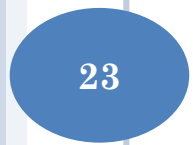
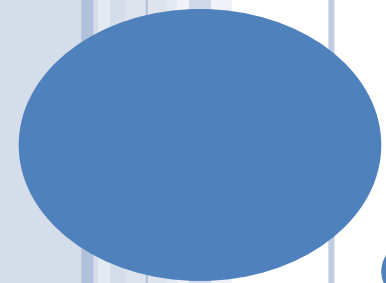


AVVOCATI COMMERCIALISTI TRIBUTARISTI ASSOCIATI



LA REVISIONE DELLA MINI-IRES

ART. 2



LA REVISIONE DELLA MINI-IRES

L'art. 2, D.L. n. 34 del 2019 **revisiona la c.d. “mini-ires”**, abrogando contestualmente la disciplina originariamente prevista nell'art. 1, commi 28 – 34, Legge di Bilancio 2019 e, di fatto, mai applicata.

Tale agevolazione, in sostanza, consiste in **una tassazione agevolata degli utili accantonati a riserve disponibili**. A tal riguardo, si segnala che, entro 90 giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione (i.e. il 28 settembre 2019), dovranno essere emanate le disposizioni attuative dell'agevolazione in esame.

Per completezza, si ricorda che, viceversa, nella versione prevista nella Legge di Bilancio 2019, la tassazione agevolata era subordinata altresì al reinvestimento degli utili del periodo d'imposta precedente conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, accantonati a riserve diverse da quelle di utili non disponibili, in:

- investimenti effettuati in beni strumentali materiali nuovi di cui all'art. 102 TUIR;
- Incremento del costo del personale dipendente assunto con contratto di lavoro a tempo determinato o indeterminato.

LA REVISIONE DELLA MINI-IRES

Sotto il profilo soggettivo, i contribuenti beneficiari della c.d. mini-ires saranno:

- I soggetti IRES di cui all'art. 73, comma 1, TUIR (società di capitali, enti commerciali, enti non commerciali che esercitano attività d'impresa nonché stabili organizzazioni di impresa non residenti);
- Imprenditori individuali, società in nome collettivo, società in accomandita semplice purché in contabilità ordinaria.

Sotto il profilo delle esclusioni, invece, ai sensi dell'art. 2, comma 7, D.L. n. 34 del 2019, non possono beneficiare dell'agevolazione i contribuenti che determinato il reddito secondo i regimi forfettari.

LA REVISIONE DELLA MINI-IRES

La misura dell'agevolazione in esame varia in relazione al periodo d'imposta e al reddito d'impresa assoggettabile ad IRES ai sensi dell'art. 2 D.L. n. 34 del 2019.

In particolare, con riferimento al reddito d'impresa dichiarato dai suddetti soggetti, per la parte corrispondente agli **utili di esercizio accantonati a riserve diverse** da quelle di **utili non disponibili** e nei **limiti dell'incremento di patrimonio netto**, sconta l'IRES in misura agevolata nei seguenti termini:

- Del **1,5%** per il periodo d'imposta **2019 (IRES 22,5%)**;
- Del **2,5%** per il periodo d'imposta **2020 (IRES 21,5%)**;
- Del **3%** per il periodo d'imposta **2021 (IRES 21%)**;
- Del **3,5%** per il periodo d'imposta **2022 (IRES 20,50%)**;
- Del **4%** per il periodo d'imposta **2023 e successivi (IRES 20%)**.

LA REVISIONE DELLA MINI-IRES

In particolare, con riferimento agli utili rilevanti e l'incremento di patrimonio netto richiesti dall'art. 2, comma 2, D.L n. 34 del 2019, è la norma stessa che si preoccupa di specificare il contenuto degli stessi.

Ed, infatti, si considerano **riserve di utili non disponibili**, le riserve formate con utili diversi da quelli **realmente conseguiti** ai sensi dell'art. 2433 c.c. in quanto derivanti da processi di valutazione.

Inoltre, gli **utili delle riserve non disponibili** che rilevano ai fini dell'agevolazione in esame sono quelli **realizzati** a decorrere dal **periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018** e accantonati a riserva, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili.

Con il termine **incremento di patrimonio netto**, invece, si fa riferimento alla **differenza** tra:

1. il patrimonio netto risultante dal bilancio d'esercizio del periodo d'imposta di riferimento, senza considerare il risultato del medesimo esercizio, al netto degli utili accantonati a riserva, agevolati nei periodi di imposta precedenti;
2. e il patrimonio netto risultante dal bilancio d'esercizio del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018, senza considerare il risultato del medesimo esercizio.

RIPORTO DELLE ECCEDENZE DI UTILI

Ai sensi dell'art. 2, comma 3, D.L. n. 34 del 2019, per ciascun periodo d'imposta, la parte degli utili agevolabili, in quanto accantonati a riserva, che eccede il reddito complessivo netto dichiarato è computato in aumento degli utili accantonati a riserva agevolabili dell'esercizio successivo.

Si tratta, in sostanza, **della possibilità di riportare in avanti l'eccedenza di utili** e, quindi, di conservare nel tempo, come osservato dalla Relazione illustrativa al D.L. n. 34 del 2019, il beneficio anche se gli investimenti sono stati effettuati in esercizi in perdita.

La *ratio* della norma risiede nel salvaguardare l'effettivo rimpiego degli utili accantonati in quanto, per la determinazione dell'importo da assoggettare ad aliquota, la combinazione tra utile e reddito potrebbe non essere pienamente efficiente ove il reddito sia inferiore all'importo dell'utile rilevante, ovvero se il soggetto presenta perdite pregresse atte a compensare il reddito e a ridurne, quindi, l'ammontare.

Ad esempio, se nel 2019 gli utili accantonati a riserva disponibile sono pari a Euro 500.000 e il reddito è di Euro 300.000, l'eccedenza è pari a Euro 200.000 e verrà riportata a nuovo e si sommerà agli eventuali utili destinati a riserva nell'esercizio successivo.

RIPORTO DELLE ECCEDENZE DI UTILI

La presente tabella riepiloga un esempio di calcolo:

Patrimonio Netto al 31.12.2018	15.000
Utile 2018 accantonato a riserva nel 2019	1.000
Utile 2019 accantonato a riserva nel 2020	1.300
Patrimonio Netto al 31.12.2020	17.300
Patrimonio Netto al 31.12.2020 (al netto dell'utile agevolato nel 2019)	16.300 (17.300-1000)
Limite dell'incremento del P.N.	1.300 (16.300 – 15.000)

Con riferimento al periodo d'imposta 2020, dunque, si applicherà l'aliquota ridotta del 21,50% su solo 1.300.

LA REVISIONE DELLA MINI-IRES

Si osserva, brevemente, che la norma agevolativa in esame riserva disposizione specifiche per i soggetti che partecipano al consolidato fiscale o che optano per il regime della trasparenza fiscale.

Con riferimento alle società o agli enti indicati nell'art. 73, comma 1, lett. a), b), e d), TUIR che partecipano al consolidato nazionale di cui agli art. 117 e ss., TUIR, l'importo su cui spetta l'aliquota ridotta, determinato da ciascun soggetto partecipante al consolidato, è utilizzato dalla società o ente controllante, ai fini della liquidazione dell'imposta dovuta, fino a concorrenza del reddito eccedente le perdite computate in diminuzione (art. 2, comma 4, D.L. n.34 del 2019).

Con riferimento all'opzione per la trasparenza fiscale *ex art. 115*, TUIR, l'importo su cui spetta l'aliquota ridotta, determinato dalla società partecipata, è attribuito a ciascun socio in misura proporzionale alla sua quota di partecipazione agli utili. La quota attribuita non utilizzata dal socio è computata in aumento dell'importo sui cui spetta l'aliquota ridotta nell'esercizio successivo (art.2, comma 6, D.L. n. 34 del 2019).

LA REVISIONE DELLA MINI-IRES

Come anticipato, l'agevolazione prevista dalla norma sulla c.d. mini-ires è applicabile anche con riferimento **alle persone fisiche titolari di reddito d'impresa** (imprenditori individuali) e alle società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria (art.2, comma 6, D.L. n. 34 del 2019).

La norma in esame non definisce le modalità di calcolo dell'agevolazione per tali soggetti, ma è ragionevole presumere che le stesse saranno delineate dal decreto attuativo di prossima emanazione sulla base di quanto previsto dalla simile ed abrogata agevolazione di cui Legge di Bilancio 2019.

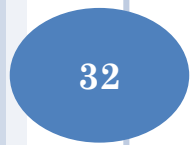
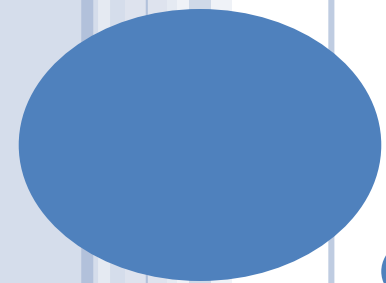
Questa, infatti, con riferimento all'abrogata mini-ires, applicava al reddito d'impresa agevolato le aliquote di cui all'art. 11 TUIR, ridotte nella stessa misura dell'aliquota IRPEF a partire da quella più elevata.

Se così fosse, appare immediatamente evidente come il risparmio d'imposta per l'imprenditore potrebbe essere davvero marginale, dato che la riduzione di pochi punti percentuale andrebbe solo sulla parte relativa all'ultimo scaglione. Forse da qui va dedotto che il decremento si applica all'aliquota effettivamente prevista in funzione dello scaglione



AVVOCATI COMMERCIALISTI TRIBUTARISTI ASSOCIATI

**LA MAGGIORAZIONE DELLA
DEDUCIBILITA'
DELL'IMU
DALLE IMPOSTE SUI REDDITI
ART. 3**



MAGGIORAZIONE DELLA DEDUCIBILITA' DELL'IMU DALLE IMPOSTE SUI REDDITI

L'art. 3, D.L. n. 34 del 2019 incrementa, in maniera progressiva, la percentuale di deducibilità dal reddito d'impresa e dal reddito professionale dell'IMU dovuta sui beni strumentali (fissata nella misura del 40% prima della riforma in commento).

Tale incremento raggiungerà la totale deducibilità dell'IMU a decorrere dal periodo d'imposta 2023. Nel frattempo, la norma in esame dispone le seguenti percentuali di deducibilità:

- 50% per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018 (ossia 2019);
- 60% per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2019 (ossia 2020-2021);
- 70% per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2021 (ossia 2022);
- 100% per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2022 (ossia 2023).

La disposizione, inoltre, troverà applicazione con riferimento all'IMI per la provincia autonoma di Bolzano e all'IMIS per la provincia autonoma di Trento.

NB: resta ferma l'integrale indeducibilità dell'IMU dall'IRAP.

MAGGIORAZIONE DELLA DEDUCIBILITA' DELL'IMU DALLE IMPOSTE SUI REDDITI

Sotto il profilo storico, la parziale deducibilità dell'IMU degli immobili strumentali fu introdotta con l'art. 1, commi 715 e 716, Legge n. 147 del 2013, nella misura del 20% a decorrere dal periodo d'imposta 2014, in luogo della precedente percentuale del 30% prevista per il solo periodo d'imposta 2013.

Come detto, l'art. 3, D.L. n. 34 del 2019 modifica tali percentuali ma, prima di esso, la Legge di Bilancio 2019 aveva innalzato la suddetta percentuale al 40% e, a sua volta, anche il Decreto Crescita, *ante* conversione, nel limite del 70% a partire dal periodo d'imposta 2022.

MAGGIORAZIONE DELLA DEDUCIBILITA' DELL'IMU DALLE IMPOSTE SUI REDDITI

Dal punto di vista oggettivo, l'ambito applicativo della norma fa espresso riferimento agli immobili strumentali al reddito d'impresa e dal reddito di lavoro autonomo.

La verifica del requisito della strumentalità, tuttavia, richiede di operare un distinguo tra immobili relativi all'impresa e quelli relativi all'attività del professionista.

MAGGIORAZIONE DELLA DEDUCIBILITA' DELL'IMU DALLE IMPOSTE SUI REDDITI

Per quanto riguarda i professionisti, si considerano strumentali alla loro attività gli immobili utilizzati **esclusivamente** per l'esercizio dell'arte o della professione da parte del possessore, indipendentemente dalla categoria catastale.

È opportuno segnalare, per precisione, che i beni ad uso promiscuo sono ovviamente esclusi dall'agevolazione in esame (Cfr. Circ. 10/E/2014, risp. 8.1).

MAGGIORAZIONE DELLA DEDUCIBILITA' DELL'IMU DALLE IMPOSTE SUI REDDITI

Per quanto riguarda le imprese, ai sensi dell'art. 43, comma 2, TUIR, è possibile individuare, quali beni immobili strumentali quelli:

- **Per destinazione**, in quanto utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore;
- **Per natura** in quanto relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni;
- **Pro tempore**, ossia concessi in uso ai dipendenti che per esigenze di lavoro abbiano trasferito la loro residenza anagrafica nel Comune in cui prestano la loro attività lavorativa, per il periodo d'imposta in cui si verifica il trasferimento e nei due periodo successivi.

NB: per le imprese individuali, si considerano strumentali, ai sensi dell'art. 65 TUIR, gli immobili appena descritti che **sono indicati nel libro degli inventari** o, per le impresa a contabilità semplificata, **nel registro dei beni ammortizzabili**.

MAGGIORAZIONE DELLA DEDUCIBILITA' DELL'IMU DALLE IMPOSTE SUI REDDITI

In ordine ai criteri di deducibilità, secondo l'Agenzia delle Entrate, per i soggetti titolari di reddito d'impresa, costituisce costo deducibile l'IMU del periodo d'imposta a condizione che la stessa sia pagata dal contribuente (Circ. 10/E/2014, risp. 8.2).

La posizione espressa dall'Amministrazione finanziaria non sembrerebbe diretta a derogare l'art. 99, comma 1, TUIR, che introduce per gli oneri fiscali e contributivi un criterio di cassa in deroga a quello generale di competenza dei componenti negativi, **ma costituirebbe un'interpretazione della norma di natura cautelativa per gli interessi erariali.**

Ad esempio, l'IMU 2018 tardivamente versata nel 2019 sarebbe un costo di competenza del 2018 ma poiché corrisposta in ritardo è deducibile nel 2019.

Per i soggetti titolari di reddito di lavoro autonomo, invece, secondo l'Agenzia delle Entrate, si applica, in assenza di una specifica disposizione, il principio generale di cui all'art. 54, comma 1 TUIR, che dispone la deducibilità per cassa dei componenti negativi di reddito.



AVVOCATI COMMERCIALISTI TRIBUTARISTI ASSOCIATI

**SOPPRESSIONE DELL'OBBLIGO DI
COMUNICAZIONE DELLA PROROGA
O RISOLUZIONE DELLA LOCAZIONE
CON CEDOLARE SECCA
ART. 3-BIS**

ACTA

39

SOPPRESSIONE DELL'OBBLIGO DI COMUNICAZIONE DELLA PROROGA O

RISOLUZIONE DELLA LOCAZIONE CON CEDOLARE SECCA

L'art. 3-*bis*, D.L. n. 34 del 2019 sopprime l'ultimo periodo dell'art. 3, comma 3, D.lgs. n. 23 del 2011, abrogando la sanzione da 50 a 100 Euro per la tardiva o mancata comunicazione della proroga o della risoluzione del contratto di locazione con cedolare secca.

Si rileva, comunque, che in linea di principio la proroga e la liquidazione del contratto di locazione con cedolare secca andrebbero comunicate all'Agenzia delle Entrate, presentando il modello RLI entro 30 giorni dalla proroga o dalla risoluzione in forza dell'art. 17 d.P.R. n. 131 del 1986.

Invece, resta in vigore la previsione del precedente periodo dell'art. 3, comma 3, D.lgs. n. 23 del 2011, secondo cui la mancata presentazione della comunicazione relativa alla proroga del contratto non comporta la revoca dell'opzione esercitata in sede di registrazione del contratto di locazione, purché il contribuente abbia **mantenuto un comportamento coerente** con la volontà di optare per il regime della cedolare secca, effettuando i relativi versamenti e dichiarando i redditi da cedolare secca nel relativo quadro della dichiarazione dei redditi. (ad esempio ha continuato a liquidare le imposte con la cedolare secca)

NB la mancata comunicazione relativa ad un contratto diverso da quello previsto per l'applicazione della cedolare secca viene comunque sanzionata

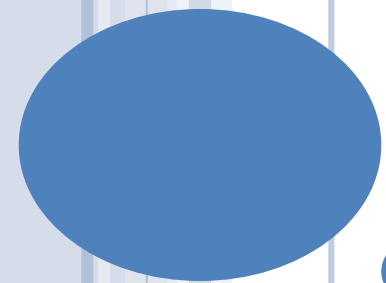
Sul punto, la relazione illustrativa al D.L. n. 34 del 2019 ha osservato che essendo l'obbligo di comunicazione della proroga implicitamente soppresso, l'omissione di tale adempimento non comporta la perdita del regime sostitutivo.



AVVOCATI COMMERCIALISTI TRIBUTARISTI ASSOCIATI

ACTA

TERMINI PER LA PRESENTAZIONE IMU E TASI ART. 3-TER



41

TERMINI PER LA PRESENTAZIONE IMU E TASI

L'art. 3-ter, D.L. n. 34 del 2019 muta i termini per la presentazione delle dichiarazioni IMU e TASI, disponendo che le stesse andranno **presentate entro il 31 dicembre**, in luogo del 30 giugno, dell'anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto impositivo.

NB: la Relazione illustrativa al D.L. n. 34 del 2019 afferma testualmente che *“attualmente i soggetti passivi IMU e TASI devono presentare la dichiarazione, ai fini IMU, entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio ed entro il 30 giugno dell'anno successivo alla data di inizio del possesso o della detenzione dei locali o delle aree assoggettabili alla TASI”*.



AVVOCATI COMMERCIALISTI TRIBUTARISTI ASSOCIATI

ACTA

SEMPLIFICAZIONI PER GLI IMMOBILI CONCESSI IN COMODATO D'USO

43

SEMPLIFICAZIONI PER GLI IMMOBILI CONCESSI IN COMODATO D'USO

L'art. 3-*quater*, D.L. n. 34 del 2019, **elimina gli obblighi dichiarativi previsti per fruire delle agevolazioni IMU e TASI per gli immobili concessi in comodato a parenti in linea retta di primo grado nonché per fruire delle agevolazioni sugli immobili in locazione a canone concordato.**

In particolare, il comma 1, lett. a) della citata norma modifica l'art. 13, comma 3, lett. a), D.L. n. 201 del 2011, sopprimendo l'obbligo dichiarativo e mantenendo ferma la riduzione al 50% della base imponibile IMU per gli immobili concessi in comodato d'uso a parenti in linea retta, ivi compreso il coniuge del comodatario, in caso di morte di quest'ultimo in presenza di figli minori.

L'agevolazione spetta a condizione che l'immobile sia utilizzato come abitazione principale e il contratto sia registrato, il comodante possieda un solo immobile in Italia e risieda anagraficamente o dimori abitualmente nello stesso comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato. Tale beneficio si applica anche nell'ipotesi in cui il comandante possieda nello stesso comune un altro immobile destinato ad abitazione principale, ad eccezione delle unità abitative classificate nelle categorie catastali A1, A8 e A9.

SEMPLIFICAZIONI PER GLI IMMOBILI CONCESSI IN COMODATO D'USO

La norma previgente, ossia la vecchia formulazione dell'art. 13, comma 3, lett. a), D.L. n. 201 del 2011, imponeva, **per godere della predetta agevolazione, che il soggetto passivo attestasse il possesso dei requisiti menzionati in precedenza nel modello di dichiarazione IMU.**

Tale obbligo, come detto, è stato abrogato sia con riferimento all'IMU che con riferimento alla TASI giacché le regole sulla base imponibile dell'IMU si applicano in relazione alla TASI atteso il rinvio operato dall'art. 1, comma 675, Legge 147 del 2013.

Analogamente, dall'art. 3-*quater*, comma 1, lett. b), D.L. n. 34 del 2019 viene soppresso l'obbligo di attestazione dei requisiti richiesti per godere dell'agevolazione prevista in materia di IMU e TASI per gli immobili locati a canone concordato di cui alla Legge n. 431 del 1998.



AVVOCATI COMMERCIALISTI TRIBUTARISTI ASSOCIATI

ACTA

DETASSAZIONE DEI CANONI DI LOCAZIONE NON PERCEPITI *ART. 3-QUINQUIES*

46



DETIASSAZIONE DEI CANONI DI LOCAZIONE NON PERCEPITI

L'art. 3-*quinquies*, D.L. n. 34 del 2019, modifica l'art. 26 TUIR, consentendo al contribuente - per i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2020 - di usufruire della detassazione dei canoni non percepiti **senza dover attendere la conclusione del procedimento di convalida di sfratto**, ma provandone la mancata corresponsione in un momento antecedente, ovvero mediante l'ingiunzione di pagamento o l'intimazione di sfratto per morosità.

A tal proposito, si ricorda che l'art. 26 TUIR, come finora vigente, recava le regole generali sul computo a fini fiscali dei redditi fondiari. In particolare, con riferimento ai redditi derivanti da contratti di locazione di immobili ad uso abitativo, stabiliva che, se essi non vengono percepiti, non concorrono a formare il reddito dal momento della conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore. Vigeva quindi una presunzione di esistenza del reddito a prescindere dall'effettivo percepimento dello stesso, che poteva essere superata solo mediante apposita prova contraria.

E dunque, per l'effetto dell' art. 3-*quinquies*, D.L. n. 34 del 2019, in luogo di far decorrere la detassazione dal momento della conclusione del procedimento di convalida di sfratto per morosità, si dispone che la mancata percezione possa essere comprovata dall'intimazione di sfratto per morosità o dall'ingiunzione di pagamento, senza doversi attendere il provvedimento giurisdizionale.

DETASSAZIONE DEI CANONI DI LOCAZIONE NON PERCEPITI



In relazione ai canoni non riscossi dal locatore nei periodi d'imposta di riferimento e percepiti in periodi d'imposta successivi, viene previsto *ex novo* che si applicherà **la tassazione separata di cui all'art. 21, TUIR**, con le regole previste per i redditi conseguiti a titolo di rimborso di imposte, o di oneri dedotti dal reddito complessivo ovvero per i quali si è fruito della detrazione in periodi di imposta precedenti (art.17, comma 1, lett. n-bis), TUIR).

Di conseguenza, per tali redditi l'imposta è determinata applicando all'ammontare percepito l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui essi sono percepiti.

Da ultimo, si ripete che il comma 2 dell'art. 3-*quinquies* del citato decreto prevede che la disposizione ha effetto per i contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2020.

Per i contratti stipulati prima dell'entrata in vigore delle disposizioni in commento, dunque, resta fermo il riconoscimento di un credito di imposta di pari ammontare per le imposte versate sui canoni venuti a scadenza e non percepiti come da accertamento avvenuto nell'ambito del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità. Resta qualche dubbio sulla possibile violazione del principio di uguaglianza giacchè la modifica dovrebbe operare con riferimento alla tempistica di percezione del canone e non alla stipula del contratto.

DETASSAZIONE DEI CANONI DI LOCAZIONE NON PERCEPITI



Da ultimo, si ripete che il comma 2 dell'art. 3-*quinquies* del citato decreto prevede che la disposizione ha effetto per i contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2020.

Per i contratti stipulati prima dell'entrata in vigore delle disposizioni in commento, dunque, resta fermo il riconoscimento di un credito di imposta di pari ammontare per le imposte versate sui canoni venuti a scadenza e non percepiti come da accertamento avvenuto nell'ambito del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità. Resta qualche dubbio sulla possibile violazione del principio di uguaglianza giacchè la modifica dovrebbe operare con riferimento alla tempistica di percezione del canone e non alla stipula del contratto.

Sul punto, si osserva che la disposizione in commento dovrebbe trovare applicazione anche con riferimento ai contratti stipulati *ex novo* tra le medesime parti. L'art. 3-*quienquies*, infatti, non presenta alcuna causa che limiti la sua applicazione, diversamente da quanto previsto dalla Legge di Bilancio 2019 in tema di cedolare secca per immobili commerciali.

Questa, infatti, prevede che le relative disposizioni non trovano applicazione ai contratti stipulati nell'anno 2019, qualora alla data del 15 ottobre 2018 risulti in corso un contratto non scaduto, tra i medesimi soggetti e per lo stesso immobile, interrotto anticipatamente rispetto alla scadenza naturale.



AVVOCATI COMMERCIALISTI TRIBUTARISTI ASSOCIATI

**SEMPLIFICAZIONI IN TEMA DI
CONTROLLI FORMALI
E TERMINI DI PRESENTAZIONE
DELLA DICHIARAZIONE
TELEMATICA DEI REDDITI
ART. 4-BIS**

ACTA

50

SEMPLIFICAZIONI IN TEMA DI CONTROLLI FORMALI E TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE TELEMATICA DEI REDDITI

L'art. 4-bis, D.L. n. 34 del 2019, in attuazione dell'art. 6, Legge n. 212 del 2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), rubricato “*Conoscenza degli atti e semplificazione*”, introduce:

- **una proroga del termine per la presentazione delle dichiarazioni** in materia di imposte sui redditi e di imposta regionale sulle attività produttive;
- una norma di **semplificazione del controllo formale** delle dichiarazioni dei redditi.

In particolare, con riferimento alla prima delle novità introdotte, il comma 2, lettera a), dell'art. 4-*bis*, D.L. n. 34 del 2019 dispone che **le persone fisiche e le società o le associazioni**, come le società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice, **devono presentare la dichiarazione in via telematica entro il 30 novembre** (rispetto all'attuale 30 settembre) dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta.

La lettera b) prevede inoltre che i **contribuenti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche** presentano la dichiarazione in via telematica **entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese** (rispetto all'attuale nono mese) successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

SEMPLIFICAZIONI IN TEMA DI CONTROLLI FORMALI E TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE TELEMATICA DEI REDDITI

Con riferimento alla seconda delle novità introdotte, il comma 1 dell'art. 4-*bis* D.L. n. 34 del 2019, introduce un **nuovo comma all'art. 36-ter, d.P.R. n. 600 del 1973** che, come noto, reca disposizioni in materia di controllo formale della dichiarazione.

Il **nuovo comma 3-*bis*** dell'art. 36-*ter* del citato decreto **vieta** all'amministrazione finanziaria **di chiedere ai contribuenti, in sede di controllo formale delle dichiarazioni dei redditi, certificazioni e documenti relativi a informazioni disponibili nell'anagrafe tributaria o dati trasmessi da parte di soggetti terzi in ottemperanza a obblighi dichiarativi, certificativi o comunicativi**, come ad esempio i dati acquisiti per la predisposizione della dichiarazione precompilata (spese per detrazioni mediche, certificazione delle ritenute etc..)

Si segnala che, viceversa, l'Amministrazione finanziaria era solita richiedere questi documenti (nonostante di fatto già in suo possesso) al contribuente il quale, laddove non avesse ottemperato, non solo rischiava l'applicazione di sanzioni, ma altresì l'impossibilità di utilizzare questi documenti in giudizio ai sensi dell'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973.

Si segnala, tuttavia, che già **l'art. 6, comma 4, dello Statuto dei diritti del contribuente** prevedeva, **senza trovare attuazione**, che non possono essere richiesti documenti o informazioni già necessariamente in possesso dell'Amministrazione, la quale è tenuta d'ufficio ad acquisire o produrre il documento in questione o copia di esso.

SEMPLIFICAZIONI IN TEMA DI CONTROLLI FORMALI E TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE TELEMATICA DEI REDDITI

La norma specifica altresì che **è possibile richiedere tali dati** solo allorquando la richiesta riguardi **la verifica della sussistenza di requisiti soggettivi che non emergono dalle informazioni presenti nella stessa anagrafe** ovvero **elementi di informazione in possesso dell'Amministrazione finanziaria non conformi a quelli dichiarati dal contribuente.**

Inoltre, sempre al comma 1, prevede **l'inefficacia di eventuali richieste documentali** effettuate dall'amministrazione per dati già in proprio possesso.

ACTA

**IMPEGNO CUMULATIVO A
TRASMETTERE DICHIARAZIONE
O COMUNICAZIONI
ART. 4-TER**

54

IMPEGNO CUMULATIVO A TRASMETTERE DICHIARAZIONE O COMUNICAZIONI

L'art. 4-ter, D.L. n. 34 del 2019 semplifica il sistema di gestione degli impegni alla trasmissione telematica, modificando l'art. 3, D.P.R. n. 322 del 1998, **che disciplina le modalità di presentazione e gli obblighi di conservazione delle dichiarazioni.**

All'uopo, si ricorda che il richiamato art. 3 stabilisce che le dichiarazioni sono presentate all'Agenzia delle entrate in via telematica ovvero per il tramite di una banca convenzionata o di un ufficio della Poste italiane S.p.a., **anche tramite soggetti abilitati.**

Ai sensi del comma 4, inoltre, è previsto che **l'abilitazione è revocata** quando nello svolgimento dell'attività di trasmissione delle dichiarazioni vengono commesse gravi o ripetute irregolarità, ovvero in presenza di provvedimenti di sospensione irrogati dall'ordine di appartenenza del professionista o in caso di revoca dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività da parte dei centri di assistenza fiscale.

Su tali aspetti interviene l'art. 4-ter, D.L. n. 34 del 2019, introducendo **l'impegno cumulativo a trasmettere la dichiarazione e prevedendo una specifica ipotesi di revoca in caso di impegno cumulativo.**

IMPEGNO CUMULATIVO A TRASMETTERE DICHIARAZIONE O COMUNICAZIONI

In particolare, l'art. 4-ter, D.L. n. 34 del 2019 prevede la possibilità per il contribuente/sostituto d'imposta di conferire all'intermediario **un incarico alla predisposizione di più dichiarazioni e comunicazioni a fronte del quale quest'ultimo rilascia un impegno unico a trasmettere.**

A tal fine l'intermediario rilascia al contribuente o al sostituto di imposta, anche se non richiesto, l'impegno cumulativo a trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate i dati contenuti nelle dichiarazioni o comunicazioni.

L'impegno cumulativo può essere contenuto nell'incarico professionale sottoscritto dal contribuente se sono indicate le dichiarazioni e le comunicazioni per le quali il soggetto intermediario si impegna a trasmettere in via telematica alla Agenzia delle entrate i dati in esse contenuti.

L'impegno si intende conferito per la durata indicata nell'impegno stesso o nel mandato professionale **e comunque fino al 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui è stato rilasciato**, salvo revoca espressa da parte del contribuente o del sostituto d'imposta.

IMPEGNO CUMULATIVO A TRASMETTERE DICHIARAZIONE O COMUNICAZIONI

L'art. 4-ter, comma 1, lett. a), D.L. n. 34 del 2019 disciplina all'art. 3, comma 4, Regolamento di cui al d.P.R. n. 322 del 1998, una nuova causa di revoca dell'impegno a trasmettere la dichiarazione dei redditi o comunicazioni all'Agenzia delle Entrate.

E' opportuno ricordare che l'art. 3, comma 4, del citato regolamento prevede la revoca dell'abilitazione alla trasmissione telematica in caso di:

- Gravi e ripetute irregolarità;
- Provvedimenti di sospensione irrogati dagli ordini di appartenenza del professionista;
- Revoca dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività da parte dei CAF.

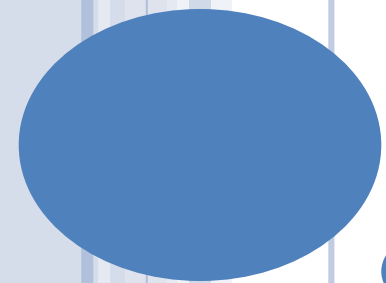
Il D.L. n. 34 del 2019 aggiunge una causa di revoca speciale, prevista in caso di impegno cumulativo, prevedendo che costituisce grave irregolarità, è pertanto causa di revoca dell'abilitazione, l'omissione ripetuta della trasmissione di dichiarazioni o comunicazioni.



AVVOCATI COMMERCIALISTI TRIBUTARISTI ASSOCIATI

ACTA

**SEMPLIFICAZIONI IN MATERIA
DI VERSAMENTO UNITARIO
ART. 4-QUATER**



58

SEMPLIFICAZIONI IN MATERIA DI VERSAMENTO UNITARIO

L'articolo 4-*quater*, D.L. n. 34 del 2019 amplia al versamento delle tasse sulle concessioni governative e delle tasse scolastiche l'ambito applicativo del modello di pagamento unificato F24, ossia il modulo fiscale con il quale è possibile effettuare il pagamento di molte imposte e tributi previsti dal nostro sistema economico, attraverso il ricorso ai relativi codici tributo.

In particolare, viene stabilito che la disciplina del versamento unitario e della compensazione di cui all'art.17, D.lgs. 241 del 1997, si applica anche alle:

- Tasse sulle concessioni governative;
- Tasse scolastiche.

Tale estensione si applica a decorrere dal primo giorno del sesto mese successivo a quello in cui è in corso alla data di entrata in vigore della Legge di conversione del D.L. n. 34 del 2019 e, quindi, **non prima del 1.1.2020**.

SEMPLIFICAZIONI IN MATERIA DI VERSAMENTO UNITARIO

In relazione all'estensione delle modalità di pagamento, si ricorda che, ad oggi, l'art. 17, comma 2, D.lgs. n. 241 del 1997, disciplina la materia del versamento unitario prevedendo che il versamento unitario e la compensazione riguardano i crediti e i debiti relativi:

- alle imposte sui redditi, alle relative addizionali e alle ritenute alla fonte;
- all'IVA dovuta ai sensi degli artt. 27 e 33, d.P.R. n. 633 del 1972, e quella dovuta dai soggetti di cui all'art. 74 del medesimo;
- alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'IVA;
- all'imposta prevista dall'art. 3, comma 143, lettera a), della legge 23 dicembre 1996, n. 662;
- ai contributi previdenziali dovuti da titolari di posizione assicurativa in una delle gestioni amministrate da enti previdenziali, comprese le quote nonché ai contributi previdenziali ed assistenziali dovuti dai datori di lavoro e dai committenti di prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa;
- ai premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali dovuti per legge;
- agli interessi previsti in caso di pagamento rateale;
- al saldo per il 1997 dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, istituita con decreto-legge 30 settembre 1992, n. 394, e del contributo al Servizio sanitario nazionale di cui all'art. 31 della legge 28 febbraio 1986, n. 41;
- alle altre entrate individuate con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, e con i Ministri competenti per settore
- al credito d'imposta spettante agli esercenti sale cinematografiche
- alle somme che i soggetti tenuti alla riscossione dell'incremento all'addizionale comunale debbono riversare all'INPS, ai sensi dell'articolo 6-quater del decreto-legge 31 gennaio 2005, n. 7.

SEMPLIFICAZIONI IN MATERIA DI VERSAMENTO UNITARIO

L'articolo 4-*quater*, D.L. n. 34 del 2019, inoltre, modifica l'art. 1 D.M. n. 421 del 2.11.1998.

In particolare, viene stabilito che il versamento dell'IRAP dovuta dalle Amministrazioni statali e dagli Enti pubblici, in alternativa alle operazioni di giroconto, non avviene più tramite apposito bollettino di conto corrente postale.

Al contrario, avverrà attraverso il sistema di versamento unitario di cui agli art. 17 e ss., D.lgs. n. 241 del 1997, limitatamente ai casi in cui non sia possibile utilizzare il modello di versamento «F24 Enti pubblici».

SEMPLIFICAZIONI IN MATERIA DI VERSAMENTO UNITARIO

Da ultimo, la norma in commento modifica l'art. 1, comma 143, Legge n. 296 del 2006, stabilendo che il versamento dell'addizionale comunale all'IRPEF è effettuato dai singoli sostituti d'imposta cumulativamente per tutti i Comuni di riferimento, e non più in relazione ad ogni singolo Comune (identificato con il relativo codice catastale).

A tal proposito, con successivo decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze da emanare entro 90 giorni dall'entrata in vigore della norma in commento (28.9.2019), saranno stabiliti:

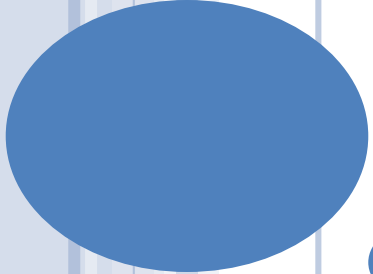
- Le modalità attuative della nuova disciplina e la ripartizione giornaliera, da parte dell'Agenzia delle Entrate in favore dei comuni, dei versamenti a titolo di addizionale comunale all'IRPEF effettuati dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, avendo riguardo ai dati contenuti nelle relative dichiarazioni fiscali;
- Il termine a decorrere dal quale saranno applicate le nuove modalità di versamento.



AVVOCATI COMMERCIALISTI TRIBUTARISTI ASSOCIATI

ACTA

**SEMPLIFICAZIONI IN MATERIA
DI ISA
ART. 4-*QUINQUIES***



63

SEMPLIFICAZIONI IN MATERIA DI ISA

L'art. 4-*quinquies*, D.L. n. 34 del 2019, al fine di ridurre gli oneri dei contribuenti ed evitare errori in fase dichiarativa, introduce delle **semplificazione in ordine alle modalità di compilazione delle comunicazioni dei dati rilevanti ai fini ISA** (indici sintetici di affidabilità fiscale).

Prima di esaminare le modifiche apportate dal D.L. n. 34 del 2019 **all'art. 9-bis D.L. n. 50 del 2017**, è opportuno ricordare che tale norma ha previsto **l'introduzione degli ISA** per gli esercenti attività di impresa, arti o professioni, al fine di favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili e di stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti e il rafforzamento della collaborazione tra questi e l'Amministrazione finanziaria, anche con l'utilizzo di forme di comunicazione preventiva rispetto alle scadenze fiscali.

SEMPLIFICAZIONI IN MATERIA DI ISA

Gli indici, elaborati con una metodologia basata su analisi di dati e informazioni relativi a più periodi d'imposta, rappresentano la sintesi di indicatori tesi a verificare la normalità e la coerenza della gestione aziendale o professionale, anche con riferimento a diverse basi imponibili, ed esprimono su una scala da 1 a 10 il grado di affidabilità fiscale riconosciuto a ciascun contribuente, anche al fine di consentire a quest'ultimo, sulla base dei dati dichiarati entro i termini ordinariamente previsti, l'accesso a uno specifico regime premiale.

Gli indici si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2018 (art. 1, comma 931, Legge n. 205 del 2017). Contestualmente all'adozione degli ISA cessano di avere effetto, al fine dell'accertamento dei tributi, le disposizioni relative agli Studi di settore.

SEMPLIFICAZIONI IN MATERIA DI ISA

Ciò premesso, all'art. 9-*bis* D.L. n. 50 del 2017 è inserito il **nuovo comma 4-*bis***, prevedendo, in sostanza, che i contribuenti interessati dall'applicazione degli ISA **non debbano dichiarare**, a tal fine, **i dati già contenuti negli altri quadri dei modelli di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi**, fermo restando che il calcolo degli indici di affidabilità viene effettuato sulla base delle variabili contenute nelle Note tecniche e metodologiche approvate con decreto ministeriale.

Inoltre, si prevede che l'Agenzia delle entrate rende disponibili, ai soggetti esercenti attività di impresa e di lavoro autonomo, i dati in suo possesso utili per l'applicazione degli ISA nell'area riservata del suo sito internet istituzionale.

L'articolo in esame prevede altresì che le disposizioni di semplificazione si applicano a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020.



AVVOCATI COMMERCIALISTI TRIBUTARISTI ASSOCIATI

ACTA

**TERMINI DI VALIDITÀ DELLA
DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA UNICA
ART. 4-SEXIES**

67

TERMINI DI VALIDITÀ DELLA DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA UNICA

L'art. 4-*sexies*, D.L. n. 34 del 2019, estende i termini di validità dei dati contenuti nella dichiarazione sostitutiva unica (DSU), prevedendo, in sostanza, che a decorrere dal 1° gennaio 2020 la DSU ha validità dal momento della presentazione fino al successivo 31 dicembre (rispetto al vigente 31 agosto).

Per completezza, si ricorda che la DSU è stata introdotta dal D.lgs. n. 109 del 1998, in materia di definizioni di criteri unificati di valutazione della situazione economica dei **soggetti che richiedono prestazioni sociali agevolate**.

Si tratta di un documento che contiene le informazioni di carattere anagrafico, reddituale e patrimoniale necessarie a descrivere la situazione economica del nucleo familiare per la richiesta di prestazioni sociali agevolate.

In particolare ai fini della certificazione Isee (l'indicatore che serve per valutare e confrontare la situazione economica dei nuclei familiari che intendono richiedere una prestazione sociale agevolata) **è necessario compilare la DSU**, come disciplinata dall'art. 10 del D.P.C.M. 5 dicembre 2013, n. 159 che revisiona le modalità di determinazione e di applicazione dell'Isee.

Tale dichiarazione va presentata all'Ente che fornisce la prestazione sociale agevolata, o anche al Comune o ad un CAF o alla sede INPS competente per territorio.



ACT AVVOCATI COMMERCIALISTI TRIBUTARISTI ASSOCIATI

ACTA

**OBBLIGO DI INVITO
AL
CONTRADDITORIO
ART. 4-OCTIES**

69

OBBLIGO DI INVITO AL CONTRADDITORIO

L'articolo 4-*octies*, D.L. n. 34 del 2019, introduce nell'ambito dell'accertamento fiscale, previsto dal Capo II del decreto legislativo n. 218 del 1997, un nuovo obbligo di contraddittorio generalizzato per l'Amministrazione finanziaria che sarà tenuta ad avviare, necessariamente e nei casi espressamente previsti, un contraddittorio con il contribuente per tentare di definire in via amministrativa la pretesa tributaria.

La scelta di introdurre un obbligo di contraddittorio generalizzato nell'ambito dell'accertamento fiscale trae origine dalla posizione assunta dalla giurisprudenza negli ultimi anni che ha riconosciuto l'immanenza del principio del contraddittorio endo-procedimentale nel nostro ordinamento amministrativo e tributario (art.7, legge n. 241 del 1990 e artt. 5, 6, 7, 10, dello Statuto del contribuente). **Tale obbligo si applicherà, ai sensi dell'art. 4-*octies*, comma 2, D.L. n. 34 del 2019, si applicherà agli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020.**

Ed infatti, la Cassazione ha sottolineato che *“il contraddittorio procedimentale è andato assumendo, in giurisprudenza e in dottrina (e nella stessa legislazione), proprio con specifico riferimento alla materia tributaria, un valore sempre maggiore, quale strumento diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il migliore esercizio della potestà impositiva, il quale, nell'interesse anche dell'ente impositore, risulterà tanto più efficace, quanto più si rivelerà conformato ed adeguato – proprio in virtù del dialogo tra le parti, ove reso possibile – alla situazione del contribuente, con evidenti riflessi positivi anche in termini di deflazione del contenzioso”* (Cass. Civ. SS. UU., Sent. 29 luglio 2013, n. 18184).

OBBLIGO DI INVITO AL CONTRADDITTORIO

particolare, l'art. 4-*octies*, D.L. n. 34 del 2019 introduce il comma 1 del nuovo articolo 5-*ter*, n. 218 del 1997, stabilendo che l'ufficio procedente dell'Agenzia delle entrate, fuori dai casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli uffici di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica un invito a comparire all'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento.

Il comma 2 del nuovo articolo 5-*ter* dispone poi che sono esclusi dal procedimento dell'invito al contraddittorio gli avvisi di accertamento parziale e gli avvisi di rettifica parziale.

Inoltre, la norma in commento prevede che in caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificatamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio. È bene evidenziare, tuttavia, che è stata introdotta, inoltre, una specifica deroga all'obbligo del contraddittorio in tutti i casi di particolare e motivata urgenza e nelle ipotesi di fondato pericolo. In tali casi l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento senza che sia preceduto dall'invito.

Inoltre, dai casi indicati in precedenza, il mancato avvio del contraddittorio comporta l'invalidità

OBBLIGO DI INVITO AL CONTRADDITTORIO

In ragione delle modifiche introdotte nell'ambito dell'accertamento fiscale, l'art. 4-*octies* inserisce un nuovo comma all'art. 5, D.lgs. n. 218 del 1997 (comma 3-bis).

Per effetto di tale intervento, è prevista una deroga ai termini ordinari di decadenza per la notificazione dell'avviso di accertamento.

La deroga opera per l'avviso preceduto da un invito al contraddittorio di iniziativa dell'ufficio, sia obbligatorio che non, ovvero preceduto da un'istanza del contribuente a seguito di processo verbale.

In tali casi, qualora tra la data di comparizione indicata nell'invito a comparire e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, di centoventi giorni.

All'art. 6, comma 2, D.lgs. n. 218 del 1997, viene altresì previsto che in caso di notifica di un avviso di accertamento preceduto da un invito obbligatorio, ai sensi del nuovo articolo 5-*ter*, il contribuente non può più formulare, prima della presentazione del ricorso, un'istanza di accertamento con adesione.

A.N.CO.T.

1984

ASSOCIAZIONE NAZIONALE CONSULENTI TRIBUTARI

ACT

RAVVEDIMENTO PARZIALE

Art. 4-decies

73

IL RAVVEDIMENTO PARZIALE

- L'art. 4-*decies* del decreto sviluppo ha introdotto una norma di interpretazione autentica, dunque con efficacia retroattiva, che si lega all'istituto del ravvedimento operoso (art. 13 D.lgs. 472 del 1997), al quale aggiunge il nuovo articolo 13-*bis*. Tale previsione, recependo gli orientamenti della prassi amministrativa (Ris. 67/E del 2011 e circ. 42/E del 2016) oggi prevede a livello legislativo la possibilità di versare in maniera frazionata l'imposta dovuta, con relative sanzioni e interessi, senza decadere dai benefici del ravvedimento.
- Preliminarmente, si ricorda che il ravvedimento ex art. 13 permette di regolarizzare omessi o insufficienti versamenti e altre irregolarità fiscali beneficiando della riduzione delle sanzioni, a condizione che non siano stati notificati atti di liquidazione e di accertamento (comprese le comunicazioni da controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni).

IL RAVVEDIMENTO PARZIALE

IL RAVVEDIMENTO EX ART. 13

Mediante il ravvedimento ex art. 13, le **omissioni e i versamenti carenti possono essere regolarizzati pagando spontaneamente:**

- L'imposta dovuta
- Gli interessi, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene eseguito;
- La sanzione in misura ridotta, pari a:
 - 1/10 di quella ordinaria nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di 30 giorni dalla scadenza;
 - 1/9 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni (anche se incidenti sulla determinazione o il pagamento del tributo), avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione;
 - 1/8 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni (anche se incidenti sulla determinazione o il pagamento del tributo) avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;
 - 1/7 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni (anche se incidenti sulla determinazione o il pagamento del tributo) avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;
 - 1/6 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni (anche se incidenti sulla determinazione o il pagamento del tributo) avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;
 - 1/5 del minimo se la regolarizzazione degli errori o delle omissioni (anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione (ad es. mediante PVC).
 - 1/10 del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a 90 giorni, ovvero a 30 giorni se si tratta di dichiarazione periodica IVA (Segue).

IL RAVVEDIMENTO PARZIALE *IL RAVVEDIMENTO EX ART. 13*

- Inoltre, sussiste un'ulteriore riduzione delle sanzioni per ritardati od omessi versamenti (ordinariamente determinata nella misura del 30% dell'imposta non versata o versata in ritardo). E' previsto che se il ritardo o l'omissione è regolarizzata entro 90 giorni, la sanzione ordinaria è ridotta della metà (15%).
- Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni, la sanzione del 15% è ulteriormente ridotta a 1/15 per ogni giorni di ritardo (1%).

Si ricorda che, in ogni caso, il pagamento e la regolarizzazione non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.

IL RAVVEDIMENTO PARZIALE

IL RAVVEDIMENTO PARZIALE EX ART. 13-BIS

- Riepilogati gli aspetti fondamentali del ravvedimento ex art. 13, può ora analizzarsi dove interviene la novità introdotta dal Decreto Sviluppo, che ha introdotto il ravvedimento «parziale» quale effettiva modalità di pagamento del dovuto con separati versamenti, prima «ammessa» soltanto in via di prassi.
- A tal fine, è utile precisare che, a rigore, il ravvedimento dovrebbe essere effettuato in maniera integrale in una unica soluzione. L'interpretazione fornita dalla Cassazione, a riguardo, è stata molto rigorosa, laddove ha ritenuto che in caso di pagamento parziale (anche per scostamenti minimi) il contribuente sarebbe integralmente decaduto dal beneficio del ravvedimento operoso (Cass. 12661 del 2011 e Cass. 14298 del 2012).
- Il ravvedimento, in effetti, non ammette la possibilità di rateizzare le somme «ravvedute». Il ravvedimento parziale in analisi non è una modalità di pagamento rateale. A riguardo la risoluzione n. 67/E del 23 giugno 2011 aveva affermato che la rateazione è *«una modalità di pagamento dilazionato nel tempo di somme dovute dal contribuente, applicabile solo ove normativamente prevista, ed in presenza di presupposti e secondo regole puntualmente disciplinate. In particolare, non è ammissibile che il ravvedimento della violazione si perfezioni con il versamento della cosiddetta “prima rata” di quanto “complessivamente” dovuto a titolo di imposta, interessi e sanzioni, e che il contribuente possa, quindi, beneficiare della riduzione complessiva delle sanzioni applicabili anche quando i versamenti delle “rate” successive siano effettuati oltre i termini ultimi normativamente previsti. Allo stesso modo, deve escludersi che, in caso di controllo fiscale attivato tra un versamento e l'altro, il contribuente possa invocare l'avvenuta definizione integrale della violazione per effetto del versamento della “prima rata”»*.

IL RAVVEDIMENTO PARZIALE

IL RAVVEDIMENTO PARZIALE EX ART. 13-BIS

- La citata Risoluzione, nell'escludere la possibilità di rateizzare le somme dovute col ravvedimento, aveva tuttavia introdotto il concetto di ravvedimento parziale, dando alla norma un'interpretazione più favorevole al contribuente rispetto a quella particolarmente rigorosa della Cassazione, che invece non ammetteva pagamenti incompleti.
- Sostanzialmente, il ravvedimento è parziale quando il contribuente versa «meno» di quanto avrebbe originariamente dovuto pagare in forza del ravvedimento, e prosegue spontaneamente con «tranches» successive a integrare le somme mancanti pagando ulteriori sanzioni e interessi, commisurati alla frazione di debito pagata tardivamente. In tale ipotesi, con il citato documento di prassi era stato chiarito che *«ai fini del perfezionamento del ravvedimento parziale, è necessario che siano corrisposti interessi e sanzioni commisurati alla frazione del debito d'imposta versato tardivamente. Ovviamente si rammenta che il limite all'effettuazione di tali ravvedimenti scaglionati è rappresentato dall'intervento di controlli fiscali nei confronti del contribuente ovvero dallo scadere del termine per il ravvedimento; in tali circostanze, l'omesso versamento della parte di debito che residua non può beneficiare delle riduzioni delle sanzioni previste dal citato articolo 13 che, invece, andranno irrogate dagli uffici secondo le regole ordinarie»*.

IL RAVVEDIMENTO PARZIALE

IL RAVVEDIMENTO PARZIALE EX ART. 13-BIS

- In altri termini, la prassi aveva ammesso la possibilità di «ravvedere» l'imposta anche in separati versamenti, a patto che le sanzioni e gli interessi fossero di volta in volta calcolati in base all'imposta versata in ogni singolo versamento e in considerazione del momento in cui avvenivano i pagamenti.

IL RAVVEDIMENTO PARZIALE

IL RAVVEDIMENTO PARZIALE EX ART. 13-BIS

- La prassi è intervenuta nuovamente sul tema, con la Circolare n. 42/E del 2016, con la quale ha confermato quanto osservato con la Risoluzione citata in precedenza e ha fornito precisazioni ulteriori. In particolare ha evidenziato che *«allo stato attuale, emerge che, sebbene l'istituto del ravvedimento si perfezioni (anche parzialmente) solo all'esito della procedimento complesso - consistente sia nelle regolarizzazione del comportamento (versamento del tributo), sia nel versamento delle sanzioni, sia nel versamento degli interessi -, tuttavia non è necessario che ciò avvenga in un unico momento, potendo il versamento della sanzione ridotta essere successivo a quello del versamento del tributo e/o degli interessi. Resta inteso, comunque, che, ai fini della determinazione della riduzione disposta dall'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, rileva il momento in cui la sanzione è effettivamente regolarizzata. È evidente, peraltro, che, nelle more della definizione, il contribuente accetta il rischio di incorrere nella notifica di un atto di liquidazione o di accertamento ciò che impedirebbe il perfezionamento dell'istituto e, quindi, il beneficio della riduzione sanzionatoria»* (segue)

IL RAVVEDIMENTO PARZIALE IL RAVVEDIMENTO PARZIALE EX ART. 13-BIS

Applicando tali principi al caso in cui si assiste a un tardivo (ad esempio 20 giorni) ma integrale versamento del tributo dovuto, senza alcuna corresponsione di sanzioni e interessi, alla luce del tenore dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, si può ritenere che:

- la sanzione applicabile sia quella in cui “ricade” l'integrale tardivo versamento (nel caso ipotizzato la sanzione del 15 per cento disposta dall'articolo 13 del D.lgs. n. 471 del 1997 - sanzione del 30 per cento ridotta alla metà);*
- gli interessi moratori siano dovuti per il periodo del ritardo (venti giorni);*
- la riduzione sanzionatoria applicabile sia riferita al momento in cui si perfeziona il ravvedimento (cfr circolare n. 180 del 1998);*
- se, medio tempore, è notificato un atto di liquidazione o di accertamento, il contribuente che non abbia versato ancora sanzioni e interessi perda la possibilità di avvalersi dell'istituto.*

Emerge, pertanto, che il momento rilevante per valutare la riduzione sanzionatoria da ravvedimento (anche parziale) in concreto applicabile è quello in cui la sanzione viene regolarizzata, ossia quando la stessa viene versata.»

IL RAVVEDIMENTO PARZIALE

IL RAVVEDIMENTO PARZIALE EX ART. 13-BIS

Tanto premesso, si può ora analizzare il contenuto della novella legislativa, la quale sostanzialmente ha recepito gli orientamenti della prassi citata in precedenza. Il nuovo art. 13-*bis* del D.lgs. n. 472 del 1997 prevede che:

1. L'articolo 13 si interpreta nel senso che è consentito al contribuente di avvalersi dell'istituto del ravvedimento anche in caso di versamento frazionato, purché nei tempi prescritti dalle lettere a), a-*bis*), b), b-*bis*), b-*ter*), b-*quater*) e c) del comma 1 del medesimo articolo 13. Nel caso in cui l'imposta dovuta sia versata in ritardo e il ravvedimento, con il versamento della sanzione e degli interessi, intervenga successivamente, la sanzione applicabile corrisponde a quella riferita all'integrale tardivo versamento; gli interessi sono dovuti per l'intero periodo del ritardo; la riduzione prevista in caso di ravvedimento è riferita al momento del perfezionamento dello stesso. Nel caso di versamento tardivo dell'imposta frazionata in scadenze differenti, al contribuente è consentito operare autonomamente il ravvedimento per i singoli versamenti, con le riduzioni di cui al precedente periodo, ovvero per il versamento complessivo, applicando in tal caso alla sanzione la riduzione individuata in base alla data in cui la stessa è regolarizzata.
2. Le disposizioni del presente articolo si applicano ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

IL RAVVEDIMENTO PARZIALE

IL RAVVEDIMENTO PARZIALE EX ART. 13-BIS

- Innanzitutto, va precisato che il ravvedimento parziale è ammesso solo per i tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate (comma 2). Stante questa precisa specificazione del legislatore, si dovrebbe ritenere che il ravvedimento di tributi amministrati da altri Enti non può essere effettuato in misura parziale.

IL RAVVEDIMENTO PARZIALE

IL RAVVEDIMENTO PARZIALE EX ART. 13-BIS

Il comma 1 prevede tre distinte fattispecie:

1. Il primo periodo, con norma interpretativa, ha chiarito che il ravvedimento operoso si perfeziona anche in caso di versamento frazionato delle imposte dovute, purché il versamento dell'imposta, delle sanzioni e degli interessi sia effettuato entro i termini di legge per ricorrere al ravvedimento operoso.

IL RAVVEDIMENTO PARZIALE

IL RAVVEDIMENTO PARZIALE EX ART. 13-BIS

2. Il secondo periodo del comma 1 prevede che se il contribuente versa l'imposta dovuta in ritardo, il ravvedimento si perfezionerà con il successivo versamento della sanzione e degli interessi.

Per la sanzione applicabile occorre fare riferimento al momento in cui è avvenuto l'integrale versamento.

Per la riduzione della sanzione occorre fare riferimento al momento in cui si perfeziona il ravvedimento (cioè quando vengono pagate integralmente l'imposta, le sanzioni e gli interessi).

Gli interessi sono dovuti per l'intero periodo di ritardo.

IL RAVVEDIMENTO PARZIALE

IL RAVVEDIMENTO PARZIALE EX ART. 13-BIS

Esempio: il contribuente versa integralmente l'imposta dovuta, 100 Euro a titolo di IRPEF, con un ritardo di 20 giorni rispetto alle scadenze. Per «ravvedere» questo ritardo, dovrà corrispondere le sanzioni e gli interessi.

- Come osservato, la sanzione applicabile è determinata nel momento in cui ricade l'integrale versamento dell'imposta. Nella specie il ritardo è di 20 giorni, dunque si applicherà la sanzione del 15% (30% ridotta della metà, art. 13, comma 1 D.lgs. 472 del 1997).
- Gli interessi sono determinati in base ai giorni di ritardo (quindi 20 giorni).
- La riduzione della sanzione dipende dal momento in cui si perfeziona il ravvedimento, cioè quando sono state versate tutte le somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni. Se il contribuente versa ad esempio le sanzioni e gli interessi dopo 70 giorni dal pagamento tardivo dell'imposta, il ravvedimento si intenderebbe perfezionato a 90 giorni dalla violazione (20 + 70). In tal caso si applicherebbe l'art. 13, comma 1, lett. a-bis), secondo cui è previsto uno sconto della sanzione pari ad 1/9 del minimo (1/9 del 15%, circa l'1,7%).

IL RAVVEDIMENTO PARZIALE

IL RAVVEDIMENTO PARZIALE EX ART. 13-BIS

3. Il terzo periodo del comma 1 prevede che in caso di versamento tardivo dell'imposta frazionata in scadenze differenti, il contribuente può:

- Ravvedere i singoli versamenti, con le riduzioni del ravvedimento operoso;
- Ravvedere il versamento complessivo applicando alla sanzione la riduzione individuata in base alla data in cui viene regolarizzata.

IL RAVVEDIMENTO PARZIALE

IL RAVVEDIMENTO PARZIALE EX ART. 13-BIS

Esempio: il versamento del tributo è stato effettuato tardivamente in due *tranches*, una entro 30 giorni dalla scadenza e l'altra successivamente, entro 90 giorni. Il contribuente decide di volere ravvedere la tardività dei versamenti. Anche in questi casi, la riduzione applicabile è quella in cui la sanzione e gli interessi sono effettivamente versati. Ciò significa che il contribuente può:

- ravvedere autonomamente i singoli versamenti applicando la riduzione di cui alle lettere a) e a)-bis rispettivamente alle sanzioni calcolate sulla prima e sulla seconda *tranche*, se i versamenti delle sanzioni medesime e degli interessi sono eseguiti rispettivamente entro il termine di 30 e di 90 giorni (i.e. riduzione ad 1/10 e ad 1/9 sulla sanzione del 15% dell'imposta versata tardivamente sulla prima e sulla seconda *tranche*);
- ravvedere il versamento complessivo applicando alla sanzione la riduzione che tiene conto del momento in cui la stessa è regolarizzata. Ad esempio, se la sanzione viene pagata dopo 100 giorni, questa sarà ridotta ad 1/8 ai sensi dell'Art. 13, comma 1, lett. b).

IL RAVVEDIMENTO PARZIALE

IL RAVVEDIMENTO PARZIALE EX ART. 13-BIS

Alcune considerazioni importanti:

- Trattandosi di una norma di interpretazione autentica, questa ha efficacia retroattiva. Le eventuali contestazioni emerse in passato a causa di eventuali ravvedimenti parziali «non accolti», potranno essere risolte chiedendo l'applicazione della disposizione in analisi.
- Il ravvedimento parziale non inibisce l'attività accertatrice. Il ravvedimento si perfeziona col pagamento della sanzione ridotta, dunque se il contribuente versa l'imposta (o parte della stessa) e viene raggiunto da un atto di accertamento o liquidazione prima di aver pagato la sanzione, non potrà più utilizzare il ravvedimento parziale con i relativi benefici. In proposito la prassi aveva affermato che *«È evidente, peraltro, che, nelle more della definizione, il contribuente accetta il rischio di incorrere nella notifica di un atto di liquidazione o di accertamento ciò che impedirebbe il perfezionamento dell'istituto e, quindi, il beneficio della riduzione sanzionatoria. (...) se tra un versamento e l'altro viene notificato un atto di liquidazione o di accertamento (compreso una comunicazione ex articoli 36-bis e 36-ter del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 54-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), l'omesso versamento della parte di debito che residua non può beneficiare delle riduzioni delle sanzioni previste dal citato articolo 13 che, invece, andranno irrogate dagli Uffici, secondo le regole ordinarie».* (Circolare 42/E del 2016).



AVVOCATI COMMERCIALISTI TRIBUTARISTI ASSOCIATI

ACTA

**MODIFICHE E SEMPLIFICAZIONI
AL REGIME DEI FORFETTARI
ARTT. 6 E 6-BIS**

90

MODIFICHE E SEMPLIFICAZIONI AL REGIME DEI FORFETTARI

Gli artt. 6 e 6-bis, D.L. n. 34 del 2019 modificano la disciplina del regime forfettario di cui all'art. 1, commi 54-89, Legge di Bilancio 2015, prevedendo:

- L'introduzione dell'obbligo di operare le ritenute alla fonte a titolo di acconto di cui agli artt. 23 e 24, d.P.R. n. 600 del 1973, sulle somme corrisposte a titolo di redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente;
- La semplificazione degli obblighi informativi relativi all'attività svolta, tramite l'utilizzo di informazioni che sono già in possesso dell'Agenzia delle Entrate.

MODIFICHE E SEMPLIFICAZIONI AL REGIME DEI FORFETTARI

Per comprendere le modifiche apportate dal Decreto crescita, è opportuno ricordare che l'art. 1, comma 69, Legge di Bilancio 2015, nella versione anteriore al citato decreto, prevedeva che i contribuenti, fruitori del regime forfettario, non erano tenuti ad operare le ritenute alla fonte di cui agli artt. 23 e ss., d.P.R. n. 600 del 1973. La possibilità di effettuare le ritenute su tali tipologie di redditi era solo facoltativa.

Per effetto dell'art. 6, D.L. n. 34 del 2019, i soggetti in regime di forfettario **devono** operare le ritenute alla fonte di cui agli artt. 23 e ss., d.P.R. n. 600 del 1973 sulle somme corrisposte a titolo di redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Si segnala, tuttavia, che, per le somme corrisposte aventi natura diversa dai redditi di lavoro dipendente e a questi assimilati, i soggetti in regime di forfettario hanno la facoltà (ma non l'obbligo) di operare le ritenute alla fonte, senza che ciò costituisca comportamento concludente per la fuoriuscita dal regime forfettario stesso (Cfr. Circ. n. 9/E/2019).

MODIFICHE E SEMPLIFICAZIONI AL REGIME DEI FORFETTARI

Tipologia	Norma	Applicabilità nel regime forfetario	Obbligatorietà dal 2019
Ritenute sui redditi di lavoro dipendente	Art. 23 del DPR 600/73	Si	Si
Ritenuta sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente	Art. 24 del DPR 600/73	Si	Si
Ritenuta sui redditi di lavoro autonomo e su altri redditi	Art. 25 del DPR 600/73	Si	No
Ritenuta sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari	Art. 25-bis del DPR 600/73	Si	No
Ritenute sui corrispettivi dovuti dal condominio all'appaltatore	Art. 25-ter del DPR 600/73	No	-
Ritenuta sui compensi corrisposti ai raccoglitori occasionali di tartufi	Art. 25-quater del DPR 600/73	Si	No
Ritenute sugli interessi e sui redditi di capitale	Art. 26 del DPR 600/73	No	-
Ritenuta sui redditi di capitale derivanti dalla partecipazione ad OICR italiani e lussemburghesi storici	Art. 26-quinquies del DPR 600/73	No	-
Ritenuta sui dividendi	Art. 27 del DPR 600/73	No	-
Ritenuta sui compensi per avviamento commerciale e sui contributi degli enti pubblici	Art. 28 del DPR 600/73	Si	No
Ritenuta sui compensi e altri redditi corrisposti dallo Stato	Art. 29 del DPR 600/73	No	-
Ritenuta sui premi e sulle vincite	Art. 30 del DPR 600/73	Si	No

MODIFICHE E SEMPLIFICAZIONI AL REGIME DEI FORFETTARI

La modifica appena illustrata va messa in relazione all'abrogazione, disposta dalla Legge di Bilancio 2019, del requisito d'accesso al regime forfettario relativo sostenimento delle spese per lavoro dipendente (art. 1, comma 54, lett. b), Legge di Bilancio 2019).

Tale norma, infatti, disponeva, per l'accesso al regime forfettario, che fosse necessario non aver sostenuto spese complessivamente superiori a Euro 5.000 lordi per lavoro accessorio, dipendente e per compensi erogati ai collaboratori.

Nel nuovo contesto normativo, dunque, i contribuenti che fruiscono del regime forfettario, possono avvalersi di dipendenti e collaboratori senza limitazioni.

In assenza di un apposito obbligo, quindi, i datori di lavoro avrebbero potuto corrispondere ai dipendenti o ai collaboratori una retribuzione al netto delle ritenute relative a contributi previdenziali ma a lordo delle ritenute IRPEF.

La modifica, in sostanza, è diretta a semplificare la gestione degli adempimenti fiscali in capo ai lavoratori interessati, evitando loro la necessario presentazione della dichiarazione dei redditi.

MODIFICHE E SEMPLIFICAZIONI AL REGIME DEI FORFETTARI

La disposizione in commento è entrata in vigore il 1.5.2019 ma, in deroga al principio di irretroattività delle leggi tributarie di cui all'art. 3, Legge n. 212 del 2002, è previsto che i suoi effetti retroagiscano a decorrere dal 1.1.2019.

Per tale ragione, al fine di regolarizzare gli obblighi di ritenuta relativi alle somme già corrisposte dal citato 1.1.2019, viene disposto che l'ammontare complessivo delle ritenute sulle somme corrisposte ai dipendenti a titolo di reddito di lavoro dipendente o a questi assimilati, è:

- Trattenuto in 3 rate mensili di uguale importo, a valere sulle retribuzioni corrisposte a partire dal mese di agosto 2019 (ossia terzo mese successivo all'entrata in vigore del D.L. n. 34 del 2019);
- Versato nei termini di cui agli artt. 8, comma 1, n.1, d.P.R. n. 602 del 1972 e 18, D.lgs. n. 241 del 1997, ossia entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui è stata operata la ritenuta.

NB: le disposizioni in esame si applicheranno anche in favore dei contribuenti che, a decorrere dal periodo d'imposta 2020, accederanno al regime fiscale alternativo (aliquota 20%), previsto per i professionisti e imprenditori con ricavi e compensi tra Euro 65.001 ed Euro 100.000.

MODIFICHE E SEMPLIFICAZIONI AL REGIME DEI FORFETTARI

L'art. 6-bis, D.L. n. 34 del 2019, prevede, come anticipato, una semplificazione in ordine agli obblighi informativi ad essi riservati.

In particolare, si ricorda che i soggetti fruitori del regime forfettario sono esclusi dall'applicazione degli ISA, e, per tale ragione, sono tenuti all'adempimento di specifici obblighi informativi all'attività da loro svolta (art. 1, comma 73, Legge di Bilancio 2015).

Tali obblighi si concretizzano nell'indicazione di specifici elementi relativi all'attivi nei righi RS374 – RS381 del modello REDDITI pf.

Esercenti attività d'impresa		
RS374	Totale dipendenti	n. giornate retribuite
RS375	Mezzi di trasporto /veicoli utilizzati nell'attività	numero
RS376	Costi per l'acquisto di materie prime, sussidiane, semilavorati e merci	,00
RS377	Costo per il godimento di beni di terzi (canoni di leasing, canoni relativi a beni immobili, royalties)	,00
RS378	Spese per l'acquisto carburante per l'autotrazione	,00
Esercenti attività di lavoro autonomo		
RS379	Totale dipendenti	n. giornate retribuite
RS380	Compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente offerenti l'attività professionale e artistica	,00
RS381	Consumi	,00

MODIFICHE E SEMPLIFICAZIONI AL REGIME DEI FORFETTARI

Aggiungendo un ulteriore periodo alla disposizione che prevede tali obblighi (art. 1, comma 73, Legge di Bilancio 2015), l'art. 6-bis, D.L. n. 34 del 2019 dispone che tali obblighi informativi siano individuati escludendo i dati e le informazioni già presenti, alla data di approvazione del modello REDDITI, nelle banche di dati a disposizione dell'Agenzia delle Entrate.

Allo stesso modo tali obblighi saranno individuati, escludendo quelle informazioni e dati che siano contenuti in dichiarazioni o comunicazioni di cui il contribuente o altri soggetti è tenuto ad inviare all'Agenzia delle Entrate.

Tale disposizione sembrerebbe essere già operativa giacché, in assenza di indicazioni, dovrebbe considerarsi, quale termini di entrata in vigore, quello della legge di conversione del D.L. n. 34 del 2019 (legge di conversione 28 giugno 2019, n. 58, in vigore dal 30 giugno 2019).

Si attende dall'Agenzia delle Entrate, quindi, una integrazione o correzione del modello REDDITI PF 2019 che dovrà essere presentato entro il primo 30.11.2019.



AVVOCATI COMMERCIALISTI TRIBUTARISTI ASSOCIATI

ACTA

**NOVITA' IN TEMA DI IVA
ART. 12, 12-TER, 12-QUATER, 12-
QUINQUIES, 12-SEXIES.**

98

Il D.L. n. 34 del 2019 ha introdotto numerose novità in tema di IVA. In particolare, in sede di conversione del decreto, i principali interventi sono stati i seguenti:

- Fatturazione elettronica per gli scambi commerciali intrattenuti con operatori della Repubblica di San Marino (art. 12);
- Ampliamento dei termini per l'emissione della fattura elettronica (art. 12-ter);
- Modalità di presentazione semplificata per la comunicazione dei dati delle liquidazioni IVA relative al quarto trimestre (art. 12-quater);
- Trasmissione telematica dei corrispettivi (art. 12-quinquies);
- Cedibilità dei crediti IVA trimestrali;
- Efficacia retroattiva dell'IVA addebitata in eccesso.



NOVITA' IN TEMA DI IVA

FATTURAZIONE ELETTRONICA CON SAN MARINO

L'art. 12, D.L. n. 34 del 2019, ai fini della regolamentazione dei rapporti di scambio tra l'Italia e San Marino, introduce l'obbligo di fatturazione elettronica per le operazioni che intercorrono tra i due Stati.

Sotto il profilo oggettivo, tali rapporti di scambio, regolati dal D.M. 24.12.1993, riguarderanno:

- Le cessioni di beni verso San Marino;
- Le cessioni di beni verso l'Italia con l'addebito dell'IVA;
- Le cessioni di beni verso l'Italia senza addebito dell'IVA.

L'obbligo di fatturazione elettronica, per il momento, non riguarderà le prestazioni di servizi che i soggetti passivi italiani effettuano o ricevono con controparti di San Marino. Ed infatti, tali operazioni non sono ricomprese nella disciplina speciale del D.M. 24.12.1993 ma è probabile che tale aspetto sarà oggetto di un possibile intervento di adeguazione.

Resta ferma la facoltà di emettere su base facoltativa fattura in formato elettronico.



NOVITA' IN TEMA DI IVA

FATTURAZIONE ELETTRONICA CON SAN MARINO

Sotto il profilo soggettivo, sono esonerati dagli obblighi di fatturazione elettronica nei rapporti di scambio con San Marino, i soggetti che già beneficiano di specifici esoneri dall'emissione di fatture elettroniche.

Si tratta, in particolare, di coloro che:

- Rientrano nel regime di vantaggio di cui all'art. 27, comma 1 e 2, D.L. n. 98 del 2011;
- Applicano il regime forfettario di cui all'art. 1, comma 54 e ss., Legge di Bilancio 2015;
- Hanno esercitato l'opzione per la Legge n. 398 del 2001;
- Per l'anno 2019 sono tenuti all'invio dei dati al Sistema "Tessera sanitaria" (ad es. strutture autorizzate per l'erogazione di servizi sanitari e non accreditati al SSN come le cliniche private; ottici, infermieri, medici veterinari, farmacie, ecc.).

Le regole tecniche mediante le quali eseguire i nuovi obblighi di fatturazione elettronica saranno definite da un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate di emanazione successiva all'entrata in vigore della Legge di conversione del D.L. n. 34 del 2019.

NOVITA' IN TEMA DI IVA

NUOVI TERMINI DI EMISSIONE DELLA FATTURA ELETTRONICA

Con l'art. 12-*bis*, invece, è stato incrementato a 12 giorni il termine di emissione delle fatture elettroniche, precedentemente stabilito in 10 giorni per effetto dell'art. 11, D.L. n. 118 del 2019.

A decorrere dal 1.7.2019, dunque, sarà possibile emettere fattura «immediata» entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione, determinata ai sensi dell'art. 6, d.P.R. n. 633 del 1972.

Tra le indicazioni che andranno riportate in fattura, dunque, sarà necessario specificare la data di effettuazione dell'operazione, se diversa da quella di emissione.

NOVITA' IN TEMA DI IVA

COMUNICAZIONE LIQUIDAZIONI IVA PERIODICHE

L'art. 12-*quater*, D.L. n. 34 del 2019, ha modificato l'art. 21-*bis*, comma 1, D.L. n. 78 del 2010, nella parte in cui dispone l'obbligo, per i soggetti passivi IVA, di trasmettere telematicamente, su base trimestrale, la comunicazione dei dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche IVA.

In particolare, secondo le nuove norme, la comunicazione dei dati relativa al quarto trimestre può essere effettuata con la dichiarazione annuale IVA, purché quest'ultima sia presentata entro il mese di febbraio dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

In assenza di indicazioni specifiche, sembrerebbe che la nuova modalità di presentazione si applichi a partire dalla comunicazione relativa al quarto trimestre 2019.

NOVITA' IN TEMA DI IVA TRASMISSIONE DEI CORRISPETTIVI

L'art. 12-*quinquies*, comma 1, D.L. n. 34 del 2019, amplia i termini per la trasmissione dei corrispettivi per i soggetti IVA che, ai sensi dell'art. 2, comma 1, D.lgs. n. 127 del 2015, sono tenuti a memorizzare elettronicamente e a trasmettere in via telematica i data all'Agenzia delle Entrate, in quanto svolgono **attività di commercio al minuto o attività assimilate ai sensi dell'art. 22, d.P.R. n. 633 del 1972.**

Il suddetto obbligo, si ricorda, entra in vigore:

- Dal 1.7.2019 per i soggetti passivi IVA che, nel 2018, hanno realizzato volume d'affari superiore a Euro 400.000;
- Dal 1.1.2020 per la generalità dei soggetti IVA di cui all'art. 22, d.P.R. n. 633 del 1972 che, ai sensi dell'art. 2, comma 1, D.lgs. n. 127 del 2015, svolgono attività di commercio al minuto o attività assimilate e per soggetti passivi IVA non stabiliti nel territorio dello Stato ma identificati ai sensi dell'art. 35-*ter*, d.P.R. n. 633 del 1972 o attraverso un rappresentante fiscale.

Premesso ciò, il novellato art. 2, comma 6-*ter*, D.lgs. n. 127 del 2017 prevede che i dati dei corrispettivi giornalieri sono trasmessi in via telematica **entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione** e non più entro 5 giorni. Rimane invariato il termine giornaliero di memorizzazione dei corrispettivi.

NOVITA' IN TEMA DI IVA TRASMISSIONE DEI CORRISPETTIVI

Analogamente a quanto previsto in tema di fatturazione elettronica obbligatoria, l'art. 2, comma 6-ter, D.lgs. n. 127 del 2015, novellato dall'art. 12-quinquies, D.L. n. 34 del 2019, stabilisce che, **nei primi sei mesi di vigenza del nuovo obbligo** di memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi, **le sanzioni previste in materia non si applicano laddove i dati vengano inviati entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.**

Le sanzioni, si ricorda, ai sensi dell'art. 2, comma 6, D.lgs. 127 del 2015 per l'effetto del rinvio agli artt. 6 e 12, comma 2, D.lgs. n. 471 del 1997, sono:

- in caso di omessa memorizzazione o trasmissione dei dati dei corrispettivi o di memorizzazione o trasmissione di dati incompleti o non veritieri, la sanzione pecuniaria del 100% dell'imposta corrispondente all'importo non memorizzato o non trasmesso;
- in caso di contestazione, nel corso di un quinquennio, di quattro distinte violazioni compiute in giorni differenti, la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività o la sospensione della stessa per un periodo da 3 giorni ad 1 mese.

NOVITA' IN TEMA DI IVA

CEDIBILITÀ DEI CREDITI IVA TRIMESTRALI

L'art. 12-sexies, D.L. n. 34 del 2019, introduce la possibilità per i soggetti passivi IVA di cedere i crediti IVA maturati trimestralmente. La disposizione si applica ai crediti per i quali è chiesto il rimborso a decorrere dal 1.1.2020.

Ciò, a condizione che il soggetto passiva IVA posseda i requisiti per la richiesta di rimborso infrannuale di cui all'art. 38-bis, d.P.R. n. 633 del 1972.

Con riferimento ai requisiti in esame, si ricorda, che questi devono essere attestati con dichiarazione sostitutiva di atto notorio ed hanno oggetto le caratteristiche soggettive del contribuente, tra le quali, ad esempio:

(i) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40%, (ii) la consistenza degli immobili non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40% per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata, (iii) l'attività stessa non è cessata né si è ridotta, (iv) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi, (v) non risultano cedute, se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati, nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50% del capitale sociale.

NOVITA' IN TEMA DI IVA EFFICACIA RETROATTIVA DELL'IVA ADDEBITATA IN ECCESSO

L'art. 6, comma 3-*bis*, D.L. n. 34 del 2019, modifica l'art. 1, comma 935, Legge di Bilancio 2019, riconoscendo espressamente la retroattività della disciplina sanzionatoria, più favorevole, prevista dall'art. 6, comma 6, D.lgs. n. 471 del 1997. Si tratta dell'ipotesi in cui il contribuente computi illegittimamente in detrazione l'IVA, dovuta o addebitata in via di rivalsa, in misura superiore a quella effettiva erroneamente assolta dal cedente/prestatore.

Per l'effetto della disposizione in commento, la disciplina sanzionatoria più favorevole troverà applicazione anche alle fattispecie anteriori al 1.1.2018, in cui, salvo i casi di frode, il cessionario/committente mantiene il diritto alla detrazione per l'IVA applicata in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta o dovuta dal cedente/prestatore.

- Il cedente addebita al cessionario un corrispettivo di 100 euro + IVA erroneamente calcolata al 22%, invece che al 10%, emettendo una fattura per un ammontare complessivo di 122 euro e versando all'Erario 22 euro di IVA. Non viene applicata sanzione al cedente.
- Il cessionario dopo aver pagato al fornitore 122 euro, all'atto della detrazione (nell'ipotesi il cessionario ha diritto a detrazione nella misura del 100%) detrae l'intero importo di 22 euro. In questo caso deve essere considerata spettante la detrazione totale operata, ma il cessionario sarà assoggettato ad una sanzione da 250 a 10.000 euro, peraltro ravvedibile secondo le disposizioni dell'art. 13 d.lgs 472

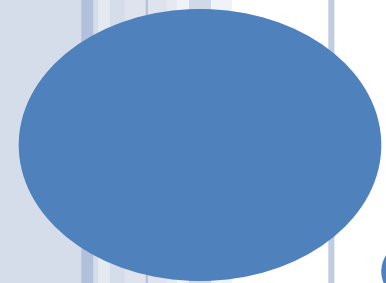
In tali casi, quindi, sarà soggetto a una sanzione compresa fra Euro 250 ed Euro 10.000 in luogo di quella, più gravosa, pari al 90% dell'imposta indebitamente detratta.



AVVOCATI COMMERCIALISTI TRIBUTARISTI ASSOCIATI

ACTA

ENTI ASSOCIATIVI ASSISTENZIALI E PROROGA DEL TERMINE PER L'ADEGUAMENTO DEGLI STATUTI



108



ENTI ASSOCIATIVI ASSISTENZIALI E PROROGA DEL TERMINE PER L'ADEGUAMENTO DEGLI STATUTI

L'art. 14, D.L. n. 34 del 2019, chiarisce il perimetro soggettivo dell'art. 148, TUIR, relativo al regime fiscale previsto per gli enti non commerciali di natura associativa che, come noto, consiste nell'esclusione da tassazione diretta dei proventi derivanti dalle prestazioni effettuate in diretta attuazione degli scopi istituzionali.

In particolare, la norma riscrive il testo dell'art. 148, comma 3, TUIR, coordinandolo con la disciplina transitoria del Codice del Terzo Settore (CTS - D.lgs. N. 117 del 2017) nonché con le modifiche introdotte con la Legge di Bilancio 2019.

Si ricorda, preliminarmente, che l'art. 89, comma 4, CTS aveva eliminato dal novero degli enti beneficiari dell'agevolazione di cui all'art. 148, comma 3, TUIR, gli enti assistenziali, culturali, di formazione extrascolastica e di promozione sociale.

La modifica in questione, tuttavia, non è ancora efficace essendo subordinata all'operatività dei nuovi regimi fiscali previsti dal CTS e, quindi, all'autorizzazione della Commissione Europea e all'istituzione del Registro unico degli Enti del Terzo Settore (RUNTS).

(segue)



ENTI ASSOCIATIVI ASSISTENZIALI E PROROGA DEL TERMINE PER L'ADEGUAMENTO DEGLI STATUTI

Successivamente, la Legge di Bilancio 2019 ha modificato la disciplina dell'art. 148, comma 3, TUIR, includendo tra i beneficiari dell'agevolazione fiscale anche le strutture periferiche di natura privatistica, necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse.

Il Legislatore, tuttavia, nell'apportare tale modifica, non ha tenuto conto dell'efficacia differita delle norme introdotte dal CTS.

La conseguenza di tale modifica ha determinato la scomparsa dall'art. 148, comma 3, TUIR, delle associazioni assistenziali, culturali, di formazione extrascolastica e di promozione sociale che, in realtà, dovevano rimanere nel testo nella fase transitoria.



ENTI ASSOCIATIVI ASSISTENZIALI E PROROGA DEL TERMINE PER L'ADEGUAMENTO DEGLI STATUTI

In seguito, il D.L. n. 34 del 2019, nella formulazione originaria, ha reintrodotto tra i beneficiari in via stabile le associazioni assistenziali senza tenere conto ancora una volta della disciplina transitoria dell'art. 89, comma 4, CTS. Di qui la necessità di operare in sede di conversione in legge un duplice intervento:

- Da un lato, è stato riscritto il testo attualmente vigente dell'art. 148, comma 3, TUIR, includendovi tutti gli enti che possono beneficiare dell'agevolazione nel periodo transitorio (oltre alle associazioni culturali, di formazione extrascolastica, assistenziali e di promozione sociale, vi rientrano anche le strutture periferiche necessarie agli enti pubblici non economici, introdotte come beneficiarie dalla Legge di Bilancio 2019);
- Da un altro lato, sono state riscritte le modifiche dell'art. 89, comma 4, CTS (per coordinarle con la nuova formulazione, le quali diverranno efficaci con l'autorizzazione della Commissione Europea).

A regime, dunque, l'art. 148, comma 3, TUIR, continuerà ad applicarsi agli enti assistenziali, in linea con l'intento originario del Decreto Crescita, mentre le associazioni culturali, di formazione extrascolastica e di promozione sociale potranno far riferimento ai nuovi regimi fiscali previsti dal CTS.



ENTI ASSOCIATIVI ASSISTENZIALI E PROROGA DEL TERMINE PER L'ADEGUAMENTO DEGLI STATUTI

Altre importanti novità sono introdotte all'art. 43, D.L. n. 34 del 2019, in materia di termini per l'adeguamento degli statuti degli Enti del Terzo settore (ETS) e delle imprese sociali.

In deroga a quanto attualmente previsto all'art. 101, comma 2, CTS, viene introdotta una proroga al termine per procedere agli adeguamenti statutari, che dal 3 agosto 2019 slitta al 30 giugno 2020.

Il nuovo termine riguarda non solo Onlus, associazioni di promozione sociale e organizzazioni di volontariato, ma anche bande musicali e imprese sociali. Ampliamento soggettivo che desta perplessità in quanto comporta, un onere di adeguamento a carico delle bande musicali, le quali non sono necessariamente tenute ad iscriversi nel RUNTS.

Il nuovo testo, inoltre, estende la proroga anche alle imprese sociali, il cui termine per l'adeguamento è già scaduto lo scorso 20 gennaio rischiando di creare una disparità di trattamento tra chi ha già provveduto ad adeguare gli statuti e chi invece, sebbene in ritardo, potrà sanare il proprio inadempimento beneficiando del regime "alleggerito" entro il nuovo termine.

In ogni caso, restano ferme le indicazioni fornite dalla Circolare del Ministero del lavoro 13/2019, che ha precisato che il termine di cui all'art. 101 CTS non è perentorio, ma consente soltanto di avvalersi delle maggioranze dell'assemblea ordinaria per le modifiche di "mero adeguamento". Pertanto, gli enti in questione avranno più tempo per avvalersi della procedura alleggerita, ma dovranno tenere conto della possibilità che nel frattempo sia istituito il RUNTS, con l'avvio delle relative procedure di trasmigrazione/iscrizione (nell'ambito delle quali verrà effettuato dagli Uffici preposti il controllo proprio sullo statuto).

Grazie per la vostra attenzione

ACTA

Avv. Gabriele Sepio
Studio Legale ACTA, Roma - Milano
Sede di Roma
Tel.: 06-7726471
Fax: 06-772647230

113