

ROBERTO MENGARELLI

*Dottore Commercialista
Revisore legale*



Studio via del Commercio n° 6, 60127 ANCONA
tel. 2802820/2804985 - fax 2802821
email roberto@studiomengarelli.it
C.F. MNGRRT55M31A271L - P.I. 01215440429

Circolare per la clientela

DL 26.10.2019 n. 124
(c.d. “decreto fiscale collegato alla legge di bilancio 2020”) conv. L. 19.12.2019 n. 157 -
Principali novità

1 PREMESSA

Il DL 26.10.2019 n. 124 (c.d. “decreto fiscale collegato alla legge di bilancio 2020” è stato convertito nella L. 19.12.2019 n. 157 (pubblicata sulla *G.U.* 24.12.2019 n. 301), prevedendo numerose novità rispetto al testo originario.

Il DL 124/2019 è entrato in vigore il 27.10.2019, mentre la L. 157/2019 è entrata in vigore il 25.12.2019. Tuttavia, per numerose disposizioni sono previste specifiche decorrenze.

Di seguito si analizzano le principali novità contenute nel DL 124/2019 convertito.

2 PRINCIPALI NOVITÀ FISCALI

Di seguito si riepilogano le principali novità in ambito fiscale contenute nel DL 26.10.2019 n. 124, conv. L. 19.12.2019 n. 157, ad eccezione delle novità in materia di diritto penale tributario, che sono analizzate nel successivo § 4.

Argomento	Descrizione
Versamento delle ritenute fiscali e dei contributi nell'ambito dei contratti di appalto o di prestazione di opere e servizi	<p>L'art. 4 del DL 124/2019 convertito ha introdotto il nuovo art. 17-<i>bis</i> nel DLgs. 241/97, che deroga al precedente art. 17 co. 1 in materia di versamenti e compensazioni.</p> <p>Il testo originario della norma, che è stato integralmente modificato durante l'<i>iter</i> di conversione, aveva introdotto un complesso meccanismo che attribuiva al committente, di regola, la responsabilità del versamento delle ritenute fiscali (sia a titolo di IRPEF che delle relative addizionali) trattenute dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio, garantendo che la provvista per il versamento delle stesse fosse messa a disposizione dal datore di lavoro, oppure mediante compensazione con i corrispettivi maturati a favore delle imprese appaltatrici o affidatarie e non ancora corrisposti.</p> <p>Nella formulazione attuale, invece, la norma prevede che spetti alle imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici l'obbligo di versare le ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati per i lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio, senza poterle compensare nel modello F24 con proprie posizioni creditorie, se eseguono opere o servizi per un importo complessivo annuo superiore a 200.000,00 euro da realizzare con prevalente utilizzo di manodopera. Il committente, invece, ha l'obbligo di controllare che l'impresa adempia al versamento delle ritenute e, se rileva un inadempimento, deve sospendere il pagamento dei corrispettivi e comunicarlo all'Agenzia delle Entrate competente.</p> <p>Ambito soggettivo</p> <p>La norma si applica ai committenti che affidano il compimento di una o più opere o di uno o più servizi, che siano sostituiti d'imposta e residenti ai fini delle imposte dirette nello Stato.</p> <p>Sono esclusi dalla disciplina in esame i committenti che non hanno la qualifica di sostituiti d'imposta, ad esempio le persone fisiche che non agiscono nell'ambito di attività imprenditoriali o professionali (c.d. “privati”).</p> <p>Ambito oggettivo</p> <p>La deroga introdotta con l'art. 17-<i>bis</i> del DLgs. 241/97 si applica ai committenti che affidino ad un'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice l'esecuzione di una o più opere o di uno o più servizi per un importo complessivo annuo superiore a 200.000,00 euro, attraverso “<i>contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati dal prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo</i>”.</p> <p>Per rientrare nell'ambito applicativo della disposizione devono coesistere:</p>

Argomento	Descrizione
<p><i>segue</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • sia il limite economico (importo annuo complessivo dell'opera o delle opere e del servizio o dei servizi commissionati superiore a 200.000,00 euro); • sia quello relativo all'esecuzione, caratterizzato dalla prevalenza dell'utilizzo della manodopera presso le sedi di attività del committente con beni strumentali di quest'ultimo. <p>Obblighi dell'impresa appaltatrice o affidataria e subappaltatrici</p> <p>L'impresa appaltatrice o affidataria e subappaltatrice:</p> <ul style="list-style-type: none"> • determina e trattiene l'importo delle ritenute fiscali calcolate sui redditi di lavoro dipendente e assimilati corrisposti ai lavoratori impegnati nell'esecuzione dell'opera o del servizio per tutta la durata del contratto; • provvede al versamento delle medesime nel rispetto del termine ordinario, ma senza poterle compensare nel modello F24 con proprie posizioni creditorie. <p>Nei 5 giorni lavorativi successivi rispetto alla scadenza del termine per il pagamento delle ritenute, l'impresa appaltatrice o affidataria e le imprese subappaltatrici trasmettono al committente, e per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice:</p> <ul style="list-style-type: none"> • i modelli F24 utilizzati per il pagamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati dei lavoratori impiegati nella prestazione dell'opera o del servizio affidatogli dal medesimo committente, compilati secondo le indicazioni contenute nella ris. Agenzia delle Entrate 24.12.2019 n. 109; • un elenco nominativo di tutti i lavoratori, indicandone anche il codice fiscale, impiegati nel mese precedente nell'esecuzione dell'opera o del servizio, con il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun lavoratore; • l'ammontare della retribuzione corrisposta a ciascun lavoratore impiegato nell'esecuzione dell'opera o del servizio affidato dal committente; • il dettaglio delle ritenute fiscali eseguite nel mese precedente per ciascun lavoratore, con separata indicazione delle ritenute relative alla prestazione affidata dal committente. <p>Responsabilità dell'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice</p> <p>L'art. 17-bis del DLgs. 241/97 prevede che l'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice sia responsabile per la corretta determinazione e per la corretta esecuzione delle ritenute, nonché per il versamento delle medesime, senza possibilità di compensazione nel modello F24.</p> <p>Tale impresa è responsabile anche nel caso in cui non fornisca al committente i modelli F24 utilizzati per il versamento delle ritenute e i dati necessari per permettergli di verificare la corretta determinazione delle medesime.</p> <p>Obblighi del committente</p> <p>Il committente deve:</p> <ul style="list-style-type: none"> • chiedere all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici la copia dei modelli F24 relativi al versamento delle ritenute, al fine di riscontrarne il corretto adempimento; • sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria, finché perdura l'inadempimento, fino alla concorrenza del 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio o se inferiore per un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate, nel caso in cui non riceva, entro i 5 giorni successivi al termine per il versamento, i modelli F24 utilizzati per il pagamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati dovute in relazione ai lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio, o nel caso in cui li abbia ricevuti ed abbia rilevato un omesso o insufficiente versamento; • comunicare l'inadempimento riscontrato all'Agenzia delle Entrate competente entro 90 giorni.

Argomento	Descrizione
<p><i>segue</i></p>	<p>Responsabilità del committente</p> <p>L'inadempimento degli obblighi previsti per il committente dall'art. 17-<i>bis</i> del DLgs. 241/97 genera una responsabilità a suo carico solo nel caso in cui si verifichi l'omesso o il parziale versamento delle ritenute da parte dell'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice, esponendolo all'obbligo di pagare una somma commisurata alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice.</p> <p>Sanzioni per il committente</p> <p>L'art. 17-<i>bis</i> co. 4 del DLgs. 241/97 dispone che il committente inadempiente sia obbligato al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice per la violazione degli obblighi di:</p> <ul style="list-style-type: none"> • corretta determinazione delle ritenute; • corretta esecuzione delle medesime; • tempestivo versamento delle ritenute senza possibilità di compensazione. <p>La somma chiesta al committente si aggiunge alla sanzione irrogata per l'inadempimento dell'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice e non può essere pagata mediante compensazione nel modello F24.</p> <p>Ravvedimento operoso</p> <p>Il termine di 90 giorni previsto per il committente che, avendo riscontrato un inadempimento dell'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice deve comunicarlo all'Agenzia delle Entrate, permette alle medesime di avvalersi del ravvedimento per rimediare alla violazione commessa, potendo beneficiare della riduzione delle sanzioni ad un decimo se perfezionato entro 30 giorni dalla data della violazione e ad un nono se la regolarizzazione viene posta in essere entro 90 giorni dalla violazione commessa.</p> <p>L'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice può regolarizzare la violazione commessa anche dopo il termine dei 90 giorni, ma in tal caso il committente avrà comunicato l'inadempimento all'Agenzia delle Entrate. Pertanto, aumenta per l'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice il rischio di non poter ravvedere la violazione commessa, nel caso in cui venga notificato uno degli atti che inibiscono la facoltà di ravvedersi (es. atto di accertamento, irrogazione di sanzioni, cartella di pagamento).</p> <p>Contributi previdenziali e premi INAIL - Esclusione della compensazione</p> <p>Il nuovo art. 17-<i>bis</i> del DLgs. 241/97 prevede inoltre che le imprese appaltatrici o affidatarie e le imprese subappaltatrici devono versare, senza potersi avvalere della compensazione nel modello F24 con proprie posizioni creditorie, quanto dovuto per contributi previdenziali e assistenziali e premi assicurativi obbligatori maturati:</p> <ul style="list-style-type: none"> • in relazione alle retribuzioni erogate ai dipendenti direttamente impiegati nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati; • nel corso di durata del contratto. <p>Facoltà di disapplicazione della nuova disciplina</p> <p>L'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice disapplica l'art. 17-<i>bis</i> del DLgs. 241/97 (anche per i versamenti contributivi) se nell'ultimo giorno del mese precedente a quello previsto per il versamento delle ritenute soddisfa i seguenti requisiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • risulti in attività da almeno 3 anni, sia in regola con gli obblighi dichiarativi e abbia eseguito nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio versamenti complessivi registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti da tali dichiarazioni;

Argomento	Descrizione
<p><i>segue</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • non abbia iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito affidati agli Agenti della Riscossione per imposte sui redditi, IRAP, ritenute e contributi previdenziali per importi superiori a 50.000,00 euro, per i quali siano ancora dovuti pagamenti o non vi siano provvedimenti di sospensione o piani di rateazione per i quali non sia intervenuta la decadenza. <p>È previsto il rilascio di un certificato da parte dell’Agenzia delle Entrate che attesti il possesso dei richiamati requisiti e che ha validità di 4 mesi dal rilascio.</p> <p>Decorrenza</p> <p>Le nuove disposizioni si applicano a decorrere dall’1.1.2020, quindi dalle ritenute operate da tale data, anche con riferimento ai contratti stipulati prima del 1° gennaio (ris. Agenzia delle Entrate 23.12.2019 n. 108).</p>
<p>Cessazione partita IVA e VIES - Divieto di compensazione</p>	<p>L’art. 2 del DL 124/2019 convertito prevede l’impossibilità di avvalersi della compensazione per i contribuenti nei confronti di quali sia stato notificato da parte dell’Agenzia delle Entrate:</p> <ul style="list-style-type: none"> • il provvedimento di cessazione della partita IVA; • ovvero il provvedimento di esclusione della partita IVA dalla banca dati VIES. <p>Cessazione della partita IVA</p> <p>Il divieto di compensazione, nel caso in cui sia stato notificato il provvedimento di cessazione della partita IVA, ha effetti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • relativamente a qualsiasi tipologia di crediti (tributari e non tributari); • senza limiti di importo dei crediti stessi; • a partire dalla data di notifica del provvedimento e sino a quando la partita IVA risulti cessata. <p>Esclusione dal VIES</p> <p>Il divieto di compensazione, nel caso in cui sia stato notificato il provvedimento di esclusione della partita IVA dalla banca dati VIES, ha effetti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • relativamente ai soli crediti IVA; • a partire dalla data di notifica del provvedimento e sino a quando non siano rimosse le irregolarità che hanno generato l’emissione del provvedimento di esclusione. <p>Scarto del modello F24</p> <p>Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti in violazione di quanto descritto, il relativo modello F24 è scartato. Lo scarto è comunicato tramite i servizi telematici dell’Agenzia delle Entrate al soggetto che ha trasmesso il modello F24, mediante apposita ricevuta.</p>
<p>Compensazione nel modello F24 di crediti relativi a imposte dirette e IRAP - Obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione</p>	<p>Per effetto dell’art. 3 co. 1 del DL 124/2019 convertito, l’obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione per la compensazione nel modello F24 di crediti, per importi superiori a 5.000,00 euro annui, viene esteso:</p> <ul style="list-style-type: none"> • alle imposte sui redditi e relative addizionali; • alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi; • all’IRAP. <p>Tali crediti potranno quindi essere utilizzati in compensazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> • solo a seguito della presentazione del modello REDDITI o IRAP dal quale emergono; • a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della relativa dichiarazione. <p>In pratica, vengono estese ai crediti relativi alle imposte sui redditi e all’IRAP le stesse regole già applicabili ai crediti IVA.</p>

Argomento	Descrizione
<p><i>segue</i></p>	<p>Decorrenza</p> <p>La nuova disciplina si applica con riferimento ai crediti maturati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2019 (art. 3 co. 3 del DL 124/2019 convertito), quindi da quelli emergenti dai modelli REDDITI 2020 e IRAP 2020.</p> <p>Per i crediti maturati nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2018, emergenti dai modelli REDDITI 2019 e IRAP 2019, rimangono invece applicabili le precedenti disposizioni che non prevedevano l'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione dalla quale emergono.</p>
<p>Presentazione dei modelli F24 contenenti compensazioni - Obbligo di utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate - Estensione</p>	<p>Per effetto dell'art. 3 co. 2 del DL 124/2019 convertito, viene esteso ai contribuenti non titolari di partita IVA l'obbligo di utilizzare i sistemi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli F24 contenenti compensazioni, senza limiti di importo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • di crediti relativi alle imposte sui redditi (IRPEF e IRES) e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'IRAP; • dei crediti d'imposta ai fini agevolativi da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi. <p>In pratica, anche per i contribuenti non titolari di partita IVA l'utilizzo dei sistemi telematici dell'Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli F24 contenenti compensazioni diventa un obbligo generalizzato, mentre prima era previsto solo in caso di modelli F24 "a saldo zero" o di particolari crediti d'imposta agevolativi.</p> <p>Crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta</p> <p>L'obbligo di utilizzare i sistemi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli F24 contenenti compensazioni viene esteso a tutti i crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta (es. per ritenute alla fonte, rimborsi da modelli 730, "bonus Renzi"), indipendentemente dal possesso della partita IVA.</p> <p>Decorrenza</p> <p>La nuova disciplina si applica con riferimento ai crediti maturati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2019 (art. 3 co. 3 del DL 124/2019 convertito), quindi, ad esempio, da quelli emergenti dai modelli REDDITI 2020 e IRAP 2020.</p>
<p>Consegna e trasmissione telematica delle certificazioni del sostituto d'imposta - Nuovi termini dal 2021</p>	<p>Per effetto dell'art. 16-<i>bis</i> co. 2 del DL 124/2019 convertito, dal 2021 viene stabilito al 16 marzo il termine per:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la consegna al contribuente delle certificazioni del sostituto d'imposta; • la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate delle Certificazioni Uniche. <p>Certificazioni Uniche non rilevanti per la precompilata</p> <p>Rimane ferma la scadenza del 31 ottobre per la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate delle Certificazioni Uniche non rilevanti per la predisposizione delle dichiarazioni precompilate.</p> <p>Certificazioni relative al periodo d'imposta 2019</p> <p>Le certificazioni relative al 2019 dovranno quindi ancora essere:</p> <ul style="list-style-type: none"> • inviate in via telematica all'Agenzia delle Entrate entro il 9.3.2020 (in quanto il 7 marzo cade di sabato); • consegnate ai contribuenti entro il 31.3.2020.
<p>Trasmissione telematica dei dati per la precompilazione delle dichiarazioni - Nuovi termini dal 2021</p>	<p>Per effetto dell'art. 16-<i>bis</i> co. 4 del DL 124/2019 convertito, dal 2021 viene prorogato al 16 marzo il termine del 28 febbraio stabilito per la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati relativi agli oneri deducibili e detraibili da utilizzare per la precompilazione delle dichiarazioni dei redditi.</p> <p>Messa a disposizione della dichiarazione precompilata</p> <p>Conseguentemente, sempre dal 2021, il termine per la messa a disposizione della dichiarazione precompilata da parte dell'Agenzia delle Entrate viene differito dal 15 al 30</p>

Argomento	Descrizione
	<p>aprile.</p> <p>Comunicazione dei dati relativi al periodo d'imposta 2019</p> <p>Le comunicazioni in via telematica dei dati relativi al periodo d'imposta 2019 devono quindi ancora essere effettuate entro:</p> <ul style="list-style-type: none"> • il 31.1.2020, in relazione alle spese sanitarie; • il 28.2.2020 (non rileva l'anno bisestile), in relazione agli altri oneri deducibili o detraibili (comprese le spese veterinarie).
<p>Presentazione e trasmissione telematica dei modelli 730 ed effettuazione dei conguagli - Nuovi termini dal 2021</p>	<p>Per effetto dell'art. 16-<i>bis</i> co. 1 e 3 del DL 124/2019 convertito, dal 2021 vengono previsti nuovi termini in relazione ai modelli 730.</p> <p>Presentazione dei modelli 730 - Nuovo termine dal 2021</p> <p>A decorrere dal 2021, il termine di presentazione del modello 730 viene stabilito al 30 settembre, indipendentemente dalla modalità di presentazione (presentazione diretta, al sostituto d'imposta che presta assistenza fiscale, ad un CAF-dipendenti o professionista abilitato).</p> <p>Presentazione dei modelli 730/2020</p> <p>I modelli 730/2020, relativi al periodo d'imposta 2019, devono quindi ancora essere presentati entro il:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 7.7.2020, in caso di presentazione al sostituto d'imposta che presta assistenza fiscale; • 23.7.2020, in caso di presentazione diretta da parte del contribuente o mediante un CAF-dipendenti o un professionista abilitato. <p>Trasmissione telematica dei modelli 730 - Nuovi termini dal 2021</p> <p>A decorrere dal 2021, i CAF-dipendenti e i professionisti abilitati, nonché i sostituti d'imposta che prestano assistenza fiscale, devono trasmettere i modelli 730 all'Agenzia delle Entrate entro:</p> <ul style="list-style-type: none"> • il 15 giugno, per le dichiarazioni presentate dal contribuente entro il 31 maggio; • il 29 giugno, per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 1° al 20 giugno; • il 23 luglio, per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 21 giugno al 15 luglio; • il 15 settembre, per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 16 luglio al 31 agosto; • il 30 settembre, per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 1° al 30 settembre. <p>Entro gli stessi termini devono essere trasmessi all'Agenzia delle Entrate anche i modelli 730-4 per l'effettuazione dei conguagli.</p> <p>Trasmissione telematica dei modelli 730/2020</p> <p>I modelli 730/2020, relativi al periodo d'imposta 2019, devono quindi ancora essere trasmessi in via telematica all'Agenzia delle Entrate:</p> <ul style="list-style-type: none"> • da parte del sostituto d'imposta che presta assistenza fiscale, entro il 7.7.2020; • da parte dei CAF-dipendenti e dei professionisti abilitati, entro: <ul style="list-style-type: none"> – il 29.6.2020, per le dichiarazioni presentate dal contribuente entro il 22 giugno; – il 7.7.2020, per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 23 al 30 giugno; – il 23.7.2020, per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 1° al 23 luglio. <p>Consegna al contribuente della copia del modello 730 elaborato</p> <p>Resta fermo che, prima della trasmissione telematica del modello 730 all'Agenzia delle Entrate, i CAF-dipendenti, i professionisti abilitati e i sostituti d'imposta che prestano assistenza fiscale devono consegnare al contribuente la copia del modello 730 elaborato e del relativo prospetto di liquidazione (modello 730-3).</p>

Argomento	Descrizione
	<p>Effettuazione dei conguagli in capo al contribuente</p> <p>Per effetto dei nuovi termini di trasmissione telematica dei modelli 730 e 730-4, dal 2021 vengono ridefinite anche le scadenze per l'effettuazione in capo al contribuente, da parte del sostituto d'imposta, dei conguagli (a debito o a credito) derivanti dai modelli 730.</p> <p>Le somme risultanti a debito dal prospetto di liquidazione saranno infatti trattenute sulla prima retribuzione utile e comunque sulla retribuzione di competenza del mese successivo a quello in cui il sostituto d'imposta ha ricevuto il prospetto di liquidazione (ovvero secondo mese successivo per i pensionati).</p> <p>Analogamente, le somme risultanti a credito saranno rimborsate sulla prima retribuzione utile e comunque sulla retribuzione di competenza del mese successivo a quello in cui il sostituto d'imposta ha ricevuto il prospetto di liquidazione.</p>
<p>Ravvedimento operoso - Limiti temporali</p>	<p>Per effetto dell'art. 10-bis del DL 124/2019 convertito, viene estesa a tutti i comparti impositivi la possibilità di eseguire il ravvedimento operoso senza limitazioni temporali, entro, quindi, i termini di decadenza per la notifica dell'atto impositivo.</p> <p>Ciò vale, in particolar modo, per i tributi locali e per tutte le entrate che hanno natura tributaria, come i contributi consortili.</p> <p>In precedenza, il ravvedimento operoso, per i tributi diversi da quelli amministrati dall'Agenzia delle Entrate, dai tributi doganali e dalle accise, doveva avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui è stata commessa la violazione o entro l'anno dalla violazione stessa.</p> <p>Rimane fermo che, per i tributi diversi da quelli amministrati dall'Agenzia delle Entrate, dai tributi doganali e dalle accise, il ravvedimento operoso rimane inibito dall'inizio di un controllo fiscale, ad esempio dalla notifica di un questionario o da un accesso.</p>
<p>Interessi fiscali - Rimodulazione</p>	<p>L'art. 37 co. 1-ter e 1-quater del DL 124/2019 convertito prevede una generale rimodulazione dei tassi di interesse previsti dalla legislazione fiscale, ad oggi fissati dal DM 21.5.2009.</p> <p>Nello specifico, il tasso di interesse per il versamento, la riscossione e i rimborsi di ogni tributo è determinato, nel rispetto degli equilibri di finanza pubblica, in misura compresa tra lo 0,1% e il 3%.</p> <p>Provvedimento attuativo</p> <p>Nel rispetto di tali limiti, i tassi applicabili dovranno essere individuati con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze.</p>
<p>"Rottamazione dei ruoli" - Versamento delle somme dovute o della prima rata - Proroga al 2.12.2019</p>	<p>In base all'art. 3 del DL 119/2018, era possibile aderire alla c.d. "rottamazione dei ruoli" consegnati agli Agenti della Riscossione dall'1.1.2000 al 31.12.2017, beneficiando in questo modo dello stralcio di sanzioni amministrative e interessi di mora.</p> <p>La domanda andava presentata entro il 30.4.2019, termine prorogato al 31.7.2019 per determinate categorie di contribuenti.</p> <p>Coloro i quali hanno presentato domanda entro il 30.4.2019, avrebbero dovuto pagare la prima rata o tutte le somme entro il 31.7.2019, mentre coloro i quali hanno presentato la domanda entro il 31.7.2019 avrebbero dovuto pagare la prima rata o tutte le somme entro il 2.12.2019 (in quanto il 30 novembre cadeva di sabato).</p>
<p>Imponibilità IVA delle prestazioni per le patenti di guida B e C1</p>	<p>L'art. 32 co. 1 del DL 124/2019 convertito esclude dal regime di esenzione IVA, previsto per la generalità dei servizi didattici, le prestazioni relative all'insegnamento della guida automobilistica ai fini dell'ottenimento delle patenti di guida per i veicoli delle categorie B e C1.</p> <p>Efficacia</p> <p>La disposizione ha efficacia dall'1.1.2020.</p> <p>Salvaguardia dei comportamenti progressi</p>

Argomento	Descrizione
	<p>Sono fatti salvi i comportamenti difformi adottati dai contribuenti anteriormente alla data di entrata in vigore della disposizione, per effetto della sentenza della Corte di Giustizia UE 14.3.2019 causa C-449/17.</p> <p>Certificazione dei corrispettivi</p> <p>L'art. 32 co. 4 del DL 124/2019 convertito stabilisce, a decorrere dall'1.1.2020, l'abolizione dell'esonero dall'obbligo di certificazione fiscale di cui potevano beneficiare le prestazioni didattiche, finalizzate al conseguimento della patente, rese dalle autoscuole.</p> <p>Per le suddette prestazioni, le autoscuole:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sono tenute alla memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri ai sensi dell'art. 2 co. 1 del DLgs. 127/2015; • possono, fino al 30.6.2020, documentare i corrispettivi mediante il rilascio della ricevuta fiscale ovvero dello scontrino fiscale.
<p>Utilizzo dei file delle fatture elettroniche</p>	<p>L'art. 14 del DL 124/2019 convertito modifica l'art. 1 del DLgs. 127/2015, prevedendo la memorizzazione integrale dei <i>file</i> delle fatture elettroniche sino al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello della dichiarazione cui i documenti si riferiscono o alla definizione di eventuali giudizi. Sulla base della nuova disposizione, l'Amministrazione finanziaria potrà, quindi, memorizzare anche i dati richiesti dall'art. 21 co. 2 lett. g) del DPR 633/72, concernenti la natura, qualità e quantità dei beni e servizi che formano oggetto dell'operazione, anche in caso di mancata adesione del contribuente al servizio di consultazione delle fatture elettroniche.</p> <p>I dati così ottenuti potranno essere utilizzati:</p> <ul style="list-style-type: none"> • dalla Guardia di Finanza per l'assolvimento di funzioni di politica economica e finanziaria ad essa demandate; vengono potenziate, in questo modo, le attività di contrasto a violazioni non necessariamente relative al settore tributario (mercato dei capitali, tutela della proprietà intellettuale, ecc.); • dall'Agenzia delle Entrate e dalla Guardia di Finanza nell'ambito delle attività di analisi del rischio di evasione fiscale. <p>In sede di attuazione delle nuove disposizioni, la Guardia di Finanza e l'Agenzia delle Entrate sono comunque tenute ad adottare "<i>idonee misure di garanzia a tutela dei diritti e delle libertà dell'interessato</i>", sentito il Garante per la protezione dei dati personali.</p> <p>Restano ferme le disposizioni speciali in tema di fatturazione elettronica, anche con riguardo alla memorizzazione, conservazione e consultazione delle e-fatture, relative alle operazioni destinate agli organismi di informazione per la sicurezza della Repubblica (DIS, AISE, AISI).</p>
<p>Prestazioni sanitarie nei confronti di persone fisiche - Proroga del divieto di emissione di fatture elettroniche</p>	<p>Non essendo ancora state individuate modalità specifiche per l'emissione della fattura elettronica da parte dei soggetti che effettuano prestazioni sanitarie nei confronti delle persone fisiche, l'art. 15 del DL 124/2019 convertito ha disposto la proroga, anche per l'anno 2020, del divieto di emissione di fattura elettronica mediante il Sistema di Interscambio da parte dei soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria con riferimento alle fatture i cui dati sono da inviare a tale Sistema (art. 10-<i>bis</i> del DL 23.10.2018 n. 119).</p> <p>Per effetto delle disposizioni contenute nell'art. 9-<i>bis</i> co. 2 del DL 14.12.2018 n. 135, la proroga ha effetto anche con riferimento alle fatture relative alle prestazioni sanitarie rese nei confronti delle persone fisiche da parte dei soggetti che non sono tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria.</p> <p>Il "decreto fiscale" stabilisce altresì che, a decorrere dall'1.7.2020, i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria adempiono all'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati relativi a tutti i corrispettivi giornalieri mediante trasmissione degli stessi al Sistema tessera sanitaria, tramite strumenti</p>

Argomento	Descrizione
	tecnologici che ne garantiscano l'inalterabilità e la sicurezza (ivi compresi quelli che consentono pagamenti con carte di debito o credito).
Imposta di bollo sulle fatture elettroniche	<p>L'art. 17 del DL 124/2019 convertito, modificando l'art 12-novies del DL 34/2019, prevede che in caso di ritardato, omesso o insufficiente versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche trasmesse mediante il Sistema di Interscambio, l'Agenzia delle Entrate comunichi all'interessato, con modalità telematiche:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'importo dovuto; • la sanzione amministrativa di cui all'art. 13 del DLgs. 471/97, ridotta a un terzo; • gli interessi calcolati fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello di elaborazione della comunicazione. <p>Qualora il soggetto non proceda al versamento degli importi dovuti entro 30 giorni dalla ricezione della suddetta comunicazione, l'Agenzia delle Entrate provvederà all'iscrizione a ruolo delle somme non versate.</p> <p>Versamenti fino a 1.000,00 euro annui</p> <p>Viene inoltre stabilito che, al fine di semplificare gli adempimenti degli operatori, qualora gli importi dovuti non superino la soglia annua di 1.000,00 euro, il versamento dell'imposta possa essere assolto con cadenza semestrale, entro il 16 giugno e il 16 dicembre di ciascun anno.</p>
Reverse charge per appalti e subappalti	<p>L'art. 4 co. 3 del DL 124/2019 convertito stabilisce l'introduzione del meccanismo del <i>reverse charge</i> per le prestazioni di servizi effettuate:</p> <ul style="list-style-type: none"> • tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati, laddove vi sia un prevalente utilizzo di manodopera; • presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma. <p>Esclusioni</p> <p>La nuova disciplina non si applica:</p> <ul style="list-style-type: none"> • alle prestazioni di servizi relative al settore dell'edilizia (art. 17 co. 6 lett. a) e a-ter) del DPR 633/72) ed alle prestazioni nei confronti della P.A. e di altri enti e società assoggettati a <i>split payment</i> (art. 17-ter del DPR 633/72); • alle agenzie per il lavoro (Capo I del Titolo II del DLgs. 276/2003). <p>Efficacia</p> <p>L'efficacia della nuova fattispecie di <i>reverse charge</i> è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una specifica misura di deroga alla direttiva 2006/112/CE (art. 4 co. 4 del DL 124/2019 convertito).</p>
Semplificazione degli adempimenti IVA	<p>Scadenze dell'“esterometro”</p> <p>Grazie ad una modifica dell'art. 1 co. 3-bis del DLgs. 127/2015, è stata inoltre prevista una nuova periodicità di trasmissione del c.d. “esterometro”.</p> <p>La trasmissione telematica delle comunicazioni delle operazioni transfrontaliere dovrà infatti essere effettuata trimestralmente, entro la fine del mese successivo al trimestre di riferimento.</p>
Invio dei corrispettivi mediante strumenti evoluti di incasso	<p>L'art. 21 co. 1-bis del DL 124/2019 convertito stabilisce, a decorrere dall'1.1.2021, in favore dei commercianti al minuto e dei soggetti assimilati, la possibilità di adempiere agli obblighi di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi avvalendosi di sistemi evoluti di incasso che consentano l'inalterabilità e la sicurezza dei dati.</p>
Credito d'imposta su commissioni per pagamenti	<p>Per incentivare i mezzi di pagamento elettronici, con l'art. 22 del DL 124/2019 convertito viene previsto il riconoscimento di un credito d'imposta a esercenti attività d'impresa, arti e professioni che hanno ricavi non superiori a 400.000,00 euro.</p>

Argomento	Descrizione
<p>elettronici</p>	<p>Il credito d'imposta è pari al 30% delle commissioni addebitate per le transazioni effettuate:</p> <ul style="list-style-type: none"> • mediante carte di credito, di debito o prepagate emesse da operatori finanziari (banche, poste, ecc.) o con altri mezzi di pagamento elettronici tracciabili; • in relazione a cessioni di beni e prestazioni di servizi rese nei confronti di consumatori finali dall'1.7.2020.
<p>Trust - Tassazione dei redditi - Modifiche</p>	<p>Con l'art. 13 del DL 124/2019 convertito vengono apportate modifiche agli artt. 44 e 45 del TUIR, in materia di tassazione dei redditi corrisposti da <i>trust</i>.</p> <p>Redditi di capitale in capo ai beneficiari di trust</p> <p>Viene modificato l'art. 44 co. 1 del TUIR, relativo ai redditi di capitale, con riferimento ai redditi imputati da <i>trust</i>.</p> <p>In particolare, a seguito delle modifiche, l'art. 44 co. 1 lett. g-sexies) del TUIR dispone che configurano redditi di capitale:</p> <ul style="list-style-type: none"> • i redditi imputati al beneficiario di <i>trust</i> ai sensi dell'art. 73 co. 2 del TUIR, anche se non residenti (e con riferimento a questa disposizione, nulla è cambiato); • i redditi corrisposti a residenti italiani da <i>trust</i> e istituti aventi analogo contenuto, stabiliti in Stati e territori che con riferimento al trattamento dei redditi prodotti dal <i>trust</i> si considerano a fiscalità privilegiata ai sensi dell'art. 47-bis del TUIR, anche qualora i percipienti residenti non possano essere considerati beneficiari individuati ai sensi dell'art. 73 del TUIR. <p>Qualificazione dei redditi distribuiti dal trust</p> <p>Si ricorda che i redditi imputati a beneficiari di <i>trust</i>, in base al disposto dell'art. 44 del TUIR, hanno la peculiarità di essere attratti alla categoria dei redditi di capitale quale che sia la loro categoria di reddito originaria.</p> <p>La norma dispone, infatti, che si qualificano quali redditi di capitale "i redditi imputati al beneficiario di <i>trust</i> ai sensi dell'articolo 73, comma 2, anche se non residenti".</p> <p>L'Agenzia delle Entrate, nella circ. 27.12.2010 n. 61, aveva interpretato estensivamente la norma, affermando che la qualificazione come redditi di capitale operasse:</p> <ul style="list-style-type: none"> • non solo per i redditi imputati da <i>trust</i> trasparenti (a beneficiari individuati) residenti o non residenti in Italia; • ma anche da redditi eventualmente e discrezionalmente imputati da <i>trust</i> opachi, in modo da evitare "il conseguimento di indebiti risparmi di imposta che potrebbero essere conseguiti, ad esempio, nell'ipotesi di <i>trust</i> opachi costituiti in giurisdizioni straniere a regime fiscale agevolato. In tal caso, infatti, alla tassazione ridotta in capo al <i>trust</i> corrisponderebbe, comunque, l'imposizione in capo al beneficiario residente secondo il regime del più volte citato articolo 44, comma 1, lettera g-sexies), del TUIR". <p>Nuova formulazione della norma</p> <p>Ora, la nuova formulazione dell'art. 44 co. 1 lett. g-sexies) del TUIR, intervenendo su questo secondo punto, afferma che possono risultare tassati come redditi di capitale anche i "redditi corrisposti a residenti italiani da <i>trust</i>" opachi esteri (solo se) residenti in Paesi a fiscalità privilegiata ex art. 47-bis del TUIR.</p> <p>Ne dovrebbe derivare che, quindi, i redditi discrezionalmente distribuiti da <i>trust</i> opachi non residenti a soggetti residenti non siano, il linea di principio, imponibili, con la sola eccezione, espressamente individuata dalla nuova norma, dei <i>trust</i> opachi "paradisiaci" (da individuare in base ai parametri di cui all'art. 47-bis del TUIR).</p> <p>In conclusione, il nuovo assetto pare comportare la tassazione quale redditi di capitale:</p> <ul style="list-style-type: none"> • dei redditi imputati a residenti in Italia da <i>trust</i> trasparenti sia residenti che esteri (in questo campo, nulla cambia rispetto al passato);

Argomento	Descrizione
segue	<ul style="list-style-type: none"> dei redditi discrezionalmente “corrisposti” a residenti in Italia da <i>trust</i> opachi residenti in “paradisi fiscali”, mentre non risultano imponibili i redditi distribuiti da <i>trust</i> opachi esteri “non paradisiaci”. <p>Decorrenza</p> <p>La norma non è stata espressamente qualificata come interpretativa, inoltre essa apporta una materiale modifica all’art. 44 del TUIR.</p> <p>Pertanto, si può dubitare della sua possibile portata retroattiva.</p> <p>D’altronde, secondo quanto rilevato dal Direttore dell’Agenzia delle Entrate nell’Audizione alla Camera del 6.11.2019 (con riferimento alla disciplina previgente) “<i>stante il riferimento letterale ai «redditi imputati», previsto dall’art. 44, comma 1, lettera g-sexies, le attuali disposizioni fiscali in materia di imposte dirette possono essere riferite sicuramente anche ai «beneficiari individuati» di Trust esteri «trasparenti» mentre è più difficile ricomprendere nell’ambito di applicazione delle stesse i Trust «opachi» esteri (vale a dire Trust i cui eventuali beneficiari possono ricevere il reddito, o parte del reddito, del Trust solo a seguito di una scelta discrezionale operata dal trustee)</i>”.</p> <p>Ciò significherebbe che, anche per il passato, l’interpretazione fornita dalla circ. 61/2010 sulla tassabilità ad ampio spettro dei redditi di capitale imputati da <i>trust</i> esteri opachi a residenti in Italia non dovrebbe ritenersi ammissibile.</p> <p>Attribuzioni di trust esteri</p> <p>Viene modificato l’art. 45 del TUIR, inserendovi il co. 4-<i>quater</i>, secondo il quale “<i> qualora in relazione alle attribuzioni di trust esteri, nonché di istituti aventi analogo contenuto, a beneficiari residenti in Italia, non sia possibile distinguere tra redditi e patrimonio, l’intero ammontare percepito costituisce reddito</i>”.</p> <p>Secondo quanto indicato dalla Relazione illustrativa al DL 124/2019, la norma intende risolvere le problematiche “<i>inerenti i redditi provenienti da trust «opachi» esteri per i quali spesso i beneficiari italiani si dicono impossibilitati a distinguere la parte delle attribuzioni riferibile al patrimonio del trust rispetto a quelle riferibili al reddito</i>”.</p> <p>Pertanto, la norma intende superare tali difficoltà “interpretative” qualificando normativamente le attribuzioni dubbie quali redditi, passibili, quindi, di imposizione.</p>
Argomento	Descrizione
TARI - Determinazione e tariffe	<p>Gli artt. 57-<i>bis</i> e 58-<i>quinqies</i> del DL 124/2019 convertito modificano la disciplina della TARI e stabiliscono, in particolare:</p> <ul style="list-style-type: none"> la proroga della modalità di misurazione del tributo da parte dei Comuni sulla base di un criterio medio-ordinario e non sull’effettiva quantità di rifiuti prodotti; la fissazione al 30 aprile del termine di deliberazione delle tariffe per l’anno 2020 (il termine di deliberazione viene quindi scollegato da quello previsto per la deliberazione del bilancio di previsione); l’accesso alla fornitura del servizio di gestione integrato dei rifiuti urbani e assimilati a condizioni tariffarie agevolate per gli utenti domestici che si trovino in condizioni economico-sociali disagiate (è previsto un <i>bonus</i> sociale anche per le utenze domestiche del servizio rifiuti, secondo criteri simili a quelli già stabiliti per l’energia elettrica, il gas e il servizio idrico); la modifica della disciplina del metodo normalizzato per la determinazione della TARI al fine di equiparare (in termini di coefficienti da utilizzare per il calcolo della tassa) gli studi professionali alle banche e agli istituti di credito.
Argomento	Descrizione
Tasse automobilistiche - Pagamento tramite pagoPA	<p>L’art. 38-<i>ter</i> del DL 124/2019 convertito stabilisce che, dall’1.1.2020, la tassa automobilistica (c.d “bollo auto”) deve essere pagata esclusivamente attraverso il sistema di pagamenti elettronici “pagoPA” di cui all’art. 5 co. 2 del DLgs. 7.3.2005 n. 82 (Codice dell’amministrazione digitale).</p>

Argomento	Descrizione
Tasse automobilistiche - Acquisizione dei dati al Sistema informativo del PRA	<p>L'art. 51 co. 2-<i>bis</i> - 2-<i>quater</i> del DL 124/2019 convertito stabilisce che al Sistema informativo del Pubblico registro automobilistico (PRA) sono acquisiti anche i dati delle tasse automobilistiche (c.d "bollo auto"), resi disponibili anche all'Agenzia delle Entrate, alle Regioni e alle Province Autonome di Trento e Bolzano.</p> <p>Questi enti, a loro volta, faranno confluire in modo simultaneo e sistematico i dati dei propri archivi delle tasse automobilistiche nel sistema informativo del PRA.</p>
Aumenti dell'imposta di soggiorno	<p>L'art. 46 co. 1-<i>bis</i> del DL 124/2019 convertito, modificando l'art. 4 del DLgs. 23/2011, prevede la possibilità di raddoppiare l'imposta di soggiorno nei capoluoghi più turistici.</p> <p>I Comuni capoluogo di Provincia che hanno avuto presenze turistiche per un numero 20 volte superiore a quello dei residenti, infatti, possono elevare l'imposta di soggiorno fino all'importo massimo di 10,00 euro per notte (in luogo del limite massimo di 5,00 euro per ciascuna persona e per ogni notte di soggiorno).</p> <p>I Comuni che potranno aumentare fino a 10,00 euro l'imposta di soggiorno saranno individuati con un apposito DM.</p>

3 ALTRE PRINCIPALI NOVITÀ

Di seguito si riepilogano le altre principali novità contenute nel DL 26.10.2019 n. 124, conv. L. 19.12.2019 n. 157.

Argomento	Descrizione
<p>Progressiva riduzione dei limiti all'utilizzo dei contanti</p>	<p>Con l'art. 18 del DL 124/2019 convertito viene previsto un progressivo abbassamento del limite all'utilizzo del denaro contante verso quota 999,99 euro, dagli attuali 2.999,99 euro. In particolare:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'importo limite di 999,99 euro varrà dall'1.1.2022; • dall'1.7.2020 al 31.12.2021, invece, varrà l'importo limite di 1.999,99 euro. <p>Un analogo abbassamento del limite verso quota 999,99 euro è previsto anche per la soglia relativa all'attività di cambiavalute.</p> <p>Conseguenze sulla disciplina sanzionatoria</p> <p>Dal punto di vista sanzionatorio, si ricorda che, fatta salva l'efficacia degli atti, alle violazioni della disciplina in questione si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da 3.000,00 a 50.000,00 euro.</p> <p>Per esigenze di coerenza sistematica rispetto alle novità apportate in ordine ai limiti di utilizzo del denaro contante, si prevede che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • per le violazioni commesse e contestate dall'1.7.2020 al 31.12.2021, il minimo edittale sarà pari a 2.000,00 euro (dagli attuali 3.000,00); • per le violazioni commesse e contestate a decorrere dall'1.1.2022, il minimo edittale sarà ulteriormente abbassato a 1.000,00 euro. <p>Per le violazioni che riguardano importi superiori a 250.000,00 euro, la sanzione continua ad essere quintuplicata nel minimo e nel massimo edittali.</p>
<p>Obbligo di accettare pagamenti tramite carte</p>	<p>I soggetti che effettuano l'attività di vendita di prodotti e di prestazione di servizi, anche professionali, sono tenuti ad accettare pagamenti effettuati attraverso "carte di pagamento"; tale obbligo non trova applicazione nei casi di oggettiva impossibilità tecnica (sono in ogni caso fatte salve le disposizioni antiriciclaggio del DLgs. 231/2007).</p> <p>Il DL 124/2019 aveva previsto che, a decorrere dall'1.7.2020, la "mancata accettazione" di pagamenti tramite carte di pagamento, di qualsiasi importo, da parte di soggetti che effettuano l'attività di vendita di prodotti e di prestazione di servizi, anche professionali, sarebbe stata punita con la sanzione amministrativa di 30,00 euro, aumentati del 4% del valore della transazione per la quale fosse stata rifiutata l'accettazione del pagamento.</p> <p>Tale previsione è stata soppressa in sede di conversione in legge.</p>
<p>Rinegoziazione dei mutui ipotecari per l'acquisto di beni immobili destinati a prima casa e oggetto di procedura esecutiva</p>	<p>L'art. 41-bis del DL 124/2019 convertito introduce la possibilità per il debitore, a determinate condizioni, ove una banca o una società veicolo, creditrice ipotecaria di primo grado, abbia avviato o sia intervenuta in una procedura esecutiva immobiliare avente ad oggetto la prima casa di abitazione del debitore, di chiedere la rinegoziazione del mutuo in essere ovvero un finanziamento, con surroga nella garanzia ipotecaria esistente, a una banca terza, il cui ricavato deve essere utilizzato per estinguere il mutuo in essere, con assistenza della garanzia del Fondo di garanzia prima casa e con il beneficio dell'esdebitazione per il debito residuo.</p> <p>Disposizioni attuative</p> <p>Con decreto interministeriale saranno stabilite le ulteriori modalità applicative della nuova disciplina.</p>

4 NOVITÀ IN MATERIA DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO

Di seguito si riepilogano le novità in materia di diritto penale tributario contenute nel DL 26.10.2019 n. 124, conv. L. 19.12.2019 n. 157.

Argomento	Descrizione
<p>Premessa - Entrata in vigore</p>	<p>Sono previste numerose e rilevanti novità in materia di diritto penale tributario di cui al DLgs. 74/2000 (recante disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e di IVA) attraverso:</p> <ul style="list-style-type: none"> • interventi su talune sanzioni (aumentate) e soglie di punibilità (ridotte); • l'estensione alle sole fattispecie penali tributarie "fraudolente" (artt. 2, 3, 8 e 11 del DLgs. 74/2000) della c.d. "confisca per sproporzione" o "allargata"; • la configurazione delle sole fattispecie più gravi (artt. 2, 3, 8, 10 e 11 del DLgs. 74/2000) quali reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti ex DLgs. 231/2001; • l'estensione della causa di non punibilità di cui all'art. 13 co. 2 del DLgs. 74/2000 anche alle fattispecie di cui agli artt. 2 e 3 del DLgs. 74/2000. <p>Entrata in vigore</p> <p>Tali novità hanno efficacia dal 24.12.2019 (data di pubblicazione sulla <i>Gazzetta Ufficiale</i> della legge di conversione del DL 124/2019).</p> <p>Confisca "per sproporzione" o "allargata"</p> <p>La confisca "per sproporzione" o "allargata" è disciplinata dall'art. 240-bis c.p., ai sensi del quale, nei casi di condanna o di patteggiamento per una serie specifica di reati, "è sempre disposta la confisca del denaro, dei beni o delle altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, o alla propria attività economica. In ogni caso il condannato non può giustificare la legittima provenienza dei beni sul presupposto che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o riempiego dell'evasione fiscale, salvo che l'obbligazione tributaria sia stata estinta mediante adempimento nelle forme di legge. (...) quando non è possibile procedere alla confisca del denaro, dei beni e delle altre utilità di cui allo stesso comma, il giudice ordina la confisca di altre somme di denaro, di beni e altre utilità di legittima provenienza per un valore equivalente, delle quali il reo ha la disponibilità, anche per interposta persona".</p> <p>È da osservare che la c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata" sarebbe, secondo quanto precisato dalla giurisprudenza, una misura di sicurezza patrimoniale. Di conseguenza, in base a quanto disposto dall'art. 200 c.p., la stessa è regolata dalla legge in vigore al tempo della sua applicazione, con l'effetto che la misura può essere disposta anche nei casi in cui la condanna sia pronunciata per un reato commesso in epoca anteriore all'entrata in vigore della previsione di relativa applicazione.</p> <p>Onde evitare tale effetto, in sede di conversione in legge è stato precisato che la confisca "per sproporzione" si applicherà esclusivamente ai reati tributari contemplati commessi successivamente al 25.12.2019 (data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 124/2019).</p>
<p>Dichiarazione fraudolenta mediante uso di documenti falsi</p>	<p>In relazione alla fattispecie di cui all'art. 2 del DLgs. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) le novità riguardano:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la pena comminata; • la previsione di un'ipotesi attenuata; • l'applicabilità della c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata"; • la possibilità di conseguire la non punibilità a fronte di una fattispecie già integrata; • l'introduzione della responsabilità amministrativa degli enti nel cui interesse o vantaggio si è agito, ex DLgs. 231/2001.

Argomento	Descrizione
<p><i>segue</i></p>	<p>Pena comminata</p> <p>In via generale, è previsto un aumento della pena che passa dalla reclusione da un anno e 6 mesi a 6 anni alla reclusione da 4 a 8 anni.</p> <p>Ipotesi attenuata</p> <p>La reclusione da un anno e 6 mesi a 6 anni resta applicabile nei soli casi in cui l'ammontare degli elementi passivi fittizi indicati in dichiarazione sia inferiore a 100.000,00 euro.</p> <p>Confisca "per sproporzione" o "allargata"</p> <p>Nei casi di condanna o di patteggiamento per il delitto in questione commesso successivamente al 25.12.2019 (data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 124/2019) si applica la c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata" quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi risulti superiore a 200.000,00 euro.</p> <p>Non punibilità</p> <p>Anche il reato di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti diviene non punibile se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, vengono estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento sia intervenuto prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.</p> <p>Responsabilità ex DLgs. 231/2001</p> <p>La fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti diviene, inoltre, "reato presupposto" della responsabilità degli enti ex DLgs. 231/2001.</p> <p>In caso di integrazione del reato a vantaggio o nell'interesse dell'ente per il quale è presentata la dichiarazione fraudolenta, quindi, l'ente stesso è punito con una sanzione pecuniaria da 100 a 500 quote, nel caso di integrazione dell'ipotesi più grave, ovvero quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi è pari o superiore a 100.000,00 euro, o con una sanzione pecuniaria da 100 a 400 quote, nel caso di integrazione della fattispecie attenuata, ovvero quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a 100.000,00 euro.</p> <p>Si è anche precisato che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • se, in seguito alla commissione del delitto in questione, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo; • si applicano le sanzioni interdittive di cui all'art. 9 co. 2 lett. c), d) ed e) del DLgs. 231/2001 (ovvero, il divieto di contrattare con la Pubblica Amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio, l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi e il divieto di pubblicizzare beni o servizi).
<p>Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici</p>	<p>In relazione alla fattispecie di cui all'art. 3 del DLgs. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) le novità riguardano:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la pena comminata; • la possibilità di conseguire la non punibilità a fronte di una fattispecie già integrata; • l'applicabilità della c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata"; • l'introduzione della responsabilità amministrativa degli enti nel cui interesse o vantaggio si è agito, ex DLgs. 231/2001.

Argomento	Descrizione
<p><i>segue</i></p>	<p>Pena comminata</p> <p>È previsto un aumento della pena che passa dalla reclusione da un anno e 6 mesi a 6 anni alla reclusione da 3 a 8 anni.</p> <p>Non punibilità</p> <p>Anche il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici diviene non punibile se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, vengono estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento sia intervenuto prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.</p> <p>Confisca "per sproporzione" o "allargata"</p> <p>Nei casi di condanna o di patteggiamento per il delitto in questione commesso successivamente al 25.12.2019 (data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 124/2019) si applica la c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata" quando l'imposta evasa è superiore a 100.000,00 euro.</p> <p>Responsabilità ex DLgs. 231/2001</p> <p>La fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici diviene, inoltre, "reato presupposto" della responsabilità degli enti ex DLgs. 231/2001.</p> <p>In caso di integrazione del reato a vantaggio o nell'interesse dell'ente per il quale è presentata la dichiarazione fraudolenta, quindi, l'ente stesso è punito con una sanzione pecuniaria da 100 a 500 quote.</p> <p>Si è anche precisato che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • se, in seguito alla commissione del delitto in questione, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo; • si applicano le sanzioni interdittive di cui all'art. 9 co. 2 lett. c), d) ed e) del DLgs. 231/2001 (ovvero, il divieto di contrattare con la Pubblica Amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio, l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi e il divieto di pubblicizzare beni o servizi).
<p>Dichiarazione infedele</p>	<p>In relazione alla fattispecie di cui all'art. 4 del DLgs. 74/2000 (dichiarazione infedele) le novità riguardano:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la pena comminata; • le soglie di punibilità; • la non punibilità correlata alle valutazioni. <p>Pena comminata</p> <p>È previsto un aumento della pena che passa dalla reclusione da uno a 3 anni alla reclusione da 2 a 4 anni e 6 mesi.</p> <p>Soglie di punibilità</p> <p>Per l'integrazione della fattispecie sarà, congiuntamente, necessario che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'imposta evasa sia superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 100.000,00 euro (e non più a 150.000,00 euro); • l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, sia superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, sia superiore a due milioni di euro (e non più a tre milioni di euro). <p>Non punibilità correlata alle valutazioni</p> <p>Nella previsione secondo la quale "non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che «singolarmente» considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quel</p>

Argomento	Descrizione
<i>segue</i>	<i>le corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b)</i> , l'avverbio "singolarmente" è sostituito dall'avverbio "complessivamente".
Omessa dichiarazione	<p>In relazione alle fattispecie di cui all'art. 5 del DLgs. 74/2000 (omessa dichiarazione) le novità riguardano la sola pena comminata.</p> <p>In particolare, sia in relazione all'omessa dichiarazione ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, che con riguardo all'omessa dichiarazione di sostituto d'imposta, è previsto un aumento della pena che passa dalla reclusione da un anno e 6 mesi a 4 anni alla reclusione da 2 a 5 anni.</p>
Emissione di fatture false	<p>In relazione alla fattispecie di cui all'art. 8 del DLgs. 74/2000 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), in corrispondenza con quanto stabilito in relazione alla fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di documenti falsi, le novità riguardano:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la pena comminata; • la previsione di un'ipotesi attenuata; • l'applicabilità della c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata"; • l'introduzione della responsabilità amministrativa degli enti nel cui interesse o vantaggio si è agito, ex DLgs. 231/2001. <p>Pena comminata</p> <p>In via generale, è previsto un aumento della pena che passa dalla reclusione da un anno e 6 mesi a 6 anni alla reclusione da 4 a 8 anni.</p> <p>Ipotesi attenuata</p> <p>La reclusione da un anno e 6 mesi a 6 anni resta applicabile nei soli casi in cui l'ammontare dell'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, sia inferiore a 100.000,00 euro.</p> <p>Confisca "per sproporzione" o "allargata"</p> <p>Nei casi di condanna o di patteggiamento per il delitto in questione commesso successivamente al 25.12.2019 (data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 124/2019) si applica la c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata" quando l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti sia superiore a 200.000,00 euro.</p> <p>Responsabilità ex DLgs. 231/2001</p> <p>La fattispecie di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti diviene, inoltre, "reato presupposto" della responsabilità degli enti ex DLgs. 231/2001.</p> <p>In caso di integrazione del reato a vantaggio o nell'interesse dell'ente, questo è punito con una sanzione pecuniaria da 100 a 500 quote, nel caso di integrazione dell'ipotesi più grave, ovvero quando l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, sia pari o superiore a 100.000,00 euro, o con una sanzione pecuniaria da 100 a 400 quote, nel caso di integrazione della fattispecie attenuata, ovvero quando l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, sia inferiore a 100.000,00 euro.</p> <p>Si è anche precisato che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • se, in seguito alla commissione del delitto in questione, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo; • si applicano le sanzioni interdittive di cui all'art. 9 co. 2 lett. c), d) ed e) del DLgs. 231/2001 (ovvero, il divieto di contrattare con la Pubblica Amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio, l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi e il divieto di pubblicizzare beni o servizi).

Argomento	Descrizione
<p>Occultamento o distruzione di documenti contabili</p>	<p>In relazione alla fattispecie di cui all'art. 10 del DLgs. 74/2000 (occultamento o distruzione di documenti contabili) le novità riguardano:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la pena comminata; • l'introduzione della responsabilità amministrativa degli enti nel cui interesse o vantaggio si è agito, ex DLgs. 231/2001. <p>Pena comminata</p> <p>È previsto un aumento della pena che passa dalla reclusione da un anno e 6 mesi a 6 anni alla reclusione da 3 a 7 anni.</p> <p>Responsabilità ex DLgs. 231/2001</p> <p>La fattispecie di occultamento o distruzione di documenti contabili diviene, inoltre, "reato presupposto" della responsabilità degli enti ex DLgs. 231/2001.</p> <p>In caso di integrazione del reato a vantaggio o nell'interesse dell'ente, quindi, l'ente stesso è punito con una sanzione pecuniaria da 100 a 400 quote.</p> <p>Si è anche precisato che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • se, in seguito alla commissione del delitto in questione, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo; • si applicano le sanzioni interdittive di cui all'art. 9 co. 2 lett. c), d) ed e) del DLgs. 231/2001 (ovvero, il divieto di contrattare con la Pubblica Amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio, l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi e il divieto di pubblicizzare beni o servizi).
<p>Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte</p>	<p>In relazione alla fattispecie di cui all'art. 11 co. 1 del DLgs. 74/2000 (sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte) le novità riguardano:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'applicabilità della c.d. "confisca per sproporzione" o "allargata"; • l'introduzione della responsabilità amministrativa degli enti nel cui interesse o vantaggio si è agito, ex DLgs. 231/2001. <p>Confisca "per sproporzione" o "allargata"</p> <p>Nei casi di condanna o di patteggiamento per il delitto in questione commesso successivamente al 25.12.2019 (data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 124/2019) si applica la c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata" quando l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi sia superiore a 100.000,00 euro.</p> <p>Responsabilità ex DLgs. 231/2001</p> <p>La fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte diviene, inoltre, "reato presupposto" della responsabilità degli enti ex DLgs. 231/2001.</p> <p>In caso di integrazione del reato a vantaggio o nell'interesse dell'ente, quindi, l'ente stesso è punito con una sanzione pecuniaria da 100 a 400 quote.</p> <p>Si è anche precisato che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • se, in seguito alla commissione del delitto in questione, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo; • si applicano le sanzioni interdittive di cui all'art. 9 co. 2 lett. c), d) ed e) del DLgs. 231/2001 (ovvero, il divieto di contrattare con la Pubblica Amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio, l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi e il divieto di pubblicizzare beni o servizi).
<p>Falso in transazione fiscale</p>	<p>In relazione alla fattispecie di cui all'art. 11 co. 2 del DLgs. 74/2000 (falso in transazione fiscale) la novità riguarda la sola applicabilità della c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata".</p>

Argomento	Descrizione
<i>segue</i>	<p>Nei casi di condanna o di patteggiamento per il delitto in questione commesso successivamente al 25.12.2019 (data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 124/2019), infatti, si applica la c.d. confisca “per sproporzione” o “allargata” quando l’ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi sia superiore a 200.000,00 euro.</p>
<p>Confisca in relazione alle imposte sulla produzione e sui consumi</p>	<p>Nell’ambito delle frodi in materia di accise, nel caso di condanna o di patteggiamento per uno dei delitti previsti dal Titolo I Capo IV del DLgs. 504/95, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto.</p> <p>La confisca di cui sopra – che, quindi, diviene obbligatoria anche per il profitto del reato oltre ad essere praticabile anche per equivalente – non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all’Erario anche in presenza di sequestro. In caso di mancato versamento, previa diffida al contribuente inadempiente, la confisca è sempre disposta.</p> <p>Entrata in vigore</p> <p>Tale novità, in assenza di differenti indicazioni, è in vigore dal 27.10.2019. Trattandosi di misure aventi natura sanzionatoria, peraltro, dovrebbero trovare applicazione, negli aspetti di novità, ai soli reati perpetrati a decorrere dalla suddetta data, salva la disciplina di successione di leggi penali prevista dall’ultimo comma dell’art. 2 c.p.</p>