

Milano, 19 giugno 2017

CIRCOLARE INFORMATIVA 12/2017 ¹

Novità 5 – 18 giugno 2017

Si segnalano nel seguito le principali novità in materia fiscale e societaria d'interesse generale.

Alberto Bonfiglio
Michela Bonfiglio
Studio Severgnini

Sommario

DDL di conversione del DL 50/2017: manovra correttiva.....	2
Natura elusiva dell'operazione: onere della prova	2
Lavoro occasionale: una bussola sugli adempimenti	3
Profitto del reato: confisca per equivalente, computo delle sanzioni	5
Effetti dell'antiriciclaggio ai fini fiscali	5
Principio di derivazione rafforzata: finanziamenti infruttiferi intercompany.....	5
Regolamento Privacy europeo: nuovi obblighi per titolare e responsabile.....	6
Residenza fiscale: come evitare la doppia imposizione.....	6
Jobs Act autonomi: collaborazioni, più semplice evitare il rischio subordinazione ...	7
Riapertura della voluntary disclosure: beneficio del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero	9
La Guardia di Finanza abbandona gli scontrini.....	9
Omesso pagamento per difficoltà finanziarie.....	9
Voluntary bis: come regolarizzare il denaro contante	9
Compensazioni verticali	10
Il taglio all'Ace passa dall'aliquota	11
Detrazione Iva, stretta dagli acquisti 2017.....	12
Reati fiscali, stretta sulla data del pagamento per sanare.....	13

D.Lgs. attuativo della quarta direttiva antiriciclaggio (direttiva 2015/849/UE)

In esito all'entrata in vigore del DLgs. attuativo della direttiva 2015/849/UE, le disposizioni delle Autorità di vigilanza di settore emanate in forza di norme abrogate o sostituite dal DLgs. stesso continueranno a trovare applicazione fino al 31.3.2018. Queste Autorità avranno poi 12 mesi di tempo dalla data di entrata in vigore della riforma per emanare le disposizioni attuative delle procedure di mitigazione del rischio.

La medesima scadenza vale per l'adozione, da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze, d'intesa con il Ministero dello Sviluppo economico, del decreto per l'individuazione:

- dei dati e delle informazioni sulla titolarità effettiva di persone giuridiche e trust oggetto di comunicazione al Registro delle imprese;
 - dei termini e delle modalità di accesso a queste informazioni da parte dei soggetti autorizzati;
 - delle modalità di consultazione e di accreditamento da parte dei soggetti obbligati.
- Per il regime sanzionatorio, invece, sulla base del principio del "favor rei", l'entrata

¹ Le circolari ai clienti sono bollettini informativi predisposti con ogni ragionevole attenzione da personale qualificato, con l'obiettivo di illustrare ai destinatari le principali novità fiscali o legislative. Essendo quindi indirizzate ad un'ampia platea di destinatari, le circolari non devono mai essere considerate quale consulenza specifica. Vi invitiamo pertanto a contattare lo Studio che sarà lieto di approfondire, caso per caso, ogni particolare problema applicativo.

Centro Studi Fiscali e Societari

Alberto Bonfiglio
Michela Bonfiglio
Studio Severgnini

in vigore dovrebbe essere immediata (dal quindicesimo giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale), ed il regime più favorevole dovrebbe essere esteso alle sanzioni già irrogate e impugnate con sentenza non passata in giudicato. Per le violazioni ai limiti di utilizzo dei contanti, poi, sono previste sanzioni fra i 3.000,00 ed i 50.000,00 euro, nonché fra i 3.000,00 ed i 15.000,00 euro per chi omette di comunicarle essendo a ciò tenuto.

A fronte di ciò, peraltro, rileva il disposto di cui all'art. 69, ai sensi del quale "nessuno può essere sanzionato per un fatto che, alla data di entrata in vigore delle disposizioni di cui al presente Titolo non costituisce più illecito".

Di conseguenza, non potranno più essere contestate violazioni a chi, anteriormente all'innalzamento della soglia dai 1.000,00 ai 3.000,00 euro (1.1.2016) abbia provveduto ad effettuare transazioni in contanti per importi compresi fra i 1.000,00 ed i 2.999,00 euro o abbia ommesso di comunicare tali violazioni.

Si evidenzia, infine, che, nei casi di "violazioni gravi, ripetute o sistematiche ovvero plurime" in tema di inosservanza degli obblighi di adeguata verifica e conservazione, le sanzioni diventano estremamente più incisive, con importi compresi tra 2.500,00 e 50.000,00 euro.

Conversione del DL 50/2017: manovra correttiva

Ricorsi notificati sino al 24.4.2017

In sede di conversione del DL 24.4.2017 n. 50, sono modificati alcuni aspetti relativi alla definizione delle liti pendenti, di cui all'art. 11 del menzionato decreto.

Attualmente, la lite è definibile a condizione che la costituzione in giudizio di primo grado del ricorrente sia avvenuta entro il 31.12.2016. Se l'emendamento verrà approvato in via definitiva, la definizione sarà subordinata alla notifica del ricorso entro il 24.4.2017, fatto che, in sostanza, amplia la platea dei soggetti che ne possono beneficiare.

Oltre a ciò, gli enti territoriali, limitatamente alle entrate fiscali, possono deliberare la definizione delle liti entro il 31.8.2017.

Per il resto nulla muta: quindi, la domanda andrà presentata entro il 30.9.2017, e il beneficio continua a consistere nello stralcio intero degli interessi di mora e delle sanzioni collegate al tributo, o del 60% delle sanzioni non collegate al tributo.

Aposizione del visto di conformità oltre 5.000 euro

Per effetto degli emendamenti al Ddl. di conversione del DL 24.4.2017 n. 50, anche l'utilizzo in compensazione ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97 (c.d. compensazione orizzontale) di crediti IVA infrannuali, se di importo superiore a 5.000,00 euro annui, dovrebbe sottostare all'obbligo di apporre sui modelli TR dai quali emergono:

- il visto di conformità;
- oppure, la sottoscrizione del soggetto cui è demandata la revisione legale dei conti ai sensi dell'art. 2409-bis c.c.

Le novità normative modificano, inoltre, il termine previsto per la presentazione del modello F24, che riporta la compensazione di crediti IVA per importi superiori a 5.000,00 euro annui, il quale sarebbe fissato nel 10° giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dall'istanza da cui emergono, a seconda che si tratti, rispettivamente, di un credito IVA annuale o trimestrale.

Locazioni brevi

La norma recata dall'art. 4 del DL 50/2017 prevede che, per le "locazioni brevi" stipulate dall'1.6.2017, l'intermediario immobiliare, anche ove agisca mediante portali on line, trattenga "all'atto dell'accredito" una somma pari al 21% a titolo di acconto sulle imposte sul reddito, ovvero a titolo di cedolare secca (in presenza dell'opzione per l'imposta sostitutiva). Tuttavia, la norma, che sta seguendo l'iter di conversione in legge, è stata modificata, ed, ora, prevede che la trattenuta sia operata al momento del pagamento al beneficiario.

In entrambi i casi, il primo pagamento all'Erario di quanto trattenuto dall'intermediario dovrà avvenire il 17.7.2017 (visto che il 16 cade di domenica).

Natura elusiva dell'operazione: onere della prova

Secondo la Comm.Trib. Reg. Milano 10.3.2017 n. 1028/6/17 è illegittimo il rilievo in materia di transfer pricing in mancanza della prova, da parte dell'Agenzia delle

Entrate, che i prezzi di trasferimento infragruppo siano stati determinati con il fine di trasferire materia imponibile in Paesi con un regime fiscale più favorevole rispetto a quello italiano. Nel caso di specie, secondo i giudici, l'Agenzia delle Entrate, nell'atto impugnato, "non è provato il vantaggio elusivo (in termini di diverso regime fiscale applicabile negli altri Paesi) di cui la Società avrebbe usufruito non applicando il valore normale nelle transazioni con le consociate estere". Sempre secondo i giudici, i quali richiamano la Cass. n. 22023/2006, "è da considerarsi illegittimo un accertamento in tema di transfer pricing che non valuti l'effettività del comportamento elusivo tenuto dal contribuente comparando i diversi regimi fiscali internazionali e gli eventuali differenziali d'imposta che il contribuente abbia voluto sfruttare a suo favore".

Si evidenzia come i giudici di merito, con la sentenza in esame, si siano allineati all'orientamento della Corte di Cassazione in base al quale la disciplina in materia di prezzi di trasferimento di cui all'art. 110 co. 7 del TUIR ha natura antielusiva (Cass. n. 9709/2015, ex multis Cass. nn. 15642/2015, 7343/2011).

Secondo tale impostazione, l'onere della prova del disegno elusivo e delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici incombe sull'Amministrazione finanziaria (da ultimo, Cass. n. 8084/2017, ex multis Cass. nn. 4603/2014, 20030/2010). Ne risulta che, al fine di effettuare una rettifica in materia di prezzi di trasferimento, l'Amministrazione finanziaria sarebbe tenuta, in primo luogo, ad accertare il differenziale di imposizione tra l'Italia e lo Stato estero e, solo in secondo luogo, a determinare il valore normale dei beni oggetto dell'operazione (Cass. n. 15642/2015).

Lavoro occasionale: una bussola sugli adempimenti

Comunicazione preventiva da trasmettere all'INPS almeno un'ora prima dell'inizio della prestazione e comunicazione mensile da effettuarsi entro il giorno 3 del mese successivo allo svolgimento della prestazione: con il nuovo lavoro occasionale gli adempimenti sono diversi a seconda dell'utilizzatore. La comunicazione mensile riguarda le prestazioni di natura occasionale oggetto del Libretto Famiglia, mentre la comunicazione preventiva deve essere effettuata solo per il contratto di lavoro occasionale. In ogni caso è necessaria per tutti, anche per i prestatori di lavoro, la registrazione alla piattaforma telematica INPS.

Con il nuovo lavoro occasionale sono previsti diversi adempimenti a seconda della tipologia di utilizzatore. La disciplina che con molta probabilità regolerà a breve le prestazioni occasionali, oltre ad una preliminare registrazione alla piattaforma telematica INPS a carico sia del prestatore che dell'utilizzatore, richiede comunicazioni differenti a carico dell'utilizzatore da effettuarsi esclusivamente all'INPS in via telematica.

Si tratta peraltro di comunicazioni che hanno scopi differenti: la prima ha la finalità di dare evidenza anticipata dell'occupazione del prestatore mediante l'utilizzo del lavoro occasionale e quindi prevenire l'occupazione irregolare; la seconda, successiva, verrà utilizzata dall'INPS per procedere al pagamento delle prestazioni al lavoratore. Va, infatti, sottolineato che non è più possibile il pagamento attraverso gli uffici postali o le tabaccherie in quanto l'unica modalità di pagamento delle prestazioni è la piattaforma telematica INPS. Ecco nel dettaglio le procedure.

Registrazione alla piattaforma INPS

Preliminarmente, per svolgere gli adempimenti previsti, è necessario che sia gli utilizzatori che i prestatori si registrino all'interno di un'apposita piattaforma informatica INPS che ha la finalità di gestire le operazioni di erogazione e di accreditamento dei compensi nonché di valorizzazione della posizione contributiva dei prestatori.

La modalità di gestione dei pagamenti avviene mediante un sistema elettronico attraverso la predetta piattaforma informatica INPS. Gli utilizzatori effettuano i pagamenti anche mediante il modello di versamento F24, ma non sarà possibile ricorrere all'istituto della compensazione dei crediti di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

L'acquisto del libretto nominativo prefinanziato definito «Libretto Famiglia» col quale le persone fisiche che utilizzano prestazioni non nell'esercizio dell'attività professionale o d'impresa, per il ricorso a prestazioni occasionali per piccoli lavori

domestici, compresi lavori di giardinaggio, di pulizia o di manutenzione, assistenza domiciliare ai bambini e alle persone anziane, ammalate o con disabilità, insegnamento privato supplementare, procedono al pagamento delle prestazioni occasionali rese a suo favore da uno o più prestatori, può avvenire, oltre che attraverso l'utilizzo dei sistemi elettronici ed il modello F24, anche presso gli uffici postali. Come anticipato non è più possibile l'utilizzo del canale delle tabaccherie; inoltre, presso gli uffici postali, è possibile esclusivamente procedere all'acquisto del libretto famiglia.

In ogni caso, il pagamento dei prestatori è effettuato dall'INPS mensilmente.

Gli adempimenti descritti possono essere effettuati anche tramite un intermediario. Possono operare quali intermediari esclusivamente i consulenti del lavoro ed altri soggetti abilitati ai sensi della legge 11 gennaio 1979, n. 12.

Ai fini dell'accesso al Libretto Famiglia, la registrazione e i relativi adempimenti possono essere svolti tramite un ente di patronato di cui alla legge 30 marzo 2001, n. 152.

Comunicazione preventiva

Prima di occupare un prestatore di lavoro occasionale, gli utilizzatori diversi da quelli del Libretto famiglia, devono effettuare una comunicazione preventiva. In particolare, l'utilizzatore della prestazione è tenuto a trasmettere, almeno un'ora prima dell'inizio della prestazione, una dichiarazione attraverso la quale devono essere fornite le seguenti informazioni:

- i dati anagrafici e identificativi del prestatore;
- il luogo di svolgimento della prestazione;
- l'oggetto della prestazione;
- la data e l'ora di inizio e di termine della prestazione ovvero, se imprenditore agricolo, la durata della prestazione con riferimento a un arco temporale non superiore a tre giorni;
- il compenso pattuito per la prestazione, in misura non inferiore a 36 euro, per prestazioni di durata non superiore a quattro ore continuative nell'arco della giornata, fatto salvo quanto stabilito per il settore agricolo, in cui occorrerà tenere conto della retribuzione oraria delle prestazioni di natura subordinata individuata dal contratto collettivo di lavoro stipulato dalle associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale.

La dichiarazione deve essere trasmessa utilizzando l'apposita piattaforma informatica INPS ovvero avvalendosi dei servizi di contact center messi a disposizione dall'INPS.

Qualora la prestazione comunicata anticipatamente non venisse successivamente resa dal prestatore, è ammessa la possibilità per l'utilizzatore di comunicare la revoca, che dovrà essere effettuata entro i tre giorni successivi al giorno programmato di svolgimento della prestazione sempre attraverso la piattaforma informatica INPS ovvero avvalendosi dei servizi di contact center messi a disposizione dall'INPS. Successivamente non potrà più darsi luogo alla revoca in quanto l'INPS provvederà al pagamento delle prestazioni e all'accredito dei contributi previdenziali e dei premi assicurativi al lavoratore oggetto della comunicazione.

Nel caso di violazioni relative all'obbligo di comunicazione è prevista l'applicazione della sanzione amministrativa pecuniaria del pagamento di una somma da euro 500 a euro 2.500 per ogni prestazione lavorativa giornaliera. A tale violazione non si applica la procedura di diffida di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 23 aprile 2004, n. 124.

Comunicazione mensile

Gli utilizzatori del libretto di famiglia, invece, effettuano la comunicazione mensilmente. In particolare, tale comunicazione andrà effettuata entro il giorno 3 del mese successivo allo svolgimento della prestazione ed ha lo scopo di consentire all'INPS di avere le informazioni circa le prestazioni svolte dal singolo lavoratore nel corso del mese precedente; di conseguenza, l'istituto potrà procedere al pagamento il 15 del mese successivo a quello di riferimento.

La comunicazione si effettua attraverso la piattaforma informatica INPS ovvero avvalendosi dei servizi di contact center messi a disposizione dall'INPS e contiene:

- dati identificativi del prestatore;

- compenso pattuito;
 - luogo di svolgimento e la durata della prestazione
 - ogni altra informazione necessaria ai fini della gestione del rapporto.
- A seguito di tale comunicazione, il prestatore riceve contestuale notifica attraverso comunicazione di short message service (SMS) o di posta elettronica.

Finalità

Tali comunicazioni, anticipata o mensile, hanno la finalità di consentire all'INPS di effettuare l'accredito delle somme e dei contributi al lavoratore.

L'istituto, infatti, con riferimento a tutte le prestazioni rese nell'ambito del Libretto Famiglia e del contratto di prestazione occasionale nel corso del mese, provvede:

- al pagamento del compenso al prestatore il giorno 15 del mese successivo attraverso accredito delle spettanze su conto corrente bancario risultante sull'anagrafica del prestatore ovvero, in mancanza della registrazione del conto corrente bancario, mediante bonifico bancario domiciliato pagabile presso gli uffici della società Poste italiane Spa. Gli oneri di pagamento del bonifico bancario domiciliato sono a carico del prestatore;
- all'accREDITAMENTO dei contributi previdenziali sulla posizione contributiva del prestatore e al trasferimento all'INAIL, il 30 giugno e il 31 dicembre di ciascun anno, dei premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, nonché dei dati relativi alle prestazioni di lavoro occasionale del periodo rendicontato.

Profitto del reato: confisca per equivalente, computo delle sanzioni

La Corte di Cassazione - con sentenza n. 28047 del 7.6.2017 - ha delimitato chiaramente l'ambito del profitto confiscabile per i reati tributari di natura dichiarativa; in tema di profitto vanno, infatti, distinti:

- il caso di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 del DLgs. 74/2000) in cui la giurisprudenza ritiene ammissibile la confiscabilità anche delle sanzioni già accertate (Cass. pen. 1843/2012);
- il caso degli altri reati tributari (nella sentenza in commento si trattava di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 del DLgs. 74/2000), ove la sanzione rappresenta non il profitto, ma il "costo" del reato e, pertanto, la confisca andrà limitata all'imposta originariamente evasa.

Effetti dell'antiriciclaggio ai fini fiscali

Tutti i dati acquisiti o acquisibili dalla Guardia di Finanza nelle segnalazioni di operazioni sospette o nei controlli antiriciclaggio, ivi compresi quelli ritraibili dai fascicoli dei clienti, e non soltanto quelli registrati, potranno essere utilizzati in via diretta ai fini fiscali. È quanto deriva dalla sostituzione delle vigenti previsioni dell'articolo 36 con quelle di cui all'art. 9 del novellato decreto antiriciclaggio approvato in via definitiva dal Consiglio dei Ministri e in attesa di pubblicazione sulla G.U..

Principio di derivazione rafforzata: finanziamenti infruttiferi intercompany

Per effetto delle modifiche apportate dal DLgs. 139/2015 alla disciplina di bilancio, i finanziamenti infruttiferi intercompany sono rilevati in base al criterio del costo ammortizzato, con la conseguente iscrizione iniziale al valore attualizzato.

Laddove il finanziamento sia finalizzato al rafforzamento patrimoniale della partecipata, la differenza iniziale derivante dall'attualizzazione è iscritta, in capo alla controllante, ad incremento del costo della partecipazione, mentre, in capo alla controllata, in una riserva di patrimonio netto.

Sotto il profilo fiscale, per effetto dell'introduzione del principio di derivazione rafforzata (art. 83 del TUIR, così come modificato dall'art. 13-bis del DL 244/2016 convertito), laddove il finanziatore sia una società residente, essendo il criterio del costo ammortizzato applicato sia dal socio concedente sia dalla società, l'incremento del costo della partecipazione in capo alla controllante è riconosciuto fiscalmente, mentre l'aumento del patrimonio netto in capo alla controllata non costituisce un provento tassato.

Peraltro, gli interessi (figurativi), iscritti dalla società controllante e dalla controllata lungo la durata del finanziamento, sono qualificati come tali anche fiscalmente e rilevano nel rispetto delle disposizioni del TUIR.

Più incerto è, invece, il trattamento fiscale applicabile laddove il finanziatore sia una persona fisica.

Regolamento Privacy europeo: nuovi obblighi per titolare e responsabile

A maggio 2018 tutte le aziende e gli enti europei dovranno conformarsi al **nuovo regolamento Privacy europeo**, il cosiddetto GDPR, che introduce o aggiorna alcune prescrizioni non presenti nella passata normativa privacy o solo in parte richieste. Tra queste, la tenuta dei **registri delle attività di trattamento effettuate**, che l'articolo 30 del Regolamento assegna al Titolare del Trattamento (comma 1) e al Responsabile (comma 2).

Registri dei trattamenti

Si tratta, in sintesi, di un adempimento formale che fornisce una prima indicazione rispetto al fatto che il Titolare e il Responsabile operano in conformità al GDPR. In caso di **controlli da parte del Garante per la Privacy**, infatti, probabilmente il registro dei trattamenti rappresenta uno dei primi documenti richiesti.

Tra le indicazioni che il GDPR fornisce alle aziende troviamo le informazioni i registri dovranno obbligatoriamente contenere, ovvero:

nome e i dati di contatto del titolare del trattamento e, ove applicabile, del controllore del trattamento, del rappresentante del titolare del trattamento e del responsabile della protezione dei dati;

le finalità del trattamento;

una descrizione delle categorie di interessati e delle categorie di dati personali;

le categorie di destinatari a cui i dati personali sono stati o saranno comunicati, compresi i destinatari di paesi terzi od organizzazioni internazionali;

ove applicabile, i trasferimenti di dati personali verso un paese terzo o un'organizzazione internazionale, compresa l'identificazione del paese terzo o dell'organizzazione internazionale e, per i trasferimenti di cui al secondo comma dell'articolo 49, la documentazione delle garanzie adeguate;

ove possibile, i termini ultimi previsti per la cancellazione delle diverse categorie di dati;

ove possibile, una descrizione generale delle misure di sicurezza tecniche e organizzative di cui all'articolo 32, paragrafo 1.

PMI escluse

Ci sono alcuni elementi importanti da considerare, tra cui le **esclusioni** previste per enti e altri organismi con **meno di 250 dipendenti** che:

non realizzano trattamenti che possono presentare un **rischio per i diritti e le libertà** degli interessati;

il **trattamento** risulta **occasionale** e non include dati di cui all'art. 9.1 o all'articolo 10. (dati particolari e dati personali giudiziari).

In attesa di un chiarimento del Garante rispetto alla definizione di "occasionalità" e "rischio per i diritti e le libertà degli interessati", una possibile chiave di lettura è l'applicazione del principio di "**Accountability**" promosso dal GDPR, ovvero la valutazione obiettiva e concreta dei rischi, per garantire l'adozione delle adeguate ed efficaci misure di sicurezza e privacy.

Residenza fiscale: come evitare la doppia imposizione

Sul sito dell'Agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.gov.it) sono disponibili i modelli di domanda per i **non residenti in Italia** che hanno diritto al rimborso o all'esonero dall'imposta italiana su redditi (così come il modello di attestato di **residenza fiscale** utilizzabile dai soggetti residenti in Italia per ottenere il rimborso o l'esonero dall'imposta estera). In entrambi i casi è possibile richiedere il **rimborso** entro 48 mesi dalla data del prelevamento dell'imposta italiana si scaricano dalla sezione "Normativa e Prassi".

Residenza fiscale

Stabilire la propria **residenza fiscale** non sempre è scontato, soprattutto nel caso in cui quella fisica sia stata presa in un Paese estero: per evitare la **doppia imposizione** è dunque necessario determinare con certezza la residenza fiscale del

contribuente. A far luce sui casi più controversi è stata una sentenza (n. 87/1/12) della Commissione Tributaria Regionale della Liguria.

Per determinare la residenza fiscale di un individuo è necessario far riferimento ai suoi **legami personali** prima che agli **interessi economici**, pur ribadendo la necessità di effettuare un **esame cumulativo** di tutti gli elementi (il caso in esame riguardava un soggetto iscritto all'**AIRE** (Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero) e residente nel Principato di Monaco ma con interessi economici localizzati nel territorio italiano).

Fonti giuridiche

Sono sostanzialmente tre le fonti giuridiche che devono trovare accordo interpretativo sulla residenza fiscale: il diritto interno, quello convenzionale e l'**AIRE**. Il diritto interno (*articolo 2, comma 2, del TUIR*), nel determinare la residenza fiscale di un individuo che ha trasferito la propria residenza all'estero, prende in considerazione l'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente, il domicilio e la residenza e ritiene che la sola iscrizione all'**AIRE** non basti per escludere la residenza fiscale in Patria.

Il diritto convenzionale ispirandosi all'articolo 4 del modello **OCSE**, applica "a cascata" una serie di regole cosiddette "*tie breaker rules*", compreso il possesso di una abitazione permanente, e il domicilio quale centro di affari e interessi.

Ci sono poi le **direttive UE**, nei casi in cui queste possano essere applicabili. In questi casi intervengono le direttive del Consiglio 83/182/CEE e 83/183/CEE volte a favorire la libera circolazione dei privati, residenti comunitari, all'interno della allora Comunità, eliminando gli scogli fiscali che esistevano precedentemente. Queste forniscono una definizione della residenza normale di un individuo: il luogo dove si permane per almeno 185 giorni all'anno, in considerazione dei legami personali e professionali. Viene però citato anche il caso in cui: «una persona i cui **legami professionali** siano situati in un luogo diverso da quello dei suoi legami personali e che pertanto sia indotta a soggiornare alternativamente in luoghi diversi situati in due o più Stati membri», in questo caso «si presume che la residenza normale sia quella del luogo dei **legami personali**, purché tale persona vi ritorni regolarmente. Questa condizione non è richiesta allorché la persona effettua un soggiorno in uno Stato membro per l'esecuzione di una missione di durata determinata. La frequenza di un'università o di una scuola non implica il trasferimento della residenza normale».

Jobs Act autonomi: collaborazioni, più semplice evitare il rischio subordinazione

Il Jobs Act autonomi riscrive, in parte, la disciplina delle collaborazioni, introducendo un possibile riparo per il committente dalla presunzione di subordinazione per i contratti non regolari. Infatti, non ogni forma di etero-organizzazione dovrebbe comportare la riqualificazione del rapporto in lavoro subordinato: la subordinazione potrebbe dirsi esclusa ogni qualvolta le modalità di coordinamento siano state pattuite dalle parti nel contratto. Se l'intento del Legislatore, fino ad oggi, è stato quello di limitare il ricorso a forme contrattuali diverse dal lavoro subordinato, questa innovazione potrebbe comportare una spinta verso l'instaurazione di nuovi rapporti di collaborazione.

I rapporti di collaborazione trovano la loro fonte nell'art. 409, n. 3), cod. proc. civ., norma di natura processuale che li qualifica come quelli aventi a oggetto «una prestazione di opera continuativa e coordinata, prevalentemente personale, anche se non a carattere subordinato».

La disciplina di questi rapporti è stata interessata da diversi interventi negli ultimi anni, tutti ispirati dalla volontà del legislatore di **disincentivare il ricorso** a questa tipologia contrattuale, che nel tempo è stata capace di suscitare molta diffidenza a causa del suo utilizzo indiscriminato, anche a fronte di rapporti per i quali sarebbe eufemistico parlare di "parasubordinazione".

"Rischio di riqualificazione" nel Jobs Act

Il Jobs Act (D. Lgs. n. 81/2015, il c.d. "Codice dei Contratti"), che ha previsto una **presunzione generale di subordinazione** per tutti quei rapporti di collaborazione, con prestazioni rese dal collaboratore in modo personale e

continuativo, «le cui modalità di esecuzione sono organizzate dal committente anche con riferimento ai tempi e al luogo di lavoro».

A titolo esemplificativo, ciò accade quando il collaboratore sia tenuto a rispettare **orari di lavoro** stabiliti dal committente, debba preventivamente concordare con il committente ferie e/o permessi oppure debba operare da una postazione di lavoro messa a disposizione dal committente all'interno dei locali aziendali.

In forza di tale disposizione, a tutti i rapporti in cui il committente eserciti sul collaboratore un **potere organizzativo** dell'attività lavorativa si applica la disciplina del lavoro subordinato, in luogo di quella scelta dalle parti.

Sono fatte salve le limitate eccezioni previste dal secondo comma dell'art. 2 stesso, tra le quali le collaborazioni prestate da professionisti iscritti in appositi albi professionali nell'esercizio della professione.

Tuttavia, anche in queste ipotesi il rapporto di collaborazione non può ritenersi totalmente al riparo dal **rischio di riqualificazione**, in presenza di indici di subordinazione. Infatti, laddove sia in concreto ravvisabile un assoggettamento del collaboratore al potere direttivo - e non solamente organizzativo - del committente, le norme sul lavoro subordinato potranno trovare in ogni caso applicazione.

Le conseguenze derivanti da questa riqualificazione sono piuttosto incisive.

Del resto, l'applicazione della disciplina del lavoro subordinato comporta, oltre a una "regolarizzazione" del rapporto sotto il profilo retributivo e contributivo, l'ingresso nella regolamentazione del rapporto di una serie di istituti e di previsioni dal peso notevole e che sicuramente non sono presi in considerazione dalle parti all'atto della sottoscrizione del contratto (su tutto, la normativa in materia di licenziamenti). Inoltre, da essa derivano anche sanzioni, non ultime quelle in tema di collocamento per le mancate comunicazioni di assunzione, come precisato anche dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali nella circolare n. 3 del 1° febbraio 2016.

Novità introdotta dal Jobs Act autonomi

Il Jobs Act autonomi introduce un possibile rimedio per mitigare il rischio di riqualificazione dei contratti di collaborazione coordinata e continuativa. In particolare, l'art. 14 della legge interviene sull'art. 409 del cod. proc. civ., inserendo nel testo un nuovo periodo a precisazione della definizione dei rapporti di collaborazione già presente e sopra ricordata, secondo cui «La collaborazione si intende coordinata quando, nel rispetto delle modalità di coordinamento stabilite di comune accordo dalle parti, il collaboratore organizza autonomamente l'attività lavorativa». L'attenzione si focalizza sull'inciso centrale di questa nuova disposizione, con il quale il Legislatore sembra aver consacrato come genuine tutte quelle collaborazioni in cui le **modalità di coordinamento** non siano imposte unilateralmente dal committente (come farebbe del resto il datore di lavoro), ma siano volute e decise concordemente da ambo le parti.

In altre parole, la negoziazione di queste modalità di coordinamento fra organizzazione del committente e collaboratore testimonierebbe la natura non subordinata del rapporto di collaborazione e, dunque, eliminerebbe la possibilità che lo stesso sia riqualificato come un rapporto di lavoro subordinato.

Cosa cambia per committenti e collaboratori

Indubbiamente la nuova formulazione dell'art. 409 c.p.c. riduce gli spazi di discrezionalità rimessi alle autorità - personale ispettivo e giudici - chiamate a indagare sulla genuinità del contratto.

Questo effetto comporta un **cambio di prospettiva** di non poco conto.

Ai fini di escludere l'operatività della presunzione di cui all'art. 2 del Codice dei Contratti, diviene infatti di grande interesse per il committente dare atto, all'interno del contratto, dell'intesa raggiunta con il collaboratore in tema di coordinamento.

D'altro canto, disciplinando in contratto forme, modi e tempi dello stesso, il committente non si dovrebbe più preoccupare di trovarsi parte di un contratto non desiderato e di subire tutte le conseguenze economiche che deriverebbero dalla sua riqualificazione.

Un indubbio **vantaggio** in termini di certezza nei rapporti.

Allora, in quest'ottica una regolamentazione puntuale ed esaustiva di questi aspetti di riflesso si rende quanto mai opportuna.

Naturalmente non si dovrà trattare di un accordo che, al di là della forma utilizzata, nella sostanza celi - più o meno efficacemente - un obbligo per il collaboratore di assoggettarsi al potere direttivo del committente.

In conclusione, visto il potenziale rilievo da attribuire a questa recente novella, è lecito attendersi che questa produrrà **ricadute dirette** dal punto di vista applicativo: verosimilmente la nuova norma darà il via a numerosi interventi, volti ad adeguare il testo di contratti già in essere alla luce della modifica intervenuta. Inoltre, se l'intento del Legislatore - fino ad oggi - è stato quello di limitare il ricorso a forme contrattuali diverse dal lavoro subordinato, questa innovazione potrebbe comportare una spinta verso l'instaurazione di nuovi rapporti di collaborazione. Come sempre, anche in questo caso occorrerà verificare se questa lettura avrà trovato conferme - o al contrario, smentite - nella giurisprudenza, inevitabile banco di prova.

Riapertura della voluntary disclosure: beneficio del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero

Con la conversione del DL 24.4.2017 n. 50, verrà modificata la disciplina sulla voluntary disclosure-bis.

Attraverso le novità in corso di approvazione, i contribuenti potranno beneficiare del credito di imposta ex art. 165 del TUIR per i redditi da lavoro autonomo e da lavoro dipendente prodotti all'estero.

Viene poi esteso l'esonero dalla presentazione del quadro RW per le attività estere oggetto di regolarizzazione anche all'IVIE e all'IVAFE. Tale esonero concerne il 2016 e la frazione del 2017 antecedente la data di presentazione dell'istanza.

Infine, le nuove norme precisano l'ambito di applicazione delle maggiori sanzioni previste, nel caso in cui il contribuente non provveda ad autoliquidare il dovuto.

La Guardia di Finanza abbandona gli scontrini

La mancata emissione dello scontrino fiscale non è più evasione. Sbandierata come la lettera scarlatta dell'evasione fiscale, repressa con la minaccia della chiusura dell'esercizio commerciale e la multa salata del cliente complice - senza quel pezzo di carta - di frode al fisco e a chi le tasse le pagava, in una circolare della Guardia di finanza n. 149223/17 diventa una condotta di irregolarità di limitata portata.

I controlli, «sebbene importanti anche in una prospettiva di prevenzione e deterrenza», non incidono direttamente sui fenomeni di frode o sui contesti evasivi di più ampio spessore.

Omesso pagamento per difficoltà finanziarie

La Corte di Cassazione, nella sentenza 14.6.2017 n. 29544, ha precisato che risponde dei reati di omesso versamento IVA (art. 10-ter del DLgs. 74/2000) e di omesso versamento delle ritenute (art. 10-bis del DLgs. 74/2000) l'imprenditore che, a fronte di una crisi di liquidità, preferisce pagare i propri dipendenti e non gli importi dovuti all'Erario. La responsabilità, infatti, potrebbe escludersi solo in presenza della prova di "non aver potuto operare" diversamente e di non aver potuto porre in essere alcun rimedio per cause indipendenti dalla propria volontà.

Nella fattispecie, invece, la crisi economica non era né improvvisa, né imprevedibile - dal momento che il fatturato si era progressivamente ridotto senza che si adottassero comportamenti per migliorare tale situazione - e la stessa condotta tenuta, ovvero il pagamento dei dipendenti in luogo dell'Erario, ne rivelava la imputabilità anche dal punto di vista dell'elemento soggettivo (dolo generico).

Voluntary bis: come regolarizzare il denaro contante

La voluntary disclosure bis consente la regolarizzazione dei valori, e quindi anche del denaro posseduto e conservato nelle cassette di sicurezza, ma seguendo una procedura specifica. Il contribuente che intende aderire alla collaborazione volontaria deve rilasciare, unitamente alla presentazione dell'istanza, una dichiarazione nella quali si attesti che l'origine dei valori non derivi da condotte criminose previste dalla legge. L'apertura della cassetta di sicurezza e l'inventario devono essere effettuati in presenza di un notaio, che ne accerti il contenuto con apposito verbale; i contanti e i valori al portatore, custoditi all'interno della cassetta

di sicurezza, devono essere versati presso un intermediario finanziario, in un rapporto vincolato fino alla conclusione della procedura.

Con la circolare n. 19/E del 12 giugno 2017, l'Agenzia delle Entrate ha fornito una serie di chiarimenti ed istruzioni operative riguardanti la **riapertura dei termini** della procedura di collaborazione volontaria - voluntary disclosure bis.

Il paragrafo 2.3 della circolare è dedicato alla "**Presunzioni** legate al possesso di **contanti o valori al portatore**".

L'art. 5-*octies*, comma 3, D.L. n. 167/1990 - aggiunto dal decreto fiscale collegato alla legge di Bilancio 2017 (D.L. n. 193/2017) - prevede, nel caso in cui la collaborazione volontaria riguardi i **contanti** o i **valori al portatore**, "che essi siano derivati da redditi conseguiti, in quote costanti, a seguito di violazioni degli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'IRAP e dell'IVA, nonché di violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti di imposta, commesse nell'anno 2015 e nei quattro periodi d'imposta precedenti". È possibile fornire la **prova contraria**.

Il legislatore ha inteso così consentire la regolarizzazione, tramite la suddetta procedura, a tutti coloro che detengono in una **cassetta di sicurezza** denaro contante, titoli al portatore, lingotti d'oro, d'opere d'arte, etc.

Alla luce delle disposizioni in vigore, ove il soggetto in questione intendesse far emergere al di fuori della procedura di collaborazione volontaria i valori posseduti, ben difficilmente riuscirebbe nell'intento. I valori posseduti non sarebbero spendibili. Ad esempio, si consideri il caso in cui un soggetto persona fisica, in possesso di un ingente somma di denaro, effettuasse un versamento su di un conto corrente di 300.000 euro in contanti. L'istituto di credito coinvolto, oltre a chiedere chiarimenti sulla provenienza del denaro contante, effettuerà sicuramente la **segnalazione di operazione sospetta** secondo quanto previsto dalle disposizioni in materia di **antiriciclaggio** (D. Lgs. n. 231/2007). La voluntary bis consente la regolarizzazione dei valori, e quindi anche del denaro, posseduto e conservato nelle cassette di sicurezza, ma seguendo una **procedura specifica**.

A tal proposito deve essere preliminarmente osservato come il legislatore abbia consentito in questo caso la regolarizzazione, ma a condizione che il denaro non derivi da reati diversi da quelli di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici; dichiarazione infedele; omessa dichiarazione; omesso versamento di ritenute dovute o certificate; omesso versamento Iva; condotte previste dagli articoli 648-*bis* (riciclaggio) e 648-*ter* c.p. (impiego di denaro beni o utilità di provenienza illecita), commesse in relazione ai citati reati tributari.

In pratica, il legislatore ha inteso **impedire la regolarizzazione** del denaro contante posseduto (o di altri valori) laddove il soggetto in questione abbia ottenuto la provvista con altre **attività criminose**. Ad esempio è sin troppo evidente come la regolarizzazione non possa riguardare il denaro ottenuto con furti e rapine.

A tal proposito il contribuente che intende aderire alla voluntary *bis* deve rilasciare, unitamente alla presentazione dell'**istanza**, una **dichiarazione** attestante che l'origine di tali valori non derivi da condotte costituenti reati diversi da quelli tributari precedentemente indicati.

L'apertura della cassetta di sicurezza e l'inventario deve essere effettuata **in presenza di un notaio** che ne accerti il contenuto all'interno di un apposito verbale. L'operazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della relazione e dei documenti allegati.

Inoltre i contanti e i valori al portatore, custoditi all'interno della cassetta di sicurezza, devono essere versati presso un intermediario finanziario, in un **rapporto vincolato fino alla conclusione della procedura**, sempre entro la data di presentazione della relazione e dei relativi allegati.

Compensazioni verticali

Compensazioni verticali (tributo su tributo) a utilizzo libero, anche dopo la conversione del DL 50/2017 approvata definitivamente dal Senato. È quanto si ricava dalla lettura combinata del nuovo articolo 3 della manovrina e dalla risoluzione 68/E/2017 sul modello F24 da inviare con i servizi telematici delle Entrate. Si delinea così il quadro normativo in vista dei versamenti delle imposte - senza maggiorazione - in scadenza il 30 giugno.

Compensazioni interne

L'articolo 3 del DL 50/2017 dopo le modifiche di conversione introduce per i soggetti titolari di partita Iva (vincolati ormai da qualche anno al pagamento degli F24 con modalità telematiche), l'obbligo esclusivo di utilizzare solo i servizi messi a disposizione dall'agenzia delle Entrate («F24 web», «F24 online», «F24 cumulativo» e «F24 addebito unico») per compensare, per qualsiasi importo, crediti Iva annuali o relativi a periodi inferiori, ovvero crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, all'imposta regionale sulle attività produttive e crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi. Resta in ogni caso escluso dalle nuove regole l'utilizzo in compensazione dei crediti di natura non erariale (ad esempio Inps e Inail) per i quali non c'è l'obbligo del canale telematico delle Entrate.

Il sistema annovera poche eccezioni. Fra queste rimane possibile la compensazione interna o verticale (tributo su tributo) dove è ancora consentito l'invio della delega anche per tramite internet banking (ad esempio Ires a saldo 2016 con primo acconto 2017). Se però al netto delle compensazioni «interne», nella medesima delega residua un ulteriore saldo positivo a credito utilizzato in compensazione orizzontale con altri tributi a debito, allora rientrano in gioco le regole generali con obbligo di transito per i servizi telematici delle Entrate.

I crediti esclusi

È ora ufficiale l'esclusione dai nuovi obblighi anche per i crediti rimborsati dai sostituti a seguito di liquidazione del modello 730 e le somme erogate ai sensi dell'articolo 1 del DL 66/2014 e dell'articolo 1, commi 12 e successivi, della legge 190/2014 («bonus Renzi»). Ma, nell'ipotesi in cui la medesima delega di pagamento accolga anche altri crediti utilizzati in compensazione «esterna», allora risulta necessario ricorrere ai servizi telematici dell'Agenzia. Si possono utilizzare servizi di internet banking messi a disposizione dagli intermediari della riscossione convenzionati con le Entrate quando nello stesso F24 vi è una compensazione verticale parziale, con chiusura a debito.

Chi è senza partita Iva

Per i soggetti titolari di partita Iva, salve le eccezioni sopra riepilogate, tutte le compensazioni a zero o parziali con saldo positivo a debito, devono transitare per i servizi telematici dell'Agenzia. Sulla specifica questione si segnala che nel sito delle Entrate alla voce F24 «come effettuare i versamenti» le istruzioni ivi contenute devono ancora essere aggiornate con il DL 50/2017 convertito. Per i privati invece, solo in caso di F24 a saldo zero è necessario il transito per i servizi telematici dell'Agenzia. Per i modelli F24 con crediti utilizzati in compensazione, con saldo finale maggiore di zero, si può utilizzare anche l'*home banking* (cosa non consentita per i titolari di partita Iva), ma non il modello cartaceo (presentazione allo sportello). Infine rimane possibile gestire il modello F24 senza nessun utilizzo di crediti in compensazione (neppure parziale), ancora con presentazione in forma cartacea presso gli sportelli degli intermediari della riscossione convenzionati con l'Agenzia per qualunque importo anche sopra i mille euro.

Il taglio all'Ace passa dall'aliquota

Beneficio Ace di nuovo permanente: è quanto sembra emergere dal testo di conversione del DL 50/2017, che riscrive una volta ancora le regole di determinazione dell'aiuto alla crescita economica, **ripristinando il criterio incrementale** su base fissa per il calcolo del **rendimento nozionale**.

La versione iniziale del DL 50 aveva previsto che nella determinazione dell'Ace assumessero rilevanza soltanto gli incrementi (e i decrementi) patrimoniali degli ultimi cinque esercizi (criterio incrementale mobile). La manovrina, pertanto, aveva eliminato il riferimento al capitale proprio alla data del 31 dicembre 2010 - quale parametro fisso su cui calcolare gli incrementi patrimoniali - che aveva caratterizzato l'agevolazione fin dalla sua introduzione. Le nuove regole si sarebbero applicate anche per gli incrementi già realizzati, facendo venir meno, già dal 2017, la rilevanza degli incrementi patrimoniali del 2011 e 2012.

L'articolo 7, comma 1, nella nuova versione, elimina il riferimento al capitale proprio esistente alla «chiusura del quinto esercizio precedente», ripristinando il confronto con il capitale proprio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

Con il ritorno alle "vecchie" regole, si tornerà ad avere un beneficio permanente per i conferimenti in denaro dei soci e l'accantonamento di utili a riserva, fino a quando i conferimenti non verranno restituiti o gli utili accantonati non verranno distribuiti. A fronte del mantenimento della natura permanente del beneficio, viene tuttavia prevista un'ulteriore decisa "sforbiciata" alle aliquote da applicare per la determinazione del rendimento nozionale, che vengono ridotte, per il 2017, dal 2,3% all'1,6% e, a partire dal 2018, dal 2,7 per cento all'1,5 per cento. La modifica pertanto non sarà indolore per le imprese, tanto più se si considera che nell'ultima legge di bilancio il tasso di rendimento nozionale aveva già subito una drastica riduzione rispetto all'aliquota del 4,75% applicabile nel 2016.

Il riferimento al quinquennio precedente viene meno anche per l'ipotesi di sterilizzazione introdotta dalla legge di bilancio 2017, relativa all'incremento delle consistenze di titoli e valori mobiliari (comma 6-bis del decreto Ace). La sterilizzazione della base Ace tornerà quindi ad essere determinata con riferimento all'incremento dei titoli rispetto al bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

Le modifiche previste in sede di conversione ripristineranno anche le regole di determinazione dell'Ace per imprenditori individuali e società di persone. Il comma 3 del DL 50 - intervenendo sulla disciplina introdotta nell'ultima legge di bilancio - aveva previsto che tali soggetti l'Ace venisse determinata con le stesse regole dei soggetti Ires, considerando altresì - per il solo 2016 - la differenza fra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010 (base Ace "permanente"); dal periodo di imposta al 31 dicembre 2017 fino a quello in corso al 31 dicembre 2019 la base Ace permanente sarebbe stata costituita dalla differenza tra il patrimonio netto 2015 e quello del quinto anno precedente a quello di calcolo della base Ace.

La soppressione del suddetto comma 3, con il ripristino della disciplina introdotta dalla legge di bilancio 2017, comporta che i soggetti Irpef, a decorrere dal 2016, applicheranno le stesse regole previste per le società di capitali; rileverà, inoltre, l'incremento del patrimonio netto realizzato - per qualsiasi motivo - nel periodo 31 dicembre 2010/ 31 dicembre 2015, quale base Ace "permanente".

I soli soggetti Ires dovranno determinare l'acconto 2017 considerando, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le nuove disposizioni.

Detrazione Iva, stretta dagli acquisti 2017

Tempi stretti per la detrazione dell'Iva relativa agli acquisti, ma questo solo per i documenti emessi dal 2017. Con la conversione della "manovrina" (DL 50/2017) è stato confermato l'accorciamento dei termini ed è stata introdotta nel testo della norma la disposizione transitoria che permette di evitare l'indetraibilità dell'Iva recata da documenti datati 2015 e 2016, ma non ancora registrati.

Il diritto di detrazione dell'imposta sugli acquisti, a partire dal 2017, può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui è sorto e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.

Il nuovo testo del primo comma dell'articolo 19 del Dpr 633/1972 consente, nella sostanza, di portare in detrazione l'Iva sugli acquisti entro il 30 di aprile dell'anno successivo a quello in cui è sorta l'esigibilità dell'imposta medesima. Così, l'Iva relativa a una fattura datata 2017 potrà essere portata in detrazione, al più tardi, con il modello di dichiarazione Iva annuale 2018 (relativo al 2017). Questo significa, in altri termini, che in base all'attuale norma sostanziale (l'articolo 19 del Dpr 633/1972), se il documento non viene "processato" entro il 30 aprile 2018, non sarà possibile detrarre l'imposta.

Purtroppo, oltre alla drastica riduzione del termine entro cui esercitare il diritto di detrazione, prima coincidente con quello di presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo, va ravvisato che il legislatore non è intervenuto con alcun correttivo sul testo dell'articolo 25 del Dpr 633/1972, norma anch'essa novellata dal DL 50/2017.

Quest'ultima disposizione stabilisce infatti che l'annotazione delle fatture di acquisto deve avvenire anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e, comunque, entro il termine di

presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

Come già evidenziato su queste pagine (si veda Il Sole 24 Ore dell'8 maggio scorso), letteralmente, le due disposizioni non sono perfettamente allineate in quanto, estremizzando, in base all'articolo 25, una fattura emessa tardivamente a febbraio 2018 per una consegna di beni avvenuta nel dicembre precedente, andrebbe registrata entro il termine per la dichiarazione, da presentare nel 2019, in relazione all'anno di ricezione del documento; ma, in questo modo, l'imposta non sarebbe detraibile in base all'articolo 19. Per superare questa (incoerente) situazione è necessario leggere la norma formale "adeguandola" a quella sostanziale: potrebbe dunque ritenersi che la detrazione sia esercitabile per tutte le fatture che, purché ricevute entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale, siano relative a operazioni effettuate nell'anno cui si riferisce tale dichiarazione, per le quali sia divenuta esigibile la correlata imposta. E ciò, sia che si tratti di fatture emesse nei termini, sia che si tratti di fatture emesse tardivamente (come nell'esempio di cui sopra).

Nessun problema, invece, per le fatture datate 2015 e 2016, in quanto, per effetto dell'introduzione del comma 2-bis nell'articolo 2 del DL 50/2017, le nuove disposizioni si applicano solo alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017.

Reati fiscali, stretta sulla data del pagamento per sanare

I contribuenti che hanno procedimenti in corso al 22 ottobre 2015 (entrata in vigore delle modifiche al regime penale tributario), per i reati di omesso versamento e indebite compensazioni, possono avvalersi della **causa di non punibilità** pagando integralmente l'imposta, solo se il versamento sia avvenuto per intero prima della prima data utile per chiedere l'applicazione di tale causa e non fino al passaggio in giudicato della sentenza. È questa l'interpretazione della Corte di Cassazione, sezione III penale, con la sentenza n. 30139 depositata ieri che rivisita il precedente orientamento.

La questione

In base alle previsioni inserite dal Dlgs 158/2015 nell'articolo 13 del Dlgs 74/2000, dal 22 ottobre 2015, i reati di omesso versamento (Iva e ritenute) e di indebita compensazione di crediti non spettanti, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario, comprese sanzioni e interessi, sia estinto con l'integrale pagamento del dovuto.

Qualora, poi, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, il debito sia in fase di rateizzazione, è dato un **termine di 3 mesi** per il pagamento del residuo ed il giudice ha la facoltà di concedere una proroga di ulteriori 3 mesi. In passato, invece, l'integrale pagamento del debito tributario, sempre prima dell'apertura del dibattimento, costituiva una causa attenuante della pena (riduzione fino a un terzo).

La Cassazione

Con le sentenze n. 40314/2016 e 11417/2017 la Suprema Corte, in sintesi, pur indicando nella dichiarazione di apertura del dibattimento il limite di rilevanza della causa estintiva, aveva ritenuto operante, nei procedimenti in corso al 22 ottobre 2015, la causa di non punibilità anche nei casi in cui fosse stata **superata la preclusione** procedimentale.

In questi casi, secondo tale orientamento, il pagamento eseguito dopo l'apertura del dibattimento, purché prima del giudicato, assumeva la medesima efficacia estintiva. Ciò anche in applicazione del principio di uguaglianza che vieta trattamenti differenti per situazioni uguali.

La nuova interpretazione

Nella sentenza di ieri la Suprema Corte ha espressamente rivisitato la precedente interpretazione. Così, secondo i giudici di legittimità, proprio per evitare una prospettabile violazione dell'articolo 3 della Costituzione per irragionevole disparità di trattamento, il limite temporale normativamente previsto (prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado) deve essere interpretato nel senso che la causa di non punibilità opera laddove il pagamento integrale sia avvenuto **prima della prima data utile per chiedere l'applicazione** di detta causa a seguito della modifica normativa del 2015.

Centro Studi Fiscali e Societari

Non può invece sostenersi l'applicazione retroattiva ai fatti reato con pagamento integrale non avvenuto entro tale termine. Si verificherebbe, infatti, una sostanziale rimessione in termini con ulteriori problematiche che, in assenza di disciplina transitoria, potrebbero porsi. È il caso, per esempio, della prescrizione che potrebbe maturare nelle more del pagamento ove si accogliesse la tesi della non punibilità anche per coloro che non hanno compiuto l'integrale versamento.

§§§§§

La presente non vuole essere un'informativa esaustiva, bensì un supporto di facile ed immediata consultazione ed uno stimolo ad approfondimenti e alla ricerca di soluzioni personalizzate da valutare in relazione alle esigenze specifiche.

Alberto Bonfiglio
Michela Bonfiglio
Studio Severgnini

A cura di:

Alberto Bonfiglio

Michela Bonfiglio