

IMPRESE, AUTONOMI E DIPENDENTI

I PRINCIPALI CAMBIAMENTI CON IL D.L. 124/2019

SOMMARIO

PREMESSA	2
Art. 1 – Accollo del debito d'imposta altrui e divieto di compensazione.....	2
Art. 2 – Cessazione partita Iva e inibizione compensazione	3
Art. 3 – Contrasto alle indebite compensazioni	5
Art. 10-bis – Ravvedimento operoso.....	7
Art. 13-ter – Agevolazioni fiscali per i lavoratori impatriati	7
Art. 14 – Utilizzo dei file delle fatture elettroniche.....	8
Art. 15 – Fatturazione elettronica e sistema tessera sanitaria	9
Art. 16 – Semplificazioni fiscali	9
Art. 16-bis – Riordino termini presentazione 730 e assistenza fiscale.....	10
Art. 17 – Imposta di bollo sulle fatture elettroniche.....	11
Art. 18 – Modifiche al regime dell'utilizzo del contante	12
Art. 19 – Esenzione fiscale dei premi della lotteria degli scontrini e istituzione di premi speciali per il <i>cashless</i>	13
Art. 20 – Lotteria degli scontrini.....	14
Art. 21 – Certificazioni fiscali e pagamenti elettronici	15
Art. 22 – Credito d'imposta su commissioni pagamenti elettronici.....	15
Art. 32-quater – Modifiche al regime fiscale degli utili distribuiti a società semplici.....	16
Art. 33 – Sospensione adempimenti connessi ad eventi sismici.....	17
Art. 37 – Disposizioni sui termini di pagamento della definizione agevolata e sui tassi di interesse.....	18
Art. 39 – Modifiche della disciplina penale e della responsabilità amministrativa degli enti	19
Art. 41, comma 1 – Fondo di garanzia PMI	24
Art. 41, comma 2 – Garanzie ISMEA alle imprese agricole per sviluppo di tecnologie innovative	26
Art. 58 – Quota versamenti in acconto	26

PREMESSA

Il decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, cosiddetto “Collegato fiscale alla Legge di Bilancio”, convertito con modificazioni in legge 19 dicembre 2019, n. 157 (G.U. 24/12/2019, n. 301) interviene con un significativo impatto nell’attività di imprese e professionisti su numerosi istituti di natura tributaria, contributiva e penale. La presente circolare si sofferma in particolare sulle disposizioni di maggiore rilevanza per imprese, lavoratori autonomi e dipendenti. Tra le novità introdotte si evidenziano quelle relative al contrasto alle indebite compensazioni, alle modifiche della disciplina penale e della responsabilità amministrativa degli enti, all’accollo del debito d’imposta altrui e divieto di compensazione, al ravvedimento operoso, all’utilizzo delle fatture elettroniche, al riordino dei termini della presentazione della dichiarazione 730 e dell’assistenza fiscale. Si precisa che nel presente documento è stata omessa la trattazione dell’articolo 4 del decreto, in materia di “Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti”, in quanto già oggetto di analisi in altre pubblicazioni curate dalla Fondazione Studi Consulenti del Lavoro.

Art. 1 – Accollo del debito d’imposta altrui e divieto di compensazione

L'art. 8, comma 2, legge 27/07/2000, n. 212, (Statuto dei diritti del contribuente) afferma che “è ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario”. In altre parole l'ordinamento ammette la fattispecie di cui all'art. 1273 c.c. nella sola declinazione dell'accollo non liberatorio del debitore originario. A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti nella **Ris. 15/11/2017, n. 140/E**. Il **comma 2, dell’art. 1 D.L. n. 124/2019, vieta l'utilizzazione della compensazione** del debito d'imposta con i crediti dell'accollante.

La suddetta violazione comporta che i pagamenti effettuati in compensazione si considerano come non avvenuti a tutti gli effetti di legge ai sensi del **comma 3**, del medesimo articolo, con applicazione delle sanzioni per ritardati oppure omessi versamenti diretti e per le altre violazioni in materia di compensazione, come individuate dall’art. 13, D.Lgs. 18/12/1997, n. 471.

Il **comma 4** dispone, in deroga alla disciplina generale in materia di sanzioni tributarie, che le sanzioni per la violazione della disciplina sul divieto di compensazione siano irrogate con atti di recupero da notificare, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell’ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la delega di pagamento.

Le **sanzioni** sono le seguenti:

- all'**accollante** sono comminate le sanzioni pari al trenta per cento del credito, se il credito indebitamente compensato è esistente, o dal cento al duecento per cento dell'importo, ove il credito sia inesistente ex art. 13, commi 4 o 5, D.Lgs. n. 471/1997;
- all'**accollato** è comminata la sanzione pari al trenta per cento del dovuto ex art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997, recuperando l'imposta dovuta e gli interessi, importi per i quali l'accollante è coobbligato in solido.

Art. 2 – Cessazione partita Iva e inibizione compensazione

La norma modifica l'art. 17, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, in materia di **compensazione dei crediti**, inserendo i commi *2-quater*, *2-quinquies* e *2-sexies* che impongono il divieto assoluto di compensazione orizzontale in F24 di crediti fiscali o contributivi **ai destinatari di provvedimenti di cessazione della partita Iva**, ovvero di esclusione dalla banca dati dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie (c.d. VIES).

Il **comma 2-quater** inibisce la possibilità di utilizzare i crediti in compensazione, nel modello F24, a prescindere dalla loro tipologia e dall'importo, anche qualora non siano maturati con riferimento all'attività esercitata con la partita Iva oggetto del provvedimento. Il **divieto permane finché la partita Iva risulti cessata**, ovvero fino a quando permangono le circostanze che hanno determinato l'emissione del provvedimento.

Si ricorda che, in base a quanto stabilito dall'art. 35, comma 15-*bis*, D.P.R. n. 633/1972, l'Agenzia delle Entrate verifica che i dati forniti dai soggetti per la loro identificazione ai fini IVA, siano completi ed esatti, effettuando riscontri e controlli, formali e sostanziali, su esattezza e completezza degli stessi dati con l'applicazione di un criterio di valutazione del rischio mirati, prevalentemente, a individuare soggetti privi dei requisiti soggettivi e/o oggettivi previsti dal D.P.R. n. 633/1972.

Le valutazioni che l'Agenzia delle Entrate esegue in via prioritaria riguardano **elementi di rischio**:

- riconducibili al titolare della ditta individuale o al rappresentante legale, agli amministratori e ai soci della persona giuridica titolare della partita Iva;
- relativi alla tipologia e alle modalità di svolgimento dell'attività operativa, finanziaria, gestionale, nonché ausiliaria da parte del soggetto titolare della partita Iva;
- relativi alla posizione fiscale del soggetto titolare della partita Iva, con particolare riferimento alle omissioni e/o incongruenze nell'adempimento degli obblighi di versamento o dichiarativi;

- relativi a collegamenti con soggetti direttamente e/o indirettamente coinvolti in fenomeni evasivi o fraudolenti.

La novella introdotta dal comma *2-quater* costituisce una deroga alla regola generale prevista dall'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente nella parte in cui prevede che l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione; ora tali crediti potranno essere esclusivamente oggetto di **richiesta di rimborso** (art. 38, D.P.R. 602/1973, in materia di riscossione, e art. 30, D.P.R. 633/1972, in materia di Iva) ovvero essere riportati quale eccedenza pregressa nella dichiarazione successiva.

Il nuovo **comma 2-quinquies** prevede, sempre in deroga allo Statuto dei diritti del Contribuente (all'articolo 8, comma 1, legge 27 luglio 2000, n. 212,) che anche i soggetti passivi che effettuano **operazioni intracomunitarie**, a cui sia stato notificato il provvedimento di esclusione della partita Iva dalla banca dati VIES, non possono avvalersi, a partire dalla data di notifica, della compensazione dei crediti Iva fino a quando non siano rimosse le irregolarità che hanno generato l'esclusione.

A tal proposito si ricorda che, come previsto dal Provvedimento del 12 giugno 2017 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, la cessazione della partita Iva e l'esclusione della stessa dalla banca dati dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie vengono disposte ogni qualvolta sia constatato che il soggetto stesso, abbia consapevolmente effettuato operazioni intracomunitarie in un contesto di **frode Iva**. Sulla base di una valutazione della gravità del comportamento, l'ufficio può notificare un provvedimento di esclusione dell'operatore dalla banca dati dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie, rendendo invalida la partita Iva nel sistema elettronico di cui all'articolo 17 del Regolamento UE n. 904/2010.

Il **comma 2-sexies** dispone che nel caso di utilizzo in compensazione di crediti in violazione di quanto previsto dai commi *2-quater* e *2-quinquies*, il **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 con relativa motivazione (come previsto dal Provvedimento del 28 agosto 2018 del direttore dell'Agenzia delle Entrate). Verranno pertanto considerati come non eseguiti tutti i pagamenti e le compensazioni contenuti nel modello F24 scartato.

Art. 3 – Contrasto alle indebite compensazioni

Il **comma 1** dell'art 3 sostituisce l'ultimo periodo dell'**art. 17, comma 1, D.Lgs. 9/07/1997, n. 241**, limitando la possibilità di compensare importi superiori a 5.000 euro annui solo a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui emerge il credito, già prevista per i crediti Iva, anche per i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive.

Il **comma 2** estende a tutti i soggetti che intendono effettuare la compensazione, e non solo ai soggetti titolari di partita Iva, l'obbligo di utilizzare modalità di pagamento telematiche, tramite F24. Si ricorda come l'art. 37, comma 49-ter, D.L. 04/07/2006, n. 223, autorizza l'Agenzia delle Entrate a sospendere, fino a trenta giorni, l'esecuzione delle deleghe di pagamento contenenti compensazioni che presentano profili di rischio, al fine del controllo dell'utilizzo del credito. Se all'esito del controllo il credito risulta correttamente utilizzato, ovvero decorsi i trenta giorni, la delega è eseguita e le compensazioni e i versamenti sono considerati effettuati alla data stessa della loro effettuazione; diversamente la delega di pagamento non è eseguita e i versamenti e le compensazioni si considerano non effettuati. In tal caso la struttura di gestione dei versamenti unificati non contabilizza i versamenti e le compensazioni indicate nella delega di pagamento e non effettua le relative regolazioni contabili. **Tale obbligo è esteso anche ai crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta** per il recupero delle eccedenze di versamento delle ritenute e dei rimborsi/bonus erogati ai dipendenti (ad esempio, i rimborsi da modello 730 e bonus 80 euro).

Il **comma 3** afferma che le nuove disposizioni si applicano con riferimento ai crediti maturati a decorrere **dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019**. Pertanto, nel primo anno di applicazione delle nuove disposizioni (il 2020), i crediti d'imposta relativi al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre dell'anno precedente, fatti salvi quelli maturati in qualità di sostituto d'imposta, potranno essere utilizzati in compensazione solo dieci giorni dopo la presentazione della relativa dichiarazione.

Il **comma 4** prevede che l'Agenzia delle Entrate, l'Inps e l'Inail possano definire procedure di cooperazione rafforzata, finalizzate al contrasto delle indebite compensazioni di crediti tramite modello F24. Nell'ambito di tali procedure, gli istituti possono inviare all'Agenzia delle Entrate segnalazioni qualificate circa operazioni che presentano profili di rischio, ai fini del recupero del credito indebitamente compensato.

I **commi 5 e 6** introducono una specifica disciplina sanzionatoria da applicare nei casi in cui venga individuato il tentativo di compensare crediti non utilizzabili.

Il **comma 5**, in particolare, introduce l'art. 37, comma 49-*quater*, D.L. n. 223/2006, il quale prevede che, qualora in esito all'attività di controllo di cui all'art. 37, comma 49-*ter*, dello stesso decreto, i crediti indicati nelle deleghe di pagamento si rivelino in tutto o in parte non utilizzabili in compensazione, l'Agenzia delle Entrate **comunica telematicamente la mancata esecuzione della delega di pagamento al soggetto che ha trasmesso la delega stessa entro il termine di trenta giorni**.

A seguito della comunicazione il contribuente, entro i trenta giorni successivi al ricevimento della stessa rilevi eventuali elementi non considerati o valutati erroneamente, potrà fornire i chiarimenti necessari all'Agenzia delle Entrate. L'iscrizione a ruolo in via definitiva della sanzione non è eseguita se il contribuente provvede a pagare la somma dovuta entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione. L'agente della riscossione notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della delega di pagamento.

Il **comma 6**, invece, introduce l'art. 15, comma 2-*ter*, D.Lgs. 18/12/1997, n. 471, in materia di sanzioni tributarie non penali. Tale norma, nel caso di mancata esecuzione delle deleghe di pagamento per effetto dell'attività di controllo predette, dispone l'applicazione di una sanzione pari al **5 per cento dell'importo fino a 5.000 euro e pari a 250 euro per importi superiori a 5.000 per ciascuna delega non eseguita**. Viene esplicitamente esclusa l'applicazione della sanzione più grave, aumentata da un quarto al doppio, in caso di concorso di violazioni e continuazione prevista dall'art. 12, D.Lgs. 18/12/1997, n. 472, in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie.

Il **comma 8** prevede che la disciplina sanzionatoria di cui ai commi 5 e 6 si applichi alle deleghe di pagamento presentate a partire **dal mese di marzo 2020**.

L'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione 31/12/2019, n. 110/E** precisa che i crediti del periodo d'imposta 2018 potranno essere compensati, senza l'obbligo di preventiva presentazione della relativa dichiarazione, fino alla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta 2019, all'interno della quale gli eventuali crediti residui del periodo d'imposta precedente dovranno essere "rigenerati". Per ulteriori approfondimenti si rimanda al **parere n. 2 del 15/11/2019 della Fondazione Studi Consulenti del Lavoro**.

Art. 10-bis – Ravvedimento operoso

In sede di conversione è stato **abrogato** il **comma 1-bis dell'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997**, che limitava l'applicazione del ravvedimento:

- ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate con riferimento alle lett. b-bis (riduzione della sanzione a 1/7 del minimo), b-ter (riduzione a 1/6 del minimo) e b-quater (riduzione a 1/5 del minimo) del comma 1 del citato art. 13;
- ai tributi doganali e alle accise amministrati dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli con riferimento alle citate lett. b-bis e b-ter e b-quater.

Di conseguenza, per effetto dell'abrogazione, le riduzioni sanzionatorie da ravvedimento sono, ora, **estese a tutti i tributi**, anche con riferimento ai tributi doganali e alle accise, inclusi quelli **regionali e locali**.

Art. 13-ter – Agevolazioni fiscali per i lavoratori impatriati

La **norma** estende le **maggiori agevolazioni** disposte dall'art. 5 del D.L. 34/2019 (c.d. Decreto crescita) per i **lavoratori impatriati** anche ai soggetti che trasferiscono la residenza in Italia a partire dal **30 aprile 2019** (in luogo del 1° gennaio 2020). Inoltre, viene istituito il Fondo Controesodo, con una dotazione di 3 milioni di euro a decorrere dal 2020, in favore dei lavoratori rientrati in Italia dal 30 aprile 2019 e destinatari dell'estensione disposta dall'articolo in commento.

Nel presente documento vengono analizzate solo le predette novità. Per una trattazione più esaustiva del c.d. regime degli impatriati (di cui all'art. 16, D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147) si rimanda alla lettura dell'approfondimento di Fondazione Studi Consulenti del Lavoro del 30 maggio 2019.

L'articolo 13-ter del decreto in commento prevede l'applicazione, a partire dal periodo d'imposta 2019, della disciplina di cui al comma 1, lettere a), b), c) e d) dell'art. 5, D.L. n. 34/2019, ai c.d. impatriati che a decorrere dal 30 aprile 2019 trasferiscono la residenza in Italia ai sensi dell'articolo 2 del TUIR.

L'ultimo periodo del comma 2 dell'art. 13-ter prevede: ***“I soggetti di cui al comma 2 dell'articolo 5 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, come sostituito dal comma 1 del presente articolo, possono accedere alle risorse del fondo fino ad esaurimento dello stesso”***.

Pertanto, i lavoratori impatriati oltre alla richiesta di applicazione della riduzione della base imponibile ai fini fiscali da presentare al sostituto d'imposta o attraverso la dichiarazione reddituale, dovranno accedere alle risorse loro destinate secondo le modalità e i criteri da stabilire con un decreto attuativo del Ministero dell'Economia e delle Finanze, di cui la

norma non specifica né i termini di pubblicazione né i parametri di operatività. Sempre il **comma 2 dell'art. 13-ter chiarisce che i soggetti trasferiti in Italia dal 30 aprile 2019 potranno accedere alle risorse del fondo, godendo della riduzione dell'imponibile dal 70 al 90 per cento da 5 a 10 anni, solo fino al loro esaurimento.**

Una delle letture possibili è che l'accantonamento, decisamente contenuto, di appena 3 milioni di euro, si riferisca unicamente al bacino di utenza degli impatriati trasferiti in Italia dal 30 aprile al 2 luglio del 2019; tale lettura, sicuramente più ottimistica, deve coordinarsi, tuttavia, con quanto disposto sia nel comma 2, che specifica che l'accantonamento è stabile *“a decorrere dall'anno 2020”*, sia nel comma 3 dell'art. 13-ter in commento, il quale quantifica gli oneri attuativi per lo Stato in 3 milioni di euro annui anche per il 2021 (lett. b).

Si ritiene necessario un chiarimento da parte del Ministero e dell'Agenzia delle Entrate per comprendere se la predetta previsione di spesa è relativa al solo contingente di beneficiari trasferitisi in Italia dal 30 aprile al 2 luglio 2019.

Art. 14 – Utilizzo dei file delle fatture elettroniche

L'articolo consente alla Guardia di Finanza e all'Agenzia delle Entrate, per le attività di analisi del rischio e controllo ai fini fiscali ovvero nell'assolvimento delle funzioni di polizia economica e finanziaria (per la sola GdF), e con idonee misure di garanzia a tutela dei diritti degli interessati, l'utilizzo dei dati contenuti nei file delle fatture elettroniche.

In particolare, l'articolo in esame inserisce, tra l'altro, i commi 5-*bis* e 5-*ter* all'articolo 1, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, in materia di fatturazione elettronica e trasmissione telematica delle fatture o dei relativi dati.

Il comma 5-*bis* prevede che i **file delle fatture elettroniche acquisiti sono memorizzati fino al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione** di riferimento ovvero fino alla definizione di eventuali giudizi, superando gli ordinari termini di accertamento pari a 5 o 7 anni.

Il comma esplicita quali sono i soggetti che possono utilizzare i file conservati e per quali finalità. I file XML delle fatture elettroniche con tutti i dati in essi contenuti sono utilizzati:

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

Il comma 5-ter introdotto dall'articolo in esame dispone che la Guardia di Finanza e l'Agenzia delle Entrate, nell'utilizzazione dei file acquisiti delle fatture elettroniche, sentito il Garante per la protezione dei dati personali, adottano idonee misure di garanzia a tutela dei diritti e delle libertà degli interessati attraverso la previsione di apposite misure di sicurezza, anche di carattere organizzativo, in conformità con le disposizioni del Regolamento (UE) 2016/679.

Art. 15 – Fatturazione elettronica e sistema tessera sanitaria

La norma estende al periodo d'imposta 2020 l'esonero dall'obbligo di fatturazione elettronica, già previsto dalla normativa vigente per il periodo d'imposta 2019 nel rispetto delle disposizioni sulla protezione dei dati personali, in relazione a prestazioni sanitarie effettuate nei confronti delle persone fisiche. Si stabilisce inoltre che, a decorrere dal 1° luglio 2020, i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema TS adempiono all'obbligo di memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi esclusivamente mediante memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati relativi a tutti i corrispettivi giornalieri al Sistema TS.

Più in dettaglio, il **comma 1 estende al 2020 la disciplina transitoria che esonera dall'obbligo di fatturazione elettronica** i soggetti che inviano i dati al Sistema TS, nonché i soggetti che pur non tenuti all'invio dei dati al Sistema TS emettono fatture comunque relative a **prestazioni sanitarie effettuate nei confronti delle persone fisiche**.

Il **comma 2** dell'articolo in commento, inoltre, aggiunge una disposizione al comma 6-*quater*, articolo 2, del D.Lgs. n. 127 del 2015, già modificato dal comma 54, articolo 1, della citata Legge di Bilancio per il 2019. Mediante la novella in esame, **a decorrere dal 1° luglio 2020**, viene tramutato in obbligo l'attuale facoltà data ai soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema TS di poter **assolvere all'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati relativi a tutti i corrispettivi giornalieri ai fini Iva** (obblighi di registrazione di cui all'articolo 24, primo comma, del DPR n. 633 del 1972) **mediante l'invio dei corrispettivi giornalieri al Sistema TS**.

Art. 16 – Semplificazioni fiscali

L'**articolo 16 posticipa** alla data del **1° luglio 2020** l'avvio della **predisposizione** da parte dell'Agenzia delle Entrate, per i soggetti passivi dell'Iva residenti e stabiliti in Italia, delle **bozze precompilate dei registri Iva** nonché **delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche**. La bozza della **dichiarazione annuale dell'Iva** è invece messa a disposizione a partire dalle operazioni Iva 2021.

Il **comma 1-bis** modifica i termini per l'adempimento comunicativo della trasmissione telematica dei dati delle **fatture transfrontaliere** (cosiddetto **esterometro**).

Nel dettaglio, il nuovo **comma 1**, come sostituito dalla disposizione in esame, prevede che a partire dalle **operazioni Iva** effettuate dal **1° luglio 2020, in via sperimentale**, nell'ambito di un programma di assistenza *on line* basato sui dati delle operazioni acquisiti con le fatture elettroniche e con le comunicazioni delle operazioni transfrontaliere, nonché sui dati dei corrispettivi acquisiti telematicamente, l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione dei soggetti passivi dell'Iva residenti e stabiliti in Italia, in apposita area riservata del sito internet dell'Agenzia stessa, **le bozze** dei seguenti documenti:

- registri delle fatture e degli acquisti (articoli 23 e 25, DPR n. 633/1972);
- comunicazioni delle liquidazioni periodiche dell'Iva.

Inoltre, il nuovo **comma 1-bis** dispone che **a partire dalle operazioni Iva 2021** (e non più dalle operazioni IVA 2020) l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione dei soggetti passivi Iva residenti e stabiliti in Italia, nell'area riservata del proprio sito internet, la **bozza della dichiarazione annuale Iva**. Il **comma 1-bis del predetto art. 16** D.L. 124/2019 dispone che la trasmissione del c.d. esterometro è **effettuata trimestralmente entro la fine del mese successivo** al trimestre di riferimento. La norma pertanto modifica **i termini di trasmissione dei dati delle fatture transfrontaliere portandoli da mensili a trimestrali**.

Art. 16-bis – Riordino termini presentazione 730 e assistenza fiscale

A partire dal 1° gennaio 2021, slittano i termini per la presentazione del modello (e delle schede di destinazione del due, del cinque e dell'otto per mille) dal 23 luglio (7 luglio per i sostituti d'imposta) al 30 settembre.

Nello specifico, i CAF-dipendenti e i professionisti abilitati, fermo restando il termine del 10 novembre per la trasmissione delle dichiarazioni integrative, dovranno terminare le attività di controllo e trasmettere i **modelli 730** unitamente alle schede ai fini della destinazione del due, del cinque e dell'otto per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche **secondo le seguenti tempistiche**:

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

- il 30 settembre per le dichiarazioni presentate dal 1° al 30 settembre.

La stessa rimodulazione dei termini di trasmissione interesserà anche le dichiarazioni elaborate da parte dei sostituti d'imposta.

Da evidenziare che per i sostituti d'imposta **vi sarà anche uno slittamento della data di trasmissione della Certificazione Unica 2021, all'Agenzia delle Entrate dal 7 marzo (scadenza attuale) al 16 marzo.**

A seguito di tali modifiche di presentazione della dichiarazione, **le operazioni di conguaglio non avranno più un termine fisso** (a partire da luglio del prossimo anno per i dipendenti e agosto per i pensionati), ma verranno eseguite con la prima retribuzione utile e, comunque, con **quella di competenza del mese successivo** (dal secondo mese successivo per gli enti pensionistici) **a quello in cui il sostituto ha ricevuto il risultato contabile.**

I contribuenti con contratto di lavoro a tempo determinato potranno rivolgersi al sostituto o a un CAF-dipendenti alla sola condizione che il contratto sia in essere almeno dal mese di presentazione della dichiarazione al terzo mese successivo.

Relativamente alla dichiarazione 730 precompilata, sempre a partire dal 1° gennaio 2021, è stato disposto che i soggetti terzi (medici, università, assicurazioni, etc.) potranno trasmettere telematicamente i dati relativi a oneri e spese sostenuti dai contribuenti nell'anno precedente entro il 16 marzo, l'Agenzia delle Entrate metterà a disposizione il modello precompilato entro il 30 aprile (termine attuale 15 aprile) e i contribuenti potranno presentare in via autonoma la stessa entro il 30 settembre (termine attuale 23 luglio). Il **comma 5** prevede che tutte le disposizioni contenute nel presente articolo acquistano efficacia **a decorrere dal 1° gennaio 2021.**

Art. 17 – Imposta di bollo sulle fatture elettroniche

La norma, novellando l'articolo 12-*novies* del D.L. n. 34/2019, regola la specifica procedura di comunicazione tra Amministrazione e contribuente per quantificare le somme dovute **nel caso di ritardato, omesso o insufficiente versamento dell'imposta di bollo dovuta sulle fatture elettroniche.**

L'Agenzia delle Entrate comunica al contribuente, con **modalità telematiche**, l'ammontare **dell'imposta**, della **sanzione amministrativa e degli interessi.**

Per quanto riguarda la **sanzione**, rispetto alla vigente misura essa è **ridotta di un terzo** rispetto all'importo indicato dall'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 per ritardato od omesso versamento.

L'Amministrazione finanziaria determina e comunica al contribuente gli **interessi** dovuti **fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione**.

Il comma 1-*bis* dell'art. 17, dispone che nel caso in cui l'imposta dovuta **non superi l'importo annuo di 1.000 euro** l'obbligo di versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche può essere assolto tramite due versamenti semestrali, da effettuare entro il **16 giugno ed entro il 16 dicembre** di ciascun anno.

È inoltre previsto che, in caso di omesso versamento totale o parziale degli importi richiesti, se entro trenta giorni il contribuente non provvede al pagamento in tutto o in parte delle somme dovute, l'Agenzia delle Entrate procede **all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo**.

Il novellato articolo 12-*novies* si applica a tutte le fatture inviate dal 1° gennaio 2020.

Art. 18 – Modifiche al regime dell'utilizzo del contante

La norma introduce nuovi limiti all'utilizzo del denaro contante e dei titoli al portatore, modificando e integrando il precedente D.Lgs. n. 231/2007 e intervenendo principalmente in tema di lotta all'evasione. Nello specifico il comma 1 lett. a) dell'articolo in esame aggiunge il nuovo comma 3-*bis* al preesistente art. 49 del D.Lgs. n. 231/2007, disponendo che a partire **dal 1° luglio 2020 e fino al 31 dicembre 2021** è vietato il trasferimento di denaro contante, libretti di depositi bancari, postali o titoli al portatore, fra soggetti diversi (persone fisiche e giuridiche) quando l'operazione, anche frazionata, è complessivamente pari o superiore a **euro 2.000**, diminuendo così la soglia di euro 3.000,00 prevista dalla legislazione previgente (Legge di Stabilità 2016). Detto limite sarà **ridotto a euro 1.000 a decorrere dal 1° gennaio 2022**, riportandolo a quanto previsto in precedenza dal governo Monti (art. 12, comma 1, D.L. n. 201/2011).

Il comma 1 lett. b) dell'articolo in oggetto va a integrare l'art. 63 del D.Lgs. n. 231/2007, introducendo l'art. 1-*ter*, che dispone precise **sanzioni nel caso d'inosservanza dei limiti sopra esposti**. In particolare, per le violazioni commesse e contestate dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021, il **minimo edittale** applicabile è fissato a euro 2.000,00 mentre per quelle commesse e contestate a partire dal 1° gennaio 2022 il minimo edittale è fissato a euro 1.000,00.

Si riporta di seguito un riepilogo storico relativo al limite di utilizzo del denaro contante prima dell'entrata in vigore dell'art. 18 in esame:

- art. 49, comma 1, D. Lgs. n. 231/2007 € 5.000;
- art. 32, comma 1 lett. a) D.L. n. 112/2008 € 12.500;
- art. 20, comma 1, D.L. n. 78/2010 € 5.000;
- art. 2, comma 4, D.L. n. 138/2011 € 2.500;
- art. 12, comma 1, D.L. n. 201/2011 € 1.000;
- art. 1, comma 898, Legge n. 208/2015 € 3.000.

Art. 19 – Esenzione fiscale dei premi della lotteria degli scontrini e istituzione di premi speciali per il *cashless*

La norma ha apportato all'articolo 1 della legge 11 dicembre 2016, n. 232 commi 540 e 542, le seguenti modifiche:

- esclusione dall'imponibile delle vincite della lotteria degli scontrini;
- previsione di premi aggiuntivi associati alla lotteria medesima, in luogo di aumentarne le probabilità di vincita in caso di utilizzo di strumenti di pagamento elettronici da parte dei consumatori.

In particolare, il **comma 1, lettera a)**, modifica il comma 540 del predetto art. 1, L. n. 232/2016, stabilendo che i premi della lotteria, per il loro intero ammontare, non concorrono alla formazione del reddito percepito dal vincitore nel periodo di imposta di riferimento e che tali somme non sono assoggettate ad alcun prelievo erariale.

Il **comma 1, lettera b)**, sostituisce il comma 542 del predetto art. 1, L. n. 232/2016, istituendo:

- **premi speciali aggiuntivi per i consumatori** che utilizzano strumenti di pagamento elettronici (persone fisiche maggiorenni residenti nel territorio dello Stato che effettuano acquisti di beni o servizi fuori dall'esercizio di attività di impresa, arte o professione);
- **premi aggiuntivi per gli esercenti** che, ai fini della certificazione delle operazioni di vendita o di cessione, utilizzano gli strumenti telematici per la memorizzazione e l'invio dei corrispettivi giornalieri (disciplinati dall'articolo 2, comma 1, del D.Lgs. n. 127 del 2015).

Come previsto dal comma 544 della Legge n. 232 del 2016, il tutto è demandato ad un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Dogane e

dei Monopoli, d'intesa con l'Agazia delle Entrate, contenente la disciplina delle modalità tecniche relative alle operazioni di estrazione, l'entità e il numero dei premi messi a disposizione, nonché ogni altra disposizione necessaria per l'attuazione della lotteria.

Per partecipare all'estrazione è necessario che i contribuenti, al momento dell'acquisto, comunichino il proprio **“codice lotteria”** all'esercente e che quest'ultimo trasmetta all'Agazia delle Entrate i dati della singola cessione o prestazione.

Art. 20 – Lotteria degli scontrini

I commi da 540 a 544 della legge 232 dell'11 dicembre 2016 (Legge di Bilancio 2017) hanno previsto l'istituzione dal 2020 di una lotteria nazionale, cui partecipano i contribuenti che effettuano acquisti di beni o servizi presso esercenti che trasmettono telematicamente i corrispettivi.

Il **comma 1, lettera a)**, modifica i termini previsti dalla Legge di Bilancio 2017, **posticipando al 1° luglio 2020** la data a decorrere dalla quale sarà possibile partecipare alla lotteria degli scontrini, mentre alla lettera b) dello stesso comma 1 viene previsto che i contribuenti, per partecipare all'estrazione, al momento dell'acquisto debbano comunicare all'esercente il **predetto “codice lotteria”, invece del proprio codice fiscale**, che verrà individuato con apposito provvedimento attuativo del direttore dell'Agazia delle Dogane e dei Monopoli, d'intesa con l'Agazia delle Entrate.

Si ricorda che con il provvedimento Prot. n. 739122/2019 del Direttore dell'Agazia delle Entrate del 31 ottobre 2019 sono state definite le istruzioni per l'invio dei dati degli scontrini che parteciperanno alla lotteria da parte degli operatori che, dal 1° luglio 2020, comunicheranno i corrispettivi tramite i nuovi registratori telematici o la procedura web delle Entrate. Vengono indicate le modalità tecniche per la trasmissione delle informazioni contenute sugli scontrini e specificate le caratteristiche del file generato dal registratore telematico. Nel provvedimento viene specificato che i documenti commerciali interessati dalla trasmissione sono solo quelli utili alla lotteria. Infatti, per poter partecipare all'estrazione, è necessario che i consumatori, **al momento dell'acquisto, comunichino il predetto “codice lotteria” all'esercente**, esprimendo così la volontà di partecipare al concorso. Nel corso della giornata e al momento della chiusura giornaliera i registratori telematici generano il record composto da tutti gli scontrini corredati di codice lotteria dei clienti per poi trasmetterlo all'Agazia delle Entrate.

In sede di conversione in legge del decreto, l'articolo 20 è stato integralmente sostituito eliminando, tra l'altro, la sanzione amministrativa originariamente prevista da 100 a 500 euro per gli esercenti che, ai fini della partecipazione del contribuente alla lotteria degli scontrini, rifiutino il codice lotteria del contribuente o non trasmettano i dati della prestazione

o cessione, escludendo in tal caso le disposizioni di favore previste per il concorso di violazioni tributarie. In sostituzione è intervenuto il comma 1, lettera c) prevedendo che il **consumatore possa segnalare** nella sezione dedicata dell'apposito Portale Lotteria **la circostanza che l'esercente, al momento dell'acquisto, ha rifiutato di acquisire il codice lotteria**. Tali segnalazioni sono utilizzate dall'Agenzia delle Entrate e dalla Guardia di Finanza per le analisi del rischio di evasione effettuate ai sensi delle disposizioni contenute dal decreto legge n. 201 del 2011.

Art. 21 – Certificazioni fiscali e pagamenti elettronici

Del presente articolo si evidenzia il nuovo **comma 5-bis** che integra l'**articolo 2 del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127** prevedendo che, **a decorrere dal 1° gennaio 2021**, i soggetti che effettuano l'attività di **commercio al minuto o assimilate** (D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) che non sono tenuti ad emettere fattura, se non a richiesta del cliente, possono assolvere agli obblighi di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri mediante **sistemi di incasso "evoluti"**, che prevedano **forme di pagamento elettronico** (ivi comprese carte di credito o di debito) e consentano **la memorizzazione, l'inalterabilità e la sicurezza dei dati**. I profili attuativi delle disposizioni sopra indicate sono demandati a un **provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate** con il quale si fisseranno le informazioni da trasmettere, le regole tecniche, i termini per la trasmissione e le caratteristiche dei sistemi evoluti di incasso (sicurezza e inalterabilità dei dati).

Art. 22 – Credito d'imposta su commissioni pagamenti elettronici

L'**articolo 22** introduce, **a decorrere dal 1° luglio 2020**, un **credito d'imposta pari al 30% delle commissioni addebitate per transazioni effettuate con carte di pagamento**.

Il credito **spetta agli esercenti attività di impresa, arte o professioni** i cui **ricavi e compensi riferiti all'anno d'imposta precedente non eccedano l'importo di 400.000 euro**.

Gli operatori che mettono a disposizione i sistemi di pagamento elettronico, ai fini del riconoscimento del credito d'imposta, sono tenuti a comunicare le informazioni necessarie all'Agenzia delle Entrate, secondo ciò che stabilirà il necessario provvedimento del Direttore della medesima Agenzia.

Il **comma 1** precisa che i pagamenti dovranno essere effettuati con **carte di credito, debito o prepagate** emesse da banche, Società Poste Italiane Spa, intermediari finanziari, imprese di investimento, ecc., ovvero da coloro che sono tenuti a rilevare i dati identificativi (come il codice fiscale) dei soggetti

utilizzatori (obblighi di comunicazione all'Anagrafe tributaria D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605, articolo 7).

Al fine di garantire la copertura finanziaria, il **comma 1-bis** quantifica gli oneri in 1,4 milioni per l'anno 2020 e in 2,8 milioni annui a decorrere dal 2021, prevedendone la copertura mediante corrispondente riduzione del FISPE (Fondo per Interventi Strutturali di Politica Economica).

Il **comma 2** stabilisce che il credito di imposta è relativo alle commissioni per pagamenti effettuati su operazioni di cessione di beni o prestazioni di servizi in favore dei **consumatori finali** effettuate a decorrere dal 1° luglio 2020.

Il **comma 3** specifica che il credito d'imposta **rientra nel rispetto dei limiti** e delle condizioni in materia di **aiuti "de minimis"**.

Il **comma 4** prevede **l'utilizzo del credito d'imposta esclusivamente in compensazione** mediante **modello F24**, a decorrere dal mese successivo a quello in cui sono state effettuate le spese agevolabili. Inoltre, tale credito deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta di maturazione dello stesso e nei successivi fino ad estinzione dell'utilizzo.

Il **credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi né del valore alla produzione ai fini Irap né concorre alla formazione della misura che dà diritto alla corrispondente deducibilità di interessi passivi o altri componenti negativi di reddito ai fini Ires** (artt. 61 e 109, c. 5, TUIR).

Il **comma 5** individua nei soggetti indicati al comma 1 coloro che devono inviare telematicamente all'Agenzia delle Entrate le **comunicazioni per la** verifica della spettanza del credito d'imposta secondo il provvedimento (**comma 6**) del direttore dell'Agenzia delle Entrate (modalità di trasmissione delle comunicazioni e loro contenuto). **Nell'ultimo periodo del comma 5** è stato previsto che la Banca d'Italia, con un provvedimento che avrebbe dovuto adottare entro 30 giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione del decreto, stabilisca le modalità con cui gli operatori finanziari devono comunicare agli esercenti, mensilmente e telematicamente, l'elenco delle transazioni effettuate.

Art. 32-quater – Modifiche al regime fiscale degli utili distribuiti a società semplici

La norma, con riferimento ai **dividendi corrisposti alle società semplici**, introduce il principio di tassazione **per trasparenza** in capo ai **soci**. Di conseguenza il **regime fiscale applicabile a tali dividendi** segue la **natura giuridica** dei soci stessi, variando a seconda che si tratti di persone fisiche, titolari di redditi d'impresa e soggetti Ires.

Si rammenta che le società **semplici soggiacciono a specifiche regole di tassazione del proprio reddito** prodotto nel territorio italiano (art. 5 del

TUIR), poiché lo stesso, anche se non percepito, viene ad essere imputato in misura proporzionale alla partecipazione agli utili.

Le regole di tassazione di tale modello societario, che non può assolutamente esercitare operazioni commerciali, sono le stesse a cui soggiacciono le persone fisiche che percepiscono redditi di cui all'art. 6 del TUIR, con la sola esclusione della lettera e) del comma 1 del predetto art. 6. Il **comma 1**, applicando il regime di trasparenza fiscale, stabilisce che **i dividendi corrisposti dalle società semplici seguono le regole tributarie dei soci**. Si applica quindi la modalità di tassazione naturale che colpisce i redditi propri, anche se rinvenienti da società semplici.

Il **comma 2** precisa che la ritenuta del 26 per cento è operata dalle società e dagli enti indicati nelle lettere a) e b) del comma 1 dell'art.73 del TUIR, **sulla base delle informazioni fornite dalla società semplice**.

Le disposizioni in esame chiariscono quindi il regime dei dividendi corrisposti alle società semplici che si intendono **percepiti per trasparenza dai rispettivi soci**. Si prevede quindi un trattamento fiscale differenziato degli utili rinvenienti dalla società semplici da parte di soci persone fisiche e da parte di società soggetti Ires residenti in Italia nel seguente modo:

1. con riferimento alla quota dividendi imputabile ai soci Ires tenuti all'applicazione dell'art. 89 del TUIR, i dividendi **saranno esclusi per il 95 per cento dal reddito complessivo da assoggettare a tassazione;**
2. con riferimento alla quota di dividendi imputabili ai soggetti titolari di reddito d'impresa, tenuti all'applicazione dell'art. 59 del TUIR, **saranno esclusi per il 41,86 per cento dal reddito da assoggettare a tassazione, nell'esercizio in cui sono percepiti;**
3. con riferimento alla quota imputabile alle **persone fisiche residenti in relazione a partecipazioni sia qualificate che non qualificate, non relative all'impresa** (art. 65 del TUIR), i dividendi sono **assoggettati a tassazione con una ritenuta a titolo d'imposta del 26 per cento** (art. 27, comma 1, DPR n. 600/73).

Art. 33 – Sospensione adempimenti connessi ad eventi sismici

A causa del sisma del 26 dicembre 2018, i contribuenti, persone fisiche non titolari di partita Iva e i soggetti titolari di partita Iva, con residenza, sede legale o sede operativa nei comuni di Aci Bonaccorsi, Aci Catena, Aci Sant'Antonio, Acireale, Milo, Santa Venerina, Trecastagni, Viagrande e Zafferana Etnea, tutti nella Provincia di Catania, hanno avuto la possibilità di sospendere i versamenti e gli adempimenti tributari fino al 30 settembre 2019.

L'articolo 33, al comma 1, dispone, per i soggetti sopra indicati, il differimento del termine, già prorogato al 31 ottobre 2019, per la ripresa

dei versamenti, che devono essere effettuati, **senza applicazione di sanzioni e interessi, in unica soluzione entro il 16 gennaio 2020, o fino ad un massimo di diciotto rate mensili di pari importo a decorrere dalla stessa data e con scadenza al 16 di ogni mese.**

Inoltre, entro il mese di gennaio 2020, devono essere eseguiti tutti gli **adempimenti tributari**, diversi dai versamenti, non effettuati nel periodo della stessa sospensione.

Il **comma 2** prevede la copertura finanziaria degli oneri derivanti dall'agevolazione di cui al comma precedente.

Art. 37 – Disposizioni sui termini di pagamento della definizione agevolata e sui tassi di interesse

Il **comma 1** ha disposto la riapertura dei termini, scaduti il 31 luglio 2019, per il pagamento della prima rata della definizione agevolata di cui all'articolo 3, comma 2, D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136. **Il nuovo termine è stato fissato al 30 novembre 2019** ed ha consentito a coloro che avevano presentato richiesta di definizione agevolata, ma non avevano proceduto al perfezionamento non effettuando il pagamento entro i termini previsti, di poterlo fare entro la nuova scadenza. Lo scopo di tale di differimento è stato quello di allineare la scadenza a quella prevista per coloro che hanno aderito alla definizione agevolata a seguito della riapertura dei termini previsti dall'art. 16-*bis*, D.L. n. 34/2019 che, per l'appunto, ha fissato al 30 novembre 2019 il termine per il pagamento della prima o dell'unica rata. In sede di conversione è stato inserito il **comma 1-*bis*** che prevede la possibilità, per le imprese titolari di crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, per somministrazione, forniture, appalti e servizi, anche professionali, maturati nei confronti della pubblica amministrazione e certificati con le modalità previste da decreti del MEF 22 maggio 2012 e 25 giugno 2012, di chiedere la **compensazione, anche per gli anni 2019 e 2020**, con le cartelle relative a carichi affidati agli agenti della riscossione. In particolare, il citato comma 1-*bis* interviene sulla norma che regola tale particolare modalità di compensazione, ovvero l'articolo 12, comma 7-*bis*, del decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9. La citata disposizione del 2013, nel disciplinare anche attraverso i provvedimenti attuativi la materia, rimane di natura transitoria ed anche questa volta il legislatore interviene per un arco temporale limitato. La compensazione è infatti possibile limitatamente al biennio 2019-2020 e riguarda le ipotesi in cui la somma iscritta a ruolo sia inferiore o pari al credito vantato e con riferimento ai carichi affidati agli agenti della riscossione entro il 31 ottobre 2019. La disposizione è immediatamente

applicabile in quanto non è previsto alcun rinvio a provvedimenti attuativi. I **commi 1-ter e 1-quater**, intervengono sui **tassi di interessi per il versamento**, la riscossione ed i rimborsi relativi ad ogni tipologia di tributo. È previsto, in particolare, che il tasso di interesse venga fissato, nel rispetto dell'equilibrio di finanza pubblica, in misura compresa tra lo 0,1 per cento e il 3 per cento.

Con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze sono stabilite misure differenziate, sempre nei limiti anzidetti, per gli interessi relativi a:

- pagamenti rateali di tributi di cui all'articolo 20 del D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241;
- ritardata iscrizione a ruolo, dilazione di pagamento delle cartelle di pagamento, interessi di mora e sospensione di pagamenti regolate dagli articoli 20, 21, 30, 39 e 44 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602;
- accertamento con adesione ed acquiescenza del contribuente (omessa impugnazione) di cui agli articoli 8, comma 2, e 15, commi 2 e 2-bis, del D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

Art. 39 – Modifiche della disciplina penale e della responsabilità amministrativa degli enti

L'articolo 39 interviene sul **D.Lgs. 10/03/2000, n. 74**, e sul **D.Lgs. 08/06/2001, n. 231**, attuando l'irrigidimento del trattamento sanzionatorio, l'abbassamento di alcune soglie di punibilità e l'estensione della **c.d. confisca allargata ex art. 240-bis c.p.**, che si applica quando il condannato non può giustificare la disponibilità di denaro, beni ovvero altre utilità.

Il **comma 1, lett. a)** ha identificato nel delitto di **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**, di cui all'**art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 74/2000**, il **reato centrale** nel contesto dell'evasione. Per "inesistenza giuridica" si intende quella oggettiva (con dubbi sulla "non inerenza" e "l'indeducibilità") ed il trattamento sanzionatorio è rimasto inalterato (reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni) per passivi fittizi inferiori a euro 100.000, mentre è stato irrigidito nella misura della **reclusione da 4 ad 8 anni** nel caso di passivi fittizi uguali o superiori a euro 100.000. L'applicabilità della confisca allargata, invece, vige solo per passivi fittizi uguali o superiori a euro 200.000. L'avvalimento della documentazione fittizia si può realizzare solo ed esclusivamente in seno alla dichiarazione, in assenza della quale il reato non si configura e gli atti prodromici non risultano punibili, ad eccezione della detenzione dei documenti falsi a fine di prova. Trattandosi di reato di pericolo, esso si configura a prescindere dalla effettiva evasione fiscale. Il dolo specifico sussiste anche in presenza di una finalità extraevasiva (es. creazione di

riserve non dichiarate) non esclusiva. La confisca allargata è applicabile se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a euro centomila.

Il nuovo **art. 25-quinquiesdecies, D.Lgs. n. 231/2001**, prevede la sanzione pecuniaria fino a 500 quote, oltre le sanzioni interdittive, così configurando una nuova ipotesi di responsabilità amministrativa da reato alla ricorrenza della fattispecie di cui all'art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 74/2000.

L'**art. 39, comma 1, lett. b), D.L. 124/2019**, ha aggiunto l'**art. 2, comma 2-bis, D.Lgs. n. 74/2000**, il quale contempla la reclusione **da 1 anno e 6 mesi a 6 anni** nel caso in cui l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila. Sarà interessante vagliare le prime applicazioni giurisprudenziali della nuova fattispecie per verificare se la giurisprudenza considererà la previsione quale fattispecie nuova ovvero quale circostanza attenuante alla quale dovrà applicarsi lo scrutinio di bilanciamento di cui all'art. 69, comma 1, c.p.

Un nuovo trattamento sanzionatorio con **reclusione da 3 ad 8 anni** è stato introdotto dall'**art. 39, comma 1, lett. c), D.L. n. 124/2019**, con riguardo al reato di cui all'**art. 3, D.Lgs. n. 74/2000**, con estensione della confisca per equivalente nel caso di imposta evasa superiore ad euro centomila, nel caso di **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**. La fattispecie si applica, fuori dai casi previsti dall'art. 2, D.Lgs. n. 74/2000, a chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti, indichi in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente: a) **l'imposta evasa è superiore**, con riferimento a taluna delle singole imposte, **a 30.000 euro**; b) **l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione è superiore al 5 per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione**, o comunque, **è superiore a 1,5 milioni di euro**, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al 5 per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a 30.000 euro. La confisca allargata è applicabile se l'imposta evasa è superiore a euro centomila mentre la sanzione pecuniaria va applicata entro le 500 quote, oltre alle sanzioni interdittive.

L'**art. 39, comma 1, lettere d), e), f) e g), D.L. n. 124/2019**, modifica l'**art. 4, D.Lgs. n. 74/2000**, relativo al delitto di **dichiarazione infedele**. A legislazione vigente l'art. 4 si applica in via residuale rispetto ai delitti di dichiarazione fraudolenta di cui agli artt. 2 e 3, D.Lgs. n. 74/2000, e punisce con la reclusione da 1 a 3 anni (con la novella **da due anni a quattro anni e sei mesi**) chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indichi in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi inesistenti, quando **congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore,**

con riferimento a taluna delle singole imposte, a **150.000 euro**; **b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione**, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, **è superiore al 10 per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi** indicati in dichiarazione, **o, comunque, è superiore a 3 milioni di euro**. L'innalzamento della pena massima, tuttavia, non consente l'applicabilità della misura della custodia cautelare in carcere ex art. 280, comma 2, c.p.p.

L'**art. 4, comma 1-ter, D.Lgs. n. 74/2000** ora esclude la punibilità quando le valutazioni, complessivamente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette e prevede che, degli importi compresi in tale percentuale, non si tenga conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità.

L'**art. 39, comma 1, lett. h) e i), D.L. n. 124/2019**, interviene sul delitto di **omessa dichiarazione**, di cui all'**art. 5, comma 1, D.Lgs. n. 74/2000**. Si tratta della fattispecie che punisce con **la reclusione da un anno e 6 mesi a 4 anni** chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenti, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando **l'imposta evasa è superiore a 50.000 euro per ciascuna imposta**. Stessa pena è prevista per il sostituto d'imposta che omette la dichiarazione quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a 50.000 euro ex **art. 5, comma 1-bis, D.Lgs. n. 74/2000**. L'art. 39, comma 1, lett. h) e i), D.L. n. 124/2019, innalza le pene tanto per l'omessa dichiarazione del contribuente quanto per l'omissione del sostituto d'imposta (la **reclusione** viene portata nel minimo **da 1 a 2 anni** e nel massimo **da 2 a 5 anni**).

Si evidenzia che la reclusione entro i 5 anni comporta l'applicabilità dell'art. 131-*bis* c.p. che esclude la punibilità per particolare tenuità del fatto.

Il **comma 1, lett. l) e m)** modifica peraltro il delitto di **emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**, di cui all'**art. 8, D.Lgs. n. 74/2000**, che attualmente punisce con la reclusione da un anno e 6 mesi a 6 anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Si tratta di un reato di mera condotta (di pericolo astratto) ed istantaneo. Nel caso di emissione di più documenti falsi il reato si consuma con l'ultima produzione.

La **lett. l)** aumenta la pena (**reclusione da 4 a 8 anni**), mentre la **lett. m)** inserisce il comma 2-*bis* in base al quale la pena è più bassa (ovvero si mantiene la pena attuale, della **reclusione da un anno e sei mesi a 6 anni**) quando l'importo indicato nelle fatture o nei documenti e relativo ad operazioni inesistenti è inferiore, per il periodo d'imposta considerato, a euro 100.000. Si applicano altresì la confisca allargata per importi non veritieri superiori ad euro 200.000 e la sanzione pecuniaria entro le 500 quote, oltre alle sanzioni interdittive.

L'art. 39, comma 1, lett. n), D.L. n. 124/2019, innalza la pena detentiva per il **delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili**, di cui all'art. 10, D.Lgs. n. 74/2000. Si tratta della fattispecie, che si applica in via residuale, ove non ricorra un più grave reato, che punisce attualmente con la reclusione da un anno e 6 mesi a 6 anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari. Il decreto legge innalza il minimo edittale **da 1 anno e 6 mesi a 3 anni** e il massimo edittale **da 6 a 7 anni**. Inoltre è prevista la sanzione pecuniaria entro le 400 quote, oltre alle sanzioni interdittive.

Il comma 1, lett. q), D.L. n. 124/2019, inserisce nel D. Lgs. n. 74/2000 l'art. 12-ter, in forza del quale è consentita la **confisca allargata** solo in caso di **condanna (o patteggiamento di pena) per i seguenti delitti e in presenza di specifici presupposti**:

- **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** (art. 2, D.Lgs. n. 74/2000), quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a **200.000 euro** (il testo originario del decreto legge prevedeva la più bassa soglia di 100.000 euro);
- **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici** (art. 3, D.Lgs. n. 74/2000), quando l'imposta evasa è superiore a **100.000 euro**;
- **emissione di fatture per operazioni inesistenti** (art. 8, D.Lgs. n. 74/2000) quando l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture è **superiore a 200.000 euro**;
- **sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte** (art. 11, D.Lgs. n. 74 del 2000) quando l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e interessi è **superiore a 100.000 euro** ovvero quando l'ammontare degli elementi attivi o passivi fittizi è superiore all'ammontare effettivo di **oltre 200.000 euro**.

La superiore estensione della confisca allargata di cui all'art. 240-bis c.p. opera sul denaro, sui beni o sulle 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.

Nella confisca allargata, che trova la sua origine nella lotta alla criminalità organizzata, viene meno il nesso di pertinenzialità o di continenza tra *res* sequestrata e reato, per aggredire invece l'intera ricchezza non giustificata ritenuta frutto dell'accumulazione illecita in base ad una presunzione *iuris tantum*. In tal modo è il condannato ad essere gravato dell'onere di provare la liceità della provenienza dei beni. L'art. 240-bis c.p. prevede infatti che sia

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 reimpiego dell'evasione fiscale, salvo che l'obbligazione tributaria sia stata estinta mediante adempimento nelle forme di legge. La confisca allargata può essere effettuata anche per equivalente, attraverso il prelievo 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.

L'art. 39, comma 1, lett. q-bis), D.L. n. 124/2019, modifica l'art. 12-ter, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000, aggiungendo, tra i reati che **si estinguono con l'integrale pagamento del debito tributario** prima che l'interessato abbia notizia dell'apertura del procedimento a suo carico, il reato di **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** (art. 2 del d.lgs. n. 74/2000) e il reato di **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici** (art. 3 del d.lgs. n. 74/2000).

L'art. 25-*quinquiesdecies*, comma 1, D.Lgs. n. 231/2001, introduce un elenco di reati tributari presupposto della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche.

Reato (D.Lgs. n. 74/2000)	Sanzioni interdittive + sanzione amministrativa pecuniaria
Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti che determinano un passivo fittizio uguale o superiore a 100 mila euro (art. 2, co. 1)	Fino a 500 quote
Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti che determinano un passivo fittizio inferiore a 100 mila euro (art. 2, co. 2-bis, introdotto dal D.L.)	Fino a 400 quote
Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3)	Fino a 500 quote
Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per importi uguali o superiori a 100 mila euro (art. 8, co. 1)	Fino a 500 quote

Reato (D.Lgs. n. 74/2000)	Sanzioni interdittive + sanzione amministrativa pecuniaria
Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per importi inferiori a 100 mila euro (art. 8, co. 2-bis)	Fino a 400 quote
Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10)	Fino a 400 quote
Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11)	Fino a 400 quote

L'art. 25-*quiquiesdecies*, comma 2, D.Lgs. n. 231/2001, prevede che le sanzioni sono **umentate di un terzo** se, a seguito del reato tributario, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità.

Art. 41, comma 1 – Fondo di garanzia PMI

Il comma 1 dell'articolo 41 dispone un rifinanziamento del Fondo di garanzia per le piccole e medie imprese di 670 milioni di euro per l'anno 2019.

Il **Fondo di garanzia per le PMI**, istituito con la legge n. 662 del 1996 e alimentato con risorse pubbliche, **garantisce o contro-garantisce operazioni**, aventi natura **di finanziamento ovvero partecipativa**, a favore di piccole e medie imprese, e imprese con un numero di dipendenti fino a 499, tranne quelle rientranti in determinati settori economici secondo la classificazione ATECO (ad esempio, attività finanziarie e assicurative).

Il **Fondo**, costituito presso il **Mediocredito Centrale**, soggetto gestore, è amministrato da un Consiglio di gestione e costituisce uno dei principali strumenti di sostegno pubblico finalizzati a **facilitare l'accesso al credito delle piccole e medie imprese che hanno la possibilità di ottenere finanziamenti senza garanzie aggiuntive sugli importi garantiti dal Fondo stesso**.

Gli interventi di garanzia del Fondo sono assistiti dalla **garanzia dello Stato**, quale garanzia di ultima istanza e, per effetto del graduale rimborso dei finanziamenti, è in grado di reimpiegare più volte le risorse assegnate.

Le **modalità operative del Fondo**, oggetto nel tempo di varie modifiche, tendono ad estendere i volumi di finanziamenti garantiti, dunque a potenziarne l'operatività, pur con il fine di mantenerla su livelli compatibili con gli equilibri della finanza pubblica.

I **criteri di valutazione delle imprese** per l'accesso alla garanzia del Fondo e una semplificazione delle procedure e delle modalità di presentazione delle richieste sono il risultato dell'aggiornamento normativo che ha inoltre avviato una riforma complessiva del modello di valutazione del merito creditizio delle imprese; molto più simile ai modelli di *rating* utilizzati dalle banche per una rimodulazione delle percentuali di garanzia del Fondo in funzione della rischiosità, della durata e tipologia di operazione finanziaria.

Le nuove **disposizioni operative** del Fondo, approvate con **D.M. 13 febbraio 2019**, si applicano alle richieste di ammissione alla garanzia del Fondo presentate a partire dal 15 marzo 2019.

Tra le principali novità della riforma si segnala:

- la ridefinizione delle modalità d'intervento che vengono articolate in **garanzia diretta, riassicurazione e controgaranzia**;
- la controgaranzia in senso proprio è la garanzia concessa dal Fondo a un soggetto garante ed escutibile dal soggetto finanziatore nel caso in cui né il soggetto beneficiario né il soggetto garante siano in grado di adempiere alle proprie obbligazioni nei confronti del medesimo soggetto finanziatore (cd. doppio default). La controgaranzia è rilasciata esclusivamente su garanzie dirette, esplicite, incondizionate, irrevocabili ed escutibili a prima richiesta del soggetto. La riassicurazione è invece la garanzia concessa dal Fondo a un soggetto garante e dallo stesso escutibile esclusivamente a seguito della avvenuta liquidazione al soggetto finanziatore della perdita sull'operazione finanziaria garantita. Il reintegro da parte del Fondo avviene dunque nei limiti della misura di copertura, di quanto già liquidato dai soggetti garanti ai soggetti finanziatori;
- l'applicazione all'intera operatività del Fondo del modello di **valutazione basato sulla probabilità di inadempimento** delle imprese beneficiarie (in una prima fase, il modello è stato applicato solo alla cd. "Nuova Sabatini");
- la **riorganizzazione delle misure di copertura e di importo massimo garantito**, l'introduzione delle operazioni a rischio tripartito.

Inoltre il D.L. n. 34/2019 ha abrogato la previsione che consentiva di limitare, con delibera della Conferenza unificata Stato, Regioni, città e autonomie locali, l'**intervento del Fondo** alle sole operazioni di controgaranzia nel territorio delle regioni in cui fossero coesistenti altri fondi regionali di garanzia.

Quanto alle modalità di **finanziamento del Fondo**, esso è **alimentato prevalentemente attraverso risorse statali** e anche attraverso le risorse del Programma operativo nazionale PON "Imprese e competitività", alimentato dal FESR 2014-2020 e da risorse nazionali a titolo di cofinanziamento.

Il **Fondo opera attraverso più sezioni**, destinate ciascuna ad operazioni in garanzia per dati settori economici (es. autotrasporto, micro-imprenditorialità, imprenditoria femminile), ovvero dedicate a garantire misure di sostegno finanziario *ad hoc*, quali ad esempio la Sezione speciale "Resto al Sud".

Art. 41, comma 2 – Garanzie ISMEA alle imprese agricole per sviluppo di tecnologie innovative

Il **comma 2** dell'articolo 41 prevede che l'**ISMEA** (Istituto di Servizi per il Mercato Agricolo Alimentare), al fine di favorire l'efficienza economica, la redditività e la sostenibilità del settore agricolo e di incentivare l'adozione e la diffusione di sistemi di gestione avanzata attraverso l'utilizzo delle tecnologie innovative, **possa concedere garanzie a titolo gratuito a favore delle imprese agricole** per iniziative di sviluppo delle tecnologie innovative, finalizzate, tra l'altro, a contrastare e prevenire i danni causati dalla fauna selvatica.

Potranno essere finanziate anche iniziative che sviluppino l'agricoltura di precisione e delle nuove tecniche di irrigazione o la tracciabilità dei prodotti con tecnologie emergenti, comprese le tecnologie *blockchain*, l'Intelligenza Artificiale e l'Internet delle cose.

La garanzia è concessa nel limite di 20.000 euro di costo per azienda e comunque nei limiti previsti dai Regolamenti UE n.1407/2013 e n. 1408/2013, in applicazione degli artt. 107-109 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

Per l'anno 2019 è stata autorizzata una spesa complessiva di 30 milioni di euro.

Le garanzie richiamate dal comma in esame sono quelle previste dall'articolo 17, comma 2, del D.Lgs. n. 102/2004 per il quale l'ISMEA può concedere la propria garanzia a fronte di finanziamenti a breve, a medio e a lungo termine concessi da banche, intermediari finanziari iscritti nell'elenco speciale, nonché dagli altri soggetti autorizzati all'esercizio del credito agrario e destinati alle imprese operanti nel settore agricolo, agroalimentare e della pesca. La garanzia può altresì essere concessa anche a fronte di transazioni commerciali effettuate per le medesime destinazioni.

Art. 58 – Quota versamenti in acconto

La norma interviene sugli acconti dovuti dai contribuenti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale (c.d. ISA).

Vengono modificate le regole relative alla misura degli acconti dovuti per Irpef, Ires e Irap.

I nuovi importi sono fissati in misura pari al 50 per cento per ciascuna rata. I termini di pagamento rimangono invece quelli già previsti dall'articolo 17 del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, che regola la materia (primo acconto entro il termine di versamento delle imposte dovute a saldo per l'anno precedente; secondo acconto entro fine novembre).

Le nuove misure degli acconti dovuti si applicano anche ai soci dei contribuenti soggetti ad ISA.

Considerato che il decreto legge n. 124/2019 è entrato in vigore il 27 ottobre 2019 e dunque prima della scadenza della seconda rata d'acconto del 2 dicembre 2019, la norma dispone che sia fatto salvo quanto eventualmente già versato per l'esercizio in corso con la prima rata di acconto, con corrispondente rideterminazione dell'acconto dovuto in caso di versamento unico.

Sostanzialmente, per il 2019 la seconda rata di versamento in acconto è pari al 50 per cento, ovvero l'unica rata (qualora la prima non era dovuta perché inferiore al minimo) è pari al 90 per cento.

Dipartimento Scientifico

 **Fondazione Studi
Consulenti del Lavoro**

Consiglio Nazionale dell'Ordine

AREA ECONOMIA E FISCALITÀ

Hanno collaborato:
Sergio Giorgini - Coordinatore
Crocifisso Baldari
Massimo Braghin
Giuseppe Buscema
Paolo Cacciagrano
Rosario Cassarino
Marcello De Carolis
Dario Fiori
Riccardo Russo
Valentina Torresi