Sistema RATIO
Centro Studi Castelli Srl

Associazione Nazionale Commercialisti Milano

20 FEBBRAIO 2020

BIANCA MARIA PALACE
Viale Bianca Maria, 4
20129 - Milano

Giovedì 20/02/2020
dalle ore 14.30 alle ore 18.30

LE PRINCIPALI NOVITÀ DEL 2020 DOPO LA MANOVRA DI FINE ANNO FOCUS SUI TEMI DI MAGGIORE CRITICITÀ

A cura di
Alessandro Pratesi
ODCEC Pistoia

PROGRAMMA

- I chiarimenti del Videoforum e di Telefisco
- Le questione irrisolte
- Dichiarazione e novità Iva: prime riflessioni e "complicazioni"
- Crisi d'impresa: più ombre che luci ...
- Prassi e giurisprudenza del periodo: focus sulle questioni di preminente interesse

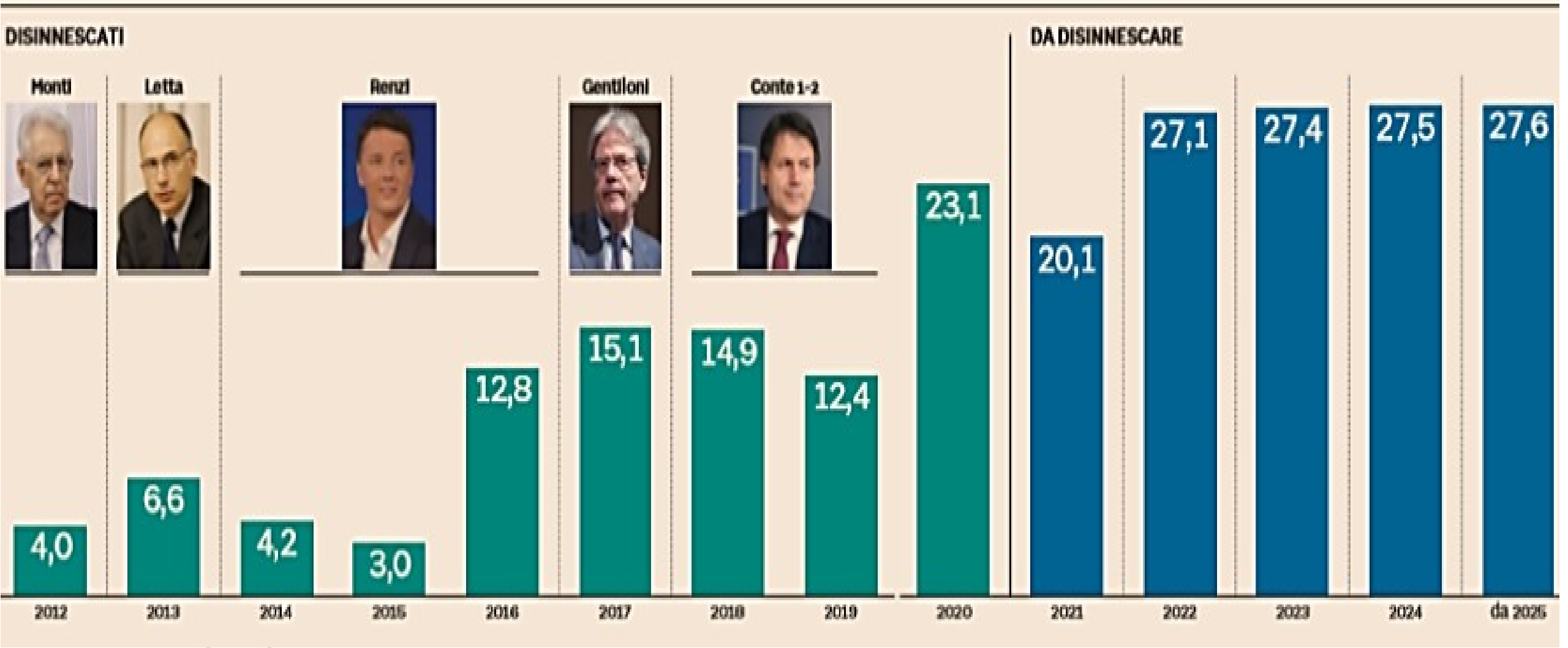
Legge 27.12.2019, n. 160
Gazzetta Ufficiale 30.12.2019, n. 304 – S.O. n. 45

Articoli 1 (884 commi), 2, 3 e 4 … 19

La verità – parziale - sulle clausole di salvaguardia Iva

- Si ricorda che i commi 718 e 719 della legge di stabilità 2015 hanno introdotto una clausola di salvaguardia a tutela dei saldi di finanza pubblica, volta ad incrementare le aliquote IVA ordinaria e ridotta al 10% rispettivamente di 2,5 e 2 punti percentuali e le accise su benzina e gasolio in misura tale da determinare maggiori entrate non inferiori a 700 milioni di euro a decorrere dal 2018. I predetti aumenti IVA erano in origine previsti a partire dall'anno 2016.
- La legge di stabilità 2016 e la legge di bilancio 2017 hanno rinviato la decorrenza degli aumenti IVA, rispettivamente, al 2017 e al 2018 e ridotto gli aumenti dell'accisa a 350 milioni di euro. La legge di stabilità 2016 ha inoltre disattivato la precedente clausola di salvaguardia prevista dalla legge di stabilità 2014, volta a introdurre variazioni delle aliquote di imposta e riduzioni delle agevolazioni e detrazioni vigenti (cd. tax expenditures) tali da assicurare maggiori entrate pari a 3 miliardi di euro per il 2015, 7 per il 2016 e 10 a decorrere dal 2017.

- Successivamente, l'art. 9 del D.L. 50/2017 ha rimodulato gli aumenti di imposta previsti, posticipandoli in parte agli anni successivi, mentre la legge di bilancio 2018 ha completato la sterilizzazione degli aumenti Iva per l'anno 2018 e delle accise per l'anno 2019, già parzialmente avviata con il D.L. 148/2017, rimodulando per il 2019 gli aumenti Iva.
- Infine, la legge di bilancio 2019 ha sterilizzato le clausole per l'anno 2019, mentre per gli anni successivi ha confermato l'aumento dell'Iva ridotta dal 10 al 13% dal 2020 e un aumento di 0,3 punti percentuali per il 2020 e di 1,5 punti percentuali a decorrere dal 2021 - che si somma ai già previsti aumenti - dell'Iva ordinaria fino al 26,50%.
- **La manovra 2020 vale 32 miliardi: il 23 dicembre ha ottenuto la fiducia alla Camera con 334 sì, 232 no e 4 astenuti. Sterilizzazione dell'Iva e riduzione del cuneo fiscale tra le principali voci della nuova legge. Calato il sipario sulla manovra per il 2020, occorrerà fronteggiare ben 47,1 miliardi di clausole su Iva e accise per il biennio 2021-2022.**


DISINNESCATI
DA DISINNESCARE
Monti
Letta
Renzi
Gentiloni
Conte 1-2
4,0
6,6
4,2
3,0
12,8
15,1
14,9
12,4
23,1
20,1
27,1
27,4
27,5
27,6
2012
2013
2014
2015
2016
2017
2018
2019
2020
2021
2022
2023
2024
da 2025

LE IMPOSTE NASCOSTE TRA I COMMI

Sistema RATIO
Centro Studi Castelli Srl

LA MISURA	QUANTO VALE (gettito previsto in mln di euro) 2020	2021	2022
Stretta alle compensazioni	5191	?	?
Abrogazione super-iper ammortamento	388,4	778,2	778,2
Sostituzione mini Ires con Ace	0	778,2	5191
Unificazione Imu Tasi	14,45	68,53	44,83
Mancato rinnovo cedolare	163,4	163,4	163,4
Rimodulazione detrazioni	0	109,64	62,73
Tracciabilità detrazioni	0	868	496
Abrogazione super forfait	109,2	1131,4	857,5
Nuove cause ostative forfettario	48,2	606,2	380
Inclusione reddito forfait per benefici	0	140,9	82,1
Accise tabacchi	88,42	88,42	88,42
Tassa su accessori tabacchi	30,6	30,6	30,6
	6033,67	4307,59	3761,08

Sistema RATIO
Centro Studi Castelli Srl

MANOVRA DI BILANCIO 2020: CONTRIBUENTI SOTTO LA LENTE DEL FISCO

Il collegato fiscale …

Sistema RATIO
Centro Studi Castelli Srl

Accollo debito e divieto compensazione	Nel caso di accollo del debito altrui non sarà possibile ricorrere alla compensazione	Articolo 1 – dl 124/2019
Cessazione partita Iva e inibizione alla compensazione	Blocco alla compensazione per le partite iva sospese o cancellate d'ufficio	Articolo 2 – dl 124/2019
Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti manodopera	Previsti pesanti obblighi a carico delle imprese committenti i lavori e estensione del reverse charge Iva	Articolo 4 – dl 124/2019
Utilizzo file fatture elettroniche	AdE e GdF utilizzeranno i file completi delle FE ai fini delle attività di analisi e selezione rischio evasione	Articolo 14 – dl 124/2019
Modifiche all'utilizzo del contante	Progressiva diminuzione della soglia di utilizzo libero del denaro contante	Articolo 18 – dl 124/2019
Lotteria degli scontrini	Possibilità di partecipare alle estrazioni solo fornendo all'esercente il c.d. codice lotteria	Articoli 19 e 20 – dl 124/2019
Compartecipazione comuni al gettito da accertamento	Estesa fino al 2021 la possibilità di inviare segnalazioni qualificate antievasione	Articolo 34 – dl 124/2019
Modifiche alla disciplina penale tributaria	Ampliate le pene e ridotte le soglie di punibilità dei principali delitti previsti nel dlgs 74/2000	Articolo 39 – dl 124/2019

… e la legge di bilancio 2020

Tracciabilità delle detrazioni Irpef	Accesso ad alcune detrazioni Irpef condiziona-to al pagamento con moneta elettronica	Articolo 1, commi 649-680 legge Bilancio 2020
Analisi del rischio di evasione	La lotta all'evasione diventa obiettivo priori-tario dello Stato – introdotti limiti alla privacy – centralità anagrafe rapporti finanziari	Articolo 1, commi 681-686 legge Bilancio 2020
Riforma riscossione enti locali	Introdotto l'avviso di accertamento esecutivo anche per i tributi locali	Articolo 1, commi 784-815 legge Bilancio 2020
Misure premiali per pagamenti spese con mezzi elettronici	Previsti premi speciali per il pagamento con moneta elettronica di alcune tipologie di spese	Articolo 1, commi 288-290 legge Bilancio 2020

Sistema RATIO
Centro Studi Castelli Srl

D.L. 26.10.2019, N. 124:
SINTESI DI ALCUNE DELLE PRINCIPALI NOVITÀ

PRESCRIZIONE FRODE FISCALE

Riforme penal-tributaria + della prescrizione

Per le fatture false, la giustizia italiana avrà 14 anni di tempo per emettere la sentenza di primo grado.

Per gli altri gradi, arrestandosi il decorso del termine prescrizionale, un tempo potenzialmente infinito.

Focus: i reati tributari

Sistema RATIO
Centro Studi Castelli Srl

Tempo prescrizione reati tributari (massimo pena + 1/3, ovvero per la frode fiscale 8 anni + 1/3): 10 anni e 8 mesi.

Se si verifica un atto interruttivo (es. verbale di constatazione, atto di accertamento) (+ 1/4): 13 anni e 4 mesi.

E in caso di più annualità, decorre, per tutte unitariamente, dal 30 settembre successivo all'ultimo anno di imposta.

Focus: i reati tributari

Sistema RATIO
Centro Studi Castelli Srl

Altra novità è l'estensione alle frodi fiscali (artt. 2 e 3) della causa di non punibilità ex art. 13 comma 2 d.lgs. 74/2000, che:

- richiede l'estinzione del debito tributario (+ sanzioni e interessi) mediante ravvedimento operoso «spontaneo»,

- che sia cioè intervenuto prima della formale conoscenza di procedimenti penali o accertamenti amministrativi.

Focus: i reati tributari

Tale previsione era già applicabile pre-riforma a Dichiarazione infedele (art. 4) e Omessa dichiarazione (art. 5), così che:

- assumono ora rilevanza anche per le frodi fiscali le questioni interpretative sviluppatesi intorno a tali fattispecie;

- in particolare, il pagamento integrale del debito tributario è *condicio sine qua non* per accedere al patteggiamento?

Focus: i reati tributari

La questione, dibattuta in giurisprudenza, è ripresa dall'Ufficio del massimario della Cassazione nella relazione 3/2020:

- l'indirizzo più garantista, riportato dalla relazione, ammette l'accesso al patteggiamento anche senza previa estinzione del debito;

- Cass. pen. n. 47287/2019 ha invece negato la possibilità.

Focus: i reati tributari

Sistema RATIO
Centro Studi Castelli Srl

Articolo 39

(Modifiche della disciplina penale e della responsabilità amministrativa degli enti)

- **Inasprisce le pene per i reati tributari e abbassa alcune soglie di punibilità.**
- **Introduce, in caso di condanna, la confisca dei beni di cui il condannato abbia disponibilità per un valore sproporzionato al proprio reddito (c.d. *confisca allargata*).**
- **Modifica la disciplina della responsabilità amministrativa degli enti, con specifiche sanzioni amministrative se alcuni reati tributari sono commessi a vantaggio dell'ente.**

Efficacia delle norme: solo dopo la conversione in legge del decreto.

Dopo l'esame in sede referente:

- **si attenua l'inasprimento delle pene per le condotte non fraudolente, per le quali è stata anche esclusa la confisca allargata;**
- **è consentita, anche per le condotte fraudolente, l'applicazione della causa di non punibilità in caso di integrale pagamento del debito tributario;**
- **ampliati i reati tributari che danno luogo a responsabilità amministrativa dell'ente.**

Focus: i reati tributari

Sistema RATIO
Centro Studi Castelli Srl

Art. 39, c. 1, lettere a) e b): modifica l'art. 2, c. 1 D. Lgs. n. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti)

Norma che qualifica come delitto – attualmente punito con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni – **la condotta di chiunque che:**

- evade le imposte sui redditi o l'Iva;
- indica in dichiarazione elementi passivi fittizi attraverso fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

- La fattispecie penale non richiede una specifica soglia di punibilità.
- Si applica indipendentemente dall'ammontare di imposta evaso.

Affinché si integri la fattispecie penale, le fatture o documenti devono essere:

- registrati nelle scritture contabili obbligatorie;
- *o* detenuti a fine di prova nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria.

Focus: i reati tributari

Sistema RATIO
Centro Studi Castelli Srl

Normativa vigente	AC. 2220-A		
Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, d.lgs. n. 74/2000)			
Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni	Pena invariata per passivi fittizi inferiori a €100.000		**Responsabilità amministrativa enti**: sanzione pecuniaria fino a 400 quote + sanzioni interdittive
	Reclusione **da 4 a 8 anni per passivi fittizi uguali o superiori a €100.000**	**Confisca allargata per passivi fittizi superiori a €200.000**	**Responsabilità amministrativa enti**: sanzione pecuniaria fino a 500 quote + sanzioni interdittive

Focus: i reati tributari

Sistema RATIO
Centro Studi Castelli Srl

Normativa vigente	AC. 2220-A		
Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3, d.lgs. n. 74/2000)			
Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni	Reclusione **da 3 a 8 anni**	**Confisca allargata** per imposta evasa superiore a €100.000	**Responsabilità amministrativa enti**: sanzione pecuniaria fino a 500 quote + sanzioni interdittive

Nell'innalzare la pena, il decreto-legge diversifica la gravità tra questa fattispecie e quella di cui all'art. 2, che viene ritenuta più grave individuando il minimo in 4 anni, in luogo dei 3 anni previsti per la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici. La lett. q) della disposizione in commento prevede poi la confisca allargata, ma solo quando l'imposta evasa è superiore a 100 mila euro (v. *infra*). Da ultimo, a seguito di una modifica introdotta in Commissione, anche il delitto di dichiarazione fraudolenta può estinguersi attraverso l'integrale pagamento del debito tributario a seguito di ravvedimento, purché lo stesso intervenga prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di una indagine a suo carico (v. *infra*, lett. q-*bis*).

Normativa vigente	A.C. 2220-A
Dichiarazione infedele (art. 4, d.lgs. n. 74/2000)	
1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:	1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione **da due anni a quattro anni e sei mesi** chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:
a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centocinquantamila;	a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a **euro centomila**;

Normativa vigente	A.C. 2220-A
b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro tre milioni.	b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a **euro due milioni**.
1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.	1-bis. *Identico*.

1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b).

1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che **complessivamente** considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b).

- Per il reato di omessa dichiarazione la pena massima è fissata in 5 anni (nel testo originario del decreto: 6) di reclusione; è però applicabile l'art. 131-bis c.p., che esclude la punibilità per particolare tenuità del fatto. È invece escluso, nel corso delle indagini, l'utilizzo delle intercettazioni (l'art. 266 c.p.p. le consente nei procedimenti per delitti non colposi puniti con la reclusione superiore nel massimo a 5 anni).
- Soppresse anche le disposizioni del decreto-legge che consentivano la confisca allargata con imposta evasa o ritenute non versate superiore a € 100.000.

Normativa vigente	A.C. 2220-A
Omessa dichiarazione (art. 5, co. 1 e 1-bis, d.lgs. n. 74/2000)	
Reclusione da un anno e 6 mesi a 4 anni	Reclusione **da 2 a 5 anni**

Normativa vigente	AC. 2220-A		
Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, d.lgs. n. 74/2000)			
Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni	Pena invariata per importi non veritieri inferiori a €100.000		**Responsabilità amministrativa enti**: sanzione pecuniaria fino a 400 quote + sanzioni interdittive
	Reclusione **da 4 a 8 anni** per importi non veritieri uguali o superiori a €100.000	**Confisca allargata** per importi non veritieri superiori a €200.000	**Responsabilità amministrativa enti**: sanzione pecuniaria fino a 500 quote + sanzioni interdittive

Il decreto-legge prevede, inoltre, l'applicazione della **confisca allargata,** ma **solo se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a € 200.000**; tale valore è stato raddoppiato nel corso dell'esame in **Commissione finanze,** poiché il testo originario del decreto-legge prevede un valore soglia di € 100.000. Dunque, mentre per l'applicazione della pena più grave è sufficiente che i passivi fittizi ammontino a € 100.000, per l'applicazione della confisca allargata tale importo deve essere raddoppiato.

- **Lettera n): innalza la pena** detentiva per il delitto di **occultamento o distruzione di documenti contabili** (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 un anno e 6 mesi a 3 anni e il massimo edittale da 6 a 7 anni.**
- Per effetto delle modifiche approvate in **Commissione Finanze**, a questo delitto non è applicabile l'istituto della **confisca allargata**; la commissione del delitto può dare luogo, invece, a responsabilità amministrativa dell'ente.

Normativa vigente	A.C. 2220-A	
Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10, d.lgs. n. 74/2000)		
Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni	Reclusione **da 3 a 7 anni**	**Responsabilità amministrativa enti**: sanzione pecuniaria fino a 400 quote + sanzioni interdittive

CONFISCA C.D. ALLARGATA

Art. 12-ter d.lgs. 74/2000

Un'altra grande novità è rappresentata dall'applicabilità ai seguenti reati tributari della confisca c.d. allargata:

- Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture false (art. 2) quando gli elementi passivi fittizi superano i 100 mila euro;

- Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3) quando l'imposta evasa è superiore a 100 mila euro;

- Emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8) quando l'importo non rispondente al vero supera i 100 mila euro;

- Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11) quando il loro ammontare supera i 100 mila euro.

In sede di conversione sono invece state espunte le altre fattispecie previste dal d.l. (artt. 4, 5, 10 e 10-quater).

La novità opera attraverso l'inserimento nel d.lgs. 74/2000 dell'art. 12-ter, che disciplina «Casi particolari di confisca»:

- cioè quella misura in origine prevista dall'art. 12-sexies d.l. 306/1992, trasposto, immutato il testo, nell'art. 240-bis c.p.;
- e applicabile inizialmente solo a un ristretto numero di figure di reato, il cui novero è andato, via via, integrandosi;
- che, perché sia applicabile, richiede sia stata pronunciata sentenza definitiva di condanna o di patteggiamento;
- e consente la confisca su quei beni di cui il condannato non può giustificare la provenienza;
- nonché di cui risulta essere titolare o avere la disponibilità in valore sproporzionato ai propri reddito o attività economica;

- che si differenzia dalla confisca «tradizionale» ordinata per i beni che costituiscono profitto o prezzo dell'illecito fiscale;

- poiché quest'ultima richiede un vincolo di pertinenzialità tra i beni da confiscare e il reato per cui è pronunciata condanna;

- mentre la confisca allargata dà rilevanza esclusivamente alla relazione tra la res e il condannato.

La confisca allargata viene qualificata dalla giurisprudenza come misura di sicurezza, cioè:

- regolata, in assenza previsioni speciali, dalla legge in vigore al tempo della sua applicazione, e quindi del processo;

- dunque, ad esempio, alle frodi fiscali anche commesse in epoca anteriore all'entrata in vigore della nuova norma.

In sede di conversione, per risolvere la questione di diritto intertemporale, è stata inserita disposizione *ad hoc*, in cui:

- si precisa l'esclusiva applicabilità della nuova norma alle condotte poste in essere successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto (25 dicembre 2019).



- **A completamento dell'introduzione dell'istituto della confisca allargata** per i reati tributari, la **Commissione Finanze** ha specificato (**comma 1-*bis***) che tale istituto **potrà essere applicato solo in relazione a fatti commessi dopo l'entrata in vigore della riforma.**
- Il legislatore riconduce, dunque, questo istituto al diritto penale sostanziale, escludendo una applicazione retroattiva, sfavorevole al reo.

Nel corso dell'**esame in sede referente** è stata introdotta una ulteriore **lettera q-bis)** attraverso la quale si modifica l'articolo 13 del decreto legislativo n. 74 del 2000, che consente la **non punibilità di alcuni reati tributari a fronte del tempestivo pagamento del debito tributario**.

In particolare, l'art. 13 prevede la non punibilità:

- dei reati di **omesso versamento di ritenute** (art. 10-bis) **o di IVA** (art. 10-ter) e di **indebita compensazione** (art. 10-quater) se, **prima** della dichiarazione di apertura del **dibattimento di primo grado**, i debiti tributari (comprese sanzioni amministrative e interessi), sono stati estinti mediante integrale **pagamento degli importi dovuti**. A tal fine possono essere applicate le speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché il ravvedimento operoso (comma 1);
- dei reati di **dichiarazione infedele** (art. 4) e **omessa dichiarazione** (art. 5) se i debiti tributari (comprese sanzioni e interessi), sono stati estinti mediante integrale **pagamento degli importi dovuti**, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, purché il ravvedimento o la presentazione della dichiarazione siano intervenuti **prima** che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di **procedimenti penali** (comma 2). Se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario è in fase di estinzione mediante rateizzazione, è concesso un termine di 3 mesi per il pagamento del debito residuo e la prescrizione è sospesa.

- Il provvedimento interviene sul comma 2 per aggiungere – 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 D. Lgs. n. 74/2000) e il reato di **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici** (art. 3 D. Lgs. n. 74/2000).
- **Il c. 2 dell'art. 39, ampliato nel corso dell'esame in Commissione, introduce nel D. Lgs. n. 231/2001 la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche in relazione alla commissione di reati tributari.**

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 fraudolenza 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 DL)	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
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

- La **sanzione pecuniaria (art. 10 D. Lgs. n. 231/2001)** è applicata **per quote, in un numero non inferiore a 100 né superiore a 1.000.**
- **L'importo di una quota varia da un minimo di € 258,00 a un massimo di € 1.549,00.**
- Nella commisurazione della sanzione pecuniaria (art. 11) il giudice determina il numero delle quote tenendo conto della gravità del fatto, del grado della responsabilità dell'ente, nonché dell'attività svolta per eliminare o attenuare le conseguenze del fatto e per prevenire la commissione di ulteriori illeciti.
- L'importo della quota è fissato sulla base delle condizioni economiche e patrimoniali dell'ente allo scopo di assicurare l'efficacia della sanzione.

Tutte le sanzioni sono aumentate di 1/3 se, a seguito del reato tributario, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità. Inoltre, agli enti si applicano anche le seguenti sanzioni interdittive:

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

- Infine, il **comma 3** individua per le disposizioni dettate dall'art. 39 un'**efficacia temporale** diversa da quella prevista per l'intero decreto-legge dall'art. 60 (in base al quale il decreto entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale).
- Le disposizioni dell'art. 39, relative alla modifica delle norme penali (c. 1), alla confisca allargata e alla previsione della responsabilità amministrativa degli enti (c. 2) si applicheranno, infatti, solo **dopo la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del decreto legge**.
- Inoltre, che le disposizioni sulla confisca allargata, per espressa disposizione normativa, potranno applicarsi solo ai fatti commessi dopo l'entrata in vigore della riforma.

Decorrenza temporale: sintesi

- **Dichiarazioni Iva fraudolente o infedeli:** presentate al 30.04.2020.
- **Dichiarazioni infrannuali:** presentate dopo il 27.10.2019.
- **Dichiarazioni «a cavallo»:** presentate dopo il 27.10.2019.
- **Reati omissivi** (presentazione dichiarazione dei redditi e sostituti d'imposta che scadevano il 30.11 e il 31.10): attratti dalle nuove regole.
- **Emissione fatture false:** dopo il 27.10.2019.

Reati tributari pre e post decreto

Fonte: Italia Oggi

	PRE dl 124/2019	Dl 124/2019 *(Comprendente le modificazioni apportate dalla commissione finanze alla camera)*	
REATI RIFORMATI	**Pena edittale e soglie punibilità**	**Pena edittale e soglie punibilità**	**Responsabilità ex dlgs 231/2001 e confisca per sproporzione**
ART. 2 –Dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti	· Pena da 1 anno e sei mesi a 6 anni di reclusione. · Soglia NO	· Pena da 4 a 8 anni di reclusione. · Soglia NO, MA per elementi passivi fittizi < 100.000 euro pena ridotta	· Responsabilità ex dlgs 231/2001 SÌ, sanzione fino a 500 quote. MA per elementi passivi fittizi < 100.000 euro fino a 400 quote · Confisca SÌ per elementi passivi fittizi > 200.000 euro
Art. 3 – Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	· Da 1 anno e sei mesi a 6 anni di reclusione · Soglia SÌ, 30.000 euro imposta evasa	· Pena da 3 anni a 8 anni di reclusione · Soglia SÌ, 30.000 euro imposta evasa	· Responsabilità ex dlgs 231/2001 SÌ, sanzione fino a 500 quote · Confisca SÌ per imposta evasa > 100.000 euro
ART. 4 – Dichiarazione infedele	· Pena da 1 anno a 3 anni di reclusione · Soglia SÌ, 150.000 euro imposta evasa	· Pena da 2 anni a 4 anni e sei mesi di reclusione · Soglia SÌ, 100.000 euro imposta evasa	· Responsabilità ex dlgs 231/2001 NO · Confisca NO

ART. 5 – Omessa dichiarazione	· Pena da 1 anno e 6 mesi a 4 di reclusione · Soglia SÌ, 50.000 euro imposta evasa	· Pena da 2 anni a 5 anni di reclusione · Soglia SÌ, 50.000 euro imposta evasa	· Responsabilità ex dlgs 231/2001 NO · Confisca NO
ART. 8 – Emissione di fatture per operazioni inesistenti	· Pena da 1 anno e sei mesi a 6 anni di reclusione · Soglia NO	· Pena da 4 anni a 8 anni di reclusione · Soglia NO, MA per elementi passivi fittizi < 100.000 euro pena ridotta	· Responsabilità ex dlgs 231/2001 SÌ, sanzione fino a 500 quote. MA per elementi passivi fittizi < 100.000 euro fino a 400 quote · Confisca SÌ per elementi passivi fittizi > 200.000 euro
Art. 10 – Occultamento o distruzione documenti contabili	· Pena da 1 anno e sei mesi a 6 anni di reclusione · Soglia NO	· Pena da 1 anno e sei mesi a 6 anni di reclusione · Soglia NO	· Responsabilità ex dlgs 231/2001 SI', sanzione fino a 400 quote · Confisca NO
ART. 11 – Sottrazione fraudolenta al pagamento delle Imposte	· Pena da sei mesi a 4 anni di reclusione, per imposte > 50.000 ma ≤ 200.000 euro · Pena da 1 anno a 6 anni di reclusione, per imposte > 200.000 euro	· Pena da sei mesi a 4 anni di reclusione, per imposte > 50.000 ma ≤ 200.000 euro · Pena da 1 anno a 6 anni di reclusione, per imposte > 200.000 euro	· Responsabilità ex dlgs 231/2001 SÌ, sanzione fino a 400 quote · Confisca SÌ per imposte > 100.000 euro

Infedele e omessa dichiarazione: la custodia cautelare

Fonte: Italia Oggi

Sistema RATIO
Centro Studi Castelli Srl

REATI	INFEDELE DICHIARAZIONE - ART. 4 D.LGS. 74/2000		OMESSA DICHIARAZIONE - ART. 5 D.LGS. 74/2000	
L. CONVERSIONE DL 124/2019: COSA CAMBIA	PRE RIFORMA	POST CONVERSIONE	PRE RIFORMA	POST CONVERSIONE
PENA	Pena da 1 anno a 3 anni di reclusione	Pena da 2 anni a 4 anni e sei mesi di reclusione	Pena da 1 anno e 6 mesi a 4 di reclusione	Pena da 2 anni a 5 anni di reclusione
SOGLIA PUNIBILITÀ	Soglia SÌ, 150.000 euro imposta evasa	Soglia SÌ, 100.000 euro imposta evasa	Soglia SI', 50.000 euro imposta evasa	Soglia SI', 50.000 euro imposta evasa
CUSTODIA CAUTELARE	NO	NO	NO	SÌ
ARRESTI DOMICILIARI	NO	SÌ	SÌ	SÌ
UDIENZA PRELIMINARE	NO, citazione diretta	SÌ	NO, citazione diretta	SÌ
CONFISCA PER SPROPORZIONE	NO	NO	NO	NO

IL BLOCCO DELLE COMPENSAZIONI DAL 2020

Sistema RATIO
Centro Studi Castelli Srl

Accollo fiscale	Divieto di utilizzo in compensazione di crediti dell'accollante
Cessazione partita Iva	Divieto di compensazione in caso di cessazione della partita Iva
Vies	Divieto di **compensazione** in caso di esclusione dalla banca dati Vies
Crediti per Imposte dirette, Irap e sostitutive	**Fino a 5.000 euro**: compensazione dal primo giorno del periodo d'imposta successivo a quello di maturazione del credito (credito 2019, utilizzo a partire dall'1/1/2020)
	Oltre i 5.000 euro: compensazione dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dalla quale emerge il credito, munita del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa, fatto il caso di applicazione del regime di esonero nell'apposizione per regime premiale Isa

IL BLOCCO DELLE COMPENSAZIONI DAL 2020

Sistema RATIO
Centro Studi Castelli Srl

Oggetto	• Credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'**Iva**. • Crediti relativi alle **imposte sui redditi** e alle relative addizionali. • Crediti relativi alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi. • Crediti relativi all'**Irap**.	Per importi **superiori a € 5.000**[1]
Utilizzo	La compensazione di tali crediti può essere effettuata a partire **dal 10° giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione** o dell'istanza da cui il credito emerge (con apposizione del visto di conformità o sottoscrizione dell'organo di controllo).	
Servizi telematici Agenzia Entrate 	Tutti i soggetti, e non solo i soggetti titolari di partita Iva, che intendono effettuare la compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'**Iva** ovvero dei crediti relativi alle **imposte sui redditi** e alle relative **addizionali**, alle **imposte sostitutive** delle imposte sul reddito, all'**Irap** e dei crediti d'imposta da indicare nel **quadro RU** della dichiarazione dei redditi, ovvero dei **crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta**[4] sono tenuti a **utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate**.	
Decorrenza	Le disposizioni si applicano con riferimento ai crediti maturati a decorrere **dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2019** (modelli dichiarativi 2020)[3].	

DIVIETO DI COMPENSAZIONE IN «ACCOLLO»
articolo 1 D.L. 124/2019

Sistema RATIO
Centro Studi Castelli Srl

- **Disposto anche il divieto di estinzione del debito tramite accollo fiscale, nella misura in cui l'accollante paghi tale debito con propri crediti d'imposta, a maggior ragione se si tratta di crediti d'imposta acquistati da terzi**.
- Se ciò avviene, **il pagamento non si considera avvenuto**, e questo a prescindere dal fatto che il credito utilizzato in compensazione dall'accollante per estinguere il debito dell'accollato sia esistente o meno.
- **Inoltre, sia l'accollante sia l'accollato (solidalmente) sono soggetti a sanzioni amministrative, rispettivamente per indebita compensazione (del 30% se il credito è esistente; dal 100% al 200% se il credito è inesistente) o per omesso versamento (del 30%)**.

• **Disciplina**	• **Chiunque si accolli il debito d'imposta altrui procede al relativo pagamento secondo le modalità previste dalle diverse disposizioni normative vigenti.**
• **Divieto di compensazione**	• **Per il pagamento, in ogni caso, è escluso l'utilizzo in compensazione di crediti dell'accollante.** • **I versamenti in violazione di tale disposizione si considerano come non avvenuti a tutti gli effetti di legge.**
• **Violazioni**	• **In tale eventualità, ferme restando le ulteriori conseguenze previste dalle disposizioni normative vigenti, si applicano le sanzioni di cui all'art. 13 D. Lgs. 471/1997.**
• **Sanzioni**	• **Con atti di recupero da notificare, a pena di decadenza, entro il 31.12 dell'8° anno successivo a quello in cui è stata presentata la delega di pagamento, sono irrogate:** **a) all'accollante le sanzioni di cui all'art. 13, cc. 4 o 5 D. Lgs. 471/1997 (30% per credito esistente ma utilizzato in misura eccedente; dal 100% al 200% per credito inesistente);** **b) all'accollato la sanzione di cui all'art. 13, c. 1 D. Lgs. 471/1997 (30%), recuperando l'importo dei versamenti considerati come non avvenuti e i relativi interessi.**
• **Responsabilità solidale**	• **Per l'importo dei versamenti considerati come non avvenuti e per gli interessi l'accollante è coobbligato in solido con l'accollato (finora la pretesa avveniva verso l'accollato e solo in via subordinata verso l'accollante).**

CESSAZIONE PARTITA IVA E INDEBITA COMPENSAZIONE
articolo 2 D.L. 124/2019

Sistema RATIO
Centro Studi Castelli Srl

In caso di notifica del provvedimento di cessazione della partita Iva per mancanza dei requisiti soggettivi e/o oggettivi di cui agli articoli da 1 a 5 del D.P.R. 633/1972, **è disposto il divieto di avvalersi della compensazione dei crediti nel modello di delega F24**:

- **a prescindere dalla tipologia e dall'importo dei crediti;**
- **anche qualora i crediti non siano maturati con riferimento all'attività esercitata con la partita Iva oggetto del provvedimento.**

Analogamente, per i contribuenti cui sia stato notificato il provvedimento di esclusione della partita IVA dalla banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie (VIES) è vietato di avvalersi della compensazione nel modello di delega F24 dei crediti Iva.

Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti in violazione delle suddette previsioni, il modello F24 è scartato.

OBBLIGO UTILIZZO SISTEMI TELEMATICI PER GLI «F24» articolo 3 D.L. 124/2019

Sistema RATIO
Centro Studi Castelli Srl

Esteso ai contribuenti «non titolari di partita Iva» l'obbligo di utilizzare i sistemi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli «F24» contenenti compensazioni, senza limiti di importo:

- **di crediti relativi alle imposte Irpef e Ires e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'Irap;**
- **dei crediti d'imposta ai fini agevolativi da indicare nel quadro «RU» della dichiarazione dei redditi.**

- Tale obbligo era prima previsto solo in caso di modelli F24 a saldo zero o di particolari crediti d'imposta agevolativi.
- **La nuova disciplina si applica con riferimento ai crediti maturati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2019,** quindi, ad esempio, da quelli emergenti dai modelli REDDITI 2020 e IRAP 2020.

OBBLIGO UTILIZZO SISTEMI TELEMATICI PER GLI «F24»
Articolo 3 D.L. 124/2019

Sistema RATIO
Centro Studi Castelli Srl

- **Le compensazioni, ex art. 37, c. 49-ter D.L. 223/2006, sono soggette ad un controllo preventivo dell'Agenzia delle Entrate che, se ravvisa profili di rischio, le può bloccare.**
- Qualora la compensazione sia bloccata, **al contribuente è irrogata una sanzione pari al 5% dell'importo, per importi fino a € 5.000 o a € 250, per importi superiori a € 5.000, per ciascuna delega di pagamento non eseguita**.
- La legge prevede che non operano gli istituti del cumulo giuridico e della continuazione: quindi, **per ogni modello F24 scartato la sanzione è autonoma**.
- Se la sanzione è pagata nei 30 giorni successivi ad apposita comunicazione che l'Agenzia delle Entrate invia al contribuente, l'iscrizione a ruolo della stessa non è effettuata.
- **La novità opera dalle deleghe di pagamento presentate da marzo 2020.**

Mancata esecuzione della delega[2]	⇨	Qualora in esito all'attività di controllo i crediti indicati nelle deleghe di pagamento presentate 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.
	⇨	• Con comunicazione da inviare al contribuente, nel caso di mancata esecuzione delle deleghe di pagamento per effetto dell'attività di controllo, si applica una sanzione pari **al 5% dell'importo, per importi fino a € 5.000, e pari a € 250, per importi superiori a € 5.000, per ciascuna delega non eseguita** (art. 15, c. 2-ter D. Lgs. 471/1997). • Non si applica l'art. 12 D. Lgs. 472/1997, relativo al cumulo giuridico.
	⇨	Qualora a seguito della comunicazione il contribuente, **entro i 30 giorni successivi** al ricevimento della stessa, rilevi eventuali elementi non considerati o valutati erroneamente, può fornire i chiarimenti necessari all'Agenzia delle Entrate.
Iscrizione a ruolo	⇨	• L'iscrizione a ruolo a titolo definitivo della sanzione non è eseguita se il contribuente provvede a pagare la somma dovuta, con le modalità indicate nell'art. 19 D. Lgs. 241/1997 (mediante delega), **entro 30 giorni** dal ricevimento della comunicazione. • L'agente della riscossione notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo **entro il 31.12 del 3° anno successivo** a quello di presentazione della delega di pagamento.

Le disposizioni si applicano alle deleghe di pagamento presentate a partire **dal mese di marzo 2020**.

LE RITENUTE E LE COMPENSAZIONI NEGLI APPALTI
articolo 4 D.L. 124/2019

Sistema RATIO
Centro Studi Castelli Srl

- Le nuove regole riguardano i **sostituti di imposta** (imprese residenti, ma anche enti pubblici e privati) che hanno affidato a terzi i **servizi più diversi** (pulizie, portierato, manutenzioni periodiche, servizi di facchinaggio e logistica, fino a fasi di lavorazioni interne svolte da personale di cooperative o società terze).
- Deve trattarsi di prestazioni eseguite con **prevalente impiego di manodopera,** rese **presso un luogo di attività del committente,** con utilizzo di **beni strumentali di quest'ultimo.**
- **Il corrispettivo del contratto deve superare, su base annua, l'importo di € 200.000.**

Prima della circolare 12.02.2020, n. 2/E …

La **selezione dei rapporti da monitorare,** sulla base della contemporanea sussistenza dei 4 requisiti, è fonte di notevoli incertezze applicative.

- **Dubbi sul calcolo degli importi, da confrontare con i 200.000 euro, per le seguenti tipologie di contratto:** a) «a cavallo»; b) di durata infrannuale; c) con compenso a risultato per i quali il superamento o meno della soglia è noto a fine anno.
- **Incerti anche i criteri sulla prevalenza della manodopera** quando il prestatore include nel prezzo anche propri beni strumentali, materie prime o know how.

LE RITENUTE E LE COMPENSAZIONI NEGLI APPALTI
articolo 4 D.L. 124/2019

Sistema RATIO
Centro Studi Castelli Srl

L'**articolo 4, interamente sostituito in sede referente,** reca una serie di misure in materia di **contrasto all'omesso versamento delle ritenute**. In particolare dispone l'obbligo per il committente di **richiedere** all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici, **obbligate a rilasciarla**, copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle **ritenute** ai fini del **riscontro dell'ammontare** complessivo degli importi versati dalle imprese; stabilisce che il **committente è tenuto a sospendere il pagamento** dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria nel caso di **mancata trasmissione o nel caso risultino omessi o insufficienti versamenti**; estende l'inversione contabile in materia di Iva (***reverse charge***) alle prestazioni effettuate mediante contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati, che vengono svolti con il **prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente e con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente**.

LE RITENUTE E LE COMPENSAZIONI NEGLI APPALTI
articolo 4 D.L. 124/2019

In primo luogo, il **comma 1** dell'articolo 17-*bis* stabilisce che **il committente** (sostituto di imposta **residente** nel territorio dello Stato ai fini delle imposte sui redditi) che **affida il compimento di un'opera o più opere o di uno o più servizi** di importo complessivo annuo **superiore a 200.000 euro** a un'impresa, **tramite contratti** di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati **o rapporti negoziati** comunque denominati, caratterizzati da **prevalente utilizzo di manodopera**, presso le sedi di attività del committente con **l'utilizzo di beni strumentali di proprietà** di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma, **è tenuto a richiedere** all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici, obbligate a rilasciarla, **copia delle deleghe di pagamento** relative al versamento delle **ritenute**.

In particolare l'impresa appaltatrice o affidataria e le imprese subappaltatrici trasmettono al committente e, per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice, entro **i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute:**

- le **deleghe** di pagamento;
- un **elenco nominativo di tutti i lavoratori**, identificati mediante codice fiscale, impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere e servizi affidati dal committente, con il **dettaglio delle ore di lavoro prestate** da ciascun percipiente in esecuzione dell'opera o del servizio affidato;
- **l'ammontare della retribuzione corrisposta** al dipendente collegata a tale prestazione;
- **il dettaglio delle ritenute fiscali** eseguite nel mese precedente nei confronti di detto lavoratore, **con separata indicazione** di quelle relative alla prestazione affidata dal committente.

LE RITENUTE E LE COMPENSAZIONI NEGLI APPALTI
articolo 4 D.L. 124/2019

Sistema RATIO
Centro Studi Castelli Srl

Il **comma 3** introduce **l'obbligo per il committente di sospendere il pagamento** dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria nel caso di **mancato adempimento** da parte di quest'ultime **degli obblighi di trasmissione** previsti al comma 2 **o nel caso di omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali**.

In sostanza, **gli obblighi introdotti non trovano applicazione** qualora le imprese appaltatrici o affidatarie, o subappaltatrici, comunichino al committente, allegando la relativa **certificazione**, la sussistenza nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza prevista (pari a cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento) dei seguenti **requisiti**:

- **essere in attività da almeno tre anni, in regola** con gli obblighi dichiarativi, e aver eseguito nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio complessivi **versamenti registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10 per cento dell'ammontare dei ricavi o compensi** risultanti dalle dichiarazioni medesime (**lettera a)**);
- **non avere iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito** affidati agli agenti della riscossione relativi alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive, alle ritenute e ai contributi previdenziali **per importi superiori a 50.000 euro** per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione. Tali disposizioni **non si applicano per le somme oggetto di piani di rateazione** per i quali non sia intervenuta decadenza (**lettera b)**).

Il **comma 6** prevede che **la certificazione** del possesso dei requisiti di cui al comma 5 **è messa a disposizione dall'Agenzia delle entrate** e ha **validità di quattro mesi** dalla data del rilascio.

Il **comma 7** demanda a un **provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate ulteriori modalità dì trasmissione telematica delle informazioni** previste dal comma 2 con modalità semplificate di riscontro dei dati.

Il **comma 8** del nuovo articolo 17-*bis* - in **deroga** all'articolo 17 del medesimo decreto legislativo 241 - **esclude per le imprese appaltatrici o affidatarie e per le imprese subappaltatrici la possibilità di avvalersi** dell'istituto della **compensazione** quale modalità di estinzione delle obbligazioni relative a contributi previdenziali e assistenziali e premi assicurativi obbligatori, maturati in relazione ai dipendenti direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio. Detta esclusione opera con **riguardo a tutti i contributi previdenziali, assistenziali e premi assicurativi maturati nel corso di durata del contratto**, sulle retribuzioni erogate al personale direttamente impiegato nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati.

La disposizione non si applica alle imprese appaltatrici e subappaltatrici o affidatarie **che presentano i requisiti** previsti per potere procedere autonomamente al versamento delle ritenute.

La **lettera a-*quinquies*)** estende l'inversione contabile in materia di IVA **alle prestazioni effettuate mediante contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali** comunque denominati, che vengano svolti con il **prevalente utilizzo di manodopera** (*labour intensive*) **presso le sedi di attività del committente** con l'utilizzo di **beni strumentali di proprietà del committente** o ad esso riconducibili.

Soggetti	⇨	Soggetti tenuti a effettuare le ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, residenti ai fini delle imposte dirette nello Stato che affidano il compimento di una o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo **superiore a € 200.000** a un'impresa, tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente **utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente** con **l'utilizzo di beni strumentali** di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma.
Copia deleghe di pagamento	⇨	Tali soggetti sono tenuti a richiedere all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici, obbligate a rilasciarle, **copia delle deleghe di pagamento** relative al versamento delle ritenute, trattenute dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio.
Versamento	⇨	Il versamento di tali ritenute è effettuato **dall'impresa appaltatrice** o affidataria e dall'impresa subappaltatrice, **con distinte deleghe** per ciascun committente, senza possibilità di compensazione.
Entrata in vigore	⇨	Le disposizioni si applicano a decorrere **dal 1.01.2020**. ⇨ La norma è applicabile con riferimento alle ritenute operate a decorrere dal mese di gennaio 2020 (e, quindi, **relativamente ai versamenti eseguiti nel mese di febbraio 2020**), anche con riguardo ai contratti di appalto, affidamento o subappalto stipulati in un momento antecedente al 1.01.2020.

- I versamenti delle ritenute sono effettuati dall'impresa cumulativamente per le ritenute dovute in relazione a tutti i lavoratori impiegati presso uno stesso committente.

Pertanto, potrà essere compilato **un solo modello F24 per ciascun committente** indicando il codice fiscale dello stesso nel campo «Codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare» del modello F24, unitamente al codice identificativo «09», da riportare nel campo «codice identificativo» dello stesso modello F24.

- Per consentire all'impresa di effettuare i versamenti, nel modello "F24" il committente a cui si riferiscono, utilizza il **codice identificativo "09" denominato "Committente"**.

Compilazione del modello F24	• Nel campo "codice fiscale", è indicato il **codice fiscale dell'impresa appaltatrice** o affidataria ovvero dell'impresa subappaltatrice, tenuta al versamento. • Nel campo "Codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare", è indicato il **codice fiscale del soggetto committente**, unitamente al codice identificativo "09", da riportare nel campo "codice identificativo".

I modelli "F24" compilati sono consultabili sia dall'impresa che ha effettuato il pagamento, sia dal soggetto committente, tramite il "cassetto fiscale" accessibile dall'area riservata del sito Internet dell'Agenzia delle Entrate.

Esempio n. 1



Esempio di comunicazione dei dati al committente

Dati informativi

Cantiere sito in via Europa, n. 10 - 46100 Mantova (MN) Dati riferiti al mese di gennaio 2020

Invio tramite PEC della presente comunicazione il 20.03.2020

N.	Dipendente	Codice fiscale	Retribuzione oraria	Ore lavorate in cantiere	Retribuzione lorda	Ritenute operate nel mese		
			A	B	C = A x B	1001	Add.le reg.	Add.le com.
1	Mario Rossi	RSSMRA80A07F205O	17,42	100,00	1.742,00	470,19	33,00	5,00
2	Verdi Luigi	VRDLGU80A01E897T	14,06	40,00	562,40	134,93	13,00	3,00
3	Paolo Scuri	SCRPLA81A01F205H	25,85	160,00	4.136,00	1.287,12	72,00	6,50
Totale						1.892,24	118,00	14,50

Versamento effettuato in data 16.03.2020 per € 1.892,24 + 118,00 + € 14,50 Si allega mod. F24.

Esempio n. 2 — Compilazione del modello F24

Dati

- Alfa S.r.l., in relazione ai lavori effettuati nel mese di gennaio 2020 (con cedolino pagato a febbraio 2020) presso il cantiere della Beta S.r.l.:

.. conteggia le ore di ciascun operaio su tale cantiere;

.. determina l'Irpef in base alle ore lavorate da tali dipendenti nell'opera prestata sul cantiere;

.. presenta autonomo mod. F24 entro il 16.03.2020 (senza compensazioni);

.. entro il 21.03.2020 trasmette copia del mod. F24 e l'apposito prospetto di calcolo alla Beta.

CONTRIBUENTE

CODICE FISCALE 0 0 1 2 3 4 5 0 7 8 9

barrare in caso di anno d'imposta non coincidente con anno solare

DATI ANAGRAFICI

cognome, denominazione o ragione sociale: Alfa s.r.l.

nome

data di nascita (giorno / mese / anno) | sesso (M o F) | comune (o Stato estero) di nascita | prov.

DOMICILIO FISCALE

comune: Milano | prov.: M I | via e numero civico: Via Verdi, n. 101

CODICE FISCALE del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare 0 0 2 3 2 4 5 0 6 4 5 | codice identificativo: 0 9

SEZIONE ERARIO

P. Iva del committente Beta

	codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE – IVA	1001	02	2020	1.892,24	
RITENUTE ALLA FONTE				,	
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI				,	
				,	
				,	
				,	

codice ufficio | codice atto

TOTALE A 1.892,24 B

+/- **SALDO (A-B)** + 1.892,24

...omissis...

SEZIONE REGIONI

codice regione	codice tributo	rateazione/mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
1 0	3802	02	2019	118,00	

TOTALE E 118,00 F + 118,00

Non utilizzabili in compensazione

SEZIONE IMU E ALTRI TRIBUTI LOCALI

IDENTIFICATIVO OPERAZIONE

codice ente/codice comune	Ravv.	Immob. variati	Acc.	Saldo	numero immobili	codice tributo	rateazione/mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
C 1 1 8						3848	02	2019	14,50	

detrazione ,

TOTALE G 14,50 H + 14,50

FIRMA

SALDO FINALE

EURO + 2.024,74

ESTREMI DEL VERSAMENTO (DA COMPILARE A CURA DI BANCA/POSTE/AGENTE DELLA RISCOSSIONE)

DATA (giorno / mese / anno): 1 6 0 3 2 0 2 0

CODICE BANCA/POSTE/AGENTE DELLA RISCOSSIONE — AZIENDA | CAB/SPORTELLO

Pagamento effettuato con assegno ☐ bancario/postale ☐ circolare/vaglia postale

n.ro _____

tratto / emesso su _____ (cod. ABI) _____ (CAB)

Servizi con prevalente utilizzo di manodopera	⇨	• Il reverse charge è applicabile anche alle **prestazioni di servizi**[2], diversi da quelle di cui all'art. 17, c. 6, lett. da a) ad a-quater) D.P.R. 633/1972 (già suscettibili di applicazione del meccanismo), effettuate tramite contratti di **appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali** comunque denominati, caratterizzati da: .. **prevalente utilizzo di manodopera**; .. presso le **sedi di attività del committente**; .. con l'utilizzo di **beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili** in qualunque forma[3].
Esclusioni	⇨	Tale disposizione non si applica alle operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni e altri enti e società di cui all'art. 17-ter D.P.R. 63371972 e alle agenzie per il lavoro di cui al D. Lgs. 276/2003[1].
Efficacia	⇨	L'efficacia della disposizione è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione Europea, dell'**autorizzazione di una misura di deroga**.

Importo annuo



- Il limite di € 200.000 è da intendersi in riferimento **all'importo annuo** delle opere o dei servizi - tramite appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati - affidati alla **singola impresa**.
- Per esigenze di semplificazione e per conferire elementi di certezza, l'arco temporale è riferito **all'anno solare** (1.01-31.12).
- Sempre per esigenze di semplificazione, **si farà riferimento ai mesi e non ai giorni; in presenza di contratti o modifiche contrattuali stipulati dopo il giorno 15 del mese si farà riferimento al mese successivo sia per il calcolo dei mesi sia per la decorrenza degli obblighi**.
- La quantificazione dei versamenti distinti per **ciascun committente** (e quindi della retribuzione corrisposta al dipendente in esecuzione della specifica opera o servizio affidatogli e conseguentemente della relativa ritenuta operata), deve essere effettuata sulla base di parametri oggettivi (come, ad esempio, sulla base del numero di ore impiegate in esecuzione della specifica commessa).

Più opere affidate	• Qualora il committente affidi il compimento di più opere e servizi alla stessa impresa con diversi contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati **il limite di € 200.000 si ritiene riferito alla somma dell'importo annuo dei singoli contratti**.
Superamento della soglia	• Nell'ipotesi in cui la somma dei contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati sia, complessivamente, superiore a € 200.000 annui, la norma deve essere applicata **in relazione a tutti i contratti** concessi e ancora in essere al momento del superamento della soglia. • Ai fini del computo della predetta soglia, si farà riferimento a tutti i contratti in essere nell'anno, alle eventuali modifiche contrattuali sopraggiunte e a tutti i nuovi contratti stipulati nell'anno con ciascuna impresa. • In presenza di contratti di durata annuale o pluriennale che presentino un prezzo predeterminato, il calcolo della soglia su base annua di € 200.000 avverrà secondo un meccanismo di *pro-rata temporis*.

Esempio n. 1

Calcolo *pro-rata temporis* in presenza di contratti con 2 imprese

- Il committente **A** stipula un contratto di durata annuale con l'impresa **B** il 16.02.2020 con scadenza 15.02.2021 che prevede un prezzo di € 300.000, al netto dell'Iva.
- In base al meccanismo del *pro-rata temporis*, all'anno 2020 sono imputabili € 250.000 (300.000 x 10/12) e all'anno 2021 i restanti € 50.000.
- Gli obblighi previsti dall'art. 17-bis decorreranno in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogare dopo il 1.03.2020 e cesseranno il 15.02.2021.

Esempio n. 2

Calcolo *pro-rata temporis* in presenza di più contratti

- 14.02.2020: contratto con scadenza 13.02.2021, che prevede un prezzo di € 100.000, al netto dell'Iva.
- 6.06.2020: nuovo contratto con scadenza 15.06.2021, che prevede un prezzo di € 200.000, al netto dell'Iva.
- In base al meccanismo del *pro-rata temporis*:
  - al 14.02.2020, all'anno 2020 sono imputabili € 91.667 (€ 100.000 x 11/12) e all'anno 2021 i restanti € 8.333;
  - al 16.06.2020, a € 91.667 già imputati all'anno 2020, devono essere sommati ulteriori € 100.000 (€ 200.000 x 6/12) e all'anno 2021, oltre a € 8.333 già imputati, devono essere sommati ulteriori € 100.000 (€ 200.000 x 6/12).
- In questo caso non si applicherà la disciplina, non essendo superata la soglia di € 200.000 né alla data del 14.02.2020 né alla data del 16.06.2020.

Esempio n. 3

Decorrenza degli obblighi

- Il committente **A** stipula un contratto con l'impresa **B** il 1.07.2020 con scadenza 31.12.2022, che prevede un prezzo complessivo di € 600.000, al netto dell'Iva.
- In base al meccanismo del *pro-rata temporis*, la soglia di € 200.000 su base annua è superata a decorrere dal 1.01.2021 (€ 120.000 sono imputabili al 2020, € 240.000 al 2021 e € 240.000 al 2022).
- Gli obblighi previsti decorreranno in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogare dopo il 1.01.2021 e cesseranno il 31.12.2022.

Esempio n. 4 – Ripartizione del prezzo aggiuntivo

- 1.07.2020: contratto con scadenza 31.12.2022 di € 200.000, al netto dell'Iva.
- 1.07.2021: nuovo contratto con scadenza 31.12.2022 di € 400.000, al netto dell'Iva.
- In base al meccanismo del *pro-rata temporis* la soglia di € 200.000 su base annua è superata a decorrere dal 1.07.2021.
- Infatti, al 1.07.2020, il prezzo è così ripartito: € 40.000 imputabili all'anno 2020 (€ 200.000 x 6/30), € 80.000 all'anno 2021 (€ 200.000 x 12/30) e € 80.000 all'anno 2022 (€ 200.000 x 12/30). Non è superata la soglia di € 200.000 annui per tutti i 2 anni.
- Tuttavia, il 1.07.2021 si ricalcolerà il ricalcolo del *pro-rata temporis*, senza effetto retroattivo. Per l'anno 2021 il prezzo complessivo su base annua dei 2 contratti sarà pari a: € 80.000 già imputati all'anno 2021 (contratto 1.07.2020), cui si aggiungeranno € 133.333 (€ 400.000 x 6/18) imputabili al 2021 (contratto stipulato il 1.07.2021).
- Per l'anno 2022 il prezzo complessivo su base annua dei 2 contratti sarà pari a: € 80.000 già imputati all'anno 2022 (contratto 1.07.2020), cui si aggiungeranno € 266.667 (€ 400.000 x 12/18) imputabili al 2022 (contratto 1.07.2021).
- Gli obblighi previsti decorreranno in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogare dopo il 1.07.2021 e cesseranno il 31.12.2022.

Esempio n. 5

Prezzo non determinato

- Il committente **A** stipula un contratto con l'impresa **B** il 1.03.2020, con scadenza 28.02.2022, che non prevede un prezzo predeterminato.
- Gli obblighi previsti decorreranno in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogare dopo il superamento dei pagamenti da **A** in favore di **B** della soglia di € 200.000 e cesseranno il 28.02.2022.

Contratti

- Ciò che assume esclusiva rilevanza ai fini dell'applicabilità della disciplina non è il *nomen iuris* attribuito dalle parti ai contratti stipulati, ma l'effettivo ricorrere nei contratti comunque denominati del prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente, con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma.

Perciò, a mero titolo di esempio, potrà rientrare nel predetto ambito di applicazione il contratto di cessione dei beni con posa in opera, qualora ricorrano tutti i presupposti di applicabilità.

Somministrazione di lavoro

Esclusione

- L'espressa esclusione dall'ambito di applicazione dei contratti di somministrazione di lavoro comporta che **non rientrino nel campo di applicazione della disciplina i contratti di somministrazione lavoro**, stipulati ai sensi dell'art. 30 D. Lgs. 81/2015, i quali si caratterizzano per la circostanza che l'agenzia di somministrazione autorizzata «mette a disposizione di un utilizzatore uno o più lavoratori suoi dipendenti, i quali, per tutta la durata della missione, svolgono la propria attività nell'interesse e sotto la direzione e il controllo dell'utilizzatore».
- Per le medesime ragioni, non rientrano nell'ambito di applicazione della disciplina le altre tipologie di contratti aventi ad oggetto la fornitura di manodopera posta in essere da soggetti espressamente autorizzati in base a leggi speciali (es.: lavoratori temporanei portuali di cui alla L. 84/1994).

Tipologie di contratti

- I contratti con «prevalente utilizzo di manodopera» nell'ambito della disposizione normativa sono quelli labour intensive che riguardano maggiormente i settori della logistica, dei servizi alle imprese, nonché nei settori alimentare e meccanica, settori in cui sono stati evidenziati maggiormente i comportamenti che la disposizione normativa in esame intende contrastare.
- Il prevalente utilizzo della manodopera, al pari degli ulteriori requisiti dell'impiego presso le sedi del committente e di beni strumentali ad esso riconducibili, è riferito a tutte le tipologie di contratti: appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati, rapporti negoziali comunque denominati.

Prevalenza

- Il concetto della "prevalenza", si pone in relazione ai contratti misti di affidamento del compimento di opere e servizi o ai contratti di affidamento di opere, dal momento che nel caso di affidamento del compimento di servizi (tipicamente nell'ambito dei contratti di appalto di servizi e similari) l'utilizzo della manodopera è esclusivo o quasi.
- Al fine di determinare la prevalenza, occorrerà fare riferimento al **numeratore alla retribuzione lorda** riferita ai soli percettori di reddito di lavoro dipendente e assimilato, e al **denominatore al prezzo complessivo** dell'opera (o dell'opera e del servizio nel caso di contratti misti).

La prevalenza si intenderà superata quando il rapporto tra numeratore e denominatore è **superiore al 50%**.

Manodopera

- Per "manodopera" si deve intendere tutta la manodopera per cui vige l'obbligo di applicazione e versamento delle ritenute fiscali, obbligo che ricorrerà non solo quando il lavoratore è inquadrato come lavoratore dipendente o in una delle categorie di soggetti che percepiscono reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, ma anche nel caso in cui il lavoratore abbia un formale inquadramento lavorativo differente (es.: lavoro autonomo), ma nei fatti presti attività di lavoro dipendente presso il committente.

Il concetto di "manodopera" ricomprende tutte le tipologie di lavoro: manuale e intellettuale.

Beni strumentali

- I beni strumentali saranno ordinariamente macchinari e attrezzature che permettono ai lavoratori di prestare i loro servizi, ma ciò non esclude che siano utilizzate altre categorie di beni strumentali.

Riconducibilità al committente

- La riconducibilità dei beni strumentali ai committenti potrà avvenire a qualunque titolo giuridico: **proprietà**, possesso, detenzione.
- È in ogni caso necessario che i beni strumentali **non siano viceversa esclusivamente riconducibili a** qualunque titolo giuridico agli appaltatori, ai subappaltatori, agli affidatari e agli altri soggetti che hanno rapporti negoziali comunque denominati.

Qualora i lavoratori utilizzino i beni strumentali riconducibili agli appaltatori, ai subappaltatori, agli affidatari o agli altri soggetti che hanno rapporti negoziali comunque denominati necessari per l'esecuzione della specifica opera o servizio commissionati, **l'occasionale utilizzo** di beni strumentali riconducibili al committente o l'utilizzo di beni strumentali del committente, **non indispensabili** per l'esecuzione dell'opera o del servizio, **non comportano il ricorrere della condizione di applicabilità**.

- Per le imprese appaltatrici o affidatarie e per le imprese subappaltatrici è esclusa la facoltà di avvalersi dell'istituto della compensazione quale modalità di estinzione delle obbligazioni relative a contributi previdenziali e assistenziali e premi assicurativi obbligatori, maturati in relazione ai medesimi dipendenti per i quali le ritenute sono versate dall'impresa appaltatrice.

Ai fini del calcolo dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi assicurativi obbligatori per i quali vige il divieto di utilizzare crediti per il pagamento, si seguirà il medesimo criterio rapportato alle ore di lavoro prestate specificato con riferimento alle ritenute fiscali.

- Detta esclusione opera con riguardo a tutti i contributi previdenziali e assistenziali e ai premi assicurativi maturati, nel corso della durata del contratto, sulle retribuzioni erogate al personale direttamente impiegato nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati.

Le obbligazioni relative ai contributi previdenziali e assistenziali sono quelle di fonte legale; restano, perciò, esclusi dall'ambito di applicazione della disposizione normativa i contributi di fonte contrattuale (es.: i contributi a casse sanitarie e i contributi a forme di previdenza complementare).

Crediti d'imposta	Per quanto riguarda i crediti d'imposta, non si ravvisano motivi di ordine sistematico che giustifichino eccezioni a tale divieto.
Crediti sostituti d'imposta	Il divieto di compensazione, non è applicabile per i crediti maturati dall'impresa in qualità di sostituto d'imposta (✎).
Altri crediti	• Non sono ammesse eccezioni per gli altri crediti maturati dalle imprese utilizzabili in compensazione tramite modello F24, quali, a titolo esemplificativo, i crediti tributari (Iva, imposte dirette), i crediti derivanti da agevolazioni e i crediti maturati per contributi e premi assicurativi obbligatori. • Tali crediti, in nessun caso, potranno essere utilizzati ai fini del pagamento delle ritenute derivanti da contratti di appalto, ma dovranno essere compensati con altri debiti tributari e contributivi dell'impresa, fermi restando gli eventuali specifici divieti previsti da altre disposizioni dell'ordinamento.

Le disposizioni non si applicano ai soggetti per i quali non operano i nuovi obblighi per effetto della certificazione del possesso dei relativi requisiti.

- Espressa finalità dell'obbligo di comunicazione dei dati è consentire al committente il riscontro **dell'ammontare complessivo degli importi versati** dalle imprese appaltatrici o affidatarie e dalle imprese subappaltatrici.
- Il committente assolverà il suo obbligo di riscontro dopo aver verificato:

.. che la **retribuzione oraria** corrisposta a ciascun lavoratore **non sia manifestamente incongrua** rispetto all'opera prestata dal lavoratore;

- In particolare, ancorché il riscontro dovrà basarsi su elementi cartolari (ad esempio, sulla verifica della corrispondenza tra le deleghe di versamento e la documentazione fornita), lo stesso dovrà essere accompagnato da una valutazione finalizzata a verificare, tra l'altro, la **coerenza** tra l'ammontare delle retribuzioni e gli elementi pubblicamente disponibili (come nel caso di contratti collettivi), **l'effettiva presenza** dei lavoratori presso la sede del committente.

.. che le **ritenute fiscali** per ciascun lavoratore non siano manifestamente **incongrue** rispetto all'ammontare della relativa retribuzione corrisposta;

- In caso di ritenute fiscali manifestamente incongrue rispetto alla retribuzione imponibile ai fini fiscali, il committente sarà tenuto a **richiedere le relative motivazioni** e gli affidatari saranno tenuti a fornirle. Per esigenze di semplificazione, le ritenute fiscali **non saranno manifestamente incongrue** allorché siano superiori al **15%** della retribuzione imponibile ai fini fiscali.

.. che le **ritenute fiscali siano state versate** senza alcuna possibilità di compensazione, salvo che non si tratti di crediti maturati in qualità di sostituti d'imposta.

- **Il committente non è tenuto a verificare** la spettanza e la congruità dei crediti utilizzati in compensazione.

Articolo 18 *(Modifiche al regime dell'utilizzo del contante)*

Il **valore soglia**, pari a € 3.000 nella legislazione previgente, oltre il quale si applica **il divieto al trasferimento del contante fra soggetti diversi**, è **ridotto a € 2.000 dal 1.07.2020 e fino al 31.12.2021, per scendere a € 1.000 dal 1.01.2022**. In particolare, il limite riguarda:

- la **soglia oltre la quale si applica il divieto al trasferimento di denaro contante e di titoli al portatore** in euro o in valuta estera, effettuato a qualsiasi titolo tra soggetti diversi, siano esse persone fisiche o giuridiche;
- **la soglia per la negoziazione a pronti di mezzi di pagamento in valuta**, svolta dai soggetti che esercitano professionalmente nei confronti del pubblico l'attività di cambiavalute.

- Sono inoltre previsti **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.
- L'istituzione dei premi e le modalità di attuazione delle disposizioni in esame sono demandati al provvedimento di cui al c. 544 della legge n. 232/2016: quest'ultimo, come modificato dall'art. 18 del D.L. n. 119/2018, rinvia **a un provvedimento – non ancora emanato – del direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, d'intesa con l'Agenzia delle Entrate**, per 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.

Articolo 22 *(Credito d'imposta su commissioni pagamenti elettronici)*

- Previsto un **credito d'imposta pari al 30% delle commissioni** addebitate per transazioni effettuate con **carte di pagamento** e **mediante altri strumenti di pagamento elettronici tracciabili, a decorrere dal 1.07.2020.**
- È riconosciuto agli **esercenti** i cui ricavi e compensi riferiti all'anno d'imposta precedente **non** eccedano l'importo di **€ 400.000**.
- L'agevolazione si applica nel rispetto degli aiuti *de minimis*.
- Ai fini del riconoscimento del credito d'imposta, gli operatori che mettono a disposizioni i sistemi di pagamento elettronico sono tenuti a **comunicare le informazioni necessarie all'Agenzia delle Entrate**, secondo le modalità che saranno definite con specifico provvedimento.
- Un provvedimento della Banca d'Italia individuerà le modalità e i criteri con cui gli operatori finanziari devono trasmettere agli esercenti, mensilmente e per via telematica, **l'elenco e le informazioni relativi alle transazioni effettuate**.

- Il credito d'imposta è **utilizzabile esclusivamente in compensazione** mediante modello F24 a decorrere dal mese successivo a quello in cui sono state effettuate le spese agevolabili.
- **Deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta di maturazione del credito e nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi fino a quello nel quale se ne conclude l'utilizzo.
- Il credito d'imposta **non concorre alla formazione** del reddito ai fini delle imposte sui redditi né ai fini Irap.
- Inoltre, **non contribuisce alla formazione della misura che dà diritto alla corrispondente deducibilità di interessi passivi o altri componenti negativi di reddito, ai sensi della normativa Ires.**

Articolo 32-*quater*

(Modifiche al regime fiscale degli utili distribuiti a società semplici)

L'**articolo 32-*quater,* introdotto** in sede **referente** chiarisce il regime fiscali dei **dividendi corrisposti alle società semplici**, introducendo 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 reddito d'impresa e soggetti Ires.

Di conseguenza:

a) con riferimento alla quota di dividendi che è **imputabile ai soggetti IRES,** tenuti all'applicazione dell'art. 89 del TUIR (che disciplina il trattamento fiscale dei dividendi per tali soggetti), i dividendi corrisposti alla società semplice sono **esclusi dalla formazione del reddito complessivo per il 95 per cento del loro ammontare**;

b) per la quota imputabile a **soggetti titolari di reddito d'impresa,** tenuti all'applicazione dell'articolo 59 TUIR (che disciplina il trattamento degli utili con riferimento al reddito d'impresa), i dividendi corrisposti alle società semplici sono **esclusi dalla formazione del reddito complessivo**, nella **misura del 41,86 per cento** del loro ammontare, nell'esercizio in cui sono percepiti;

c) per la quota imputabile alle **persone fisiche residenti** in **relazione a partecipazioni, qualificate e non qualificate, non relative all'impresa** (ai sensi dell'articolo 65 del TUIR) i dividendi sono **soggetti a tassazione con applicazione di una ritenuta d'imposta,** nella misura del **26 per cento** prevista dall'articolo 27, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973.

Articolo 41-*bis (Mutui ipotecari per l'acquisto di beni immobili destinati a prima casa e oggetto di procedura esecutiva)*

- Si introduce in via temporanea una nuova disciplina per **la rinegoziazione del mutuo in favore del mutuatario inadempiente già esecutato**, prevedendo a favore del debitore-consumatore, al ricorrere di specifiche condizioni, la possibilità di ottenere una **rinegoziazione del mutuo ovvero un finanziamento, con surroga nella garanzia ipotecaria esistente, da una banca terza,** con assistenza del Fondo di garanzia prima casa.
- Si consente ai **parenti o affini di intervenire nelle operazioni di rinegoziazione o rifinanziamento** a favore del mutuatario inadempiente.

Agevolazioni Tari per Isee fino a € 8.107,50

Le norme	Modifiche all'art. 1, legge 147/2013 da parte dell'art. 57-bis, dl n. 124/2019
Nuova modalità di misurazione Tari	Sulla base di un criterio medio-ordinario e non sull'effettiva quantità di rifiuti prodotti
Beneficiari	Famiglie che rientrano in una delle categorie che seguono: i) nucleo familiare con Isee non superiore a 8.107,50 euro; ii) famiglia composta da almeno quattro figli a carico con Isee non superiore a 20.000 euro; iii) beneficiari del reddito di cittadinanza o pensione anticipata
Decorrenza norma	Dal 1° gennaio 2020 Dal 1° gennaio 2021: accesso automatico al bonus sociale.

Articolo 58

Sistema RATIO
Centro Studi Castelli Srl

- A decorrere dal 27.10.2019, a favore dei **soggetti esercenti attività per le quali sono stati approvati gli ISA** (con ricavi / compensi non superiori a € 5.164.569), **l'acconto Irpef/Ires/Irap deve essere versato in 2 rate di pari importo (50%)**.
- La disposizione è applicabile anche ai soci / associati / collaboratori familiari / società trasparenti ex articoli 115 e 116 TUIR.
- Per l'acconto **2019 è «fatto salvo» quanto già versato con la prima rata** (40%). Di fatto, per tale anno la misura dell'acconto risulta pari al 90% (40% prima rata + 50% seconda rata).
- L'acconto 2019 deve essere determinato **nella misura del 90%** (anziché 100%) anche da parte dei soggetti tenuti al **versamento in unica soluzione**.

Articolo 60 *(Entrata in vigore)*

- L'**articolo 60** reca le disposizioni sull'entrata in vigore del decreto legge, che avviene il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale (26.10.2019).
- Il decreto-legge è dunque vigente dal **27.10.2019**.

CRISI D'IMPRESA

- Il Rapporto Cerved-Pmi 2019 stima che la nomina dell'organo di controllo e l'adeguamento degli assetti organizzativi costerà € 15.000 a una piccola azienda (20-50 addetti), 38.000 a una media (50-250 addetti) e 135.000 a una grande (sopra i 250).
- **La spesa complessiva sarà di 3,8 miliardi,** che potrebbero salire a 6 se si diffonderà l'utilizzo dei servizi di tesoreria, che consentono di valutare l'adeguatezza dei flussi di cassa attraverso il Dsgr (*Debt service coverage ratio*).
- **L'attuazione puntuale della riforma potrebbe, però, portare benefici per 9,9 miliardi.**

Fonte: Italia Oggi

I limiti

Totale attivo	→	Aggregato 1 del 2424 c.c. (A+B+C+D dello Stato patrimoniale): 4 mln
Ricavi delle vendite e delle prestazioni	→	Voce A1 del conto economico (art. 2425 c.c. (totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni al netto dei resi, abbuoni, sconti e premi, gli abbuoni): 4 mln
Il limite dei 20 dipendenti va riferito	→	A tutti i dipendenti occupati (operai, impiegati, quadri e dirigenti): n. 20
		Tenendo conto della media giornaliera (media ponderata per giorni)

Fonte: Italia Oggi

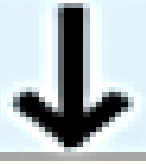
Sistema RATIO
Centro Studi Castelli Srl

Il comma 1° dell'art. 2631 c.c.

Gli amministratori e i sindaci che omettono di convocare l'assemblea dei soci nei casi previsti dalla legge o dallo statuto , nei termini ivi previsti, sono puniti con la sanzione amministrativa pecuniaria da 1.032 a 6.197 euro.

Le conseguenze in caso di mancata nomina

Se la società a responsabilità limitata, in tutti i casi in cui è obbligata per legge, non nomina l'organo di controllo o il revisore entro il termine previsto dall'art. 2477, comma 5 c.c. (16 dicembre per la prima nomina)



Il tribunale provvede alla nomina, oltre che su richiesta di ogni interessato, anche su segnalazione del conservatore del registro delle imprese

L'iter degli adempimenti e delle segnalazioni

Obbligo di convocazione assemblea	Fonte: Italia Oggi	16/12/2019	
→ 30 gg – obbligo deposito verbale Cciaa		→ 15/1/2020	1 mese
→ In caso di rinuncia del revisore/sindaco nominato entro 30 gg convocazione nuova assemblea		→ 14/2/2020	2 mesi
→ 30 gg assemblea per nomina nuovo revisore/sindaco		→ 16/3/2020	3 mesi
→ 30 gg – obbligo deposito verbale Cciaa		→ 15/4/2020	4 mesi
→ Accettazione nomina da parte del R/S e conseguente deposito accettazione		→ 15/5/2020	3/5 mesi
→ In caso di accertamento della mancata nomina invito del conservatore R.I. all'adempimento/spiegazione		→ 4/6 mesi	
→ In caso di inadeguata risposta segnalazione del conservatore R.I. al tribunale imprese		→ 5/7 mesi	
→ A seguito segnalazione, fissazione convocazione dinnanzi al trib. I. dell' interessato per contraddittorio		→ 6/8 mesi	

Ultim'ora ... *Fonte: Italia Oggi*

Sistema RATIO
Centro Studi Castelli Srl

I termini per la nomina dei sindaci e revisori nelle nanoimprese

Attuale termine previsto dall'art. 379 Ccii	entro nove mesi dal 16 marzo 2019
Nuovo termine modificato dall'art. 6-bis del decreto «Milleproroghe»	entro la data di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2019, stabilita ai sensi dell'articolo 2364, secondo comma, del codice civile

Ultim'ora ... *Fonte: Italia Oggi*

Sistema RATIO
Centro Studi Castelli Srl

Definizione di crisi (art. 2, lett. a, Ccii)	Associata agli squilibri dell'impresa, non più alle difficoltà. La verifica dell'indebitamento è rapportata alla non sostenibilità degli oneri dell'indebitamento con i flussi di cassa
Limite debiti tributari per le segnalazioni agli Ocri	Fissate soglie qualificate per Iva e non percentuali: - € 100.000 se volume di affari fino a 1 milione € - € 500.000 se volume di affari fino a 10 milioni € - € 1.000.000 se volume di affari oltre 10 milioni €
Transazione fiscale	Non sarà più necessaria l'adesione di amministrazione finanziaria ed enti gestori di previdenza o assistenza obbligatoria quando l'adesione è determinata ai fini del raggiungimento delle percentuali per l'omologazione degli accordi di ristrutturazione dei debiti se provata la convenienza

Sistema RATIO
Centro Studi Castelli Srl

Criticità:

- **imprese non obbligate a nominare l'organo di controllo e presidio della crisi;**
- **Irrisolto il problema, per le imprese dotate di organo di controllo, relativo al tempo sufficiente per la fase cruciale dell'allerta, ossia quella interna, che interviene prima della segnalazione degli organo di controllo: 30 giorni più altri 60 giorni di monitoraggio, estremamente compressi per le piccole imprese.**

- **OCRI: formato solo da professionisti specializzati.**
- **Formazione: 40 ore per commercialisti e avvocati, 200 ore per i consulenti del lavoro.**
- ***«Esperti di continuità»: con ruoli «secondari» (non curatori, commissari o liquidatori giudiziali).***

SISTEMA DI ALLERTA	⇨	• Verifica degli organi di controllo societari che l'assetto organizzativo dell'impresa: .. sia adeguato; .. sia capace di rilevare tempestivamente gli indizi di crisi dell'impresa tramite l'utilizzo degli indici di allerta; .. sia in grado di adottare le misure più idonee alla sua composizione.	⇨	Art. 12, c. 1 D. Lgs. 14/2019
INDICATORI DELLO STATO DI CRISI	⇨	• Ritardi nei pagamenti reiterati e significativi (art. 13, c. 1, art. 24, art. 15). • Non sostenibilità del debito nei 6 mesi successivi. • Assenza delle prospettive di continuità per l'esercizio in corso per cause diverse dall'insolvenza.	⇨ Fondato indizio dello stato di crisi[1]. In presenza anche di un solo evento.	⇨ Art. 13, c. 1 D. Lgs. 14/2019

INDICI DI ALLERTA

⇨ Il sistema è gerarchico e l'applicazione degli indici deve avvenire nella sequenza indicata.

⇨	Ipotesi 1	⇨	Patrimonio netto negativo				⇨	Ragionevole presunzione dello stato di crisi[2].
⇨	Ipotesi 2	⇨	Patrimonio netto positivo	ma	DSCR a 6 mesi < 1		⇨	
⇨	Ipotesi 3	⇨	Patrimonio netto positivo	+	DSCR a 6 mesi > 1	ma	Tutti i 5 indicatori superano le soglie limite.	⇨	
⇨	Ipotesi 4	⇨	Patrimonio netto positivo	+	DSCR a 6 mesi > 1	+	Uno o più dei 5 indicatori non supera le soglie limite.	⇨	Assenza di una ragionevole presunzione di uno stato di crisi.

Tavola **Sviluppo della crisi**

Fase	Situazione aziendale	Intervento preventivo	Soggetti interessati	Soggetti esterni coinvolti
1.	Incubazione della crisi.	Allerta interna.	• Amministratori. • Organi di controllo (collegio sindacale, sindaco unico e società di revisione).	-
2.	Maturazione della crisi.	Allerta interna informale.	• Amministratori. • Organi di controllo (collegio sindacale, sindaco unico e società di revisione). • Advisor legale, advisor finanziario.	• Istituto di credito. • Attestatore. • Eventualmente: tribunale, commissario giudiziale.
3.	Crisi conclamata reversibile.	Allerta interna verso l'esterno (organi di controllo societari). Allerta interna verso l'esterno (creditori pubblici qualificati).	• Amministratori. • Organi di controllo (collegio sindacale, sindaco unico e società di revisione). • Advisor legale, advisor finanziario.	• Creditori pubblici qualificati. • OCRI (Organismo della composizione della crisi) • Professionisti indipendenti nominati dall'OCRI. • Attestatore. • Eventualmente: tribunale, commissario giudiziale.
4.	Insolvenza reversibile.	Procedura di regolazione della crisi e dell'insolvenza.	• Amministratori. • Organi di controllo (collegio sindacale, sindaco unico e società di revisione). • Advisor legale, advisor finanziario.	• OCRI. • Professionisti indipendenti nominati dall'OCRI. • Attestatore. • Tribunale. • Commissario giudiziale.
5.	Insolvenza conclamata.	Liquidazione giudiziale.	• Amministratori. • Organi di controllo (collegio sindacale, sindaco unico e società di revisione). • Autorità amministrativa che esercita la vigilanza e il controllo dell'impresa.	• Creditore. • Pubblico Ministero. • Tribunale. • Curatore.

ANOMALIE NEI PAGAMENTI DEI DEBITI COMMERCIALI

- Ricevute o avvisi di pagamento non onorati alla scadenza
- Ritardi nei pagamenti concordati superiori a 90 giorni
- Pagamenti parziali rispetto al prezzo concordato
- Richieste di riscadenziamento nei pagamenti concordati

ANOMALIE NEI RAPPORTI CON GLI ISTITUTI FINANZIARI

- Significativo deterioramento dei rating interni assegnati dalle banche
- Sconfini rilevanti e ripetuti in C.R. negli ultimi 12 mesi
- Anomalo aumento delle richieste di garanzie su beni aziendali o di soggetti terzi
- Anomalo aumento delle segnalazioni in C.R. di insoluti su anticipo crediti
- Anomale richieste di fido oltre gli ordinari fabbisogni di cassa attesi.
- Anomala e continuativa crescita dei fidi utilizzati, con particolare riferimento al sovra-utilizzo dei fidi di smobilizzo crediti commerciali;

ANOMALIE NEI CONFRONTI DI CONTROPARTI NEGOZIALI

- Mancato rispetto di clausole contrattuali che comportano per la società impegni pecuniari di rilevante entità
- Mancato rilascio di garanzie commerciali a garanzia di impegni aziendali "di fare"
- Mancato rilascio di garanzie a fronte di prestazioni "di dare"

ANOMALIE CONTABILI E DI BILANCIO

- Riduzione superiore al 50% del patrimonio netto per effetto di perdite d'esercizio
- Riduzione del capitale tangibile rettificato (capitale netto dell'ultimo bilancio al netto delle immobilizzazioni immateriali e delle rivalutazioni su cespiti immobiliari) inferiore a zero
- Drastica riduzione dei valori dell'attivo per perdite durevoli di valore o delle garanzie rilasciate a terzi a fronte di impegni finanziari rilevanti
- Drastica riduzione del fatturato per un ammontare superiore al 10% ovvero superiore al 30% del margine di sicurezza (ricavi di vendita – BEP)
- Anomalo aumento del capitale circolante operativo non compensato da un pari aumento dell'autofinanziamento operativo
- Drastica riduzione del flusso di cassa operativo accompagnato da un saldo netto di gestione negativo
- Autofinanziamento operativo negativo

ANOMALIE GESTIONALI

- Perdita di membri della direzione con responsabilità strategiche senza una loro sostituzione
- Perdita di mercati fondamentali, di clienti chiave, di contratti di distribuzione, di concessione o di fornitura importanti
- Difficoltà di gestione del personale
- Comparsa di concorrenti di grande successo
- Elevati rischi ambientali non adeguatamente coperti da polizze assicurative

ANOMALIE DA EVENTI PREGIUDIZIEVOLI

- Iscrizioni di ipoteche giudiziarie, pegni e forme tecniche di prelazione su beni aziendale
- Decreti ingiuntivi ricevuti ed atti di ricognitivi di avvio di azioni per il recupero dei crediti
- Protesto di assegni e cambiali
- Istanze di fallimento avanzate da creditori aziendali
- Default/fallimento dei garanti e default/fallimento dei garantiti (rischio infragruppo)
- Intenzione della direzione di liquidare l'impresa o di cessare le attività