

Parte prima

Capitolo VI

Novità in materia di ravvedimento operoso (pag. 106-107)

Nel corso del 2019 sono state introdotte alcune modifiche all'istituto del ravvedimento operoso con la finalità di ampliare le possibilità di accesso a questo strumento permanente di regolarizzazione degli adempimenti fiscali omessi o non correttamente eseguiti; l'istituto consente al contribuente di valutare l'opportunità di precedere l'emissione di un atto autoritativo, attraverso il ravvedimento spontaneo dalla violazione commessa, traendone benefici sul piano della riduzione delle sanzioni.

Tra le novità entrate in vigore nel 2019, l'art. 10 *bis*, comma 1, del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito in L. n. 157/2019, ha abrogato il comma 1 *bis* dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, che, con riferimento alle violazioni che riguardavano tributi non amministrati dall'Agenzia delle Entrate, precludeva la possibilità di accedere al ravvedimento per le regolarizzazioni effettuate oltre l'anno dal momento della violazione.

Per effetto di tale modifica normativa, pertanto, **anche le violazioni relative a tributi non amministrati dall'Agenzia delle Entrate, come, ad esempio, le violazioni in materia di tributi locali, possono costituire oggetto di ravvedimento, fruendo di termini più ampi, anche oltre due anni dall'omissione o dall'errore, ferma restando per i predetti tributi la preclusione al ravvedimento a seguito della formale conoscenza delle attività di controllo anteriori alla notifica di provvedimenti impositivi.**

Si ricorda, invece, che per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, così come per i tributi doganali e per le accise, amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli, il ravvedimento operoso è possibile fintanto che non siano stati notificati atti di liquidazione e di accertamento.

Sempre con riferimento all'istituto del ravvedimento operoso, l'art. 4 *decies* d.l. n. 34/2019, convertito in L. n. 58/2019, ha introdotto una norma di interpretazione autentica, l'articolo 13 *bis* del D.Lgs. n. 472/1997, rubricato «Ravvedimento parziale», che si è resa necessaria a seguito di alcuni chiarimenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate, riconducibili alla circolare n. 180/1998 ed alla risoluzione n. 67/2011.

Il contribuente può quindi beneficiare della possibilità di fruire dei vantaggi del ravvedimento operoso anche nelle ipotesi di versamento frazionato delle imposte dovute, accedendo autonomamente ad una sorta di rateazione delle imposte da versare per regolarizzare la violazione

di norme tributarie; tale facoltà è concessa dalla norma a condizione che il versamento della parte d'imposta, delle sanzioni e degli interessi sia effettuato nei termini di legge per avvalersi del ravvedimento. Le disposizioni sul ravvedimento parziale si applicano, tuttavia, ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate.

Novità in materia di sanzioni penali (pag. 116-117)

Nell'ambito delle conseguenze patrimoniali derivanti dalla repressione penale delle violazioni tributarie il legislatore ha ampliato nel corso del 2019 gli strumenti atti a colpire le condotte connotate da particolare gravità.

Con l'art. 39 del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito in L. n. 157/2019, è stata estesa ai reati tributari la possibilità di applicare l'istituto della confisca «allargata» o «per sproporzione», di cui all'articolo 240 *bis* del codice penale. Questa estensione è stata prevista mediante l'introduzione dell'articolo 12-*ter* nel decreto-legislativo n. 74/2000.

L'istituto in esame è uno strumento di ablazione che consente, in caso di sentenza definitiva di condanna o di patteggiamento, la confisca sui beni di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito o alla propria attività economica.

La confisca allargata, infatti, diversamente dalla confisca «tradizionale», non richiede, ai fini della applicazione, la dimostrazione dell'esistenza del cosiddetto «rapporto pertinenziale», ossia della relazione diretta, attuale e strumentale, fra il bene o il denaro oggetto del provvedimento e il reato del quale costituisce il profitto illecito e per cui è pronunciata la condanna. La misura della confisca allargata dà rilevanza esclusivamente alla relazione tra la *res* ed il condannato.

L'art. 12 *ter* esclude dall'ambito di applicazione della citata misura, i reati che, in ragione della loro minore gravità, puniscono l'omesso versamento di ritenute dovute o certificate e l'omesso versamento di IVA. Con riferimento, invece, a tutti gli altri reati tributari la norma vigente dispone che tale misura opera esclusivamente nel caso in cui l'imposta evasa o i redditi sottratti all'imposizione fiscale superino determinate soglie, variabili a seconda del delitto commesso.

Parte Seconda Sezione Prima

Capitolo primo, generalità delle imposte sui redditi

p. 138, Il riferimento al reddito di lavoro autonomo è un refuso. Le perdite di reddito di lavoro autonomo sono rimaste le uniche che non si trasmettono da un periodo all'altro, perché ne è consentita soltanto la compensazione orizzontale – ossia con redditi di altre categorie – nel medesimo periodo di imposta, con la conseguenza che, se il contribuente non ha altri redditi, le perdite “si perdono”.

Capitolo secondo – Dai redditi alle imposte (pp. 141 – 172)

Regime attuale complessivo delle perdite: (ii) le perdite fiscali realizzate dall'imprenditore individuale possono invece essere “riportate in avanti”, nei successivi periodi di imposta, e compensate “verticalmente”, ossia soltanto con i redditi d'impresa, nei limiti dell'80 per cento realizzato in ciascuno di tali periodi e per l'intero importo che trova capienza in essi (tali perdite non abbattano, dunque, i redditi di altre categorie eventualmente realizzati dalla persona fisica nell'ambito della sfera privata); (iii) la medesima regola vale per le “perdite da partecipazione”, ossia le perdite fiscali imputate per trasparenza ai soci di società di persone in proporzione alla quota posseduta, le quali possono essere compensate “verticalmente” solo con i “redditi da partecipazione” conseguiti dai medesimi soci negli anni successivi, sempre nei limiti dell'80 per cento del loro ammontare e per l'intero importo che trova capienza in essi.

Novità normative:

Titolo I, Capo I, TUIR n. 917/1986

Detrazioni e crediti d'imposta

- art. 12, co. 2, il limite reddituale per essere considerato a carico è stato aumentato per i figli di età non superiore a 24 anni a 4.000 euro (pag. 146);

Incentivi per attrarre non residenti

- Art. 24-bis Opzione per l'imposta sostitutiva su redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la loro residenza fiscale in Italia;
- Art. 24 – ter Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi delle persone fisiche titolari di redditi da pensione di fonte estera che trasferiscono la propria residenza fiscale nel Mezzogiorno

Con i due nuovi articoli la imposizione dei redditi viene sottratta alla tassazione progressiva Irpef e assoggettata a modalità forfetarie estremamente agevolate.

Redditi fondiari:

- Art. 26, imputazione dei redditi fondiari: al co. 1 è stato precisato che per le locazioni ad uso abitativo non si tiene conto dei canoni non percepiti “purché la mancata percezione sia comprovata dall'intimazione di sfratto per morosità o dall'ingiunzione di pagamento”. Ai canoni percepiti in periodi d'imposta successivi trova applicazione la tassazione separata. La modifica trova applicazione per i contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2020.

P. 152, con riferimento alla cedolare secca, p. 152, questo regime speciale è stato esteso alle locazioni di taluni immobili ad uso commerciale (categoria catastale C/1 - Negozi e botteghe), a condizione che l'unità locata non abbia una superficie complessiva superiore a 600 metri quadri¹.

Redditi di capitale

- Art. 44, co. 1, lett. d-bis) (a decorrere dal 1° gennaio 2018) è stata inserita con questa lettera la previsione di tassazione dei prestiti erogati per il tramite di piattaforme di Peer to Peer Lending;
- Art. 47, co. 1, è stato abrogato dal 1° gennaio 2018 e comma 4 (in materia di utili provenienti da enti o imprese residenti in paesi a regime fiscale privilegiato) è stato riformulato.
- Art. 47-bis – Disposizioni in materia di regimi fiscali privilegiati, l'articolo è stato introdotto a decorrere dal 1° gennaio 2018 e completa la previsione di modifica dell'art. 47. Co. 4.

pag. 154 secondo capoverso, La disciplina dei dividendi per le persone fisiche non distingue più tra partecipazioni qualificate e non qualificate e prevede in ogni caso la ritenuta d'imposta al 26%.

se il percettore dei dividendi è persona fisica-imprenditore o società di persone, i dividendi percepiti concorrono a formare il reddito d'impresa imponibile (che sarà poi tassato in capo alla persona fisica o, in forza del principio di trasparenza, in capo ai soci della società di persone) nella misura del 58,14 per cento dell'intero ammontare; per le società e gli enti commerciali, i dividendi concorrono a formare il reddito d'impresa imponibile (che sarà poi tassato con IRES) nella misura del 5 per cento dell'intero ammontare (art. 89);

infine, a prescindere dalla natura del percipiente, i dividendi percepiti concorrono a formare integralmente il reddito complessivo se provengono da società localizzate in Paesi "a regime fiscale privilegiato" (usualmente denominati "paradisi fiscali") individuati ai sensi dell'art. 47-bis, comma 1, t.u.i.r. (cfr. art. 47, comma 4; sono comunque previste specifiche "esimenti", alternative fra loro, la cui dimostrazione da parte del socio-percipiente fa mutare tale penalizzante regime).

Redditi di lavoro dipendente / autonomo

- Artt. 50 e 53: il D. Leg.vo 13 luglio 2017, n. 16, relativamente ai magistrati immessi nel servizio onorario (giudici onorari di pace e vice procuratori onorari) successivamente alla data di entrata in vigore del decreto, ha espunto le indennità loro corrisposte dalla categoria dei redditi assimilati ai redditi di lavoro dipendente e li ha inseriti nell'art. 53, tra i redditi di lavoro autonomo (cfr. co. 2, lett. f-bis), precisando che costituiscono reddito tutte le indennità in danaro o in natura percepite nel periodo d'imposta (cfr. art. 54, co. 8).

Capitolo terzo – Profili soggettivi (pp. 173 – 185)

Normativa:

§6. I Gruppi

Non ci sono modifiche di rilievo, **ma si segnala un errore nel testo**: non è l'art. 116 a recare la disciplina del consolidato nazionale invece contenuta nell'art. 117 e ss. (cfr. pag. 181 e pag. 182).

¹ L. 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, comma 59.

La disciplina contenuta nell'art. 116 (trasparenza fiscale opzionale per le società a ristretta base azionaria ha visto abrogato il co. 2-bis che consentiva di optare per il regime di tassazione ex art. 55 – bis che è stato abrogato a sua volta.

Capitolo Quarto - Il reddito di impresa

pp. 192 – 193, il principio di derivazione rafforzata si applica anche ai soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili nazionali, elaborati dall'Organismo italiano di contabilità; questo modifica in parte l'analisi del paragrafo 10.3.

pag. 203 e pag. 206, la percentuale del 49, 72% è sostituita da quella del 58,14%.

Novità normative:

Art. 56 TUIR - determinazione reddito di impresa: la parola “complessivo” è stata soppressa dall'art. 1, comma 23, lett.b) L. 30 dicembre 2018 n. 145;

Art. 1, comma 66, L. 30 dicembre 2018 n. 145 e art.1, comma 690, l. 27 dicembre 2019 n. 160: “estromissione beni immobili”

Art 87 TUIR, comma 1 lett c): modificata da art. 5, comma 1 lett.f) n.1 D.lgs 29 novembre 2018, n. 142; comma 2 sostituito da art. 5, comma1 lett. f) n.2 D.lgs 29 novembre 2018, n. 142

Art 88 TUIR: Vedasi art.1, comma 431, L. 27 dicembre 2019, n. 160

Art.89 TUIR Vedasi art. 32-quater Dl. 26 ottobre 2019 n. 124 convertito da L. 19 dicembre 2019 n. 157 “Modifiche a regime fiscale degli utili distribuiti a società semplici”

- **ART.55bis TUIR** “Imposta sul reddito di impresa”: la legge 145/2018 (Legge di bilancio per l'anno 2019) ha abrogato il regime opzionale dell'imposta sul reddito d'impresa (Iri) introdotto dalle legge di bilancio per l'anno 2017.

- **Art. 100 TUIR** “Oneri di utilità sociale”: il D.Lgs. 117/2017 ha abrogato la lett. l), del secondo comma, con decorrenza 3.08.2017;

- **Art. 106, terzo comma TUIR** “Svalutazione dei crediti e accantonamenti per rischi su crediti”: il D.Lgs. 142/2018 ha modificato esclusivamente la dicitura “*enti creditizi e finanziari di cui al decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87*” in “*intermediari finanziari*”;

- **Art. 183 TUIR** “Fallimento e liquidazione coatta” e **Art. 184 TUIR** “Applicazione analogica”: a norma del combinato disposto degli artt. 349, comma 1, e 389, comma 1, D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14, come sostituito dall'art. 5, comma 1, D.L. 8 aprile 2020, n. 23, convertito, con modificazioni, dalla L. 5 giugno 2020, n. 40, a decorrere dal 1° settembre 2021, nelle disposizioni normative vigenti i termini “fallimento”, “procedura fallimentare”, “fallito” nonché le espressioni dagli stessi termini derivate devono intendersi sostituite, rispettivamente, con le espressioni “liquidazione

giudiziale”, “procedura di liquidazione giudiziale” e “debitore assoggettato a liquidazione giudiziale” e loro derivati, con salvezza della continuità delle fattispecie;

- **Art. 168ter TUIR** “Esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni di imprese residenti”: il D.Lgs. 142/2018 ha modificato i commi 3, 4 e 5, con decorrenza 12.01.2019: la modifica apportata incide sostanzialmente sulle condizioni da soddisfare ai fini del riconoscimento del regime di sospensione;

- **Art. 162 TUIR** “Stabile organizzazione”: la legge 205/2017 (legge di bilancio per l’anno 2018) ha introdotto la lettera *fbis*) al secondo comma (a norma del quale l’espressione stabile organizzazione comprende (anche) “*una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio dello stesso*”) ed ha apportato modifiche ai commi dal 4 al 7 bis, con decorrenza 1° gennaio 2018. L’intervento normativo, teso ad allineare la definizione contenuta nel T.U.I.R. alle modifiche apportate in sede OCSE, modifica la disciplina della stabile organizzazione ed i criteri per la sua determinazione, riformulando le tradizionali categorie della stabile organizzazione materiale e personale.

- **Art. 166bis TUIR** “Valori fiscali in ingresso”: la modifica apportata dal D.Lgs 142/2018 incide in particolare sul caso del trasferimento di attivi a una stabile organizzazione italiana da parte di un soggetto fiscalmente residente all’estero (lett. b) e su quello del trasferimento nel nostro Paese di un complesso aziendale da parte di un soggetto fiscalmente residente all’estero (lett. c). In entrambi tali casi, dunque, che lo Stato di provenienza perda o meno la potestà impositiva sugli *asset* trasferiti, si avrà comunque riguardo al valore di mercato se si tratta di Paese collaborativo; diversamente ossia nel caso di provenienza da Paesi non collaborativi, il valore di mercato andrà determinato in contraddittorio con l’Amministrazione finanziaria, pena il rinvio agli accordi di cui all’art. 31-ter del D.P.R. n. 600/1973 (e in mancanza di accordo, dovrà ricorrersi, sia per le attività che per le passività, al confronto tra costo di acquisto, valore di bilancio e valore di mercato).

- **ART. 110, settimo comma, TUIR** “Norme generali sulle valutazioni”: Il D.L. 50/2017 ha modificato il settimo comma dell’art. 110 TUIR in tema di determinazione del valore delle operazioni tra imprese associate, eliminando il previgente riferimento al “valore normale” ed ha introdotto il riferimento al principio di “libera concorrenza” (*arm’s length principle*). La modifica si è resa necessaria per armonizzare la disciplina nazionale al “principio di libera concorrenza” nella determinazione del valore delle operazioni tra imprese associate, come enunciato nell’articolo 9 del modello Ocse di convenzione contro le doppie imposizioni e illustrato nelle linee guida Ocse sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali.

- **ART. 167 TUIR** “Disposizioni in materia di imprese estere controllate”: il Decreto 142/2018 ha sostanzialmente rimodernizzato la disciplina CFC italiana sulla base di quanto previsto dagli artt. 7 e 8 della Direttiva UE 2016/1164. Le principali novità riguardano i criteri soggettivi ed oggettivi ai fini della qualificazione di un’impresa estera controllata quale CFC.

Giurisprudenza:

- **ART. 109 TUIR e concetto inerenza:**

Cass. Civ. n. 450/2018, n. 3170/2018, n. 33026/2019 e n. 5332/2020: Gli interessi passivi sono sempre deducibili, nei limiti di cui all'art. 96 del T.U.I.R., nella determinazione del reddito dei soggetti IRES, senza che possa svolgersi alcun giudizio di inerenza, in quanto la formulazione dell'art. 109, comma 5, del T.U.I.R. esclude espressamente gli interessi passivi, a differenza della disciplina precedente, contenuta nell'art. 74 del D.P.R. n. 597/1973;

- **ART. 95 TUIR: Deducibilità compenso amministratori:**

Cass. Civ. n. 33217/2018 e n. 24003/2019: In tema di determinazione dei redditi di impresa, rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, anche ove non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi negli atti giuridici d'impresa, sicché la deducibilità, ai sensi dell'art. 62 (ora art. 95, comma 5) del d.p.r. n. 917/1986, dei compensi degli amministratori di società non implica alcun vincolo alla misura indicata nelle deliberazioni sociali o nei contratti, competendo agli uffici finanziari la verifica dell'attendibilità economica dei predetti dati. I compensi spettanti all'ex amministratore di una società di capitali, per il periodo successivo alla cessazione della carica e in ragione del patto di non concorrenza, sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti in virtù del principio di cassa ai sensi dell'art. 95, d.p.r. n. 917/1986.

- **ART. 108 TUIR:** Cass. Civ. n. 6092/2019: In tema spese di pubblicità e di rappresentanza sostenute dalle imprese farmaceutiche per prestazioni rese a vantaggio dei medici, sono deducibili esclusivamente i costi relativi alla concessione di premi, vantaggi pecuniari o in natura, purché ricollegabili all'attività espletata dal medico e di valore trascurabile o comunque coerente con la prassi corrente, le spese relative all'organizzazione di convegni e congressi scientifici, qualora siano di breve durata e prevedano la partecipazione di un numero ristretto di medici specialisti, nonché le spese sostenute per campioni gratuiti di medicinali per uso umano ceduti ai medici autorizzati a prescriberli, nei limiti quantitativi previsti dalla legge.

- **ART. 176 TUIR:**

Cass. Civ. 34750/2019: In tema di imposte sui redditi, l'art. 176 del D.P.R. 917/1986, stabilisce la neutralità fiscale dei conferimenti di azienda e la continuità dei valori fiscalmente riconosciuti,

sicché la società conferitaria subentra nella medesima posizione della conferente in ordine alle attività e passività formanti il compendio aziendale conferito. Il soggetto conferente deve assumere, quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita e il conferitario subentra nella posizione del conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti in bilancio e quelli fiscalmente riconosciuti. Ciò significa che il conferitario assume il costo storico delle immobilizzazioni e il relativo fondo di ammortamento, quale risulta dal bilancio dell'esercizio anteriore al conferimento. Di conseguenza, il conferitario deve effettuare gli ammortamenti per l'intero periodo, secondo il piano del conferente, mentre il conferente non può effettuare gli ammortamenti per il periodo di esercizio anteriore al conferimento, né può dedurli.

- ART. 110, comma 7 TUIR:

Cass. Civ. n. 9615/2019: la normativa sul *transfer pricing* non rappresenta una disciplina antielusiva in senso proprio, ma è volta alla repressione del fenomeno economico in sé considerato, da intendersi come spostamento d'imponibile fiscale a seguito di operazioni infragruppo e soggette a normative nazionali differenti. In relazione al profilo della ripartizione dell'onere della prova, l'Amministrazione finanziaria non è tenuta a dimostrare il concreto vantaggio fiscale conseguito dal contribuente, ma solo l'esistenza di transazioni, tra imprese collegate, ad un prezzo apparentemente inferiore al valore normale mentre spetta al contribuente, in forza del principio di vicinanza della prova di cui all'art. 2697 c.c., dimostrare che tali transazioni siano intervenute a valori di mercato da considerarsi normali ai sensi di quanto stabilito dal comma 3, dell'art. 9, del T.U.I.R. Secondo i giudici di legittimità la ratio della disciplina del *transfer pricing* si rinviene nell'*arm's length principle* contenuto nell'art. 9 del Modello di Convenzione OCSE il quale attribuisce agli Stati contraenti la possibilità di assoggettare a tassazione anche gli utili che sarebbero stati realizzati se le imprese avessero regolato le loro relazioni commerciali o finanziarie in base alle condizioni che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti.

Cass. Civ. n. 11867/2020: L'art. 110, comma 7, T.U.I.R. non integra una disciplina antielusiva in senso proprio, ma è finalizzata alla repressione del fenomeno economico del *transfer pricing* (spostamento d'imponibile fiscale a seguito di operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti) in sé considerato. Ne deriva che la prova gravante sull'Amministrazione finanziaria riguarda non il concreto vantaggio fiscale conseguito dal contribuente, ma solo l'esistenza di transazioni, tra imprese collegate, ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, mentre incombe sul contribuente, giusta le regole ordinarie di vicinanza della prova ex art. 2697 c.c., ed in materia di deduzioni fiscali, l'onere di dimostrare che tali

transazioni sia no intervenute per valori di mercato da considerarsi normali alla stregua di quanto specificamente previsto dall'art. 9, comma 3, TUIR.

CAPITOLO 5

L'art. 1, comma 738 della L 160/2019 (Legge di Bilancio 2020) ha abolito, a decorrere dal 01.01.2020, l'imposta unica comunale (IUC), con contestuale eliminazione del tributo per i servizi indivisibili (TASI).

Restano in vigore le disposizioni relative alla tassa sui rifiuti (TARI), mentre l'IMU è stata ridisciplinata, con abrogazione di norme presenti in specifiche disposizioni o comunque incompatibili con la disciplina dell'IMU prevista dalla legge n. 160/2019 nonché quelle relative all'IMU e alla TASI contenute nell'ambito della IUC di cui alla legge n. 147/2013.

Di conseguenza, a decorrere dal 1° gennaio 2020, essendo la TASI ormai non più in vigore, vengono meno anche le ripartizioni del tributo fissate tra il titolare del diritto reale e l'occupante, mentre l'IMU continua ad essere dovuta dal solo titolare del diritto reale, secondo le regole ordinarie.

Di fatto la nuova disciplina dell'IMU si pone in linea di continuità con il precedente regime poiché ne costituisce una mera evoluzione normativa.

Infatti, la casa coniugale assegnata al coniuge dopo la separazione in assenza di figli continua ad essere esclusa dall'IMU, in quanto assimilata all'abitazione principale come nella previgente disciplina.

PARTE SECONDA SEZIONE SECONDA

Capitolo 6: L'imposta sul valore aggiunto

Par. 5. Cessioni di beni e prestazioni di servizi (pag. 245 e ss):

In materia di prestazioni di servizi va inserito il recepimento della Direttiva 2017/2455, conosciuta come la Direttiva E-commerce, la quale, in materia di transazioni intraunionali, introduce un meccanismo di deroga alle ordinarie regole per cui, se l'ammontare complessivo non supera i 10.000 euro, le prestazioni di telecomunicazione, radiodiffusione, sono tassate nello stato di stabilimento del prestatore.

Par. 5.4. Prestazioni di servizi (pag.246)

Secondo la Corte di Giustizia europea il distacco di personale costituisce una prestazione di servizi che, come tale, è da assoggettare ad Iva in quanto ricorre il requisito dell'onerosità e la presenza di

un nesso diretto tra il servizio reso ed il corrispettivo ricevuto. Pertanto è contraria al diritto unionale la disposizione nazionale (art. 35 L. 67/88) in base alla quale sono ritenuti non rilevanti ai fini Iva i prestiti o distacchi di personale a fronte dei quali è corrisposto solamente il rimborso del relativo costo.

Parr. 13 e 14, rivalsa e detrazione

La Legge Europea del 2017 ha introdotto, nel corpo del d.P.R. 633/1972, l'art. 30-ter, teso a regolare le condizioni per esperire efficacemente l'azione "tributaria" di rimborso dell'Iva non dovuta.

Il comma 1 dell'art. 30-ter stabilisce - ribadendo ai fini IVA il disposto dell'art. 21, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 - la regola generale per cui il soggetto passivo decade dal diritto di rimborso dell'IVA indebitamente versata se non presenta richiesta entro il termine di due anni decorrente dal versamento della medesima imposta ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

Il comma 2 del medesimo art. 30-ter declina tale regola generale nelle ipotesi in cui la non debenza dell'IVA relativa "ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi" sia "accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria", stabilendo che "la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa". La norma, dunque, subordina la possibilità di superare il termine "ordinario" di due anni decorrente dal versamento dell'imposta al ricorrere di due condizioni:

- 1) l'accertamento in via definitiva da parte dell'A.F. della non debenza dell'imposta;
- 2) l'avvenuta restituzione al cessionario della maggiore imposta addebitata in via di rivalsa
- 3) estraneità della fattispecie a fenomeni di frode fiscale.

Nel 2017, con disposizione in vigore dal 2018 ma dichiarata espressamente applicabile anche alle operazioni passate, è stato aggiunto un periodo all'art. 6 comma 6 d.lgs. n. 471/97, prevedendo che, in caso di applicazione dell'Iva in misura superiore a quella effettiva, il cessionario o committente possa direttamente conservare la detrazione dell'iva indebitamente pagata, evitando così la ripetizione verso il cedente/prestatore, il quale a sua volta non chiederà il rimborso dell'iva indebita all'amministrazione finanziaria. Si applica però una sanzione: "In caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l'anzidetto cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. La

restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale”.

SEZIONE TERZA – CAPITOLO NONO

L'IMPOSTA DI REGISTRO

L'art. 1, comma 87, lett. a), L. 27 dicembre 2017, n. 205 (Finanziaria per il 2018) ha modificato l'art. 20 t.u. stabilendo che “L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi.” La disposizione è stata dichiarata applicabile retroattivamente dall'art. 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145.

La nuova formulazione, peraltro, è stata ben presto contestata dalla Corte di Cassazione (ordinanza n. 23549 del 23.09.2019) che ha sollevato questione di legittimità costituzionale poiché la norma è stata ritenuta in contrasto con il principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.) e con il principio di uguaglianza (art. 3 Cost.).

Quanto al primo profilo, la nuova disposizione precludendo la possibilità di dare rilievo a fenomeni di collegamento negoziale coinvolgenti l'atto presentato per la registrazione, produrrebbe “*l'effetto pratico di sottrarre ad imposizione una tipica manifestazione di capacità contributiva*”. Quanto al secondo profilo, l'eventualità che a pari manifestazioni di forza economica possano in definitiva corrispondere livelli di imposizione diversificati in ragione del più o meno complesso schema negoziale posto in essere dalle parti determinerebbe una violazione del principio di uguaglianza e di ragionevolezza.

La Corte Costituzionale, con sentenza n. 158 del 22.07.2020 ha ritenuto infondata la questione, confermando come la tassazione del negozio veicolato dall'atto presentato alla registrazione secondo gli effetti giuridici da esso desumibili si mostri del tutto coerente con i principi ispiratori della disciplina dell'imposta di registro e, in particolare, con la natura di “imposta d'atto” storicamente riconosciuta al tributo di registro.

Sul punto, è stato espressamente affermato come il censurato intervento normativo sia stato spinto dall'esigenza di ricondurre il citato art. 20 all'interno del suo alveo originario, dove l'interpretazione, in linea con le specificità del diritto tributario, risulta circoscritta agli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, senza che assumano rilievo gli elementi extratestuali

e gli atti collegati privi di qualsiasi nesso testuale con l'atto medesimo, salvo le ipotesi espressamente regolate dal testo unico.

CAPITOLO DECIMO

L'IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

La normativa non ha subito significative modifiche negli ultimi anni; quanto allo scenario giurisprudenziale, merita menzione la progressiva evoluzione del riconoscimento della non tassabilità della costituzione di un trust laddove non sia collegato ad esplicite manifestazioni di ricchezza.

L'Agenzia delle Entrate ha da sempre qualificato il trust quale istituto atipico rientrante nella categoria dei vincoli di destinazione (da ultimo, Risposta ad Interpello n. 355 del 30.08.2019): di ragione, ha rivendicato l'applicazione sia dell'ordinaria disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni sia delle imposte ipotecaria e catastale.

La giurisprudenza di legittimità, al contrario, ha avallato la natura non imponibile del conferimento in un trust poiché non espressivo di capacità contributiva: ad oggi, la Corte di Cassazione ha ribadito il principio secondo cui la semplice costituzione di un trust, trattandosi di una mera apposizione di un vincolo sul bene, è circostanza fiscalmente neutra. (Cass. 10256/2020; Cass. 8281/2020)

Ragion per cui le imposte di successione e donazione sono applicabili esclusivamente in presenza di manifestazioni di ricchezza conseguenti a trasferimenti patrimoniali che comportino il trasferimento definitivo dei beni dal trustee ai beneficiari.

L'operazione sconta l'applicazione dell'imposta allorquando si realizza un incremento stabile, misurabile in moneta, di un dato patrimonio con correlato decremento del patrimonio del settlor e quindi laddove il trasferimento di beni al trustee comporti l'effettivo arricchimento dei beneficiari, non prevedendo in alcun modo un eventuale rientro dei cespiti in capo al disponente.

SEZIONE QUARTA

Capitolo dodicesimo – imposte indirette e tasse antiche e recenti

1. L'imposta di bollo

Novità normative:

L'articolo 1, comma 646 della Legge di Bilancio 2019, (Legge 30 dicembre 2018, n. 145 in vigore dal 1 gennaio 2019), ha modificato l'art. 27 bis della tabella di cui all'allegato B del DPR n. 642/72 estendendo alle associazioni e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro riconosciute dal Coni l'esenzione da bollo fino all'anno scorso applicabile solo alle Federazioni sportive e agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI". A partire dal primo gennaio 2019 saranno esenti da bollo "gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti dalle federazioni sportive, dagli enti di promozione sportiva e dalle associazioni e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro riconosciuti dal CONI.

Capitolo tredicesimo I tributo ambientali

La Legge di Bilancio 2020 (art. 1, commi da 634 a 658) ha introdotto la *plastic tax* (imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego -MACSI) che entrerà in vigore il 01 gennaio 2021, visto che è stata sospesa a causa dell'emergenza COVID-19.

La *plastic tax* ha come finalità disincentivare l'uso dei prodotti in plastica non compostabile e monouso e la sua dispersione per preservare l'ambiente, attraverso l'imposizione di un'aliquota sui ogni chilogrammo di plastica

Tale imposta appare in linea con la direttiva comunitaria del 5 giugno 2019 n. 2019/904/UE, entrata in vigore il 2 luglio 2019, sulla riduzione dell'incidenza di determinati prodotti di plastica sull'ambiente. Da tempo, l'UE sta studiando misure per porre un argine alla diffusione dei prodotti in plastica, specificamente, quelli più nocivi per l'ambiente. Tale Direttiva introduce una serie di misure e attiene ai prodotti di plastica monouso che più inquinano le spiagge e i mari d'Europa, nonché agli attrezzi da pesca contenenti plastica.

SEZIONE QUINTA – CAPITOLO QUATTORDICESIMO “I TRIBUTI DELLE REGIONI”

Giurisprudenza.

Per quel che riguarda la giurisprudenza, merita di essere segnalata la **sentenza della Corte Costituzionale n. 128 del 28 maggio 2019**, la quale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale delle Leggi regionali che prevedono aumenti alle aliquote IRAP, e ne ha escluso, al contempo, la possibilità di sanatoria.

In particolare, con la decisione in questione, la Corte Costituzionale ha chiarito che le Regioni hanno la potestà di variare solo le aliquote IRAP ordinarie, ma non possono aumentare le aliquote speciali. Pertanto, devono ritenersi illegittime tutte le disposizioni regionali che dispongano tali aumenti al di fuori del perimetro delineato dal Legislatore statale nel D.lgs. n. 446 del 1997.

CAPITOLO QUINDICESIMO

“I TRIBUTI DI COMUNI E PROVINCE”

2. LA TARI

Novità normative.

Il D.L. 26 ottobre 2019, n. 124 (Decreto Fiscale 2020), convertito nella Legge 19 dicembre 2019, n. 157, ha introdotto alcune innovazioni relative alla Tassa sui Rifiuti.

In particolare:

- con l'art. 57-bis, comma 2 viene introdotta una riduzione della tassa per i contribuenti che si trovano in condizioni economico-sociali disagiate (c.d. Bonus Sociale). Si legge nella norma: “Al fine di promuovere la tutela ambientale in un quadro di sostenibilità sociale, l'Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente assicura agli utenti domestici del servizio di gestione integrato dei rifiuti urbani e assimilati in condizioni economico-sociali disagiate l'accesso alla fornitura del servizio a condizioni tariffarie agevolate. Gli utenti beneficiari sono individuati in analogia ai criteri utilizzati per i bonus sociali relativi all'energia elettrica, al gas e al servizio idrico integrato. L'Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente definisce, con propri provvedimenti, le modalità attuative, tenuto conto del principio del recupero dei costi efficienti di esercizio e di investimento, sulla base dei principi e dei criteri individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare e con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro centoventi giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto”;
- con l'art. 57-bis, comma 1, lettera a) viene introdotta la proroga delle modalità di misurazione sulla base di un criterio medio-ordinario e non sulla base dell'effettiva quantità di rifiuti prodotti. Inoltre, diversamente dalle normative intervenute nello stesso senso negli anni precedenti, non viene individuato un termine di scadenza fissa. La norma stabilisce, infatti, che i Comuni potranno adottare il criterio alternativo "fino a diversa regolamentazione disposta dall'Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente (ARERA)";
- con l'art. 58-quinquies viene introdotta la modifica dei criteri di calcolo della tassa per gli studi professionali.

La nuova disposizione, in pratica, modifica la disciplina del metodo normalizzato per la determinazione della TARI al fine di equiparare (in termini di coefficienti da utilizzare per il calcolo della tassa) gli studi professionali alle banche e agli istituti di credito.

PARTE TERZA

Capitolo primo – Gli schemi giuridici

Novità normative:

- A pag. 341: L’Agenzia delle Entrate – Riscossione è operativa dal 1° luglio 2017 (art. 1 del DL 22/10/2016, n. 193 conv. con modificazioni dalla L. 1°/12/2016, n. 255).
- A pag. 349: Art. 10 del DL n. 50 del 2017. La mediazione tributaria si applica alle controversie di valore non superiore a 50.000 euro per gli atti impugnabili notificati a decorrere dal 1° gennaio 2018.

A pag. 352, fine capitolo: In tale ottica l’art. 4 – octies , comma 1, lett. b) del DL 30 aprile 2019, n. 34, conv. Con modificazioni, dalla L. 28 giugno 2019, n. 58, ha introdotto l’art. 5 – ter nel D.Lgs. 19 giugno 1990, n. 218, stabilendo per l’ufficio l’obbligo di notificare al contribuente, prima dell’emissione dell’avviso di accertamento, un invito di cui all’art. 5, comma 1, per l’avvio del procedimento di accertamento con adesione, fatte salve le ipotesi di esclusione espressamente elencate nell’art. 5 – ter citato. La nuova disposizione si applica agli avvisi di accertamento emessi a partire dal 1° luglio 2020, come previsto dal comma 2 dell’art. 1 – octies del DL n. 34 del 2019.

Capitolo secondo – L’accertamento

Novità normative:

- A pag. 359: dpr 322/98 Modificato di recente dal DL del 30 aprile 2019, n. 34
- A pag. 359: DL 22/10/2016, n. 193, art. 5. Non è più possibile presentare, a partire dal 2017 (anno d’imposta 2016) una dichiarazione unica in materia di imposte sui redditi, Irap ed IVA.
- A pag. 367: si veda la precedente integrazione riferita a pag. 352
- A pag. 373: il comma 5 dell’art. 38 è modificato dal DL 12/7/2018 n. 87, art. 10.

- A pag. 377: l'art. 7 – bis del DL n. 193/2016 conv. In L. n. 225/2016 ha introdotto gli “indici sintetici di affidabilità”. Si applicano dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018 (art. 1, comma 932 della L. n. 205/2017).
- A pag. 382: L'art. 1, comma 792 della L. 27/12/2019, n. 160 ha introdotto l'accertamento esecutivo dei tributi locali, in vigore dal 2020.

Capitolo sesto – Gli Effetti Della Pluralità Di Soggetti Passivi

Novità normative:

- art 4 D.L. 26 ottobre 2019 n. 124 istituzione del “sostituto del sostituto d'imposta” negli appalti/subappalti di opere e servizi: i sostituti d'imposta che affidano il compimento di un'opera o di un servizio a un'impresa sono tenuti al versamento delle ritenute di lavoro dipendente e assimilati (IRPEF e addizionali) trattenute, dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici, ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio.

Giurisprudenza:

Cass. Sez. Unite 12 aprile 2019 n. 10378: Nel caso in cui il sostituto ometta di versare le somme, per le quali ha però operato le ritenute d'acconto, il sostituto non è tenuto in solido in sede di riscossione, atteso che la responsabilità solidale prevista dall'art. 35 del D.p.R. 602/1973 è espressamente condizionata alla circostanza che non siano state effettuate le ritenute.