



**Camera dei Deputati**  
**VI Commissione Finanze e Tesoro**

**AUDIZIONE DEL DIRETTORE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

***Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili***

**Mercoledì, 6 novembre 2019, ore 15:00**

## Sommario

Premessa .....	4
Articolo 1 - Accollo del debito d'imposta altrui e divieto di compensazione.....	5
Articolo 2 - Cessazione partita IVA e inibizione compensazione.....	7
Articolo 3 - Contrasto alle indebite compensazioni.....	9
Articolo 4 - Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del <i>reverse charge</i> per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera .....	12
Articolo 6 - Prevenzione delle frodi nel settore dei carburanti .....	14
Articolo 9 - Frodi nell'acquisto di veicoli fiscalmente usati.....	16
Articolo 13 - <i>Trust</i> .....	17
Articolo 14 - Utilizzo dei <i>files</i> delle fatture elettroniche .....	20
Articolo 15 - Fatturazione elettronica e sistema tessera sanitaria.....	20
Articolo 16 - Semplificazioni fiscali.....	21
Articolo 17 - Disposizioni in materia di imposta di bollo sulle fatture .....	23
Articolo 19 - Esenzione fiscale dei premi della lotteria nazionale degli scontrini ed istituzione di premi speciali per il <i>cashless</i> .....	24
Articolo 20 - Sanzione lotteria degli scontrini .....	25
Articolo 22 - Credito d'imposta su commissioni pagamenti elettronici .....	26
Articolo 32 - Adeguamento a sentenza della Corte di Giustizia UE del 14 marzo 2019, causa C-449/17 .....	27
Articolo 35 - Modifiche all'articolo 96 del TUIR .....	28

<b>Articolo 36 - Incentivi Conto Energia .....</b>	<b>31</b>
<b>Articolo 37 - Riapertura del termine di pagamento della prima rata della definizione agevolata di cui all'articolo 3 del Decreto- Legge n. 119 del 2018.....</b>	<b>32</b>
<b>Articolo 39 - Modifiche della disciplina penale e della responsabilità amministrativa degli enti .....</b>	<b>33</b>
<b>Articolo 58 - Quota versamenti in acconto.....</b>	<b>34</b>

## **Premessa**

Signor Presidente, Onorevoli Commissari,

desidero innanzitutto ringraziare questa Commissione per l'opportunità concessa all'Agenzia delle entrate di fornire un contributo nell'ambito dell'esame del disegno di legge di conversione in legge del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, nel quale assume primaria rilevanza il tema del contrasto all'evasione fiscale e alle frodi.

L'Agenzia delle entrate è fortemente impegnata su questi temi, nell'ambito dell'attuazione di una strategia basata sulla promozione della *compliance* da un lato e su strategie di controllo mirato dall'altro, sviluppando anche forme di collaborazione con la Guardia di Finanza e l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli. L'Incentivo all'adempimento spontaneo e il contrasto ai fenomeni di evasione fiscale e di frode sono funzionali a garantire il principio di equità fiscale e a evitare l'insorgere di fenomeni che danneggiano l'economia, alterando la concorrenza e ostacolando la crescita e la competitività del nostro Paese.

Un altro importante obiettivo strategico dell'Agenzia delle entrate è rappresentato dall'innalzamento della qualità dei servizi offerti alla collettività. In merito, occorre ricordare che l'Italia è stata uno dei primi Paesi europei a disporre in formato digitale dei dati contenuti nelle dichiarazioni fiscali e dei versamenti delle imposte.

Questi interventi sono stati seguiti nel tempo da importanti innovazioni consentite anche dall'evoluzione tecnologica: giova ricordare, a titolo di esempio, i recenti sviluppi in tema di fatturazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi, funzionali a realizzare attività di analisi del rischio di evasione sempre più calibrate, in quanto attuate mediante strumenti tecnologici innovativi.

Ai predetti fini concorrono, nel decreto fiscale, modelli tecnologici innovativi e la digitalizzazione dei pagamenti, che intervengono con modalità mirate su

fenomeni di evasione di massa, difficilmente contrastabili con i mezzi tradizionali. La valorizzazione delle basi dati disponibili e l'ampliamento della capacità di analisi avanzata dei dati stessi, anche grazie ai nuovi strumenti tecnologici a disposizione (*big data, machine learning, intelligenza artificiale*), rendono possibile un'osservazione più tempestiva e mirata del comportamento dei contribuenti, permettendo di intervenire con modalità e tempistiche più ridotte sia sul fronte della prevenzione sia, in un'ottica di *compliance*, per intercettare in anticipo possibili anomalie e segnalare ai contribuenti errori/omissioni da correggere.

In questo ambito, dalla lettura del testo del decreto, emerge che lo stesso interviene con misure finalizzate principalmente al perseguimento di due obiettivi strategici.

Da un lato, misure di contrasto all'evasione, come ad esempio nel caso delle iniziative finalizzate a contrastare le frodi in alcuni settori a maggiore rischio, tra i quali quello dei carburanti, così come a contrastare gli indebiti utilizzi di crediti in compensazione; dall'altro misure finalizzate ad aumentare il grado di *compliance* dei contribuenti.

Tanto premesso, desidero focalizzare l'intervento sulle misure che risultano direttamente connesse allo svolgimento dei compiti istituzionali dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle entrate – Riscossione.

### **Articolo 1 - Accollo del debito d'imposta altrui e divieto di compensazione**

L'articolo 1 disciplina l'accollo del debito di imposta altrui, previsto dallo Statuto del contribuente.

Confermando la possibilità che il debito d'imposta altrui possa essere accollato da un soggetto terzo, in conformità a quanto disposto dall'articolo 8, comma 2, dello Statuto del contribuente, la norma impone, quale unico limite, che il pagamento del debito accollato avvenga con modalità, previste dalle disposizioni di legge, diverse dalla compensazione con "crediti" dell'accollante.

Si prevede, inoltre, che i versamenti disposti in spregio alla previsione normativa si considerino non avvenuti a tutti gli effetti di legge, generando le conseguenti sanzioni in capo ai soggetti coinvolti.

In particolare, si applicano le sanzioni per ritardati od omessi versamenti diretti e per le altre violazioni in materia di compensazione, come individuate dall'articolo 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997, ossia:

- a) all'accollante sono irrogabili le sanzioni pari al trenta per cento del credito, se il credito indebitamente compensato è esistente, o dal cento al duecento per cento del credito, ove lo stesso sia inesistente (articolo 13, commi 4 o 5, del D.lgs. n. 471 del 1997);
- b) all'accollato è irrogabile la sanzione pari al trenta per cento del dovuto (articolo 13, comma 1, del D.lgs. n. 471 del 1997), recuperando l'imposta dovuta e gli interessi, importi per i quali l'accollante è coobbligato in solido.

Conformemente con quanto previsto dall'articolo 27, comma 16, del decreto legge n. 185 del 2008 (concernente i termini di notifica dell'atto di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione in caso di utilizzo di crediti inesistenti in compensazione), la norma dispone che le sanzioni per la violazione della disciplina sul divieto di compensazione siano irrogate con atti di recupero da notificare, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la delega di pagamento.

Il maggior lasso temporale per contestare la violazione consente di verificare compiutamente l'esistenza dei crediti utilizzati in compensazione, anche derivanti da situazioni che necessitano di un approfondito controllo di natura sostanziale (si pensi ai crediti derivanti da investimenti per ricerca e sviluppo, da altre forme di agevolazione, ecc.).

Il ricorso all'“atto di recupero” quale strumento di contestazione della violazione consente, altresì, di escludere il versamento di quanto dovuto mediante un'ulteriore compensazione, essendo quest'ultima già espressamente esclusa quale modalità di definizione dell'atto in parola.

La norma è coerente con l'orientamento che in proposito era stato assunto dall'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 140/E del 15 novembre 2017.

## **Articolo 2 - Cessazione partita IVA e inibizione compensazione**

La disposizione rientra nell'alveo delle recenti iniziative finalizzate al contrasto agli indebiti utilizzi di crediti.

E' indirizzata ai soggetti titolari di partita IVA che siano destinatari di provvedimenti di cessazione della stessa, adottati d'ufficio ai sensi dell'articolo 35, comma 15-*bis*, del D.P.R. n. 633 del 1972, ovvero di esclusione dalla banca dati prevista dall'articolo 17 del Regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio del 7 ottobre 2010.

L'Agenzia delle entrate, nell'ambito delle proprie attività istituzionali, effettua periodici controlli di natura formale e sostanziale nei confronti dei titolari di partita Iva, anche sulla base di specifici criteri di valutazione del rischio, allo scopo di riscontrare il possesso dei requisiti soggettivi ed oggettivi previsti dal DPR 633/1972.

In caso di esito irregolare dei controlli, l'Ufficio può notificare al contribuente un provvedimento di cessazione della partita IVA, rivelatasi indebitamente richiesta o mantenuta. La cessazione della partita Iva comporta l'esclusione della stessa dalla banca dati dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie rendendola conseguentemente invalida nel sistema elettronico di cui all'articolo 17 del Regolamento (UE) n. 904/2010.

Parimenti, nel caso in cui venga constatato che il soggetto, sebbene in possesso dei requisiti soggettivi ed oggettivi previsti dal decreto del DPR 633/1972,

abbia comunque consapevolmente effettuato operazioni intracomunitarie in un contesto di frode IVA, l'Ufficio può emettere un provvedimento di esclusione dell'operatore dalla banca dati dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie, rendendo invalida la partita IVA nel sistema elettronico di cui all'articolo 17 del Regolamento (UE) n. 904/2010.

La norma contenuta nell'articolo 2, con la quale s'introducono i commi *2-quater*, *2-quinquies* e *2-sexies* nell'art. 17 del d.lgs. 241 del 1997 è finalizzata a inibire l'utilizzo della compensazione, quale modalità di estinzione dell'obbligazione tributaria, nei casi specifici sopra descritti.

In particolare, il comma *2-quater* prevede che al destinatario del provvedimento di cessazione della partita IVA, a partire dalla data di notifica del provvedimento e sino a quando la partita IVA risulti cessata, è inibita la possibilità di utilizzare in compensazione crediti, tributari e non, nel modello F24. Detta inibizione opera indipendentemente dal settore impositivo cui il credito si riferisce, per qualunque importo, anche qualora lo stesso non sia maturato con riferimento all'attività esercitata con la partita IVA oggetto del provvedimento.

Il comma *2-quinquies* prevede che al destinatario del provvedimento di esclusione dalla banca dati di cui al Reg. UE n. 904/2010, a partire dalla data di notifica del provvedimento e sino alla rimozione delle irregolarità che ne hanno generato l'emissione, è inibita la possibilità di utilizzare in compensazione crediti IVA.

I modelli F24 trasmessi in violazione della novella normativa sono oggetto di scarto; i pagamenti e le compensazioni ivi contenuti si considerano come non eseguiti.

I predetti crediti possono, pertanto, essere esclusivamente oggetto di richiesta di rimborso da parte del contribuente nel rispetto delle disposizioni



normative vigenti ovvero essere riportati quale eccedenza pregressa nella dichiarazione successiva.

### **Articolo 3 - Contrasto alle indebite compensazioni**

La compensazione in ambito tributario è disciplinata dall'art. 17 del D.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, ed inoltre è stata riconosciuta in termini di principi generali anche dall'art. 8 comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente).

Si tratta di un importante istituto all'interno dell'ordinamento tributario italiano che, a partire dal 2000, ha determinato una drastica riduzione dello *stock* dei debiti per rimborsi fiscali dello Stato verso le imprese e una velocizzazione nella lavorazione delle istanze di rimborso da parte degli uffici dell'Agenzia delle entrate. Quanto sopra è dimostrato dai dati degli importi compensati dai contribuenti, in forte aumento nell'ultimo quinquennio, nonché dal crescente ricorso da parte del legislatore a detto istituto per consentire la fruizione di crediti d'imposta di diversa natura (si pensi ai crediti di natura agevolativa, ovvero ai crediti dei sostituti d'imposta per anticipazioni a dipendenti e pensionati, quali ad esempio il rimborso da modello 730 e il *bonus* 80 euro).

Tuttavia, parallelamente al legittimo e fisiologico incremento nel ricorso all'istituto da parte della generalità dei contribuenti, si è assistito negli ultimi anni a un notevole aumento dell'utilizzo fraudolento dello stesso, attraverso la spendita di crediti inesistenti. La fenomenologia riscontrata, anche all'esito di numerose e importanti iniziative di controllo avviate sul territorio, appare ad altissimo impatto economico, oltre che notevolmente variegata, per cui – pur ritenendosi necessario tutelare l'esistenza dell'istituto della compensazione nel suo complesso – si è resa opportuna l'adozione di taluni mirati interventi normativi, tra cui quello oggetto della norma in commento.

In particolare, è stato osservato che le condotte illecite più risalenti si esaurivano nella generazione e nel successivo utilizzo in compensazione di crediti afferenti all'IVA; successivamente all'implementazione da parte del legislatore di un maggior presidio posto a tutela di detto comparto impositivo, l'evoluzione della fenomenologia fraudolenta ha comportato l'estensione dell'ambito oggettivo anche al di fuori dello stesso, riguardando ora anche tributi diversi, connotati da una maggiore complessità in termini di controllo.

L'articolo 3 del provvedimento in esame estende, pertanto, l'attuale presidio approntato con riferimento ai crediti IVA, anche ai crediti relativi alle imposte dirette, prevedendo che quelli d'importo superiore a 5.000 euro annui saranno fruibili in compensazione decorsi dieci giorni dalla presentazione del modello dichiarativo o dell'istanza da cui emerge il credito (comma 1); inoltre, detta norma impone l'utilizzo dei canali telematici dell'Agenzia delle entrate per qualsiasi tipo di compensazione anche in capo ai soggetti non titolari di partita IVA, al fine di consentire un più efficace monitoraggio da parte dell'Amministrazione finanziaria, nonché un riscontro del credito di carattere preventivo (comma 2).

Le disposizioni in esame si applicano ai crediti maturati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019.

Si prevede, poi, una sinergia operativa tra l'Agenzia delle entrate, l'INPS e l'INAIL, che – ciascuno nell'ambito delle competenze di specifica attribuzione – opereranno una cooperazione rafforzata, volta al contrasto delle indebite compensazioni: nell'ambito di tale cooperazione, gli enti previdenziali invieranno all'Agenzia delle entrate segnalazioni qualificate, finalizzate al recupero dei crediti indebitamente compensati per il pagamento delle entrate di rispettiva pertinenza (comma 4).

Infine, è introdotta una specifica disciplina applicabile a seguito dell'attività di controllo preventivo sulle deleghe di pagamento trasmesse: in caso di crediti di cui è riscontrata la non fruibilità in compensazione, in tutto o in parte, l'Agenzia delle

entrate comunica la mancata esecuzione della delega di pagamento al soggetto incaricato della trasmissione e irroga al contribuente la sanzione di € 1.000 per ciascuna delega non eseguita. Il contribuente può fornire chiarimenti entro i successivi trenta giorni; in caso di mancato pagamento della somma dovuta, si procede con l'iscrizione a ruolo (commi 5 e 6).

Il differimento dei termini per la compensazione dei crediti, successivamente alla presentazione della dichiarazione fiscale, in analogia con quanto già avviene per l'IVA, consentirà un presidio migliore sulle regolarità o meno delle operazioni.

Tuttavia, deve rilevarsi che la stampa specializzata ha posto in luce che tale modifica normativa comporterà aggravii (quantomeno di carattere finanziario) in capo ai contribuenti, correlati ai termini più lunghi per l'utilizzo dei crediti di propria spettanza. Al riguardo, si rappresenta che già a partire dal mese di maggio è possibile trasmettere le dichiarazioni dei redditi e pertanto sarà possibile utilizzare in compensazione, a partire da giugno, i crediti relativi alle imposte dirette. Inoltre, a regime, la norma attribuirà all'Amministrazione finanziaria un significativo strumento per il riscontro tempestivo degli illeciti e non, invece, a distanza di tempo.

Parimenti, la modifica relativa alle modalità di trasmissione delle deleghe di pagamento (ora uniformate anche in capo ai soggetti non titolari di partita IVA) incrementerà il presidio antifrode posto a tutela degli interessi erariali; d'altronde, già oggi, i contribuenti non titolari di partita IVA devono trasmettere i modelli F24 che presentano importi compensati e nessun saldo a debito (c.d. F24 a saldo zero) attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate.

La cooperazione rafforzata tra Agenzia delle entrate ed enti previdenziali contribuirà, inoltre, a incrementare il presidio di contrasto alle condotte fraudolente più insidiose, da ultimo riscontrate a mezzo dell'attività investigativa sul territorio, che consistono nella compensazione tra debiti e crediti (questi ultimi fittizi) facenti capo a diverse Amministrazioni dello Stato.

Infine, la sanzione introdotta nell'art. 15 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, integrerà l'attuale disciplina della sospensione preventiva delle deleghe di pagamento, di cui all'art. 37, comma 49-ter, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223.

Tale rilevante strumento di contrasto preventivo avverso condotte di carattere fraudolento non era ancora presidiato da un'apposita disciplina sanzionatoria, che è ora introdotta dalla norma in commento.

#### **Articolo 4 - Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del *reverse charge* per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera**

L'art. 4 introduce, nel decreto legislativo n. 241/1997, l'articolo 17-bis, che prevede l'obbligo per il committente, residente nello Stato, sostituto d'imposta che affida a un'impresa l'esecuzione di un'opera o di un servizio, di versamento delle ritenute fiscali operate sulle retribuzioni dei lavoratori impiegati nell'opera o nel servizio.

Risultano soggetti obbligati gli enti e le società indicati nell'art. 73, comma 1, del TUIR, le società e associazioni indicate nell'art. 5 del TUIR e le persone fisiche che esercitano imprese, o arti e professioni, nonché i condomini quali sostituti d'imposta (commi 1 e 2).

L'impresa appaltatrice/subappaltatrice trasmette al committente, almeno 5 giorni prima del termine per il versamento, i dati di dettaglio di calcolo delle somme trattenute sulle retribuzioni erogate ai lavoratori e versa la provvista necessaria al pagamento oppure richiede la compensazione con i crediti derivanti da corrispettivi spettanti e non ancora ricevuti (commi 3, 5 e 6). Il committente procede al versamento della provvista fornita, senza possibilità di compensazione con crediti propri, dandone comunicazione all'impresa appaltatrice/subappaltatrice e diviene responsabile limitatamente alla somma dei bonifici ricevuti (commi 4, 8 e 11).

Qualora l'impresa appaltatrice/subappaltatrice non trasmetta i dati e/o non effettui il versamento dei fondi necessari all'adempimento o la richiesta di compensazione nei termini previsti, la stessa resta responsabile per la corretta determinazione, esecuzione e versamento delle ritenute (comma 7). In tali casi, il committente deve sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati vincolando le somme ai fini del versamento delle ritenute, dandone comunicazione entro 90 giorni all'Agenzia delle entrate (comma 9).

La procedura in argomento non è applicata nei confronti delle imprese appaltatrici/subappaltatrici che dimostrano, mediante apposita certificazione (rilasciata dall'Agenzia delle entrate), requisiti di affidabilità, ossia che: a) risultano in attività da almeno 5 anni o hanno effettuato versamenti per importi superiori a € 2 milioni negli ultimi 2 anni; b) non hanno iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi relativi a tributi e contributi previdenziali per importi superiori a € 50.000 (commi 12, 13 e 14).

Le imprese appaltatrici/subappaltatrici non possono avvalersi dell'istituto della compensazione per il pagamento dei contributi previdenziali e assistenziali e premi assicurativi obbligatori, maturati in relazione ai dipendenti impiegati nell'opera o nel servizio (comma 15).

Sono dettate, inoltre, le sanzioni amministrative e penali in caso di violazione delle disposizioni contenute nella norma, con rinvio, rispettivamente, all'art. 13 del D.Lgs. 471/1997 e all'art. 10-*bis* del D. Lgs. 74/2000 (commi 16 e 17).

L'art. 4, al comma 2, dispone l'applicazione della norma a decorrere dal 1° gennaio 2020.

L'art. 4, infine, dispone, al comma 3, l'introduzione nell'art. 17, comma 6, del D.P.R. 633/1972, della lettera *a-quinquies*, con cui si prevede l'introduzione del regime del *reverse charge* alle prestazioni di servizio effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati, caratterizzati dal prevalente utilizzo di manodopera.

Con la previsione del comma 4 si chiarisce che la disposizione del comma 3 è subordinata al rilascio dell'autorizzazione della misura di deroga da parte della Commissione dell'Unione europea.

#### **Articolo 6 - Prevenzione delle frodi nel settore dei carburanti**

Con la legge 27 dicembre 2017, n. 205 (articolo 1, commi da 937 a 943), è stata introdotta una specifica misura di contrasto all'evasione IVA, in relazione all'immissione in consumo da un deposito fiscale o all'estrazione da deposito di destinatario registrato, di cui agli articoli 23 e 8 del decreto legislativo n. 504 del 26 ottobre 1995 (Testo Unico Accise, di seguito anche TUA), di carburanti per motori e di altri prodotti carburanti o combustibili.

In estrema sintesi, è stato introdotto l'obbligo di versamento dell'IVA, senza possibilità di compensazione, all'atto dell'immissione in consumo dei carburanti dal deposito fiscale o all'atto dell'estrazione dal deposito di un destinatario registrato, allineando in sostanza l'esigibilità dell'IVA a quella dell'accisa.

L'articolo 6 del decreto fiscale mira, da un lato, a includere nell'impianto normativo del 2017 una limitazione all'utilizzo delle dichiarazioni d'intento nella filiera commerciale dei carburanti e, dall'altra parte, a meglio ponderare i limiti e le deroghe stabiliti con il precedente intervento normativo.

In relazione al primo aspetto, è stato introdotto il nuovo comma 941-*bis* che prevede il divieto di utilizzo delle dichiarazioni d'intento per le cessioni e le importazioni definitive dei prodotti indicati dal comma 937. La norma rafforza il presidio IVA introdotto con la riforma attuata nel 2017 e va a contrastare, in maniera mirata, una delle modalità attualmente più utilizzate per realizzare le frodi all'IVA, che permettono d'immettere sul mercato i carburanti a prezzi altamente concorrenziali. In estrema sintesi, attraverso società cartiere (c.d. *missing trader*), che non adempiono agli obblighi fiscali, vengono acquistati carburanti da depositi fiscali o da destinatari registrati senza applicazione dell'IVA, presentando

dichiarazioni d'intento ideologicamente false, con conseguente rivendita del prodotto sottocosto.

Il successivo comma 941-*ter* introduce una nuova deroga legata all'utilizzo delle dichiarazioni d'intento da parte delle imprese, esercenti alcune categorie di trasporto merci e passeggeri, che acquistino il gasolio, da utilizzarsi esclusivamente per lo svolgimento della loro attività e non per la commercializzazione, presso depositi commerciali e da soggetti che non rivestano la qualifica di depositario autorizzato, di destinatario registrato o che non siano soggetti per conto del quale il gestore del deposito fiscale o destinatario registrato abbia immesso in consumo o estratto (i c.d. "*traders*"). Per tali imprese di trasporto, quindi, è eccezionalmente conservata la possibilità di effettuare acquisti di gasolio senza applicazione/versamento dell'IVA, mediante esibizione di dichiarazioni d'intento, poiché si tratta di soggetti con situazioni di fisiologico credito IVA.

L'art. 6 interviene anche sui commi 940 e 941 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2017, n. 205, con decorrenza dal 1° gennaio 2020. In primo luogo, in entrambe i commi viene eliminato il richiamo al comma 939. Tale soppressione esclude ogni dubbio in merito alla non applicabilità dell'IVA nelle operazioni interne al deposito fiscale o tra depositi fiscali in regime di accisa sospesa (come già chiarito nella circolare n. 18 del 7 agosto 2019).

Con un'ulteriore modifica al comma 940 s'introduce, inoltre, una doppia condizione per evitare il versamento dell'IVA all'atto dell'immissione in consumo dal deposito fiscale nei casi ivi previsti; sarà infatti necessaria la contemporanea presenza dell'affidabilità e della garanzia.

Per quanto riguarda le deroghe al versamento dell'IVA previste dal comma 941, l'articolo 6 ha limitato la deroga ai gestori dei depositi con capacità di stoccaggio pari ad almeno 3.000 metri cubi, con possibilità di rideterminazione della stessa con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze.

## **Articolo 9 - Frodi nell'acquisto di veicoli fiscalmente usati**

Il comma 9-*bis*, aggiunto all'art. 1 del D. L. n. 262 del 3 ottobre 2006 convertito, con modificazioni, dalla L. n. 286 del 24 novembre 2006, prevede la generalizzata verifica, da parte dell'Agenzia delle entrate, dell'esistenza delle cause di esclusione dal versamento dell'IVA mediante F24 "Elementi Identificativi" (El.Ide) relativa all'acquisto di veicoli di provenienza comunitaria, da chiunque effettuati.

Il provvedimento estende, in particolare, l'obbligo di esibizione all'Agenzia delle entrate di documentazione atta a verificare l'esistenza dei presupposti oggettivi e soggettivi per l'immatricolazione di veicoli senza preventivo pagamento dell'IVA anche ai soggetti non agenti nell'esercizio di imprese, arti o professioni, che abbiano effettuato acquisti diretti di veicoli fiscalmente usati di provenienza comunitaria. Il regime fisiologico di detti acquisti prevede infatti che l'IVA sia dovuta nel paese di origine del veicolo. Tale circostanza si presta all'attuazione di false rappresentazioni in sede di immatricolazione dei veicoli al fine di omettere il versamento dell'imposta dovuta in Italia.

Nell'ambito delle attività di controllo è, infatti, emersa la ricorrenza di meccanismi di frode all'IVA che hanno interessato richieste di immatricolazione di veicoli di provenienza comunitaria effettuate da parte di soggetti privati consumatori.

Le attività di controllo hanno disvelato, in particolare, sia la falsa rappresentazione presso la Motorizzazione Civile dell'acquisto diretto da parte di privati di veicoli comunitari, con salto d'imposta garantito dall'omessa indicazione del soggetto passivo reale acquirente del veicolo (mancanza del presupposto soggettivo), sia la falsa rappresentazione delle caratteristiche del veicolo, fatto risultare fiscalmente usato nonostante non avesse le caratteristiche di cui al comma 4 dell'art. 38 del decreto legge n. 331/1993 (mancanza del presupposto oggettivo).

La finalità di tali condotte è di celare, da un lato, il reale operatore economico nazionale che ha acquistato all'estero l'autovettura, al fine di omettere il



versamento dell'IVA dovuta sulla prima cessione interna del veicolo (ai sensi dell'articolo 1, comma 9, del decreto legge del 3 ottobre 2006 n. 262), commercializzando il bene ad un prezzo inferiore ai valori di mercato, e dall'altro, l'effettuazione di un acquisto intracomunitario di veicolo nuovo, il quale deve essere assoggettato all'IVA in Italia, ai sensi dell'art. 38, comma 3, lettera e), del decreto legge n. 331/1993, anche quando effettuato da un privato.

Fino all'attuazione del presente provvedimento, l'immatricolazione di veicoli fiscalmente usati acquistati da privati consumatori in altri Stati comunitari avveniva a seguito di una mera verifica dell'esistenza, al momento della presentazione dell'istanza, di eventuali cause ostative derivanti da istruttorie su fenomeni di frode IVA connesse all'introduzione sul territorio nazionale dell'autoveicolo (art. 4, comma 1, lett. c), del decreto 26 marzo 2018): qualora non fossero state riscontrate istruttorie in corso aventi ad oggetto una frode correlata al veicolo, l'immatricolazione poteva avvenire regolarmente.

L'attuazione del provvedimento *de quo* prevede invece che, anche per procedere all'immatricolazione di un veicolo comunitario fiscalmente usato, acquistato all'estero da soggetto non esercente attività economica, questi debba richiedere all'Agenzia delle entrate, previa prova del diritto all'esenzione dal pagamento IVA, la validazione del telaio in Banca Dati Motorizzazione.

Questo adempimento è necessario alla successiva immatricolazione del veicolo presso la Motorizzazione Civile ed è attualmente già richiesto per gli altri casi di esenzione dal versamento IVA a mezzo modello F24 El.Ide, cioè gli acquisti da soggetti passivi IVA di veicoli di provenienza comunitaria effettuati in regime "del margine" o quali beni strumentali all'attività economica.

### **Articolo 13 - Trust**

Le modifiche contenute nella disposizione intervengono, al fine di completarla, sulla disciplina applicabile in materia di tassazione dei redditi realizzati

dai *Trust*, stabilendo che i redditi corrisposti a residenti italiani da *Trust* (o da altri istituti aventi analogo contenuto) residenti in paesi a fiscalità privilegiata si qualificano come redditi di capitale anche nell'ipotesi in cui il *Trust* dovesse considerarsi fiscalmente opaco per l'assenza di beneficiari individuati.

Ai fini fiscali, in base alle differenti modalità di tassazione dei redditi in capo ai beneficiari, i *Trust* si distinguono in "trasparenti" ed "opachi". Nello specifico, affinché un *Trust* si consideri fiscalmente "trasparente" non è sufficiente che i beneficiari siano puntualmente individuati nell'atto istitutivo ma è, altresì, necessario che questi risultino titolari del diritto di pretendere dal *trustee* il pagamento di quella parte di reddito che gli viene imputata.

In caso contrario, ovvero laddove il *trustee* abbia il potere di decidere discrezionalmente la distribuzione dei redditi realizzati dai beni posseduti, il *Trust* si qualifica, ai fini fiscali, come *Trust* opaco.

Nel caso di *Trust* trasparenti, a norma dell'articolo 73, comma 2, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo Unico delle imposte sui redditi), i redditi derivanti dai beni in *Trust* sono imputati, in ogni caso, direttamente in capo ai beneficiari in proporzione alle quote di partecipazione individuate nell'atto di costituzione e indipendentemente dall'effettiva percezione, secondo un criterio di competenza. Conseguentemente, l'effettiva percezione dei redditi da parte dei beneficiari rimane una mera movimentazione finanziaria, ininfluenza ai fini della determinazione del reddito.

Stante il riferimento letterale ai "redditi imputati", previsto dall'art. 44, comma 1, lettera g-*sexies*, le attuali disposizioni fiscali in materia di imposte dirette possono essere riferite sicuramente anche ai "beneficiari individuati" di *Trust* esteri "trasparenti" mentre è più difficile ricomprendere nell'ambito di applicazione delle stesse i *Trust* "opachi" esteri (vale a dire *Trust* i cui eventuali beneficiari possono ricevere il reddito, o parte del reddito, del *Trust* solo a seguito di una scelta discrezionale operata dal *trustee*).

Per tale motivo, le modifiche di cui alla lettera a) della disposizione in esame intervengono sull'ambito oggettivo di applicazione dell'articolo 44, comma 1, lettera g-sexies) e - al fine di evitare che la residenza fiscale del *Trust* in un paese a fiscalità privilegiata comporti la sostanziale detassazione dei redditi derivanti dall'utilizzo dei beni posseduti - stabiliscono che tali redditi costituiscono, in capo ai beneficiari residenti italiani, comunque redditi di capitali al momento della loro percezione, sì da rendere sostanzialmente irrilevante il momento nel quale il *Trust* opaco provvederà, a propria discrezione, a individuare i beneficiari a favore dei quali distribuire i redditi realizzati.

Per effetto di tali modifiche, in relazione ai redditi conseguiti in "Stati o territori che con riferimento al trattamento dei redditi prodotti dal *Trust* si considerano a fiscalità privilegiata ai sensi dell'art. 47-bis", viene assicurato che i redditi distribuiti da un *Trust* opaco subiscano, in capo ai percettori residenti italiani, il medesimo livello di tassazione applicato ai redditi imputati da un *Trust* trasparente.

In definitiva, le modifiche normative di cui alla lettera a) produrranno l'effetto di rendere irrilevante ai fini fiscali la scelta di costituire – in un paese a fiscalità privilegiata – un *Trust* opaco piuttosto che un *Trust* trasparente.

In merito, invece, alle modifiche di cui alla lettera b) del comma 1 della disposizione qui in esame, le stesse mirano a risolvere il problema della determinazione dei redditi provenienti da *Trust* "opachi" esteri per i quali spesso i beneficiari italiani si dicono impossibilitati a distinguere la parte delle attribuzioni riferibile al patrimonio del *Trust* rispetto a quelle riferibili al reddito.

A tal fine, si prevede che, nel caso di impossibilità ad operare tale distinzione, le attribuzioni dei *Trust* esteri che possono dar luogo a redditi imponibili ai sensi dell'articolo 44, lettera g-sexies), sono considerate redditi per l'intero ammontare.

## **Articolo 14 - Utilizzo dei *files* delle fatture elettroniche**

La disposizione in esame è volta a prevedere la memorizzazione e l'utilizzo dei *file* XML delle fatture elettroniche e dei dati in essi contenuti, compresi quelli di cui all'articolo 21 del D.P.R. 633 del 1972, comma 2, lettera g), per consentirne l'utilizzo sia ai fini fiscali sia per finalità di indagini di polizia economico-finanziaria.

Tali attività di interesse pubblico sono connesse all'esercizio delle missioni istituzionali della Guardia di Finanza e dell'Agenzia delle entrate, come previsto dall'articolo 6 del Regolamento (UE) 2016/679.

I *file* delle fatture elettroniche acquisiti sono memorizzati fino al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione di riferimento ovvero fino alla definizione di eventuali giudizi.

Per le finalità di analisi del rischio di evasione fiscale, la possibilità di accesso all'intero *set* di dati presenti nelle fatture elettroniche viene consentita sia all'Agenzia delle entrate, sia alla Guardia di Finanza.

In sede di attuazione delle previsioni di cui sopra, l'Agenzia delle entrate e la Guardia di Finanza adottano idonee misure di garanzia a tutela dei diritti e delle libertà degli interessati attraverso la previsione di apposite misure di sicurezza, anche di carattere organizzativo, in coerenza con le disposizioni del Regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 27 aprile 2016 e del decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196. A tal fine verrà aperto un tavolo preventivo di confronto con il Garante per la protezione dei dati personali per definire le predette misure.

## **Articolo 15 - Fatturazione elettronica e sistema tessera sanitaria**

L'articolo 15 del decreto legge in esame conferma anche per il periodo d'imposta 2020 il divieto di utilizzare la fatturazione elettronica, già previsto dalla normativa vigente per il periodo d'imposta 2019, per le prestazioni sanitarie effettuate nei confronti delle persone fisiche. La norma stabilisce inoltre che, a

decorrere dal 1° luglio 2020, i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema Tessera sanitaria (di seguito TS) adempiono all'obbligo di memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi esclusivamente mediante memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati relativi a tutti i corrispettivi giornalieri al Sistema TS attraverso i registratori telematici, nel rispetto delle disposizioni sulla protezione dei dati personali. Tale disposizione si rende necessaria per individuare procedure che consentano l'acquisizione da parte dell'Agenzia delle entrate dei soli dati fiscalmente rilevanti, nel rispetto della normativa sulla *privacy*.

Il comma 2 dell'articolo in commento, inoltre, aggiunge una disposizione al comma 6-*quater*, articolo 2, del D.Lgs. n. 127 del 2015. La disposizione prevede che, a decorrere dal 1° luglio 2020, la trasmissione telematica dei corrispettivi da parte dei soggetti tenuti all'invio dei dati relativi a spese sanitarie sia indirizzata esclusivamente al Sistema TS attraverso i registratori telematici. Finalità della norma è razionalizzare gli adempimenti degli esercenti che effettuano prestazioni sanitarie (es. farmacia), prevedendo un unico canale di trasmissione dei flussi informativi relativi ai dati necessari per la dichiarazione precompilata (articolo 3 del decreto legislativo n. 175 del 2014), ai dati dei corrispettivi giornalieri (articolo 2 del decreto legislativo n. 127 del 2015), nonché ai dati necessari per la partecipazione della lotteria dei corrispettivi (articolo 1, commi 540 e seguenti, della legge n. 232 del 2016).

### **Articolo 16 - Semplificazioni fiscali**

L'articolo 16 proroga, a partire dalle operazioni IVA effettuate dal 1° luglio 2020, l'obbligo di messa a disposizione da parte dell'Agenzia delle entrate, per i soggetti passivi IVA residenti e stabiliti in Italia, delle bozze precompilate dei registri IVA e delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche. La medesima disposizione stabilisce, inoltre, che la bozza precompilata della dichiarazione annuale dell'IVA è messa a disposizione dei contribuenti a partire dalle operazioni IVA 2021.

In particolare, l'articolo 16, sostituendo integralmente il comma 1 dell'articolo 4 del decreto legislativo n. 127 del 2015, prevede - a partire dalle operazioni IVA effettuate dal 1° luglio 2020, in via sperimentale, nell'ambito di un programma di assistenza *on line* basato sui dati delle operazioni acquisiti con le fatture elettroniche e con le comunicazioni delle operazioni transfrontaliere nonché con i dati dei corrispettivi acquisiti telematicamente - la messa a disposizione da parte dell'Agenzia delle entrate, in favore dei soggetti passivi IVA residenti e stabiliti in Italia, in apposita area riservata del sito *internet* dell'Agenzia stessa, delle bozze dei seguenti documenti:

- registri delle fatture e degli acquisti (articoli 23 e 25 del decreto del DPR 26 ottobre 1972, n. 633);

- comunicazioni delle liquidazioni periodiche dell'IVA (articolo 1 del DPR 23 marzo 1998, n. 100).

La disposizione sposta, pertanto, al secondo semestre del 2020 l'avvio del processo di predisposizione delle bozze dei registri IVA e delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche IVA da parte dell'Agenzia delle entrate.

Tale proroga tiene conto di quanto disposto dall'articolo 12 *quinquies* del decreto legge n. 34 del 2019, che ha previsto più ampi termini per la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi sia per i soggetti con volume d'affari superiore a 400.000 euro (fino al 31 dicembre 2019, la trasmissione deve essere effettuata entro il mese successivo) sia per i soggetti con volume d'affari fino a 400.000 euro (fino al 30 giugno 2020, la trasmissione deve essere effettuata entro il mese successivo). In sostanza, la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi a regime per tutti i soggetti IVA è prevista a decorrere dal 1° luglio 2020. Nel primo semestre del 2020, pertanto, in assenza di tutti i dati dei corrispettivi, l'Agenzia potrebbe fornire agli operatori IVA solo comunicazioni periodiche e registri incompleti, determinando un possibile disorientamento degli operatori.

Preciso che l'articolo 4, comma 2, del citato decreto legislativo n. 127 del 2015 aveva già previsto la possibilità per gli operatori di apportare modifiche alle bozze dei documenti messi a disposizione dall'Agenzia, considerato che quest'ultima non dispone di tutte le informazioni connesse al profilo soggettivo dei suddetti operatori.

### **Articolo 17 - Disposizioni in materia di imposta di bollo sulle fatture**

L'articolo 12-*novies* del decreto-legge n. 34 del 2019, a partire dalle fatture inviate dal 1° gennaio 2020, consente all'Agenzia delle entrate, già in fase di ricezione delle fatture elettroniche, di verificare con procedure automatizzate il corretto assolvimento dell'imposta di bollo. Sulla base della richiamata disposizione, l'Agenzia rende noto a ciascun soggetto passivo IVA l'ammontare dell'imposta di bollo complessivamente dovuta sulle fatture elettroniche inviate tramite il Sistema di interscambio. Le modalità di attuazione della disposizione recata dal citato articolo 12-*novies* saranno definite con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze.

L'articolo 17 del decreto in esame introduce una nuova procedura di comunicazione telematica tra l'Agenzia delle entrate e i contribuenti in relazione all'importo dovuto nel caso di ritardato, omesso o insufficiente versamento dell'imposta di bollo dovuta sulle fatture elettroniche inviate tramite il Sistema di interscambio.

La disposizione in esame stabilisce, infatti, che in caso di omesso, insufficiente o tardivo versamento dell'imposta di bollo dovuta sulle fatture elettroniche, l'amministrazione finanziaria comunica con modalità telematiche al contribuente l'ammontare dell'imposta da versare nonché delle sanzioni per tardivo versamento e degli interessi.

Le sanzioni sono ridotte ad un terzo se il contribuente effettua il pagamento nel termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione. Nell'ipotesi in cui il

contribuente non provveda al pagamento in tutto o in parte delle somme dovute entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate procede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo.

### **Articolo19 - Esenzione fiscale dei premi della lotteria nazionale degli scontrini ed istituzione di premi speciali per il *cashless***

L'articolo 19, comma 1, lettera a), modificando l'articolo 1, comma 540, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), esclude dall'imposizione ai fini Irpef e da qualsiasi prelievo i premi attribuiti nell'ambito della lotteria nazionale degli scontrini. La disposizione, assicurando al vincitore di percepire l'intero importo stabilito per ciascun premio in palio, mira a incentivare la partecipazione alla lotteria rafforzandone la finalità anti evasione e di recupero del gettito.

Il comma 1, lettera b), dello stesso articolo 19, sostituisce il comma 542 della legge di bilancio 2017 prevedendo che, in luogo del raddoppio delle probabilità di vincita in caso di pagamenti con strumenti elettronici, siano istituiti premi speciali da attribuire mediante estrazioni aggiuntive rispetto a quelle ordinarie previste dal comma 540 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2017, ai contribuenti, persone fisiche maggiorenni residenti nel territorio dello Stato, che effettuano acquisti di beni o servizi, fuori dall'esercizio di attività di impresa, arte o professione, attraverso strumenti di pagamento elettronico. Gli acquisti vanno effettuati presso esercenti che trasmettono telematicamente i corrispettivi.

Il comma 1, lettera b), della disposizione in commento prevede, inoltre, premi anche per gli esercenti che hanno certificato le operazioni di cessione di beni ovvero prestazione di servizi ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127.

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, d'intesa con l'Agenzia delle entrate sono disciplinate le 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.

Si ricorda, al riguardo che i commi da 540 a 544 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2017 hanno previsto a partire dal 1 gennaio 2018, (termine prorogato al 2020 dal decreto legge n. 119 del 2018), l'istituzione di una lotteria nazionale, cui partecipano i contribuenti che effettuano acquisti di beni o servizi presso esercenti che trasmettono telematicamente i corrispettivi.

Per partecipare all'estrazione è necessario che i contribuenti, al momento dell'acquisto, comunichino il proprio codice fiscale all'esercente e che quest'ultimo trasmetta all'Agenzia delle entrate i dati della singola cessione o prestazione.

#### **Articolo 20 - Sanzione lotteria degli scontrini**

Al fine di garantire l'effettiva partecipazione dei contribuenti persone fisiche (maggioresenni, residenti nel territorio dello Stato, che effettuano acquisti di beni o servizi fuori dall'esercizio di attività di impresa, arte o professione) alla "lotteria degli scontrini" prevista dalla legge di bilancio 2017 e disincentivare comportamenti non corretti da parte degli esercenti, viene introdotta una sanzione amministrativa da 100 a 500 euro irrogabile nei confronti di questi ultimi nelle ipotesi di rifiuto del codice fiscale del consumatore o di omessa trasmissione dei dati della prestazione o cessione.

I predetti comportamenti impediscono, infatti, la partecipazione del contribuente all'estrazione, essendo necessario che i dati riferibili all'acquisto e trasmessi al sistema lotteria siano associati a un codice fiscale.

La norma ha l'obiettivo di dare maggiore certezza alle disposizioni relative alla "lotteria degli scontrini", di cui all'articolo 1, comma 540, della legge 11 dicembre 2016, n. 232.

La norma dispone, altresì, l'inapplicabilità del cumulo giuridico di cui all'articolo 12 del d.lgs. n. 472 del 1997.

È prevista, tuttavia, una moratoria di sei mesi per l'applicazione delle predette sanzioni nell'ipotesi in cui gli esercenti continuino ad utilizzare i precedenti mezzi di certificazione (scontrino o ricevuta fiscale).

## **Articolo 22 - Credito d'imposta su commissioni pagamenti elettronici**

Allo scopo di ridurre l'uso del contante e incentivare la diffusione dei pagamenti elettronici, in linea con gli obiettivi del piano "Italia *cashless*", l'articolo 22 del decreto riconosce un credito d'imposta in favore degli esercenti, in relazione alle commissioni ad essi addebitate per i pagamenti ricevuti tramite carte di credito, debito e prepagate.

In particolare, il credito d'imposta è pari al 30% delle commissioni addebitate all'esercente in relazione ai suddetti pagamenti ed è riconosciuto esclusivamente:

- per le transazioni effettuate nei confronti dei consumatori finali (B2C), a decorrere dal 1° luglio 2020;
- se la carta di pagamento utilizzata è stata emessa da un operatore finanziario tenuto agli obblighi di comunicazione all'Anagrafe Tributaria (cfr. art. 7, sesto comma, del D.P.R. n. 605 del 1973);
- agli esercenti che, nell'anno precedente, hanno prodotto ricavi e compensi di ammontare non superiore a 400 mila euro.

Il credito d'imposta spetta all'esercente nel rispetto dei limiti e delle condizioni posti dalle norme europee in materia di aiuti *de minimis* ed è utilizzabile esclusivamente in compensazione, tramite modello F24 (cfr. art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997), a decorrere dal mese successivo a quello in cui l'esercente stesso ha sostenuto la spesa relativa alla commissione addebitata a seguito del pagamento elettronico.

Per finalità di monitoraggio e controllo:

- il credito d'imposta maturato e utilizzato deve essere indicato annualmente nella dichiarazione dei redditi, ma non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi, né del valore della produzione ai fini IRAP; inoltre, il credito non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR (D.P.R. n. 917 del 1986);
- gli operatori che mettono a disposizione degli esercenti i sistemi di pagamento elettronici sono tenuti a trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate le informazioni necessarie a verificare la spettanza del credito d'imposta utilizzato in compensazione, secondo modalità e termini definiti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

### **Articolo 32 - Adeguamento a sentenza della Corte di Giustizia UE del 14 marzo 2019, causa C-449/17**

La modifica dell'articolo 10, comma 1, n. 20), del D.P.R. 633 del 1972, introdotta dall'articolo 32 del decreto legge 124 del 2019, è finalizzata ad adeguare l'ordinamento interno a quello comunitario, a seguito della recente sentenza della Corte di Giustizia UE del 14 marzo 2019, causa C-449/17, che ha chiarito i criteri in base ai quali gli Stati possono prevedere l'esenzione dall'IVA per le prestazioni di insegnamento, in base all'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE.

In conseguenza di quanto precede, gli insegnamenti puramente specialistici, quali quelli relativi al conseguimento delle patenti B e C1, non possono continuare a godere dell'esenzione.

L'articolo in commento, che prevede il trattamento di imponibilità a partire dal 1° gennaio 2020, contiene una disposizione secondo la quale sono fatti salvi i comportamenti difformi adottati dai contribuenti nel periodo compreso tra l'emanazione della sentenza e l'entrata in vigore della nuova disposizione.

Infine, vengono disciplinate le modalità di certificazione dei corrispettivi, disponendo che le autoscuole effettuino la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri ai sensi dell'art. 2, comma 1, del decreto legislativo n. 127/2015. Per tener conto, tuttavia, del tempo necessario all'adeguamento dei sistemi tecnici e informatici, è previsto che i corrispettivi delle prestazioni in esame, fino al 30 giugno 2020, possano essere certificati mediante il rilascio della ricevuta fiscale, di cui all'art. 8 della legge 10 maggio 1976, n. 249, ovvero dello scontrino fiscale, di cui alla legge 26 gennaio 1983, n. 18.

L'ultimo comma della norma fissa la decorrenza delle nuove disposizioni dal 1° gennaio 2020, confermando il carattere non retroattivo delle stesse.

### **Articolo 35 - Modifiche all'articolo 96 del TUIR**

La disposizione in esame, modificando l'articolo 96 del TUIR, intende meglio definire, ampliandolo, con specifico riferimento alle società di progetto, l'ambito oggettivo di esclusione dai limiti di deducibilità dal reddito d'impresa degli interessi passivi relativi a prestiti utilizzati per finanziare progetti infrastrutturali pubblici a lungo termine.

L'articolo 96 del TUIR reca disposizioni che limitano la deducibilità dal reddito d'impresa degli interessi passivi per i soggetti IRES.

Il comma 8 del citato articolo 96 del TUIR esclude, a determinate condizioni, l'operatività dei limiti di deducibilità disciplinati dallo stesso articolo – consentendone, quindi, l'integrale deduzione – degli interessi passivi relativi a prestiti utilizzati per finanziare i “progetti infrastrutturali pubblici a lungo termine”, come individuati dal successivo comma 11 del medesimo art. 96, che rinvia alle norme del Codice degli Appalti di cui al D.Lgs. n. 50 del 2016.

In particolare, il comma 8 dell'articolo 96 del TUIR, relativamente agli interessi passivi ed agli oneri finanziari relativi a prestiti utilizzati per finanziare un

progetto infrastrutturale pubblico a lungo termine, prevede tra le condizioni per escludere l'operatività dei limiti di deducibilità che detti interessi passivi e oneri finanziari non siano garantiti né da beni appartenenti al gestore del progetto infrastrutturale pubblico diversi da quelli afferenti al progetto infrastrutturale stesso, né da soggetti diversi dal gestore del progetto infrastrutturale pubblico (v. art. 96, comma 8, lett. a) del TUIR).

Il successivo comma 9 dell'articolo 96 del TUIR disciplina le specifiche modalità di individuazione degli interessi passivi riguardanti i predetti progetti infrastrutturali a lungo termine stabilendo che:

- se il progetto infrastrutturale pubblico a lungo termine è caratterizzato da un regime di segregazione patrimoniale rispetto alle altre attività e passività del gestore o il prestito utilizzato per finanziare tale progetto è rimborsato esclusivamente con i flussi finanziari attivi generati dal progetto stesso, gli interessi passivi e oneri finanziari assimilati esclusi dai limiti di deducibilità ai sensi del citato comma 8 sono quelli che maturano sui prestiti oggetto di segregazione patrimoniale o su quelli destinati esclusivamente al finanziamento del progetto e rimborsati solo con i flussi generati da esso;
- negli altri casi, gli interessi passivi e oneri finanziari assimilati esclusi dai limiti di deducibilità ai sensi del citato comma 8 sono determinati moltiplicando l'ammontare complessivo degli interessi passivi e oneri finanziari assimilati per il rapporto tra l'ammontare di ricavi o l'ammontare di incremento delle rimanenze di lavori in corso su ordinazione derivante dalla realizzazione del progetto infrastrutturale pubblico a lungo termine e l'ammontare complessivo di ricavi o di incremento delle rimanenze.

Le modifiche normative, apportate al comma 11 dell'articolo 96 del TUIR dall'articolo 35 del DL n. 124 del 2019, scaturiscono dall'esame di talune circostanze che caratterizzano la realtà dei progetti infrastrutturali pubblici di interesse generale. A tale riguardo, come risulta dalla relazione illustrativa all'art. 35 del DL n. 124/2019, il finanziamento dei progetti infrastrutturali pubblici di interesse

generale è solitamente attuato attraverso gli schemi operativi tipici della finanza di progetto, che prevedono la costituzione, da parte dell'aggiudicatario della gara pubblica, di una società di progetto, per effettuare la segregazione patrimoniale del progetto rispetto alle altre attività e passività. Inoltre, le società di progetto possono essere costituite anche al fine di realizzare gli interventi inseriti nel Piano triennale dei lavori pubblici, di cui all'articolo 21, comma 3, del d.lgs. n. 50 del 2016 (Codice degli appalti). A ciò va aggiunto che, i finanziamenti alla società di progetto, nella prassi di mercato, sono garantiti da varie forme che confluiscono nel c.d. *security package* e sono, comunque, richieste a fronte di prestiti destinati a finanziare esclusivamente il progetto infrastrutturale pubblico.

In considerazione di tali circostanze, la riformulazione del comma 11 dell'articolo 96 del TUIR operata dall'art. 35 del DL n. 124 del 2019:

- da un lato, ha mantenuto ferma la definizione rilevante di progetto infrastrutturale pubblico a lungo termine, tramite rinvio alla Parte V del Codice degli Appalti (v. nuovo comma 11, lettera a) dell'articolo 96 del TUIR);
- dall'altro, ha introdotto la previsione secondo cui (v. nuovo comma 11, lettera b) dell'articolo 96 del TUIR), nel caso di costituzione di una società di progetto strumentale alla segregazione patrimoniale rispetto ad attività e passività non afferenti al progetto infrastrutturale, sono integralmente deducibili gli interessi passivi e gli oneri finanziari relativi ai prestiti stipulati dalla società di progetto, anche se assistiti da garanzie diverse dai beni appartenenti al gestore del progetto e afferenti al progetto stesso – vale a dire diverse da quelle individuate all'articolo 96, comma 8, lettera a) del TUIR – utilizzati per finanziare progetti infrastrutturali pubblici.

Le modifiche in esame, peraltro, ai fini della libera deducibilità degli interessi passivi, individuano, tra i finanziamenti rilevanti, quelli utilizzati per finanziare progetti infrastrutturali pubblici rientranti (oltre che nella parte V del Codice degli

appalti) anche nelle Parti III e IV dello stesso Codice, relative ai contratti di concessione e di partenariato pubblico privato.

### **Articolo 36 - Incentivi Conto Energia**

L'intervento normativo è finalizzato a superare le problematiche applicative derivanti dal divieto di cumulo delle agevolazioni inerenti alla produzione di energia elettrica da impianti fotovoltaici con la detassazione fiscale di cui all'articolo 6, commi da 13 a 19, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (c.d. "Tremonti ambiente").

Le predette disposizioni relative alla detassazione fiscale per investimenti ambientali, cd. "Tremonti ambiente", sono state abrogate dall'articolo 23, comma 7 del D.L. n. 83/2012. Tali disposizioni prevedevano che, a decorrere dall'esercizio 2001, la quota di reddito delle piccole e medie imprese destinata a investimenti ambientali non concorresse a formare il reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi. Gli investimenti ambientali realizzati entro la data del 25 giugno 2012 (giorno precedente all'entrata in vigore del D.L. n. 83/2012 che ha abrogato le citate norme) hanno quindi beneficiato di tale agevolazione.

La disposizione interviene sul divieto di cumulo degli incentivi alla produzione di energia elettrica da impianti fotovoltaici - riconosciuti dal III, IV e V "Conto energia" - con la detassazione fiscale per investimenti ambientali prevista dalla Legge finanziaria 2001, ponendosi l'obiettivo di superare le problematiche applicative derivanti dal divieto di cumulo delle agevolazioni inerenti alla produzione di energia elettrica da impianti fotovoltaici con la richiamata detassazione fiscale.

Si prevede, in particolare, che i soggetti interessati dalle misure possano mantenere il diritto a beneficiare delle tariffe incentivanti riconosciute dal Gestore dei Servizi Energetici, subordinatamente alla restituzione di una somma relativa ai benefici fiscali goduti ai sensi della Legge finanziaria 2001. In particolare, il mantenimento del diritto a beneficiare delle tariffe incentivanti riconosciute dal

Gestore dei Servizi Energetici, è subordinato al pagamento di una somma determinata applicando alla variazione in diminuzione effettuata in dichiarazione relativa alla detassazione per investimenti ambientali l'aliquota d'imposta *pro tempore* vigente.

I soggetti che intendono avvalersi della definizione di cui sopra presenteranno, pertanto, apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate, indicando l'eventuale pendenza di giudizi aventi ad oggetto il recupero delle agevolazioni non spettanti in virtù del divieto di cumulo e l'impegno a rinunciare agli stessi giudizi.

La disposizione prevede, al riguardo, che le modalità di presentazione e il contenuto della comunicazione siano stabiliti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia, da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto.

La definizione si perfeziona con il pagamento degli importi dovuti entro il 30 giugno 2020, restando ferma la facoltà di agire in giudizio per coloro che non riterranno di avvalersi della facoltà di cui alla norma in esame.

### **Articolo 37 - Riapertura del termine di pagamento della prima rata della definizione agevolata di cui all'articolo 3 del Decreto-Legge n. 119 del 2018**

L'art. 37 del Decreto Legge n. 124 ("Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili"), ha previsto - per i contribuenti che hanno aderito alla c.d. "Rottamazione-*ter*" - il differimento dei termini di pagamento della prima o unica rata scaduta lo scorso 31 luglio.

I contribuenti inadempienti possono quindi rimettersi in regola saldando quanto dovuto entro il prossimo 30 novembre. Inoltre, grazie alle previsioni dell'art. 37, anche coloro che hanno saldato la prima o unica rata oltre i cinque giorni di "tolleranza" previsti dalla legge rispetto alla scadenza del 31 luglio, non



perderanno i benefici della “Rottamazione-ter” potendo proseguire, nel rispetto delle successive scadenze, con il piano dei pagamenti.

La disposizione, eliminando ogni possibile disparità di trattamento, di fatto parifica la situazione dei contribuenti che hanno aderito alla “Rottamazione-ter” entro il 30 aprile 2019 e quelli che hanno fruito della riapertura del termine di adesione al 31 luglio 2019, introdotta dal D.L. n. 34/2019 (c.d. “Decreto Crescita”), per i quali la scadenza della prima rata è fissata al 30 novembre.

Beneficeranno della riapertura dei termini anche i contribuenti provenienti dalla c.d. “Rottamazione-bis che sono rientrati automaticamente nella definizione agevolata prevista dall’art. 3 del D.L. n. 119/2018 (c.d. rottamazione-ter”).

### **Articolo 39 - Modifiche della disciplina penale e della responsabilità amministrativa degli enti**

Le disposizioni che interessano i reati tributari si inseriscono in una cornice complessa, costituita da interventi destinati a contrastare specifiche fattispecie con ricadute negative sul gettito erariale.

Vengono inasprite le pene per i reati tributari e contestualmente diminuite alcune soglie di punibilità in ragione della specifica offensività della condotta.

Viene, altresì, estesa, in caso di condanna per taluni delitti previsti dal d.lgs n. 74 del 2000 e a determinate condizioni, diverse a seconda dei delitti, la confisca dei beni di cui il condannato abbia disponibilità per un valore sproporzionato al proprio reddito (c.d. confisca per sproporzione).

La disposizione modifica, inoltre, la disciplina della responsabilità amministrativa degli enti prevedendo specifiche sanzioni amministrative quando il reato di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture per operazioni inesistenti è commesso a vantaggio dell’ente.

Il comma 3 prevede che le disposizioni di modifica delle norme penali (comma 1) e la previsione relativa alla responsabilità amministrative degli enti

(comma 2) si applicheranno solo dopo la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del decreto-legge.

### **Articolo 58 - Quota versamenti in acconto**

L'articolo 58 del decreto modifica, a regime, la misura dei versamenti della prima e seconda rata dell'acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle società, nonché dell'imposta regionale sulle attività produttive, per i soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) e per i soggetti che partecipano ad associazioni, società di persone e di capitale in regime di trasparenza fiscale, di cui ai commi 3 e 4 dell'articolo 12-*quinquies* del DL n. 34 del 2019, prevedendo due rate di pari importo da versare nei termini ordinari di cui all'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435.

Per effetto delle modifiche, le rate di acconto dell'Irpef, dell'Ires, e dell'Irap sono stabilite nella misura del 50 per cento ciascuna.

La disposizione si applica già per l'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del decreto (27 ottobre 2019), fatto salvo quanto eventualmente già versato dai contribuenti a titolo di prima rata di acconto.

Per il periodo d'imposta in corso, resta, quindi, confermato l'importo della prima rata di acconto già versata, nella misura del 40 per cento dell'importo totale, mentre la seconda rata, da versare entro il 2 dicembre 2019, sarà dovuta nella misura del 50 per cento, ovvero, del 90 per cento in caso di versamento unico.