



Aggiornamento
Professionale
Settimanale

quaderno

settimanale

Focus settimanale:

- **La tassa annuale sui libri sociali**
- **Nuovo tracciato XML per le fatture elettroniche**
- **Omessi versamenti periodici e dichiarazione IVA 2020 – prima parte**
- **Gli interpelli dell' Agenzia delle entrate del mese di febbraio – seconda parte**
- **Ritenute sugli appalti: la nuova disciplina introdotta dal Decreto Fiscale 2020**

Indice:

Flash di stampa



5

L'Agenzia interpreta



6

Il Giudice ha sentenziato



7

In breve 9

La tassa annuale sui libri sociali..... 9

Nuovo tracciato XML per le fatture elettroniche 11

L'Approfondimento – 1 14

Omessi versamenti periodici e dichiarazione IVA 2020 – prima parte 14

L'Approfondimento – 2 23

Gli interpelli dell'Agenzia delle entrate del mese di febbraio – seconda parte 23

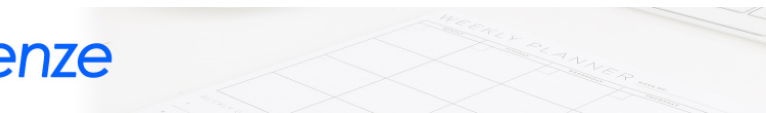
L'Approfondimento – 3 28

Ritenute sugli appalti: la nuova disciplina introdotta dal Decreto Fiscale 2020..... 28

L'angolo Giuridico 42

La nullità selettiva nei contratti d'investimento 42

Le prossime scadenze



47

*Burzacchi Francesco
Cannatà Giuseppe
Costa Francesco
Costa Gianfranco*

Comitato scientifico:

*De Stefani Alberto
Marcolla Alessandro
Naldi Gabriele
Tatone Alessandro*

*Trevisan Michele
Ziantoni Daniele
Ugo Oscar*

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito web e nel materiale scientifico edito da Associazione SERCONTEL sono soggetti a copyright.

Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Associazione SERCONTEL è vietato.

La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.

SerConTel
.IT

Associazione Ser.Con.Tel. - Viale San Concordio, 738 - 55100 Lucca (LU) - C.F. e P.IVA 02372220463
web: www.sercontel.it mail: info@sercontel.it

Flash di stampa



Agevolazioni fiscali per le donazioni	IL SOLE 24 ORE 03.03.20	Il D.L. 9/2020, emanato per contrastare il coronavirus, prevede l'ampliamento della platea dei beni le cui cessioni sono esentate da qualsiasi obbligo fiscale in quanto sono considerate donazioni per il rilancio della solidarietà sociale
Riordino scadenze modello 730	ITALIA OGGI 03.03.20	Con il Dpcm 1.03.2020 sono state varate misure urgenti di sostegno a favore dei territori rientranti nelle zone colpite dal Coronavirus
Proroga delle CU al 31.03.2020 per tutti i contribuenti italiani	IL SOLE 24 ORE 04.03.20	Il D.L. 9 del 2.03.2020, per fronteggiare l'emergenza del virus Covid-19, ha prorogato, per tutti i contribuenti, al 31.03.2020 il termine per la trasmissione telematica delle Certificazione Uniche 2020 (CU) e delle comunicazioni dei dati per la dichiarazione dei redditi precompilata
Proroga dei versamenti per la zona rossa	IL SOLE 24 ORE 06.03.20	Il D.L. 9/2020 prevede la sospensione dei termini dei versamenti tributari e non tributari, che scadono tra il 21.02.2020 e il 30.04.2020, per i contribuenti che risiedono o hanno la sede operativa o legale nella "zona rossa". Tali pagamenti dovranno invece essere eseguiti entro il 31.05.2020

L'Agenzia interpreta



<p>Nuove codifiche alla fattura elettronica differita</p>	<p>PROVVEDIMENTO 28.02.2020</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento ha introdotto 2 codici per identificare la fattura differita. Si trattano nello specifico del codice TD24, che riguarda le fatture differite che i contribuenti utilizzano per le cessioni dei beni a seguito di emissione di specifici documenti di trasporto (esempio: Ddt) e del codice TD25, che riguarda le fatture differite emesse in caso di triangolazione interna</p>
<p>Immobiliare di gestione che ristruttura</p>	<p>RISPOSTA 03.03.20 N. 84/2020</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che assume la qualifica di impresa di ripristino la società immobiliare di gestione che concede in locazione un proprio fabbricato sul quale ha realizzato, anche tramite imprese appaltatrici, lavori di ristrutturazione che ne hanno modificato la destinazione d'uso in abitativo</p>
<p>Trasferimento credito d'imposta ai soci</p>	<p>RISPOSTA 05.03.20 N. 85/2020</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, è intervenuta sul tema riguardante il credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno</p>
<p>Tardivo invio modello ANR/3</p>	<p>RISPOSTA 05.03.20 N. 86/2020 RISPOSTA 05.03.20 N. 87/2020</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con le risposte, ha esaminato il caso riguardante l'invio tardivo del modello ANR/3</p>

Il Giudice ha sentenziato



Imposta di registro proporzionale per contratto di finanziamento	CORTE DI CASSAZIONE N. 32516/2019	Si applica l'imposta proporzionale di registro al contratto di "finanziamento-soci" formato per corrispondenza ed enunciato all'interno di un verbale di assemblea societaria
Prima casa con agevolazione "Tupini"	C.T.R. LOMBARDIA N. 115/2020	Il fatto di essere proprietario di un'altra abitazione, acquistata con l'agevolazione "Tupini", permette comunque di beneficiare anche dell'agevolazione per l'acquisto della prima casa, in quanto si tratta di 2 diverse agevolazioni totalmente differenti e non preclusive l'una dall'altra
Tassazione stabile organizzazione in Italia	CORTE DI CASSAZIONE N. 5642/2020	È valido l'accertamento, con conseguente ripresa a tassazione dei redditi, notificata alla società estera con sede legale e amministrativa negli Stati Uniti, avendo individuato il requisito della stabile organizzazione in Italia
Imposta di bollo e auto in leasing	CORTE COSTITUZIONALE N. 33/2020	Con riguardo all'imposta di bollo, fino al 1.01.2016, resta in vigore la disciplina originaria che prevedeva l'esclusiva responsabilità del locatario per l'auto in leasing
Omessa presentazione della dichiarazione	CORTE DI CASSAZIONE N. 5661/2020	È sanzionabile anche il contribuente per l'omessa presentazione della dichiarazione, nonostante sia già stato denunciato l'inadempimento del professionista
Onere della prova per falsa fatturazione	CORTE DI CASSAZIONE N. 3323/2020	Ricade sull'Amministrazione Finanziaria l'onere della prova dell'inesistenza delle operazioni indicate nella documentazione contabile
Apporto dei soci	CORTE DI CASSAZIONE N. 4261/2020	È stato che, al fine di classificare l'apporto dei soci, il giudice deve valutare la reale volontà delle parti all'epoca in cui la somma è stata versata alla società

Prassi dell'Agazia delle Entrate senza fondamento di diritto	CORTE DI CASSAZIONE N. 5799/2020	Considerando che i documenti di prassi non costituiscono fonti di diritto, l'Agazia delle Entrate non può dettare ulteriori prescrizioni rispetto alla legge per la fruizione di benefici fiscali
Inefficacia della notifica alla vecchia residenza	CORTE DI CASSAZIONE N. 5798/2020	È priva di efficacia la notifica dell'Amministrazione Finanziaria effettuata alla vecchia residenza del contribuente
Regime Iva prestazioni di trasporto di persone in ambito turistico	CORTE DI CASSAZIONE N. 419/2020	Non è ammessa l'esenzione da Iva, con la conseguente imponibilità ad aliquota ordinaria, per il trasporto di passeggeri riconducibile ad un "servizio turistico"
Consulente fiscale e dichiarazione fraudolenta	CORTE DI CASSAZIONE N. 8785/2020	Basta che il consulente fiscale avvisi il cliente sulle eventuali conseguenze legali data dall'alterazione dei dati, al fine di essere assolto dal reato di dichiarazione fraudolenta
Doppia rettifica Iva	CORTE DI GIUSTIZIA UE N. C-791/18	È consentito agli Stati membri di effettuare la doppia rettifica della detrazione Iva nel caso in cui la prima utilizzazione del bene ammortizzabile si verifichi in un periodo di imposta successivo a quello di acquisto
Sequestro e confisca della prima casa dell'imprenditore	CORTE DI CASSAZIONE N. 8995/2020	La prima casa dell'imprenditore, in presenza di reati tributari può essere sequestrata
Consulenze mediche telefoniche esenti da Iva	CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA C-48/19	Sono esenti ai fini Iva le consulenze mediche telefoniche, se queste sono finalizzate alla tutela della salute e sono fornite da personale sanitario qualificato

In breve

La tassa annuale sui libri sociali

di Alberto De Stefani

Come di consueto, entro il prossimo 16 marzo 2020 va versata la tassa annuale dovuta per la numerazione dei libri e dei registri sociali obbligatori.

Devono essere numerati in modo progressivo i libri sociali obbligatori previsti dagli articoli 2421 e 2478 del Codice Civile oltre a ogni altro libro per il quale le norme speciali impongono la bollatura. Restano invece esclusi i libri tenuti per fini contabili, come il libro giornale e il libro degli inventari, e quelli legati ad esigenze fiscali, ossia i registri Iva e il registro dei beni ammortizzabili.

Oltre ai soggetti volontari, sono obbligati al versamento della tassa indicata tutte le società di capitali. Non sono quindi tenute al pagamento della tassa le società cooperative, le mutue assicuratrici, le ONLUS e le società e associazioni sportive dilettantistiche. Detto di questi soggetti, l'Agenzia delle Entrate considera soggetti passivi anche le società di capitali che si trovano in liquidazione ordinaria o sottoposte a procedure concorsuali, a condizione che i libri previsti dal codice civile vengano ordinariamente bollati e numerati. Da notare che, contrariamente a quanto affermato dall'amministrazione, giurisprudenza considera non soggetti all'obbligo di pagamento della tassa, le società dichiarate fallite o sottoposta alla liquidazione coatta amministrativa.

L'ammontare della tassa dovuta dipende dal valore del capitale sociale o del fondo di dotazione per il quale viene effettuato il versamento, e ammonta a:

- € 309,87 se il capitale sociale o il fondo di dotazione è inferiore o uguale a 516.456,90 euro;
- € 516,46 se il capitale sociale o il fondo di dotazione è superiore a 516.456,90 euro.

Per determinare l'importo dovuto si deve far riferimento al capitale sociale risultante al 1° gennaio dell'anno (2020). Per il calcolo non assumono rilevanza eventuali variazioni del capitale successive a tale data e, le eventuali variazioni, saranno invece prese in considerazione per determinare l'importo dovuto per l'anno 2021.

La tassa, ai sensi dell'articolo 99 comma 1, del secondo periodo del TUIR è inoltre deducibile dall'IRES e dall'IRAP.

Le modalità di versamento sono diverse a seconda che il versamento sia effettuato per il primo anno di attività o per gli anni successivi. In caso di società di nuova costituzione, il versamento va effettuato prima della presentazione della dichiarazione di inizio attività ai fini IVA, attraverso un apposito bollettino di conto corrente postale n. 6007 intestato a: AGENZIA DELLE ENTRATE – CENTRO OPERATIVO DI PESCARA – BOLLATURA NUMERAZIONE LIBRI SOCIALI. Per gli anni successivi al primo, invece, per il versamento è necessario utilizzare il modello F24, con il codice tributo 7085 (“Tassa annuale vidimazione libri sociali”) e avendo cura di indicare, come periodo di riferimento, l'anno 2020.

Inoltre, nel caso in cui il contribuente, attraverso il modello F24, vantasse dei crediti, egli ha la possibilità di utilizzarli in compensazione con le somme dovute a titolo di tassa di concessione governativa, come stabilito dall'articolo 17 del D.lgs. 241/97.

Si ricorda inoltre che la risoluzione n. 170 del 20.11.2000 emanata dall'Agenzia delle Entrate, ha previsto che i pubblici ufficiali sono autorizzati a provvedere alla bollatura e numerazione dei libri e registri delle società di capitali, senza richiedere la ricevuta provante l'avvenuto pagamento della relativa tassa, nel caso in cui i libri e i registri vengano presentati prima dello scadere del prossimo 16 marzo. Gli eventuali controlli sul regolare pagamento della tassa, potranno essere effettuati in occasione di accessi, verifiche o ispezioni da parte degli organi preposti.

Per concludere, come previsto dall'articolo 9, comma 1 del DPR 641/1972, nel caso di omesso versamento, si applica la sanzione amministrativa che varia dal 100 al 200% della tassa medesima. In ogni caso, essa non può essere inferiore a 103 euro.

Nuovo tracciato XML per le fatture elettroniche

di Francesco Costa

A circa un anno di distanza dall'introduzione della fattura elettronica l'Agenzia delle Entrate pubblica il nuovo provvedimento direttoriale n. 99922 del 28 febbraio 2020 che introduce nuove specifiche tecniche per la fatturazione elettronica (illustrate anche da Assonime nella nota del 4 marzo 2020).

Tali specifiche sono contenute nell'Allegato A del provvedimento e apportano diverse modifiche nell'XML usato fino ad oggi per la fatturazione elettronica.

Il nuovo tracciato XML si potrà cominciare ad utilizzarlo dal 4 maggio 2020, la sua adozione sarà obbligatoria dal 1° ottobre 2020 pena lo scarto della fattura stessa.

Cosa viene introdotto con questo nuovo provvedimento? Tale provvedimento che ha toccato soprattutto specifiche tecniche XML (come si può vedere dall'allegato di tale provvedimento), nello specifico sono stati introdotti nuovi campi per rendere più precise le codifiche del "Tipo documento" e "Natura" in riferimento alla normativa fiscale.

Ad oggi i codici previsti per "Tipo documento" sono i seguenti:

- TD01 Fattura
- TD04 Nota di credito
- TD05 Nota di debito
- TD07 Fattura semplificata
- TD08 Nota di credito semplificata
- TD10 Fattura per acquisto intracomunitario beni
- TD11 Fattura per acquisto intracomunitario servizi
- TD12 Documento riepilogativo (art. 6, DPR 695/1996)
- TD20 Autofattura per regolarizzazione e integrazione delle fatture (art.6, comma 8, d.lgs. n. 471 del 1997 o art.46, c.5, del decreto-legge n.331 del 1993).

Dal 4 maggio 2020 si aggiungeranno i seguenti nuovi codici per il campo "Tipo documento":

- TD16 Integrazione fattura reverse charge interno (per le integrazioni che vengono inviate opzionalmente al SdI dal destinatario di una fattura ad inversione contabile limitatamente ai casi di reverse charge interno);

- TD17 Integrazione/autofattura per acquisto servizi dall'estero,
- TD18 Integrazione per acquisto di beni intracomunitari,
- TD19 Integrazione/autofattura per acquisto di beni ex art.17, c.2, del d.p.r. n. 633 del 1972 (con l'utilizzo di tali codici l'operatore potrà evitare di trasmettere l'esterometro per le fatture passive estere sia UE che Extra Ue);
- TD21 Autofattura per splafonamento;
- TD22 Estrazione beni da Deposito IVA, TD23 Estrazione beni da Deposito IVA con versamento dell'IVA (con l'utilizzo di tali codici l'operatore può gestire le operazioni relative all'estrazione dal deposito IVA, v., al riguardo, la circolare 14/E/2019);
- TD24 Fattura differita di cui all'art.21, comma 4, lett. a) (per le fatture differite collegate ai DDT per i beni e idonea documentazione di prova dell'effettuazione per le prestazioni di servizi);
- TD25 Fattura differita di cui all'art.21, comma 4, terzo periodo, lett. b) (per le operazioni triangolari c.d. interne);
- TD26 Cessione di beni ammortizzabili e per passaggi interni (per le operazioni di cui all'art.36 del d.p.r. n. 633 del 1972);
- TD27 Fattura per autoconsumo o per cessioni gratuite senza rivalsa.

Lo stesso discorso vale per i codici "Natura" che fino ad oggi sono i seguenti:

- N1 – Operazioni fuori campo Iva ai sensi dell'articolo 15;
- N2 – Operazioni non soggette;
- N3 – Operazioni non imponibili Iva;
- N4 – Operazioni esenti;
- N5 – Operazioni soggette a regime del margine/Iva non esposta in fattura;
- N6 – Operazioni soggette ad inversione contabile (per le operazioni in reverse charge, nei casi di autofatturazione per acquisti extra UE di servizi, per alcune particolari importazioni di beni);
- N7 – Iva assolta in altro stato Ue (vendite a distanza ex art. 40, commi 3 e 4, e art. 41 comma 1, lett. b, del decreto-legge n. 331 del 1993; prestazione di servizi di telecomunicazione e tele-radiodiffusione, nonché prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici ex art. 7-sexies, lett. f e g del d.p.r. n. 633 del 1972 e art. 74-sexies del d.p.r. n. 633 del 1972).

Mentre dal 4 maggio 2020 saranno introdotti i seguenti nuovi codici "Natura":

- N2.1, con il quale si identificheranno le operazioni elencate negli articoli da 7 a 7-septies del d.p.r. n. 633 del 1972;
- N2.2, con il quale si identificheranno tutte le altre operazioni non soggette all'applicazione dell'imposta.
- N3.1 – esportazioni;
- N3.2 – cessioni intracomunitarie;
- N3.3 – cessioni verso San Marino;
- N3.4 – operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione;
- N3.5 – operazioni non imponibili a seguito di dichiarazioni d'intento;
- N3.6 – altre operazioni che non concorrono alla formazione del plafond.
- N6.1 – cessione di rottami e altri materiali di recupero;
- N6.2 – cessione di oro e argento puro;
- N6.3 – prestazioni di subappalto nel settore edile;
- N6.4 – cessione di fabbricati;
- N6.5 – cessione di telefoni cellulari;
- N6.6 – cessione di prodotti elettronici;
- N6.7 – prestazioni rese nel comparto edile e settori connessi;
- N6.8 – operazioni effettuate nel settore energetico;
- N6.9 – altri casi.

Questi nuovi codici che con l'introduzione dei nuovi tracciati XML potranno essere adottati dal 4 maggio 2020, per il periodo transitorio il Sistema d'Interscambio (SDI) accetterà fatture elettroniche e note di variazione predisposte sia con i vecchi tracciati sia con quelli nuovi questo però solo fino al 30 settembre 2020.

Tra le ulteriori novità introdotte dal provvedimento sono stati previsti dei codici che terranno conto dei contributi INPS (RT03), ENASARCO (RT04) ed ENPAM (RT05), ci sarà l'inserimento del blocco relativo ai "Dati Bollo" nel tracciato della fattura semplificata ed infine l'inserimento della modalità di pagamento MP23 PagoPA.

L'Approfondimento – 1

Omessi versamenti periodici e dichiarazione IVA 2020 – prima parte

di Alessandro Marcolla

PREMESSA

Una delle novità di maggior rilievo del modello di dichiarazione IVA 2020, relativo al periodo d'imposta 2019 è senza dubbio il trattamento riservato agli omessi versamenti risultanti dalle liquidazioni IVA periodiche e agli effetti che detti pagamenti tardivi possono produrre sulla formazione del credito risultante dalla stessa dichiarazione.

In buona sostanza, gli interventi normativi nel modello IVA collegati alla tematica in oggetto sono sostanzialmente 4, ovvero:

- l'introduzione di un nuovo quadro VP, che di fatto ripropone il contenuto dei dati della liquidazione periodica IVA, cosiddetta "*LIPE*";
- l'inserimento all'interno del rigo VL30 del quadro VL dei nuovi campi 4 e 5. Sul punto si precisa che nel rigo in questione dovrà essere riportato l'ammontare dell'IVA periodica dovuta e versata nell'anno 2019, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale;
- l'introduzione del nuovo quadro VQ, propedeutico alla determinazione del credito IVA emergente da quei versamenti che le istruzioni ministeriali definiscono "*non spontanei*";
- l'inserimento nel quadro VL del nuovo rigo VL12. Rigo direttamente collegato al nuovo quadro VQ e derivante dall'omissione dei versamenti periodici relativi agli anni precedenti.

Come potremo vedere di seguito, tramite una opportuna esemplificazione, la compilazione dei quadri in questione si presenta, già da quest'anno, piuttosto articolata. In particolare, il nuovo quadro VQ si presta ad essere compilato in maniera progressiva, dato che in detto quadro dovranno essere riportati tutti i versamenti IVA degli anni precedenti:

- suddivisi per anno di formazione;
- effettuati nel periodo d'imposta oggetto di dichiarazione.

Ad ogni modo, si rileva fin da subito che una situazione di tal genere potrà verificarsi solo quando il recupero degli omessi versamenti avviene in più anni. Si pensi in tal senso ad una rateazione concessa dall'Agenzia delle Entrate a seguito di un avviso di liquidazione, ex art. 54-bis del DPR n. 633/1972, ovvero dall'Agenzia della Riscossione in presenza di una notifica al contribuente relativa a una iscrizione a ruolo.

IL NUOVO QUADRO VP

Modificando con l'art. 12-quater del DL n. 34/2019, cosiddetto "*Decreto crescita*", il primo comma dell'art. 21-bis del DL n. 78/2018¹, il Legislatore ha previsto la possibilità di non presentare la comunicazione trimestrale degli esiti delle liquidazioni periodiche, relativa al IV trimestre 2019, qualora il contribuente, entro il mese di febbraio successivo alla chiusura del periodo d'imposta, trasmetta la dichiarazione annuale IVA, contenente i dati che dovevano essere comunicati con la LIPE del IV trimestre 2019.

¹ L'art. 21-bis del DL n. 78/2018 afferma che: "1. I soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto trasmettono telematicamente all'Agenzia delle entrate, entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo a ogni trimestre, una comunicazione dei dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche dell'imposta effettuate ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 1-bis, del regolamento di cui al DPR n. 100/1988, nonché degli artt. 73, primo comma, lett. e), e 74, quarto comma, del DPR n. 633/1972. La comunicazione dei dati relativi al secondo trimestre è effettuata entro il 16 settembre. La comunicazione dei dati relativi al quarto trimestre può, in alternativa, essere effettuata con la dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto che, in tal caso, deve essere presentata entro il mese di febbraio dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta. Restano fermi gli ordinari termini di versamento dell'imposta dovuta in base alle liquidazioni periodiche effettuate.

2. Con il provvedimento di cui all'art. 21, comma 2, sono stabilite le modalità e le informazioni da trasmettere con la comunicazione di cui al comma 1 del presente articolo.

3. La comunicazione è presentata anche nell'ipotesi di liquidazione con eccedenza a credito. Sono esonerati dalla presentazione della comunicazione i soggetti passivi non obbligati alla presentazione della dichiarazione annuale IVA o all'effettuazione delle liquidazioni periodiche, sempre che, nel corso dell'anno, non vengano meno le predette condizioni di esonero.

4. In caso di determinazione separata dell'imposta in presenza di più attività, i soggetti passivi presentano una sola comunicazione riepilogativa per ciascun periodo.

5. L'Agenzia delle entrate mette a disposizione del contribuente, ovvero del suo intermediario, secondo le modalità previste dall'art. 1, commi 634 e 635 della Legge n. 190/2014, le risultanze dell'esame dei di cui all'art. 21 del presente decreto e le valutazioni concernenti la coerenza tra i dati medesimi e le comunicazioni di cui al comma 1 del presente articolo nonché la coerenza dei versamenti dell'imposta rispetto a quanto indicato nella comunicazione medesima. Quando dai controlli eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella comunicazione, il contribuente è informato dell'esito con modalità previste con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. Il contribuente può fornire i chiarimenti necessari, o segnalare eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente, ovvero versare quanto dovuto avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del DLgs n. 472/1997. Si applica l'art. 54-bis, comma 2-bis del DPR n. 633/1972 indipendentemente dalle condizioni ivi previste".

Pertanto, a seguito di questa disposizione la LIPE del IV trimestre 2019 potrà non essere inviata a patto che il contribuente presenti tassativamente entro la fine del mese di febbraio 2020, quindi prima del termine ordinario fissato al 30.4.2020, il modello IVA, relativo al periodo d'imposta 2019.

Al fine di consentire questa possibilità il Legislatore tributario ha introdotto nel modello IVA 2020 il quadro VP che:

- riproduce il contenuto della LIPE;
- non dovrà essere compilato se la dichiarazione IVA viene presentata nei termini ordinari. Sul punto si osserva, però, che il quadro VP dovrà, comunque, essere compilato, anche successivamente al 29.2.2020, laddove si paventasse l'ipotesi di dover correggere quanto indicato in detto quadro nei termini previsti. È questo ad esempio quello che potrebbe accadere con una dichiarazione IVA correttiva nei termini, da presentare dopo il 29.2.2020, ma prima del 30.4.2020.

Dalla lettura delle istruzioni ministeriali si ricava, inoltre, come le modalità di compilazione del quadro VP rinvino alle istruzioni della LIPE, eccezionale fatta per:

- il campo 4 del rigo VP 1, da barrare nel caso in cui i dati del quadro VP si riferiscano alla liquidazione dell'IVA di gruppo, di cui all'art. 73 del DPR n. 633/1972;
- il campo 5 del rigo VP 1. Rigo da compilare *“esclusivamente nei casi di operazioni straordinarie ovvero trasformazioni sostanziali soggettive avvenute nel corso dell'anno indicando la partita IVA del soggetto trasformato (società incorporata, scissa, soggetto conferente o cedente l'azienda, ecc.) nel modulo (o nei moduli) utilizzato per indicare i dati relativi all'attività da quest'ultimo svolta”*.

Si segnala, infine, che:

- diversamente dalla LIPE, il quadro VP non prevede il rigo VP 12, dove indicare *“interessi dovuti per le liquidazioni trimestrali”*. La ragione è abbastanza ovvia, dato che il rigo VP 12 è riservato ai soggetti trimestrali per opzione;
- nel caso di contribuente mensile, così come previsto per la LIPE, si dovrà procedere alla predisposizione di moduli distinti per i mesi di ottobre, novembre e dicembre 2019. Sul punto le istruzioni ministeriali evidenziano, infatti, che *“la compilazione di più moduli a causa della presenza di più quadri VP non modifica il numero di moduli di cui si compone la dichiarazione da indicare sul frontespizio”*.

Di seguito il nuovo quadro VP.

Da un punto di vista operativo l’Agenzia delle Entrate quando riscontra una anomalia tra LIPE e modello F24 la comunica al contribuente con un avviso di compliance al quale, in caso di mancata regolarizzazione, fa seguire a breve termine un avviso di liquidazione, ex art. 54-bis del DPR n. 633/1972, che come ben sappiamo inibisce l’utilizzo del ravvedimento operoso.

Ebbene, è proprio per questa ragione che nel modello di dichiarazione IVA del 2018, relativo al periodo d’imposta 2017:

- è stato modificato il rigo VL 30. Nella specie, in luogo dell’unica casella presente nel modello IVA precedente (2017 per l’anno 2016) sono state inserite tre caselle, dove riportare:
 - ✓ nel campo 2 l’IVA periodica dovuta;
 - ✓ nel campo 3 l’IVA periodica versata;
 - ✓ nel campo 1 il maggiore tra quanto indicato nel campo 2 e nel campo 3;
- andava riportata nel rigo VL 32 l’imposta a debito, se come recitavano le istruzioni di quell’anno *“la somma degli importi dei debiti (rigo VL3 e da rigo VL20 a VL23) risulti superiore alla somma degli importi dei crediti (rigo VL4, VL11, campo 1, e da rigo VL24 a VL31). Il relativo dato si ricava per differenza dei predetti importi”*. Pertanto, in questo rigo poteva essere riportato un importo pari a zero, anche quando agli importi a debito evidenziati nelle LIPE non fosse seguito alcun versamento IVA.

IL MODELLO IVA 2018 PER L’ANNO 2017

VL30 Ammontare IVA periodica		1	
		20.000 ,00	
IVA periodica dovuta		IVA periodica versata	
2	20.000 ,00	3	10.000 ,00

Si deve indicare il maggiore tra casella 2 e casella 3

Fino a questo punto *“nulla quaestio”*, se non fosse che la modalità compilativa introdotta dall’Amministrazione Finanziaria non considerava, nel caso di IVA a credito, da riportare nel rigo VL 33, l’effetto distorsivo generato dalla mancata emersione del *“credito effettivamente utilizzabile”*. Per l’Agenzia delle Entrate il *“credito utilizzabile”* deve generarsi, infatti, tenendo conto dei soli versamenti IVA eseguiti e non anche di quelli non effettuati.

Per ovviare a questo problema nel modello IVA 2019, relativo all'anno 2018 l'Amministrazione Finanziaria ha cambiato "strada", prevedendo che:

- quanto indicato nel campo 1 del rigo VL 30, ovvero l'IVA periodica versata, non doveva più essere considerato;
- ai fini della determinazione del "credito utilizzabile" si doveva tener conto di quanto riportato nel campo 3 del rigo VL 30, in modo che il "credito utilizzabile" fosse influenzato solo dai versamenti IVA effettuati. Laddove, poi, dal calcolo fosse emerso un importo negativo il successivo rigo VL 33 non si sarebbe dovuto compilare.

Al fine di una migliore comprensione vediamo con una esemplificazione come sono state modificate le regole di compilazione del modello IVA 2019, periodo d'imposta 2018, rispetto a quelle inizialmente previste per il modello IVA 2018, relativo al periodo d'imposta 2017.

Esempio

Nell'anno 2018 un contribuente presenta questa situazione:

- *imposta dovuta € 10.000 (rigo VL 3);*
- *IVA periodica dovuta € 26.000 (rigo VL 30, campo 2);*
- *IVA periodica versata € 18.000 (rigo VL 30, campo 3). Il contribuente non ha versato l'IVA mensile dei mesi di giugno, agosto e ottobre 2018;*
- *saldo della liquidazione IVA del mese di dicembre € 16.000.*

IL QUADRO VL DELLA DICHIARAZIONE IVA 2018 PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2017

QUADRO VL		DEBITI		CREDITI	
LIVIDAZIONE DELL'IMPOSTA ANNUALE	VL1	IVA a debito (somma dei rigi VE26 e VJ19)			,00
	VL2	IVA detraibile (da rigo VF71)			,00
Sez. 1 - Determinazione dell'IVA dovuta o a credito per il periodo d'imposta	VL3	IMPOSTA DOVUTA (VL1 - VL2) ovvero	10.000		,00
	VL4	IMPOSTA A CREDITO (VL2 - VL1)			,00
	VL30	Ammontare IVA periodica		1	26.000 ,00
			IVA periodica dovuta	IVA periodica versata	
		2	26.000 ,00	3	18.000 ,00
	VL31	Ammontare dei debiti trasferiti (*)			,00
	VL32	IVA A DEBITO [(VL3 + rigi da VL20 a VL23) - (VL4 + VL11, campo 1 + rigi da VL24 a VL31)] ovvero			,00
	VL33	IVA A CREDITO [(VL4 + VL11, campo 1 + rigi da VL24 a VL31) - (VL3 + rigi da VL20 a VL23)]			16.000 ,00
	VL34	Crediti d'imposta utilizzati in sede di dichiarazione annuale			,00
	VL35	Crediti ricevuti da società di gestione del risparmio utilizzati in sede di dichiarazione annuale			,00

Dall'esempio si ricava facilmente come la formazione del credito IVA dell'anno 2017 dipendeva da quanto indicato nel campo 1 del Rigo VL 30 (ovvero il maggior importo tra "IVA periodica dovuta" e "IVA periodica versata"). Pertanto, eventuali omessi versamenti non impattavano in alcun modo sul saldo della dichiarazione.

Diversamente, le regole di compilazione previste per il modello IVA 2019, relativo all'anno 2018, talaltro confermate anche nel modello IVA 2020 per l'anno 2019, prevedono che il "credito utilizzabile" deve tener conto esclusivamente dei versamenti IVA eseguiti. Operativamente si deve, quindi, prendere in considerazione il valore indicato nel campo 3 del rigo VL 30 e non più di quello del campo 1 dello stesso rigo.

IL QUADRO VL DELLA DICHIARAZIONE IVA 2019 PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2018

VL30	Ammontare IVA periodica			1	26.000	,00
		IVA periodica dovuta	IVA periodica versata			
		2	3		26.000	,00
					18.000	,00
VL31	Ammontare dei debiti trasferiti (*)					,00
VL32	IVA A DEBITO					,00
	ovvero					
VL33	IVA A CREDITO				8.000	,00
VL34	Crediti d'imposta utilizzati in sede di dichiarazione annuale					,00
VL35	Crediti ricevuti da società di gestione del risparmio utilizzati in sede di dichiarazione annuale					,00

Si fa presente, infine, che se la differenza tra il rigo VL 3 “IVA dovuta” e il rigo VL 30, campo 3 “IVA periodica versata” fosse negativa, ovvero nel nostro esempio i versamenti periodici IVA fossero inferiori a € 10.000 il rigo VL 33 non dovrà essere compilato.

LA PENALIZZAZIONE PER IL CONTRIBUENTE

A ben vedere le regole di compilazione del rigo VL 33 introdotte lo scorso anno penalizzano tutti quei contribuenti che vogliono regolarizzare la propria posizione. La metodologia introdotta non consente di compensare o di compensare in misura inferiore un debito IVA con un credito IVA, se la dichiarazione annuale IVA non evidenzia nessun credito o né evidenzia uno minore. Per la piena disponibilità del credito è necessario, infatti, che tutti i versamenti omessi siano eseguiti. Operativamente, occorre aspettare la presentazione del modello IVA dell'anno in cui questi versamenti omessi sono stati effettuati.

Si intuisce bene che se queste sono le regole un contribuente, in presenza di versamenti omessi, sanati successivamente alla presentazione della dichiarazione IVA annuale, si pensi ad esempio al caso della rateazione di un avviso di liquidazione, ex art. 54-bis del DPR n. 633/1972, dovrebbe presentare una dichiarazione IVA integrativa per far emergere il credito spettante.

La questione, quindi, potrebbe essere così risolta se non fosse che lo scorso anno l'Amministrazione Finanziaria con la risposta a interpello n. 449/2019, sebbene riferita alla liquidazione IVA di gruppo, ha fornito indicazioni sulla corretta procedura da seguire per la determinazione del credito.

In particolare, è stato precisato che ai fini del calcolo del credito spettante si deve tener conto:

- dell'IVA periodica versata;
- dell'IVA versata a seguito di avvisi di liquidazione, di cui all'art. 54 del DPR n. 633/1972. In relazione all'IVA da avvisi di liquidazione la stessa Amministrazione Finanziaria ha, inoltre, specificato che:
- i versamenti rateali devono essere riportati per la quota parte versata fino alla data di presentazione del modello annuale IVA e, comunque, non oltre il 30.4., che ricordiamo è il termine ordinario di presentazione della dichiarazione per gli anni 2019 e 2020;
- le rate di pagamento derivanti dal piano di rateazione, versate successivamente alla data di presentazione, generano un credito da indicare in un apposito campo della dichiarazione annuale di ciascun un anno di riferimento.

In buona sostanza, i versamenti rateali effettuati a seguito di controllo automatizzato potranno partecipare alla formazione del credito se e nella misura in cui sono eseguiti.

Di conseguenza, a seguito delle precisazioni rese dall'Agenzia delle Entrate non risulta più possibile anticipare la determinazione del credito spettante con una dichiarazione IVA integrativa, che tiene conto dei versamenti effettuati nel corso dell'anno.

Ebbene risolta anche questa questione, rimaneva il dubbio di come collegare i versamenti IVA relativi a periodi d'imposta precedenti con la dichiarazione IVA dell'anno di riferimento. Problema che come vedremo è stato risolto con la creazione del quadro VQ.

L'Approfondimento – 2

Gli interpelli dell'Agazia delle entrate del mese di febbraio – seconda parte

di Francesco Burzacchi

PREMESSA

Si propone di seguito una selezione delle massime degli interpelli elaborati dall'11 al 29 Febbraio 2020, dall'Agazia delle entrate.

INTERPELLO N. 48 DEL 11/02/2020 – REGIME FORFETARIO E ATTIVITA' DI COMPRO ORO

Con la presente istanza, il contribuente che esercita l'attività di gioielliere in regime Forfetario, nel 2019 ha intrapreso anche l'attività di "compro oro". Essendo precluso il regime Forfetario a coloro che si avvalgono dei regimi speciali ai fini dell'applicazione dell'Iva, l'istante che opera in regime del margine analitico e che ha optato per l'applicazione dell'Iva nelle modalità ordinarie, chiede se sia ammessa l'applicazione del regime Forfetario, a condizione che l'opzione per l'applicazione dell'Iva nelle modalità ordinarie sia esercitata nell'anno d'imposta precedente a quello di applicazione del regime Forfetario. L'Agazia delle entrate chiarisce che, in relazione all'ulteriore attività di "compro oro", l'istante può applicare il regime forfetario già a partire dal periodo d'imposta 2019, a condizione che lo stesso, non abbia mai applicato il regime del margine. L'istante, pertanto, non è tenuto a effettuare l'opzione per il regime ordinario nell'anno d'imposta precedente all'adozione del regime Forfetario perché prevista unicamente per i soggetti preesistenti che esercitano un'attività già assoggettata al regime del margine.

INTERPELLO N. 50 DEL 12/02/2020 – IRRILEVANZA AI FINI IVA DELLE SOMME EROGATE AGLI ENTI DI VOLONTARIATO

Con il presente interpello, l'Agenzia delle entrate chiarisce che, l'iscrizione nei registri generali delle organizzazioni di volontariato, costituisce una condizione necessaria affinché un'organizzazione di volontariato possa accedere ai benefici fiscali previsti, ai fini dell'Iva, dall'art. 8, co. 2, primo periodo, della Legge n. 266 del 1991. Inoltre le somme ricevute dall'ente di volontariato devono costituire mero rimborso delle spese effettivamente sostenute nello svolgimento dell'attività di interesse generale diretta al perseguimento delle proprie finalità. In presenza dei due presupposti, le operazioni di cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate possono considerarsi irrilevanti ai fini Iva.

INTERPELLO N. 52 DEL 12/02/2020 – CREDITI EREDITARI

Con il presente interpello, l'istante chiede di sapere se ai fini dell'incasso di una somma liquidata a seguito di insinuazione in una procedura fallimentare, sia necessario per l'erede riaprire la partita Iva del *de cuius*. L'Agenzia delle entrate chiarisce che in presenza di prestazioni da fatturare, gli eredi non possono chiudere la partita Iva del professionista defunto sino a quando non viene incassata l'ultima parcella salvo la possibilità di anticipare la fatturazione delle prestazioni. Nel caso prospettato dall'istante, la prestazione di servizi professionali svolta dal *de cuius* per la quale si è generato il credito, rientra nel campo di applicazione dell'Iva, anche se la partita Iva del prestatore *de cuius* è chiusa. Data pertanto l'impossibilità per gli eredi di riaprire la partita Iva del *de cuius*, sarà il curatore fallimentare ad assolvere all'obbligo di fatturazione ai sensi dell'art. 6, co. 8, del D.lgs n. 471 del 1997. Le stesse somme percepite dagli eredi dovranno considerarsi quali redditi di lavoro autonomo tassati secondo il principio di cassa con tassazione separata, salvo la facoltà per la tassazione ordinaria di cui all'art. 16, co. 3 del Tuir e, su tali compensi, i sostituti d'imposta dovranno effettuare le ritenute d'acconto ai sensi dell'art. 25, D.p.r n. 600 del 1973.

INTERPELLO N. 53 DEL 12/02/2020 – TRATTAMENTO FISCALE APPLICABILE ALLE SPESE PER LA FREQUENZA ALL'ESTERO DI UNA SCUOLA PROFESSIONALE PRIVATA DI DANZA

Con il presente interpello, l'istante chiede di sapere se siano riconosciute agevolazioni fiscali per la frequenza del figlio ad una scuola professionale di danza all'estero. L'Agenzia delle entrate chiarisce che, le spese sostenute per la frequenza a scuole non universitarie, sono fiscalmente agevolabili solo se sostenute presso scuole appartenenti al "sistema nazionale di istruzione". Le spese di istruzione sostenute all'estero, pertanto, non sono agevolabili ad eccezione delle spese relative alla frequenza di corsi di istruzione universitaria.

INTERPELLO N. 59 DEL 13/02/2020 – REGIME SPECIALE LAVORATORI RIMPATRIATI

Nel presente interpello, l'istante, cittadina italiana trasferitasi all'estero per motivi di lavoro, ha trasferito nuovamente in Italia la propria residenza l'8 maggio 2017 andando a dichiarare nel 2018 i redditi prodotti in Italia nel 2017. L'istante chiede se sia possibile fruire dell'agevolazione dei lavoratori impatriati nel caso in cui il trasferimento della residenza abbia preceduto l'inizio dell'attività lavorativa in Italia. L'Agenzia delle entrate chiarisce che, in linea di principio, laddove l'istante sia in grado di provare la residenza all'estero antecedentemente al rimpatrio, sempreché sussistano tutti i requisiti richiesti dalla norma, è possibile rientrare nel regime di cui all'articolo 16 a partire dal periodo d'imposta 2017 e per i quattro periodi di imposta successivi. Nel caso di specie però, non avendo l'istante datone comunicazione al proprio datore di lavoro né per il periodo d'imposta 2017, né per il periodo d'imposta 2018 e non avendo richiesto l'agevolazione nemmeno nei modelli dichiarativi, gli è preclusa l'agevolazione per i periodi d'imposta 2017 e 2018. L'istante potrà invece fruire del regime in esame per i restanti tre periodi di imposta del quinquennio agevolabile perché non costituisce causa ostativa l'aver trasferito la residenza in Italia prima dell'inizio dell'attività lavorativa.

INTERPELLO N. 66 DEL 20/02/2020 – AGEVOLAZIONE “PRIMA CASA” E PERTINENZE

Con il presente interpello, l'istante, unico proprietario di due immobili, un abitativo di categoria A/2 e un'unità immobiliare di categoria C/6 ad uso autorimessa, acquistati usufruendo delle agevolazioni fiscali previste dall'art. 1, nota 2-bis della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986, intende acquistare una ulteriore unità immobiliare a uso autorimessa, categoria catastale C/6 contigua e confinante a quella già di sua proprietà: volendo procedere alla fusione dei due immobili della stessa categoria, chiede di sapere se per l'acquisto possa usufruire nuovamente delle agevolazioni fiscali. L'Agenzia delle entrate, ribadendo che l'agevolazione “prima casa” è ammessa limitatamente a una sola pertinenza per ciascuna categoria, chiarisce che non è possibile fruire dell'agevolazione per il secondo box pertinenziale anche se si tratta di pertinenza attigua e se il contribuente si obbliga a unirle materialmente al Catasto.

INTERPELLO N. 71 DEL 21/02/2020 – BENI FINITI E IVA IN EDILIZIA

L'istante, società che svolge l'attività di commercio all'ingrosso di balconi, recinzioni, tettoie e che intende iniziare a svolgere anche l'attività di commercio al dettaglio con posa in opera dei sopra menzionati prodotti, tramite affidamento dei relativi lavori di montaggio a imprese specializzate, chiede chiarimenti circa l'applicazione delle aliquote Iva ridotte riguardanti i "beni finiti".

L'Agenzia delle entrate chiarisce che, i beni quali ringhiere per balconi complete di ogni elemento, ringhiere per recinzione complete di ogni elemento, tettoie per balconi e terrazze che vengono montate sul pavimento e sulla facciata dell'edificio, possono rientrare nella categoria dei "beni finiti" e beneficiare delle aliquote ridotte nella misura del 4% e del 10% qualora mantengano una propria individualità e autonomia funzionale e conseguentemente siano sostituibili in modo assolutamente autonomo dalla struttura della quale fanno parte senza perdere le proprie caratteristiche.

INTERPELLO N. 79 DEL 27/02/2020 – AGEVOLAZIONI IVA DISABILI

Con il presente interpello, l'istante, in qualità di esercente la patria potestà del figlio minore, chiede chiarimenti circa la possibilità di fruire dell'aliquota Iva ridotta al 4% per l'acquisto di veicoli adattati ai disabili in condizioni di ridotte o impedito capacità motorie. L'istante dichiara che al figlio è stata riconosciuta l'invalidità civile ai sensi dell'art. 20, co. 1, della Legge n. 102 del 2009 con conseguente riconoscimento dell'indennità di accompagnamento ma, non è stata riconosciuta al figlio il requisito di cui all'art. 4 del D.L. 9 febbraio 2012 n. 5 che riguarda solo ed esclusivamente la riduzione delle capacità motorie. L'Agenzia delle entrate, precisa che è possibile prescindere dall'accertamento formale della commissione medica per fruire dell'acquisto agevolato dei veicoli destinati a disabili qualora i soggetti abbiano già ottenuto il certificato di invalidità da parte di altre commissioni mediche pubbliche, quale, nella fattispecie, quella che ha riconosciuto l'indennità di accompagnamento.

INTERPELLO N. 81 DEL 27/02/2020 – DICHIARAZIONE IVA E IVA RATEIZZATA

L'Agenzia delle entrate torna con il presente interpello a fornire chiarimenti circa la corretta compilazione della dichiarazione Iva annuale in caso di mancati versamenti Iva periodici già richiesti dall'Agenzia e rateizzati. Nel caso in cui infatti un contribuente abbia ricevuto un avviso di liquidazione ai sensi dell'art. 54-bis del D.P.R. n. 633 del 1972 e abbia rateizzato l'importo dovuto e richiesto, deve indicare in dichiarazione Iva annuale solo la parte effettivamente versata sino all'invio della dichiarazione annuale Iva. Il pagamento delle rate successive, nel corso degli anni corrispondenti al piano di rateazione, comporterà l'emersione di un credito Iva da indicare nella dichiarazione annuale di ciascun anno nel nuovo quadro VQ per consentire la determinazione del credito maturato a seguito di versamenti di Iva periodica non spontanei. L'importo così individuato, confluendo nel rigo VL12, anch'esso di nuova istituzione, concorre alla determinazione del credito IVA annuale.

L'Approfondimento – 3

Ritenute sugli appalti: la nuova disciplina introdotta dal Decreto Fiscale 2020

di Nicola Moro

PREMESSA

Tra le varie novità contenute nel Decreto Fiscale 2020 (D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157), una delle più controverse e, per certi versi, ancora oggi fonte di dubbi e incertezze, è rappresentata dalla rivisitazione della disciplina relativa alle ritenute su appalti e subappalti *labour intensive* (a prevalente utilizzo di manodopera).

Il riferimento è l'art. 4 del Decreto Fiscale, il quale ha introdotto, nell'ambito del D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, l'articolo 17-*bis*, rubricato "Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del *reverse charge* per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera".

L'art. 17-*bis* in parola interviene in alcuni settori ritenuti particolarmente critici introducendo una serie di adempimenti in capo a committenti e appaltatori, con i primi che, nella sostanza, assumono la veste di verificatori del regolare assolvimento degli obblighi fiscali e contributivi da parte dei secondi.

Tuttavia, se gli obiettivi della norma – ovvero l'inibizione dell'omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali e il contrasto delle false compensazioni – possono senz'altro dirsi apprezzabili, le modalità attraverso cui raggiungere tali obiettivi lasciano invece alquanto perplessi e ciò sia dal punto di vista dei contribuenti sia, anche e forse soprattutto, da quello dei professionisti che dovrebbero garantire loro una corretta assistenza.

Peraltro, al tentativo di addivenire ad una disciplina simile si è assistito già nel 2006, quando i commi 28 e seguenti dell'art. 35 del D. L. n. 223/2006 introdussero la responsabilità solidale tra appaltatore e subappaltatore per il versamento delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente. L'applicazione della disposizione in parola, tuttavia, è stata dapprima rinviata e, poi, abbandonata.

Il presente contributo si pone il duplice obiettivo di analizzare le modifiche intervenute e di cogliere gli aspetti più critici della disciplina, entrata in vigore il 1° gennaio 2020 e pertanto ad oggi pienamente e doverosamente applicabile da tutte quelle imprese che rientrano nei parametri previsti dalla norma.

LA RATIO LEGIS DELLA NORMA

Come già anticipato nelle righe sopra, e come chiaramente affermato dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare 1/E del 12 febbraio 2020 (d'ora in avanti anche solo Circolare), la novella disciplina di cui all'art. 17-*bis* nasce dall'esigenza di contrastare l'omesso o insufficiente versamento, anche mediante l'indebita compensazione, delle ritenute fiscali e dei contributi previdenziali e assistenziali sui redditi da lavoro dipendente.

La Circolare individua anche i soggetti che maggiormente si prestano ad essere coinvolti nel fenomeno evasivo sopra descritto: si tratta di imprese che operano in qualità di appaltatori in vari settori economici caratterizzati dal rilevante utilizzo di manodopera e dalla conseguente presenza di debiti erariali e nei confronti degli istituti di previdenza ed assicurazione derivanti dalle retribuzioni da corrispondere ai dipendenti.

Nello specifico, la condotta evasiva consiste nella sistematica omissione del versamento dell'IVA, oppure nell'utilizzo di fatture false al fine di abbattere il debito IVA attraverso il meccanismo della compensazione ex art. 17 del D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241. Tali condotte, associate alla detrazione da parte del committente, determinano il c.d. "salto d'imposta".

Il mancato introito per le casse dello Stato, peraltro, non è l'unica distorsione cui si assiste nelle fattispecie descritte: i risparmi fiscali ottenuti dalle imprese appaltatrici "meno *compliance*", infatti, consentono loro di offrire i propri servizi a prezzi maggiormente competitivi, con effetti facilmente immaginabili in termini di concorrenza.

L'AMBITO SOGGETTIVO

La Circolare è intervenuta sgombrando il campo da una serie di dubbi interpretativi circa i soggetti tenuti ad applicare la norma, imperniata attorno alla figura del committente.

È sin d'ora opportuno precisare (e di tale precisazione si invita il lettore a tener conto lungo tutto il presente approfondimento) che la definizione di committente deve essere vista da una prospettiva più ampia: tutti i soggetti che presentano le caratteristiche di seguito descritte possono ricoprire il ruolo di committente. Pertanto, il committente nei confronti dell'appaltatore, l'appaltatore nei confronti del subappaltatore e, in generale, tutti i soggetti che lungo la "catena" intervengono in qualità di committenti, rientrano potenzialmente nell'ambito di applicazione del comma 1 dell'art. 17-*bis*.

In primo luogo, per ricoprire la qualifica di committente soggetto alla disciplina di cui all'art. 17-*bis*, comma 1, occorre essere residenti ai fini delle imposte sui redditi nel territorio dello Stato. La qualifica di soggetto residente, lo si ricorda, è data dagli articoli 2 (soggetti passivi ai fini IRPEF) e 73 (soggetti passivi ai fini IRES) del TUIR. Sono perciò chiaramente esclusi dall'ambito di applicazione della disposizione in esame i soggetti non residenti i quali non dispongano di una stabile organizzazione in Italia, ovvero di una sede fissa di affari per mezzo della quale operare sul territorio dello Stato.

Affinché la norma espliciti i propri effetti, poi, è necessario rientrare tra i soggetti che fungono da sostituti d'imposta nell'ambito delle ritenute su redditi di lavoro dipendente individuati dall'art. 23 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600:

- società ed enti di cui all'art. 73, comma 1, del TUIR;
- società e associazioni di cui all'art. 5 del TUIR;
- persone fisiche che esercitano imprese commerciali, imprese agricole, arti e professioni;
- curatori fallimentari e commissari liquidatori;

L'art. 23 del D.P.R. 600/1973 annovera tra i soggetti deputati ad operare ritenute su redditi da lavoro dipendente anche i condomini, i quali, tuttavia, sono esclusi dall'ambito di applicazione dell'art. 17-*bis* in quanto, non potendo esercitare attività d'impresa, agricola o professionale, non detengono beni strumentali. Per lo stesso motivo sono esclusi dalla disciplina in esame gli enti non commerciali (enti pubblici, associazioni, trust ecc.) limitatamente alla parte di attività non commerciale da questi svolta.

Sono altresì escluse dall'ambito della disciplina di cui all'art. 17-*bis* sia le società semplici che non esercitano attività d'impresa o agricola o arti o professioni, sia le persone fisiche che non agiscono nell'ambito di attività imprenditoriali o professionali (c.d. privati), i quali non hanno la qualifica di sostituti d'imposta.

L'AMBITO OGGETTIVO

Dopo aver delineato le caratteristiche soggettive al ricorrere delle quali si rientra potenzialmente nell'ambito applicativo del nuovo art. 17-*bis* del D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, si rende necessario definire i presupposti di carattere oggettivo (c.d. presupposti di applicabilità) che, se riscontrati, rendono la norma effettivamente applicabile, fatte salve le cause di esonero previste dal comma 5 del medesimo articolo e di cui si discorrerà in seguito.

I presupposti di applicabilità riguardano in particolare le caratteristiche del rapporto negoziale stipulato tra il committente e l'appaltatore.

Innanzitutto, a regolare il rapporto tra committente e appaltatore vi può essere un contratto di appalto, di subappalto, di affidamento a soggetti consorziati oppure un rapporto negoziale diversamente denominato.

La *ratio* di una simile previsione è quella di garantire rilevanza, ai fini dell'applicabilità della disciplina, non tanto al *nomen iuris* (cioè al "titolo del contratto") attribuito dalle parti ai loro rapporti negoziali, quanto piuttosto all'effettivo ricorrere degli altri presupposti applicativi della norma. A titolo esemplificativo, pertanto, rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 17-*bis* anche il contratto di cessione di beni con posa in opera. Non rientrano nel campo applicativo della norma, invece, i contratti di somministrazione di lavoro stipulati ai sensi dell'articolo 30 del D. Lgs. 15 giugno 2015, n. 81, così come non vi rientrano le altre tipologie di contratti aventi ad oggetto la fornitura di manodopera posta in essere da soggetti espressamente autorizzati in base a leggi speciali.

Il rapporto negoziale come sopra delineato deve prevedere l'affidamento ad un'impresa del compimento di una o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore ad euro 200.000,00.

La previsione di una soglia quantitativa (200.000 euro) ha la funzione di temperare, da un lato, la necessità di evitare gravosi adempimenti relativamente ai contratti caratterizzati da corrispettivi "meno rilevanti" e, dall'altro lato, la volontà di contrastare le pratiche illecite che provocano maggiori danni in capo all'Erario in termini di mancate entrate.

Per esigenze di semplificazione e per conferire elementi di certezza, l'arco temporale su cui calcolare la soglia dei 200.000,00 euro è l'anno solare, cioè il periodo che va dal 1° gennaio al 31 dicembre, prendendo a riferimento i mesi e non i giorni. Per i contratti di durata annuale o pluriennale che presentino un prezzo predeterminato, si procederà al calcolo attraverso un meccanismo di *pro-rata temporis*, mentre per i contratti che non prevedono prezzi o scadenze predeterminati si seguirà un criterio di cassa e i relativi obblighi decorreranno a partire dal superamento della soglia di 200.000,00 euro su base annua di pagamenti effettuati dal committente all'affidatario e cesseranno alla scadenza dei contratti.

La circolare propone i seguenti esempi:

Esempio 1

*Si pensi al caso in cui il committente A stipuli un contratto di durata annuale con l'impresa B il 16 febbraio 2020 con scadenza 15 febbraio 2021 che prevede un prezzo di 300.000 euro al netto dell'IVA. In base al meccanismo del pro-rata temporis, all'anno 2020 sono imputabili euro 250.000 ($300.000 * 10/12$) e all'anno 2021 sono imputabili i restanti 50.000 euro; gli obblighi previsti dall'articolo 17-bis decorreranno in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogare dopo il 1° marzo 2020 e cesseranno il 15 febbraio 2021.*

Esempio 2

Si consideri il differente caso in cui il 14 febbraio 2020 sia stipulato un contratto con scadenza 13 febbraio 2021 che prevede un prezzo di 100.000 euro al netto dell'IVA e il 16 giugno 2020 sia stipulato un nuovo contratto con scadenza 15 giugno 2021 che prevede un prezzo di 200.000 euro al netto dell'IVA (o sia concordata una modifica contrattuale che proroga la scadenza al 15 giugno 2021 e prevede un prezzo aggiuntivo di 200.000 euro al netto dell'IVA).

In base al meccanismo del pro-rata temporis:

- *alla data del 14 febbraio 2020 all'anno 2020 sono imputabili euro 91.667 (euro $100.000 * 11/12$) e all'anno 2021 sono imputabili i restanti euro 8.333;*

- *alla data del 16 giugno 2020 all'anno 2020 ai 91.667 euro già imputati vanno sommati ulteriori euro 100.000 (euro 200.000 * 6/12) e all'anno 2021 oltre ai 8.333 euro già imputati vanno sommati ulteriori euro 100.000 (euro 200.000 * 6/12).*

In questo caso, non troverà applicazione l'articolo 17-bis, non essendo superata la soglia di 200.000 euro né alla data del 14 febbraio 2020 né alla data del 16 giugno 2020.

Esempio 3

Si pensi al caso in cui il committente A stipuli un contratto con l'impresa B il 1° luglio 2020 con scadenza 31 dicembre 2022 che prevede un prezzo complessivo di 600.000 euro al netto dell'IVA. In base al meccanismo del pro-rata temporis, la soglia di 200.000 euro su base annua è superata a decorrere dal 1° gennaio 2021 (120.000 euro sono imputabili all'anno 2020, 240.000 euro sono imputabili all'anno 2021 e 240.000 euro sono imputabili all'anno 2022); gli obblighi previsti dall'articolo 17-bis decorreranno in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogare dopo il 1° gennaio 2021 e cesseranno il 31 dicembre 2022.

Esempio n. 4

Si consideri il differente caso in cui il 1° luglio 2020 sia stipulato un contratto con scadenza 31 dicembre 2022 che prevede un prezzo di 200.000 euro al netto dell'IVA e il 1° luglio 2021 sia stipulato un nuovo contratto sempre con scadenza 31 dicembre 2022 che prevede un prezzo di 400.000 euro al netto dell'IVA (o, in alternativa, sia concordata una modifica contrattuale che prevede un prezzo aggiuntivo di 400.000 euro); in base al meccanismo del pro-rata temporis la soglia di 200.000 euro su base annua è superata a decorrere dal 1° luglio 2021.

*Infatti, al 1° luglio 2020, in base al meccanismo del pro-rata temporis, il prezzo è così ripartito: 40.000 euro sono imputabili all'anno 2020 (euro 200.000 * 6/30), 80.000 euro sono imputabili all'anno 2021 (euro 200.000 * 12/30) e 80.000 euro sono imputabili all'anno 2022 (euro 200.000 * 12/30). In questo caso non risulta superata la soglia di 200.000 euro annui per tutti i tre anni.*

*Tuttavia, il 1° luglio 2021 occorre procedere al ricalcolo del pro-rata temporis, senza però che si verifichi un effetto retroattivo. Per l'anno 2021 il prezzo complessivo su base annua dei due contratti sarà pari a: 80.000 euro già imputati all'anno 2021 relativi al contratto stipulato il 1° luglio 2020 cui si aggiungeranno euro 133.333 (euro 400.000 * 6/18) imputabili al 2021 relativi al contratto stipulato il 1° luglio 2021 (o alla modifica contrattuale). Per l'anno 2022 il prezzo complessivo su base annua dei due contratti sarà pari a: 80.000 euro già imputati all'anno 2022 relativi al contratto stipulato il 1° luglio 2020 cui si aggiungeranno euro 266.667 (euro 400.000 * 12/18) imputabili al 2022 relativi al contratto stipulato il 1° luglio 2021 (o alla modifica contrattuale).*

Gli obblighi previsti dall'articolo 17-bis decorreranno in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogare dopo il 1° luglio 2021 e cesseranno il 31 dicembre 2022.

Esempio 5

Si pensi al caso in cui il committente A stipuli un contratto con l'impresa B il 1° marzo 2020 con scadenza 28 febbraio 2022 che non prevede un prezzo predeterminato. In questo caso, gli obblighi previsti dall'articolo 17-bis decorreranno in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogare dopo il superamento dei pagamenti da A in favore di B della soglia di 200.000 euro e cesseranno il 28 febbraio 2022.

La Circolare si è premurata di affermare come, al fine di evitare facili aggiramenti della soglia dei 200.000,00 euro mediante il frazionamento dell'affidamento di opere o servizi in più sub-affidamenti di importi inferiori, tale soglia debba essere verificata unicamente nel rapporto tra originario committente, anche se non rientrante nell'ambito di applicazione della norma in esame, e affidatario. Gli altri presupposti, invece, dovranno essere oggetto di verifica da parte di ciascun soggetto che, lungo la "catena", riveste il ruolo di committente.

Dal momento che il compimento di opere e/o servizi deve essere affidato «ad un'impresa», si può allora affermare che restano esclusi dalla disciplina in esame i contratti d'opera di cui all'articolo 2222 cod. civ. stipulati con esercenti arti e professioni. D'altro canto, possono rientrarvi i contratti d'opera stipulati con imprese.

La normativa in esame si rende applicabile ai contratti *labour intensive*, ovvero a quei contratti nei quali risulta prevalente l'utilizzo di manodopera.

Al fine di determinare la prevalenza è necessario verificare il risultato di un rapporto che vede, al numeratore, il costo delle retribuzioni lorde riferite ai soli percettori di reddito di lavoro dipendente e assimilato, e, al denominatore, il prezzo complessivo dell'opera o del servizio. Ovviamente, se il risultato del rapporto è maggiore di 0,5 (50%) il criterio della prevalenza si intende soddisfatto.

Occorre peraltro prestare attenzione al fatto che nel concetto di "manodopera" vanno ricompresi, oltre ai lavoratori inquadrati come lavoratori dipendenti o come soggetti percettori di reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, anche i lavoratori formalmente inquadrati in altro modo, ma nei fatti prestatori di attività, manuale e/o intellettuale, alle dipendenze del committente.

Il prevalente utilizzo di manodopera deve avvenire presso le sedi di attività del committente, coincidenti con tutte le sedi destinate allo svolgimento della sua attività imprenditoriale o agricola o professionale. Tra queste, quindi, vi rientrano la sede legale, le sedi operative, i cantieri, i terreni in cui il committente svolge l'attività agricola e, in generale, ogni altro luogo dove quest'ultimo svolge la sua attività d'impresa.

Infine, la normativa in esame si rende applicabile qualora, nell'esecuzione del contratto, l'appaltatore utilizzi beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma (proprietà, possesso, detenzione), essenziali per l'esecuzione dell'opera o del servizio.

Volendo riassumere e schematizzare, la normativa in esame si applica qualora il contratto tra committente e appaltatore preveda congiuntamente:

- l'affidamento all'appaltatore del compimento di opere o servizi tramite rapporti negoziali comunque denominati;
- un importo complessivo annuo superiore a euro 200.000,00;
- il prevalente utilizzo di manodopera (*labour intensive*);
- presso le sedi di attività del committente;
- l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma, essenziali per l'esecuzione dell'opera o del servizio.

GLI ADEMPIMENTI PREVISTI DALLA NORMA

Identificati i soggetti destinatari e i presupposti di applicabilità della disciplina, le righe che seguono passeranno in rassegna gli adempimenti previsti in capo a committenti e appaltatori.

In primo luogo, le imprese appaltatrici sono obbligate al versamento delle ritenute con distinte deleghe per ciascun committente e, come indicato espressamente dalla norma, senza possibilità di compensazione.

Se la norma in esame avesse effettivamente portata generale, il divieto assoluto di compensazione avrebbe il distorsivo effetto di impedire il recupero di crediti che possono essere utilizzati in compensazione esclusivamente tramite modello F24 destinato al pagamento delle ritenute operate a carico dei percipienti.

Ed infatti, come chiarito anche dalla Circolare, il divieto di compensazione deve necessariamente essere coordinato con le altre disposizioni dell'ordinamento in tema di utilizzo dei crediti in compensazione. Pertanto, il divieto di compensazione di cui al comma 1 dell'art. 17-*bis* non è applicabile per i crediti maturati dall'impresa in qualità di sostituto d'imposta quali, ad esempio, le eccedenze di versamento o di ritenute o il c.d. bonus Renzi.

Come si è già avuto modo di anticipare, ai committenti è demandata, di fatto, una funzione di controllo sulla corretta esecuzione e sul versamento delle ritenute operate dall'impresa appaltatrice ai lavoratori impiegati nell'ambito degli appalti.

L'art. 17-*bis*, infatti, prevede l'obbligo per il committente di richiedere all'impresa appaltatrice, obbligata a rilasciarle, copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute trattenute dall'impresa appaltatrice ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio.

Oltre a fornire copia degli F24 quietanzati entro i 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza prevista, entro il medesimo arco temporale l'impresa appaltatrice è tenuta a consegnare al committente e, per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice, un elenco nominativo di tutti i lavoratori, identificati mediante codice fiscale, impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere o servizi affidati dal committente, con il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun percipiente in esecuzione dell'opera o del servizio affidato, l'ammontare della retribuzione corrisposta al dipendente collegata a tale prestazione e il dettaglio delle ritenute fiscali eseguite nel mese precedente nei confronti di tale lavoratore, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente.

Qualora l'impresa appaltatrice non provveda alla trasmissione della documentazione, oppure qualora risulti l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa, il committente è tenuto a sospendere, sino al perdurare dell'inadempimento, il pagamento dei corrispettivi maturati fino alla concorrenza del 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio (in caso di mancato invio della documentazione), o del minore importo dovuto dall'impresa per le ritenute non versate (in caso di omesso o insufficiente versamento), dandone inoltre comunicazione all'Agenzia delle Entrate entro 90 giorni dal verificarsi dell'inadempimento.

All'impresa appaltatrice è preclusa ogni azione esecutiva finalizzata al soddisfacimento del credito il cui pagamento è stato sospeso, fino a quando non sia stato eseguito il versamento delle ritenute.

La Circolare è intervenuta sul tema delle verifiche cui è tenuto il committente (per la verità andando ben oltre il tenore letterale della norma), chiarendone il livello di incisività e precisando che il committente non può limitarsi ad un controllo meramente formale della documentazione cartolare ricevuta dall'appaltatore.

In particolare, il controllo da parte del committente potrà essere considerato idoneo solamente dopo aver verificato che:

- 1) la retribuzione oraria corrisposta a ciascun lavoratore non sia "manifestamente incongrua" rispetto all'opera prestata;
- 2) le ritenute fiscali per ciascun lavoratore non siano "manifestamente incongrue" rispetto all'ammontare della relativa retribuzione corrisposta (criterio che si intenderà rispettato nel caso in cui le ritenute siano superiori al 15% della retribuzione imponibile ai fini fiscali);

- 3) le ritenute fiscali non siano state versate compensando crediti che non rientrino tra quelli previsti come compensabili per tali versamenti (senza la necessità di verificare la spettanza e la congruità dei crediti utilizzati in compensazione).

LE CAUSE DI ESONERO

Il comma 5 dell'articolo 17-*bis* prevede delle condizioni al verificarsi delle quali l'applicazione dell'intera disciplina in esame viene esclusa.

Affinché tale esclusione possa verificarsi è necessario che le imprese appaltatrici comunichino al committente, allegando apposita certificazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate (il c.d. DURF, Documento Unico di Regolarità Fiscale) riferita all'ultimo giorno del mese precedente a quello di scadenza del pagamento delle ritenute, la sussistenza dei seguenti requisiti in capo alle imprese appaltatrici stesse:

- risultino in attività da almeno 3 anni;
- siano in regola con gli obblighi dichiarativi;
- abbiano eseguito, nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio, complessivi versamenti registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime. A tal fine, si rende necessario verificare il risultato del rapporto che vede, al numeratore, i complessivi versamenti effettuati tramite modello F24 per tributi, contributi e premi assicurativi INAIL (al lordo dei crediti compensati) nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio, e, al denominatore, i ricavi o compensi complessivi risultanti dalle dichiarazioni presentate nel medesimo triennio;
- non abbiano iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito affidati agli agenti della riscossione relativi alle imposte sui redditi, all'IRAP, alle ritenute e ai contributi previdenziali per importi superiori a €50.000,00 per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione (sono escluse le somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza).

Il DURF ha validità di quattro mesi dalla data del rilascio, trascorsi i quali dovrà essere inoltrata una nuova richiesta di rilascio.

LE SANZIONI

Al committente che ometta la verifica, la sospensione dei pagamenti e la segnalazione all'Agenzia delle Entrate, si rende applicabile una sanzione pari a quella irrogata all'impresa appaltatrice per la mancata esecuzione delle ritenute e/o per il parziale o totale mancato versamento delle stesse.

Le sanzioni sono quelle previste dall'art. 14 del D. Lgs 471/97 nel caso di mancata esecuzione delle ritenute (20% degli importi non trattenuti) e dall'art. 13 del medesimo decreto nel caso di mancato versamento (30% dell'importo non versato).

L'Agenzia delle Entrate, con la già citata Circolare, ha specificato che le sanzioni si applicano esclusivamente qualora l'impresa appaltatrice abbia effettivamente commesso le violazioni e le siano state irrogate le correlate sanzioni. Inoltre, la sanzione in capo al committente non è dovuta qualora l'impresa appaltatrice abbia correttamente assolto gli obblighi attraverso il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso prima della contestazione da parte degli organi preposti al controllo.

Inoltre, considerato il fatto che la normativa in esame ha lo scopo di inibire l'omesso o l'insufficiente versamento di ritenute, la Circolare ha anche chiarito che se l'inadempimento dell'appaltatore riguarda la sola parte documentale (ad es. il mancato invio dei nominativi dei lavoratori) a fronte di ritenute correttamente determinate, eseguite e versate, il committente non può divenire destinatario di penalità pecuniarie.

La Circolare ha poi chiarito che non rientrano nell'ambito di applicazione della disciplina in esame le altre violazioni tributarie perpetrate dall'impresa appaltatrice non espressamente menzionate quale, ad esempio, la violazione degli obblighi dichiarativi in qualità di sostituto d'imposta di cui all'art. 2 del D. Lgs. n. 471/97.

Sempre in tema di sanzioni, la Circolare ha specificato che nei primi mesi di applicazione della norma (e, in ogni caso, non oltre il 30 aprile 2020), all'impresa appaltatrice la quale abbia correttamente determinato ed effettuato i versamenti delle ritenute fiscali senza però utilizzare per ciascun committente distinte deleghe non sarà contestata la violazione.

I FATTORI DI CRITICITÀ

Numerosi sono gli elementi di criticità che accompagnano la disciplina in esame, a partire dalle tempistiche con cui è stata introdotta.

La norma, pubblicata in Gazzetta Ufficiale il 24 dicembre 2019 ed entrata in vigore il successivo 1° gennaio, ha offerto un lasso temporale fin troppo breve per permettere ad imprese, *software house* e, soprattutto, professionisti di organizzare il proprio lavoro coerentemente rispetto ad una disciplina complessa e che richiede cambiamenti gestionali di non poco conto.

Peraltro, preme sottolineare come siffatto breve lasso temporale pare possa dirsi censurabile dal punto di vista dei diritti del contribuente. L'art. 3, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente, infatti, postula che *“in ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti”*.

Sul punto, da più parti, ed in particolare per mezzo di Marina Calderone, Presidente del Consiglio Nazionale Ordine dei Consulenti, si è sostenuta, *in primis*, l'esigenza di posticipare la decorrenza della disciplina in esame almeno al 1° aprile 2020, al fine di consentire l'organizzazione di adempimenti complessi e di difficile attuazione, e, inoltre, la necessità di accelerare il rilascio da parte dell'Agenzia delle Entrate del DURF. Richieste che, pare, siano rimaste inascoltate.

Tutti gli adempimenti previsti dalla normativa e analizzati nelle righe precedenti trovano applicazione dal 1° gennaio 2020 con riferimento anche ai contratti stipulati in un momento antecedente a tale data. Per questi ultimi, un possibile profilo di criticità può essere individuato nei costi amministrativi inizialmente non previsti che le imprese appaltatrici si trovano oggi nella condizione di dover sopportare.

Il rispetto della disciplina in esame, infatti, comporta inevitabilmente il sostenimento di costi finalizzati a garantire una struttura in grado di ottemperare a tutti gli adempimenti richiesti, con il rischio di veder diminuire o, peggio, abbattere in toto, il margine di profitto dell'impresa appaltatrice.

Altro punto critico della normativa riguarda la potenziale barriera all'entrata che la normativa crea per le imprese con meno di 3 anni di attività alle spalle (c.d. *start-up*), in quanto ad esse è precluso l'ottenimento del DURF. Tali imprese, infatti, saranno costrette a sostenere i costi amministrativi di cui si è detto sopra; costi che, al contrario, le imprese in attività da 3 o più anni hanno quantomeno la possibilità di evitare.

È poi il caso di soffermarsi sulla problematica che può scaturire nei rapporti a “catena”, ovvero quelli che vedono coinvolti più soggetti, come ad esempio il caso in cui vi siano committente, appaltatore e subappaltatore: cosa accade se è il subappaltatore a non adempiere ai suoi obblighi di versamento e di rendicontazione?

In tale ipotesi il committente è tenuto a sospendere, sino al perdurare dell'inadempimento, il pagamento dei corrispettivi maturati, provocando un danno ingiusto in capo all'appaltatore, il quale nulla ha omesso o posto in essere per essere destinatario di conseguenze sfavorevoli.

Infine, ci si chiede se sia corretto demandare al contribuente (nel caso di specie il committente), gravandolo di un adempimento e sanzionandolo in caso di inadempimento, la funzione di controllo del corretto adempimento di obblighi fiscali da parte di un terzo soggetto (nel caso di specie l'appaltatore). La funzione di controllo, infatti, dovrebbe rientrare tra i compiti istituzionali affidati all'Agenzia delle Entrate e alla Guardia di Finanza.

L'angolo Giuridico

La nullità selettiva nei contratti d'investimento

di Oscar Ugo

In via generale, per una migliore comprensione delle questioni sottese alla presente trattazione, deve premettersi che l'art. 23 del d.lgs. n. 58/1998 (cd. T.U.F.²) impone che i contratti relativi alla prestazione dei servizi di investimento siano redatti in forma scritta, con obbligo di consegna di una copia ai risparmiatori. In caso contrario, il contratto è nullo, invalidità che può essere fatta valere soltanto dall'investitore, trattandosi di nullità relativa.

Come noto, la nullità rappresenta la più grave sanzione negoziale comminata dall'ordinamento, ed è disciplinata dagli articoli 1418 ss. del Codice Civile.

Trattasi, in particolare, di invalidità "genetica" che si palesa nel caso di (i) contrasto con norme imperative poste a tutela di interessi generali (1° comma), (ii) mancanza o vizio dei requisiti essenziali del contratto ex art. 1325 c.c., nonché motivo illecito determinante comune ad entrambi i contraenti, e, infine, (iii) negli altri casi previsti dalla legge.

La nullità impone che il contratto affetto da tale patologia sia escluso quanto prima dal traffico giuridico e determina i cd. effetti restitutori, venendo a mancare la causa giustificativa delle rispettive attribuzioni patrimoniali eseguite in forza del contratto nullo: l'azione volta a far accertare la nullità di un contratto è imprescrittibile e può essere fatta valere da chiunque vi abbia interesse e, nondimeno, tale forma di invalidità può essere anche rilevata d'ufficio dal Giudice.

²In via generale, il Testo Unico della Finanza disciplina in maniera organica le interazioni tra soggetti che operano sul mercato finanziario, regolando i principali aspetti dell'intermediazione finanziaria. Mediante lo stesso il legislatore ha voluto ordinare e coordinare le disposizioni in materia di mercati e di intermediazione finanziaria, rinviando alla normativa secondaria la disciplina degli aspetti tecnici relativi a determinati soggetti od attività. È suddiviso in sei parti: disposizioni comuni, disciplina degli intermediari, disciplina dei mercati, disciplina degli emittenti, sanzioni, disposizioni transitorie e finali. Nel tempo è stato integrato con le direttive e i regolamenti emanati dall'Unione Europea ed è stato oggetto di numerose modifiche.

Tuttavia, è circostanza nota che la disciplina generale prevista dal Codice Civile non sia più la sola ad affrontare il tema della nullità del contratto: successivi interventi normativi, infatti, hanno introdotto forme speciali di nullità e, in particolare, ai fini che qui interessano, le nullità di protezione. Le nullità di protezione trovano il loro ambito applicativo nei contratti asimmetrici³, a favore della sola parte ritenuta debole, sul piano economico, giuridico o informativo.

Può dirsi che la nullità di protezione sia accordata al singolo soggetto – rappresentato, nell'ipotesi in esame, dall'investitore – quale esponente di una categoria sociale meritevole di particolare tutela, rappresentando, quindi, come la nullità prevista dall'art. 1418 c.c., un rimedio posto a tutela di interessi generali⁴.

Ricondotta la nullità di cui all'art. 23 T.U.F. nell'alveo delle nullità di protezione, quale forma di tutela del risparmiatore – cui solo sarebbe rimessa la scelta, pertanto, circa la sopravvivenza o meno del negozio concluso – a fronte di eventuali abusi dell'intermediario, deve specificarsi, in primo luogo, come non vi siano dubbi riguardo all'applicazione di tale disposizione al cosiddetto contratto quadro di intermediazione finanziaria o *master agreement*⁵. Conseguentemente, la mancata stipulazione del contratto quadro in forma scritta – *rectius*, la sua mancata produzione in giudizio da parte dell'intermediario nell'ipotesi di contenzioso – ne determina la nullità.

³ Trattasi di una categoria, di creazione dottrinale, che ricomprende tutti i contratti in cui si “fronteggino” due soggetti di mercato caratterizzati da una significativa differenza di potere contrattuale.

⁴ L'ipotesi “di scuola” di nullità di protezione può essere individuata nell'art. 36 del d. lgs. n. 206/2005 (cd. Codice del Consumo), disposizione che prevede, oltre alla nullità delle clausole considerate vessatorie ai sensi dei precedenti artt. 33 e 34, la nullità delle clausole che, quantunque oggetto di trattativa, abbiano per oggetto o per effetto di: (i) escludere o limitare la responsabilità del professionista in caso di morte o danno alla persona del consumatore, risultante da un fatto o da un'omissione del professionista, (ii) escludere o limitare le azioni del consumatore nei confronti del professionista o di un'altra parte in caso di inadempimento totale o parziale o di adempimento inesatto da parte del professionista, (iii) prevedere l'adesione del consumatore come estesa a clausole che non ha avuto, di fatto, la possibilità di conoscere prima della conclusione del contratto.

⁵ In particolare, il cd. *master agreement* dà origine ad un rapporto continuativo di intermediazione finanziaria, svolgendo la funzione di contratto quadro rispetto alle successive attività negoziali in cui poi si estrinsecherà l'espletamento dei servizi di investimento, stabilendo i servizi forniti dall'intermediario e le loro caratteristiche, la durata del rapporto, le modalità di rinnovo o di modifica del suo contenuto, le modalità con le quali il cliente impartisce ordini o istruzioni all'intermediario, la frequenza, il tipo ed i contenuti della documentazione di rendiconto dell'attività svolta dall'intermediario.

La *vexata questio* oggetto della recente pronuncia delle Sezioni Unite Civili della Corte di Cassazione n. 28314 del 4 novembre 2019 riguarda la nullità degli ordini di acquisto di strumenti finanziari derivante dal difetto di forma scritta del contratto quadro di intermediazione finanziaria, e, nello specifico, l'eventuale facoltà dell'investitore di limitare gli effetti della nullità soltanto ad alcuni ordini di acquisto tra quelli disposti in esecuzione del medesimo *master agreement*, secondo la propria libera scelta.

In particolare, il punto controverso dell'ordinanza di rimessione della Prima Sezione Civile della Corte di Cassazione riguardava l'esatta determinazione degli effetti e delle conseguenze giuridiche dell'azione volta alla dichiarazione della nullità del contratto quadro, nonché l'estensione, o meno, degli effetti di tale nullità anche alle operazioni che non hanno formato oggetto della domanda giudiziale proposta dal risparmiatore.

Il primo degli orientamenti della giurisprudenza di legittimità richiamati dalle Sezioni Unite deve individuarsi nelle pronunce⁶ che hanno stabilito che il risparmiatore possa "selezionare" il rilievo della nullità e, quindi, invocare l'invalidità soltanto agli ordini di acquisto, disposti in attuazione del contratto quadro, che gli abbiano recato illegittimamente pregiudizio. Ciò sulla scorta della natura protettiva della nullità in questione, posta dall'ordinamento soltanto a presidio dell'interesse del risparmiatore.

Dall'altro lato, secondo diversi interventi della Corte di Cassazione⁷, gli effetti della dichiarazione di nullità si estendevano anche alle operazioni di acquisto che non hanno formato oggetto della domanda giudiziale formulata dal cliente.

Il secondo orientamento in questione, pertanto, si propone di superare le possibili problematiche derivanti dall'utilizzo selettivo della nullità di cui all'art. 23 T.U.F., mediante il quale l'investitore potrebbe tener fermi gli effetti soltanto degli ordini di investimento rivelatisi vantaggiosi, e non di quelli che, al contrario, hanno comportato allo stesso un pregiudizio economico.

Pertanto, nel tentativo di arginare utilizzi distorti ed opportunistici dei rimedi previsti dall'ordinamento, parte della più recente giurisprudenza aveva inteso escludere che dalla nullità del contratto quadro potesse discendere la nullità soltanto degli ordini di acquisto indicati dal risparmiatore e ciò, si evidenzia, sulla scorta dell'unitarietà dei rapporti derivanti dal contratto quadro.

⁶*Ex multis*, Cass. Civ. n. 8395/2016.

⁷Tra le altre, si veda Cass. Civ. n. 6664/2018.

L'orientamento in questione, si evidenzia, ha previsto la possibilità per l'intermediario di opporre la cd. *exceptio doli generalis*⁸ in tutte le ipotesi in cui l'investitore abbia proposto una domanda di nullità "selettiva", eccezione funzionale a pervenire al riequilibrio delle posizioni processuali delle parti, attraverso la disapplicazione dell'art. 23 T.U.F., nei casi in cui la nullità di protezione sia invocata in contrasto con il principio di buona fede contrattuale.

In particolare, la pronuncia delle Sezioni Unite n. 28314/2019 in esame statuisce che, in via generale, l'uso selettivo della nullità del contratto quadro, con riferimento ai successivi ordini di acquisto, non contrasta con lo statuto normativo delle nullità, ma la sua concreta operatività deve essere modulata alla luce del principio di buona fede, secondo un parametro univoco e coerente.

Infatti, a voler ammettere che l'uso selettivo delle nullità di protezione sia da stigmatizzare in sé e per sé seguirebbe un effetto sostanzialmente abrogativo del regime giuridico delle nullità di protezione, implicito nella considerazione della necessaria equivalenza tra uso selettivo delle nullità e violazione del canone di buona fede.

Viceversa, le Sezioni Unite statuiscono come sia necessario, al fine di modulare correttamente il meccanismo di riequilibrio effettivo delle parti contrattuali di fronte all'uso selettivo delle nullità di protezione, procedere al concreto esame degli investimenti complessivamente eseguiti, ponendo in comparazione quelli oggetto dell'azione di nullità con quelli che, invece, ne risultano esclusi, per verificare se permanga un pregiudizio per l'investitore. In caso positivo, deve ritenersi che l'investitore abbia agito coerentemente con la funzione tipica delle nullità protettive: entro il limite del pregiudizio per l'investitore accertato in giudizio, l'azione di nullità non contrasta con il principio di buona fede.

In caso contrario, ovvero nelle ipotesi in cui gli ordini non colpiti dall'azione di nullità abbiano prodotto un rendimento economico superiore al pregiudizio oggetto della domanda giudiziale proposta – relativa agli ordini di acquisto "pregiudizievoli" – l'intermediario può opporre, al solo fine di paralizzare gli effetti della richiesta di dichiarazione di nullità degli ordini "selezionati", l'eccezione di buona fede.

Concludendo, l'intervento della Corte di Cassazione a Sezioni Unite evidenzia come, nell'ipotesi di contenzioso in materia di intermediazione finanziaria, sia necessario affidarsi ad un legale esperto della materia.

⁸In breve, per *exceptio doli generalis* si intende il rimedio generale diretto a precludere l'esercizio fraudolento o sleale dei diritti attribuiti dall'ordinamento.

L'azione in giudizio volta ad ottenere, sulla scorta della nullità per difetto di forma scritta del contratto quadro, la declaratoria della nullità soltanto degli ordini di acquisto degli strumenti finanziari che hanno determinato conseguenze sfavorevoli per l'investitore, può essere paralizzata dall'intermediario in mancanza di una precisa e compiuta valutazione delle complessive operazioni poste in essere in esecuzione del medesimo *master agreement*, con conseguente obbligo di rifusione delle (ingenti) spese legali sostenute dall'intermediario per la propria difesa in giudizio.

Le prossime scadenze



16 marzo 2020

LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO IVA ANNUALE

I soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione annuale IVA, versano, se dovuta, l'imposta a saldo. Versamento telematico

RITENUTE SUI REDDITI DI LAVORO AUTONOMO, DIPENDENTE E SU PROVVIGIONI

Il versamento riguarda le ritenute sugli importi corrisposti il mese precedente. Versamento telematico

REGISTRAZIONE CORRISPETTIVI

Registrazione delle operazioni per le quali sono stati rilasciati lo scontrino o la ricevuta fiscale nel mese precedente

REGISTRAZIONI CONTABILI ASD

Registrazione dei corrispettivi e dei proventi derivanti dall'esercizio dell'attività commerciale del mese precedente da parte delle Associazioni Sportive Dilettantistiche

VERSAMENTO CONTRIBUTI LAVORO DIPENDENTE – INPS

Versamento dei contributi previdenziali e assistenziali. Versamento telematico

VERSAMENTO CONTRIBUTI GESTIONE SEPARATA – INPS

Versamento dei contributi da parte dei committenti titolari di partita IVA. Versamento telematico

TASSA ANNUALE LIBRI CONTABILI E SOCIALI

Versamento della tassa annuale per la vidimazione dei libri e registri sociali delle società di capitali. Versamento telematico

25 marzo 2020

ELENCHI INTRASTAT

Termine per la presentazione telematica degli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente

30 marzo 2020

IMPOSTA DI REGISTRO

Termine ultimo per versare l'imposta di registro sui nuovi contratti di locazione di immobili e di quella inerente ai rinnovi ed alle annualità, in assenza di opzione per il regime della cedolare secca
