

GUARDUCCI LORENZINI & ASSOCIATI

Dottori Commercialisti

Dott. Enrico Guarducci
Dott. Domenico Ciafardoni
Dott. Salvatore Marchese
Dott. Gianluca Bogini
Dott. Giulio Nicolò Campagni

Dott.ssa Valentina Pettirossi
Dott. Nicola Sportolari

Ai Preg.mi
Signori Clienti
Loro Sedi

Circolare n. 28/2019

Perugia, 10 dicembre 2019

Oggetto: Approfondimenti – Disposizioni varie

D.L. 26 OTTOBRE 2019 NR. 124 – COLLEGATO FISCALE (ad oggi ancora non conertito in Legge).

1. Contrasto alle indebite compensazioni (art. 3)

L'art. 3) prevede l'allineamento dei presupposti per l'utilizzo in compensazione dei crediti emergenti dalle dichiarazioni relative alle imposte dirette a quelli già vigenti per i crediti derivanti dalle dichiarazioni IVA e dai modelli IVA TR.

Di conseguenza, affinché si possano utilizzare in compensazione, tramite modello F24, crediti superiori ad Euro 5.000 relativi alle imposte dirette e sostitutive, incombe ora il duplice obbligo di:

- a) attendere il 10[^] giorno successivo a quello di preventiva presentazione della dichiarazione dalla quale emerge il credito, muniti di visto di conformità;
- b) presentare il modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, anche per i soggetti non titolari di partita IVA.

Quanto al punto a) l'obbligo è previsto per tutte le dichiarazioni dei redditi, fatta eccezione per la presentazione del mod. 770.

Quanto al punto sub b), al fine di contrastare le indebite compensazioni, per la trasmissione dei modelli F24 che presentino compensazioni di debiti e crediti, sono divenuti obbligatori i servizi dell'Agenzia delle Entrate (dunque Entratel e Fisconline e non home banking e/o altri messi a disposizione da Banche e Poste) sia con saldo zero che con saldo positivo

L'obbligo è previsto anche per i sostituti d'imposta che hanno maturato crediti verso il Fisco, sussistendo, però, esclusivamente laddove il sostituto abbia la necessità di utilizzare crediti di varia natura (es. eccedenze di versamento delle ritenute, bonus Renzi, crediti derivanti da mod. 730, da modello 770 - eccedenze di versamento di ritenute, ecc.), effettuando compensazioni orizzontali.

Decorrenza: **1° gennaio 2020**. Pertanto la disposizione interessa già i modelli dichiarativi 2020, per il periodo d'imposta 2019, applicandosi ai crediti maturati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019.

Rimane la possibilità di utilizzare in compensazione orizzontale senza limitazioni il credito annuale maturato nel 2019, qualora di importo • €5.000:

- dal 1^ giorno dell'anno successivo la sua maturazione;
- senza presentare preventivamente la dichiarazione annuale dalla quale emerge il credito.

Tabella riepilogativa

VERSAMENTO	SOGGETTO	COMPENSAZIONE	MODALITA' UTILIZZABILE
F24 "A DEBITO" o "A ZERO"	TITOLARE PARTITA IVA	CON COMPENSAZ.	Entratel/fisconline
		----- SENZA COMPENSAZ.	Entratel/fisconline remote / home banking
F24 "A DEBITO" o "A ZERO"	SOGGETTO PRIVATO NO IVA	CON COMPENSAZ.	Entratel/fisconline
		----- SENZA COMPENSAZ.	Entratel/fisconline remote / home banking modello cartaceo

Verifica da parte dell'Agenzia delle Entrate delle compensazioni effettuate

Viene previsto un controllo preventivo sulle compensazioni a rischio, con possibilità di blocco da parte dell'Agenzia che, infatti, è autorizzata a sospendere fino a 30 gg l'esecuzione delle deleghe di pagamento F24 contenenti compensazioni che presentano profili di rischio, al fine del controllo dell'utilizzo del credito.

Se all'esito del controllo il credito risulta correttamente utilizzato, ovvero decorsi i 30 gg, la delega è eseguita le compensazioni e i versamenti sono considerati effettuati alla data stessa della loro effettuazione; diversamente, in caso di compensazioni indebite, la delega di pagamento non è eseguita e i versamenti e le compensazioni si considerano non effettuati. In tale caso, l'Agenzia delle Entrate comunica telematicamente la mancata esecuzione della delega di pagamento al soggetto che ha trasmesso la delega stessa, entro il termine lo stesso termine di 30 gg dedicati al monitoraggio. E' prevista l'applicazione della sanzione di Euro 1.000 per ciascuna delega non eseguita.

2. Modifiche alla disciplina penale-tributaria (art. 39)

Ampia modifica della materia penale tributaria con un generale inasprimento del trattamento sanzionatorio previsto per i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, di cui al D.Lgs. 74/2000.

La riforma della disciplina penale tributaria consiste, sostanzialmente, in un inasprimento delle pene e in una riduzione delle soglie di punibilità; nell'adozione di sanzioni di natura patrimoniale tramite l'applicazione della confisca allargata (art. 240-bis c.p. - confisca del denaro, dei beni o delle altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, o alla propria attività economica) per alcuni reati tributari.

⇒ dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti: l'art. 2, D.Lgs. 74/2000 punisce chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica, in una delle dichiarazioni relative a dette imposte, elementi passivi fittizi.

Ambito di operatività: dichiarazioni Iva al 30 aprile 2020/dichiarazioni infrannuali
dichiarazioni dei redditi 2020 redditi 2019

	Pena prevista ante Decreto fiscale	Pena prevista post Decreto fiscale
Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D.Lgs. 74/2000)	Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni	Reclusione da 4 a 8 anni. Il nuovo comma 2-bis prevede tuttavia che <i>“Se l’ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a € 100.000, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni”</i>

⇒ dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici: l’art. 3, D.Lgs. 74/2000 punisce chiunque, al di fuori dei casi di cui all’art. 2, D.Lgs. 74/2000, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l’accertamento ed indurre in errore l’Amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando congiuntamente, ed in riferimento ad una singola imposta, sono superate le seguenti soglie:

- ✓ Imposta evasa > €30.000
- ✓ Elementi attivi/passivi (ovvero ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all’imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti) > 5% elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque superiori a €1.500.000;
- ✓ Crediti/ritenute fittizi > 5% dell’imposta o comunque a €30.000

Ambito di operatività: dichiarazioni Iva al 30 aprile 2020
dichiarazioni dei redditi 2020 redditi 2019

	Pena prevista ante Decreto fiscale	Pena prevista post Decreto fiscale
Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D.Lgs. 74/2000)	Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni	Reclusione da 3 a 8 anni.

⇒ dichiarazione infedele: l’art. 4, D.Lgs. 74/2000 punisce chiunque, al di fuori dei casi di dichiarazione fraudolenta di cui agli artt. 2 e 3, D.Lgs. 74/2000, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica, in una delle dichiarazioni relative a dette imposte, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando con un riferimento ad un singolo tributo sono superate congiuntamente le seguenti soglie:

- ✓ Imposta evasa > €100.000
- ✓ Elementi attivi/passivi > 10% elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque superiori a € 2.000.000;

Ambito di operatività: dichiarazioni Iva al 30 aprile 2020
dichiarazioni dei redditi 2020 redditi 2019

	Pena prevista ante Decreto fiscale	Pena prevista post Decreto fiscale
Dichiarazione infedele (art. 4 D.Lgs. 74/2000)	Reclusione da 1 anno a 3 anni	Reclusione da 2 a 5 anni.

⇒ omessa dichiarazione del contribuente e del sostituto d'imposta: l'art. 5 D.Lgs. 74/2000 punisce chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, omette di presentare una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, pur obbligato, quando l'imposta riferita a un singolo tributo evasa è superiore alla soglia prevista; analogamente l'art. 5-bis, D.Lgs. 74/2000 punisce con la stessa pena chiunque non presenta, pur obbligato, la dichiarazione di sostituto di imposta.

soglia: **imposta evasa/ritenute non versate > €50.000**

Applicazione della confisca allargata, se l'imposta evasa o le ritenute non versate superano €100.000

Ambito di operatività: tutte le dichiarazioni del sostituto e dei redditi non presentate a ottobre 2019 e a novembre 2019 (al superamento della soglia)

	Pena prevista ante Decreto fiscale	Pena prevista post Decreto fiscale
Omessa dichiarazione (artt. 5 – 5bis 4 D.Lgs. 74/2000)	Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 4 anni	Reclusione da 2 a 6 anni.

⇒ emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti: l'art. 8, D.Lgs. 74/2000 punisce chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

Ambito di operatività: tutte le fatture false emesse successivamente all'entrata in vigore del decreto.

	Pena prevista ante Decreto fiscale	Pena prevista post Decreto fiscale
Emissione fatture false (art. 8 D.Lgs. 74/2000)	Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni	Reclusione da 4 a 8 anni. Attenuante: pena ridotta da 1 anno e 6 mesi a 6 anni se importo non veritiero è inferiore a €100.000

⇒ occultamento o distruzione documentazione contabile: l'art. 10 D.Lgs. 74/2000 punisce l'occultamento o la distruzione totale o parziale, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, di documenti o scritture contabili di cui sia obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari.

Ambito di operatività: tutti gli occultamenti (sottrazione al controllo) dopo l'entrata in vigore della norma ancorché realizzati precedentemente

	Pena prevista ante Decreto fiscale	Pena prevista post Decreto fiscale
Occultamento o distruzione documentazione contabile (art. 10 D.Lgs. 74/2000)	Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni	Reclusione da 3 a 7 anni.

⇒ omesso versamento di ritenute dovute o certificate e omesso versamento Iva: l'art. 10 bis D.Lgs. 74/2000 punisce chiunque non versi, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta, ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione oppure risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti per un ammontare superiore alla soglia prevista. L'art. 10-ter, punisce chiunque non versi entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale per un ammontare superiore alla soglia prevista.

soglia: **ritenute non versate > €100.000**

soglia: **iva non versata > €150.000**

Ambito di operatività: a decorrere dalla presentazione nell'anno 2020 del Modello 770 per il 2019 applicazione già dalla prossima scadenza dell'acconto iva (**27 dicembre 2019**), ovvero 2020 in base alle modifiche che potrebbero essere effettuate in sede di conversione base alla pubblicazione della L. di conversione

	Pena prevista ante Decreto fiscale	Pena prevista post Decreto fiscale
Omesso versamento ritenute e iva (artt. 10 bis – 10 ter D.Lgs. 74/2000)	Reclusione da 6 mesi a 2 anni	Reclusione da 6 mesi a 2 anni.

LETTERE di INTENTI

Semplificata a decorrere dal 1^a gennaio 2020 la gestione delle dichiarazioni di intento e la procedura che gli esportatori abituali (soggetti passivi IVA che nei 12 mesi precedenti hanno effettuato esportazioni o altre operazioni assimilate, per un ammontare superiore al 10% del proprio volume d'affari) devono rispettare per poter acquistare senza Iva beni e servizi nei limiti del plafond disponibile.

A partire dal 1^a gennaio 2020 la procedura risulta come segue:

Esportatore abituale

- abrogato l'obbligo di consegnare al proprio fornitore sia la dichiarazione d'intento sia la copia della ricevuta telematica di avvenuta trasmissione;
- abrogato l'obbligo di annotare le dichiarazioni d'intento in apposito registro, nonché l'obbligo di conservarle a norma dell'articolo 39 D.P.R. 633/1972

Fornitore dell'esportatore

deve:

- sul sito dell'Agenzia delle Entrate riscontrare l'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento da parte dell'esportatore abituale (che dovrà essere);
- indicare sulla fattura emessa (in regime di non imponibilità Iva ex articolo 8, comma 1, lett. c, D.P.R. 633/1972) gli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione d'intento.

Per il fornitore viene abrogato l'obbligo di annotazione nell'apposito Registro e dell'indicazione del mod. Iva delle lettere di intento ricevute.

Consegue, pertanto, che dal 1^a gennaio 2020 per l'esportatore abituale la facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell'imposta deve risultare da apposita dichiarazione, redatta in conformità al modello approvato con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, trasmessa per via telematica all'Agenzia medesima, che rilascia apposita ricevuta telematica con indicazione del protocollo di ricezione.

Non ricorre, però, più l'obbligo di consegna al fornitore o prestatore, ovvero in Dogana, della dichiarazione unitamente alla ricevuta di presentazione rilasciata.

E' comunque di tutta evidenza che l'esportatore abituale, ancorché senza formalità particolari, dovrà continuare ad inoltrare la lettera di intento al proprio fornitore, in modo tale da permettere a quest'ultimo di includere il dato obbligatorio - numero di protocollo attribuito alla lettera di intento dall'Agenzia - nelle fatture.

Per il fornitore/prestatore al ricevimento della dichiarazione non ricorre più l'obbligo di numerazione progressiva e di annotamento entro i quindici giorni successivi a quello di emissione o ricevimento nell'apposito registro. Rimane, come detto, l'obbligo di annotazione degli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione nelle fatture emesse in base (ovvero devono essere indicati dall'importatore nella dichiarazione doganale)

Il fornitore dovrebbe effettuare il cd. "riscontro telematico" della lettera d'intento, cioè accedere all'apposita funzionalità web dell'Agenzia Entrate (<https://telematici.agenziaentrate.gov.it/VerIntent/VerificaIntent.do>) al fine di verificare la veridicità della trasmissione telematica effettuata dal proprio cliente.

Nuovo regime sanzionatorio

Dal 1^a gennaio 2020 è stato previsto che se il fornitore emette fattura in regime di non imponibilità senza avere prima effettuato riscontro telematico, si applica sempre la sanzione dal 100% al 200% dell'Iva non applicata, indipendentemente che sussistessero tutti i requisiti per l'applicazione della non imponibilità

CESSIONI INTRA-UE 2020

A decorrere dal 1^a gennaio 2020, entreranno in vigore le regole IVA c.d. "quick fixes", che vanno a modificare le condizioni necessarie per applicare la non imponibilità alle cessioni comunitarie di beni, con particolare riferimento alla prova di uscita della merce.

Condizioni per la non imponibilità

Le cessioni intraUE di beni si considerano "non imponibili", ai sensi dell'art. 41 DL 331/93, in presenza delle seguenti condizioni:

- 1) verifica dello *status* di soggettività iva di entrambi gli operatori: del cedente nazionale e del cessionario UE (presupposto soggettivo);
- 2) acquisizione o trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sui beni (presupposto oggettivo);
- 3) effettiva movimentazione fisica del bene dall'Italia ad un altro paese Ue (presupposto territoriale), indipendentemente dal fatto che il trasporto o la spedizione avvengano a cura del cedente o del cessionario;
- 4) onerosità dell'operazione.

Perché possa applicarsi il regime di non imponibilità ex art. 41, DL 331/93, è necessario che tutte le condizioni siano verificate contemporaneamente (es. non sono operazioni non imponibili ex art.41, DL 331/93, le cessioni gratuite, a privati o le cessioni di beni immobili).

Situazione dal 1^a gennaio 2020

In particolare, dal 1^o gennaio 2020 saranno considerate non imponibili le cessioni di beni spediti o trasportati fuori dal proprio territorio e destinati a essere introdotti in un altro Stato membro al momento dell'acquisto se:

- 1) i beni sono ceduti ad un altro soggetto passivo in uno Stato Membro diverso da quello di partenza;
- 2) il destinatario deve essere un operatore economico, deve comunicare al cedente il proprio codice identificativo IVA e deve essere identificato in uno Stato Membro diverso da quello di consegna/spedizione del bene.
- 3) il codice identificativo deve essere validato dal sistema elettronico VIES prima che si realizzi l'operazione non imponibile, così da aumentare i controlli e ridurre le frodi fiscali;
- 4) il regime della non imponibilità è vincolato al corretto invio dei dati tramite mod. Intrastat

Il numero identificativo IVA assume valore sostanziale e non meramente formale; pertanto dal 1^o gennaio 2020, la mancata comunicazione del numero identificativo IVA o la mancata compilazione del modello INTRA fa venire meno il diritto alla non imponibilità della cessione intracomunitaria.

La prova di uscita della merce

Condizione per la non imponibilità della cessione comunitaria sono l'uscita della merce dallo Stato di partenza e l'arrivo in altro Stato UE.

L'onere di dimostrazione dell'avvenuta uscita dall'Italia ad un altro Stato membro dell'Ue spetta al cedente.

A partire dal 2020, le autorità comunitarie hanno introdotto una prova valida in ciascuno Stato membro e non discrezionale, in quanto smontabile solo in caso di dimostrazione oggettiva di mancata uscita della merce o di contraffazione dei documenti integranti questa prova.

Dovranno pertanto essere forniti alternativamente:

- ✓ 2 elementi di prova di cui alla lettera a)
- ✓ 1 elemento di prova di cui alla lettera a) ed 1 di cui alla lettera b)

ELEMENTI DI PROVA LETTERA A)	ELEMENTI DI PROVA LETTERA B)
CMR firmata (dal trasportatore), per i trasporti stradali	polizza assicurativa relativa alla spedizione
polizza di carico per i trasporti marittimi	documenti bancari attestanti il pagamento del trasporto
fattura di trasporto aereo	documenti di una pubblica autorità
fattura emessa dallo spedizioniere (se diverso da colui che effettua materialmente il trasporto e firma la CMR)	documenti di un depositario dell'altro Stato

Le alternative

2 condizioni

1 condizione + 1 condizione

In ogni caso, entrambi gli elementi devono essere rilasciati da due parti che siano:

§ indipendenti tra di loro;

§ indipendenti dal cedente e/o dal cessionario.

Vendite franco fabbrica (cd. "exw")

Se l'acquirente trasporta direttamente o cura la spedizione dei beni, è necessario che oltre ai documenti citati venga rilasciata anche una dichiarazione scritta di ricevimento dei beni da parte del cessionario, da consegnare entro il 10° giorno del mese successivo alla cessione, che indichi lo Stato di destinazione dei beni e che contenga le informazioni di dettaglio richieste dalla norma, fra cui l'identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente.

Tale nota, deve, pertanto, comprendere i seguenti elementi:

- Ø data di rilascio;
- Ø nome e l'indirizzo dell'acquirente;
- Ø quantità e la natura dei beni;
- Ø data e il luogo di arrivo dei beni (nel caso di cessione di mezzi di trasporto, il numero di identificazione del mezzo di trasporto)
- Ø identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente.

Per soggetti che acquistano in maniera ricorrente da uno stesso fornitore, la dichiarazione potrebbe essere anche cumulativa =è es. il cessionario potrebbe rilasciare un'unica dichiarazione per tutti gli acquisti di merce effettuati nell'arco dei 10 giorni precedenti.

Le modifiche di cui sopra interessando anche le cessioni a catena comunitarie (le cd. "triangolazioni"), e le cessioni con effetti traslativi differiti - *consignment stock*.

TRASFERTE, SPESE DEDUCIBILI SENZA INDICARE LA PARTITA IVA

La deducibilità dal reddito d'impresa delle spese sostenute dal dipendente in trasferta è possibile anche se il documento emesso dal registratore telematico non riporta né il codice fiscale del dipendente né la partita Iva del datore di lavoro.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che quando i dipendenti sono in trasferta i documenti, anche se non intestati al dipendente né all'azienda, la spesa può essere documentata con un documento anonimo, riconoscendone la deducibilità della stessa dal proprio reddito.

Cordiali saluti