



A.N.T.I. – Sezione Friuli Venezia Giulia

Udine – Palazzo Torriani
Mercoledì 8 gennaio 2020 dalle ore 14.30 alle 18.30

NOVITA' TRIBUTARIE 2020 (e conferme)

*a cura di **Luca Lunelli**
dottore commercialista e tributarista in Udine*

0. SOMMARIO

1. Novità in tema di reati tributari: nuove soglie, estensione del ravvedimento, confisca per sproporzione pag. 2
2. Profili tributari in tema di responsabilità amministrativa degli enti ex D.Lgs. 231/2001 (cenni) pag. 12
3. Considerazioni e ultime novità in tema di Credito Ricerca & Sviluppo pag. 15
4. Credito per la formazione 4.0 – Proroga con modifiche pag. 20
5. Novità in tema di ravvedimento operoso pag. 21
6. Regime fiscale degli utili distribuiti a società semplici pag. 24
7. *The never ending story*: la riqualificazione degli atti ex art. 20 del D.P.R. 131/1986 dopo il rinvio alla Consulta pag. 26
8. Novità e conferme sul P.T.T. pag. 28

- aggiornamento al 5 gennaio 2020 -

1. Novità in tema di reati tributari: nuove soglie, estensione del ravvedimento, confisca per sproporzione

- **Riferimenti norm.:** art. 39, co. 1, D.L. 26.10.2019, n. 124, conv., con modif., dalla L. 19.12.2019, n. 157

1.1. – Inquadramento delle modifiche e decorrenza

L'art. 39, rubricato "*Modifiche della disciplina penale e della responsabilità amministrativa degli enti*", interviene:

- sul **D.Lgs. 74/2000**, modificando la misura delle sanzioni e soglie di punibilità, estendendo il ravvedimento quale causa di non punibilità ai reati "fraudolenti", "abbinando" l'istituto della "confisca per sproporzione" a diverse fattispecie penal-tributarie;
- sul **D.Lgs. 231/2001**, inserendo tra le fattispecie che possono dare luogo a responsabilità amministrativa dell'ente una serie di reati tributari (l'argomento sarà trattato nell'ambito del successivo § 2).

Le **soglie di punibilità che vengono modificate** riguardano:

- la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'**art. 2**;
- la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'**art. 3**;
- la infedele dichiarazione di cui all'**art. 4**;
- la omessa dichiarazione di cui all'**art. 5**;
- la emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'**art. 8**;
- l'occultamento o distruzione di documenti contabili di cui all'**art. 10**.

Il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte di cui all'art. 11 non viene modificato, MA rileva ai fini dell'applicazione della confisca per sproporzione, di cui all'art. 12-ter, D.Lgs. 74/2000; e della responsabilità amministrativa dell'ente di cui all'art. 12-quinquiesdecies, D.Lgs. 231/2001.

Non viene modificata la disciplina relativa ai reati di:

- omesso versamento di ritenute (art. 10-bis);
- omesso versamento IVA (art. 10-ter);
- indebita compensazione (art. 10-quater);

nella considerazione che detti reati esprimono un minor disvalore rispetto alle condotte delittuose precedentemente indicate.

È prevista una **efficacia temporale "differita"** rispetto a quella prevista dal decreto legge stesso: infatti, "*Le disposizioni di cui ai commi 1 a 2 hanno efficacia dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del presente decreto.*" (cfr., art. 39, **co. 3**, D.L.

124/2019 conv. in L. 157/2019); dunque, **dal 24.12.2019** (data pubblicazione in G.U. della L. 157/2019).

1.2. Incremento sanzioni e nuove soglie per alcune fattispecie di reato ex D.Lgs. 74/2000

Art. 2 - Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

La pena viene notevolmente inasprita prevedendo la **reclusione da 4 a 8 anni**, salvo che l'ammontare degli elementi passivi fittizi sia inferiore a 100.000,00 euro, nel quale caso resta la (precedente misura della) reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni.

Al reato si applica:

- la confisca per sproporzione, se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a 200.000,00 euro;
- la causa di non punibilità prevista dall'art. 13, co. 2, D.Lgs. 74/2000, se il debito tributario viene estinto mediante integrale pagamento degli importi dovuti a seguito di ravvedimento, purché lo stesso intervenga prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di una indagine amministrativa o penale a suo carico (vd. oltre, § 1.3).

Il reato costituisce presupposto per la responsabilità amministrativa dell'ente ex D.Lgs. 231/2001.

Operatività: il reato in questione si consuma al momento della presentazione della dichiarazione, per cui la nuova disciplina non impatta sulla dichiarazione annuale relativa al 2018, ma esplica efficacia a partire da quella del periodo d'imposta successivo.

Le nuove norme saranno invece operative

- nei casi di dichiarazioni presentate da parte di coloro che hanno l'esercizio sociale "a cavallo" i cui termini scadono alla fine dell'11° mese dalla chiusura del periodo d'imposta. Ad esempio, una società con esercizio sociale 1.5.2018-30.4.2019, obbligata a presentare la dichiarazione entro il 31.3.2020;
- dichiarazioni IVA fraudolente che si presenteranno entro il 30.4.2020;
- dichiarazioni "infrannuali" presentate successivamente all'entrata in vigore della nuova norma.

Art. 3 - Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

La pena viene innalzata prevedendo la **reclusione da 3 a 8 anni** (prima da 1,5 a 6 anni).

Al reato si applica:

- la confisca per sproporzione, se l'imposta evasa è superiore a 100.000,00 euro;
- la causa di non punibilità prevista dall'art. 13, co. 2, D.Lgs. 74/2000, se il debito tributario viene estinto mediante integrale pagamento degli importi dovuti a seguito di ravvedimento, purché lo stesso intervenga prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di una indagine amministrativa o penale a suo carico (vd., oltre § 1.3).

Il reato costituisce presupposto per la responsabilità amministrativa dell'ente ex D.Lgs. 231/2001.

Operatività: il reato in questione si consuma al momento della presentazione della dichiarazione, per cui la nuova disciplina non impatta sulla dichiarazione annuale relativa al 2018, ma esplica efficacia a partire da quella del periodo d'imposta successivo (con le avvertenze già indicate *sub* art. 2).

Art. 4 - Dichiarazione infedele

La pena viene aumentata prevedendo la **reclusione da 2 a 4 anni e 6 mesi** (prima da 1 a 3 anni), e contestualmente **vengono abbassate le soglie di punibilità**, sia per quanto riguarda l'imposta evasa - che passa da **150.000,00 a 100.000,00 euro (!)** - sia per la soglia di elementi attivi sottratti a imposizione¹ - che configurano comunque la fattispecie delittuosa al di là del superamento o meno del 10% del totale degli elementi attivi indicati in dichiarazione - i quali passano **da 3.000.00,00 a 2.000.00,00 euro**.

Rimane la rilevanza della non corretta valutazione in bilancio, prevedendo, però, la esclusione dalla punibilità **solo** quando le **valutazioni complessivamente** (prima, la norma parlava di "singolarmente") **considerate** differiscono da quelle corrette in **misura inferiore al 10%**².

Resta ferma l'applicazione della causa di non punibilità già prevista dall'art. 13, co. 2, D.Lgs. 74/2000 e **non** si applica la confisca per sproporzione.

Il reato **non** costituisce presupposto per la responsabilità amministrativa dell'ente.

Operatività: il reato in questione si consuma al momento della presentazione della dichiarazione, per cui la nuova disciplina non impatta sulla dichiarazione annuale relativa al 2018, ma esplica efficacia a partire da quella del periodo d'imposta successivo (con le avvertenze già indicate *sub* art. 2).

Art. 5 - Omessa dichiarazione

La pena viene innalzata prevedendo la **reclusione da 2 a 5 anni** (prima da 1,5 a 4 anni), nel caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi e dell'Iva o della dichiarazione del sostituto d'imposta, mantenendo, però, la soglia di punibilità (rispettivamente per imposta evasa o ritenute non versate) oltre il limite di 50.000,00 euro.

Resta ferma l'applicazione della causa di non punibilità già prevista dall'art. 13, co. 2, D.Lgs. 74/2000 (cfr., § 1.3) e **non** si applica la confisca per sproporzione.

Il reato **non** costituisce presupposto per la responsabilità amministrativa dell'ente.

¹ Con esclusione dei casi (cfr., art. 4, co. 1-bis, D.Lgs. 74/2000)

- di non corretta classificazione;
- della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono comunque indicati nel bilancio o comunque in altra documentazione rilevante ai fini fiscali;
- dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di interessi elementi passivi reali.

² Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lett. a) e b).

Operatività: posto che la nuova disciplina ha efficacia dal 24.12.2019, la dottrina³ ritiene che – sebbene i termini per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al 2018 risultino a tale data già scaduti – la nuova disciplina sia destinata ad avere comunque rilievo. Nel caso dell'art. 5, il momento consumativo è infatti rappresentato dalla scadenza del termine di 90 giorni a decorrere da quello finale previsto dalla legge per la presentazione della dichiarazione annuale (cfr., art. 5, co. 2, del D.Lgs. 74/2000): ciò fa sì che alle dichiarazioni delle imposte sui redditi e del sostituto di imposta omesse (con imposta evasa superiore a cinquantamila euro) si applicheranno da subito le nuove regole.

Art. 8 - Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

La pena viene notevolmente inasprita prevedendo la **reclusione da 4 a 8 anni**, salvo che l'importo indicato nelle fatture o nei documenti e relativo ad operazioni inesistenti sia inferiore, per il periodo d'imposta considerato, a 100.000,00 euro, nel quale caso resta la (precedente misura della) reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni.

Al reato:

- si applica la confisca per sproporzione, se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a 200.000,00 euro;
- **non** si applica la causa di non punibilità prevista dall'art. 13, co. 2, D.Lgs. 74/2000;
- il reato costituisce presupposto per la responsabilità amministrativa dell'ente.

Operatività: trattandosi di un reato "istantaneo", che si consuma al momento dell'emissione o del rilascio del documento falso, le nuove norme rileveranno non appena entrate in vigore (cioè dal 24.12.2019).

Art. 10 - Occultamento o distruzione di documenti contabili

La pena viene notevolmente inasprita prevedendo la **reclusione da 3 a 7 anni** (prima da 1,5 anni e 6 anni).

Non si applica la confisca per sproporzione, **né la causa di non punibilità** prevista dall'art. 13, co. 2, D.Lgs. 74/2000, ma la commissione del reato può dare luogo a responsabilità amministrativa dell'ente.

Operatività: se il reato in esame si manifesta sottoforma

- a. di distruzione di documenti contabili**, realizza un'ipotesi di reato istantaneo e dunque si consuma con la soppressione di tale documentazione;
- b. di occultamento delle scritture contabili** o dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari, costituisce invece un reato "permanente", la cui flagranza si protrae sino al momento dell'accertamento tributario scaturito dalla verifica fiscale, essendo questo il momento in cui gli effetti del reato, cioè l'ostacolo allo svolgimento dell'attività di controllo fiscale, si cristallizzano

³ Cfr., Eutekne, schede aggiornamento, 12/2019, § 5.2, pag. 17.

definitivamente. Di conseguenza, ove il controllo sia successivo al 24.12.2019, troveranno applicazione le più severe pene (nonostante le scritture siano state materialmente occultate in precedenza). Al contrario, quando sia possibile provare (facile!) la distruzione delle medesime scritture in epoca antecedente l'entrata in vigore, troveranno applicazione le attuali regole e, quindi, le pene più miti.

Art. 11 - Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte

La norma non viene "direttamente" modificata, ma viene incisa dalle altre modifiche introdotte dall'art. 39, del Decreto 124, dato che la commissione del reato

- integra il presupposto per la responsabilità amministrativa dell'ente (dal 24.12.2019);
 - consente l'applicazione della confisca per sproporzione (dal 25.12.2019);
- nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, co. 1 (alienazioni simulate o altri atti fraudolenti sui propri e su altrui beni idonei a rendere inefficace in tutto o in parte la procedura di riscossione coattiva), se l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi è superiore a euro 100.000;
- nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 2 (c.d. "falso in transazione fiscale"), se l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a euro 200.000.

Art. 2 Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	
1. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni 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.	1. È punito con la reclusione da quattro a otto anni 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.
2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.	Identico
///	2-bis. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.
Art. 3 Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	
1. Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad 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:	1. Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da tre a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad 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:

a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;	Identico
b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.	Identico
2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.	Identico
3. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali.	Identico
Art. 4 Dichiarazione infedele	
1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:	1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:
a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centocinquantomila;	a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila ;
b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro tre milioni.	b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni.
1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.	Identico
1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b).	1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che complessivamente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b).
Art. 5 Omessa dichiarazione	
1. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a	1. È punito con la reclusione da due a cinque anni

quattro anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.	chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.
1-bis. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.	1-bis. È punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.
2. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.	Identico
Art. 8 - Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	
1. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni 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.	1. È punito con la reclusione da quattro a otto anni 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.
2. Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato.	2. Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato.
///	2-bis Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.
Art. 10 Occultamento o distruzione di documenti contabili	
1. Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.	1. Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da tre a sette anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari
Art. 11 - Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte	
1. È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.	Identico
2. È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della	Identico

procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.	
---	--

1.3. – Estensione del ravvedimento operoso quale causa di non punibilità

La **causa di non punibilità**, già prevista dall'art. 13, co. 2, del D.Lgs. 74/2000 per i reati di infedele dichiarazione (art. 4) e di omessa dichiarazione (art. 5) – con la modifica dell'art. 13 del D.Lgs. 74/2000 (cfr., art. 39, co. 1, lettera q-bis del D.L. 124/2019) – viene **estesa** ai reati di

- **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** (art. 2, D.Lgs. 74/2000); e
- **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici** (art. 3, D.Lgs. 74/2000);

alle stesse condizioni e, quindi, *“se i **debiti tributari**, comprese sanzioni e interessi, sono stati **estinti** mediante **integrale** pagamento degli importi dovuti, a seguito del **ravvedimento operoso** o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti **prima** che l'autore del reato abbia avuto formale **conoscenza** di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali”*.

L'integrale pagamento deve riguardare sia il tributo che le sanzioni e gli interessi e la regolarizzazione deve essere caratterizzata dalla **spontaneità** della resipiscenza, nel senso che deve intervenire prima che l'autore del reato abbia avuto **formale conoscenza** di accessi, ispezioni o verifiche o di qualunque altra attività amministrativa di accertamento o di procedimenti penali nei suoi confronti.

Art. 13 - Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario	
1. I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.	Identico
2. I reati di cui agli articoli 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il	2. I reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il

ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.	ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.
3. Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13-bis, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.	Identico

1.4. – Confisca per sproporzione

1.4.1. Confisca per equivalente ex art. 12-bis, D.Lgs. 74/2000 (cenni)

L'art. 12-bis del D.Lgs. 74/2000 prevedeva già l'istituto della confisca dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo di uno dei reati previsti dal D.Lgs. 74/2000, nel caso di condanna o di patteggiamento ex art. 444 c.p.p.; in tal caso, il **profitto confiscabile** è costituito dal **“risparmio economico conseguente alla effettiva sottrazione degli importi non versati in conformità alla loro destinazione fiscale, dei quali beneficia l'autore”** del reato, cioè dal **minor onere “derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi e sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario⁴”**. Tale confisca, inoltre, **non opera** per la parte che il contribuente si impegna formalmente a versare all'Erario **“nei termini ammessi dalla speciale legislazione tributaria, tra i quali la rateizzazione e l'accertamento con adesione⁵”**.

1.4.2. Confisca per sproporzione ex art. 12-ter, D.Lgs. 74/2000

Di tutt'altro tenore l'istituto previsto dal neo introdotto **art. 12-ter**, il quale stabilisce che, in caso di condanna o di patteggiamento della pena ex art. 444 c.p.p., per alcuni delitti in materia di imposte sui redditi e IVA, si applichi la c.d. **“confisca per sproporzione” ex art. 240-bis del codice penale** e, quindi, **“la possibilità di confiscare denaro, beni o 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”** (cfr., Schede di Lettura D.L. 124/2019 - A.S. 1638, 9.12.2019).

⁴ Cfr., Corte Suprema di Cassazione, Ufficio del massimario e del ruolo, Relazione 30/12, 2.7.2013.

⁵ Cfr., Cass. Pen. 14.12.2016, n. 52857.

Con tale “misura di sicurezza”, il nesso di pertinenzialità e di continenza tra *res* sequestrata e reato viene meno, per **aggredire** invece **l'intera ricchezza non giustificata** ritenuta frutto dell'accumulazione illecita in base a una **presunzione legale**⁶.

La confisca ex art. 240-*bis* c.p., trova la sua origine nella **lotta alla criminalità organizzata**, tant'è che si applica, ad es., ai reati di associazione di tipo mafioso, estorsione, ricettazione, riciclaggio: in caso di condanna per uno dei predetti reati, opera, nei confronti del condannato, una **presunzione *iuris tantum*** di illecita accumulazione dei beni di valore economico non proporzionato al reddito o all'attività economica svolta *“trasferendo sul soggetto, che ha la titolarità o la disponibilità dei beni, l'onere di dare una esauriente spiegazione in termini economici (e non semplicemente giuridico-formali) della positiva liceità della loro provenienza, con l'allegazione di elementi che, pur senza avere la valenza probatorio civilistica in tema di diritti reali, possessori e obbligazionari, siano idonei a vincere tale presunzione”* (cfr., Schede di Letture D.L. 124/2019 -A.S. 1638, 9.12.2019 e giurisprudenza ivi richiamata).

L'elenco dei delitti che consentono la confisca allargata viene esteso dal “nuovo” art. 12-*ter* del D.Lgs. 74/2000 - ai **reati tributari caratterizzati da condotte fraudolente** quali:

- **la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** di cui all'art. 2, quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a 200.000,00 euro;
- **la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici** di cui all'art. 3, quando l'imposta evasa è superiore a 100.000,00 euro;
- **la emissione di fatture per operazioni inesistenti** di cui all'art. 8, quando l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a 200.000,00 euro;
- **la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte** di cui all'art. 11, quando l'ammontare delle imposte, sanzioni e interessi è superiore a 100.000,00 euro (co. 1); ovvero quando l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a 100.000,00 euro (co. 2).

Operatività: le disposizioni in esame “si applicano esclusivamente alle condotte poste in essere successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione” del D.L. 124/2019 cioè la L. 157/2019 (cfr., art. 39, co. 1-*bis*, D.L. 124/2019), ossia **dal 25.12.2019** [con un curioso disallineamento di un giorno rispetto all'efficacia delle altre modifiche della disciplina penale ed amministrativa degli enti, che entrano in vigore, il 24.12.2019].

1.5. – Sintesi delle novità

Articoli D.Lgs.	Entità Pena	Confisca art. 12- <i>ter</i>	Causa di non punibilità	Responsabilità amministrativa ente art. 25- <i>quaterdecies</i> ,
-----------------	-------------	------------------------------	-------------------------	---

⁶ La presunzione di illegittima acquisizione deve essere tuttavia circoscritta in un ambito di “ragionevolezza temporale”, dovendosi dar conto che i beni non siano *ictu oculi* estranei al reato perché acquistati in un periodo di tempo eccessivamente antecedente alla sua commissione (cfr., Cass., sentt. 35707/2015, 4100/2014, 2634/2013).

74/2000			art. 13, co. 2	D.Lgs. 231/2001
2	Da 4 a 8 anni	Sì se passivi fittizi > 200.000	Sì	Sì
3	Da 3 a 8 anni	Sì se imposta evasa > 100.000	Sì	Sì
4	Da 2 anni a 4 anni e 6 mesi	No	Sì	No
5	Da 2 a 5 anni	No	Sì	No
8	Da 4 a 8 anni	Sì se importi non veritieri > 200.000	No	Sì
10	Da 3 a 7 anni	No	No	Sì
10-bis 10-ter 10-quater	Non variata	No	Sì, ma ex art. 13, co. 1	No
11, co. 1	Non variata	Sì se imposte, sanzioni e interessi > 100.000	No	Sì
11, co. 2	Non variata	Sì se attivi inferiori a effettivi o passivi fittizi > 200.000	No	Sì

2. Profili tributari in tema di responsabilità amministrativa degli enti ex D.Lgs. 231/2001 (cenni)

▪ Riferimenti normativi: art. 39, co. 2, D.L. 124/2019 conv., con modif., dalla L. 157/2019

2.1. – Responsabilità degli enti ex D.Lgs. 231/2001 (cenni)

Le disposizioni previste dal D.Lgs. 231/2001 si applicano agli *“enti forniti di personalità giuridica e alle società e associazioni anche prive di personalità giuridica”* esclusi gli enti pubblici territoriali, gli enti pubblici economici, gli enti che svolgono funzioni di rilievo costituzionale e lo Stato (cfr., art. 1).

La responsabilità della Società sorge per connessione con la commissione di un reato – compreso tra quelli espressamente indicati dal Legislatore – da parte di una persona fisica che sia legata all’ente da un rapporto funzionale, che può essere di rappresentanza o di subordinazione.

Il criterio di collegamento fra l’illecito e l’ente collettivo ha natura **“oggettiva”**, consistendo nella circostanza per cui **il reato è realizzato nell’interesse o a vantaggio dell’ente** (cfr., art. 5).

Il **rapporto funzionale** che lega l’autore/persona fisica del reato all’ente può essere di rappresentanza o di subordinazione con conseguenze diverse ai fini della individuazione del criterio di imputazione soggettiva della responsabilità dell’ente:

- nel caso in cui il reato sia commesso da soggetti in posizione apicale – cioè nel caso del rapporto di **rappresentanza** – l’ente risponde dell’illecito nella misura in cui non è stato in grado di dimostrare di avere adottato tutte le misure idonee a prevenire la commissione di illeciti, da parte degli organi di vertice, prima della realizzazione del reato (cfr., art. 6);
- nel caso in cui il reato sia commesso da soggetto sottoposto all’altrui direzione – cioè nel caso del rapporto di **subordinazione** – l’ente risponde dell’illecito nella misura in cui vi sia un *deficit*

di sorveglianza o di organizzazione con conseguente mancato controllo del responsabile dell'illecito che ha così potuto commettere il reato (cfr., art. 7).

Le sanzioni previste a carico dell'ente sono di tipo **interdittivo** (art. 9, co. 2) e **pecuniario** (art. 10), oltre alla **confisca e alla pubblicazione della sentenza**.

Quanto alle sanzioni pecuniarie, l'art. 10, D.Lgs. 231/2001, prevede che:

*"(...) 2. La **sanzione pecuniaria** viene applicata **per quote** in un numero **non inferiore a cento né superiore a mille**.*

3. L'importo di una *quota* va da un minimo di lire **cinquecentomila ad un massimo di lire tre milioni.**

4. *Non è ammesso il pagamento in misura ridotta*".

La **commisurazione** della sanzione pecuniaria ad opera del giudice viene effettuata tenendo conto della gravità del fatto, del grado di responsabilità dell'ente e dell'attività svolta per eliminare o attenuare le conseguenze del fatto e prevenire la commissione di ulteriori illeciti. L'importo della quota è fissato sulla base delle condizioni economiche e patrimoniali dell'ente allo scopo di assicurare l'efficacia della sanzione (cfr., art. 11)

Le **sanzioni interdittive** che possono essere applicate all'ente (in relazione ai reati per i quali sono espressamente previste ed in presenza di determinate condizioni) sono: interdizione dall'esercizio dell'attività, sospensione/revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito; divieto di contrattare con la P.A.; esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi ed eventuale revoca di quelli già concessi; divieto di pubblicizzare beni o servizi (cfr., art. 13).

2.2. – Inserimento di alcuni reati tributari tra i presupposti per la responsabilità degli enti ex D.Lgs. 231/2001

Con la introduzione dell'art. 25-*quinquiesdecies* nel D.Lgs. 231/2001, ad opera dell'art. 39 del D.L. 124/2019 e con **decorrenza dal 24.12.2019**, vengono inseriti - tra i **reati che possono costituire presupposto per la responsabilità amministrativa dell'ente - anche alcuni reati tributari** ex D.Lgs. 74/2000, quali:

- a.** la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. **2, co. 1**) → sanzione fino 500 quote;
- b.** la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti che determinano un passivo fittizio inferiore a 100.000,00 euro (art. **2, co. 2-bis**) → sanzione fino 400 quote;
- c.** la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. **3**) → sanzione fino 500 quote;
- d.** la emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. **8, co. 1**) → sanzione fino 500 quote;
- e.** la emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per importi inferiori a 100.000,00 euro (art. **8, co. 2-bis**); → sanzione fino 400 quote;

f. l'occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10) → sanzione fino 400 quote;

g. la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11) → sanzione fino 400 quote.

Tutte le sanzioni sono **aumentate di un terzo** se l'ente, a seguito del reato tributario, ha conseguito un profitto di rilevante entità (cfr. art. 25-*quinqüiesdecies*, co. 2); e si applicano le sanzioni interdittive di cui all'art. 9, co. 2, lett. c), d) ed e) del D.Lgs. 231/2001 (divieto di contrarre con la P.A.; esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi e sussidi, nonché revoca di quelli eventualmente già concessi; divieto di pubblicizzare beni o servizi).

Quanto sopra determinerà, probabilmente, un aumento della probabilità di **sequestri "per equivalente"** del profitto del reato in capo alla Società, attraverso la previsione di cui all'**art. 19, co. 2, del D.Lgs. 231/2001** secondo cui *"quando non è possibile eseguire la confisca a norma del comma 1, la stessa può avere ad oggetto somme di denaro, beni o altre utilità di valore equivalente al prezzo o al profitto del reato"*⁷.

In ogni caso, si renderà pressoché indispensabile un puntuale (e tempestivo) adeguamento dei modelli organizzativi ex art. 6 del D.Lgs. 231/2001 e, ove non fossero già istituiti, una (seria) valutazione di opportunità in merito alla loro adozione.

☞ In merito alla responsabilità amministrativa degli enti, si ricorda che già la **Direttiva UE 5.07.2017, n. 1371** demandava agli Stati membri di prevedere la responsabilità delle persone giuridiche che abbiano tratto beneficio dalla consumazione di reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione. Tale direttiva è stata recepita con la **Legge 4.10.2019, n. 117** di delegazione europea 2018, il cui art. 3, co. 1, lett. e), recita:

"1. Nell'esercizio della delega per l'attuazione della direttiva (UE) 2017/1371 del Parlamento europeo (...) il Governo è tenuto a (...)

*e) **integrare** le disposizioni del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, recante disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, **prevedendo espressamente la responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche anche per i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea e che non sono già compresi nelle disposizioni del medesimo decreto legislativo; (...)***

*h) prevedere, ove necessario, che, in caso di reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea, **in aggiunta** alle sanzioni amministrative previste dagli articoli da 9 a 23 del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, siano **applicabili**, per le persone giuridiche, talune delle **sanzioni di cui all'articolo 9⁸ della direttiva (UE) 2017/1371** e che tutte le sanzioni siano effettive, proporzionate e dissuasive, (...)"*.

⁷ E, forse, una diminuzione dei sequestri a carico del patrimonio del rappresentante legale dell'Ente.

⁸ Si tratta, ad esempio, dell'assoggettamento a sorveglianza giudiziaria; di provvedimenti giudiziari di scioglimento dell'ente; della chiusura temporanea o permanente degli stabilimenti che sono stati usati per commettere il reato.

3. Considerazioni e ultime novità in tema di Credito Ricerca & Sviluppo

▪ **Riferimenti normativi: art. 1, co. 198-209., della L. 27.12.2019, n. 160**

3.1. – Definizione

L'art. 1, co. 198 e segg, della L. 160/2019 introduce, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2019 (**1.1.2020**, per le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare), un **credito d'imposta** a favore delle imprese che effettuano **investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative** (cfr., Schede di Lettura D.D.L. Bilancio, Edizione provvisoria, A.C. 2305, 17.12.2019).

3.2. – Ambito soggettivo

Sono ammesse all'agevolazione (cfr., art. 1, co. 199):

- le imprese residenti nel territorio dello Stato,
 - le stabili organizzazioni di soggetti non residenti
- a prescindere,
- dalla forma giuridica;
 - dal settore economico di appartenenza;
 - dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito d'impresa (sono, quindi, inclusi anche i soggetti in regime forfettario);

ma a condizione che sia rispettata la normativa sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabile a ciascun settore e siano correttamente adempiuti gli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Sono **escluse** (cfr., art. 1, co. 199):

- le imprese in liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coattiva amministrativa e, in generale, quelle oggetto di procedura concorsuale;
- le imprese destinatarie di sanzioni interdittive *ex art. 9, co. 2⁹, D.Lgs. 231/2001*, che possono essere applicate all'ente in relazione ai reati per i quali sono espressamente previste e solo in presenza di determinate condizioni.

3.3. – Ambito oggettivo

Le **attività** per le quali spetta il credito d'imposta sono individuate dai commi 200, 201 e 202 dell'art. 1, e riguardano gli investimenti in:

⁹ Interdizione dall'esercizio dell'attività, sospensione / revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito; divieto di contrattare con la P.A.; esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi ed eventuale revoca di quelli già concessi; divieto di pubblicizzare beni o servizi.

- **ricerca e sviluppo** (co. 200 e 203): si tratta di *“ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico o tecnologico”*¹⁰. I criteri per la corretta applicazione di tali definizioni sono dettati con decreto del MISE, da pubblicarsi entro 60 dalla data di entrata in vigore del provvedimento (cioè 1° marzo 2020), tenendo conto dei principi e criteri generali di cui al c.d. “Manuale Frascati dell’OCSE”;
- **innovazione tecnologica** (co. 201): si tratta di attività *“finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati”* (diverse da quelle indicate al comma 200), intendendosi con tali definizioni *“un bene materiale o immateriale o un servizio o un processo che si differenzia, rispetto a quelli già realizzati o applicati dall’impresa, sul piano delle caratteristiche tecnologiche o delle prestazioni o dell’eco-compatibilità o dell’ergonomia o per altri elementi sostanziali rilevanti nei diversi settori”*. Ne deriva che non possono essere oggetto dell’agevolazione, ad es., le attività di routine o quelle per adeguare il prodotto alle richieste del cliente. Anche per la corretta applicazione di tali definizioni deve essere emanato un apposito decreto MISE (entro il 1° marzo 2020), che deve tenere conto delle Linee guida di cui al c.d. “Manuale di Oslo dell’OCSE”;
- **altre attività innovative per la competitività delle imprese** (co. 202): si tratta di attività di *“design e ideazione estetica svolte dalle imprese operanti nei settori tessile e moda, calzaturiero, occhialeria, orafo, mobile e arredo e della ceramica per la concezione e realizzazione dei nuovi prodotti o campionari”* (anche per queste dovranno essere dettati i criteri di corretta applicazione da un Decreto MISE da emanarsi entro il 1° marzo 2020).

Sono considerate **spese** ammissibili, nel rispetto delle regole generali di effettività, pertinenza e congruità, **tra le altre**:

- a. *“le spese di **personale** relative ai ricercatori e ai tecnici titolari di rapporto di lavoro subordinato o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato, **direttamente** impiegati nelle operazioni di ricerca e sviluppo svolte internamente all’impresa nei limiti del loro effettivo impiego in tali operazioni”*; quelle per il personale *“direttamente impiegato nelle operazioni di IT svolte internamente all’impresa”*; nonché quelle per il personale *“direttamente impiegato presso le strutture produttive dell’impresa nello svolgimento delle attività di design e ideazione estetica ammissibili”* [cfr., Schede di Lettura D.D.L. Bilancio, Edizione provvisoria, A.C. 2305, 17.12.2019]. In presenza di talune condizioni specifiche (età non superiore a 35 anni, possesso di un titolo qualificato, assunzione con contratto a tempo indeterminato e impiegati esclusivamente nell’innovazione tecnologica), tali spese concorrono per il 150% del loro ammontare;
- b. *“le quote di **ammortamento**, canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice e le altre spese relative ai beni materiali mobili e dei software utilizzati nei progetti”* di ricerca e

¹⁰ Come definite, rispettivamente, alle lettere m), q) e j) del § 1.3 del punto 15 della comunicazione della Commissione (2014/C198/01) del 27.06.2014 concernente “Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione”.

sviluppo o di innovazione tecnologica *“anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota”* [peraltro, entro determinati limiti percentuali da rapportare alle spese per il personale]; nonché *“le quote di ammortamento, i canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice e le altre spese relative ai beni materiali mobili utilizzati nelle attività di design e innovazione estetica ammissibile al credito d’imposta, compresa la progettazione e realizzazione dei campionari”* [anch’esse entro determinati limiti percentuali da rapportare alle spese per il personale];

- c. le spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti utilizzate esclusivamente per lo svolgimento delle altre attività innovative ammissibili, sono ammesse nel limite massimo complessivo pari al 20% delle spese di personale agevolabili;
- d. spese per materiali, forniture ed altri prodotti analoghi impiegati nelle attività di R&S o di innovazione tecnologica – anche per la realizzazione di prototipi o di impianti pilota – nel limite massimo del 30% delle spese di personale indicate *sub a.*, ovvero nel caso di ricerca *extra muros* del 30% dei contratti sopra indicati.

3.4. – Misura e modalità di fruizione del credito

Il credito d’imposta è riconosciuto (cfr., art. 1, co. 203):

- per le attività di **ricerca e sviluppo**, in misura pari al **12%** della relativa base di calcolo, nel limite massimo di **3 milioni di euro**;
- per le attività di **innovazione tecnologica**, separatamente, in misura pari al **6%** della relativa base di calcolo, nel limite massimo di **1,5 milioni di euro**; con la precisazione che per quelle *“destinate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di **transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0**”*, in misura pari al **10%** della relativa base di calcolo, nel limite massimo di **1,5 milioni di euro**;
- per le attività di **design e ideazione estetica**, in misura pari al **6%** della relativa base di calcolo, nel limite massimo di **1,5 milioni di euro**;

Il “nuovo” credito d’imposta – a differenza del precedente meccanismo vigente fino al 2019 – **viene calcolato sull’intera spesa per investimenti e non più solo sugli incrementi rispetto alla media triennale 2014-16**, anche se è stato (correttamente) osservato che l’orizzonte temporale di un anno è una prospettiva troppo breve per le imprese, quando per programmare investimenti e attività di ricerca, un arco di tempo pluriennale è imprescindibile¹¹ (tenendo altresì presente del decreto MISE che dovrà essere emanato entro il 1° marzo 2020!).

In tutti i casi, la base di calcolo va assunta **al netto delle altre sovvenzioni o contributi a qualunque titolo ricevute per le stesse spese ammissibili** e il limite massimo stabilito (da

¹¹ Cfr., Sole 24h, 31.12.2019, p. 22.

ciascuna fattispecie) va ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta inferiore o superiore a 12 mesi.

Il credito d'imposta spettante in relazione a ciascun periodo d'imposta agevolabile è utilizzabile **esclusivamente in compensazione** - ex art. 17, D.Lgs. 241/1997 - dei **solli debiti tributari**, in **tre quote annuali** di pari importo, a decorrere dal **periodo d'imposta successivo a quello di maturazione**¹², subordinatamente all'adempimento degli obblighi di certificazione previsti dalla norma (cfr., art. 1, co. 204).

Tale credito:

- non può formare oggetto di cessione o trasferimento neppure nell'ambito del consolidato fiscale;
- non concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile Irap;
- non rileva ai fini del rapporto di cui all'art. 61 (sulla deducibilità degli interessi passivi) e 109, co. 5 (relativi ad attività o beni produttivi di proventi "esenti") del T.U.II.RR..

*"Il credito d'imposta è **cumulabile** con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP di cui sopra, non porti al superamento del costo sostenuto"* (cfr., Schede di Lettura cit.). Inoltre, si dovrebbe poter applicare il beneficio anche per più attività ammissibili nello stesso periodo d'imposta, a condizione della separazione analitica dei progetti e delle spese ammissibili pertinenti alle diverse tipologie di attività.

I soggetti interessati **dovranno**:

- effettuare una **comunicazione al Ministero dello sviluppo economico (MISE)**, per consentirgli di "monitorare" gli effetti delle misure agevolative in esame;
- disporre di apposita **certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti**¹³;
- *"redigere e conservare una **relazione tecnica** che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sotto progetti in corso di realizzazione"* (cfr., Schede di Lettura cit.).

3.5. – Accertamento e possibili conseguenze

L'Agenzia delle Entrate verifica le condizioni di spettanza del credito d'imposta e la corretta applicazione della relativa disciplina, nell'ambito delle ordinarie attività di accertamento.

¹² Senza che si applichino i limiti previsti dall'art. 1, co. 53, L. 244/2007, relativo al tetto annuale stabilito per i crediti da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, e dall'art. 34, L. 388/2000, relativo al tetto massimo di credito che può essere compensato o chiesto a rimborso in ciascun anno solare.

¹³ Per le sole imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, le spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione della documentazione contabile sono riconosciute in aumento del credito d'imposta per un importo non superiore a 5.000 euro, fermi restando, comunque, i limiti massimi di fruibilità del credito d'imposta.

Tale verifica è effettuata sulla base dell'apposita certificazione della documentazione contabile e della relazione tecnica, nonché sulla base della ulteriore documentazione fornita dall'impresa e del riscontro del condizioni presupposto per la fruibilità dell'agevolazione (cfr., *supra*, es. rispetto normativa sicurezza luoghi lavoro, etc.).

Qualora l'Ufficio riscontri la indebita fruizione, anche parziale, del credito d'imposta provvede al recupero dell'importo, maggiorato di interessi e sanzioni.

In proposito, si ricorda che nell'ambito delle sanzioni amministrative tributarie, il credito d'imposta viene ritenuto:

- **non spettante**, se esistente ma utilizzato in misura eccedente o in violazione di legge sulle modalità di utilizzo, nel qual caso la sanzione è pari al 30% del credito indebitamente utilizzato;
- **inesistente**, se manca – in tutto o in parte – il relativo presupposto costitutivo e la inesistenza non possa essere rilevata attraverso i controlli automatizzati, nel qual caso la sanzione va dal 100% al 200% del credito indebitamente utilizzato e con effetto sui termini di accertamento che sono "allungati" a 8 anni successivi a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi.

"Qualora, nell'ambito delle verifiche e controlli, si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità delle specifiche attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica o di altre attività innovative, nonché in ordine alla pertinenza e alla congruità delle spese sostenute dall'impresa, l'Agenzia delle Entrate può richiedere al Ministero dello sviluppo economico di esprimere il proprio parere" (cfr., Schede di Lettura cit.).

3.6. – Differenze rispetto al credito d'imposta Ricerca e Sviluppo fino al 31.12.2019

Il termine di fruibilità del "previgente" credito d'imposta per Ricerca e Sviluppo, di cui all'art. 3, L. 145/2015, originariamente previsto fino al 31.12.2020, viene **anticipato al 31.12.2019**, con l'effetto di destinare al **nuovo** credito d'imposta per investimenti in ricerca, innovazione tecnologica e altre attività innovative previste dalla versione "aggiornata" dell'agevolazione **le risorse derivanti da tale anticipata cessazione**.

Rispetto alla disciplina pregressa, la nuova agevolazione individua in maniera molto più analitica l'ambito oggettivo delle spese ammissibili e impone un limite di spesa da parametrare, in taluni casi, ad un tetto percentuale (come per le quote di ammortamento).

La precedente misura del 25% (50% a determinate condizioni) è sostituita da un credito d'imposta del 12% e la modalità di calcolo non è più effettuata sulla eccedenza rispetto alla media dei tre anni precedenti ma viene calcolata sulla spesa complessiva.

Il credito, che era utilizzabile in compensazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi sono stati sostenuti, viene spalmato in tre quote annuali a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione.

4. Credito d'imposta per la formazione 4.0 - Proroga con modifiche

■ **Riferimenti normativi.: art. 1, co. 210-217, L. 160/2019**

La disciplina del **credito d'imposta formazione 4.0** di cui all'art. 1 co. 46-56 della L. 205/2017 e al D.M. 4.5.2018 si applica anche alle spese di formazione sostenute nel **periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2019 (2020 per i soggetti "solari")**.

La Legge di bilancio per 2020 introduce, tuttavia, alcune **modifiche** alla disciplina agevolativa.

Ambito soggettivo: possono beneficiare dell'agevolazione tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato.

Ambito oggettivo: la fruizione dell'agevolazione è condizionata al

- rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore;
- corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori;
- l'impresa non deve essere destinataria di sanzioni interdittive ai sensi dell'art. 9 co. 2 del D.Lgs. 231/2000.

Misura dell'agevolazione:

- ▶ Alle **piccole imprese** (occupati < 50; fatturato/totale di bilancio ≤ 10 milioni di euro) l'agevolazione spetta:
 - nella misura del 50% delle spese ammissibili;
 - nel limite massimo annuale di 300.000,00 euro.
- ▶ Per le **medie imprese** (occupati < 250; fatturato ≤ 50 milioni di euro e/o, totale di bilancio ≤ 43 milioni di euro), l'agevolazione spetta:
 - in misura pari al 40% delle spese ammissibili;
 - nel limite massimo annuale di 250.000,00 euro (in luogo del precedente limite di 300.000,00 euro).
- ▶ Per le **grandi imprese**, l'agevolazione spetta:
 - in misura pari al 30% delle spese ammissibili;
 - nel limite massimo annuale di 250.000,00 euro (in luogo del precedente limite di 200.000,00 euro).

Fermi restando i limiti massimi annuali, la misura del credito d'imposta per il 2020 è **aumentata, per tutte le imprese, al 60%** nel caso in cui i destinatari delle attività di formazione ammissibili rientrino nelle categorie dei lavoratori **dipendenti svantaggiati** o molto svantaggiati, come definite dal DM 17.10.2017.

Attività di formazione erogate da soggetti esterni all'impresa: si considerano ammissibili al credito d'imposta, oltre alle attività commissionate ai soggetti indicati nell'art. 3, co. 6, del D.M. 4 maggio 2018 (soggetti accreditati per lo svolgimento di attività di formazione

finanziata presso la regione o provincia autonoma, università, pubbliche o private o strutture ad esse collegate, soggetti accreditati presso i fondi interprofessionali e soggetti in possesso della certificazione di qualità in base alla norma Uni En ISO 9001:2000 settore EA 37), anche quelle commissionate agli Istituti tecnici superiori.

Il credito non **concorre alla formazione del reddito ai fini fiscali** e allo stesso non si applicano **né il limite annuale di 250.000 euro per l'utilizzo dei crediti di imposta** (di cui all'art. 1, comma 53, della L. n. 244/2007) né il **limite massimo di compensabilità** di crediti di imposta e contributi, pari a 700.000 euro (di cui all'art. 34 della L. n. 388/2000).

Viene **eliminato l'obbligo di disciplinare in maniera dettagliata le attività di formazione nei contratti collettivi aziendali** o territoriali depositati presso l'Ispettorato territoriale del lavoro competente, anche se – come già visto per il precedente credito R&S, occorre effettuare una comunicazione al Ministero dello Sviluppo economico, secondo le disposizioni che saranno oggetto di un prossimo D.M..

5. Novità in tema di ravvedimento operoso

5.1. Estensione del ravvedimento “lunghissimo” ai Tributi locali

- **Riferimenti normativi: art. 13, D.Lgs. 472/1997, modificato dall'art. 10-bis del D.L. 124/2019, conv., con modif., dalla L. 157/2019**

L'ambito **oggettivo** del ravvedimento operoso viene **ampliato**, consentendo la **regolarizzazione** – con conseguenti riduzioni sanzionatorie a 1/7, 1/6 e a 1/5 – non solo delle violazioni relative ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate ma **anche** di quelle concernenti **tributi diversi**, come ad esempio i tributi locali o i contributi consortili.

Prima di tale modifica, il ravvedimento operoso poteva essere effettuato, in assenza di cause ostative, entro termini diversi a seconda che riguardasse:

- tributi amministrati dall'**Agenzia delle Entrate** → termini stabiliti per l'accertamento;
- tributi **diversi** da quelli amministrati dall'Agenzia delle Entrate, come, ad es., i **tributi locali** → termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero in assenza di dichiarazione periodica, **entro 1 anno** dalla commessa violazione;
- tributi amministrati dall'**Agenzia delle Dogane e dei Monopoli** → oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero oltre 2 anni dalla commessa violazione.

Dopo la modifica, lo “**sbarramento temporale**” stabilito per il ravvedimento operoso dei **tributi locali viene meno**, estendendo la possibilità di regolarizzare le violazioni negli stessi termini previsti per la regolarizzazione dei tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate e, quindi, **entro i termini per l'accertamento**, con le riduzioni sanzionatorie previste dalle lettere b-bis, b-ter e b-quater.

Tuttavia, tale **modifica normativa non incide** sulle **cause ostative** del ravvedimento di cui al comma 1-ter dell'art. 13, D.Lgs. 472/1997 (che non è stato abrogato), il quale continua a distinguere:

- **i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate**, per i quali costituisce causa ostativa al ravvedimento la notifica di un avviso di accertamento, di liquidazione o di un avviso bonario;
- dai **tributi diversi** da quelli amministrati dall'Agenzia delle Entrate e, in particolare, i tributi locali, rispetto ai quali il contribuente non può valersi del ravvedimento operoso se la violazione è già stata constatata, sono iniziati accessi, ispezioni o verifiche, o sono iniziate altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore (o il soggetto solidalmente obbligato) abbia avuto formale conoscenza: **ciò determina l'inapplicabilità** della lett. b-*quater*), secondo cui, in caso di violazione constatata in un verbale di constatazione (per definizione, quindi, a controllo iniziato), la riduzione della sanzione è a 1/5 del minimo.

Infine, il **ravvedimento parziale** (vedi oltre, cfr., § 5.3) di cui all'art. 13-bis, D.Lgs. 472/1997, resta applicabile solo nel caso di tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, dato che la modifica non incide neppure su questa disposizione.

5.2. Estensione della causa di "non punibilità" (cfr., *supra*, § 1.3).

- **Riferimenti normativi: art. 13, D.Lgs. 74/2000, modificato dall'art. 39, co. 1, lett. q-bis del D.L. 124/2019, conv., con modif., dalla L. 157/2019**

Il "Collegato fiscale alla Legge di bilancio 2020" interviene sull'art. 13, co. 2, del D.Lgs. 74/2000 facendo sì che il **ravvedimento operoso integri una causa di non punibilità anche per taluni reati tributari connotati da condotte fraudolente**, in precedenza esclusi, quali la **dichiarazione fraudolenta** mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (**art. 2**) e la **dichiarazione fraudolenta** mediante altri artifici (**art. 3**), a condizione che *"i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali"*.

5.3 Ravvedimento c.d. "parziale"

- **Riferimenti normativi: art. 13-bis, D.Lgs. 472/1997 aggiunto dall'art. 4-decies, co. 1, del D.L. 34/2019 (c.d. "Decreto Crescita") conv., con modif., dalla L. 58/2019.**

Il c.d. "Decreto Crescita" ha esteso l'ambito operativo della disciplina del ravvedimento operoso mediante il "nuovo" art. art. 13-bis del D.Lgs. 472/1997; come segue:

- a. con norma qualificata di interpretazione autentica il contribuente può avvalersi del c.d. **"ravvedimento frazionato"**, versando l'imposta e i relativi interessi e sanzioni in più

pagamenti nel termine prescelto e, quindi, secondo la misura stabilita dalle singole “finestre” dell’art. 13, co. 1 del D.Lgs. 472/1997 (I periodo). Viene pertanto superato il rigido orientamento della giurisprudenza di legittimità (cfr., Cass. n. 22330/2018), secondo cui il ravvedimento operoso si perfezionava soltanto con la regolarizzazione integrale della violazione e il versamento corretto delle somme dovute per singola violazione. Da questa prospettiva, in caso di insufficiente versamento delle sanzioni dovute per singola violazione, la conseguenza era, in caso di accertamento, unicamente lo scomputo dell’importo versato spontaneamente dalla sanzione intera¹⁴.

Esempio (con l’avvertenza che non esiste ancora prassi amministrativa sul nuovo istituto!): ipotesi in cui il contribuente intenda sanare una omessa indicazione di ricavi nel modello REDDITI. La violazione, ai sensi dell’art. 13, co. 1, lett. b), del D.Lgs. 472/1997, deve essere sanata, per fruire della riduzione a 1/8 del minimo, entro il termine per la presentazione del modello REDDITI 2019, quindi entro il 30.11.2020. Se, per ipotesi, provvede al versamento in parte ad agosto 2020 e in parte a dicembre 2020, il ravvedimento non può consentire, per la totalità degli importi, la riduzione a 1/8 del minimo delle sanzioni, ma solo per la “porzione” sanata entro il 30.11.2020. Ove ulteriori versamenti venissero effettuati in un momento successivo, troverebbero applicazione le riduzioni a 1/7 o 1/6 del minimo, ai sensi delle lett. b-bis) e b-ter) dell’art. 13 del D.Lgs. 472/1997.

b. ove l’imposta dovuta sia versata in ritardo e il ravvedimento, con il versamento della sanzione e degli interessi, intervenga successivamente (II periodo):

- la **sanzione applicabile** corrisponde a quella riferita all’**integrale tardivo versamento**;
- gli **interessi** sono dovuti per l’**intero periodo di ritardo**;
- la misura della **riduzione** da applicare alla sanzione va riferita al momento di **perfezionamento del ravvedimento**.¹⁵

c. viene ammessa la possibilità di regolarizzare i versamenti rateali (III periodo), per esempio quelli che derivano dall’accertamento con adesione, con le stesse modalità del ravvedimento frazionato. Pertanto, anche in questo caso è possibile ravvedere, in una o più frazioni, le singole rate del debito fiscale o ravvedere il versamento complessivo, fermo restando, se previste, le scadenze che derivano dal pagamento tardivo (cfr., ad es., art. 15-ter del D.P.R. 602/1973).

¹⁴ Tale conseguenza, evidentemente troppo radicale, in assenza di un divieto espresso di provvedere al ravvedimento frazionato della violazione, era già stata criticata dalla prassi amministrativa: l’Agenzia delle Entrate ammette in realtà già dal 2011 il c.d. ravvedimento parziale, in quanto non precluso dal sistema.

¹⁵ Possibilità su cui era già intervenuta la C.A.E. 42/E/2016 secondo cui, in sede di ravvedimento, il versamento della sanzione ridotta può essere successivo a quello del tributo e/o degli interessi. Comunque, ai fini della riduzione da ravvedimento applicabile, rileva il momento in cui la sanzione è effettivamente regolarizzata.

6. Regime fiscale degli utili distribuiti a società semplici

▪ Rif. norm.: art. 32-*quater*, D.L. 124/2019, conv., con modif., dalla L. 157/2019

6.1. Il “nuovo” regime

I dividendi corrisposti da società di capitale ed enti (pubblici e privati) residenti a società semplici *“si intendono percepiti **per trasparenza** dai rispettivi soci” con applicazione del regime fiscale derivante dalla natura giuridica del socio che li percepisce*: si applica, cioè, *“un trattamento differenziato degli utili che sono distribuiti alle società semplici (...) dalle società e dagli enti IRES residenti (...) secondo la provenienza”* (cfr., Schede di Lettura D.L. 124/2019 -A.S. 1638, 9.12.2019).

La modifica del regime fiscale degli utili **percepiti dalle società semplici** che partecipano in società ed enti IRES residenti **riguarda gli utili distribuiti “in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione” compresi i casi di recesso, esclusione, riscatto e riduzione del capitale esuberante e di liquidazione anche concorsuale della società.**

Gli utili distribuiti alla società semplice:

- sono **esclusi** dalla formazione del reddito complessivo:
 - per il 95% del loro ammontare, nel caso di socio-società di capitali;
 - per il 41,86% del loro ammontare, nel caso di socio-società di persone commerciale;
- sono **soggetti** alla **ritenuta** a titolo di imposta nella misura del **26%**, nel caso di socio-persona fisica residente *“in relazione a partecipazioni qualificate¹⁶ e non, non relative all’impresa”*.

In quest’ultimo caso, la ritenuta a titolo d’imposta, con obbligo di rivalsa, è operata dalla società o ente *“sulla base delle informazioni fornite dalla società semplice”* (cfr., art. 32-*quater*, co. 2).

*“Sugli utili derivanti dalle azioni e dagli strumenti finanziari similari alle azioni, immessi nel sistema di **deposito accentrato** gestito dalla società di gestione accentrata, la natura del prelievo è quella di **imposta sostitutiva** al 26% alle medesime condizioni”* (cfr. Schede di Lettura D.L. 124/2019 -A.S. 1638, 9.12.2019).

6.2. Disciplina pregressa e problematiche

L’art. 47, co. 1, del T.U.II.RR. stabiliva che gli utili percepiti dalle società semplici concorrevano alla determinazione del reddito imputato ai soci persone fisiche per trasparenza in misura variabile a seconda del periodo di formazione dell’utile della società o ente che li distribuiva.

E così:

- utili prodotti **fino al 2007** → tassazione in capo al socio sul **40%**;

¹⁶ La partecipazione si considera

- **qualificata**, qualora rappresenti una percentuale di diritti di voto esercitabile nell’assemblea ordinaria superiore al 2% o al 20%, ovvero, una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 5% o al 25%, a seconda che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di partecipazioni non quotate (cfr., art. 67, co. 1, lett. c), D.P.R. 917/1986);
- **non qualificata**, qualora non raggiunga le predette soglie.

- utili prodotti **dal 2008 al 2016** → tassazione in capo al socio sul **49,72%**;
- utili prodotti nel **2017** → tassazione in capo al socio sul **58,14%**.

L'art. 1, co. 999-1006, della L. 205/2017 (Legge di bilancio 2018) ha abrogato l'art. 47, co. 1 cit., e modificato - a decorrere dal 1° gennaio 2018 - il regime fiscale degli utili distribuiti alle **persone fisiche** non esercenti attività d'impresa, che partecipano in società ed enti IRES, disponendo che siano assoggettati a **ritenuta a titolo di imposta** nella misura **del 26%** da parte del soggetto IRES erogatore degli stessi, a prescindere dalla natura della partecipazione (qualificata o non qualificata).

L'assoggettamento a ritenuta del 26% a titolo definitivo ha riguardato gli utili percepiti - al di fuori dell'esercizio di impresa - dalle **persone fisiche**, per cui si è posto il problema del trattamento impositivo degli utili **percepiti dalle società semplici e imputati per trasparenza ai soci-persone fisiche**.

Secondo le Istruzioni al "Modello Redditi SP 2019", gli utili distribuiti - a partire dal 1° gennaio 2018 - dalle società di capitali ed enti alle società semplici *"concorrono alla formazione del reddito imponibile per il loro intero ammontare"*. Ne deriva che, a seguito della imputazione per trasparenza ai soci *"dell'intero ammontare"* del dividendo percepito, questo concorre in misura integrale¹⁷ alla formazione del reddito complessivo dei soci persone fisiche esistenti al 31 dicembre di ciascun anno con assoggettamento a Irpef progressiva e relative addizionali, per cui quanto pagato a titolo di Irpef dal socio si somma a quanto dovuto a titolo di Ires e Irap dalla società di capitali che ha distribuito l'utile, **producendo l'effetto di una doppia imposizione**.

6.3. Soluzione e criticità residue

La disciplina introdotta dall'**art. 32-quater del D.L. 124/2019** intende superare l'effetto della doppia imposizione in capo al socio-persona fisica della società semplice, **applicando il regime fiscale proprio del socio**, a seconda che questi sia una società di capitali, di persone o una persona fisica, nel quale ultimo caso, la tassazione dei dividendi viene equiparata a quella prevista dalla L. 205/2017 per le persone fisiche non esercenti attività d'impresa che partecipano in società ed enti IRES.

Ratio della norma, dunque, è quello di **superare l'effetto della doppia imposizione** in capo al socio, limitatamente, peraltro, alla tassazione dei dividendi distribuiti da soggetti IRES residenti a soci di società semplici residenti. Resta, pertanto, **esclusa dalla nuova disciplina** l'ipotesi in cui **il socio della società semplice sia un soggetto non residente o un ente non commerciale, e quella in cui la società semplice percepisca un utile di fonte estera**; né viene prevista (diversamente da quanto era avvenuto con la L. 205/2017), la decorrenza degli effetti della modifica normativa.

¹⁷ Fatta salva la specifica disciplina transitoria prevista per gli utili pregressi la cui distribuzione sia deliberata entro il 31.12.2022, ex art. 1, co. 1006 della L. 205/2017 cit.

7. The never ending story: la riqualificazione degli atti ex art. 20 del D.P.R. 131/1986 dopo il rinvio alla Consulta

7.1. Breve inquadramento dell'origine del problema

Per rimediare ad un consolidato (ma errato) orientamento¹⁸ della giurisprudenza di legittimità – secondo cui era ritenuto legittimo riqualificare gli atti ex art. 20 del D.P.R. 131/1986, sulla base non dei loro effetti giuridici, ma dei loro effetti economici, valorizzando il collegamento negoziale tra plurimi atti riconducibili all'operazione stessa, in considerazione della regola della “prevalenza della sostanza sulla forma” – il Legislatore è intervenuto modificando¹⁹ l'**art. 20 del D.P.R. 131/1986**, prevedendo che *“l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi.”*

Si era tuttavia aperta una **querelle** sulla **decorrenza** della norma nel senso che ci si chiedeva se la stessa possedesse

- **natura interpretativa**, nel qual caso sarebbe risultata **applicabile retroattivamente**²⁰, ovvero
- **portata innovativa**, nel qual caso avrebbe avuto **efficacia soltanto pro-futuro** (cioè dal 1° gennaio 2018)²¹.

Il Legislatore è dunque nuovamente intervenuto²² chiarendo che *“l'art. 1, co. 87, lett. a) della L. 205/2017 costituisce interpretazione autentica dell'art. 20 del D.P.R. 131/1986”*: tale intervento *“sancisce apertis verbis la efficacia retroattiva del novellato art. 20 **per tutti i rapporti non esauriti**”*²³, con la conseguenza che la disposizione in parola **trova applicazione anche per il passato** e dunque dovrebbe **“travolgere”** anche il cospicuo contenzioso pregresso... MA

7.2. L'ordinanza di rimessione alla Corte Cost. da parte della Corte di Cassazione (ord. 23.9.2019, n. 23549).

In quella che sembra oramai una contesa manifesta tra poteri dello Stato, è intervenuta la Corte di cassazione con l'ordinanza di c.s., per dichiarare **“rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, in rapporto agli artt. 53 e 3 Cost., dell'art. 20, D.P.R. 131/1986, come risultante dagli interventi apportati dall'art. 1, co. 87, L. 205/17 (...) e dall'art.**

¹⁸ Cfr., *ex multis*, Cass. 17.1.2018, n. 1011; 12.5.2017, n. 11873

¹⁹ Cfr., art. 1, co. 87, lett. a), della L. 205/2017 (Legge di bilancio 2018).

²⁰ A favore della quale si era schierata in termini maggioritari la giurisprudenza di merito: *ex multis*, C.T.R. Emilia Romagna, 19.7.2019, n. 1467 e 12.9.2019, n. 1565; C.T.R. Lombardia, 2.12.2019, n. 4839 e 4840.

²¹ A favore della quale si era ripetutamente espressa la Corte di Cassazione: cfr., Cass., sentt. 26.01.2018, n. 2007; 23.02.2018, n. 4407 e 28 febbraio 2018, n. 4590; anche l'Agenzia delle Entrate si era prontamente allineata a tale (cfr., risposta a Telefisco del 1° febbraio 2018).

²² Cfr., art. 1, co. 1084, della L. 145/2018 (Legge di bilancio 2019)

²³ Cfr., C.T.R. Lombardia, 4839/2019 cit.

1, co. 1084, L. 145/18 (...), nella parte in cui dispone che, nell'applicare l'imposta di registro secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, si debbano prendere in considerazione unicamente gli elementi desumibili dall'atto stesso, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi".

La Corte giustifica "gli odierni dubbi di legittimità costituzionale di una disposizione che vieti la qualificazione giuridica dell'atto (anche) in ragione di atti collegati" sulla base dell'orientamento giurisprudenziale relativo alla precedente versione dell'art. 20; questo perché una lettura dell'art. 20, D.P.R. 131/1986, nel senso poi adottato dal Legislatore del 2018, potrebbe porsi "in disaccordo con l'art. 53 Cost.", dato che il ruolo di imposizione della ricchezza espressa dall'atto "iscrive a pieno titolo l'imposta di registro nell'ambito dei principi impositivi di matrice costituzionale e, segnatamente, nella previsione di cui all'art. 53 Cost.". Ne deriva che "l'esenzione del collegamento negoziale dall'opera di qualificazione giuridica dell'atto produce l'effetto pratico di sottrarre ad imposizione una tipica manifestazione di capacità contributiva".

In sostanza "il fatto che tutti siano tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva fa sì che la **forza economica** espressa dall'atto (la cui considerazione in **termini sostanziali** e di effettività è ... indubitabilmente insita anche nell'attuale formulazione dell'art. 20), costituisca, al tempo stesso, fondamento e limite dell'imposizione, di cui definisce sia la legittimazione solidaristica sia la misura esigibile".

Sul rapporto tra l'art. 20, D.P.R. 131/1986 e l'art. 10-bis, L. 212/2000

La Corte – nella ordinanza sopracitata - riconosce il generale orientamento in base al quale la inclusione nell'art. 10-bis della fattispecie di collegamento negoziale consente all'Amministrazione finanziaria, previa l'osservanza del procedimento ivi previsto, di disconoscere gli effetti degli atti collegati in quanto elusivi, **precisando, però** che, tale espressa inclusione "non esclude che il collegamento negoziale continui purtuttavia a rilevare, ex art. 20 del D.P.R. 131/1986, anche al di fuori del contesto elusivo e sanzionatorio e, dunque, anche quando esso emerga sul piano obiettivo della mera qualificazione giuridica e come opzione negoziale effettivamente rispondente ad esigenze pratiche sostanziali, nel senso di non deviate, né strumentali, né unicamente orientate al risparmio d'imposta".

Considerazioni (non) finali: premesso che simili "torsioni" giurisprudenziali non giovano alla certezza del diritto²⁴, c'è da augurarsi che la Presidenza del Consiglio dei Ministri si opponga alla pretesa declaratoria di incostituzionalità, posto che si tratta di norma fortemente voluta dal

²⁴ Se ne vedono già i primi (infausti e discutibili) effetti: la CTR Emilia-Romagna con sent. 2105/3/2019 disapplica le norme in vigore e riprende la tesi della possibilità per l'Agenzia di riqualificare i contratti portati a registrazione in base alla loro (presunta) causa reale come emergente (sempre presuntivamente) da una "pluralità di pattuizioni non contestuali" (cfr., Sole 24h, 3.01.2020).

Legislatore e, soprattutto, su cui sono intervenuti ben due Governi espressione di due distinte (e distanti) maggioranze parlamentari, avendo certamente presenti le posizioni della Giurisprudenza ed anzi intendendo porre termine ad esse.

8. NOVITÀ E CONFERME SUL P.T.T.

▪ **Riferimenti normativi: art. 16, D.L. 119/2018, conv. in L. 136/2018**

D.M. 23.12.2013, n. 163

Decreto Direttore Generale delle Finanze 4.8.2015

▪ **Prassi: Circ. M.E.F. 11.5.2016, n. 2/DF; Circ. M.E.F. 4.7.2019, n. 1/DF**

8.1. P.T.T. obbligatorio dal 1° luglio 2019

Per i giudizi instaurati in primo (e secondo) grado con **RICORSO NOTIFICATO** a decorrere dal **1° LUGLIO 2019**, il P.T.T. è **obbligatorio** per tutte le parti, con la sola eccezione delle liti in cui il contribuente può stare in giudizio senza l'assistenza del difensore (quelle al di sotto di 3.000,00 euro).

Le notificazioni e i depositi di atti processuali, documenti e provvedimenti giurisdizionali delle cause tributarie devono essere effettuati esclusivamente con modalità telematiche; in particolare, i **ricorsi** e gli appelli – formati come **documenti informatici** – dovranno essere obbligatoriamente **notificati tramite PEC** e **depositati** nella segreteria della Commissione tributaria **mediante il SIGIT**, cioè il Sistema informativo della giustizia tributaria²⁵.

*“Ad oggi [4.7.2019], le fasi processuali **interamente telematizzate** sono quelle della **notifica**, della **costituzione** in giudizio e del **deposito** degli atti processuali, oltre che della consultazione del **fascicolo processuale**”. (cfr., Circ. MEF 4.7.2019, n. 1/DF).*

In proposito, il C.P.G.T. in risposta a taluni quesiti, ha ritenuto che, *“soprattutto nella prima fase di avvio e consolidamento”* del PTT, *“sia possibile chiedere da parte del giudice la **stampa** degli atti e documenti processuali telematici presso gli uffici di segreteria delle Commissioni Tributarie”* (cfr., C.P.G.T. Delibera 8.10.2019, n. 1665); ferma restando la possibilità che le parti presentino in Commissione Tributaria *“anche”* le **“copie di cortesia”**, *“che dovranno essere consegnate direttamente ai competenti giudici assegnataria”*, senza essere inserite nel fascicolo processuale (cfr., Circ. MEF 4.7.2019, n. 1/DF).

*“Restano **da digitalizzare i provvedimenti** adottati dal giudice tributario e il **verbale di udienza**. Si tratta di atti formati in originale analogico che sono scansionati e firmati*

²⁵ A questo fine, il difensore, in possesso della casella PEC, deve effettuare la registrazione al PTT tramite il portale della Giustizia tributaria per *“ottenere le credenziali di accesso (UserID e Password)”*, che *“permetteranno anche la consultazione del fascicolo processuale informatico”* (cfr., Circ. MEF 2/DF/2016).

digitalmente dal personale dell'Ufficio di segreteria delle CCTT per poi essere inseriti nel fascicolo informatico" (cfr., Circ. MEF 4.7.2019, n. 1/DF).

8.2. Redazione del ricorso e documenti allegati

8.2.1. Ricorso

Il **ricorso** (e gli altri atti e provvedimenti del processo tributario) deve essere formato come documento informatico, cioè **nativo digitale**, sottoscritto con firma elettronica qualificata o con firma digitale e, quindi, deve essere:

- in formato PDF/A-1a o PDF/A-1b;
- privo di elementi attivi, tra cui macro e campi variabili;
- redatto tramite l'utilizzo di appositi strumenti *software* senza restrizioni per le operazioni di selezione e copia di parti; per cui **non** è ammessa la **copia** per immagine su supporto informatico di **documento analogico**;
- sottoscritto con firma elettronica qualificata o firma digitale, pertanto il *file* ha la seguente denominazione: <nome file libero>.pdf.p7m.. *"La firma digitale ammessa dal P.T.T. è quella CADES"*, ma *"dal 6 luglio 2019 il SIGIT consente anche il deposito di file sottoscritti con firma PADES"*, dato che la Suprema Corte (cfr. SS.UU. 10266/2018) ha equiparato la valenza giuridica delle due modalità di sottoscrizione (cfr., Circ. MEF 1/DF/2019).

Nella redazione dell'atto di ricorso **non** è consentito l'utilizzo di colori o evidenziazioni, né l'inserimento di schemi, diagrammi, tabelle, immagini (per i quali si può solo creare un allegato).

La procura va redatta con le seguenti modalità:

- se il ricorrente è in possesso di firma digitale, può firmare digitalmente la procura predisposta dal difensore (cfr., art. 4, co. 1, D.M. 23.12.2013, n. 163);
- se il ricorrente è sprovvisto di firma digitale, la procura va rilasciata su atto separato dall'atto principale, sottoscritta con firma autografa del contribuente e autenticata dal difensore; quindi, l'atto va «scansionato», firmato digitalmente dal difensore e allegato al ricorso (di norma, diventa il primo degli allegati: cfr., art. 4, co. 2, D.M. 23.12.2013, n. 163).

8.2.2. Allegati

I documenti informatici allegati, per i quali è ammessa anche la scansione in formato immagine di documenti analogici, *"devono avere le seguenti caratteristiche:*

- ✓ *formato PDF/A-1a o PDF/A-1b, ovvero TIFF con una risoluzione non superiore a 300 DPI, in bianco e nero e compressione CCITT Group IV (modalità fax);*
- ✓ *privi di elementi attivi, tra cui macro e campi variabili;*
- ✓ *sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale, con la conseguenza che il file presenta la seguente estensione "nome file libero> pdf.p7m" ovvero "nome file libero> signed.pdf" nome file libero;*

- ✓ *file di dimensione massima per ogni singolo documento digitale pari a **10 MB**; qualora detta dimensione sia superata è necessario che il documento sia suddiviso in più file.*" (cfr., Circ. MEF 1/DF/2019).

Non possono essere trasmessi più di **50 documenti** nell'ambito di un singolo atto e la **dimensione massima del complesso di tali documenti non deve eccedere i 50 MB** (cfr., art. 10, D.M.E.F. 4.8.2015, sostituito dall'art. 1, Decreto M.E.F. 28.11.2017): in caso contrario, tale superamento costituisce **errore bloccante**.

8.2.3. Contributo unificato

È dovuto per ogni grado della lite (non per ogni lite) nella misura stabilita (ex art. 13, co. 6-*quater*, D.L. 115/2002), secondo una progressività per scaglioni collegata al valore della controversia (cfr., Circ. MEF, 21.9.2011, n. 1/DF e 14.12.2012, n. 2/DGT).

Tenuta al pagamento del contributo unificato è la parte che per prima si costituisce in giudizio. Se il pagamento è eseguito:

- in modalità non telematica, la relativa attestazione è costituita dalla copia informatica dell'originale analogico, ottenuta per scansione e sottoscritta con firma elettronica qualificata o firma digitale;
- a mezzo contrassegno, "*oltre alla suddetta procedura di scansione del file e trasmissione dello stesso, è necessario che la parte depositi, quanto prima, presso la segreteria della Commissione tributaria l'originale di detto contrassegno*" (cfr., Circ. MEF 11.5.2016, n. 2/DF; C.P.G.T. Delibera 8.10.2019, n. 1665);
- attraverso la piattaforma PagoPA²⁶ presente nel PTT, nel qual caso il pagamento viene associato in automatico al numero di iscrizione a ruolo del ricorso/appello cui va collegato.

8.3. Proposizione del ricorso

Dal 1° luglio 2019:

- il ricorso si propone obbligatoriamente in via telematica, inviando il *file*, contenente il ricorso in forma di documento informatico (con allegata la procura alle liti), all'indirizzo PEC della controparte;
- gli atti introduttivi del giudizio "*devono essere notificati alla controparte tramite la posta elettronica certificata (PEC) e (...) depositati in Commissione tributaria con modalità telematiche*" (cfr., Circ. M.E.F. 1/DF/2019).

"La indicazione dell'indirizzo PEC, valevole per le comunicazioni e le notificazioni, equivale alla comunicazione del domicilio eletto" (cfr., art. 6, Decreto M.E.F. 23.12.2013, n. 163 e C.A.E. 15.12.2015, n. 38, § 1.6)

²⁶ Questa modalità è prevista per i ricorsi e appelli depositati telematicamente a far data **dal 24.6.2019** (cfr., Decreto Dir. Gen. delle Finanze, 6.6.2019).

*“Nelle ipotesi di **mancata indicazione dell’indirizzo di PEC del difensore o della parte**, ed ove lo stesso non sia reperibile dai pubblici elenchi, ovvero nelle ipotesi di mancata consegna del messaggio PEC per cause imputabili al destinatario, le comunicazioni potranno avvenire esclusivamente mediante deposito in segreteria della Commissione tributaria” (cfr., Circ. MEF 1/DF/2019).*

Le notificazioni telematiche *“per il mittente si intendono eseguite al momento dell’invio del documento al proprio gestore PEC, attestato dalla ricevuta di accettazione (RdAC) rilasciata al medesimo gestore del sistema; invece, per il destinatario occorre far riferimento al momento in cui il documento informatico è resto disponibile nella casella PEC del suo gestore”, per cui “per il mittente, ai fini del corretto perfezionamento della notifica risulta indifferente che il destinatario visualizzi o meno il contenuto della PEC ricevuta”.*

Le **notifiche** *“possono essere effettuate 24 ore su 24, tutti giorni dell’anno inclusi i festivi” (cfr. Circ. M.E.F. 4.7.2019, n. 1/DF). “La notifica eseguita tra le ore 21 e le ore 24 del giorno di scadenza²⁷ si perfeziona, e si considera dunque tempestiva, per il notificante, se, entro le 23.59 di quel giorno, è generata la ricevuta di accettazione [del gestore PEC del mittente], mentre è solo per il destinatario che opera il differimento al giorno successivo del momento perfezionativo della notifica stessa” (cfr. Circ. M.E.F. 4.7.2019, n. 1/DF).*

8.4. Costituzione in giudizio dal 1° luglio 2019

Il processo di fronte alla CTP si incardina solo con la costituzione in giudizio del ricorrente, il quale, entro **30 giorni** dalla proposizione telematica del ricorso (invio del file all’indirizzo PEC della controparte) si deve costituire in giudizio *“mediante il deposito telematico dell’atto introduttivo tramite il PTT”*: ciò avviene trasmettendo al SIGIT il ricorso, la ricevute di accettazione e consegna del ricorso all’Ufficio a mezzo PEC (autenticate), la procura alle liti, la documentazione comprovante il pagamento del contributo unificato tributario e gli eventuali allegati, previo inserimento dei dati richiesti dal sistema per l’iscrizione a ruolo.

*“Il deposito²⁸ del ricorso, degli allegati e degli atti successivi avviene, previa registrazione e acquisizione delle credenziali di accesso, mediante upload dei file direttamente sulla piattaforma. Tale modalità **esclude** che le parti processuali utilizzino la **PEC** delle singole Commissioni tributarie **per effettuare il deposito** degli atti e documenti digitali.*

Posto che l’atto notificato a mezzo PEC all’Ufficio dev’essere **conforme** a quello depositato presso il SIGIT, nel ricorso – a questo punto – è necessario inserire, in chiusura, la dicitura per cui *“Si attesta ai sensi degli artt. 14, 16-bis, 22 e 23 del D. Lgs. 546/1992, che l’atto notificato alla parte all’indirizzo PEC come risultante dagli atti di causa e quello depositato*

²⁷ In proposito, si rimanda alla decisione della Corte Cost. 9.4.2019, n. 75.

²⁸ Nell’ipotesi di **malfunzionamento** del sistema informatico, la *“indisponibilità della funzionalità del PTT per il deposito degli atti e dei documenti ovvero dei relativi servizi funzionali al diritto della difesa, quali, ad esempio, la consultazione o la richiesta di accesso temporaneo del fascicolo informativo, è resa pubblica mediante appositi avvisi sul portale della giustizia tributaria: www.giustiziatributaria.gov.it. Tali avvisi potranno essere utilizzati ai fini di una eventuale richiesta di rimessione in termini” (cfr., Circ. M.E.F. 1/DF/2019).*

*telematicamente presso la Commissione Tributaria Provinciale/Regionale, sono tra loro conformi” e, tecnicamente, sarà necessario uploadare al SIGIT il **medesimo** file che è stato notificato a mezzo PEC all’Ufficio.*

Nel processo tributario telematico lo strumento della PEC è limitato alle comunicazioni effettuate dagli Uffici di Segreteria, tramite il SIGIT, alle parti processuali e alle notifiche tra le parti stesse”. (cfr. Circ. M.E.F. 1/DF/2019).

Il deposito nella segreteria della Commissione si effettua mediante il S.I.Gi.T., se i controlli danno esito positivo, *“il S.I.Gi.T. provvede alla iscrizione del ricorso al Registro Generale”* (cfr. D.M.E.F. 4.8.2015, art. 7); se riscontra anomalie non procede all’iscrizione²⁹ e comunica al ricorrente la tipologia delle suddette anomalie, che possono riguardare:

- *“la presenza di virus nei file;*
- *il superamento della dimensione massima del singolo file pari a 5MB [10MB];*
- *la non validità della firma digitale apposta sui file;*
- *la non integrità dei file firmati”.*

8.5. Fascicolo informatico

Il fascicolo d’ufficio, insieme con i fascicoli del ricorrente, del resistente e delle altre parti, costituisce il fascicolo informatico, nel quale *“sono raccolti gli atti, i documenti, gli allegati, le ricevute PEC di acquisizione degli atti e di iscrizione a ruolo, i messaggi di sistema e i dati del procedimento giurisdizionale”.*

“Le parti e/o i loro difensori che accedono al PTT, in quanto abilitati dal sistema a seguito della registrazione, possono consultare il fascicolo informatico relativo alla controversia utilizzando il servizio del “Telecontenzioso” ed estrarre copia degli atti ivi presenti” (cfr., Circ. M.E.F. 2/DF/2016). *“La parte e i suoi difensori **non ancora costituiti**, tramite il PTT, possono presentare on-line una richiesta di **visualizzazione temporanea** del fascicolo processuale telematico contenente gli atti depositati dalla controparte”,* che, se accolta, consente al richiedente la consultazione del fascicolo processuale per 10 giorni (cfr., Circ MEF 1/DF/2019).

Le parti possono richiedere copia autentica degli atti e dei documenti inseriti nel fascicolo processuale telematico, in esenzione dal pagamento dei diritti di copia. Il potere di attestazione di conformità delle copie degli atti e documenti estratti, compete ai dipendenti dell’Ente pubblico e (anche) ai difensori di tutte le parti processuali (cfr., art. 25-bis, D.Lgs. 546/1992).

²⁹ *“Il ricorso/appello viene comunque iscritto a ruolo se*

a. nell’atto principale si riscontrano anomalie «non bloccanti» riferibili al solo formato dei file (...);

b. negli allegati si riscontrino anomalie sia «bloccanti» sia «non bloccanti”.