



# Marche agricole

Confagricoltura Unione Provinciale Agricoltori - Ancona

Notiziario mensile per gli agricoltori marchigiani

Anno LXII - n.2 - Ancona Febbraio 2016

## Giovanni Manzotti eletto Presidente

Venerdì 4 marzo 2016 l'Assemblea generale dei delegati dell'Unione Provinciale Agricoltori di Ancona ha eletto, a larghissima maggioranza, Giovanni Manzotti Presidente per il triennio 2016/2019.

Appena eletto il neo Presidente, ringraziando l'Assemblea per la fiducia accordatagli, conferma le linee guida nelle quali intenderà muoversi. Innanzitutto, continuando nel solco tracciato dal suo predecessore, il Conte Marcello Ferretti, che ha sempre garantito una gestione economica sicura ed efficace, al quale va il ringraziamento di tutta l'Unione. Si cercheranno, inoltre, nuove sinergie con le altre Unioni marchigiane, partendo dai servizi agli associati, valutando ipotesi di aggregazioni sempre più stringenti, in modo da essere sempre più efficaci nel risolvere le problematiche che ogni giorno attanagliano gli agricoltori. Successivamente l'Assemblea ha

eletto, all'unanimità, Vicepresidenti Alessandro Bettini e Lorenzo Honorati nonché Consiglieri i Sigg. Giovanni Bonarelli, Giuseppe Bracci, Luciano Falappa, Maurizio Lorenzetti, Giovani Marotti Campi, Marco Monti, Alessandro Moroder, Rossella Ruggeri che vanno ad aggiungersi ai Consiglieri di diritto (attuali Presidenti dei Mandamenti, dei Sindacati di categoria o delle Sezioni Provinciali di Prodotto) Patrizia Balducci, Pierfrancesco Bartolazzi Menchetti, Federico Castellucci, Stefano Giorgi, Giuseppe Minghi, Claudio Quattrini, Enrico Salvadego, Antonio Trionfi Honorati.

L'Assemblea ha, inoltre, nominato Presidente del Collegio dei Revisori dei Conti Andrea Crocenzi e componenti Gianluca Manzotti e Riccardo Moroder, nonché Proibiviri Ludovico Baldeschi Balleani, Luigi Vittorio Ferraris e Giovanni Quattrini.

### SOMMARIO

#### APERTURA

- Giovanni Manzotti  
presidente pag.1

#### ECONOMICO

- Quaderno di campagna pag. 2,3

#### FISCALE

- Imu-Tasi,  
contratto di comodato pag.4  
- Riva-Reverse Charge pag.5-7  
- IVA-incremento percentuali pag.8

#### PREVIDENZIALE

- Assunzioni congiunte  
operai agricoli pag.8

#### LEGALE

- Modifica sistema  
sanzionatorio pag.9-12

[www.anconaconfagricoltura.it](http://www.anconaconfagricoltura.it)

[www.confagricoltura.it](http://www.confagricoltura.it)

#### Dir. Resp. Alessandro Alessandrini

- Viale Trieste, 24 - Jesi
- Ideazione grafica e impaginazione: Soc. Coop. Sociale ERAORA, Osimo
- Stampa: Soc. Coop. Sociale ERAORA, Osimo
- Notiziario edito dall'U.P.A. di Ancona
- Poste Italiane S.p.A. Spedizione in abbonamento postale -70% - Aut. GIPA/C/AN/03/2013
- Aut. Trib. Ancona n° 37/1949-1952
- Registro Nazionale della Stampa n. p. 8351



Confagricoltura

## QUADERNO DI CAMPAGNA



Per le aziende i cui titolari siano acquirenti od utilizzatori di prodotti fitosanitari valgono gli impegni previsti dal D.P.R. n. 290 del 23 aprile 2001 ed in particolare quelli previsti dalla Circolare del MiPAF del 30 ottobre 2002, in applicazione dell'art. 42 del D.P.R. citato. Gli impegni si differenziano in relazione alla classificazione tossicologica dei prodotti utilizzati. In relazione a quanto sopra indicato, le aziende devono rispettare i seguenti impegni:

Obblighi validi per tutte le aziende:

- disponibilità, conformità e aggiornamento del registro dei trattamenti (quaderno di campagna);
- rispetto delle prescrizioni di utilizzo previste nell'etichetta del

prodotto impiegato;

- presenza dei dispositivi di protezione individuale previsti;
- presenza in azienda di un sito per il corretto immagazzinamento dei prodotti fitosanitari ed evitare la dispersione nell'ambiente;
- documentazione d'acquisto costituita da:
  - fatture o documenti equivalenti intestati all'azienda od al suo titolare che contengano le informazioni relative al tipo di prodotto acquistato e la sua quantità (N.B.: lo scontrino senza indicazione del prodotto acquistato, quantità, riferimenti aziendali non è sufficiente);
  - nel caso di ricorso a contoterzista, scheda trattamento

contoterzisti (all. 4 circolare ministeriale 30.10.2002 n. 32469);

- disporre e conservare le fatture d'acquisto dei prodotti.

**Di seguito sono riportati i dati che il registro deve contenere:**

- elenco cronologico dei trattamenti eseguiti sulle diverse colture, oppure, in alternativa, una serie di moduli distinti, relativi ciascuno ad una singola coltura agraria;
- prodotto fitosanitario utilizzato e quantità;
- superficie della coltura a cui si riferisce il singolo trattamento;
- avversità per la quale si è reso necessario il trattamento;

Le registrazioni debbono essere effettuate entro 30 giorni dall'effettuazione del trattamento o concimazione (sia organica che minerale).

**Avvertenze nella conservazione/compilazione del Registro dei Trattamenti (RdT):**

- Il Registro non necessita una vidimazione;
- Deve essere conservato per almeno tre anni dopo l'anno di riferimento e reso disponibile a tutti gli organi di controllo preposti, unitamente alla copie delle fatture d'acquisto dei prodotti fitosanitari;
- Può essere compilato anche dall'utilizzatore dei prodotti fitosanitari diverso dal titolare dell'azienda; in questo caso il titolare deve sottoscriverlo al termine dell'anno solare;
- Gli utilizzatori di prodotti fitosanitari possono avvalersi, per la compilazione dell'RdT, dei CAA, previa notifica alla ASL di competenza;
- Può essere compilato e sottoscritto anche da persona diversa dal titolare dell'azienda, qualora l'utilizzatore dei prodotti fitosanitari non coincida con il titolare dell'azienda e nemmeno con l'acquirente dei prodotti stessi, in questo caso dovrà essere presente in azienda, unitamente al registro dei trattamenti, una specifica delega scritta da parte del titolare;
- Nel caso in cui i

**da contoterzisti, il registro dei trattamenti deve essere compilato dal titolare dell'azienda allegando l'apposito modulo rilasciato dal contoterzista per ogni singolo trattamento; in alternativa il contoterzista potrà annotare i singoli trattamenti direttamente sul registro dell'azienda controfirmando ogni intervento fitosanitario effettuato;**

- Nel caso di cooperative di produttori che acquistano prodotti fitosanitari con i quali effettuano trattamenti per conto dei loro soci il RdT può essere conservato presso la sede sociale dell'associazione e deve essere compilato e sottoscritto dal legale rappresentante previa delega rilasciatagli dai soci;
- L'RdT deve essere compilato anche quando gli interventi fitosanitari vengono eseguiti per la difesa delle derrate alimentari immagazzinate. Per le zone vulnerabili dai nitrati (ZVN) di cui al DDPF\_TAM n. 10 del 10/09/2003, ai fini del rispetto degli obblighi per la condizionalità è necessario inserire nel registro dei trattamenti anche le fertilizzazioni azotate.

**Il registro deve essere aggiornato entro trenta giorni dall'esecuzione di ogni trattamento.**

**PROGRAMMA  
D'AZIONE DELLE ZONE  
VULNERABILI DA  
NITRATI DI ORIGINE  
AGRICOLA DELLA  
REGIONE MARCHE (ZVN)**

Divieti di utilizzazione dei letami e dei concimi azotati e ammendanti organici di cui al Decreto Legislativo n. 217 del 29 Aprile 2006:

L'utilizzo agronomico dei letami e dei materiali ad esso assimilati, nonché dei concimi azotati e ammendanti organici di cui al decreto leg 29 aprile 2006n. 217 è vietata:

- a) Nelle aree di cava
- b) Su terreni gelati, innevati, saturi di acqua
- c) A distanza inferiore a 25 metri dall'inizio dell'arenile per le acque di laghi artificiali e naturali
- d) A distanza inferiore a 5 metri dalle sponde dei corsi d'acqua superficiali non significativi
- e) A distanza inferiore a 10 metri dalle sponde dei corsi d'acqua superficiali significativi
- f) Nei boschi
- g) Nel periodo compreso tra il 15 NOVEMBRE e il 15 FEBBRAIO di ogni anno nei terreni con prati, cereali autunno-vernini, colture ortive, arboree con inerbimento permanente (dal 1° NOVEMBRE al 28 FEBBRAIO nei terreni destinati ad altre colture)

La Confagricoltura Ancona servizi srl è a disposizione dei propri agricoltori per ogni chiarimento in merito

# IMU – TASI: Contratto di comodato nei confronti di parenti in linea retta entro il 1° grado obbligo di registrazione del contratto di comodato

Si comunica che in un'apposita risposta a quesito, il Dipartimento delle Finanze ha fornito i seguenti chiarimenti, che formeranno apposita risoluzione, in ordine all'applicazione dell'art. 1, comma 10, della Legge di Stabilità 2016.

Tale articolo ha inserito nel comma 3, dell'art. 13, del D. L. n. 201 del 2011, la lett. Oa), per cui la base imponibile dell'IMU è ridotta del 50% per le unità immobiliari concesse in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che le utilizzano come abitazione principale (fatta eccezione per quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9), a condizione che il contratto sia registrato e che il comodante possieda un solo immobile in Italia e risieda anagraficamente, nonché dimori abitualmente nello stesso comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato. Questo stesso beneficio si applica anche nel caso in cui il comodante, oltre

all'immobile concesso in comodato, possieda nello stesso comune un altro immobile, adibito a propria abitazione principale, ad eccezione delle unità abitative classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

Inoltre, dato che ai sensi del comma 675, art. 1, della L. n. 147/2013, la base imponibile della TASI è la stessa prevista per l'IMU, la medesime considerazioni valgono anche per il tributo per i servizi indivisibili.

Per quanto riguarda la registrazione del contratto di comodato, occorre distinguere a seconda che lo stesso sia stato redatto in forma verbale o scritta, ex art. 1350 c.c.

Per quanto concerne i contratti verbali, l'art. 3, comma 1, del D.P.R. n. 131 del 1986, elenca quali contratti devono essere sottoposti a registrazione, e tra di essi non rientra il contratto di comodato che, pertanto, non è soggetto a tale obbligo, tranne nell'ipotesi di enunciazione in altri atti, ovvero

“se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene l'enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate”.

Per tale tipologia di contratti, già in essere alla data del 1° gennaio 2016, stante la non obbligatorietà della registrazione, per poter usufruire dell'agevolazione ai fini IMU e TASI, sin dall'entrata in vigore della Stabilità 2016, il Dipartimento delle Finanze ritiene possa trovare applicazione l'art. 3, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212/2000), in base al quale “in ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti”.

Pertanto, per tale fattispecie, al fine di usufruire dell'agevolazione sin dal mese di gennaio, la registrazione può essere effettuata entro il 1° marzo 2016, con il pagamento dell'imposta in misura fissa pari ad € 200,00.

Nel caso, invece, di redazione del contratto di comodato in forma scritta, la registrazione deve essere effettuata entro 20 giorni dalla data dell'atto, a norma dell'art. 13 del D.P.R. n. 131/1986.



# Iva – Reverse Charge

## Circolare n. 37 E del 22 dicembre 2015

Con circolare n. 37 del 22.12.2015, l’Agenzia delle Entrate è intervenuta fornendo una serie di chiarimenti, sotto forma di risposte a quesiti, in merito all’applicazione del reverse charge nel settore edile, ivi compresi gli impianti fotovoltaici.

Il documento di prassi è una sintesi di quanto discusso con i rappresentanti delle associazioni di categoria, e segue il precedente intervento chiarificatorio .

In particolare i chiarimenti riguardano i seguenti aspetti:

- contratto unico d’appalto e scomposizione delle singole prestazioni;
- distinzione tra fornitura con posa in opera e prestazione di servizi;
- installazione di impianti posizionati in parte internamente ed in parte esternamente all’edificio;
- attività di manutenzione e riparazione di impianti;
- impianti fotovoltaici;
- installazione e manutenzione di impianti antincendio;
- sostituzione componenti di un impianto;
- beni significativi;
- allacciamento / attivazione servizi erogazione gas, energia elettrica e acqua;

- operazioni non imponibili.

Da ultimo l’Agenzia, limitatamente alle questioni trattate nella circolare, si sofferma sulla “*clausola di salvaguardia*”.

Di seguito i chiarimenti di maggiore interesse:

### **Attività di manutenzione e riparazione di impianti**

A parere dell’Agenzia, le attività di manutenzione e riparazione di impianti, ancorché non indicate espressamente nei codici della divisione 43 “Lavori di costruzione specializzati” della Tabella Ateco 2007 (ad esempio, 43.29.09 “altri lavori di costruzione e installazione n.c.a.”), vanno assoggettate al reverse charge ex art. 17, comma 6, lett. a-ter), Dpr n. 633/72.

A tal fine l’Amministrazione specifica che l’Istat appositamente interpellato ha precisato che le attività di manutenzione e riparazione sono ricomprese in tutti i codici della divisione 43.

### **Manutenzione straordinaria, fornitura con posa in opera e prestazione di servizi**

L’Agenzia prende le mosse dall’ipotesi di un contratto unico di appalto, avente ad oggetto opere di manutenzione straordinaria e prestazioni soggette a reverse charge e, in linea con la logica di semplificazione, inaugurata con la circolare n. 14/2015, ritiene non necessaria la scomposizione dell’operazione, e la conseguente attrazione della manutenzione straordinaria alle regole ordinarie di applicazione del tributo, limitatamente agli interventi edilizi di frazionamento e accorpamento.

Con riferimento alla distinzione tra fornitura con posa in opera (non soggetta al reverse charge) e prestazione di servizi, l’Agenzia, richiamando la recente giurisprudenza comunitaria e nazionale, nonché la prassi, fornisce una serie di criteri utilizzabili per stabilire quando un’operazione è qualificabile come “cessione con posa in opera” (esclusa dal reverse charge) e quando invece la stessa va qualificata prestazione di servizi (soggetta al reverse charge).

In particolare, costituisce posa in opera la cessione di bene accompagnata dall’esecuzione di servizi destinati a consentirne la

fruizione senza modificarne la natura.

Al contrario, ha natura di prestazione di servizi l'operazione che determina un risultato diverso e nuovo rispetto al complesso dei beni impiegati.

L'Agenzia delle Entrate si sofferma, inoltre, sull'installazione di impianti posizionati in parte internamente e in parte esternamente all'edificio e ritiene che tale attività rientri nel campo di applicazione della norma in commento, qualora l'impianto sia funzionale o servente all'edificio stesso.

### **Impianti fotovoltaici**

In merito agli impianti fotovoltaici l'Agenzia evidenzia che rientrano nell'ambito applicativo del reverse charge di cui all'art.17, lett. a-ter) del Dpr. n. 633/72:

- l'attività di installazione (compresa la manutenzione ordinaria e straordinaria) di impianti fotovoltaici "integrati" o "semi-integrati" agli edifici (ad esempio, qualora siano posizionati sul tetto dell'edificio);

- l'installazione di impianti fotovoltaici "a terra", ancorché posizionati all'esterno dell'edificio, funzionali serventi allo stesso.

Più precisamente, richiamando i

chiarimenti forniti con la circolare, n. 36/E del 19.12.2013, l'Agenzia evidenzia che:

*-con riguardo alle installazioni fotovoltaiche poste su edifici ed a quelle realizzate su aree di pertinenza, comuni o esclusive, di fabbricati o unità immobiliari censiti al Catasto edilizio urbano "non sussiste l'obbligo di accatastamento come unità immobiliari autonome, in quanto possono assimilarsi agli impianti di pertinenza degli immobili. In proposito, si chiarisce che è necessario procedere, con dichiarazione di variazione da parte del soggetto interessato, alla rideterminazione della rendita dell'unità immobiliare a cui risulta integrato, allorquando l'impianto fotovoltaico ne incrementa il valore capitale (o la relativa redditività ordinaria) di una percentuale pari al 15 per cento o superiore";*

- la centrale fotovoltaica posta sul lastrico solare di un edificio, se censibile nella categoria catastale D/1 ovvero D/10, rappresenta un fabbricato strumentale "autonomo" rispetto all'edificio sottostante.

Da quanto sopra l'Agenzia precisa che gli impianti fotovoltaici posti su edifici, e quelli realizzati su aree di pertinenza di fabbricati (ad esempio, impianti fotovoltaici "a terra"), sempre che gli stessi non siano

accatastati come unità immobiliari autonome, sono soggetti al reverse charge ex art. 17, comma 6, lett. a-ter), Dpr n. 633/72.

Diversamente, l'installazione di centrali fotovoltaiche poste sul lastrico solare (o su aree di pertinenza di fabbricati di un edificio), autonomamente accatastate nella categoria D/1 ovvero D/10, non costituendo un edificio né parte dell'edificio sottostante, non va assoggettata al meccanismo del reverse charge.

### **Servizi di pulizia di edifici: attività di rimozione neve, derattizzazione e spurgo**

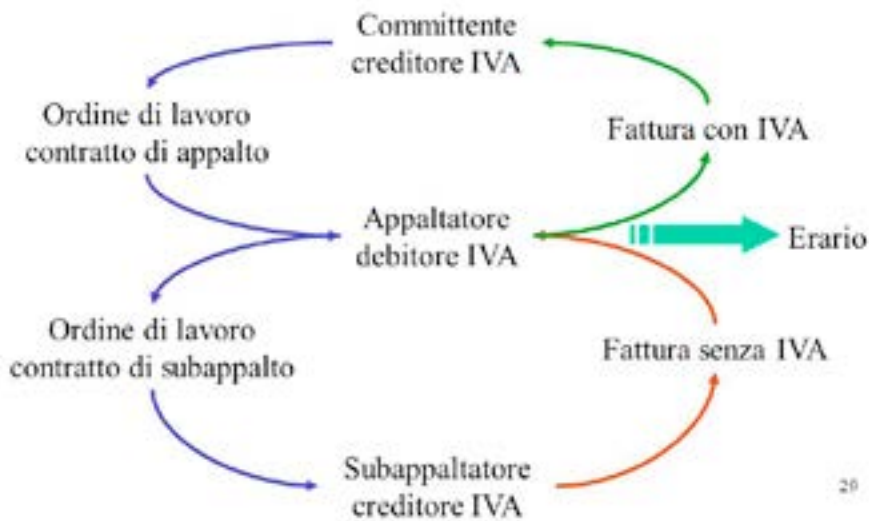
Come chiarito nella citata circ. n. 14/E, i servizi di pulizia di edifici sono soggetti al meccanismo di inversione contabile; fanno tuttavia eccezione le attività di rimozione neve, derattizzazione e spurgo, escluse dal reverse charge.

### **Beni significativi**

La lett. a-ter), sesto comma dell'art. 17 del Decreto Iva, prevede l'applicazione del reverse charge alle "prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e di completamento", relativi ad edifici, effettuati nei confronti di soggetti passivi IVA.

Più specificamente, l'Agenzia,

## Reverse charge - Subappalto



sulla base di quanto chiarito nella Circ. n. 71/E/2000, afferma che la disposizione agevolativa in materia di aliquota prevista per i beni significativi, riguarda esclusivamente i servizi resi a consumatori finali.

Di conseguenza, la stessa agevolazione non può trovare applicazione nelle ipotesi di cui alla lett. a - ter), sesto comma, dell'art 17 del citato DRR 633/72, che riguarda i soli rapporti tra soggetti passivi d'imposta.

### Prestazioni rese da soggetti terzi

Il reverse charge va applicato anche ai servizi di installazione di impianti e completamento di edifici ex art. 17, comma 6, lett. a-ter), Dpr n. 633/72, resi da soggetti terzi, su incarico di un altro soggetto passivo, fatturati direttamente al cliente, qualora i

predetti servizi rientrino tra i codici attività individuati nella citata circ. n.14/E.

Il reverse charge va inoltre applicato anche nel caso in cui le prestazioni di installazione e/o allestimento siano effettuate in via autonoma (e non su incarico del soggetto da cui sono stati acquistati i beni) da soggetti terzi in base ad un rapporto diretto con il committente soggetto passivo.

### Rapporto tra operazioni non imponibili e reverse charge

L'Agenzia ha espresso il principio secondo cui Il meccanismo del reverse charge trova applicazione nei riguardi delle sole operazioni imponibili agli effetti dell'IVA.

L'esempio portato è quello di un servizio di pulizia (oggettivamente

rientrante nell'ambito applicativo del reverse charge ai sensi dell'art. 17 comma 6 lett. a-ter del Dpr n. 633/72), effettuato all'interno di un edificio in ambito portuale o aeroportuale (e, dunque, soggetto al regime di non imponibilità IVA di cui all'art. 9 comma 1 n. 6 del Dpr Iva). Per la descritta fattispecie, non vige il reverse charge, in quanto - come indicato nella circolare n. 37/2015 - "il presupposto applicativo dell'inversione contabile è l'imponibilità dell'operazione".

Di conseguenza, la fattura dovrà essere emessa recando l'indicazione del titolo di non imponibilità o di esenzione, in ottemperanza a quanto richiesto dall'art. 21 comma 6 lettere b) o c) del Dpr n. 633/72.

Il principio, invero, è conforme con la ratio del meccanismo del reverse charge, sistema che mira a contrastare le frodi in settori considerati a rischio, evitando che il cessionario o committente porti in detrazione l'Iva che il cedente o prestatore non provvede a versare all'Erario.

### Clausola di salvaguardia

L'Agenzia precisa da ultimo che la clausola di salvaguardia fa salvi eventuali comportamenti difformi adottati dai contribuenti, prima dell'emanazione dei chiarimenti, per le sole tematiche ivi esaminate e purché non si rientri nell'ambito di una frode fiscale.

## IVA: incremento delle percentuali di compensazione per le cessioni di latte e di animali della specie bovina e suina.

Si comunica che, in attuazione dell'art. 1, c. 908, della Legge di stabilità 2016 (legge n. 208/2015), è stato emanato il decreto interministeriale (MEF e MIPAF) che stabilisce l'incremento delle percentuali di compensazione, ai fini della detrazione forfettizzata dell'IVA, di cui all'art. 34 del DPR n. 633/72),

- per i prodotti del settore lattiero-caseario, dall'8,8 per cento al 10 per cento,
- per gli animali vivi della

**specie bovina, compresi gli animali del genere bufalo, dal 7 per cento al 7,65 per cento**

- per gli animali della specie suina, dal 7,3 per cento al 7,95 per cento.

Più precisamente, le nuove percentuali sono fissate a regime per quanto riguarda il latte fresco non concentrato né zuccherato e non condizionato per la vendita al minuto, esclusi yogurt, kephir, latte cagliato, siero di latte, latticello (o latte battuto), altri tipi di latte fermentati

o acidificati ed il latte fresco non concentrato né zuccherato, destinato al consumo alimentare, confezionato per la vendita al minuto, sottoposto a pastorizzazione o ad altri trattamenti previsti da leggi sanitarie e, limitatamente per il 2016, per le cessioni delle suddette categorie di animali vivi.

Il decreto ha efficacia dal 01 gennaio 2016 e si è in attesa della sua pubblicazione nella G. U.

*previdenziale*

## Assunzioni congiunte di operai agricoli: Adempimenti contributivi Indicazioni operative per il mod. DMAG - Messaggio INPS.

Con messaggio n. 7635 del 28 dicembre 2015, la Direzione Generale dell'INPS ricorda che, a partire dalla denuncia relativa IV trimestre 2015 dovranno essere applicate le nuove modalità operative per la denuncia contributiva trimestrale (mod. DMAG) relativa alle assunzioni congiunte di operai agricoli.

Come si ricorderà, una volta ottenuto l'apposito codice CIDA specifico per le assunzioni congiunte - dietro presentazione di un'apposita Denuncia Aziendale finalizzata ad identificare i datori di lavoro coinvolti (cfr. ns. circ. n.15180 del 2/11/2015) - il soggetto incaricato degli adempimenti (Referente Unico) deve presentare un'unica denuncia trimestrale della manodopera occupata (mod. DMAG) per conto di tutti i co-datori

di lavoro interessati ed avente ad oggetto esclusivamente le assunzioni effettuate congiuntamente.

In sostanza, da parte del referente unico, deve essere presentata una dichiarazione trimestrale dedicata esclusivamente alle assunzioni congiunte, utilizzando il codice "tipo ditta" 55 (laddove il referente unico avesse in forza dipendenti esclusivamente propri, dovrà presentare un'altra denuncia trimestrale con le consuete modalità).

Il messaggio INPS in commento precisa che, oltre allo specifico codice CIDA per le assunzioni congiunte (cd. Super CIDA), il relativo modello DMAG deve quindi riportare anche il Codice CIDA e il codice fiscale (o la partita IVA) di tutti i co-datori presso i quali il lavoratore

assunto congiuntamente ha prestato la propria attività lavorativa, nonché il codice del modello per la comunicazione obbligatoria di assunzione (UNILAVCong).

Insomma la predetta dichiarazione trimestrale dovrà riportare il numero di giornate lavorate nei mesi oggetto della denuncia, ripartite tra le singole aziende co-datrici, secondo l'utilizzo che hanno fatto del lavoratore nel periodo di riferimento.

Il Messaggio INPS comunica inoltre che nella sezione DOCUMENTAZIONE del link "Modelli DMAG: trasmissione telematica" dell'area riservata ai servizi telematici del sito [www.inps.it](http://www.inps.it), è stato pubblicato il documento contenente le **specifiche tecniche di invio della denuncia DMAG**.



# Modifica sistema sanzionatorio civile e penale

## Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158

Con la legge 11 marzo 2014, n. 23, il legislatore ha impostato un corposo e generale riordino del sistema fiscale, prevedendo all'articolo 8, la revisione del sistema sanzionatorio, sia sul piano penale, sia sotto il profilo tributario.

Con la pubblicazione di cinque decreti legislativi sul Supplemento Ordinario n. 55 alla Gazzetta Ufficiale del 7 ottobre 2015, n. 233, si è "tecnicamente" chiusa la fase di attuazione della delega, per il riordino del sistema fiscale.

La presente circolare intende soffermarsi sulle principali novità introdotte in materia sanzionatoria, che decorreranno non più dal 1° gennaio 2017, ma dal 1° gennaio 2016, lasciando ad altre circolari l'approfondimento su singole tematiche.

### Sistema sanzionatorio penale

Il nuovo sistema sanzionatorio penale, dà voce alla tendenza, particolarmente sentita, di indirizzare la repressione penale, verso le fattispecie "sostanzialisticamente" qualificabili come dolosamente preordinate all'evasione fiscale, e non a quelle che traggono origine da una errata prospettazione dei dati contabili, ai fini della determinazione delle imposte e tasse.

In particolare il legislatore delegato:

a) non ha modificato la preesistente disciplina sui reati di frode fiscale, da utilizzazione

di fatture per operazioni oggettivamente e/o soggettivamente inesistenti, ovvero da utilizzazione in dichiarazione di altri artifici, idonei ad ostacolare l'accertamento e a trarre in inganno l'Amministrazione Finanziaria, anche se si sono ampliate le fattispecie astrattamente reprimibili in sede penale, nel senso che acquistano rilevanza le dichiarazioni fiscali periodiche o infrannuali.

b) Ha inciso sulle altre fattispecie di minore gravità, come la dichiarazione infedele, gli omessi versamenti di ritenute e di IVA, elevando la soglia di punibilità. (in materia IVA l'omesso versamento è giunto a euro 250.000 euro per ciascun periodo d'imposta).

c) Viene aumentata la pena, nel caso di omessa dichiarazione, che ora si estende anche al sostituto d'imposta che vi sia tenuto, determinando, nel contempo, la soglia minima di punibilità (da 30 a 50 mila euro di imposta evasa).

d) La nuova versione del reato di indebita compensazione distingue una ipotesi meno grave costituita da compensazioni superiori a euro 50.000 per crediti non spettanti, mentre, con la stessa soglia minima pecuniaria, viene punita, con maggiore severità, la compensazione di crediti inesistenti.

Con un impianto decisamente innovativo, gli articoli 13 e 13-bis del decreto legislativo 74/200 prevedono ora una causa generale

di non punibilità, nell'estinzione integrale dei debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, che intervenga prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, o comunque, a seguito di ravvedimento operoso o presentazione di dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, sempre che ciò accada "prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi ispezioni o verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali".

Da ultimo si segnala che l'articolo 13-bis del decreto legislativo 74/2000 prevede che sono raddoppiate le pene per i reati tributari a carico del compartecipe nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale, svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario, attraverso l'elaborazione di modelli di evasione fiscale.

La norma denuncia evidenti limiti tecnici, in quanto si fa genericamente riferimento alla figura del professionista senza specificare se tale requisito deve essere riconosciuto a soggetto in quanto iscritto ad albi o collegi, ovvero a chi esercita attività professionale di consulenza, che può essere prestata non in regime di necessaria iscrizione ad un albo.

### Revisione del sistema sanzionatorio amministrativo

La misura delle sanzioni amministrative, ad opera del decreto

legislativo n. 158 del 2015 interessa, innanzitutto, alcune norme generali per l'applicazione delle sanzioni contenute nel decreto legislativo n. 472 del 1997 e cioè:

- a) sulla personalizzazione della sanzione (art. 7);
- b) sul cumulo giuridico (12);
- c) sul ravvedimento operoso (art. 13);
- d) sulla responsabilità del cessionario dell'azienda (art. 14);
- e) e) sulla sospensione dei rimborsi e compensazioni (art. 23).

### Recidiva

E' da premettere che l'attuale disciplina contenuta nel decreto legislativo n. 472 del 1997, stabilisce che la sanzione pecuniaria può essere aumentata fino alla metà, nei confronti di chi si è reso responsabile, nel triennio precedente, di una violazione della stessa indole, non definita ai sensi dell'articolo 13 (ravvedimento operoso), 16 e 17 (definizione agevolata), ovvero in dipendenza di adesione all'accertamento.

L'intervento legislativo incide in due direzioni:

- a) da un lato sottrae alla discrezionalità dell'Ufficio, l'aumento della sanzione nei confronti degli autori dell'illecito recidivi, salvo che ciò non determini una sproporzione della sanzione rispetto al tributo; b) dall'altra parte sono estesi i casi in cui non opera la recidiva, nel senso che non rileva solo la definizione in via agevolata della pendenza fiscale, mediante il ricorso agli artt. 16 e 17 del decreto legislativo n. 472 del 1997, ma anche i casi di conclusione dell'iter procedimentale con la mediazione

e/o conciliazione giudiziale.

La recidiva si applica in presenza di violazioni della stessa disposizione che appartengono alla medesima indole intendendosi per tale, non solo la violazione delle medesime norme, ma anche di quelle di disposizioni che, tuttavia, presentino profili di sostanziale identità per la natura diversa dei fatti che la costituiscono e dei motivi che le determinano (circ. n. 180 del 10 luglio 1998).

### Circostanza attenuante

Una ulteriore e decisiva novità è stata introdotta in materia di concessione delle attenuanti delle sanzioni. Infatti, mentre nella precedente formulazione dell'articolo 7 del decreto legislativo n. 472 del 1997, la concessione delle attenuanti dipendeva da eccezionali circostanze, che rendessero evidente la sproporzione dell'ammontare della sanzione irrogata, l'attuale formulazione ha cancellato il termine "eccezionale", che ne limitava notevolmente l'applicazione.

Per questo dal 1° gennaio 2016 la concessione dell'attenuante nell'irrogazione della sanzione pecuniaria, non costituirà una prerogativa del tutto eccezionale dell'Agenzia delle Entrate, ma potrà essere invocata, ogni qual volta si verifica una irragionevole sproporzione fra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione pecuniaria comminata.

In presenza di tale sperequazione la pena pecuniaria può essere ridotta fino alla metà del minimo.

### Cumulo giuridico

L'istituto del cumulo giuridico è

legato alla figura del concorso di violazioni e alla continuazione, per evitare l'irrogazione di sanzioni non proporzionali alla violazione commessa e quindi viene a mitare la pena.

Si ha concorso di violazione, quando il contribuente, con una sola azione o omissione viola diverse disposizioni, anche relative a tributi diversi, ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione di legge.

Si ha, invece, continuazione, quando la parte contribuente, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare, la determinazione dell'imponibile, ovvero la liquidazione anche periodica del tributo.

La disciplina sul cumulo giuridico prevedeva che tale rimedio si applicava nel caso di definizione della lite utilizzando i rimedi deflattivi, solo all'ipotesi di accertamento con adesione (comma 8 dell'articolo 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997).

Tale limitazione con le recenti modifiche viene estesa anche alle ipotesi di mediazione o di conciliazione giudiziale, al fine di evitare l'effetto distorsivo che si registra in alcuni casi, nei quali la conciliazione giudiziale, a parità di imposta definita, risulta più vantaggiosa per il contribuente, rispetto all'accertamento con adesione.

### Ravvedimento operoso

La legge di stabilità per il 2015 (art. 1, comma 637 della legge n. 190

del 2014) ha profondamente innovato la disciplina del ravvedimento operoso, contenuta nell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997. Nell'ottica della c.d. compliance fiscale, il ravvedimento operoso è stato rimodulato, attraverso un sostanziale ampliamento delle modalità dei termini per la sua applicazione.

Prima delle modifiche, l'istituto era esperibile esclusivamente entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno, nel corso del quale, è stata commessa la violazione, ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione.

Dopo l'entrata in vigore della legge n. 190 del 2014, il rimedio del ravvedimento operoso può essere utilizzato dal contribuente, per regolarizzare le violazioni commesse in materia di tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, fino alla scadenza dei termini di accertamento. Ciò a prescindere dalla circostanza che la violazione sia stata già constatata o che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, delle quali i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza.

Sono state introdotte, inoltre, diverse ed ulteriori misure di riduzione della sanzione con l'obiettivo di garantire maggiore premialità per il contribuente, che si attivi tempestivamente rispetto al momento di commissione della violazione oggetto della regolarizzazione. Il ravvedimento operoso trova applicazione con riferimento ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle

Entrate (circ. n. 23/E del 9 giugno 2015).

Rimangono ferme le ordinarie modalità di regolarizzazione relative ai tributi locali e regionali, già applicabili prima delle modifiche apportate all'istituto dalla legge di stabilità 2015.

Con la nuova legge di stabilità 2016, si viene a correggere, e ovvero a meglio definire la portata dell'articolo 13-bis, che peraltro, era stato oggetto di alcune precisazioni in sede di documenti di prassi e cioè nella circolare n. 23/E del 9 giugno 2015.

È stato, invero, chiarito che per fruire della sanzione ridotta ad un nono del minimo la regolarizzazione della violazione, per gli errori ed omissioni commessi nella dichiarazione deve intervenire, entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione stessa.

### **Responsabilità del cessionario dell'azienda o di un ramo della stessa**

Nel caso di violazioni finanziarie commesse dal titolare di una azienda, delle stesse può rispondere il cessionario dell'azienda stessa per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo, anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore.

Il nuovo decreto legislativo apporta alle disposizioni sulla responsabilità solidale del cessionario dell'azienda, delle modifiche finalizzate ad estendere l'applicabilità a tutte le ipotesi di trasferimento di aziende,

compreso il conferimento.

In secondo luogo si prevede che, salvo i casi di frode, le disposizioni, sulla corresponsabilità del cessionario non si applicheranno alle cessioni intervenute nell'ambito di procedure concorsuali, accordi di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis della legge fallimentare, piani attestati ex art. 67 della medesima legge, ovvero di provvedimenti di composizione della crisi da sovra indebitamento o di liquidazione del patrimonio.

### **Sospensione dei rimborsi e compensazione**

Viene modificato l'articolo 23 del decreto legislativo n. 472 del 1997 concernente i provvedimenti di sospensione dei rimborsi e di compensazione che l'amministrazione finanziaria può adottare, qualora l'autore della violazione tributaria o i soggetti solidalmente obbligati vantino un credito nei confronti dell'Amministrazione stessa.

Si prevede che i predetti provvedimenti di autotutela del fisco, potranno essere assunti, non solo in relazione ai debiti per sanzioni risultanti da provvedimenti sanzionatori, ma in relazione a tutti gli importi dovuti, anche in base ad accertamenti.

### **Previsioni specifiche di modifica delle sanzioni**

La nuova normativa viene ad incidere sul piano sanzionatorio, sulla determinazione delle pene pecuniarie, che interessano singoli adempimenti amministrativi che accompagnano la formazione

della base imponibile e/o il volume di affari, ovvero la dichiarazione della posizione reddituale del contribuente.

Per esempio, con riguardo alle ipotesi di omesso ed infedele dichiarazione, la riforma si è orientata verso un sistema di proporzionalità delle sanzioni, che tenga conto del comportamento concreto tenuto dal contribuente, punendo, in modo più grave, le modalità di commissione, che si sono tradotte in una situazione pregiudiziale per l'erario. Le sanzioni vengono ridotte, nel senso che non si applica la pena dal 100 per cento al 200 per cento dell'imposta evasa, ma dal 90 per cento al 180 per cento del tributo non versato.

Anche in materia di iva si segnalano importanti novità, nel senso che si assiste:

- a) ad una mitigazione della sanzione per l'omessa fatturazione e registrazione delle operazioni imponibili (riduzione di un decimo rispetto all'attuale pena edittale);
- b) ad una nuova disciplina delle irregolarità, che non comportano né sottrazione d'imposta, né occultamento di imponibile, come ad esempio i ritardati ed omessi adempimenti inoffensivi sul piano sostanziale. Tali violazioni saranno considerate di natura formale e sanzionate in misura fissa e non proporzionale;
- c) il nuovo comma 9-bis del decreto legislativo n. 158 del 2015 affronta il problema sanzionatorio con riferimento all'applicazione dell'inversione contabile, che aveva dato luogo a notevoli dispute in sede giurisprudenziale. Prima della

riforma, il sistema sanzionatorio prevedeva che, in caso di omesso versamento dell'imposta da parte del cedente o prestatore che aveva esercitato la rivalsa per una operazione, che invece, avrebbe dovuto essere soggetta al regime di inversione contabile, si applicava la sanzione del 100 per cento al 200 per cento dell'imposta evasa.

La situazione dopo la riforma, prevede una generale diminuzione delle sanzioni, specie se si tratta di fatto inoffensivo, ossia dove materialmente non viene prodotto alcun danno erariale.

La sanzione in misura proporzionale (dal 90 per cento al 180 per cento dell'imposta) rimane in vigore solo per le ipotesi di violazioni più gravi, in cui l'omissione o il ritardo generano danno all'erario. In buona sostanza l'irrogazione della sanzione commisurata nei termini di cui sopra, viene applicata nei casi in cui il puntuale adempimento degli obblighi connessi al meccanismo dell'inversione contabile possa produrre, in capo al cessionario o al committente una posizione di debito ai fini IVA.

Quando l'imposta è stata applicata ordinariamente e versata dal cedente/prestatore in luogo dell'applicazione dell'inversione contabile, si applica una sanzione in misura fissa (da 250 euro a 10.000 euro).

Situazione analoga, sul piano sanzionatorio, si verifica quando l'imposta è stata erroneamente assolta dal cessionario/committente con il meccanismo dell'inversione contabile in luogo dell'assolvimento ordinario. Anche in questo caso si applica la sanzione in misura fissa (da euro 250 a euro 10.000), in capo

al cedente/prestatore.

### **Favor rei**

Come detto, il nuovo sistema sanzionatorio è entrato in vigore il primo gennaio 2016.

Le nuove disposizioni comportano in molti casi minori penalità. Queste sanzioni dovranno trovare applicazione, anche con riferimento a fatti e situazioni verificatisi prima dell'entrata in vigore della legge di stabilità (1.1.2016).

Ciò in base al principio del favor rei. Oltre che in ambito penalistico, il principio del favor rei (quale espressione del più generale principio di legalità), è espressamente disciplinato, anche con riferimento alle sanzioni tributarie.

Secondo l'articolo 3, comma 3, del decreto legislativo n. 472 del 1997 "se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia diventato definitivo".

Questa regola dovrà essere applicata dagli uffici per tutte le sanzioni irrogate nel 2016, anche se relative a violazioni commesse in anni precedenti. E dovranno, pure, essere rideterminate le sanzioni pecuniarie già irrogate, con provvedimenti non ancora definitivi al 1° gennaio 2016.