



STUDIO PASSARELLI Rag. Adriano

Commercialista - Revisore Contabile

Tributi – Lavoro - Società

Circolare informativa per la clientela

TELEFISCO 2016: RISPOSTE AI QUESITI

In questa Circolare

1. Telefisco 2016: novità

Nel corso della manifestazione Telefisco 2016, organizzato lo scorso 28 gennaio da Il Sole 24 Ore, sia il dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle finanze che l'Agenzia delle Entrate hanno avuto modo di fornire una serie di risposte ai quesiti formulati dai lettori. Il presente intervento si limiterà all'analisi di alcune delle risposte ritenute di maggiore interesse, rinviando per il resto a successivi approfondimenti.

1. Telefisco 2016: novità

Di seguito vengono approfondite le principali tematiche emerse da Telefisco 2016. Le domande e le risposte esaminate, riportate nella griglia che segue, riguardano:

- la **disciplina sanzionatoria**, oggetto di un'importante opera di revisione da parte del D.Lgs. 158/2015, in attuazione della legge delega-fiscale 23/2014, ed in particolare l'operatività del principio del *favor rei* e il nuovo istituto della recidiva;
- l'**uso del contante** alla luce delle modifiche alla soglia di utilizzo elevata, con decorrenza 31 dicembre 2015 dall'art. 1, co. 898, L. 208/2015 (Stabilità 2016), a 3.000 euro in luogo dei precedenti 999,99 euro;
- la **non operatività** per il **contenzioso tributario** del raddoppio della misura contributo unificato, prevista invece dalla L. 208/2015 per le spese di giustizia;
- le **novità in tema di cd. scontrino di mezzanotte**.

SANZIONI	
<i>Retroattività ante 1.1.2016 del nuovo sistema sanzionatorio tributario</i>	
<p><i>Le novità introdotte nel sistema sanzionatorio amministrativo, come modificato dal D.Lgs. 158/2015, trovano applicazione unicamente per le violazioni commesse dal 1° gennaio 2016 oppure anche per violazioni commesse in precedenza ma contestate con atti emessi dal 1° gennaio 2016?</i></p>	<p>La revisione del sistema sanzionatorio amministrativo è contenuta nel D.Lgs. 158/2015, emanato in attuazione dell'art. 8, co. 1 della L. 11 marzo 2014, n. 23 recante la legge delega-fiscale. La decorrenza delle novità è stata fissata al 1° gennaio 2016 dall'art. 1, co. 33, L. 28 dicembre 2015, n. 208, recante la Stabilità 2016 con cui, modificando l'art. 32, D.Lgs. 158/2015, sono stati così anticipati gli effetti delle modifiche normative rispetto al termine originariamente stabilito al 2017.</p> <p>La decorrenza anticipata delle novità sarebbe comunque divenuta operativa in ragione dell'applicazione del principio di legalità (cd. <i>favor rei</i>) contenuto nell'art. 3, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. Tale principio, infatti, in una ottica di favore per il contribuente, esclude</p>

	<p>l'assoggettamento a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Inoltre, 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 sia divenuto definitivo.</p> <p>Alla luce di ciò, le novità introdotte dal D.Lgs. 158/2015, ove più favorevoli al contribuente rispetto alla disciplina previgente, trovano applicazione anche in relazione alle violazioni commesse anche prima del 1° gennaio 2016, relativamente alle situazioni non ancora rese definitive.</p>
<p><i>Il principio del favor rei opera anche per gli atti già notificati ai contribuenti ma non ancora divenuti definitivi?</i></p>	<p>Le sanzioni più favorevoli al contribuente, secondo le disposizioni che disciplinano la revisione del sistema sanzionatorio amministrativo, si applicano anche per violazioni contestate in atti notificati prima della decorrenza degli effetti della nuova normativa (1° gennaio 2016), a condizione che non siano divenuti definitivi.</p> <p>Di conseguenza le misure delle sanzioni, ove più favorevoli al contribuente, trovano applicazione anche in sede di ravvedimento operoso in relazione alle violazioni commesse prima del 1° gennaio 2016.</p>
<p><i>Penalità ridotte applicabili anche ai tributi locali</i></p>	
<p><i>Il nuovo co. 4-bis, art. 7, D.Lgs. 472/1997 prevede che, salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento, la sanzione è ridotta della metà in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro 30 giorni dalla scadenza del relativo termine. Tale riduzione è applicabile anche ai tributi locali, come Imu, Tasi e Tari?</i></p>	<p>La riduzione della sanzione alla metà, in caso di dichiarazione o denuncia presentata entro 30 giorni dalla scadenza, trova applicazione anche ai tributi locali. Ciò in quanto l'art. 16, D.Lgs. 473/1997 prevede espressamente che la disciplina generale sulle sanzioni amministrative per la violazione delle norme tributarie (di cui al D.Lgs. 472/1997, compreso quindi il nuovo comma 4-bis dell'art. 7) si applica anche ai tributi locali. Inoltre, non vi sono disposizioni particolari in materia che contengono statuizioni di carattere diverso.</p>
<p><i>Per la recidiva pesano le infrazioni ante-2016</i></p>	
<p><i>Il nuovo art. 7, D.Lgs. 472/1997 dispone</i></p>	<p>La nuova formulazione dell'art. 7 del D.Lgs. n.</p>

<p><i>l'aumento sino alla metà della sanzione nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi degli articoli 13 (ravvedimento), 16 e 17 (definizione agevolata) o in dipendenza di adesione all'accertamento di mediazione e di conciliazione. Si tratta dell'istituto della recidiva. La norma, in applicazione del principio del favor rei, contenendo misure che peggiorano la posizione del contribuente, aumentando la sanzione, dovrebbe trovare applicazione alle violazioni commesse a decorrere dal 2016. Il periodo di riferimento dei tre anni precedenti può includere il 2013-2015, ovvero questo periodo deve partire dal 2016, rendendo così applicabile la recidiva di fatto dal 2019?</i></p>	<p>472/1997 introduce l'obbligo della recidiva, con conseguente aumento della sanzione, se il contribuente è incorso in altra violazione della stessa indole nei tre anni precedenti. La modifica si applica alle violazioni accertate a partire dal 1° gennaio 2016 senza incidere sulla tempistica della precedente violazione accertata in via definitiva. Occorre perciò guardare alla data di commissione della violazione per stabilire il triennio di riferimento. Quindi, se la violazione avviene nel 2016, il periodo di riferimento può includere il 2013-2015.</p> <p>L'aggravamento dal punto di vista sanzionatorio trova un bilanciamento nella facoltà, prevista dall'art. 7, co. 4, di ridurre le sanzioni fino alla metà del minimo «qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione». È stata eliminata la condizione rappresentata dalla ricorrenza di circostanze «eccezionali», con l'obiettivo evidente di promuovere l'utilizzo da parte degli uffici tale facoltà.</p>
---	--

Cessione di azienda: responsabilità solidale esclusa solo in caso di liquidazione

<p><i>Nelle ipotesi di trasferimento di azienda tra cedente e cessionario, opera la responsabilità solidale tra gli stessi soggetti secondo l'art. 14, D.Lgs. 472/1997. La solidarietà, secondo le modifiche introdotte dal D.Lgs. 158/2015, non trova tuttavia applicazione quando la cessione avviene nell'ambito della «liquidazione del patrimonio». Di conseguenza, in tutti i casi di liquidazione di società, non è più necessario reperire il certificato dei carichi fiscali pendenti perché non opera la responsabilità dell'acquirente?</i></p>	<p>L'art. 14, D.Lgs. 472/ 1997 disciplina la materia della responsabilità solidale tra cedente e cessionario nell'ambito della cessione di azienda, limitandola al valore dell'azienda stessa e con l'obbligo per l'Ufficio creditore di procedere, in primis, in via esecutiva nei confronti del cedente.</p> <p>La responsabilità del cessionario è inoltre limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli Uffici finanziari o di altri Enti creditori, fatte salve le ipotesi di cessione in frode ai crediti tributari. A tal fine, il cessionario può chiedere agli Uffici creditori il rilascio di un certificato in ordine all'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati ancora soddisfatti alla data della richiesta. Tale certificato, se negativo, ha effetto liberatorio per il cessionario.</p> <p>Il nuovo co. 5-bis, in vigore dal 1° gennaio 2016 -</p>
--	--

	<p>esclude la responsabilità solidale del cessionario quando la cessione avviene nell'ambito di una procedura concorsuale, di un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 182-bis del R.D. 267/1942, di un piano attestato ai sensi dell'art. 67, terzo comma, lettera d), del predetto R.D. o di un procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio.</p> <p>A decorrere dal 1° gennaio 2016, pertanto, se la cessione di azienda avviene nell'ambito di una delle richiamate procedure, quindi, nel caso di liquidazione del patrimonio, il cessionario può non richiedere il certificato dei carichi fiscali pendenti.</p> <p>La responsabilità solidale del cessionario non viene invece, esclusa – e, quindi, lo stesso non è esonerato dal chiedere il certificato dei carichi fiscali pendenti ove voglia escludere la responsabilità solidale - nelle ipotesi di liquidazione ordinaria volontaria.</p>
--	--

Favor rei non opera in caso di utilizzo del contante oltre soglia

<p><i>Trova applicazione il principio del favor rei per i trasferimenti di denaro contante, di titoli e di libretti al portatore effettuati entro il 31 dicembre del 2015 in misura superiore al limite allora in vigore (1.000 euro), ma non oltre il nuovo limite di 2.999,99 euro?</i></p> <p><i>In altri termini, trova applicazione la sanzione se la violazione del limite del contante è stata effettuata nell'anno 2015 senza superare la nuova soglia di 2.999,99 euro elevata dalla Stabilità 2016?</i></p>	<p>Il prevalente orientamento di dottrina e giurisprudenza di legittimità esclude in materia di sanzioni amministrative per violazione del limite al contante, in assenza di una specifica indicazione normativa, l'applicazione del principio del <i>favor rei</i>. Trova invece applicazione l'art. 1, L. 689/1981 che assoggetta la condotta addebitata alla legge del tempo in cui è stata posta in essere. Si tratta di una norma che ha superato anche l'esame di legittimità costituzionale (Corte costituzionale 28.11.2002 n. 501), in un'ordinanza in cui viene dichiarata manifestamente infondata la questione in relazione agli articoli 3, 24, 25, co. 2, e 111, co. 2, della Costituzione. Allo stesso modo, la giurisprudenza della Suprema corte (Cassazione n. 1789/2008, 21584/2007, 12858/2007, 5554/2007, 1693/2007) ha confermato l'applicazione della norma vigente al momento in cui è stata commessa l'infrazione. Infine, il Consiglio di Stato, nella sentenza 3497/2010 del 3</p>
---	---

	<p>giugno 2010, ha affermato che: «<i>in materia di sanzioni amministrative vige il principio di legalità, secondo cui (articolo 1, legge 689/1981) nessuno può essere assoggettato a sanzioni amministrative se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima della commissione della violazione; tuttavia nella materia delle sanzioni amministrative non trova applicazione il principio di retroattività della disposizione più favorevole, previsto in materia penale dall'articolo 2 del Codice penale. La Corte costituzionale (cfr. tra le altre, ordinanza n. 140/2002) ha ritenuto tale sistema conforme ai principi dell'ordinamento costituzionale, in quanto in materia di sanzioni amministrative non è dato rinvenire, nel caso di successione di leggi nel tempo, un vincolo imposto al legislatore nel senso dell'applicazione della legge posteriore più favorevole</i>». Di conseguenza, restano sanzionabili i trasferimenti oltre i 999,99 euro effettuati prima del 31 dicembre 2015, anche se inferiori alla nuova soglia dei 2.999,99 euro.</p>
--	---

UTILIZZO DEL CONTANTE

Saldo libretti al portatore sotto i mille euro

<p><i>Possono essere detenuti libretti al portatore con un saldo non superiore a 2.999,99 euro in ragione dell'innalzamento della soglia da 1.000 a 3.000 euro per il trasferimento del denaro contante, dei titoli e dei libretti al portatore (ai sensi dell'art. 49, co. 1, D.Lgs. 231/2007)?</i></p>	<p>Non è possibile detenere un libretto al portatore con saldo corrispondente alla nuova soglia: l'art. 1, co. 898, L. 208/2015 (Stabilità 2016) nel modificare l'art. 49, co. 1, primo periodo, D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231 ha elevato infatti da 1.000 a 3.000 euro il limite previsto per l'utilizzo del denaro contante. Tuttavia non è stato modificato il comma 12 dell'art. 49 il quale dispone che «<i>il saldo dei libretti di deposito bancari o postali al portatore non può essere pari o superiore a euro mille</i>».</p>
--	--

Trasferimento libretti al portatore

<p><i>Vengono violate le norme in materia di antiriciclaggio in caso di trasferimento di tre libretti al portatore nei confronti dello stesso soggetto il cui saldo (per ogni libretto) ammonta a 900 euro? L'importo complessivamente trasferito ammonta infatti in questo caso a 2.700 euro.</i></p>	<p>No, non si violano le norme in materia di antiriciclaggio quando si trasferiscono tre libretti al portatore nei confronti dello stesso soggetto il cui saldo (per ogni libretto) ammonta a 900 euro. L'importo complessivamente trasferito (2.700 euro) non supera infatti la soglia di circolazione del contante attualmente fissata a 2.999,99 euro. Il trasferimento sarebbe invece vietato anche</p>
--	---

	<p>quando effettuato con più pagamenti inferiori alla soglia che appaiono artificialmente frazionati. A tale riguardo, l'art. 49, co. 1 del D.Lgs. 231/2007 vieta il trasferimento di denaro contante o di libretti di deposito bancario o postali al portatore in euro o in valuta estera, effettuato a qualsiasi titolo tra soggetti diversi, quando il valore oggetto di trasferimento, è complessivamente pari o superiore a euro tremila. La nuova soglia di 2.999,99 euro riguarda quindi anche il trasferimento di libretti di deposito bancario o postali al portatore o titoli al portatore in euro o in valuta estera, ancorchè ogni strumento, singolarmente, dovrà essere inferiore a 1.000 euro.</p>
--	---

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Contributo unificato non raddoppia in CTR

<p><i>Trova applicazione anche ai giudizi di impugnazione dinanzi alle CTR il raddoppio del contributo unificato quando l'impugnazione - anche incidentale - è respinta integralmente, dichiarata inammissibile o improcedibile?</i></p>	<p>No, non opera alcun raddoppio in quanto le disposizioni contenute nell'art. 13, co. 1-<i>quater</i>, D.P.R. 115/2002, non si applicano al processo tributario. Tale norma dispone infatti che <i>«quando l'impugnazione, anche incidentale, è respinta integralmente o è dichiarata inammissibile o improcedibile, la parte che l'ha proposta è tenuta a versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione, principale o incidentale, a norma del comma 1-bis. Il giudice dà atto nel provvedimento della sussistenza dei presupposti di cui al periodo precedente e l'obbligo di pagamento sorge al momento del deposito dello stesso»</i>.</p> <p>Il versamento dell'ulteriore contributo unificato è commisurato agli importi dovuti ai sensi del comma 1-<i>bis</i> dell'articolo 13 del D.P.R. n. 115/2002, disposizione che a sua volta rinvia al contenuto del precedente comma 1, che fa riferimento esclusivamente a quanto dovuto a titolo di contributo unificato nel processo civile. Le disposizioni che regolano gli importi dovuti a titolo di contributo unificato nel processo tributario sono invece contenute al comma 6-<i>quater</i> dell'art. 13, D.P.R. 115/2002.</p>
--	---

	<p>Inoltre, il comma 1-quater è stato introdotto dall'art. 1, co. 17, L. 24 dicembre 2012 n. 228, e quindi successivamente all'introduzione del contributo unificato nel processo tributario: da ciò si desume la volontà del legislatore di escludere l'estensione dell'applicabilità del suddetto comma 1-quater al contenzioso tributario. Una diversa interpretazione risulterebbe in contrasto con il divieto di interpretazione analogica in materia di tributi e di sanzioni ad essi correlate.</p>
--	--

IVA

Scontrini fiscali: chiusura esercizio commerciale dopo la mezzanotte

<p><i>Gli esercizi pubblici che protraggono la loro attività oltre le ore 24, come ad esempio i bar o i ristoranti, possono stampare lo scontrino di chiusura giornaliera, anziché entro le 24 di ciascun giorno, al termine di effettivo svolgimento dell'attività, con riferimento alla data di inizio della giornata? Lo scontrino di chiusura emesso alle ore 2.00 del 10 gennaio può ad esempio essere annotato come corrispettivo del 9?</i></p>	<p>L'art. 1, co. 4, D.P.R. 30 dicembre 1999, n. 544, impone, al termine di ogni giorno di attività, l'emissione dall'apparecchio misuratore fiscale di un documento riepilogativo giornaliero degli incassi. Per gli esercizi la cui attività si protrae oltre le ore ventiquattro, il documento riepilogativo è emesso al termine dell'effettivo svolgimento dell'attività con riferimento alla data di inizio dell'evento.</p> <p>Si tratta di una norma dettata per gli esercenti attività di intrattenimento e spettacolo che trova comunque applicazione anche agli esercizi commerciali con attività protratta oltre la mezzanotte, con conseguente possibilità di emettere lo scontrino di chiusura giornaliera «al termine dell'effettivo svolgimento dell'attività, con riferimento alla data di inizio dell'evento (quindi anche oltre la mezzanotte).» Di conseguenza, lo scontrino di chiusura emesso alle ore 02:00 del 10 gennaio può essere annotato come corrispettivo del 9 gennaio.</p>
--	---