

Circolare informativa

1. Nuove sanzioni tributarie: riduzioni solo per violazioni commesse dal 1° settembre 2024

In vigore da domenica la riforma: per gli omessi versamenti si scende dal 30% al 25%, per le dichiarazioni infedeli dal 90-180% al 70%.

Dal 1° settembre 2024, sono entrate in vigore le modifiche al regime sanzionatorio tributario. Sono contenute nel D.lgs 87/2024, che attua la parte sanzionatoria della riforma fiscale (*Legge 111/2023*) e sarà ricordato soprattutto per una generalizzata riduzione delle penalità, oltre che per un miglior coordinamento con le norme penali.

Alleggerimenti e decorrenza

Come cambia il trattamento delle sanzioni in alcuni casi tra i più importanti e diffusi: per gli omessi versamenti si scende dal 30 al 25%, per la dichiarazione infedele dal 90-180 al 70% e, se non sono stati già avviati controlli, si potrà presentare fino al termine di decadenza la dichiarazione omessa.

Per le fatture inesistenti in reverse charge la sanzione sarà al 5%, a condizione che ci sia la buona fede.

Sono penalità applicabili solo per il futuro, quindi per gli illeciti commessi dal 1° settembre in poi: per le violazioni commesse fino al 31 agosto varrà il regime precedentemente in vigore.

Ravvedimento

In caso di ravvedimento per le violazioni commesse dal 1° settembre gli abbattimenti previsti delle sanzioni (riduzione 1/9 – 1/8 - 1/7 ecc... del minimo) si commisureranno alla nuova sanzione ridotta del 25%.

Si potrà applicare anche il cumulo giuridico, in presenza di più illeciti (commessi dal 1° settembre). La percentuale di riduzione sarà determinata in relazione alla prima violazione e dovrebbe essere predisposto dall'agenzia delle Entrate un software ad hoc, ad oggi non presente.

Riduzioni in base alla notifica

Con le nuove regole già vigenti in tema di contraddittorio preventivo obbligatorio (articolo 6-bis dello Statuto de contribuente), che prevedono la notifica dello schema di provvedimento impositivo, la riduzione della sanzione varia proprio in funzione di tale notifica e della redazione o meno del verbale di constatazione. È prevista una riduzione:

- a un sesto del minimo se la regolarizzazione avviene dopo la comunicazione dello schema di atto impositivo, non preceduto da un Pvc e senza che sia presentata istanza di adesione;
- a un quinto del minimo se la regolarizzazione avviene dopo la constatazione della violazione (per esempio, con Pvc) senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale e, comunque, prima della comunicazione dello schema di atto impositivo;
- a un quarto del minimo se la regolarizzazione avviene dopo la comunicazione dello schema di atto impositivo che segue un Pvc senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione.

Regole generali

Se ci sono circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra violazione commessa e sanzione applicabile, questa è ridotta fino a un quarto della misura prevista, sia essa fissa, proporzionale o variabile.

La valutazione per fruirne non riguarderà più il confronto tra l'entità del tributo e quella della sanzione ma, più opportunamente, la violazione in sé rispetto all'importo della sanzione. È prevedibile quindi che non si confronterà più il solo dato numerico (tributo violato/sanzione) ma occorrerà considerare le circostanze della violazione rispetto all'entità della penalità irrogabile.

Finora la possibilità di ridurre fino alla metà del minimo (non fino a un quarto come avverrà col nuovo regime) c'era in circostanze che rendevano manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo e la sanzione.

Ci sarà un'aggravante fino alla metà in casi di particolare gravità.

2. Dl 63/2024, convertito in legge 101/2024 AGRICOLTURA

Termine fino al 13/9/2024 per esercitare il recesso dai contratti in corso di concessione di terreni per concessione di impianti fotovoltaici.

La durata dei contratti, anche preliminari, di concessione del diritto di superficie su terreni ricadenti nelle aree di cui all'articolo 20, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 8 novembre 2021, n. 199, per l'installazione e l'esercizio di impianti da fonti rinnovabili non può essere inferiore a sei anni,

decorsi i quali i contratti sono rinnovati per un periodo di ulteriori sei anni. Alla seconda scadenza del contratto, salva diversa pattuizione delle parti, ciascuna parte ha diritto di attivare la procedura per il rinnovo a nuove condizioni o per la rinuncia al rinnovo del contratto, comunicando la propria intenzione con lettera raccomandata da inviare all'altra parte almeno sei mesi prima della scadenza. La parte interpellata deve rispondere a mezzo lettera raccomandata entro sessanta giorni dalla data di ricezione della raccomandata di cui al secondo periodo. In mancanza di risposta o di accordo, il contratto si intende scaduto alla data di cessazione. In mancanza della comunicazione di cui al secondo periodo, il contratto è rinnovato tacitamente alle medesime condizioni. Se le parti hanno determinato una durata inferiore o hanno convenuto il diritto di superficie senza determinazione di tempo, la durata si intende convenuta per sei anni. Le disposizioni del presente comma si applicano anche ai contratti non ancora scaduti, fatta salva la facoltà di recesso da esercitare con le modalità previste dal secondo periodo nel termine di sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto.

3. Autovetture aziendali, deducibilità integrale Irap se i costi sono inerenti

Costi relativi alle autovetture aziendali integralmente deducibili dalla base imponibile Irap se inerenti civilisticamente. Questa è la posizione espressa dalla Corte di cassazione nella sentenza 11791 del 2 maggio 2024, in riferimento alle società di capitali e agli altri soggetti che determinano il tributo secondo l'articolo 5 del Dlgs 446/1997 in applicazione del principio di derivazione diretta dal bilancio. Di conseguenza non hanno alcuna rilevanza le limitazioni contenute nel Tuir, in particolare quelle stabilite all'articolo 164 (nel caso trattato dai giudici di legittimità, la deducibilità dei costi nel limite del 20 per cento). **Il principio di derivazione:** con la legge 244/2007 il legislatore ha introdotto il principio di derivazione per le società di capitali (e gli altri soggetti ex articolo 5 del Dlgs 446/1997) per determinare l'imponibile Irap direttamente dal conto economico. L'intenzione era quella di evitare il cosiddetto "terzo binario" e semplificare al massimo il calcolo. Il risultato finale ha però disatteso le aspettative a causa di molte eccezioni, inquinamenti e numerosi dubbi applicativi. In ogni caso, è chiaro che i costi afferenti agli autoveicoli non sono soggetti ai limiti del Tuir, in quanto i due tributi sono stati sganciati e dunque, in generale, i costi e i ricavi indicati nel conto economico hanno piena valenza anche ai fini fiscali (diversamente dalle società di persone in regime naturale, soggette all'articolo 5-bis, comma 1, del Dlgs 446/97), salvo le deroghe espresse previste dalla normativa Irap. **L'inerenza dei costi** L'agenzia delle Entrate, tuttavia, nella circolare 36/E/2009 ha chiarito che la compilazione del conto economico è sindacabile dall'amministrazione finanziaria in sede di controllo, in particolare con riferimento a quei costi in cui il Tuir ha introdotto presunzioni legali di parziale inerenza, ponendo limiti alla relativa deducibilità, come nel caso dei costi afferenti alle autovetture, ex articolo 164 del Tuir. Per esigenze di semplificazione «l'inerenza dei medesimi componenti negativi può essere considerata senz'altro sussistente anche ai fini dell'Irap, qualora vengano dedotti importi di ammontare non superiore a quelli determinati applicando le disposizioni previste per l'applicazione delle imposte sul reddito». Successivamente, nella circolare 39/E/2009, l'Agenzia ha ritenuto di poter contestare al contribuente l'assenza di inerenza di un costo ai fini Irap se il medesimo non attiene all'attività d'impresa, ma alla sfera personale degli amministratori o dei

soci, anche se imputato al conto economico. Inoltre, la deduzione degli importi entro i limiti del Tuir era stata richiamata, nel precedente intervento, al solo scopo di individuare un'area di sicurezza all'interno della quale i contribuenti potessero liberamente posizionarsi senza il rischio di contestazioni. **La redazione del bilancio** Secondo la Corte di cassazione, il principio di derivazione deve essere senz'altro applicato ai fini fiscali (in questo senso l'ordinanza 7183/2021 e la sentenza 6492/2023). Ciò tuttavia non preclude che vi possa anche essere un sindacato sull'inerenza in relazione all'attività d'impresa che abbia una connotazione civilistica. In particolare, la società contribuente è tenuta a conformarsi al principio di veridicità della redazione del bilancio di cui all'articolo 2423-bis del Codice civile (Cassazione 15115/2018). La dirimente è la corretta apposizione dei costi nel conto economico, di cui all'articolo 2425, lettera b), n. 7 del Codice civile ("Costi per servizi"), in ossequio alle regole fissate dal principio contabile Oic 12. Dunque, non si può prescindere della concreta destinazione delle spese alle finalità aziendali e, in linea di massima, le spese personali degli amministratori e dei soci non dovrebbero neppure transitare tra i costi di bilancio. A nostro avviso, tuttavia, questo principio non può avere carattere assoluto. Ad esempio, nel caso in cui l'autovettura sia usata dagli amministratori (collaboratori) o soci (dipendenti) per ragioni personali, la relativa assegnazione della stessa per l'uso promiscuo o anche esclusivamente privato genera un fringe benefit, ossia un compenso in natura. Pertanto non dovrebbero esserci dubbi che in tali ipotesi l'inerenza sia garantita ai fini civilistici e – di conseguenza – anche fiscali.

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali chiarimenti.

Studio Professionale Associato Magnoni-Riboli