

Edizione di martedì 24 ottobre 2017

DICHIARAZIONI

Infedeltà reiterata: sanzione ravvedibile nella misura ridotta

di **Alessandro Bonuzzi**

IMPOSTE SUL REDDITO

Boccatura definitiva per la strumentalità delle auto a uso ufficio

di **Luca Caramaschi**

CONTENZIOSO

No al contraddittorio preventivo per i tributi non armonizzati

di **Luigi Ferrajoli**

PENALE TRIBUTARIO

Quando può ritenersi configurata la condotta di autoriciclaggio?

di **Angelo Ginex**

IVA

Le nuove aliquote Iva

di **Dottryna**

DICHIARAZIONI

Infedeltà reiterata: sanzione ravvedibile nella misura ridotta

di **Alessandro Bonuzzi**

Il contribuente può **ravvedere** la **sanzione** applicabile in caso di infedele dichiarazione, derivante da un errore sulla **competenza**, nella **misura ridotta** di **un terzo**, quando la stessa violazione è **già stata contestata** dall'Amministrazione finanziaria in relazione a un periodo d'imposta precedente.

Lo ha chiarito la [risoluzione AdE 131/E](#) di ieri.

La presa di posizione del Fisco trae origine da un interpello presentato dalla Società Alfa Spa alla quale è stata contestata la **non corretta deduzione**, negli anni d'imposta **dal 2012 al 2015**, degli **accantonamenti** relativi alle spese di cui all'articolo 107, comma 2, del Tuir, relative alla gestione di tratte autostradali.

La violazione, **qualificata** come **errore legato all'imputazione temporale di elementi negativi di reddito**, ha determinato, per l'anno 2012, l'emissione di un avviso di accertamento con il quale è stata comminata la **sanzione** per **infedele dichiarazione, ridotta di un terzo** ai sensi dell'[articolo 1, comma 4, del D.Lgs. 471/1997](#).

Atteso che lo **stesso errore** è stato commesso anche negli **anni dal 2013 al 2015**, l'istante desiderava conoscere se, nel regolarizzare la propria posizione per gli anni successivi, potesse autonomamente applicare, nell'ambito del **ravvedimento**, la sanzione nella misura ridotta.

Prima di entrare nel merito del caso specifico, va ricordato che il [comma 4 dell'articolo 1 del D.Lgs. 471/1997](#) prevede la **riduzione di un terzo della sanzione base** (che va dal 90 al 180%) applicabile nei casi di **infedele dichiarazione** allorquando il contribuente **non abbia posto in essere condotte fraudolente** e si sia verificata una delle seguenti **circostanze attenuanti**:

- la **maggiore imposta** o il **minore credito** accertati siano complessivamente **inferiori al 3%** dell'imposta e del credito dichiarati e comunque complessivamente inferiori a euro 30.000;
- l'infedeltà sia conseguenza di un **errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito**, purché il componente positivo abbia **già concorso** alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. Per beneficiare di tale riduzione – specifica ai fini delle imposte sui redditi – è necessario che il componente positivo sia stato già erroneamente imputato e, quindi, abbia concorso alla determinazione del reddito, nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. Con riferimento al

componente negativo, invece, è necessario che lo stesso non sia stato dedotto più volte.

Ebbene, la risoluzione di ieri afferma che la riduzione di un terzo può trovare applicazione **solo in sede di accertamento**. Ciò in quanto l'operatività dello **sconto sanzionatorio** ha come **presupposto** la presenza di un'**attività di controllo** da parte degli organi accertatori, "*volta a verificare che l'infedeltà commessa dal contribuente*

- *sia caratterizzata dall'elemento soggettivo della **colpevolezza**, dall'**assenza di frode** e*
- *costruita attraverso una **condotta non insidiosa** per l'Amministrazione finanziaria".*

Pertanto, in linea di principio, il contribuente non può tener **autonomamente** conto della riduzione per determinare la sanzione da ravvedere.

Tuttavia, a parere dell'Agenzia, il divieto non trova applicazione nel caso oggetto della [risoluzione 131/E](#), giacché il **contribuente non è chiamato a inquadrare la violazione commessa nella tipologia "errata imputazione temporale"** dal momento che la stessa è **già stata in tal senso qualificata** dall'organo accertatore.

Ne deriva che la Società Alfa Spa può **autonomamente regolarizzare** la violazione, già contestata dall'Amministrazione finanziaria relativamente al periodo d'imposta 2012, **ravvedendo la sanzione nella misura ridotta di un terzo** in relazione alle annualità 2013, 2014 e 2015.



*La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



richiedi la prova gratuita per 30 giorni >

IMPOSTE SUL REDDITO

Bocciatura definitiva per la strumentalità delle auto a uso ufficio

di **Luca Caramaschi**

Con la recente [ordinanza n. 23362/2017 la Corte di Cassazione](#) pare mettere la parola fine alla vicenda delle autovetture immatricolate a uso ufficio, possibilità che molti contribuenti hanno esplorato in anni passati per “guadagnare” la **piena strumentalità** del veicolo, con conseguente integrale deducibilità dei costi e piena detraibilità dell'Iva. L'elemento decisivo che viene preso in considerazione dalla pronuncia per negare la **strumentalità** dell'**autovettura** è la rimovibilità del *kit* che viene installato dagli allestitori per assegnare all'autovettura le caratteristiche del cosiddetto “**uso ufficio**”. È quindi l'elemento della “**permanenza**” delle speciali attrezzature posizionate nel veicolo che appare decisivo per qualificarne la particolare natura, a nulla rilevando la **buona fede** dell'acquirente che aveva fatto legittimo affidamento sull'annotazione evidenziata nella carta di circolazione.

Ma vediamo in cosa consiste questa opportunità, che ad oggi pare negata dalla Suprema Corte, che in tale ultima pronuncia pare addirittura sconfessare l'operato degli Uffici della motorizzazione civile che hanno agito in conformità a quanto previsto dal **Codice della strada**.

L'articolo 203, comma 2, del Regolamento di esecuzione del Codice della strada, elenca, in relazione alle speciali attrezzature di cui sono muniti, i diversi tipi di autoveicoli da immatricolare come autoveicoli per uso speciale e, fra questi, alla lettera ee), indica gli “*autoveicoli per **uso ufficio***”.

Sul tema è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la [risoluzione 179/E/2001](#) al fine di fornire le seguenti importanti indicazioni:

- la destinazione del mezzo avviene alla data dell'**omologazione** come “autoveicolo per **uso speciale**”, poiché è solo da tale momento che il veicolo può essere utilizzato a finalità produttive;
- occorre che l'**autovettura** sia **utilizzata** conformemente alla destinazione risultante dall'omologazione come “*autoveicolo per uso ufficio*” e, quindi, nella concreta realtà produttiva, per soddisfare esigenze aziendali di avere **uffici amministrativi mobili**, come tali suscettibili di essere spostati, per esempio, in occasione di mostre, fiere o manifestazioni commerciali promozionali in genere;
- nel caso in cui il veicolo è utilizzato per soddisfare esigenze diverse da quella sopraindicata, per esempio, per spostare beni o persone, come semplice mezzo di trasporto, seppure nell'ambito dell'attività **produttiva** dell'impresa, il veicolo è utilizzato per un uso diverso rispetto all'**uso ufficio** per il quale è stato omologato e, pertanto, non si potrà procedere alla detrazione dell'Iva, né alla deduzione dei relativi

costi;

- è lo stesso codice della strada che, all'articolo 82, sanziona un uso diverso del veicolo in questione da quello indicato sulla carta di circolazione con una **sanzione** amministrativa pecuniaria e con la sanzione amministrativa accessoria della sospensione della carta di circolazione.

Di fronte al fenomeno delle immatricolazioni "**uso ufficio**", la Direzione generale per i trasporti terrestri ha emanato la **nota n. 2826 del 15.07.2002** nella quale, dopo aver effettuato il richiamo al contenuto della Direttiva n. 98/14, aveva ribadito che a partire dal 1° ottobre 1998 era possibile **omologare** autoveicoli soltanto nelle categorie M ed N, relative rispettivamente ad autoveicoli per trasporto di persone e di merci. Inoltre nella medesima nota si precisava che le autovetture "**uso ufficio**" potevano rientrare solo nella categoria N (per trasporto di merci).

Ciò significa che per poter legittimamente homologare una comune **autovettura** come autoveicolo "uso ufficio" si rendeva necessario attuare due fasi consistenti:

- la prima, nel passaggio dalla categoria M alla N del veicolo;
- la seconda, nell'allestimento dello stesso ad "uso ufficio".

Successivamente, in data **10 dicembre 2002**, è stato emanato un Decreto dirigenziale che ha precisato le **caratteristiche** generali e gli accessori che debbono essere installati sulle autovetture affinché il loro utilizzo possa essere considerato "**uso ufficio**". In particolare:

- gli autoveicoli debbono essere dotati di non più di **due posti** escluso il conducente, posizionati su un'unica fila di sedili, non essendo ammesso il trasporto di persone nell'ambiente destinato all'ufficio;
- i veicoli debbono inoltre essere dotati:
 - di almeno una porta posizionata sulla fiancata destra o nella parte posteriore (ad esclusione delle porte di accesso alla cabina, per autoveicoli), nonché di almeno una finestra apribile posizionata su una fiancata o sulla parte posteriore del **veicolo**. Il vano porta deve avere una grandezza minima di 500 mm; il vano finestra deve avere una superficie non inferiore a 0.40 mq;
 - di attrezzature e di arredi permanentemente installati nell'ambiente destinato ad **ufficio**, funzionali con la destinazione del veicolo;
 - di un'altezza interna dell'ambiente destinato ad ufficio non inferiore a 1.800 mm.

Con riferimento alle **parti accessorie**:

- l'impianto elettrico, asservito alle apparecchiature posizionate nell'ambiente destinato ad **uso ufficio**, deve essere realizzato con adeguate protezioni e deve essere certificato dall'allestitore ai sensi del D.Lgs. 626/1994;
- i materiali di rivestimento presenti nell'ambiente destinato ad ufficio devono essere ignifughi o autoestinguenti e devono essere certificati da apposita dichiarazione

rilasciata dall'allegatore;

- i veicoli debbono essere muniti di estintore.

In considerazione delle caratteristiche sopra esaminate, appare evidente che allo stato dell'attuale normativa le "normali" **autovetture** difficilmente potranno essere omologate per "**uso ufficio**" e quindi, si pone fine, per il momento, ad ogni problematica di natura fiscale. Con le caratteristiche sopra evidenziate, infatti l'autovettura ad uso ufficio non può essere una semplice auto adattata con qualche accorgimento, ma si profila essere un vero e proprio **ufficio mobile**.

Infine va ricordato che sulla questione, con considerazioni analoghe alla recente Ordinanza, la **Corte di Cassazione** era già intervenuta nel marzo 2013 con l'[ordinanza n. 7896](#), contestando adattamenti ritenuti non permanenti, o comunque facilmente rimuovibili dopo l'omologazione. Secondo i giudici di legittimità, infatti, nessuna agevolazione può essere riconosciuta al contribuente circa la deduzione dei costi di ammortamento e di gestione, come pure la detrazione dell'Iva concernente l'acquisto di un'autovettura e le relative spese di funzionamento, a destinazione d'uso "speciale **ufficio**", per l'autovettura immatricolata con l'indicazione dell'**uso speciale**, se questa non abbia subito la necessaria **trasformazione permanente** con l'attrezzatura occorrente per tale destinazione, non importando alcunché neppure l'inerenza del mezzo, né l'eventuale **buona fede** dell'acquirente. In altre parole, il veicolo deve essere inteso, ai fini fiscali, come "normale" autovettura, risultando quindi operative le ordinarie limitazioni previste tanto ai fini Iva quanto a fini dei redditi.



*La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



richiedi la prova gratuita per 30 giorni >

CONTENZIOSO

No al contraddittorio preventivo per i tributi non armonizzati

di **Luigi Ferrajoli**

In assenza di uno specifico **obbligo di contraddittorio antecedente all'avviso di accertamento**, in materia di tributi non armonizzati, l'Amministrazione può emettere l'atto impositivo senza dover previamente invitare il contribuente. In ogni caso il contribuente potrebbe far valere tempestivamente le sue ragioni dinanzi all'Amministrazione, ricorrendo all'**istituto dell'autotutela** che appare avere la medesima capacità dissuasiva nei confronti dell'Ufficio rispetto al contraddittorio preventivo invocato dal contribuente; l'istituto dell'autotutela, infatti, non impedirebbe comunque all'Ufficio di disattendere le tesi del contribuente ed emettere ugualmente l'avviso di accertamento.

È questo il principio di diritto affermato dalla Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sezione XIV, nella **sentenza n. 2953 depositata in data 5 luglio 2017**.

Nel caso oggetto della sentenza in rassegna il contribuente impugnava l'avviso di accertamento notificato dall'Agenzia delle Entrate censurando, fra l'altro, la violazione dell'[articolo 12, commi 4 e 7 della L. 212/2000](#) per mancata notifica della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni di controllo da parte degli organi accertatori, rilevando che, tra la consegna dei documenti su richiesta dell'Ufficio e la notifica dell'avviso di accertamento, non era stato notificato alcun **verbale di chiusura delle operazioni di verifica**, ovvero un atto equipollente che avesse consentito al contribuente di dedurre le proprie osservazioni e rilievi in ossequio all'[articolo 12 dello Statuto del contribuente](#).

Sia in primo che in secondo grado i giudici tributari hanno rigettato sul punto le argomentazioni del contribuente; in particolare, nella **sentenza di appello** la Commissione Tributaria Regionale di Milano ha affermato l'infondatezza della tesi difensiva in quanto basata sulla richiesta di applicazione di disposizioni che non riguardano il caso di specie. Infatti, sostengono i giudici di appello, l'Ufficio aveva emesso l'avviso di accertamento dopo avere richiesto alcuni documenti mediante l'invio al contribuente di un **questionario**; nessuna attività di verifica era stata svolta a monte dell'avviso di accertamento, né alcuna attività di accesso, ispezione o verifica, per le quali è espressamente prevista la redazione e notifica di un verbale conclusivo dell'attività prodromica all'accertamento.

L'attività di controllo effettuata dall'Amministrazione finanziaria mediante l'accesso a banche dati ovvero a seguito di acquisizione di documenti mediante questionario non costituisce – secondo i giudici di appello – **verifica in senso tecnico** per cui la previsione dell'[articolo 12 dello Statuto del contribuente](#) non risulterebbe applicabile, anche considerando che non sussiste nell'ordinamento tributario un **obbligo generalizzato di contraddittorio**

precontenzioso, ma soltanto singole e specifiche previsioni in tale senso, come ad esempio statuito in materia di operazioni elusive e di accertamento sintetico dagli [articoli 37-bis e 38 del D.P.R. 600/1973](#).

Sull'argomento è opportuno ricordare che la [Corte di Cassazione a Sezioni Unite nella sentenza n. 24823/2015](#) ha affermato che *“differentemente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione l'invalidità dell'atto”*.

Di conseguenza, in tema di **tributi non armonizzati** tale obbligo sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi per le quali lo stesso risulti specificatamente sancito dalla norma mentre per i tributi armonizzati (quali Iva e imposte doganali), *“avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purchè, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli **non puramente pretestuosa** e tale da configurare, in relazione al **canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale**, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è predisposto”*.

Master di specializzazione

LA GESTIONE DEI CONTROLLI FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >

PENALE TRIBUTARIO

Quando può ritenersi configurata la condotta di autoriciclaggio?

di Angelo Ginex

Il **reato di autoriciclaggio** è disciplinato dall'[articolo 648-ter.1 c.p.](#), secondo cui la fattispecie incriminatrice si realizza in caso di **sostituzione, trasferimento o impiego** in attività economiche, imprenditoriali, finanziarie o speculative **di denaro, beni o altre utilità** che **ostacoli** concretamente l'identificazione della loro **provenienza delittuosa**.

Al fine di individuare quale sia la condotta rilevante, occorre chiarire che:

1. per **sostituzione**, quale ipotesi classica di "lavaggio di denaro sporco", si intende lo **scambio del provento illecito con un bene diverso**;
2. per **trasferimento** si intende lo **spostamento del bene nel patrimonio altrui**, sia fisico che giuridico;
3. per **impiego**, termine avente una chiara funzione residuale, si intendono **tutte quelle modalità comportamentali non rientranti né nella sostituzione né nel trasferimento**.

Si precisa altresì che:

- l'**attività economica o imprenditoriale** consiste in un'attività di carattere patrimoniale, finalizzata alla produzione o allo scambio di beni o servizi ex [articolo 2082 cod. civ.](#),
- l'**attività finanziaria** è da ricondurre alla intermediazione finanziaria disciplinata dal **Lgs. 58/1998** e
- l'**attività speculativa** si concreta in qualsiasi operazione volta ad ottenere un vantaggio o a realizzare uno sfruttamento a danno di altri soggetti.

Tralasciando l'**oggetto della condotta**, termine che ricomprende tutto ciò che è suscettibile di avere un'utilità economica, l'**elemento più rilevante** è probabilmente rappresentato dalla **idoneità** dell'attività di sostituzione, trasferimento o impiego **ad ostacolare concretamente l'accertamento della provenienza delittuosa** di denaro, beni o altre utilità.

Ciò significa che **in mancanza di una simile modalità comportamentale è esclusa la configurabilità del reato di autoriciclaggio**, atteso che il legislatore richiede che la condotta incriminata sia dotata di particolare capacità dissimulatoria.

Dunque, in presenza di tutti gli elementi sopra indicati, può ritenersi configurato il **reato di autoriciclaggio**, il quale contempla **due ipotesi**:

1. la prima, **più grave**, prevede, se il reato presupposto è punito con la reclusione pari o

- superiore nel massimo a 5 anni, la **reclusione da 2 a 8 anni** e la **multa da 5.000 a 25.000 euro** (nei confronti dell'ente, inoltre, si applicano la sanzione pecuniaria da 400 a 1.000 quote e, in presenza dei presupposti, le sanzioni interdittive);
2. la seconda, **più attenuata**, prevede, se il reato presupposto è punito con la reclusione inferiore nel massimo a 5 anni, la **reclusione da 1 a 4 anni** e la **multa da 2.500 a 12.500 euro** (nei confronti dell'ente, inoltre, si applicano la sanzione pecuniaria da 200 a 800 quote e, in presenza dei presupposti, le sanzioni interdittive).

Si applicano comunque le **pene più pesanti**, anche a fronte di reati presupposto meno gravi, qualora il denaro, i beni o le altre utilità provengano da un **delitto commesso avvalendosi delle condizioni previste dall'articolo 416-bis c.p. per le associazioni di tipo mafioso** ovvero al fine di agevolare l'attività delle associazioni previste dallo stesso articolo.

Inoltre, la pena prevista è **aumentata** quando i fatti sono commessi nell'esercizio di un'**attività bancaria o finanziaria** o di altra **attività professionale**, mentre è **diminuita**, fino alla metà, qualora il reo si sia **efficacemente adoperato** per evitare conseguenze ulteriori o per assicurare le prove del reato e l'individuazione di beni, denaro e altre utilità provenienti dal delitto.

Non sono invece **punibili** le condotte per cui il denaro, i beni o le altre utilità vengono destinate alla **mera utilizzazione** o al **godimento personale**. Allo stesso modo, la condotta non è punibile quando l'**autore del delitto** da cui il denaro o le cose provengono **non è imputabile o non è punibile** ovvero quando manchi una condizione di procedibilità riferita a tale delitto.

Per quanto concerne, poi, il **termine di prescrizione**, si rileva che ai sensi dell'[articolo 158, comma 1, c.p.](#) esso decorre dal momento in cui il reato è consumato ed è pari, sulla base di quanto previsto dagli [articoli 157, comma 1, e 161 c.p.](#):

1. a **8 anni per l'ipotesi più grave** (10 anni in caso di interruzione);
2. a **6 anni per l'ipotesi più attenuata** (7 anni e 6 mesi in caso di interruzione), laddove la stessa sia considerata come fattispecie autonoma.

Da ultimo, si rileva che, in caso di condanna o patteggiamento, **è sempre ordinata la confisca dei beni** che ne costituiscono il prodotto o il profitto, salvo che appartengano a persone estranee al reato, **ovvero la confisca dei beni per un valore equivalente** al prodotto o al profitto quando l'individuazione non sia possibile.



IVA

Le nuove aliquote Iva

di **Dottryna**



La norma che all'interno del decreto Iva contiene la disciplina sulle aliquote dell'imposta è l'articolo 16, ma, al fine di capire effettivamente quali beni e servizi godano di una aliquota agevolata, occorre consultare l'allegata Tabella A.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in *Dottryna*, nella sezione "Iva", una apposita *Scheda di studio*.

Il presente contributo individua le nuove misure delle aliquote Iva che troveranno applicazione dal 2018 alla luce delle modifiche apportate dal D.L. 148/2017.

Ai sensi dell'[articolo 16 del D.P.R. 633/1972](#), nel sistema Iva nazionale trovano applicazione **4 misure** diverse di aliquote:

- l'aliquota **ordinaria** (**comma 1**), stabilita nella misura del 22%;
- l'aliquota **agevolata** del **10%** (**comma 2**);
- la **nuova aliquota** agevolata del **5%** (**comma 2**);
- l'aliquota **super agevolata** del **4%** (**comma 2**).

La **misura** dell'aliquota Iva applicabile è **oggettivamente** dipendente dal tipo di **bene** ceduto o di **servizio** effettuato.

La [Tabella A](#) allegata al decreto Iva individua i beni e i servizi che scontano un'**aliquota** Iva **diversa** da quella **ordinaria** e in particolare:

- la **Parte II** contiene l'elenco dei beni e dei servizi soggetti all'aliquota del **4%**. Trattasi in genere di **prodotti alimentari** di prima necessità, nonché di fabbricati abitativi "prima casa": in pratica, quindi, il riferimento è a beni e servizi che il legislatore considera particolarmente **meritevoli di tutela**;
- la **Parte II-bis** contiene l'elenco dei beni e dei servizi soggetti all'aliquota del **5%**;
- la **Parte III** contiene l'elenco dei beni e dei servizi soggetti all'aliquota del **10%**.

Quando il bene o il servizio **non rientra in nessuna Parte della Tabella A** allora trova applicazione – in via residuale – l'**aliquota Iva ordinaria**.

L'**articolo 9 del D.L. 50/2017** ha previsto alcune modifiche con riferimento alle **misure** delle **aliquote Iva** applicabili **dal 2018 in avanti**.

In particolare, è stato stabilito l'**innalzamento** dell'aliquota Iva del **10%**:

- all'11,5% nel 2018,
- al 12% nel 2019 e
- al 13% dal 2020.

In seguito, l'**articolo 5 del D.L. 148/2017** ha modificato le **misure** degli **incrementi** per gli anni **2018 e 2019**, sicché in tali annualità l'aliquota del 10% salirà:

- all'**11,14%** nel **2018** e
- comunque, al 12% nel 2019.

Resta invece fermo il già previsto aumento dell'**aliquota Iva ordinaria** del **3%** (dal 22% al **25%**) a partire **dal 2018**. Tuttavia, viene previsto che la misura:

- dapprima verrà innalzata al **25,4%** nel **2019**,
- poi verrà ridotta al **24,9%** nel **2020** e
- successivamente sarà ancora aumentata al **25%** dal **2021**.

