

Edizione di mercoledì 13 Novembre 2019

RISCOSSIONE

Versamento acconti: i chiarimenti delle Entrate

di Lucia Recchioni

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La successione dei contratti nel trasferimento d'azienda

di Federica Furlani

CONTENZIOSO

Processo tributario telematico: la notifica degli atti a mezzo pec

di Gennaro Napolitano

RISCOSSIONE

Compensazioni con visto di conformità: nuovi termini di decorrenza

di Clara Pollet, Simone Dimitri

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Quali sono le sanzioni in caso di esterovestizione societaria?

di Marco Bargagli

HOSPITALITY

Le aliquote Iva del settore alberghiero

di Leonardo Pietrobon

RISCOSSIONE

Versamento acconti: i chiarimenti delle Entrate

di Lucia Recchioni

Con la [risoluzione 93/E/2019](#) di ieri, **12 novembre**, l'Agenzia delle entrate è intervenuta per chiarire le **modalità di versamento del secondo acconto**, alla luce delle **novità introdotte con il Decreto fiscale (articolo 58 D.L. 124/2019)**.

Come noto, infatti, con la richiamata disposizione è stato previsto, per i **soggetti nei confronti dei quali è stata disposta la proroga dei versamenti al 30 settembre 2019**, che gli **acconti Irpef, Ires e Irap** debbano essere corrisposti in **due rate, ciascuna nella misura del 50%**.

La disposizione prevede espressamente che è **“fatto salvo quanto eventualmente già versato per l'esercizio in corso con la prima rata di acconto con corrispondente rideterminazione della misura dell'acconto dovuto in caso di versamento unico”**.

Con riferimento all'**ambito soggettivo**, dunque, al fine di individuare i soggetti che potranno rideterminare il **secondo acconto**, è necessario far riferimento ai chiarimenti offerti dalle [risoluzioni 64/E/2019](#) e [71/E/2019](#), le quali hanno riservato la **proroga dei versamenti al 30 settembre** ai contribuenti che, contestualmente:

- esercitano, in forma di impresa o di lavoro autonomo, le **attività economiche per le quali sono stati approvati gli Isa**, prescindendo dal fatto che gli stessi applichino o meno gli Isa;
- **dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito**, per ciascun Isa, dal relativo decreto ministeriale di approvazione.

Ricorrendo tali condizioni, la **proroga è stata estesa anche ai contribuenti** che:

- applicano il **regime forfetario** agevolato, previsto dall'[articolo 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014](#);
- applicano il **regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile** e lavoratori in mobilità di cui all'[articolo 27, commi 1 e 2, D.L. 98/2011](#), convertito, con modificazioni, dalla **L. 111/2011**;
- determinano il reddito con **altre tipologie di criteri forfetari**;
- ricadono nelle **altre cause di esclusione dagli Isa**.

Tutti i soggetti appena richiamati, dunque, potranno versare il secondo acconto nella misura del **50%**.

Stante tutto quanto appena premesso, la risoluzione in esame si concentra poi sull'**ambito oggettivo**, chiarendo che la **rimodulazione del versamento degli acconti è applicabile**, oltre che alle imposte individuate espressamente dall'[articolo 58 D.L. 124/2019 \(Irpef, Ires, Irap\)](#), anche:

- all'**imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell'Irap dovuta dai contribuenti che si avvalgono di forme di determinazione del reddito con criteri **forfettari**,
- alla **cedolare secca** sui canoni di locazione,
- all'imposta dovuta sul valore degli immobili situati all'estero (**Ivie**) o sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (**Ivafe**).

Da ultimo la **risoluzione** precisa che il **secondo aconto** può essere versato nella minor misura del 50% **indipendentemente dalla data di effettivo versamento della prima rata** nella misura del 40%.

Quando, invece, **l'aconto è dovuto in unica soluzione**, la misura è del 90%.

Seminario di specializzazione

IL SINDACO E IL REVISORE ALLA LUCE DELLA RIFORMA DEL CODICE DELLA CRISI DI IMPRESA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La successione dei contratti nel trasferimento d'azienda

di Federica Furlani

Nel trattare, dal punto di vista civilistico, l'operazione di **trasferimento d'azienda/ramo aziendale** nelle sue diverse forme (cessione, usufrutto, affitto), l'[articolo 2558 cod. civ.](#) si occupa della sorte dei **rapporti contrattuali** inerenti l'azienda trasferita, stabilendo che *“se non è diversamente pattuito, l'acquirente dell'azienda subentra nei contratti stipulati per l'esercizio dell'azienda stessa che non abbiano carattere personale”*.

Con il fine di **tutelare l'unità funzionale azienda**, quale complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa ([articolo 2555 cod. civ.](#)), e di garantire la presenza di tutti gli elementi necessari al suo esercizio, l'[articolo 2558 cod. civ.](#) si discosta dalla disciplina generale in materia di cessione del contratto.

In particolare, mentre ai sensi dell'[articolo 1406 cod. civ.](#), la cessione del contratto nel diritto comune richiede il **consenso della controparte** (*“ciascuna parte può sostituire a sé un terzo nei rapporti derivanti da un contratto con prestazioni corrispondenti, se queste non sono state ancora eseguite, purché l'altra parte vi consenta”*), in caso di **trasferimento d'azienda** il **consenso del contraente ceduto** non è richiesto, salvo la possibilità di **recesso se sussiste giusta causa**.

È infatti stabilito che:

- *“Se non è pattuito diversamente, l'acquirente dell'azienda subentra nei contratti stipulati per l'esercizio dell'azienda stessa che non abbiano carattere personale”* ([articolo 2558, co. 1, cod. civ.](#));
- *“Il terzo contraente può tuttavia recedere dal contratto entro tre mesi dalla notizia del trasferimento, se sussiste una giusta causa, salvo in questo caso la responsabilità dell'alienante”* ([articolo 2558, co. 2, cod. civ.](#))

È pertanto prevista la **successione automatica del cessionario**, che si verifica per il solo fatto del trasferimento d'azienda ed è efficace nel momento in cui questo è realizzato, **in tutti i contratti a prestazioni corrispondenti**, con riferimento ai quali le **prestazioni non siano ancora interamente eseguite** da nessuna delle due parti (altrimenti saremmo in presenza di **posizioni creditorie e debitorie**), stipulati dal cedente per l'esercizio dell'azienda, con l'**eccezione** di:

- **quelli avente carattere personale**, che richiedono pertanto una espressa pattuizione tra cedente, cessionario e consenso del terzo. Sono da ritenersi tali non quelli *intuitu personae*, ma quelli nei quali la prestazione del contraente sia **oggettivamente** (ad esempio contratti d'opera intellettuale o artistica) o **soggettivamente infungibile**. Nei

contratti personali ciò che rileva è l'identità dell'altro contraente in quanto tale; le sue qualità rappresentano la motivazione della sottoscrizione del negozio giuridico;

- quelli per i quali sia stata stipulata **l'esclusione dell'effetto successorio**. Le parti possono infatti convenire l'esclusione di determinati contratti dal perimetro dell'azienda ceduta, purché non venga snaturato l'oggetto del trasferimento, e quindi purché non si tratti di contratti essenziali per l'esercizio del complesso aziendale.

A parziale tutela del contraente ceduto, è data la possibilità di **recedere contratto entro tre mesi** dalla notizia dell'operazione di trasferimento del complesso aziendale, ma solo se sussiste una **giusta causa di recesso**, e fatta salva, in questo caso, la **responsabilità della parte alienante**.

Per "giusta causa", sostanzialmente, si intendono tutti i mutamenti di circostanze che si configurino come rilevanti nella valutazione di convenienza di un contratto, quali, ad esempio, mutamenti:

- relativi **all'organizzazione aziendale**, capaci ad esempio di influire sulla qualità dei prodotti;
- di **capacità organizzativa, puntualità, correttezza e precisione nella prestazione**;
- di **affidabilità economica e patrimoniale** della parte acquirente;
- di **idonee garanzie circa il regolare adempimento delle obbligazioni contratte**;

e quindi tali da non dare affidamento circa la regolare esecuzione del contratto.

Accanto alla disciplina generale di cui all'[articolo 2558 cod. civ.](#), va rilevato che esiste una disciplina speciale prevista per alcune tipologie contrattuali, tra le quali i **contratti di lavoro dipendente**, per i quali è stabilita una particolare tutela.

La norma di riferimento, [articolo 2112 cod. civ.](#), stabilisce infatti che in caso di **trasferimento d'azienda**, il rapporto di lavoro continui con il cessionario, con il riconoscimento dei diritti e dei trattamenti economici e normativi già maturati dal dipendente.

Non vi è pertanto alcune possibilità di **autonomia negoziale** tra le parti contraenti quando oggetto del contratto sia il lavoro dipendente.

Inoltre, nel caso di cessione di un'azienda che occupi più di 15 lavoratori, l'[articolo 47 L. 428/1990](#) prescrive che il cedente ed il cessionario ne debbano dare comunicazione, almeno 25 giorni prima, alle rappresentanze sindacali aziendali ed alle rispettive organizzazioni di categoria, indicando i motivi del trasferimento, le sue conseguenze giuridiche, economiche e sociali per i lavoratori e le eventuali misure previste nei confronti di questi ultimi.

Non rientrano nella fattispecie di cui all'[articolo 2112 cod. civ.](#) i **contratti di agenzia**: non essendo rapporti di lavoro subordinato, ma autonomo, e non avendo carattere personale, **il cessionario subentra nei contratti di agenzia stipulati dal cedente** relativi all'azienda trasferita,

salvo siano stati **esplicitamente esclusi dal contratto** e senza che questo snaturi il ramo d'azienda oggetto di trasferimento.

Special Event

I PRINCIPI DI REVISIONE NAZIONALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

CONTENZIOSO

Processo tributario telematico: la notifica degli atti a mezzo pec

di Gennaro Napolitano

Nell'ambito del **processo tributario telematico (PTT)** la **notifica degli atti processuali a mezzo posta elettronica certificata (pec)** è stabilita dall'[articolo 16-bis D.lgs. 546/1992](#) (come modificato dall'[articolo 16, comma 1, lett. a, n.4, D.L. 119/2018](#)).

Il regime di **obbligatorietà** delle **notifiche** e dei **depositi telematici** concerne i **giudizi** instaurati, **in primo e secondo grado, a partire dal 1° luglio 2019** (rimane ferma la **facoltatività** dell'**opzione telematica** della **notifica** e del **deposito** degli **atti** per i ricorsi/appelli notificati **entro il 30 giugno 2019**).

La **notifica** degli **atti** alla **controparte** a mezzo **pec** può essere effettuata **24 ore su 24, tutti i giorni dell'anno**, festivi inclusi.

Tale regola si ricava da quanto affermato dalla **Corte costituzionale** nella [sentenza n. 75/2019](#) (relativa al processo civile), con la quale è stata dichiarata l'**illegittimità costituzionale** dell'[articolo 16-septies D.L. 179/2012](#) (convertito, con modificazioni, dalla **L. 221/2012**), inserito dall'[articolo 45-bis, comma 2, lett. b, D.L. 90/2014](#) (convertito, con modificazioni, dalla **L. 114/2014**), *“nella parte in cui prevede che la notifica eseguita con modalità telematiche la cui ricevuta di accettazione è generata dopo le ore 21 ed entro le ore 24 si perfeziona per il notificante alle ore 7 del giorno successivo, anziché al momento di generazione della predetta ricevuta”*.

Tale principio è applicabile anche al **processo tributario**: pertanto, la **notifica** effettuata **tra le ore 21 e le ore 24 del giorno di scadenza** si **perfeziona** (ed è, dunque, **tempestiva**) per il notificante, se **entro le ore 23:59 dello stesso giorno** viene generata la **ricevuta di accettazione**.

Il **differimento al giorno successivo** del **momento perfezionativo** della notifica opera solo per il **destinatario**.

La disciplina delle **notifiche a mezzo pec** è dettata dal **D.M. 23.12.2013, n. 163** (*“Regolamento sulla disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario”*), il cui **articolo 5, comma 2**, stabilisce che le **notificazioni** eseguite **a mezzo pec** si intendono **perfezionate** nel momento in cui viene generata da parte del gestore di posta elettronica certificata del destinatario la **ricevuta di avvenuta consegna**.

L'**articolo 8** del ricordato Regolamento prevede, ai fini della **decorrenza dei termini processuali**, effetti diversi per il **mittente** e per il **destinatario** della **notifica pec andata a buon**

fine.

In particolare, per il **mittente** la **notifica** si intende **effettuata** nel momento dell'**invio del documento al proprio gestore pec**, attestato dalla relativa **ricevuta di accettazione**, mentre per il **destinatario** nel **momento in cui il documento informatico è reso disponibile nella casella pec dal suo gestore**. Ne consegue che “*per il mittente, ai fini del corretto perfezionamento della notifica, risulta indifferente che il destinatario visualizzi o meno il contenuto della pec ricevuta. È sufficiente che il gestore del sistema di trasporto delle informazioni renda accessibile l'atto al destinatario affinché la notifica si ritenga perfezionata. In sostanza, è sufficiente che il messaggio di pec venga consegnato al gestore del servizio del destinatario, che ne rilascia immediata e automatica ricevuta*” ([circolare n. 1/DF/2019](#)).

Effettuata la **notifica tramite pec**, ai fini della relativa **prova**, bisogna depositare, attraverso l'applicazione **PTT (Processo Tributario Telematico)** del **Sistema informativo della Giustizia Tributaria (SIGIT)** la **ricevuta di accettazione (RdAC)**, sottoscritta con la firma del gestore del mittente, e la **ricevuta di avvenuta consegna (RAC)**, sottoscritta con la firma del gestore del destinatario.

Tali file possono essere salvati con le seguenti modalità:

- con l'**estensione “.eml”** (formato nativo digitale contenente i file digitali degli atti notificati)
- nel **formato PDF/A 1a-1b**, predisponendo, sullo stesso documento informatico o su atto separato, una **attestazione di conformità** ai sensi dell'[articolo 23-bis, comma 2, D.Lgs. 82/2005](#) (opzione riservata ai soli pubblici ufficiali), con l'**obbligo di conservazione dell'originale informatico**, ove previsto
- nel **formato PDF/A 1a-1b, senza predisporre un'espressa dichiarazione di conformità** (ai sensi dello stesso [articolo 23-bis, comma 2, D.Lgs. 82/2005](#), infatti, tale copia informatica ha la stessa efficacia probatoria dell'originale se la sua conformità **non è espressamente disconosciuta**; rimane fermo, ove previsto, l'**obbligo di conservazione dell'originale informatico**).

Le ricordate **ricevute e l'attestazione di conformità** devono essere **firmate digitalmente**.

Nell'ambito del **processo tributario telematico**, gli **indirizzi pec** dei **destinatari** per l'effettuazione delle **notifiche** sono reperibili nei seguenti **elenchi pubblici**:

- **INI-PEC** – indice nazionale dei domicili digitali delle imprese e dei professionisti iscritti in albi ed elenchi istituiti con legge dello Stato;
- **IPA** – indice nazionale dei domicili digitali delle pubbliche amministrazioni e dei gestori dei pubblici servizi.

Si ricorda, infine, che accanto al **regime di obbligatorietà** della **notifica** e del **deposito** con **modalità telematiche** degli **atti** e dei **documenti** del **processo tributario**, il legislatore ha

espressamente previsto alcune ipotesi di **deroga**, ammettendo, cioè, che in **specifici casi** la **notifica** e il **deposito** possano ancora essere effettuati in **modalità analogiche** (per questi aspetti si rinvia al contributo [“Processo tributario: le deroghe a notifiche e depositi telematici”](#) pubblicato su questa rivista il **2 ottobre 2019**).

OneDay Master

L'UTILIZZO DEL TRUST PER IL PASSAGGIO GENERAZIONALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

RISCOSSIONE

Compensazioni con visto di conformità: nuovi termini di decorrenza

di Clara Pollet, Simone Dimitri

I debiti e i crediti nei confronti dei **diversi enti impositori** (Stato, Inps, Regioni, Inail) risultanti dalla **dichiarazione e dalle denunce periodiche contributive** possono essere **oggetto di compensazione** tramite il modello di pagamento F24 ([articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#)).

I contribuenti che utilizzano in compensazione i crediti relativi alle **imposte sui redditi, alle relative addizionali e alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito per importi superiori a 5.000 euro annui** devono far apporre sulla dichiarazione dei redditi il **visto di conformità** ([articolo 1, comma 574, L. 147/2013](#) e [circolare 28/E/2014](#)) ovvero l'attestazione da parte del revisore incaricato del controllo contabile.

I controlli che devono essere effettuati per rilasciare il visto di conformità corrispondono in buona parte a quelli previsti dagli [articoli 36-bis e 36-ter D.P.R. 600/1973](#) e sono finalizzati ad **evitare errori materiali e di calcolo** nella determinazione degli imponibili, delle imposte e delle ritenute, nonché nel riporto delle eccedenze risultanti dalle precedenti dichiarazioni. Ne consegue che il rilascio del visto di conformità implica il **riscontro della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione** alle risultanze della relativa documentazione e alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto, i versamenti.

Si ricorda che i soggetti che **possono apporre il visto di conformità** di cui all'[articolo 35, comma 1, lettera a\), D.Lgs. 241/1997](#) ai fini della compensazione sono:

- i **responsabili dell'assistenza fiscale** (c.d. RAF) dei **CAF-imprese**;
- gli **iscritti negli albi dei dottori commercialisti e degli esperti contabili** e in quelli dei **consulenti del lavoro**, indicati nell'[articolo 3, comma 3, lett. a\), D.P.R. 322/1998](#);
- gli iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei **ruoli di periti ed esperti tenuti dalle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura** per la sub-categoria tributi, in possesso di **diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio** o equipollenti o diploma di ragioneria, indicati nell'[articolo 3, comma 3, lett. b\), D.P.R. 322/1998](#).

Il **visto di conformità non è richiesto** con riferimento ai crediti d'imposta **derivanti da agevolazioni**, ad eccezione di quelli il cui presupposto è riconducibile alle imposte sui redditi e alle relative addizionali.

Con la [risposta 411 dell'11.10.2019](#) l'Agenzia delle entrate ha recentemente fornito chiarimenti circa l'apposizione del visto sulla dichiarazione dei redditi del **singolo socio che ha ricevuto una quota di credito dalla società partecipata**; quest'ultima è **esonerata dall'applicazione del visto** a seguito del livello di affidabilità fiscale risultante dall'applicazione degli ISA.

A prescindere dalla condizione della società, il socio **dovrà richiedere l'apposizione del visto di conformità** *“relativamente al modello Redditi PF 2019 se, scomputate le ritenute dall'imposta netta sul proprio reddito complessivo, emerge un credito Irpef che lo stesso intende compensare orizzontalmente per un importo superiore a 5.000 euro annui”*. Questo in quanto il visto di conformità non è apposto su singole voci della dichiarazione ma in relazione alla **totalità dei dati esposti nel modello** dal quale emerge il credito che si intende utilizzare in compensazione orizzontale oltre le soglie normativamente fissate.

Prima dell'introduzione del decreto fiscale 2019 ([articolo 3, comma 1, D.L. 124/2019](#)) i crediti risultanti dal modello Redditi potevano essere utilizzati in compensazione **dal giorno successivo** a quello in cui si era chiuso il periodo d'imposta cui si riferiva la dichiarazione; **non era previsto espressamente l'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione**.

Al fine di rafforzare gli strumenti per il contrasto delle indebite compensazioni di crediti effettuate tramite modello F24, viene ora ulteriormente limitata la possibilità di compensare: per importi superiori a 5.000 euro annui, la compensazione è possibile **solo a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui emerge il credito**.

L'[articolo 3, comma 1, D.L. 124/2019](#), sostituisce l'ultimo periodo dell'[articolo 17, comma 1, DLgs 241/1997](#) e stabilisce che: *“La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge”*.

Le nuove disposizioni si applicano con riferimento ai **crediti maturati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019**. Si segnala che nel primo anno di applicazione delle nuove disposizioni (2020), a differenza del 2019, i crediti relativi al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre dell'anno precedente, **salvi i crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta**, potranno essere utilizzati in compensazione solo dieci giorni dopo la presentazione della relativa dichiarazione e dunque a partire dal mese di maggio (termine iniziale di presentazione della dichiarazione dei redditi, come previsto dall'[articolo 2, comma 1, D.P.R. 322/1998](#)) e non quindi a partire dal 1° gennaio, come stabilito dalle norme previgenti.

Al riguardo, la relazione tecnica stima che in tale anno, a causa del differimento del termine in commento, una parte di questi **non potrà essere compensata entro la fine dello stesso anno**

2020 (per incipienza rispetto ai debiti da pagare tramite compensazione) e slitterà ai primi mesi del 2021. Pertanto, solo per il 2020, si avrà un ulteriore effetto positivo che riduce la spesa per il bilancio dello Stato (c.d. slittamento). Negli esercizi successivi, lo slittamento in avanti per ciascuna annualità sarà annullato dal recupero dei crediti residui dell'anno precedente e quindi, in sostanza, l'effetto slittamento non sarà significativo.

Seminario di specializzazione

LUCI E OMBRE NELLA GESTIONE FISCALE DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Quali sono le sanzioni in caso di esterovestizione societaria?

di Marco Bargagli

A livello domestico l'[articolo 73, comma 3, Tuir](#) prevede che **le società, gli enti ed i trust** sono considerati **residenti in Italia** quando, per la **maggior parte del periodo d'imposta (183 giorni)**, hanno **alternativamente la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato**.

Al fine di contrastare la **delocalizzazione fittizia della residenza fiscale**, il legislatore ha introdotto nel nostro ordinamento giuridico una **presunzione legale relativa**, al ricorrere della quale il contribuente deve fornire al Fisco **idonea prova** e, simmetricamente, dimostrare di aver mantenuto la **sede dell'amministrazione all'estero**.

In particolare, per **espressa disposizione normativa** (ex [articolo 73, comma 5-bis, Tuir](#)) è previsto che, *“salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa:*

- **sono controllati, anche indirettamente**, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;
- **sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione**, composto in prevalenza di **consiglieri residenti nel territorio dello Stato**”.

Quindi, qualora la *legal entity* estera non **fornisca la pertinente prova contraria**, la stessa sarà considerata **residente nel territorio dello Stato** e sarà quindi **soggetta a tutti gli obblighi strumentali e sostanziali che l'ordinamento prevede per le società e gli enti residenti in Italia (ai fini Ires, Irap e Iva)**.

A livello internazionale, onde **prevenire fenomeni di doppia imposizione nei casi di dual residence**, l'**articolo 4, paragrafo 3, del modello Ocse di Convenzione** prevede che, nell'ipotesi in cui **una società sia considerata residente in due diversi Stati**, la **residenza fiscale della persona giuridica** debba essere individuata sulla base di un **accordo tra le autorità competenti** (denominato **mutual agreement**), che deve tenere conto del **luogo di direzione effettiva**, del **luogo di costituzione** e di **ogni altro fattore rilevante**.

Delineato **l'ambito giuridico di riferimento**, occorre domandarci quali siano le **conseguenze sanzionatorie** nella **particolare ipotesi di esterovestizione**.

A livello amministrativo, saranno **constatate le seguenti violazioni:**

- **omessa istituzione delle scritture contabili obbligatorie ai fini Iva e delle imposte sui redditi ([articolo 9, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#));**
- **omessa richiesta di attribuzione del numero di codice fiscale ([articolo 13, comma 1, lett. a, D.P.R. 605/1973](#));**
- **omessa presentazione della dichiarazione di inizio attività e del luogo di tenuta e conservazione dei libri, registri, le scritture ed i documenti obbligatori ([articolo 5, comma 6, D.Lgs. 471/1997](#));**
- **omessa presentazione della dichiarazione annuale dei redditi ai fini Ires ([articolo 1, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#));**
- **omessa presentazione della dichiarazione annuale ai fini Iva ([articolo 5, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#));**
- **omessa presentazione della dichiarazione annuale ai fini Irap ([articolo 1, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#)).**

Ai **fini penali tributari** occorre invece valutare attentamente **l'eventuale rilevanza della fattispecie delittuosa** prevista e punita **dall'[articolo 5 D.Lgs. 74/2000](#)**, soprattutto qualora l'esterovestizione venga qualificata come un **“fenomeno evasivo”**.

Infatti, come noto, in caso di **elusione fiscale o abuso del diritto** è prevista *ex lege* l'**irrilevanza penale** delle **situazioni constatate ai fini fiscali**.

In merito, come osservato dalla prassi operativa, **l'antigiuridicità del comportamento** – sotto il **profilo fiscale** – consiste proprio nel fatto che, **contrariamente a quanto formalmente dichiarato relativamente alla propria ubicazione**, il soggetto **risiede nel territorio dello Stato**, **sottraendosi così agli adempimenti richiesti dalla legislazione del Paese di appartenenza**.

In queste ipotesi, la **localizzazione della dimensione soggettiva** si fonda su **elementi dichiarativi connotati da falsità** e quindi tutti i **fenomeni di esterovestizione non possono**, in nessun caso, **essere ricondotti nell'ambito delle fattispecie elusive**, ma **rappresentano casi di evasione** (cfr. **Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, [circolare n. 1/2018](#) del Comando Generale della Guardia di Finanza** volume III – parte V – capitolo 1 **“Le metodologie di controllo basate su prove presunte”**, pag. 23 e ss.).

Di conseguenza, seguendo la **linea interpretativa** riconducibile **all'evasione fiscale** e sulla base di un **approccio più rigoroso**, potrebbero anche essere applicate le **sanzioni penali** previste in tema di **omessa presentazione della dichiarazione dei redditi**.

In merito, per effetto delle **recenti modifiche apportate dal D.L. 124/2019**, il **novellato [articolo 5 D.Lgs. 74/2000](#)**, prevede che è punito con la **reclusione da due a sei anni** chiunque, **al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta**, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.

Sul punto, si ricorda che **non si considera omessa** la dichiarazione **presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto**.

OneDay Master

IL CREDITO PER LE IMPOSTE ESTERE E I CASI DEL QUADRO RW

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

HOSPITALITY

Le aliquote Iva del settore alberghiero

di Leonardo Pietrobon

Il settore alberghiero, al pari di altri settori economici, non è inciso di un'unica aliquota Iva, bensì potrebbe rappresentarsi l'esecuzione di particolari operazioni per le quali l'aliquota Iva non è quella generalmente applicata nella misura del 10%.

Con specifico riferimento al settore alberghiero si ricorda che le aliquote sono così individuate:

1. nella **misura del 10%** colpisce le **prestazioni di alloggio degli alberghi** siano questi inquadrati nella categoria di **alberghi di lusso o meno** (n. 120, detta tabella A, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633: *"prestazioni rese ai clienti alloggiati nelle strutture ricettive di cui all'articolo 6 della legge 17 maggio 1983, n. 217, e successive modificazioni nonché prestazioni di maggiore comfort alberghiere rese a persone ricoverate in istituti sanitari"*);

[CONTINUA A LEGGERE...](#)



Scopri
TEAMSYSTEM HOSPITALITY
Il software di gestione alberghiera piu' innovativo del mercato

CLICK