

NORME E TRIBUTI

a pag. 29 | **PREVIDENZA.** Si apre dal 1° luglio una nuova finestra per il pensionamento

a pag. 30 | **CONSIGLIO DEI MINISTRI.** Nelle riunioni di oggi il via libera al pacchetto proroghe

a pag. 31 | **PROFESSIONI.** Lucarelli (Fita): le categorie devono essere dotate di regole più liberali

MANOVRA 2004 ■ L'agenzia delle Entrate ha diramato ieri le istruzioni sul Dl 269/2003 - Chiarimenti sulle nuove sanzioni fiscali

Manager salvati anche dopo i «verbali»

La «spersonalizzazione» opera in via retroattiva

ROMA ■ La «cancellazione» del principio della personalità della responsabilità — disposta dal Dl 269 del 2003 — opera anche prima dell'entrata in vigore del decreto purché non sia stato ancora notificato l'atto di accertamento e, quindi, anche se già è intervenuto un Pvc (Processo verbale di constatazione). È una delle indicazioni più importanti della circolare 28/E del 2003 — opera anche prima dell'entrata in vigore del decreto purché non sia stato ancora notificato l'atto di accertamento e, quindi, anche se già è intervenuto un Pvc (Processo verbale di constatazione). È una delle indicazioni più importanti della circolare 28/E del 2003 — opera anche prima dell'entrata in vigore del decreto purché non sia stato ancora notificato l'atto di accertamento e, quindi, anche se già è intervenuto un Pvc (Processo verbale di constatazione).

Data la portata complessiva del «decreto», le Entrate fanno innanzitutto una ricognizione degli argomenti già affrontati a livello interpretativo, sia nella circolare 28/E sia in altre. Piccola curiosità (rivelatrice dei tempi di varo della circolare), tra i chiarimenti in arrivo vengono indicati anche gli incentivi per il «rientro dei cervelli», ma in realtà questa norma è già stata illustrata

La disposizione è stata apprezzata da più parti in vista dell'introduzione di meccanismi di consolidamento degli imponibili di gruppo, in cui per la determinazione del debito d'imposta si renderà necessaria la cooperazione di una molteplicità di soggetti. Bisogna però ricordare che molte disposizioni contenute nel decreto legislativo 472/97, che hanno elevato il livello di civiltà giuridica del sistema sanzionatorio tributario, costituiscono un corollario della riferibilità della sanzione alla persona fisica — quali le regole sull'imputabilità, la colpevolezza e le cause di non punibilità — o comunque in qualche modo la presuppongono, come quella contenuta nell'articolo 19 del decreto legislativo 74/01, che sancisce l'alternatività tra sanzione penale e amministrativa.

Se l'abolizione parziale del principio della riferibilità della sanzione alla

persona fisica comportasse l'abrogazione di queste ultime disposizioni si tornerebbe a un sistema meno giusto in quanto essenzialmente fondato sulla responsabilità oggettiva. Ovviamente non è detto che la volontà del legislatore sia questa e, anzi è auspicabile il contrario. Tuttavia la disposizione contenuta nel terzo comma dell'articolo 7 non aiuta a risolvere l'incertezza. Sul punto la circolare ha il merito di prendere posizione, individuando nel solo articolo 11 del Dlgs 472/97, che prevedeva la responsabilità solidale di società ed enti per il pagamento della sanzione, l'unica norma incompatibile con le

Scontrini, addio esteso alle multe

ROMA ■ L'abolizione dell'obbligo di esibire lo scontrino fiscale per i contribuenti pone il problema dell'applicazione del *favor rei* per i casi accertati prima del 2 ottobre 2003, data in cui è entrato in vigore il Dl 269 del 2003. La circolare 28/E prevede soluzioni per quattro ipotesi:

1 se la sanzione non è stata ancora irrogata, non sarà irrogata nessuna sanzione;
2 se la sanzione è stata irrogata, ma l'obbligato non ha ancora pagato alcuna somma, non sarà pretesa nessuna somma da parte dell'amministrazione;
3 se è stata pagata in tutto o in parte la sanzione in dipendenza di un provvedimento non ancora definitivo, la somma versata sarà restituita;
4 se è stata pagata in tutto o in parte la sanzione a seguito di provvedimento definitivo, non ci sarà nessuna restituzione.

Gli uffici vengono invitati ad adottare i comportamenti necessari per realizzare queste indicazioni.

Diventa così inapplicabile alle società e agli enti dotati di personalità giuridica l'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 472/97, che aveva introdotto nel sistema sanzionatorio amministrativo tributario il principio della riferibilità della sanzione alla persona fisica che ha commesso la violazione. La circolare ricorda che la delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale, contenuta nella legge 80/03, già prevedeva, all'articolo 2, lettera l), che «la sanzione fiscale amministrativa si concentra sul soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalla violazione». L'articolo 7 anticipa, quindi, l'attuazione di quella delega, anche se solo parzialmente, giacché ne rimangono esclusi i soggetti collettivi privi di personalità giuridica, quali principalmente le società di persone e le associazioni non riconosciute.

nuove regole. Il secondo comma dell'articolo 7 stabilisce che le nuove disposizioni «si applicano alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data di entrata in vigore» del decreto. La norma fa riferimento alla contestazione o alla irrogazione: atti definiti puntualmente dagli articoli 16 e 17 del decreto 472/97. Poiché il Dl 269 è entrato in vigore il 2 ottobre 2003, le nuove regole si applicano agli atti di contestazione o agli avvisi di irrogazione di sanzioni, anche contenuti in atti impositivi o in cartelle di pagamento, notificati da tale ultima data in avanti, affidando però la sanzione alla sanzionabilità o meno di alcune condotte all'efficienza dell'amministrazione.

ANTONIO CRISCIONE
MICHELE PROCIDA

ONLINE

La rassegna delle circolari dell'agenzia

Sul sito Internet del Sole-24 Ore, nella sezione Norme e tributi, tutti i chiarimenti diramati dalle Entrate

www.ilssole24ore.com/norme

Alle pagine 15-20

Il testo della circolare 28/E diffusa dall'amministrazione per illustrare gli effetti del decreto legge 269/03

Il raddoppio della successione

Termini per la presentazione delle dichiarazioni di successione dopo le modifiche del Dl 269/03

SUCCESSIONE	TERMINE
Aperte prima del 26 novembre 2003 ma con termine semestrale già scaduto	Sei mesi
Aperte prima del 26 novembre 2003 ma con termine semestrale non scaduto	Dodici mesi
Aperte dopo il 26 novembre 2003	Dodici mesi

Un anno per presentare la successione

La legge 326/2003 ha allungato da sei a dodici mesi il termine per la presentazione delle dichiarazioni di successione. Più precisamente, la novità riguarda le successioni aperte (e cioè i decessi avvenuti) dal 26 novembre 2003 (compreso) in avanti: cosicché, per le successioni avvenute dal 26 novembre 2003 in poi si può approfittare del maggior termine di un anno (anziché del vecchio termine di sei mesi) per la presentazione della dichiarazione di successione all'agenzia delle Entrate.

Il computo del termine di un anno. Il Codice civile dice che: il termine spira con il compimento dell'ultimo giorno del termine (articolo 2962); non si computa il giorno nel corso del quale cada il momento iniziale del termine (articolo 2963, comma 2); se il termine scade in un giorno festivo, il termine stesso è

prorogato di diritto al giorno successivo (articolo 2963, comma 3); il termine spira nel giorno del mese di scadenza corrispondente al giorno del mese iniziale (articolo 2963, comma 4).

Così, se il decesso avviene il 24 settembre 2004, il termine di un anno scade il 26 settembre 2005 (il 25 settembre è infatti una domenica).

I termini pendenti al 26 novembre 2003. L'allungamento del termine ha comportato qualche perplessità sui termini di presentazioni pendenti a quella data: e il problema era appunto quello se anche per le successioni aperte prima del 26 novembre 2003 (il cui termine di 6 mesi fosse ancora pendente a quella data) potesse approfittarsi del nuovo maggior termine annuale in luogo del vecchio termine semestrale.

La circolare viene ora dunque a preci-

sare la legittimità del comportamento di chi ha creduto (si veda in tal senso il «Sole-24 Ore» del 4 gennaio scorso) di avvalersi del termine annuale pur avendo a che fare con una successione aperta prima dell'entrata in vigore della legge 326/2003 (e il cui termine semestrale non fosse ancora scaduto al 26 novembre 2003). La circolare infatti precisa che l'intervento di una norma fiscale di carattere procedimentale esplica la sua efficacia sulle situazioni giuridiche ancora pendenti, vale a dire sui rapporti giuridici non ancora esauriti. «Ad esempio, per una successione che si sia aperta in data 1° luglio 2003, il termine di presentazione della relativa dichiarazione, già in scadenza il 31 dicembre 2003, deve intendersi prorogato — per effetto dell'articolo 39 in esame — al 30 giugno 2004».

A.B.U.

La portata del chiarimento sulle violazioni per dichiarazione mendace e divieto di vendita nel quinquennio

Prima casa, la penalità è «solo» del 30%

L'agevolazione per l'acquisto della «prima casa» (Iva al 4%, imposta di registro al 3%, le altre imposte dovute in misura fissa) è concessa a condizione che: 1 l'acquirente effettui nel rogito alcune dichiarazioni (di risiedere nel Comune ove l'immobile è situato o di impegnarsi a risiedere entro 18 mesi; di non possedere altre abitazioni nel Comune stesso oppure di non possedere case, nell'intero territorio nazionale, acquisite con i benefici fiscali); 2 l'acquirente non alieni l'immobile prima di cinque anni dalla data del rogito di acquisto.

Se queste condizioni non si verificano (cioè se le dichiarazioni in rogito si rivelano mendaci o l'abitazione è rivenduta entro il quinquennio dall'acquisto) la legge dispone la decadenza dalle agevolazioni e cioè: 1 il recupero dell'imposta «ordinaria» in luogo di quella agevolata; 2 l'applicazione della sanzione pecuniaria pari al 30% della differenza tra l'imposta agevolata e quella ordinaria; 3 la decadenza per vendita infraquinquennale non si applica nel caso in cui entro un anno dalla vendita (della casa acquistata con le agevolazioni) si proceda a un nuovo acquisto agevolato.

L'articolo 41-bis del Dl 269/03, convertito dalla legge 326/03, ha riformulato la normativa sulla decadenza, poiché la vecchia espressione («penalità pari alla differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata») si prestava ad alcune perplessità di lettura. Ora la

norma recita: «l'ufficio dell'Agenzia delle entrate presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti la differenza fra l'imposta calcolata in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, nonché irrogare la sanzione amministrativa pari al 30% della differenza medesima».

Secondo la circolare 28/E diffusa ieri, la modifica non riveste carattere innovativo, in quanto, nonostante la diversa terminologia usata dal legislatore, «una corretta interpretazione

logica sistematica della (...) precedente formulazione, portava alle medesime conclusioni». Deve ritenersi che soltanto la maggioranza del 30% della differenza tra imposta ordinaria e imposta agevolata avesse natura sanzionatoria, mentre l'importo determinato dalla differenza di aliquota rispondeva solo allo scopo di ripristinare l'effettiva entità dell'imposta dovuta dall'acquirente.

Se si verifica una delle ipotesi di decadenza dal regime di favore, previste dalla nota II-bis, comma 4 (dichiarazione mendace o trasferimento prima

del compimento del quinquennio), l'ufficio dell'agenzia delle Entrate presso cui è stato registrato l'atto, accertata la decadenza dal regime di favore, provvede, ai sensi degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, al recupero della differenza tra l'imposta sul valore aggiunto calcolata con l'aliquota applicabile in assenza di agevolazione e quella agevolata; inoltre, provvede alla irrogazione della sanzione amministrativa stabilita dalla stessa nota nella misura del 30% di detto importo.

ANGELO BUSANI

Le regole dopo la legge 326/03

Il quadro attuale di obblighi e sanzioni sull'acquisto della prima casa

1 **Requisiti.** L'acquirente deve fare nel rogito alcune dichiarazioni: di risiedere nel Comune ove l'immobile è situato o di impegnarsi a risiedervi entro 18 mesi; di non possedere altre abitazioni nel Comune stesso oppure di non possedere case, nell'intero territorio nazionale, acquisite con i benefici fiscali). Inoltre, l'acquirente non può vendere l'immobile prima di cinque anni dalla data del rogito di acquisto.

2 **Le sanzioni.** Se le condizioni non si verificano la legge dispone la decadenza dalle agevolazioni e di conseguenza scattano il recupero dell'imposta «ordinaria» in luogo di quella agevolata e l'applicazione della sanzione pecuniaria del 30% della differenza tra l'imposta agevolata e quella ordinaria

Nota di variazione per le opere edilizie fatturate al 20% nei primi due mesi del 2004

Iva da restituire sulle manutenzioni

ROMA ■ Il recupero non è garantito, ma almeno è possibile. Lo afferma l'agenzia delle Entrate, al paragrafo 10 della circolare 28/E — che pubblichiamo da pagina 15 — sciogliendo il dubbio sulla questione del recupero dell'Iva pagata in più nel periodo 1°

Per le imprese resta però una facoltà, non un obbligo

gennaio - 27 febbraio 2004 sui lavori di manutenzione edilizia.

La questione nasce dalle incertezze sull'aliquota applicabile ai lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria. Mentre per quelli restauro e ristrutturazione l'aliquota è «a regime» al 10%, sulle altre due (ben più diffuse) tipolo-

gie l'Iva sarebbe del 20 per cento. L'Ue aveva autorizzato una «sperimentazione» sui lavori ad alto contenuto di manodopera fino al 31 dicembre 2003. Il Governo aveva tuttavia scelto di non sfruttare appieno la possibilità, facendo cessare il beneficio (legge 289/02) al 30 settembre 2003, salvo ravvedersi all'ultimo (Dl 269/03). Il 1° gennaio 2004, tuttavia, senza una presa di posizione Ue, l'agevolazione era da considerarsi esaurita.

Alla fine l'Ue aveva deciso di concedere altri due anni, fino al 31 dicembre 2005: ma questa decisione, una volta formalizzata, era stata recepita solo all'interno della legge 47/2004, di conversione del Dl 355/03, entrata però in vigore il 27 febbraio 2004. Rimanevano quindi due mesi scoperti: anche se la legge 47/04 rendeva retroattivo lo sconto dal 1° gennaio 2004, da quella data e fino al 27 febra-

io le fatture erano state emesse con Iva al 20% sui lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria.

Come recuperare la differenza? La soluzione più semplice è subito apparsa quella suggerita dall'articolo 26, comma 2, del Dpr 633/72 (si veda «Il Sole-24 Ore» del 26 febbraio e 15 marzo scorsi), con una nota di variazione emessa dall'impresa a favore del committente. Ma, come evidenziava l'Ance con la circolare 15 del 3 marzo 2004, era meglio aspettare i chiarimenti delle Entrate. Che ora sono arrivate con la circolare 28/E: la quale, in sostanza, ammette che «il soggetto realizzatore dei lavori ha la facoltà di rettificare l'originaria fatturazione ai sensi dell'art. 26, comma 2, del Dpr 26 ottobre 1972, n. 633».

L'impresa, dice l'agenzia, può restituire la differenza emettendo una «nota di accredito» (con conseguente annotazione dell'importo

nel registro acquisti). Il meccanismo è applicabile anche «nell'ipotesi in cui il committente dei lavori non rivesta la qualità di soggetto d'imposta». Non scatta, secondo le Entrate, «il limite temporale di un anno dell'effettuazione dell'operazione, prevista dal terzo comma del richiamato art. 26, in quanto nell'ipotesi in esame la rettifica della fatturazione non si ricollega a variazioni negli elementi contrattuali né ad errori di fatturazione». Rimane chiaro, però, che per l'impresa si tratta di una possibilità e non di un obbligo.

La circolare non chiarisce il trattamento da riservare ai pochi casi di quei committenti che hanno avuto una fattura al 20% per spese fra i 48mila (nuovo limite retroattivo dettato dalla legge 47/2004) e i 60mila euro (limite formalmente in vigore fino al 26 febbraio 2004).

SAVERIO FOSSATI



DS

data services®

IL SOFTWARE CHE CONTA

W-Theme è un r.o. E' fatto su misura per tutte le esigenze dei Commercialisti, Consulenti del Lavoro, Associazioni di Categoria. In fatto di **paghe** e di **gestione del personale** non teme concorrenti, è il **software più avanzato e sicuro**

W-Theme spazia fra mille funzioni: elaborazioni in **OUTSOURCING**; **PAGHE** in ambiente **INTERNET** (gestione lavoro, contributi, stampa, formata PDF, controllo media, gestione del quaderno costi, arretrati, buste complete ed automatizzate del "BONUS ASSUNZIONI", gestione **ENTI PUBBLICI**, dinamiche e informatiche, gestione assicurazioni telematiche, gestione automatizzata di **tutte le casse edili** (I.Tal. e tutti organismi del supporto: maglie per lavoro telematico), gestione contribuzioni cedole dei passaporti, gestione automatizzata di **INTRA** e **INTRA**; gestione completa ed automatizzata di tutta la mobilità (carri, camion, **INTRA**, **SCAU**, **FONDI PREVIDENZA**, **ENTI BILATERALI**, **ENPAUS**, **IPSEMA**, con l'assistenza dei dati per l'invio telematico, gestione del collaudo integrato alla procedura **PAGHE**, **Budget** e **controlli** del personale e **integrazione perfetta**, sia con tutti gli strumenti informatici forniti da **DATA SERVICES** (contabili, contabili, contabili, studi di settore, e di gestione **720**, sia con l'ampio **"OFFICE"** (Excel, Word)

La procedura **PAGHE DATA SERVICES** è semplice da usare, flessibile, affidabile, migliora la qualità del lavoro, riduce i tempi e garantisce una più elevata redditività.

PAGHE Data Services: la scelta che vi Ripaga.

Data Services s.r.l. - E-mail: info@dataservices.it - <http://www.dataservices.it>
Via Tintoretto, 46 - 37056 RONCADE / TREVISO - Tel: 0422/7063 - Fax 0422/841217
Via Verona, 14/a - 37060 TONA / VERONA - Tel: 045/6088595 - Fax 045/6088596
Via Nedo Nadi, n°18 - 41100 FOGGIA - Tel. 0881/749493 r.a. - Fax 0881/749478

Dove gli altri non arrivano.

Data Services, ad ogni professionista il suo software.