

Norme & Tributi

Tassazione separata sull'extra del 2020 previsto nel Ccnl 2018

INTERPELLO

La risposta delle Entrate riguarda redditi arretrati di lavoratori dipendenti

L'imposizione ordinaria viene esclusa per evitare pregiudizi per il percettore

Marco Magrini

Il pagamento di emolumenti per prestazioni di lavoro dipendente, riferiti all'anno 2018, che avviene nel periodo d'imposta 2020, in esecuzione del contratto collettivo nazionale integrativo stipulato nel 2019, può beneficiare della tassazione separata ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera b) del Tuir, dovendosi prescindere da qualsiasi indagine di fatto in ordine ai motivi del ritardato pagamento derivando da

causa giuridica. La risposta ad interpellato dell'agenzia delle Entrate 177 del 10 giugno 2020 si riferisce all'attribuzione del Fondo risorse decentrate per il personale delle aree funzionali, derivata dal contratto collettivo nazionale integrativo, parte economica 2018, sottoscritto nel 2019 unitamente ai contratti decentrate contenenti i criteri per l'assegnazione delle risorse al personale; l'Agenzia ritiene che sussistano le cause di carattere giuridico (emolumenti percepiti per effetto di contratti collettivi) indicate dall'articolo 17 del Tuir per non applicare la tassazione ordinaria.

La tassazione separata, prevista per gli arretrati del reddito di lavoro dipendente, si basa sull'esigenza di evitare che, nei casi di redditi percepiti con ritardo rispetto alla loro maturazione avvenuta in periodi d'imposta precedenti, il sistema ordinario di tassazione corrente, ancorato alla progressività delle aliquote Irpef, possa determinare un pregiudizio per

il percettore, con una lesione del principio di capacità contributiva. L'applicabilità del regime derogatorio da quello ordinario deve trovare fondamento come illustrato dalla prassi che ha cristallizzato i principi distintivi (circolari 23/E/1997 e 55/E/2001, paragrafo 5.1; risoluzione 379/E/2002).

La tassazione separata si applica in presenza di:

- cause di carattere giuridico che consistono nel sopraggiungere di norme legislative, di sentenze, di provvedimenti amministrativi o di contratti collettivi dalla cui attuazione derivi l'erogazione di emolumenti riferibili ad anni precedenti rispetto a quello di percezione (ris. 43/E/04). Al ricorrere di una delle cause giuridiche predette non deve essere effettuata alcuna indagine in ordine al ritardo nella corresponsione per valutare se questo possa o meno essere considerato fisiologico rispetto ai tempi tecnici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti

stessi. La presenza di queste circostanze basta ad escludere l'ipotesi di un accordo tra le parti per il rinvio strumentale nel pagamento delle somme spettanti;

- oggettive situazioni di fatto, che impediscono il pagamento delle somme riconosciute spettanti entro i limiti di tempo ordinariamente adottati dalla generalità dei sostituti d'imposta, con necessità di specifica indagine sulle medesime cause (risoluzione 151/E/17).

La tassazione deve invece essere progressiva (ordinaria) nei casi in cui la corresponsione degli emolumenti in un periodo d'imposta successivo a quello di maturazione deve considerarsi fisiologica rispetto ai tempi tecnici o giuridici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi, come avviene per le retribuzioni di risultato sottoposte a procedure di autorizzazione di spesa e di misurazione dei risultati.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Art bonus per i siti a vocazione pubblica

TERZO SETTORE

Credito d'imposta a chi versa denaro per i siti culturali con requisiti di «appartenenza»

Ilaria Ioannone
Gabriele Sepio

Si all'accesso all'Art bonus a condizione che il luogo di cultura gestito da un ente non profit possa considerarsi di appartenenza pubblica. È quanto precisato nella risposta delle Entrate n. 176 pubblicata ieri. L'istante è una Fondazione costituita per volontà di un soggetto

pubblico e gestore di un complesso monumentale cittadino dichiarato di interesse storico. Viene chiesto se i soggetti che effettuano erogazioni liberali in denaro per sostenere il complesso sono legittimati a fruire del credito d'imposta previsto dall'Art bonus e se, a tal fine, il complesso monumentale che la fondazione gestisce possa essere considerato come un luogo di appartenenza pubblica.

Sul punto, la norma pone puntuali paletti sia dal punto di vista soggettivo che oggettivo. Il credito d'imposta del 65% spetta per il sostegno di interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici, nonché per la re-

alizzazione di nuove strutture, restauro e potenziamento di quelle esistenti di enti o istituzioni pubbliche che, senza scopo di lucro, svolgono solo attività nello spettacolo. Necessario altresì che il sostegno sia rivolto a istituti e luoghi della cultura di «appartenenza pubblica». Questa definizione viene integrata solo in presenza di alcuni elementi tipici da valutare con attenzione:

- la circostanza che l'istituto (in questo caso la fondazione) sia costituito per iniziativa di soggetti pubblici e mantenga una maggioranza pubblica dei soci e partecipanti e sia finanziato solo con risorse pubbliche;
- gestisca un patrimonio culturale

di appartenenza pubblica, conferito in uso al soggetto medesimo;

- sia sottoposto, nello svolgimento delle attività, ad alcune regole della Pa, quali gli obblighi di trasparenza o il rispetto della normativa in materia di appalti pubblici;
- sia sottoposto al controllo analogo di una Pa.

Tali caratteristiche sembrerebbero sussistere nel caso della Fondazione poiché risulta costituita per iniziativa pubblica, sottoposta al controllo del Comune e avente finalità conformi a quelle richieste per il credito di imposta e i sovventori potranno fruire dell'agevolazione prevista dall'articolo 1 del DL 83/14.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Risoluzione controversie, riscossione con più tempo

RITI ALTERNATIVI

Possibile eliminare la doppia imposizione per le liti già esaminate

Lorenzo Lodoli
Benedetto Santacroce

Restano il raddoppio dei termini ed alcune criticità relative alle sanzioni nella nuova procedura di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea.

Il decreto legislativo di attuazione della direttiva 2017/1852/UE approvato martedì in Consiglio dei ministri ha disciplinato le norme relative alle procedure amichevoli o alle altre procedure di risoluzione delle controversie tra l'autorità competente italiana, individuata nell'agenzia delle Entrate, e l'autorità competente dell'altro Stato che derivino dall'interpretazione e dall'applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Vi sono però alcune criticità che è opportuno evidenziare. È stato stabilito (articolo 19 comma 2) un raddoppio dei termini particolarmente lungo rispetto a quelli previsti dall'articolo 43 Dpr 600/1973, a favore dell'agenzia delle Entrate per procedere ad accertare e riscuotere le imposte rideterminate in esecuzione delle decisioni adottate.

Si tratta, come era stato sottolineato anche dalle Commissioni parlamentari Giustizia e Finanze, di un termine sproporzionato che allunga sino a 12 anni la possibilità di emettere un accertamento in capo al contribuente. La scelta del Legislatore si pone in contrasto con le garanzie di celerità sulla cui base è stata introdotta la nuova procedura la quale stabilisce che se entro due anni dalla presentazione dell'istanza non viene raggiunto un accordo tra le autorità competenti è possibile sottoporre il caso ad una Commissione consultiva.

Novità importante è poi la possibilità di ottenere l'eliminazione della doppia imposizione anche alle ipotesi in cui la controversia fiscale sia già stata oggetto di definizione in via amministrativa (si veda l'articolo 3 comma 2). Sul punto però vi è una criticità in tema di rimborso delle sanzioni. Vi è infatti il rischio di aver introdotto una disparità di trattamento nei confronti del contribuente che abbia usufruito della procedura di adesione e che non potrà ottenere il rimborso delle sanzioni nel caso in cui la pretesa erariale fosse solo parzialmente annullata a seguito delle decisioni adottate dalle autorità competenti. Il comma 3 dell'articolo 19 infatti prevede la possibilità per il contribuente di ricevere il rimborso di quanto versato solo nel caso in cui la pretesa sia stata integralmente annullata. Tale assetto normativo pone un evidente rischio in capo al contribuente che decedesse di definire in acquiescenza o in adesione la pretesa contestata.

Resta infine un dubbio sulle ragioni per le quali, in esito alla rideterminazione del debito a seguito dell'accordo tra le autorità competenti, non sia possibile per il contribuente usufruire della disciplina prevista dall'articolo 2 quater, comma 1 sexies del DL 564/1994. La norma in esame prevede che in caso di annullamento o revoca parziale dell'atto il contribuente, per definirlo, può avvalersi degli strumenti previsti dal medesimo atto al momento della sua emissione ed alle medesime condizioni. Non convince quanto affermato nella relazione al provvedimento secondo cui l'avviso di accertamento non sarebbe oggetto di valutazione sotto il profilo della legittimità ovvero della fondatezza. La pretesa impositiva viene comunque rideterminata dall'agenzia delle Entrate.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

I paletti della Corte Ue nella tassazione dei beni non necessari

EMERGENZA COVID-19

Come usare le imposte non armonizzate per coprire il deficit-coronavirus

Enrico Traversa

Uno degli effetti collaterali del coronavirus è quello di un discernimento dei beni e dei servizi da considerare necessari rispetto a quelli da ritenere non necessari o decisamente superflui. Per riassorbire i giganteschi deficit di bilancio creati dalle spese pubbliche supplementari effettuate per sostenere l'occupazione e per rilanciare l'economia gli Stati Ue dovranno aumentare le imposte esistenti o istituire di nuove che non potranno che colpire i tre principali fenomeni economici: reddito, patrimonio o i consumi in senso lato.

Ma l'imposizione indiretta è una competenza legislativa piena ed esplicita (articolo 113 del Trattato Ue) del Consiglio dei ministri delle Finanze Ue su proposta della Commissione europea. Il legislatore Ue ha ampiamente esercitato questa sua competenza come dimostrano le direttive che disciplinano le principali imposte sui consumi: l'Iva e le accise. Ne consegue che quando intende legiferare in questa materia, il legislatore italiano deve rispettare i severi limiti imposti: a) dalla direttiva Iva; b) dalle direttive accise; c) dai limiti derivanti dal divieto di discriminazioni fiscali fra prodotti e servizi nazionali e prodotti e servizi di altri Stati membri (articoli 56 e 110 del Trattato Ue). Su tutti questi limiti esiste una vasta giurisprudenza della Corte Ue che rappresenta, se letta a contrario, una preziosa miniera di indicazioni circa le imposte sui consumi che un legislatore può istituire.

Il legislatore italiano potrà anche istituire nuove imposte sulla produzione e/o la vendita di beni o servizi da qualificare come non necessari.

Un buon esempio di imposizione di consumi superflui in quanto dannosi per la salute o per l'ambiente è dato dalle direttive Ue in materia di accise su carburanti, combustibili, sigarette e bevande alcoliche. Sulla base dell'articolo 1 della direttiva 2008/118 gli Stati Ue possono applicare a questi stessi prodotti «altre imposte indirette aventi finalità specifiche», ma con la stessa struttura delle accise armonizzate. Esempi di accise non armonizzate dichiarate dalla Corte di giustizia compatibili con il diritto Ue sono state: l'imposta addizionale francese sulle bevande alcoliche e sul tabacco per finanziare il Servizio sanitario (C-434/97) e l'imposta, pure francese, sull'energia elettrica (C-103/17). L'imposta italiana sugli oli lubrificanti (C-145/06) e il canone gravante in Francia sugli aerogeneratori per la produzione di energia elettrica (C-215/16). Sono invece cadute perché non rispettavano la struttura delle accise armonizzate: l'imposta austriaca sulle bevande alcoliche (C-437/97), l'imposta spagnola sulle vendite al dettaglio di carburanti (C-82/12), l'imposta finlandese sulla vendita al dettaglio di combustibile liquido (C-553/13).

L'insegnamento che il legislatore italiano deve trarre è che assoggettare a ulteriori imposte non armonizzate le tre categorie di prodotti già soggetti ad accise armo-

nizzate è sconsigliabile. L'altra possibilità prevista all'articolo 1 della direttiva generale "accise" è quella di tassare dei prodotti non soggetti ad accise armonizzate, soluzione possibile alla condizione che «l'applicazione di tali imposte non comporti, negli scambi fra Stati membri, formalità connesse all'attraversamento delle frontiere». I legislatori non hanno finora avuto difficoltà a rispettare questo divieto (C-437/97 e C-349/13).

La giurisprudenza Ue pone invece in evidenza un altro rischio, quello di trattamento discriminatorio dei prodotti o servizi di altri Stati rispetto ai prodotti o servizi nazionali, relativamente alla base imponibile, o all'aliquota del tributo, o alla modalità di riscossione (C-68/96).

Abbiamo quindi un mare di sentenze della Corte Ue sugli articoli 56 (servizi) e 110 (prodotti) del Trattato che, se da un lato condannano gli aspetti discriminatori di queste imposte, dall'altro non condannano le imposte in sé e pertanto forniscono una miniera di esempi di beni e servizi non indispensabili che altri Stati Ue hanno assoggettato a tassazione specifica. Si va dalle tasse belghe sulle antenne paraboliche (C-17/00) e sui piloni dei ripetitori (C-544/03), all'imposta ungherese sulla pubblicità via internet (C-482/18), dall'imposta belga sugli organismi di investimento collettivo (C-48/15), all'accisa finlandese sugli imballaggi di bevande alcoliche (C-198/14), dal prelievo belga sui consumi inquinanti (C-254/13) alle tante imposte nazionali sull'immatricolazione dei veicoli modulate in funzione del tasso di emissione di CO₂ (C-437/12 per l'Olanda e C-331/13 per la Romania). I legislatori tributari degli Stati Ue hanno poi la possibilità di istituire imposte *ad valorem* a condizione che non abbiano le stesse caratteristiche dell'Iva. Questa condizione è stata interpretata in maniera blanda dalla Corte Ue al punto di riconoscere la legittimità di imposte nazionali fissate in percentuale del prezzo di vendita come l'Iva, ma applicate soltanto a specifiche categorie di beni o servizi e/o soltanto allo stadio finale della vendita al consumo. Il miglior esempio è il «contributo integrativo» italiano che devono pagare i clienti dei liberi professionisti (C-347/90), al quale si può accostare l'imposta belga sugli spettacoli (C-109/90).

La legge di Bilancio 2020 ha già istituito due di queste imposte, quella sui contenitori di plastica (articolo 1, comma 634) e quella sulle bevande edulcorate (comma 661) che sembrano rispettare i limiti Ue, tranne che per l'obbligo discriminatorio imposto dal comma 645 agli esportatori europei di plastica di definire un rappresentante fiscale in Italia (C-522/04, C-267/09, C-678/11, Comm.c/Belgio, Portogallo e Spagna). Il legislatore italiano sarà presto costretto a proseguire su questa strada e dovrà quindi assumersi la responsabilità di qualificare come non necessari o addirittura nocivi all'ambiente o alla salute altri beni e servizi, assoggettandoli a imposte specifiche nel rispetto del diritto Ue. Ma per fare questo deputati e senatori dovranno saper distinguere il necessario dal superfluo e avere il coraggio necessario per sfidare la sicura impopolarità di queste loro scelte.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

WEBINAR

Gli strumenti per la ripartenza

Un webinar per conoscere gli strumenti di credito per sostenere la ripartenza. Oggi, dalle 10.30 alle 13.00 l'incontro «Crescere ai tempi del Covid: opportunità e strategie a medio lungo termine», promosso a Bologna da Cofiter, hub di servizi per le imprese, in collaborazione con lo Studio legale Galgano e Classis Capital Sim. Obiettivo è di informare le

pmi sugli strumenti di finanza agevolata e alternativa che possono supportarle nella ripresa delle loro attività post Covid e favorirne lo sviluppo. Verranno inoltre illustrate le tematiche legali e le strutture contrattuali che accompagnano le relative strategie finanziarie. Per informazioni collegarsi al global.gotomeeting.com/join/539764837.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

NORME & TRIBUTI MESE

IL MENSILE DI APPROFONDIMENTO PER I PROFESSIONISTI DEL FISCO CON LE FIRME PIÙ PRESTIGIOSE DEL SOLE 24 ORE

CONTABILITÀ E BILANCIO

Emergenza sanitaria fuori dai bilanci 2019

REDDITO D'IMPRESA

Imposte anticipate, la trasformazione in crediti d'imposta

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

l'finanziamento infragruppo, la riqualificazione fiscale

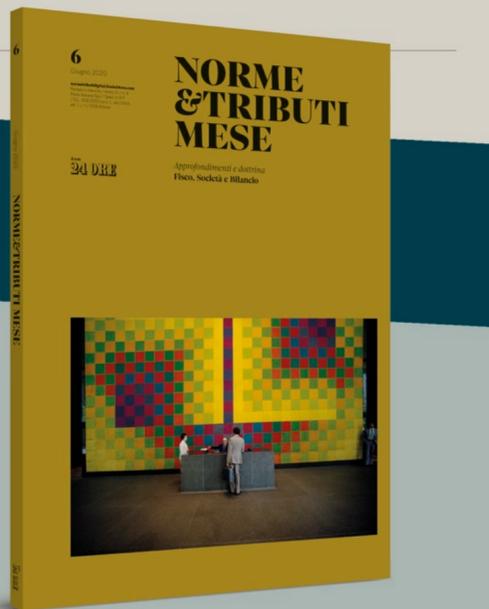
IVA

Identificativo, Vies e Intrastat nei nuovi scambi intra Ue

IN EDICOLA A €12,90

PIÙ IL PREZZO DEL QUOTIDIANO

OPPURE SU offerte.ilssole24ore.com/net



Il Sole
24 ORE

© RIPRODUZIONE RISERVATA