



SENATO DELLA REPUBBLICA
6^A COMMISSIONE PERMANENTE (FINANZE E TESORO)

*Indagine conoscitiva sul
processo di semplificazione del sistema tributario e
del rapporto tra contribuenti e fisco*

Audizione del
Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

INDICE

	Pag.
1. LA SEMPLIFICAZIONE FISCALE E IL RAPPORTO FISCO-CONTRIBUENTE	5
2. IMPOSTE SUI REDDITI	9
2.1 Redditi di impresa/lavoro autonomo – Regime dei contribuenti minimi	9
2.2 Redditi di impresa – Regime di determinazione del reddito delle imprese in contabilità semplificata e relativo regime di utilizzo delle perdite	11
2.3 Redditi di impresa – Regime opzionale di determinazione secondo il criterio di cassa del reddito delle società tra professionisti	12
2.4 Redditi di impresa – Applicazione del principio di derivazione rafforzata alle micro imprese che adottano il bilancio in forma ordinaria	14
2.5 Redditi di impresa – Revisione della disciplina relativa alla deducibilità degli interessi passivi ai fini dell'Ires. 15	
2.6 Redditi di impresa – Revisione della disciplina delle società di comodo	16
2.7 Redditi di lavoro autonomo – Revisione della disciplina relativa alla determinazione del reddito	18
2.8 Redditi di impresa/lavoro autonomo – Revisione delle tabelle dei coefficienti di ammortamento delle immobilizzazioni materiali	19
2.9 Redditi di impresa/lavoro autonomo – Armonizzazione e aggiornamento limiti deducibilità/detraibilità per autovetture e telefoni “cellulari”	20
2.10 Redditi fondiari – Estensione della cedolare secca a tutte le locazioni abitative effettuate da persone fisiche	21
2.11 Conversione in euro e innalzamento di alcuni parametri contenuti nel TUIR	22
3. IRAP	23
3.1 Trasformazione Irap in addizionale regionale su base imponibile Ires e su redditi di impresa e di lavoro autonomo imponibili Irpef	23
3.2 Semplificazione della determinazione della base imponibile – Deduzioni relative al costo del lavoro	24
4. IVA	26
4.1 Introduzione graduale dell'obbligo di fatturazione elettronica tra privati	26
4.2 Detrazione maggiore imposta accertata in capo al cedente da parte del cessionario	27

4.3	Detrazione imposta su fatture emesse da fornitori cessati	29
4.4	Procedure concorsuali – Note di credito emesse all’esito infruttuoso della procedura	31
5.	DICHIARAZIONI	31
5.1	Impegno alla trasmissione telematica di dichiarazioni e comunicazioni – semplificazione del sistema di gestione	31
5.2	Dichiarazione annuale Iva – Quadro VI – comunicazione dati lettere d’intento	33
5.3	Dichiarazione annuale Iva – Quadro VT – Eliminazione obbligo di separata indicazione delle operazioni effettuate nei confronti di consumatori finali e di soggetti Iva	33
5.4	Dichiarazione annuale Iva – Soggetti esonerati dall’obbligo di presentazione della dichiarazione – Soggetto che effettuano esclusivamente operazioni esenti	34
5.5	Dichiarazione annuale Iva – Procedure concorsuali – Note di credito emesse all’esito infruttuoso della procedura	35
5.6	Dichiarazione imposte sui redditi – Quadro RS – Eliminazione obbligo di indicazione dati superflui o duplicati per i contribuenti in regime forfettario	36
5.7	Quadro RW – Ivie ed Ivafe – Ampliamento soglie di esonero dalla compilazione del quadro	36
6.	CONTROLLI, ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE	37
6.1	Obbligo di risposta dell’Amministrazione finanziaria in caso di riscontro negativo di irregolarità rispetto alla documentazione prodotta dal contribuente	37
6.2	Acquiescenza all’accertamento anche con riferimento a singoli rilievi (c.d. acquiescenza parziale)	38
6.3	Avvisi bonari – Obbligo di notifica anche in caso di omesso pagamento delle imposte dichiarate	39
6.4	Avvisi bonari – Sospensione termine di pagamento di 30 giorni in pendenza di presentazione di documenti	40
6.5	Ritenute di acconto effettuate e non versate dal sostituto di imposta	41
6.6	Incremento limite per la preclusione alla compensazione dei crediti in presenza di debiti su ruoli definitivi e modifica del relativo regime sanzionatorio	42
6.7	Eliminazione modello di pagamento F23	43
6.8	Riduzione della misura degli interessi corrispettivi relativi alle imposte dirette e indirette	44
6.9	Incremento limiti per contribuenti minori e trimestralizzazione degli adempimenti per tali soggetti	44
7.	SANZIONI	46
7.1	Regolarizzazione delle comunicazioni degli esiti del controllo automatico di dichiarazioni e liquidazioni periodiche	46

7.2	Revisione della disciplina sanzionatoria amministrativa relativa ai casi di omessa presentazione della dichiarazione	48
7.3	Iva – sanzione in misura fissa in caso di lieve ritardo nel pagamento dell'imposta dichiarata ma non versata	49
7.4	Regime sanzionatorio per infedeltà visto di conformità sul modello 730	51
7.5	Regime sanzionatorio per tardiva trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari abilitati	52
8.	IMPOSTE INDIRETTE SUGLI AFFARI	52
8.1	Imposta di registro –Termine di registrazione degli atti formati in Italia.....	52
9.	TRIBUTI LOCALI	53
9.1	Accorpamento di Imu e Tasi.....	53
9.2	Modalità di trasmissione delle deliberazioni di approvazione delle aliquote e delle detrazioni dell'imposta unica comunale	54
9.3	Estensione ai tributi locali del ravvedimento operoso valevole per i tributi statali	55
9.4	Correzione del codice tributo tramite il canale telematico Civis	56

1. LA SEMPLIFICAZIONE FISCALE E IL RAPPORTO FISCO-CONTRIBUENTE

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (d'ora in avanti, CNDCEC) esprime innanzitutto il suo più vivo ringraziamento per l'opportunità che questa Onorevole Commissione parlamentare oggi gli offre di formulare le proprie osservazioni e proposte sulle tematiche relative alla semplificazione del sistema tributario e del rapporto tra contribuenti e Fisco, di particolare importanza non solo per la Professione che questo Consiglio Nazionale rappresenta (costituita da oltre 118.000 Iscritti), ma per tutti i contribuenti e gli operatori economici del nostro Paese.

Il rapporto Fisco-Contribuente

Il modo di intendere e realizzare il rapporto tra Fisco e Contribuente rappresenta uno dei tratti distintivi di qualsiasi sistema fiscale che contraddistingue l'attrattività e la competitività di un Paese.

Tale rapporto in Italia è stato caratterizzato, in passato, da una diffidenza reciproca tra le parti, con un approccio prevalentemente *ex-post* rispetto all'effettuazione degli adempimenti, che metteva in luce la natura eminentemente repressiva dell'attività del Fisco nei confronti dei contribuenti.

Da circa un triennio il "vento" sembra, invece, essere cambiato, avendo il legislatore preso atto che un diverso e più moderno modo di intendere detto rapporto sia utile per migliorare il tasso di adempimento spontaneo da parte dei contribuenti (c.d. *tax compliance*).

Un approccio *ex ante* teso a privilegiare la trasparenza e il dialogo preventivo con il contribuente.

E' la stessa Agenzia delle entrate, nella circolare n. 16/E del 28 aprile 2016, ad affermare che "*...nei rapporti fisco-contribuente è necessario un cambio di passo.*

È importante, infatti, che i cittadini percepiscano la correttezza e la proporzionalità dell'azione.....i funzionari ... si devono preoccupare anche di porsi nel modo giusto verso l'interlocutore, garantendo attenzione, rispetto e con un approccio chiaro, semplice e privo di preconcetti.

In quest'ottica è dunque imprescindibile continuare nella positiva evoluzione del rapporto fisco-contribuente, che deve essere sempre di più basato sulla fiducia, sulla trasparenza e sulla semplificazione".

Affermazioni che, come Commercialisti, sottoscriviamo in pieno e che auspichiamo si tramutino in comportamenti concreti in tutti gli Uffici e a tutte le latitudini.

Nei contatti diretti con gli uffici periferici dell'Amministrazione finanziaria, registriamo invece, con una certa frequenza, comportamenti di chiusura a forme di reale contraddittorio, che sacrificano non solo le ragioni dei contribuenti, ma anche il nostro ruolo di professionisti incaricati di rappresentarli.

In alcuni casi è proprio la ritrosia degli Uffici ad assumersi responsabilità il principale ostacolo ad una più ampia e generalizzata *tax compliance*.

Dobbiamo quindi moltiplicare gli sforzi per rendere più collaborativo il rapporto Fisco-Contribuenti e far funzionare meglio la cinghia di trasmissione delle *best practices* dal centro alla periferia.

A questi ultimi fini, un elemento che il CNDCEC ritiene prioritario è, senza dubbio, la necessità di una espressa codificazione normativa dell'obbligo del contraddittorio preventivo ai fini della validità dell'atto di accertamento.

Soluzioni quale quella attualmente fatta propria dalle Sezioni unite della Corte di cassazione, con la nota sentenza n. 24823/2015, secondo cui l'omissione da parte dell'Ufficio del contraddittorio preventivo risulterebbe causa di invalidità del successivo atto di accertamento per i tributi armonizzati (Iva e accise) e non invece per quelli non armonizzati (imposte dirette e Irap), non sono certamente in linea con i principi di trasparenza e collaborazione richiamati in precedenza e vanno quindi definitivamente superate con una norma chiara e incontrovertibile che ne preveda l'obbligo, in ogni caso.

La semplificazione fiscale

La semplificazione fiscale costituisce, ormai da tempo, uno degli obiettivi prioritari del nostro Paese, purtroppo ancora ben lungi dall'essere realizzato.

Lo confermano i dati del rapporto annuale *Doing Business* 2018 della Banca Mondiale, giunto alla sua quindicesima edizione, che presenta la classifica dei Paesi negli ambiti che descrivono la capacità degli stessi di essere *business friendly*. Su 190 Paesi monitorati, l'Italia si posiziona al 112° posto nell'ambito del "paying taxes", ossia con riferimento alla "facilità" di pagare le imposte. Una classifica non certo incoraggiante, quindi, né degna di un Paese membro del G7.

I motivi della complessità del nostro sistema fiscale sono ben noti. Uno Stato in perenne ricerca di risorse finanziarie, rese ancor più indispensabili per l'imponente mole del debito pubblico, è costretto a fare costantemente ricorso alla leva fiscale, con inevitabili ricadute negative sulla normativa in materia, che resta soggetta a continue modifiche e rimaneggiamenti, e sugli adempimenti da parte dei contribuenti, che purtroppo altro non sono che il frutto di tale ormai ingestibile complessità.

Di qui, i fenomeni di stratificazione e volatilità che contraddistinguono la produzione normativa nel settore fiscale degli ultimi anni, che si traducono, il più delle volte, in misure *una tantum* o ad efficacia temporalmente limitata, spesso riproposta con rilevanti modifiche rispetto a quella previgente.

Un'attività legislativa che, ancora oggi, abusa dell'istituto della retroattività, modificando e correggendo le norme in corso d'anno, in palese violazione dei fondamentali principi fissati in materia dallo Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 200).

La collocazione dello Statuto dei diritti del contribuente nella gerarchia delle fonti normative

A quest'ultimo riguardo, il nodo da sciogliere è proprio la collocazione dello Statuto all'interno della gerarchia delle fonti.

Il CNDCEC ribadisce, al riguardo, l'assoluta necessità ed urgenza di costituzionalizzare, quanto meno, i principi in esso contenuti di irretroattività delle norme tributarie, di eccezionalità e di autoqualificazione delle norme interpretative in detta materia come pure il divieto di far uso della decretazione d'urgenza per l'istituzione di nuovi tributi o l'estensione soggettiva di quelli esistenti.

Per quanto concerne, in particolare, il principio di irretroattività, esso dovrebbe valere non solo per le norme di natura sostanziale, ma anche per quelle che, impattando sulla disciplina procedurale, cambiano di fatto le "regole del gioco" nel corso del periodo d'imposta. Dovrebbe essere chiarito che una norma per essere considerata di natura procedurale, ed avere dunque effetto retroattivo (sia pur nel senso di retroattività impropria), deve effettivamente incidere soltanto sui poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria e non anche sull'onere della prova.

Attraverso l'approvazione di una legge di rango costituzionale si eviterebbe dunque di intendere i principi fondamentali dello Statuto come una sorta di manifesto delle buone intenzioni, idoneo a condannare soltanto in astratto i comportamenti non esemplari del legislatore, e si potrebbe finalmente loro attribuire quella forza cogente necessaria per ostacolarli in concreto.

L'azione di contrasto all'evasione fiscale

Più in generale, va osservato che il settore fiscale rappresenta un settore cruciale per la vita dello Stato e i suoi rapporti con i cittadini e le imprese, nel cui ambito i fattori di complicazione rendono ancora più difficoltoso e osteggiato il dovere di contribuire alle spese pubbliche.

Non va peraltro sottaciuto che, in Italia, l'evasione fiscale sottrae all'erario una quantità elevata di gettito e aggrava il prelievo sui contribuenti onesti. Generando condizioni di concorrenza sleale tra le imprese, l'evasione distorce le scelte economiche degli operatori, creando inefficienze nel sistema produttivo. Da un più efficace contrasto all'evasione e all'elusione fiscale potrebbero derivare risorse per ridurre la tassazione sui fattori produttivi e dare un impulso all'economia.

Un'azione più efficace di contrasto non può derivare tuttavia da un aumento indiscriminato degli oneri amministrativi per i contribuenti. Questi sono in Italia già molto elevati; la loro presenza spesso finisce col favorire le attività sommerse e le organizzazioni produttive informali.

Occorre perciò mirare a una semplificazione degli adempimenti e a una riduzione dei costi di *compliance*.

La necessaria azione di contrasto all'evasione fiscale e l'altrettanto importante azione di riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti non possono pertanto prescindere da una radicale semplificazione nel settore fiscale, con l'auspicio che, sul punto, si possa passare, quanto prima possibile, dalla enunciazione dei principi alla concretezza dei risultati ottenuti.

Un modo per conciliare le due predette esigenze (lotta all'evasione e semplificazione) potrebbe essere quello di favorire, come avvenuto in Portogallo, la creazione di un conflitto di interessi sulla fatturazione elettronica

nei confronti di privati, tramite detrazioni e/o incentivi specifici a favore di questi ultimi in alcuni settori sensibili, quali, ad esempio, servizi medici, manutenzioni di abitazioni e di autoveicoli, servizi domestici, ecc.

Ben vengano dunque iniziative come questa dell'indagine conoscitiva – avviata, sullo specifico tema, da codesta onorevole Commissione parlamentare – che offrono l'occasione per una riflessione sull'effettivo stato di realizzazione di tale processo, permettendo di individuare gli sviluppi da perseguire, ma anche le criticità su cui intervenire.

L'impatto degli adempimenti fiscali su contribuenti e professionisti

Il CNDCEC, da parte sua, ha sempre sostenuto le iniziative volte alla realizzazione di una reale ed effettiva semplificazione fiscale sia sotto il profilo normativo, sia dal punto di vista delle procedure applicabili e degli adempimenti a carico dei contribuenti.

Ma lo stesso CNDCEC ha anche puntualmente denunciato la tendenza a "scaricare" sui cittadini-contribuenti, e indirettamente sui professionisti che li assistono, i costi e le complessità procedurali che il processo di semplificazione in atto inevitabilmente comporta (si pensi al moltiplicarsi degli obblighi comunicativi al Fisco generati dalla dichiarazione dei redditi precompilata, con le Certificazioni Uniche e le comunicazioni al Sistema Tessera Sanitaria, nonché derivanti dal contrasto all'evasione nell'IVA, con la comunicazione periodica dei dati delle fatture emesse e ricevute).

Non va infatti dimenticato che i costi degli adempimenti e le criticità delle procedure rendono il rapporto Stato-cittadino ben più oneroso rispetto al già elevato livello del costo dei servizi pubblici, espresso in termini di imposte, tasse e contributi che si è tenuti a versare per assicurarsi la disponibilità di detti servizi.

Il "peso" dei Commercialisti nella gestione degli adempimenti tributari e il loro ruolo di interlocutore privilegiato del Fisco

Al fine di misurare il "peso" dei Commercialisti nella gestione degli adempimenti tributari, è possibile fare riferimento alle statistiche sull'utilizzo del servizio Entratel messe a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.

Nel 2018 (elaborazione dati 10 settembre 2018), gli utenti abilitati al servizio telematico sono risultati pari a 317.870. Di questi, 96.058 sono iscritti all'Albo dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili (30%), 186 sono società partecipate dai Commercialisti, 20.102 sono Studi associati, 8.154 sono Società di servizi e centri elaborazione dati per un totale generale di 124.600 pari al 39% del totale.

A questo gruppo di intermediari, per la quasi totalità riferibile agli iscritti all'Albo dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili, fanno riferimento il 64% degli invii telematici effettuati tramite Entratel e il 48% dei documenti complessivamente trasmessi.

Sulla base di dati specifici (elaborazione di dati forniti dall'Agenzia delle Entrate su richiesta della FNC - Anno 2016), è stato inoltre possibile quantificare pari all'81% la quota di Modelli Unico Società di Capitali 2016 inviati

dallo stesso gruppo di intermediari. Tale percentuale è pari a 70% per i Modelli Unico Società di Persone, 73% per i Modelli Unico Enti non Commerciali e 61% per i Modelli Unico Persone Fisiche.

Alla luce di tali dati, può ben dirsi dunque che i Commercialisti rappresentano l'interlocutore privilegiato del Fisco. Primato che trae origine, ineludibilmente, dalla professionalità e dal bagaglio di competenze che gli iscritti al nostro Albo possiedono, come testimoniato dal percorso di studi e di formazione professionale che gli iscritti hanno dovuto seguire al fine di ottenere l'abilitazione all'esercizio della professione.

Nel presente documento, sono di seguito illustrati i principali ambiti di intervento che il CNDCEC ritiene di prioritaria importanza per la semplificazione del sistema fiscale, suddividendo le proposte per settore disciplinare.

2. IMPOSTE SUI REDDITI

2.1 Redditi di impresa/lavoro autonomo – Regime dei contribuenti minimi

Normativa di riferimento: art. 1, commi 54 e ss., L. n. 190/2014

Strettamente collegata al tema delle semplificazioni fiscali è la questione concernente l'ambito e le modalità di applicazione del cosiddetto "regime forfetario" per i contribuenti di più modeste dimensioni.

Introdotta dall'articolo 1, commi 54 e ss., della L. n. 190/2014, questo regime consente alle partite IVA individuali, con fatturato non superiore a soglie massime differenziate a seconda del settore di attività (ad esempio, per le attività libero-professionali, che rappresentano la fattispecie di gran lunga più ricorrente tra i circa 935.000 attuali utilizzatori del regime, il limite di fatturato è attualmente fissato a 30.000 euro), di beneficiare:

- di una tassazione del 15% (5% per le nuove attività nei primi 5 anni) sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali applicata su un reddito di impresa o di lavoro autonomo determinato non già in base alla analitica contrapposizione tra ricavi o compensi e costi, bensì sul fatturato al netto di una percentuale predeterminata (che varia anch'essa a seconda del settore di attività) a titolo di deduzione forfetaria dei costi inerenti l'attività;
- di significative semplificazioni negli adempimenti fiscali e di tenuta della contabilità;
- della esclusione da IVA, con conseguente assenza dell'obbligo di addebitare l'imposta al cliente e del diritto di detrarsi l'IVA addebitata dai fornitori.

Per potersi avvalere del predetto regime, le partite IVA individuali, oltre a non superare le previste soglie di fatturato, devono anche:

- non essere soci di soggetti collettivi che imputano per trasparenza i redditi ai soci (società di persone, associazioni professionali e srl trasparenti per opzione);

- non essere titolari di redditi di lavoro dipendente e assimilati per oltre 30.000 euro, relativi a rapporti di lavoro in essere;
- avere una organizzazione (beni strumentali, collaboratori) minima.

L'intenzione più volte manifestata dal Governo di estendere l'ambito di applicazione del predetto regime alle partite IVA con fatturato fino a 100.000 euro è senza dubbio positiva, perché dimostra una giusta attenzione al tema del prelievo fiscale sul lavoro autonomo, escluso nel recente passato sia dagli interventi che hanno riguardato solo il comparto del lavoro dipendente, sia da quelli che hanno riguardato solo il comparto della media e grande impresa.

Ciò non di meno, la sua attuazione appare foriera di rilevanti effetti distorsivi che non possono essere sottaciuti e che meriterebbero da parte del legislatore una più approfondita riflessione.

In primo luogo, ove venisse mantenuto il vincolo della non partecipazione a società o associazioni professionali, l'innalzamento fino a 100.000 euro della soglia di fatturato determinerebbe una spinta significativa alla parcellizzazione delle attività professionali: un vero e proprio incentivo alla disgregazione delle strutture collettive esistenti, in un contesto italiano in cui sarebbe semmai necessario introdurre incentivi significativi all'aggregazione.

In secondo luogo, ove venissero mantenuti vincoli stringenti di "organizzazione minima", quanto a beni strumentali e collaboratori, l'innalzamento fino a 100.000 euro della soglia di fatturato determinerebbe una spinta altrettanto significativa al nanismo imprenditoriale e professionale e, aspetto non secondario, all'esplosione del sommerso nei relativi acquisti di beni e contratti di lavoro (per non sfiorare i limiti), ma anche più in generale su tutti i costi sostenuti dalle partite IVA beneficiarie del regime forfetario, in quanto queste ultime non sarebbero interessate a farsi documentare i costi dai propri fornitori, posto che la deduzione dei costi non sarebbe analitica bensì forfetaria in percentuale al fatturato e posto che, non potendosi detrarre l'IVA sugli acquisti, agirebbero come spesso fanno i consumatori privati che preferiscono mettersi d'accordo con il fornitore per evitare l'IVA.

In terzo luogo, l'ampliamento del regime di esclusione da IVA per autonomi con fatturato fino a 100.000 euro, anche laddove ottenesse le necessarie autorizzazioni a livello europeo (oggi esistenti solo per soggetti con fatturati non superiori a 65.000 euro), pare suscettibile di amplificare in modo significativo l'effetto distorsivo della concorrenza tra professionisti in regime forfetario e professionisti in regime ordinario che prestano servizi a consumatori finali, posto che i primi potranno non addebitare il 22% di IVA ai loro clienti, mentre i secondi dovranno continuare a farlo.

Infine, pare opportuno osservare che la tassazione sostitutiva, al 15% (o al 20%), raffrontata a quella del 35% circa che grava sui redditi tra 75.000 e 100.000 euro, determina un vero e proprio "scalone fiscale", tale per

cui, una volta raggiunti i 100.000 euro di fatturato è più conveniente non farlo aumentare ancora, se l'aumento non è tale da portarlo almeno oltre 125.000 euro.

Proposta

In estrema sintesi, riteniamo che l'apprezzabile intento del governo di ridurre la pressione fiscale che grava sulle partite IVA con redditi medi e medio-alti andrebbe realizzata agendo direttamente sulla curva IRPEF, piuttosto che ampliando sic et simpliciter un regime forfetario che è nato più che altro come strumento di semplificazione degli adempimenti per soggetti con volumi d'affari minimi e redditi che, anche applicando le regole ordinarie, sconterebbero a consuntivo una tassazione sostanzialmente allineata o comunque molto vicina a quella sostitutiva.

In subordine, ove l'intenzione del legislatore rimanesse quella di estendere sino a fatturati significativi l'attuale regime forfetario, sarebbe quanto mai importante apportare i correttivi utili ad evitare gli effetti controproducenti e distorsivi in precedenza sottolineati.

2.2 Redditi di impresa – Regime di determinazione del reddito delle imprese in contabilità semplificata e relativo regime di utilizzo delle perdite

Normativa di riferimento: articoli 8 e 66 Tuir; art. 18 D.P.R. n. 600/1973

L'obbligo di adottare da parte di tutte le imprese minori in contabilità semplificata il regime di determinazione del reddito per cassa introdotto, con decorrenza dal 1° gennaio 2017, ha generato complessità nella gestione della fiscalità di tali soggetti, in considerazione del persistente obbligo di monitorare il valore delle rimanenze di magazzino ai fini degli studi di settore e dei futuri indici sintetici di affidabilità fiscale, pur in mancanza di una loro rilevanza ai fini della determinazione del reddito di periodo, aggravata da un profilo di carattere più sostanziale dato dalla impossibilità per tali soggetti di riportare a nuovo le perdite fiscali conseguite nell'esercizio dell'attività.

A quest'ultimo riguardo, va ricordato che il comma 18 dell'articolo 1 della legge n. 232/2016 ha previsto per tali soggetti che il reddito d'impresa del primo periodo d'imposta in cui è stato applicato il nuovo criterio di cassa (2017) doveva essere ridotto del valore fiscale delle rimanenze finali che avevano concorso a formare il reddito d'impresa dell'esercizio precedente (2016) secondo il criterio di competenza.

La transizione dal criterio di competenza a quello di cassa, imposta dal legislatore nel 2017, ha comportato pertanto l'emersione di rilevanti perdite fiscali nel predetto periodo d'imposta che le imprese minori non hanno tuttavia potuto riportare a nuovo nel corrente periodo d'imposta 2018, per effetto del divieto attualmente previsto dall'articolo 8, comma 3, del Tuir.

Proposta

Al fine di eliminare tali distorsioni, si propone di rendere tale regime facoltativo, restituendo ai contribuenti la possibilità di adottare il previgente regime di determinazione del reddito basato sul criterio di competenza che peraltro è l'unico in grado di misurare correttamente il reddito d'impresa prodotto da tali realtà economiche.

In ogni caso, si propone altresì di modificare il regime di utilizzo delle perdite conseguite dai soggetti in contabilità semplificata dando la possibilità di riportare a nuovo le perdite d'impresa conseguite dagli stessi, comprese quelle prodotte nel 2017, uniformando in tal modo la disciplina prevista per i contribuenti in oggetto a quella già prevista per le imprese in contabilità ordinaria.

2.3 Redditi di impresa – Regime opzionale di determinazione secondo il criterio di cassa del reddito delle società tra professionisti

Normativa di riferimento: art. 10 legge n. 183/2011

La presente proposta intende introdurre per le società tra professionisti di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183 un regime opzionale di determinazione del reddito di impresa da loro conseguito secondo il criterio di cassa, regime attualmente riservato alle sole imprese minori soggette al regime di contabilità semplificata.

Il vigente sistema normativo non consente infatti tale opzione alle società tra professionisti (d'ora in avanti, "STP") costituite nelle forme delle società di persone di natura commerciale che, per opzione o per obbligo, adottino il regime di contabilità ordinaria nonché a tutte quelle costituite nelle forme di società di capitali e di società cooperativa.

L'esigenza di prevedere tale regime opzionale è da ascrivere alla circostanza che le STP svolgono attività di natura eminentemente professionale che, come è noto, sono determinate secondo il criterio di cassa.

Avuto riguardo all'oggetto dell'attività esercitata, le STP sono infatti espressamente costituite, ai sensi dell'articolo 10, comma 3, della legge n. 183 del 2011, per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico. La legge stabilisce inoltre che la qualifica di STP può essere assunta dalle società il cui atto costitutivo preveda l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci (in termini, il comma 4, lettera a), del citato articolo 10).

Ciò nonostante le STP sono costituite secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del codice civile e quindi anche nelle forme tipiche di società che, ai fini delle imposte sui redditi, si considerano produttive di reddito di impresa.

Per quanto concerne le società in nome collettivo e in accomandita semplice, l'articolo 6, comma 3, del Testo unico delle imposte sui redditi (d'ora in avanti, "TUIR"), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, stabilisce infatti che i redditi dalle stesse prodotti, da qualsiasi fonte provengano e

quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi d'impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi.

Di analogo tenore il successivo articolo 81, comma 1, del TUIR, secondo cui il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73 (ossia, per quanto qui d'interesse, società di capitali e società cooperative), da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le relative disposizioni.

La circostanza per cui il reddito delle STP costituite secondo i predetti modelli societari si qualifichi come reddito di impresa impedisce quindi, allo stato attuale, la determinazione secondo il criterio di cassa del proprio reddito a tutte quelle società che, per obbligo o per opzione, adottino il regime di contabilità ordinaria, il che costituisce certamente un forte limite all'utilizzo delle STP che invece dovrebbe essere rafforzato.

Ed infatti, secondo quanto previsto dall'articolo 66 del TUIR, le sole società che possono determinare il proprio reddito di impresa per cassa sono le cosiddette imprese minori, ossia i soli soggetti che applicano il regime di contabilità semplificata (si tratta delle società di persone di natura commerciale con ricavi percepiti annui non superiori a 400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi ovvero a 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività).

Al fine quindi di non penalizzare ingiustificatamente le STP che non rientrano nella categoria delle imprese minori, la presente proposta introduce la facoltà di optare per la determinazione del reddito di impresa ai sensi del richiamato articolo 66 del TUIR anche alle STP che, per obbligo o per opzione, adottano il regime di contabilità ordinaria.

Proposta

Si propone pertanto di integrare l'articolo 6, comma 3, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, con una disposizione che stabilisca che il reddito complessivo delle società tra professionisti di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183 costituite sotto forma di società in nome collettivo e in accomandita semplice che applicano, per obbligo o per opzione, il regime di contabilità ordinaria può essere determinato secondo le disposizioni dell'articolo 66 del medesimo TUIR, previa opzione vincolante per un triennio, rinnovabile tacitamente alla scadenza.

Analoga integrazione va effettuata all'articolo 81, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, con una disposizione che stabilisca che il reddito complessivo delle società tra professionisti di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183 costituite sotto forma di società di capitali o di società cooperativa può essere determinato, in ogni caso, secondo le disposizioni dell'articolo 66 del medesimo TUIR, previa opzione vincolante per un triennio, rinnovabile tacitamente alla scadenza.

Un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della normativa in oggetto, dovrebbe inoltre prevedere l'adozione delle disposizioni di attuazione e di coordinamento dell'opzione per la determinazione del reddito ai sensi dell'articolo 66 del TUIR con la tenuta della contabilità ordinaria e con le disposizioni in materia di contabilità semplificata di cui all'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Si propone infine di specificare, con una norma di interpretazione autentica, il regime previdenziale delle STP, stabilendo che alle attività professionali prestate da queste ultime si applica il contributo soggettivo e il contributo integrativo previsto dalle norme legislative che regolano la Cassa di previdenza di categoria cui ciascun socio professionista fa riferimento in forza della iscrizione obbligatoria al relativo albo professionale. Il contributo integrativo va conseguentemente versato pro quota alle rispettive Casse secondo gli ordinamenti statutari e i regolamenti vigenti.

2.4 Redditi di impresa – Applicazione del principio di derivazione rafforzata alle micro imprese che adottano il bilancio in forma ordinaria

Normativa di riferimento: art. 13-bis D.L. n. 244/2016; art. 2435-bis c.c.

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) ha provveduto negli scorsi mesi ad aggiornare i principi contabili nazionali avvicinandoli per molti aspetti ai principi contabili internazionali (IAS/IFRS). Le modifiche sono state numerose e significative. Si pensi, senza alcuna pretesa di completezza, al divieto di iscrivere nello Stato Patrimoniale i costi di pubblicità, all'obbligo di rilevare il costo ammortizzato dei crediti e dei debiti, che a sua volta impone di stralciare le componenti che rappresentano interessi attivi o passivi impliciti in tutti i casi in cui la concessione del finanziamento avviene a condizioni diverse da quelle di mercato, evidenziandoli separatamente nel conto economico, alle modalità di contabilizzazione della correzione degli errori commessi in bilanci precedenti, alla prevalenza della sostanza sulla forma, e così via.

In considerazione della importanza delle novità e del numero dei soggetti interessati, il legislatore è intervenuto per prevedere l'applicazione della disciplina fiscale già adottata in occasione della introduzione degli IAS/IFRS nei riguardi delle imprese obbligate alla loro attuazione (ad es., enti finanziari e imprese quotate in borsa).

In particolare, in forza dell'articolo 13-bis del D.L. n. 244/2016, anche nei riguardi delle imprese che utilizzano i nuovi principi contabili nazionali (c.d. imprese OIC *adopter*) trovano applicazione i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio stabiliti nei principi contabili medesimi, in espressa deroga ai corrispondenti criteri stabiliti dalle disposizioni fiscali del Tuir in materia di reddito d'impresa. La previsione ha l'evidente finalità di determinare il reddito d'impresa attraverso il recepimento della gran parte delle appostazioni contabili effettuate dalle società, riducendo le variazioni dettate dalla normativa tributaria ed

evitando così l'imposizione di un doppio binario (civilistico, da un lato, e fiscale, dall'altro), che avrebbe obbligato le imprese a dotarsi, in sostanza, di una doppia contabilità. Il principio enunciato è noto come "derivazione rafforzata" che indica una correlazione intensa tra il bilancio d'esercizio e il reddito d'impresa determinato ai fini dell'assolvimento delle imposte sui redditi.

Ai sensi dell'articolo 2435-*bis* c.c., le imprese che non superano determinati parametri quantitativi di bilancio (riferiti al totale dell'attivo dello Stato patrimoniale, al totale dei ricavi e al numero dei dipendenti) non sono obbligate alla predisposizione del bilancio in forma ordinaria e all'integrale adozione dei nuovi principi contabili nazionali. Le stesse sono state pertanto espressamente escluse dall'ambito di operatività delle disposizioni di cui al sopra citato articolo 13-*bis* del D.L. n. 244/2016, con l'effetto che nei riguardi di tali soggetti continuano ad applicarsi tutte le regole originarie della disciplina del reddito d'impresa.

Al riguardo, si evidenzia tuttavia che l'esclusione dall'obbligo di predisporre il bilancio in forma ordinaria non comporta il divieto di redigerlo per scelta volontaria. Si tratta peraltro di casi tutt'altro che sporadici: si pensi ad una piccola società di capitali (micro impresa) che faccia capo ad un "gruppo" di imprese obbligate alla redazione del bilancio in forma ordinaria che ha centralizzato i servizi contabili. In tale eventualità, vi sarebbe una evidente convenienza anche per la micro impresa appartenente al gruppo di redigere il bilancio in forma ordinaria, onde evitare la gestione di differenti criteri di determinazione del reddito d'impresa all'interno del gruppo stesso.

Proposta

Per rimediare alla incongruenza sopra segnalata, si propone pertanto di stabilire che le micro imprese che, pur non essendone obbligate, redigono il bilancio in forma ordinaria determinano il reddito di impresa (imponibile fiscale) in base al principio di derivazione rafforzata, ai sensi dell'articolo 13-*bis* del D.L. n. 244/2016.

2.5 Redditi di impresa – Revisione della disciplina relativa alla deducibilità degli interessi passivi ai fini dell'Ires

Normativa di riferimento: art. 96 Tuir

Le disposizioni contenute nell'articolo 96 del Tuir che limitano la deducibilità degli interessi passivi ai fini dell'Ires sono complesse ed estremamente penalizzanti, soprattutto per le società di più piccole dimensioni.

Proposta

Al fine di semplificare e rendere meno penalizzante tale normativa, si potrebbe prevedere una sua applicazione alle sole aziende di più grandi dimensioni oppure, in sostituzione della stessa, l'introduzione di un limite di deducibilità in misura fissa, differenziato in relazione al tipo di attività esercitata o alla dimensione dell'impresa, che garantisca in ogni caso l'invarianza di gettito.

Con l'introduzione di una tale limite di deducibilità si determinerebbe un drastico effetto di semplificazione grazie all'eliminazione dei complessi calcoli richiesti dall'attuale disciplina e al venir meno dell'obbligo di compilazione del relativo prospetto in dichiarazione.

2.6 Redditi di impresa – Revisione della disciplina delle società di comodo

Normativa di riferimento: art. 30 legge n. 724/1994; art. 2, commi 36-decies e 36-undecies, D.L. n. 138/2011

Con l'articolo 30 della legge n. 724/1994 è stata introdotta nel nostro ordinamento la disciplina delle cosiddette "società di comodo", funzionale al contrasto dell'uso dello schermo societario per dissimulare redditi derivanti in realtà dal godimento personale di beni mobili e immobili da parte dei soci o dei loro familiari. Nelle intenzioni originarie del legislatore, dunque, si voleva in questo modo colpire l'abuso della forma giuridica delle società commerciali per nascondere in realtà redditi che dovrebbero essere imputati a persone fisiche.

Il meccanismo delle società di comodo si fonda su due presunzioni legali relative: a) in forza della prima, le società che dichiarano componenti positivi del conto economico in misura inferiore all'importo complessivo che deriva applicando le percentuali di legge al valore delle immobilizzazioni iscritte nello Stato Patrimoniale del bilancio societario si considerano per l'appunto società di comodo o non operative. È altresì prescritto che il raffronto tra componenti positivi dichiarati e componenti positivi presunti debba essere eseguito adottando i valori medi dei ricavi e delle immobilizzazioni, rivenienti dall'esercizio in corso e i due precedenti; b) in forza della seconda, una volta che la società è qualificata come non operativa, la stessa deve dichiarare un reddito minimo, non inferiore a quello derivante dall'applicazione di percentuali di legge al valore delle immobilizzazioni iscritte nello Stato Patrimoniale del bilancio. Lo *status* di società di comodo prevede ulteriori penalizzazioni in ambito Iva, consistenti tra l'altro nella circostanza che l'eventuale eccedenza Iva risultante dalla dichiarazione annuale non può essere rimborsata né può essere compensata con altri debiti d'imposta mediante il modello F24, ma può essere solo utilizzata in compensazione con il debito Iva (c.d. compensazione verticale).

Sono inoltre previsti dei meccanismi di legge di esonero dalla disciplina esame. L'esimente può essere automatica, in quanto stabilita *ex ante* dalla stessa legge istitutiva (ad es., società fallite o partecipate da enti pubblici nella misura minima del 20% del capitale sociale) ovvero da provvedimenti adottati dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate, oppure può derivare dall'accoglimento di una istanza di interpello presentata dal contribuente.

Con modifica apportata dall'articolo 2, commi 36-*decies* e 36-*undecies*, del D.L. n. 138/2011, tale disciplina è stata estesa alle società che presentano cinque esercizi in perdita fiscale ovvero quattro esercizi in perdita fiscale e uno con reddito imponibile inferiore all'ammontare del reddito minimo presunto stabilito per le società

non operative. Ne consegue che anche i soggetti societari che dichiarano tali “perdite sistematiche” sono considerati *ope legis* di comodo con le penalizzazioni descritte in precedenza.

La normativa in esame nel corso degli anni ha perso la funzione originaria, come si ricava da un duplice ordine di considerazioni. In primo luogo, è del tutto evidente che l’attribuzione della qualifica di società di comodo solo in ragione dei risultati negativi conseguiti dall’impresa, seppure ripetuti nel tempo, determina inevitabilmente l’applicazione delle penalizzazioni di legge anche a soggetti in realtà pienamente operativi e “commerciali” che hanno l’unica colpa di non essere redditizi. Vale in proposito segnalare che per contrastare situazioni di perdite continuative ritenute “fiscalmente pericolose”, in quanto sintomatiche di redditi conseguiti in evasione, il Fisco dispone dello strumento ordinario dell’accertamento fondato su presunzioni semplici, quale ad esempio la contestazione del comportamento antieconomico dell’imprenditore. Non vi è ragione dunque per dare ingresso a meccanismi automatici che, proprio per questo, possono rivelarsi ingiustamente penalizzanti.

A tale argomentazione, si aggiunge la rigidità e la apoditticità delle percentuali di legge che devono essere applicate, prima, per verificare lo *status* di società di comodo, e quindi per determinare il reddito minimo da dichiarare. Ed invero, stabilire percentuali unitarie per tutto il territorio nazionale (con l’unica distinzione degli immobili ubicati in comuni con popolazione inferiore a 1000 abitanti) e a prescindere dall’attività esercitata dalla società determina necessariamente risultati completamente inattendibili e irragionevoli. Nel comparto immobiliare la situazione è ancora più inaccettabile se solo si considera che: a) la redditività degli immobili è estremamente variabile non solo da città a città ma anche all’interno delle città, soprattutto di medie e grandi dimensioni, in funzione della ubicazione dell’unità. Al contrario, la disciplina in esame stabilisce per gli immobili abitativi la percentuale unica del 4%, per le unità acquistate o rivalutate nell’esercizio e nei due precedenti, che diventa il 6% per gli altri immobili; b) nel meccanismo di legge qui illustrato, il valore dell’immobile potrebbe essere influenzato da eventuali rivalutazioni effettuate in forza di leggi speciali, poiché quanto più è elevato il valore di bilancio tanto più alti sono i ricavi minimi che si devono superare per non essere considerati di comodo. Ma questo significa valorizzare una variabile, quale quella della rivalutazione dell’immobile, che in realtà è del tutto indipendente dalla redditività del cespite (l’utilità che il proprietario ricava dal fabbricato non dipende certo dal valore di iscrizione ma dalle condizioni di mercato delle locazioni), introducendo così ulteriori elementi di irragionevolezza nella disciplina in oggetto, tanto più se riguardata rispetto alle finalità originarie della stessa.

Occorre dunque porre rimedio a tali gravi e inaccettabili incongruenze, rivedendo complessivamente la normativa innanzi sintetizzata e riportandola alla sua *ratio* ispiratrice.

Proposta

Si propone pertanto la completa abrogazione della disciplina delle società di comodo oppure in alternativa la sua profonda rivisitazione sulla base dei seguenti due criteri di riforma: i) l'eliminazione della fattispecie delle società in perdita sistematica, in quanto in totale e irrimediabile contrasto con la funzione dell'istituto della società di comodo; ii) la revisione delle percentuali di redditività delle immobilizzazioni, con particolare riferimento al comparto delle unità immobiliari, prevedendo una procedura di verifica su base provinciale o, con riferimento alle città medio-grandi, sub provinciale degli effettivi rendimenti immobiliari, sulla scorta dell'esperienza degli Osservatori degli studi di settore, anche avvalendosi dei dati ricavati dall'OMI (l'Osservatorio del Mercato Immobiliare dell'Agenzia delle Entrate). In tale contesto, si propone inoltre di prevedere che l'applicazione delle nuove percentuali si effettui nei riguardi di una sorta di "costo normalizzato" (quale ad esempio il valore catastale che in una prospettiva di medio-lungo termine, dopo l'aggiornamento del catasto, potrebbe rappresentare un dato attendibile), in luogo del costo di iscrizione del bene. In alternativa, dovrebbe prevedersi che la condizione di non operatività sia esclusa nel caso in cui si dimostri che l'ammontare del canone è congruo rispetto ai valori di riferimento, a prescindere dal costo di contabilizzazione del bene.

2.7 Redditi di lavoro autonomo – Revisione della disciplina relativa alla determinazione del reddito

Normativa di riferimento: art. 54 TUIR

La disciplina del reddito di lavoro autonomo è attualmente caratterizzata da notevoli lacune (si pensi, ad esempio, alla mancanza di una norma che disciplini la deducibilità delle manutenzioni straordinarie sugli immobili) e incongruenze (si pensi, ad esempio, alla affermata indeducibilità degli ammortamenti relativi agli immobili strumentali a cui fa da contraltare la prevista deducibilità dei canoni di leasing relativi agli stessi).

Ne deriva l'esigenza di un intervento di riforma completo ed approfondito, al fine di pervenire ad una regolamentazione semplice, stabile e più coerente dal punto di vista sistematico.

Proposta

Tra i nodi da sciogliere quello dei rapporti tra tale disciplina e quella del reddito d'impresa, essendo state inserite nell'art. 54 del TUIR soltanto alcune norme mutate da quest'ultima. Si dovrebbero, inoltre, affrontare alcune rilevanti problematiche, quale quella riguardante la nozione di compenso, dalla quale dovrebbero essere esclusi i rimborsi spese (cui dovrebbe essere applicata la disciplina prevista per le spese anticipate dal committente, che non concorrono a formare il reddito quali componenti positivi e non sono deducibili).

Altre questioni da risolvere riguardano il riconoscimento definitivo della deducibilità delle quote di ammortamento relative agli immobili strumentali e la ridefinizione dei criteri di deduzione delle spese di ammodernamento e di ristrutturazione degli immobili (in particolare, per quelle di natura incrementativa l'attuale criterio, che prevede la loro deducibilità unitamente al costo di acquisto, sotto forma di maggiori quote

di ammortamento, non risulta applicabile agli immobili strumentali non ammortizzabili, come quelli – ad esempio – acquistati dal giugno 1990 a tutto il 2006 ovvero acquistati dal 2010 in poi, o a quelli detenuti in locazione o acquisiti a titolo gratuito, mancando in questi ultimi casi un costo di acquisto da ammortizzare), per le quali si propone di reintrodurre la previgente disciplina in materia di spese di manutenzione straordinaria, che aveva l'indubbio pregio di essere di più semplice e generale applicazione.

È poi necessario prevedere un regime dei beni relativi all'attività di lavoratore autonomo, in analogia a quanto oggi stabilito per l'imprenditore individuale (con possibilità di ammortizzare anche i beni immobili strumentali, nonché di escluderli volontariamente da quelli relativi all'attività).

Dovrebbe inoltre essere introdotta una specifica disciplina relativa al trattamento fiscale dei redditi derivanti dalle società tra professionisti, che risolva in modo definitivo le ancora numerose incertezze interpretative che attualmente frenano l'utilizzo di tale strumento. In particolare, dovrebbero essere definiti i seguenti aspetti: natura del reddito conseguito dai soci (soci professionisti, soci di capitale e soci amministratori), neutralità delle operazioni di conferimento dello studio individuale o associato nella società tra professionisti e delle altre operazioni straordinarie aventi le medesime finalità, deducibilità dei contributi previdenziali da parte dei soci, ecc.

La riforma dovrebbe infine essere estesa alla disciplina dell'Irap, così da chiarire l'irrelevanza di alcuni componenti positivi (quali, ad esempio, i corrispettivi percepiti per la c.d. "cessione della clientela", così come attualmente previsto, per i soggetti imprenditori, per le plusvalenze derivanti dalla cessione di azienda).

2.8 Redditi di impresa/lavoro autonomo – Revisione delle tabelle dei coefficienti di ammortamento delle immobilizzazioni materiali

Normativa di riferimento: art. 102 TUIR; D.M. 31 dicembre 1988

L'articolo 102 del Testo Unico delle imposte sui Redditi prevede che la deduzione delle quote di ammortamento è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale. Il decreto oggi in vigore è il D.M. 31 dicembre 1988 che fa riferimento ad un tessuto produttivo e industriale di trenta anni fa, ormai profondamente cambiato in forza dell'evoluzione avutasi in questi decenni fino ad arrivare alla più recente quarta rivoluzione industriale (definita "industria 4.0").

Appare quindi necessario un aggiornamento del decreto che intervenga sia sulla mappatura delle attività aziendali sia sulle tipologie delle immobilizzazioni e delle relative aliquote di ammortamento, riducendo per quanto possibile le categorie di attività e di beni previste dal decreto. In tal modo, si renderebbe meno aleatoria l'individuazione della categoria di appartenenza e più conforme alla realtà il processo di

ammortamento, evitando rischi interpretativi e riducendo la creazione di doppi binari (civilistico e fiscale) negli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali.

Proposta

Si propone pertanto l'introduzione di una norma che disponga l'aggiornamento del D.M. 31 dicembre 1988 con apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze.

2.9 Redditi di impresa/lavoro autonomo – Armonizzazione e aggiornamento limiti deducibilità/detraibilità per autovetture e telefoni “cellulari”

Normativa di riferimento: articoli 102, comma 9, e 164, comma 1, lett. b), TUIR; articoli 19, comma 4 e 19-bis1, comma 1, lett. c), D.P.R. n. 633/1972

Ai fini delle imposte sui redditi, l'articolo 102 del Tuir prevede che la deduzione dei costi relativi alla telefonia mobile sia pari all'80%. Il successivo articolo 164, comma 1, lett. b), stabilisce che le spese e gli altri componenti negativi relativi alle autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli sono deducibili nella misura del 20%, con un ulteriore limite collegato alla rilevanza fiscale del costo di acquisto che non può eccedere: 18.075,99 euro per le autovetture e gli autocaravan, 4.131,66 euro per i motocicli, 2.065,83 euro per i ciclomotori (limiti introdotti ormai da oltre vent'anni e sino ad ora mai aggiornati).

Ai fini dell'Iva, l'articolo 19-bis1, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972 dispone che l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di veicoli stradali a motore e dei relativi componenti e ricambi è ammessa in detrazione nella misura del 40% se tali veicoli non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione.

Ai sensi dell'articolo 19, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972, la detraibilità Iva per i costi relativi alla telefonia mobile è pari: al 100% in caso di utilizzo esclusivo del telefono nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione; al 50% in caso di utilizzo promiscuo.

Tali differenti percentuali di deducibilità/detraibilità determinano una complessa gestione contabile di tali beni e un doppio binario civilistico/fiscale molto difficile da gestire, anche in vista della imminente introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica nelle operazioni tra privati che determinerà con molta probabilità anche l'eliminazione dei registri Iva con conseguente difficoltà di ricostruzione dei dati rilevanti a tal fine.

Proposta

Si propone pertanto l'armonizzazione delle predette percentuali di deducibilità/detraibilità, fissando un'unica percentuale in misura pari all'80% per i costi relativi alla telefonia mobile (con incremento dal 50% all'80% della detraibilità IVA in caso di utilizzo promiscuo) ed in misura pari al 40% per i costi relativi ai predetti mezzi di trasporto (con incremento dal 20% al 40% della deducibilità ai fini delle imposte sui redditi).

Il tutto, lasciando inalterata la possibilità per il contribuente di detrarre integralmente l'Iva assolta sugli acquisti in caso di utilizzo esclusivo nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione.

Si propone inoltre l'aggiornamento dei predetti limiti di rilevanza fiscale del costo di acquisto, adeguando il loro ammontare, quanto meno, agli indici di rivalutazione monetaria.

In alternativa, al fine di semplificare ulteriormente la gestione contabile/fiscale dei veicoli a motore, si potrebbe sostituire l'attuale disciplina con un unico limite di deducibilità dei costi relativi agli stessi rapportato all'ammontare dei componenti positivi o del reddito imponibile.

2.10 Redditi fondiari – Estensione della cedolare secca a tutte le locazioni abitative effettuate da persone fisiche

Normativa di riferimento: art. 3 D.Lgs. n. 23/2011

Ai sensi dell'articolo 3 del D.Lgs. n. 23/2011, per tutte le locazioni abitative effettuate da persone fisiche è possibile optare per l'applicazione della c.d. "cedolare secca". Quest'ultima sostituisce l'Irpef e le relative addizionali comunali e regionali sui redditi fondiari nonché l'imposta di registro e di bollo sui contratti di locazione. Si tratta di un regime particolarmente favorevole per i contribuenti, soprattutto per i contratti a canone concordato, per i quali l'importo della cedolare è pari al 10% (negli altri casi, l'imposta sostitutiva è pari al 21%).

Per espressa previsione di legge, sono escluse dall'applicazione di tale regime le locazioni effettuate nell'esercizio di imprese, arti e professioni. Tale esclusione è del tutto logica se rivolta al locatore: in caso di locatore esercente attività d'impresa, infatti, il relativo reddito concorre alla formazione del reddito d'impresa e non rientra pertanto nell'alveo naturale della cedolare, che riguarda, in massima parte, i soli redditi fondiari.

Secondo la consolidata interpretazione dell'Agenzia delle Entrate (circolare n. 26 del 2011), tuttavia, la medesima preclusione opera anche qualora il locatario agisca nell'esercizio di impresa. Si pensi al caso, molto frequente, di locazione stipulata dal proprietario persona fisica nei confronti di un istituto di credito che intende adibire l'unità abitativa a foresteria per i propri dipendenti. Tale condizione ostativa, si ribadisce, di origine interpretativa, non appare conforme se non altro alla *ratio legis* del regime sostitutivo in esame, posto che non si vedono ragioni per cui si dovrebbe discriminare il campo operativo dell'agevolazione a seconda della tipologia del conduttore, trattandosi di redditi aventi la stessa natura e il medesimo trattamento fiscale (redditi fondiari). Vale peraltro mettere in rilievo, in proposito, che la normativa di riferimento non prevede neppure che il locatario debba essere una persona fisica, tant'è che la stessa prassi amministrativa innanzi citata ammette espressamente la possibilità di accedere ai benefici di legge in caso di locazione abitativa effettuata a favore di un ente non commerciale.

L'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate è stata peraltro in alcuni casi rigettata dalla giurisprudenza di merito che ha correttamente delimitato l'ambito soggettivo del divieto delle locazioni effettuate nell'esercizio d'impresa al solo locatore (si vedano, ad es., CTP Reggio Emilia, sent. n. 470/3/14 del 4.11.2014 e CTR Lombardia, sent. n. 754 del 27.2.2017).

Si è quindi dell'avviso che la sopra descritta disparità di trattamento, delineata dall'Agenzia delle Entrate, debba essere rimossa, in quanto irragionevole anche alla luce dell'impianto della disciplina della cedolare secca.

Proposta

Si propone pertanto di modificare il testo dell'articolo 3 del D.Lgs. n. 23/2011 prevedendo espressamente che sono escluse dall'ambito di applicazione della cedolare secca le sole locazioni abitative in cui il locatore agisca nell'esercizio d'impresa, a nulla rilevando l'eventuale attività d'impresa esercitata dal locatario.

2.11 Conversione in euro e innalzamento di alcuni parametri contenuti nel TUIR

Normativa di riferimento: D.P.R. n. 917/1986

Nonostante siano passati più di sedici anni dall'introduzione dell'euro come valuta legale, molti parametri contenuti nel Testo unico delle imposte sui redditi sono ancora espressi in lire. Questa situazione comporta la necessità di operare conversioni in euro che determinano importi con decimali di non facile lettura e memorizzazione. In alcuni casi, peraltro, il mancato aggiornamento dei predetti parametri supera addirittura i trenta anni.

Per alcuni di essi il mancato aggiornamento è dovuto a questioni di gettito. A questa categoria appartengono, ad esempio, i limiti di rilevanza fiscale del costo delle autovetture (fissati in 35 milioni di lire, pari a 18.075,99 euro) o di alcuni oneri deducibili o detraibili, quali le spese veterinarie il cui limite massimo è fissato in 750.000 lire, pari a 387,24 euro.

Per altri il mancato aggiornamento determina soprattutto un appesantimento delle procedure amministrative e quindi una maggiore complessità fiscale. A questa categoria appartengono i beni strumentali il cui costo unitario non è superiore a un milione di lire (pari a 516,46 euro) per il quale è consentita la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell'esercizio in cui sono state sostenute. La deducibilità integrale è volta ad evitare il processo di ammortamento per i beni di ridotto valore. Anche in quest'ultimo caso, il parametro non viene aggiornato da oltre trenta anni e qualora fosse aggiornato con i coefficienti ISTAT determinerebbe un valore superiore ai 1.200 euro.

Proposta

Si propone pertanto di razionalizzare gli importi ancora espressi in lire attraverso l'espressione degli stessi in Euro con arrotondamenti che consentano una semplice applicazione pratica ed una più agevole loro memorizzazione.

Per quanto riguarda i cosiddetti "beni di costo inferiore a un milione" si propone un innalzamento della soglia a mille euro in ragione del fatto che la perdita di gettito (in realtà si tratta di una posticipazione) sarebbe più che compensata dai vantaggi che ne derivano in termini di semplificazione.

3. IRAP

3.1 Trasformazione Irap in addizionale regionale su base imponibile Ires e su redditi di impresa e di lavoro autonomo imponibili Irpef

Normativa di riferimento: D.Lgs. n. 446/1997

Una semplificazione importante e "di sistema", per la quale sembrano ormai maturi i tempi, è quella della definitiva abolizione dell'IRAP sull'intero comparto delle attività produttive di reddito di impresa e di lavoro autonomo.

Parliamo di semplificazione e non di riduzione della pressione fiscale perché l'intervento sarebbe quanto mai opportuno anche se realizzato in un contesto di invarianza di gettito per l'Erario.

L'abolizione dell'IRAP su tutte le attività produttive potrebbe infatti essere compensata in termini di gettito dall'introduzione di una addizionale regionale all'IRES (ed eventualmente anche con un prelievo regionale sul reddito di impresa e di lavoro autonomo dei soggetti IRPEF), con aliquote determinate da ciascuna regione in funzione dell'obiettivo di invarianza di gettito.

L'effetto di semplificazione per il sistema fiscale, sia lato contribuenti, sia lato Amministrazione finanziaria, sarebbe significativo, in quanto sparirebbe niente meno che una imposta (con tutta la sua filiera di calcoli, adempimenti e controlli).

L'opportunità di questa semplificazione è tanto più pressante da quando, con la legge di bilancio per il 2015, è stata rimossa l'indeducibilità dalla base imponibile IRAP delle attività produttive del costo del lavoro a tempo indeterminato.

Le differenze tra la base imponibile delle attività produttive ai fini delle imposte sul reddito e quella ai fini IRAP è sostanzialmente ridotta al costo del lavoro a tempo determinato, gli interessi passivi, la svalutazione e le perdite sui crediti, le componenti di reddito di natura straordinaria.

Eventuali politiche volte a privilegiare la capitalizzazione delle imprese rispetto al ricorso al capitale di debito, oppure l'utilizzo di lavoro stabile rispetto a quello a termine, possono essere perseguite con meccanismi *ad hoc* all'interno delle regole di determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, senza

necessitare di due distinti binari IRES/IRPEFe IRAP che producono una defatigante e costosa duplicazione di ogni fase di applicazione ed anche di gestione dei tributi.

Inoltre, la stratificazione nel tempo di interventi, volti a consentire forme agevolative nell'ambito del prelievo IRAP, ha reso le modalità di calcolo di questo tributo un autentico ginepraio inutilmente complesso.

Guardando gli ultimi dati disponibili, quelli delle dichiarazioni IRAP presentate nel 2016 per l'anno 2015, si vede come il gettito IRAP complessivo di 23,3 miliardi di euro derivi per circa 14 miliardi dalle attività produttive svolte da persone fisiche (1,6 miliardi), dalle società di persone (1,4 miliardi), dalle società di capitali (10,8 miliardi) e dagli enti non commerciali (0,2 miliardi) e per i restanti 9,3 miliardi di euro dalle attività istituzionali svolte dalle amministrazioni pubbliche.

Proposta

La soluzione preferibile, anche in un'ottica di alleggerimento della pressione fiscale sulla piccola impresa che non ha sino ad oggi beneficiato di riduzioni della pressione fiscale che hanno invece interessato il comparto dei soggetti IRES (la cui aliquota è stata recentemente ridotta dal 27,5% al 24%), sarebbe quella di sostituire i 14 miliardi di gettito IRAP relativo alle attività produttiva soltanto con una addizionale regionale all'IRES applicata da ciascuna regione in misura idonea ad assicurare l'invarianza di gettito.

Tale soluzione comporterebbe un trasferimento di carico fiscale per 3 miliardi dal comparto delle persone fisiche e delle società di persone a quello delle società di capitali.

Ove si preferisse mantenere invariato non solo il gettito complessivamente spettante a ciascuna regione, ma anche la sua distribuzione tra attività produttive micro-piccole e attività produttive medio-grandi, oltre a una addizionale regionale IRES, con gettito complessivo di 11 miliardi, si potrebbe applicare, per i restanti 3 miliardi necessari ai fini dell'invarianza di gettito, un prelievo regionale sul reddito d'impresa o di lavoro autonomo dei soggetti IRPEF attualmente obbligati a pagare l'IRAP, oppure spalmare tale aggravio su tutti i contribuenti IRPEF, con un incremento delle vigenti addizionali IRPEF.

3.2 Semplificazione della determinazione della base imponibile – Deduzioni relative al costo del lavoro

Normativa di riferimento: art. 11 D.Lgs. n. 446/1997

Nel caso in cui la proposta di cui al precedente par. 3.1 non potesse essere accolta, si potrebbe procedere con una razionalizzazione della determinazione della base imponibile del tributo regionale, con particolare riferimento alla deduzione del costo del lavoro subordinato e parasubordinato.

Nel tempo, queste ultime sono state incrementate, al fine di ridurre l'effetto di disincentivo all'occupazione derivante da un'imposta che, per come è stata ideata, finiva per colpire il fattore lavoro. Attualmente, l'articolo 11 del D.Lgs. n. 446/1997 contempla a tal fine:

-
- la lettera a) numero 1) del comma 1, che esclude dalla base imponibile le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro (in pratica i premi INAIL);
 - la lettera a) numero 2) dello stesso comma 1, che (ad esclusione delle imprese che operano su concessione) concede una deduzione fissa di euro 7.500 per ciascun lavoratore dipendente a tempo indeterminato (aumentata a 13.500 per le lavoratrici e i lavoratori di età inferiore ai 35 anni) impiegato dai soggetti pubblici diversi dagli enti pubblici;
 - la lettera a) numero 3) dello stesso comma, che aumenta la deduzione fissa rispettivamente ad euro 15.000 ed euro 21.000 per ogni lavoratore impiegato nel Sud del Paese (escludendo da questo ulteriore beneficio anche banche, finanziarie, assicurazioni e concessionarie di pubblici servizi);
 - la lettera a) numero 4) dello stesso comma, che prevede la deducibilità dei contributi assistenziali e previdenziali dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato impiegati dai soggetti pubblici diversi dagli enti pubblici, anche in questo caso escludendo alcuni tipi di imprese operanti in base a concessione;
 - la lettera a) numero 5) dello stesso comma, che consente la deduzione dell'intero costo relativo ad apprendisti, ai disabili, al personale assunto con contratto di formazione e lavoro, nonché di quello impiegato in attività di ricerca e sviluppo;
 - il comma 4-bis.1, che prevede inoltre una deduzione pari a 1.850 euro annui per ciascun lavoratore impiegato fino a 5, per i soggetti passivi non pubblici che hanno un volume di componenti positivi soggetti ad Irap non superiore a 400 mila euro;
 - il comma 4-quater, che prevede una deduzione condizionata all'incremento di occupati a tempo indeterminato, di complessa determinazione, che consente di escludere dall'imponibile IRAP il costo del personale incrementale rispetto alla media degli occupati dell'anno precedente fino al limite di 15.000 euro per ciascun dipendente assunto nel limite dell'incremento complessivo del costo del personale; tale deduzione spetta per l'anno di assunzione e per i 2 successivi;
 - il comma 4-septies, il quale stabilisce che la somma delle suddette deduzioni non può eccedere il costo del lavoro e che le deduzioni previste ai numeri 2), 3) e 4) del comma 1 e quelle contemplate dal numero 5) del comma 1 e dal comma 4-bis.1 sono tra loro alternative.

Questa progressione di deduzioni è culminata con una norma di chiusura che nelle intenzioni del legislatore dovrebbe rendere di fatto deducibile l'intero costo dei lavoratori a tempo indeterminato. Infatti il comma 4-octies dell'articolo 11, introdotto con effetto dal 1° gennaio 2016, dispone che *“Fermo restando quanto stabilito dal presente articolo e in deroga a quanto stabilito negli articoli precedenti, per i soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9, è ammessa in deduzione la differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti ai sensi*

dei commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis.1 e 4-quater del presente articolo”. E prosegue con l’ulteriore disposizione di una complessa deduzione spettante, a determinate condizioni, per i lavoratori stagionali.

Come si può desumere da questa breve ricostruzione, le norme sulle deduzioni IRAP legate al costo del lavoro dipendente presentano una complessità del tutto ingiustificata.

Proposta

Se la volontà del legislatore è quella di escludere dalla base imponibile il costo del lavoro a tempo indeterminato è opportuno prevederlo con un’unica disposizione positiva, abrogando tale intricato corpus normativo.

Andrebbero altresì previste positivamente le residuali ipotesi in cui il costo del lavoro resta invece indeducibile dalla base imponibile del tributo regionale, come nel caso delle forme di lavoro precario o a tempo determinato.

4. IVA

4.1 Introduzione graduale dell’obbligo di fatturazione elettronica tra privati

Normativa di riferimento: art. 1, comma 927, legge n. 205/2017

L’imminente introduzione dell’obbligo di emettere le fatture in formato elettronico anche nei rapporti tra privati a decorrere dal 1° gennaio 2019 rischia di trovare molti contribuenti impreparati, in particolar modo quelli meno strutturati e di minori dimensioni.

Al fine di concedere a imprese e professionisti il tempo necessario ad adeguare gli strumenti e le procedure per adempiere al nuovo obbligo, si propone una più graduale introduzione dell’obbligo stesso.

Proposta

In particolare, si propone che la disciplina di cui ai commi 909, 915, 917 e 928 dell’articolo 1 della legge 27 dicembre 2017, n. 205 si applichi alle fatture emesse a partire: a) dal 1° gennaio 2019, per le società quotate in borsa e per gli altri soggetti con più di 250 dipendenti; b) dal 1° gennaio 2020, per gli altri soggetti con più di 50 dipendenti; c) dal 1° gennaio 2021, per gli altri soggetti con più di 10 dipendenti; d) dal 1° gennaio 2022, per tutti gli altri soggetti non esonerati da detto obbligo.

In tal modo, si evitano anche gli eventuali disservizi nel servizio telematico di trasmissione delle fatture elettroniche (Sistema Di Interscambio) che potrebbero derivare dall’unificazione al 1° gennaio 2019 della decorrenza dell’efficacia delle nuove disposizioni per l’intera platea dei soggetti obbligati.

Si propone inoltre una “sterilizzazione” delle sanzioni di cui al comma 6 dell’articolo 1 del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127, in ogni caso, fino al 30 giugno 2019.

Per finalità di coordinamento normativo, dovrebbe inoltre essere previsto che per i predetti soggetti l'obbligo di comunicare i dati delle fatture emesse e ricevute di cui all'articolo 21 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122 è abrogato con effetto a partire dalla data di decorrenza nei loro confronti dell'efficacia delle disposizioni di cui ai commi da 909 a 928.

IN ALTERNATIVA ALLA PROPOSTA PRECEDENTE:

Si propone il rinvio di un anno del termine di decorrenza dell'obbligo in oggetto per i soggetti di minori dimensioni che adottano il regime di contabilità semplificata.

In particolare, dovrebbe essere previsto che per gli esercenti attività di impresa che, nel periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2019, adottano il regime di contabilità semplificata di cui all'articolo 18 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e per gli esercenti arti e professioni di cui all'articolo 19 del medesimo D.P.R. la disciplina di cui ai commi da 909 a 928 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018) si applichi alle fatture emesse a partire dal 1° gennaio 2020.

In tal modo, si concede ai soggetti di minori dimensioni il tempo necessario per potersi formare e attrezzare al fine di adempiere correttamente ai nuovi obblighi, evitando nel contempo i rischi di eventuali disservizi nel servizio telematico di trasmissione delle fatture elettroniche (Sistema Di Interscambio) che potrebbero derivare dall'unificazione al 1° gennaio 2019 della decorrenza dell'efficacia delle nuove disposizioni per l'intera platea dei soggetti obbligati.

4.2 Detrazione maggiore imposta accertata in capo al cedente da parte del cessionario

Normativa di riferimento: art. 60 D.P.R. n. 633/1972

Ai sensi dell'articolo 60 del D.P.R. n. 633/1972, quando un contribuente viene raggiunto da un avviso di accertamento avente ad oggetto l'omessa dichiarazione di operazioni imponibili Iva effettuate, egli ha diritto di chiedere al cessionario o committente il pagamento in via di rivalsa della maggiore Iva accertata, una volta che ha corrisposto all'Erario imposta, sanzioni e interessi.

Per meglio comprendere la portata della norma si propone di seguito un esempio. Si supponga che all'impresa X sia stata accertata l'effettuazione di operazioni in evasione di imposta per un importo di 100 di Iva, 100 di sanzioni e 30 di interessi. Si supponga altresì che si tratti di operazioni poste in essere nei confronti dell'impresa Y. Una volta che X ha versato all'Erario l'importo complessivamente accertato (pari a 230) lo stesso avrà diritto di chiedere a Y il pagamento dell'ammontare della maggiore imposta (pari a 100), come sarebbe accaduto qualora l'operazione imponibile fosse stata sin dall'origine fatturata e dichiarata.

Il medesimo articolo 60, inoltre, stabilisce che il cessionario o committente, a sua volta, potrà detrarre la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa dal contribuente accertato solo dopo che il primo ha versato

l'importo addebitato dal secondo. In altri termini, in forza di tale previsione, il diritto alla detrazione dell'Iva derivante dall'accertamento effettuato in capo al cedente/prestatore (nell'esempio sopra proposto l'impresa X) da parte del cessionario/committente (nell'esempio proposto l'impresa Y) è sottoposto alla condizione dell'effettivo pagamento dell'imposta medesima dal secondo al primo.

Tale condizione non appare tuttavia conforme al meccanismo di applicazione dell'Iva. Va in primo luogo ricordato che l'istituto della detrazione è un elemento portante nel sistema Iva poiché esso è funzionale ad assicurare la neutralità del tributo. A mente di tale principio, gli operatori economici non devono restare incisi dall'imposta. Inoltre, ai sensi dell'articolo 167 della direttiva UE/112/2006, il diritto alla detrazione sorge quando l'imposta diventa esigibile, cioè allorché l'operazione si considera effettuata sulla base delle regole generali. Occorre infine evidenziare che, ai sensi dell'articolo 178 della citata direttiva, la detrazione è subordinata al possesso di una fattura o documento equipollente.

Nel caso in esame, dunque, ricorrono a monte tutte le condizioni per l'esercizio della detrazione atteso che: a) l'operazione originaria è stata senz'altro effettuata, come risulta dall'accertamento emesso in capo al cedente/prestatore; b) il cessionario/committente è in possesso della fattura emessa dal cedente/prestatore per addebitare la maggiore Iva in via di rivalsa. Prescrivere quale ulteriore requisito ai fini della detrazione Iva l'avvenuto pagamento dell'imposta in favore del cedente/prestatore significa, dunque, imporre una condizione che la sovraordinata normativa UE non prevede. Vale d'altro canto osservare come non sussista alcun rischio di perdita di gettito da parte dell'Erario poiché l'imposta di cui si esercita la rivalsa (e che deve essere portata in detrazione dal cessionario/committente) è stata già incamerata dall'Amministrazione finanziaria. Ne consegue che la previsione specifica recata nell'articolo 60 del D.P.R. n. 633/1972, appare illegittima rispetto alla disciplina unionale.

La disciplina Iva nazionale nulla prevede inoltre nell'ipotesi in cui il contribuente accertato non possa esercitare il diritto di rivalsa della maggiore Iva sulle operazioni imponibili accertate perché è nell'impossibilità di individuare e rintracciare i cessionari/committenti. Si pensi al caso piuttosto frequente degli accertamenti di maggiori ricavi effettuati a carico di un commerciante al dettaglio. Il commerciante accertato non ha alcuna possibilità di rintracciare i clienti per chiedere loro la maggiore imposta afferente le operazioni attive recuperate dall'Agenzia delle Entrate. Anche in questo caso, tuttavia, occorre rispettare il sopra richiamato principio di neutralità dell'Iva, al fine di evitare di pretendere il pagamento di un'imposta che il soggetto passivo non ha incassato e non potrà incassare.

La questione è stata già sottoposta all'attenzione dei giudici comunitari. In particolare, nelle pronunce di cui alle cause riunite C-249/12 e C-250/12 del 7 novembre 2013 e C-576/15 del 5 ottobre 2016, la Corte di Giustizia nell'affermare la legittimità degli accertamenti induttivi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ha tuttavia affermato che le prassi e le legislazioni nazionali *"non devono andare al di là di quanto è necessario al*

fine di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di evitare l'evasione" (sent. C-576/15 cit.). Nel caso specifico, la Corte ha preso atto che la legislazione bulgara *"ha per obiettivo la determinazione della base imponibile più vicina al corrispettivo realmente percepito dal soggetto passivo"*. Alla luce del principio di diritto affermato dai giudici unionali non è dunque difficile concludere che in tutti i casi in cui sia impossibile o estremamente difficoltoso identificare i soggetti tra i quali è intervenuta l'operazione o le operazioni non dichiarate, con l'effetto che l'esercizio della rivalsa Iva da parte del soggetto accertato risulti sostanzialmente impraticabile, i maggiori ricavi accertati devono essere assunti al lordo dell'Iva. Un esempio servirà a chiarire meglio il concetto.

In capo all'imprenditore X sono stati accertati maggiori ricavi in evasione pari a 1000 ma, trattandosi di commerciante al dettaglio, non è dato risalire ai soggetti (clienti) ai quali tali maggiori ricavi si riferiscono. Per evitare che X risulti inciso dall'imposta afferente tali maggiori ricavi, occorre che l'Agenzia delle Entrate consideri il suddetto ammontare di 1000 comprensivo dell'Iva. Al contrario nelle prassi degli uffici accade spesso che in casi come quello appena esemplificato l'accertamento proceda a recuperare maggiori ricavi per 1000 ai quali si somma l'Iva dovuta, pari ad esempio a 220 euro. Così operando, tuttavia, si pretende il pagamento di un'imposta che il contribuente non potrà mai addebitare al proprio cliente, di cui egli rimarrà pertanto definitivamente inciso. Si tratta quindi di prassi contrarie ai principi unionali che devono essere abbandonate.

Proposta

Con riferimento alla prima questione, si propone dunque un intervento normativo che, modificando il testo dell'articolo 60 del D.P.R. n. 633/1972, sopprima la prescrizione della condizione dell'avvenuto pagamento dell'Iva addebitata dal cedente/prestatore accertato ai fini dell'esercizio della detrazione da parte del cessionario/committente.

Si propone altresì che l'Amministrazione finanziaria, nei propri documenti di prassi, chiarisca che in caso di accertamento induttivo di maggiori ricavi in relazione ai quali risulti impossibile o eccessivamente difficoltoso l'esercizio della rivalsa Iva da parte del soggetto accertato, l'importo accertato sia determinato in una misura comprensiva dell'Iva, senza quindi che l'imposta si aggiunga ai maggiori ricavi. In mancanza di detto intervento chiarificatore, va valutata l'opportunità di introdurre una norma di interpretazione autentica che codifichi tale principio in adeguamento alla sovraordinata disciplina unionale.

4.3 Detrazione imposta su fatture emesse da fornitori cessati

Normativa di riferimento: art. 19 D.P.R. n. 633/1972

Ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti occorrono sostanzialmente due requisiti: a) l'effettuazione di una operazione rientrante nel campo di applicazione dell'Iva inerente l'esercizio di una attività economica che genera potenzialmente operazioni imponibili Iva; b) il possesso di una fattura o documento equipollente.

Può accadere che il soggetto che riceve la fattura (cessionario /committente) non sappia che la partita Iva del fornitore è cessata, magari anche da poco tempo. Nelle prassi dell'Amministrazione finanziaria, ciò potrebbe comportare il disconoscimento della detrazione dell'imposta indicata in fattura.

Al riguardo, la Corte di Giustizia ha fornito alcune utili indicazioni nella sentenza 19 ottobre 2017, C-101/16. È stato in particolare affermato che: a) è legittimo che una legislazione nazionale imponga ai soggetti passivi di verificare lo stato della partita Iva del fornitore, purché ciò sia facilitato dalla messa a disposizione di una apposita pagina Internet da parte dell'Amministrazione finanziaria; b) in ogni caso, il divieto di detrazione dell'Iva indicata in fatture emesse da una partita Iva inattiva non può mai essere assoluto e deve sempre consentire di fornire la prova "dell'assenza di evasione o di perdita di gettito fiscale".

Il problema è stato portato all'attenzione degli operatori con l'introduzione del cosiddetto "spesometro", poiché in molti casi i contribuenti hanno scoperto, sulla base della segnalazioni del sistema informativo dell'Agenzia delle Entrate, che alcune delle fatture di acquisto elencate nei modelli trasmessi risultavano emesse da partite Iva inattive o cessate. Si tratta peraltro di situazione nella quale sono incorsi contribuenti in perfetta buona fede, nonostante la possibilità di consultare l'apposita sezione dell'Anagrafe tributaria che consente di validare i numeri di partita Iva comunicati dai fornitori. Si osserva al riguardo infatti che pare del tutto eccessivo e sproporzionato pretendere che l'operatore economico effettui una consultazione costante della stessa. Si dovrebbe in particolare stabilire la sufficienza della consultazione all'atto della prima operazione con un nuovo fornitore e poi un aggiornamento con cadenza, ad esempio, annuale.

Allo stato attuale la questione è del tutto priva di regolamentazione normativa ed è sostanzialmente lasciata alle prassi dell'Amministrazione finanziaria.

Proposta

Si propone pertanto di prevedere che la detrazione Iva non può essere negata qualora il contribuente dimostri di avere ottenuto la validazione della partita Iva del fornitore all'atto della effettuazione della prima operazione e successivamente con cadenza annuale. Resta sempre fermo che: a) la detrazione deve poter essere comunque riconosciuta qualora vi sia prova dell'assenza di evasione o di perdita di gettito per l'Erario; b) all'opposto, la detrazione deve sempre essere negata in tutti i casi in cui sia provata la frode con la complicità del contribuente.

4.4 Procedure concorsuali – Note di credito emesse all’esito infruttuoso della procedura

Normativa di riferimento: art. 26 D.P.R. n. 633/1972

A seguito del “dietrofront” operato con la legge n. 232/2016 (legge di bilancio 2017) le note di variazione in diminuzione, senza limiti temporali, possono essere emesse soltanto dal momento in cui la procedura concorsuale è risultata infruttuosa, allorché la perdita sia divenuta definitiva per il creditore.

La durata eccessiva delle procedure concorsuali rende troppo dilatato nel tempo il termine per il recupero dell’Iva addebitata a titolo di rivalsa nel momento di emissione della fattura e quindi già versata all’Erario, stridendo con il principio di neutralità del tributo.

Ammettendo la possibilità di emettere la nota di credito nel momento di apertura della procedura concorsuale si accorcerebbe questo lasso temporale (che dura spesso molti anni) e si otterrebbe inoltre un coordinamento con la deducibilità delle perdite su crediti ai fini delle imposte sui redditi.

Proposta

Si propone pertanto il ripristino della possibilità di emettere la nota di variazione a partire dalla data in cui l’acquirente/committente è assoggettato alla procedura concorsuale.

5. DICHIARAZIONI

5.1 Impegno alla trasmissione telematica di dichiarazioni e comunicazioni – semplificazione del sistema di gestione

Normativa di riferimento: art. 3, comma 6, D.P.R. n. 322/1998

L’art. 3, comma 6, del D.P.R. n. 322/1998 prevede l’obbligo per i professionisti (non anche per banche e uffici postali) di rilasciare al contribuente l’impegno alla trasmissione telematica della dichiarazione.

Nello specifico la disposizione prevede che: *“Le banche e gli uffici postali rilasciano, anche se non richiesta, ricevuta di presentazione della dichiarazione. I soggetti di cui ai commi 2-bis e 3 rilasciano al contribuente o al sostituto di imposta, anche se non richiesto, l’impegno a trasmettere in via telematica all’Agenzia delle entrate i dati contenuti nella dichiarazione, contestualmente alla ricezione della stessa o dell’assunzione dell’incarico per la sua predisposizione nonché, entro trenta giorni dal termine previsto per la presentazione in via telematica, la dichiarazione trasmessa, redatta su modello conforme a quello approvato con il provvedimento di cui all’articolo 1, comma 1 e copia della comunicazione dell’Agenzia delle entrate di ricezione della dichiarazione”.*

Le istruzioni alla compilazione delle dichiarazioni fiscali prevedono che sulla base delle disposizioni contenute nel D.P.R. n. 322/1998, gli intermediari abilitati devono:

- rilasciare al dichiarante, contestualmente alla ricezione della dichiarazione o all'assunzione dell'incarico per la sua predisposizione, l'impegno a presentare per via telematica all'Agenzia delle Entrate i dati in essa contenuti, precisando se la dichiarazione è stata consegnata già compilata o verrà da essi predisposta; detto impegno dovrà essere datato e sottoscritto seppure rilasciato in forma libera. La data di tale impegno, unitamente alla personale sottoscrizione ed all'indicazione del proprio codice fiscale, dovrà essere successivamente riportata nello specifico riquadro "Impegno alla presentazione telematica" posto nel frontespizio della dichiarazione per essere acquisita per via telematica dal sistema informativo centrale dell'Agenzia delle Entrate;
- rilasciare, altresì, al dichiarante, entro 30 giorni dal termine previsto per la presentazione della dichiarazione per via telematica, l'originale della dichiarazione i cui dati sono stati trasmessi per via telematica, redatta su modello conforme a quello approvato dall'Agenzia delle Entrate, unitamente a copia della comunicazione della medesima Agenzia che ne attesta l'avvenuto ricevimento. Detta comunicazione è prova per il dichiarante dell'avvenuta presentazione della dichiarazione e dovrà essere conservata dal medesimo, unitamente all'originale della dichiarazione, debitamente sottoscritta, ed alla restante documentazione per il periodo previsto dall'articolo 43 del D.P.R. n. 600/1973 in cui possono essere effettuati i controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria;
- conservare copia della dichiarazione trasmessa, anche avvalendosi di supporto informatico, per lo stesso periodo previsto dall'articolo 43 del D.P.R. n. 600/1973, ai fini dell'eventuale esibizione all'Amministrazione finanziaria in sede di controllo.

All'epoca in cui tale disciplina è stata introdotta vi era la possibilità di trasmettere all'Agenzia delle Entrate il modello UNICO che riuniva in un unico *file* ben quattro dichiarazioni (redditi, IVA, IRAP e 770), il che limitava anche il numero di impegni alla trasmissione telematica che gli intermediari dovevano rilasciare al contribuente.

In seguito all'eliminazione del modello UNICO e all'introduzione di nuovi adempimenti (come, ad esempio, la comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute e la comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA) con periodicità, peraltro, infrannuale, il numero degli impegni alla trasmissione che gli intermediari devono rilasciare annualmente ai propri clienti si è moltiplicato, rendendo la gestione degli stessi oltremodo complessa.

Proposta

La proposta in oggetto intende semplificare il complesso sistema di gestione degli impegni alla trasmissione telematica che, per come è oggi strutturato, comporta un notevole dispendio di tempo e costi di archiviazione sempre crescenti, senza alcun vantaggio per il cliente che risulta comunque tutelato dalla predisposizione del mandato professionale obbligatorio nella forma scritta e dal rispetto degli adempimenti in materia di *privacy*.

Si propone pertanto di introdurre la possibilità di rilasciare al contribuente un impegno unico alla trasmissione telematica di tutte le dichiarazioni e comunicazioni da presentare in un predeterminato arco temporale, comunque non inferiore all'anno.

5.2 Dichiarazione annuale Iva – Quadro VI – comunicazione dati lettere d'intento

Normativa di riferimento: art. 20, comma 1, D.Lgs. n. 175/2014

Ai sensi dell'articolo 20, comma 1, del D.Lgs. n. 175/2014, il fornitore dell'esportatore abituale è tenuto ad indicare nel quadro VI della dichiarazione annuale Iva, gli estremi delle dichiarazioni di intento ricevute nel corso dell'anno di riferimento.

I dati da indicare nel suddetto quadro sono rappresentati dal codice fiscale dell'esportatore abituale emittente e dal numero di protocollo telematico della dichiarazione d'intento ricevuta, composto da ben 18 caratteri numerici.

Non si comprende l'effettiva utilità di tale indicazione che comporta un notevole dispendio di tempo nella immissione di dati già in possesso dell'Agenzia delle Entrate, essendo gli stessi già stati trasmessi dall'esportatore abituale in corso d'anno con modalità telematica.

Proposta

Si propone pertanto di eliminare l'obbligo a carico dei fornitori degli esportatori abituali di indicare tali dati nel quadro VI della loro dichiarazione annuale Iva.

5.3 Dichiarazione annuale Iva – Quadro VT – Eliminazione obbligo di separata indicazione delle operazioni effettuate nei confronti di consumatori finali e di soggetti Iva

Normativa di riferimento: art. 33, comma 13, D.L. n. 269/2003

L'articolo 33, comma 13, del D.L. n. 269/2003 dispone che: *“Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate di approvazione del modello di dichiarazione IVA annuale, per tutti i soggetti passivi di tale imposta, sono definite le modalità di separata indicazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consumatori finali e di soggetti titolari di partita IVA”*.

Le istruzioni alla dichiarazione annuale Iva prevedono che tale separata indicazione vada fatta all'interno del Quadro VT, alla cui compilazione sono tenuti tutti i contribuenti Iva tenuti alla presentazione della dichiarazione.

Proposta

Tenuto conto che tali informazioni sulla suddivisione delle operazioni verso consumatori finali e non rivestono alcuna valenza ai fini accertativi, ma soltanto una valenza puramente statistica, la proposta prevede l'eliminazione di tale quadro del modello annuale Iva.

Peraltro anche in questo caso le informazioni richieste nel quadro VT sono già in possesso dell'Amministrazione finanziaria a seguito dell'invio dei dati delle fatture emesse e ricevute (c.d. "spesometro") e in futuro per effetto della generalizzazione dell'obbligo di emettere fattura in formato elettronico tramite il Sistema di Interscambio gestito dall'Agenzia delle Entrate.

L'accoglimento di tale proposta risulterebbe peraltro in linea con quanto attualmente previsto nel comma 2 dell'articolo 8 del D.P.R. n. 322/1998 secondo cui *"Nella dichiarazione sono indicati i dati e gli elementi necessari per l'individuazione del contribuente, per la determinazione dell'ammontare delle operazioni e dell'imposta e per l'effettuazione dei controlli, nonché gli altri elementi richiesti nel modello di dichiarazione, esclusi quelli che l'Agenzia delle entrate è in grado di acquisire direttamente"*.

5.4 Dichiarazione annuale Iva – Soggetti esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione – Soggetto che effettuano esclusivamente operazioni esenti

Normativa di riferimento: art. 8, comma 1, D.P.R. n. 322/1998

Sulla base dell'articolo 8, comma 1, del D.P.R. n. 322/1998 *"sono esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione i contribuenti che nell'anno solare precedente hanno registrato esclusivamente operazioni esenti dall'imposta di cui all'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, salvo che siano tenuti alle rettifiche delle detrazioni di cui all'articolo 19-bis2 del medesimo decreto, ovvero abbiano registrato operazioni intracomunitarie, nonché i contribuenti esonerati ai sensi di specifiche disposizioni normative"*.

Per i soggetti che effettuano solo operazioni esenti nel corso dell'esercizio è prevista dunque la dispensa dalla presentazione della dichiarazione.

Nel caso in cui tali soggetti acquistino servizi a cui si applica il meccanismo del *reverse charge*, tale dispensa viene meno divenendo il soggetto esente debitore dell'imposta assolta sui predetti acquisti.

È il caso dei medici, degli agenti di assicurazione o dei promotori finanziari che si sono trovati costretti agli obblighi dichiarativi Iva per il semplice motivo di avere fra i loro fornitori le imprese di pulizie (le cui prestazioni sono soggette al regime di *reverse charge*).

Come è ovvio, in situazioni come quella sopra descritta le semplificazioni previste dal predetto articolo 8 sono vanificate nonostante che l'attività esercitata sia effettivamente fra quelle esenti.

Proposta

La proposta prevede pertanto la possibilità per il soggetto esente di richiedere al proprio fornitore (l'impresa di pulizia nel caso dei medici) il non assoggettamento a *reverse charge* dell'operazione. La richiesta, che potrebbe essere inviata anche a mezzo mail certificata o strumenti simili aventi data certa, potrebbe avvenire sulla base di una attestazione al fornitore di trovarsi nella condizione soggettiva di dispensa dagli adempimenti.

La proposta non crea perdite di gettito per l'erario perché l'iva esposta sulla fattura verrà liquidata e versata dal fornitore anziché dal soggetto esente.

5.5 Dichiarazione annuale Iva – Procedure concorsuali – Note di credito emesse all'esito infruttuoso della procedura

Normativa di riferimento: art. 1, comma 567, lett. d), legge n. 232/2016

L'articolo 26, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972 prevede che laddove il cedente/prestatore si avvalga della facoltà di emettere una nota di variazione in diminuzione, il cessionario/committente, che ha già contabilizzato l'operazione nel registro Iva degli acquisti, è tenuto a registrare la corrispondente variazione in aumento, salvo il suo diritto alla restituzione di quanto pagato a titolo di rivalsa.

L'articolo 1, comma 567, lett. d), della legge n. 232/2016 ha abrogato la norma che escludeva tale obbligo in caso di procedure concorsuali.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, nell'ipotesi sopra delineata, gli organi della procedura concorsuale sono tenuti ad annotare nel registro Iva la corrispondente variazione in aumento; tale adempimento, tuttavia, non determina l'inclusione del relativo credito Iva vantato dall'Amministrazione nel riparto finale, ormai definitivo, ma consente di evidenziare il credito esigibile nei confronti del fallito eventualmente tornato *in bonis*.

Attenersi alle indicazioni dell'Agenzia delle Entrate crea tuttavia evidenti problemi agli organi delle procedure concorsuali. Questi ultimi, infatti, si troveranno a chiudere l'ultima dichiarazione Iva riferita alla procedura con l'esposizione di un debito di imposta, con evidenti problematiche – non semplici da risolvere – sia in fase di rimborso dell'eventuale Iva a credito maturata durante la procedura, sia in fase di eventuale cessione di detto credito a società finanziarie *ad hoc*.

Proposta

Una possibile soluzione per ovviare a questa situazione potrebbe essere quella di prevedere l'introduzione di un apposito rigo nella dichiarazione IVA nella quale il curatore possa indicare il totale dell'Iva delle Note di accredito ricevute senza che la stessa vada a costituire un debito o una riduzione del credito nella liquidazione finale, che può divenire oggetto di rimborso.

Ovviamente tale problematica sarebbe automaticamente risolta se venisse accolta la possibilità di emettere la nota di variazione a partire dalla data in cui l'acquirente/committente è assoggettato alla procedura concorsuale.

5.6 Dichiarazione imposte sui redditi – Quadro RS – Eliminazione obbligo di indicazione dati superflui o duplicati per i contribuenti in regime forfettario

Normativa di riferimento: art. 1, commi 69-73, legge n. 190/2014

Attualmente i contribuenti in regime forfettario dopo aver compilato il Quadro LM ad essi dedicato, devono poi indicare nel Quadro RS della dichiarazione dei redditi, nei righe da 371 a 381, una serie di dati aggiuntivi in parte previsti dalla legge istitutiva del regime (codice fiscale percettori ex art. 1, comma 69, legge n. 190/2014), in parte previsti dal provvedimento direttoriale di approvazione dei modelli di dichiarazione.

Per poter correttamente procedere a tali indicazione il contribuente forfettario è costretto, nella sostanza, a dover registrare analiticamente la documentazione relativa agli acquisti/costi per i quali, viceversa, lo specifico regime non prevede alcun obbligo di annotazione.

L'indicazione di tali dati si risolve in un superfluo appesantimento di un regime che per sua natura dovrebbe essere invece il più possibile snello.

Proposta

Si propone l'eliminazione di tale adempimento e la conseguente richiesta di tali ulteriori dati anche perché gli stessi sono, per la maggior parte, già noti all'Amministrazione finanziaria in quanto oggetto di altre comunicazioni obbligatorie (certificazioni uniche, modello 770, "spesometro" inviato dai fornitori).

5.7 Quadro RW – Ivie ed Ivae – Ampliamento soglie di esonero dalla compilazione del quadro

Normativa di riferimento: art. 19 D.L. n. 201/2011

Attualmente il Quadro RW del modello di dichiarazione dei redditi deve essere compilato anche nel caso in cui il contribuente non debba assolvere agli obblighi di monitoraggio fiscale, ma debba soltanto procedere al calcolo delle due imposte patrimoniali sugli immobili e sulle attività finanziarie estere (Ivie, imposta sul valore degli immobili esteri; Ivae, imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero). Tale obbligo sussiste anche nel caso in cui nessuna delle due imposte patrimoniali risulti dovuta.

In moltissimi casi i contribuenti si trovano costretti alla compilazione del Quadro RW soltanto per evidenziare la liquidazione delle due imposte predette con aggravii di costi soprattutto per tutti coloro che utilizzano il modello 730 (nel quale non è previsto il QRW) che vengono così costretti alla presentazione di una doppia dichiarazione.

Per l'IVIE esiste già una franchigia di euro 200,00 al di sotto della quale non deve essere effettuato nessun versamento. Nessuna franchigia è invece prevista per l'IVAFE.

Proposta

Al preciso scopo di semplificare tali adempimenti si propone di estendere anche all'IVAFE la franchigia di euro 200,00 e di prevedere l'esonero dalla compilazione della sezione del Quadro RW dedicata alle due imposte patrimoniali, quando non risultino imposte da versare.

6. CONTROLLI, ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE

6.1 Obbligo di risposta dell'Amministrazione finanziaria in caso di riscontro negativo di irregolarità rispetto alla documentazione prodotta dal contribuente

Normativa di riferimento: legge n. 212/2000; art. 2 legge n. 241/1990; D.P.R. n. 600/1973; D.P.R. n.633/1972

Nell'esercizio dell'attività istruttoria, gli uffici dell'Amministrazione finanziaria hanno il potere di inviare questionari per richiedere dati, documenti e notizie utili ai fini dell'accertamento. La medesima facoltà è prevista ai fini della liquidazione ovvero del controllo formale della dichiarazione annuale, ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973, nonché dell'articolo 54-bis del D.P.R. n. 633/1972, anche attraverso la comunicazione preventiva degli esiti del controllo (c.d. "avvisi bonari").

Nell'ambito della legislazione tributaria e anche all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/2000), non vi sono disposizioni che sanciscano in modo espresso l'obbligo degli uffici fiscali di dare un riscontro esplicito al contribuente dopo la consegna dei documenti o delle notizie richieste, nel caso in cui non siano emerse irregolarità nella condotta della parte. Ciò che accade nella totalità delle prassi amministrative è che l'Ufficio, semplicemente, non emette il provvedimento impositivo "minacciato" (avviso di accertamento o iscrizione a ruolo).

Si è tuttavia dell'avviso che il principio di buona fede che deve ispirare i rapporti tra Fisco e contribuente, richiamato tra l'altro nell'articolo 10 della citata legge n. 212/2000, imponga di comunicare anche gli esiti negativi dell'attività istruttoria attivata con la richiesta di documentazione. Tanto, anche al fine di sottrarre quanto prima il contribuente alla situazione di incertezza e disagio che inevitabilmente si crea con l'innescio di una procedura di controllo.

Vale peraltro segnalare altresì che le disposizioni generali sul procedimento amministrativo, che pure regolano il procedimento tributario in assenza di previsioni specifiche derogatorie, all'articolo 2 della legge n. 241/1990, prevedono che "[o]ve il procedimento consegua obbligatoriamente ad un'istanza, ovvero debba essere iniziato d'ufficio, le pubbliche amministrazioni hanno il dovere di concluderlo mediante l'adozione di un provvedimento espresso". Il secondo comma del predetto articolo 2 stabilisce inoltre che "[n]ei casi in cui disposizioni di legge

ovvero i provvedimenti di cui ai commi 3, 4 e 5 non prevedono un termine diverso, i procedimenti amministrativi di competenza delle amministrazioni statali e degli enti pubblici nazionali devono concludersi entro il termine di trenta giorni”.

Non vi è ragione dunque che il procedimento tributario, sul punto specifico, abbia un trattamento diverso da quello previsto per la generalità dei procedimenti amministrativi.

Proposta

Si propone pertanto l’inserimento di una norma specifica nell’ambito della legge n. 212/2000 che prescriva l’obbligo dell’Amministrazione finanziaria di comunicare con apposito atto la conclusione delle attività istruttorie di cui il contribuente è venuto a conoscenza nel caso in cui non siano emerse irregolarità di sorta nei suoi confronti, entro il termine di trenta giorni dalla conclusione delle medesime attività.

6.2 Acquiescenza all’accertamento anche con riferimento a singoli rilievi (c.d. acquiescenza parziale)

Normativa di riferimento: art. 15 D.Lgs. n. 218/1997; art. 16 e 17 D.Lgs. n. 472/1997

Ai sensi dell’articolo 15 del D.Lgs. n. 218/1997, il contribuente destinatario di un avviso di accertamento può prestare acquiescenza allo stesso, provvedendo a pagare l’intero importo accertato ovvero la prima rata entro il termine perentorio per la proposizione del ricorso (di regola 60 giorni dalla notifica dell’avviso) e rinunciando a presentare istanza di accertamento con adesione. A fronte di tale comportamento collaborativo, il contribuente ha diritto alla riduzione delle sanzioni a un terzo dell’importo irrogato.

Secondo l’interpretazione consolidata dell’Agenzia delle Entrate (si veda da ultimo la risposta data in occasione dell’incontro del 24 maggio 2018 con la stampa specializzata, pubblicata sul Sole 24 Ore del 27 maggio 2018, pag. 15), l’acquiescenza è ammessa solo con riferimento all’intero contenuto dell’avviso di accertamento mentre non è possibile aderire ai singoli rilievi indicati nell’atto stesso.

Tale interpretazione tuttavia, oltre a non essere suffragata dal testo di legge, risulta altresì in contrasto con l’interpretazione data dalla Corte di cassazione, nell’ordinanza n. 11497 dell’11.5.2018. In tale pronuncia viene tra l’altro posto in rilievo come proprio la ratio deflativa del contenzioso sottesa alla previsione in esame deponga in favore della più ampia sfera applicativa dell’istituto medesimo, atteso che, diversamente opinando (cioè, seguendo la tesi dell’Amministrazione finanziaria), si mette il contribuente in condizioni di proporre ricorso avverso l’intero atto di accertamento, non derivandogli alcun vantaggio dall’adesione a taluna delle rettifiche. A ciò si aggiunge, precisa ulteriormente la Corte, che, potendo l’Agenzia delle Entrate procedere a contestare i singoli rilievi attraverso una pluralità di avvisi di accertamento parziali, anziché con un unico atto impositivo, nella denegata ipotesi interpretativa si consentirebbe ad essa di ammettere il contribuente alla definizione agevolata di ciascuna delle poste in contestazione a seconda della prassi operativa concretamente adottata. Ciò in aperto contrasto con i principi di imparzialità dell’azione amministrativa (ex articolo 97 della

Costituzione) nonché di parità di trattamento (ex articolo 3 della Costituzione). Per i motivi sopra esposti, pertanto, si ritiene che debba essere recepita l'interpretazione giurisprudenziale dell'articolo 15 del D.Lgs. n. 218/1997, a discapito di quella resa in sede amministrativa.

Considerazioni del tutto analoghe valgono con riferimento all'analogo istituto della definizione agevolata delle sanzioni, di cui agli articoli 16 e 17 del D.Lgs. n. 472/1997. Attraverso tale strumento, il contribuente può definire l'aspetto sanzionatorio riferito all'atto impositivo (avviso di accertamento o atto di contestazione, in caso di violazioni solo formali), pagando entro il termine per la proposizione del ricorso la sanzione irrogata, ridotta a un terzo. La definizione della sanzione, peraltro, non preclude la possibilità di proporre ricorso con riferimento all'imposta accertata. Anche in questo caso, deve essere consentita la possibilità per il contribuente di definire con il pagamento del terzo della sanzione singoli rilievi dell'Amministrazione finanziaria, e non necessariamente l'intero contenuto del provvedimento impositivo.

Proposta

Si propone pertanto l'introduzione di una norma che stabilisca espressamente la facoltà per il contribuente di prestare acquiescenza ovvero di definire in via agevolata le sanzioni con riferimento anche a singoli rilievi dell'atto impositivo e non necessariamente con riguardo all'intero contenuto dello stesso.

6.3 Avvisi bonari – Obbligo di notifica anche in caso di omesso pagamento delle imposte dichiarate

Normativa di riferimento: D.Lgs. n. 462/1997; art. 6 legge n. 212/2000

Ai sensi del D.Lgs. n. 462/1997, gli esiti del controllo delle dichiarazioni dei redditi e Iva vengono comunicati dall'Agenzia delle Entrate ai contribuenti per mezzo di documenti denominati "avvisi bonari" che contengono l'indicazione della somme dovute a titolo di imposte, sanzioni e interessi. Con tali avvisi, che precedono l'iscrizione a ruolo, oltre a darsi notizia delle irregolarità riscontrate, si consente all'interessato di pagare subito gli importi dovuti, onde evitare l'affidamento del carico tributario all'agente della riscossione e fruendo di una riduzione delle sanzioni edittali. In particolare, è possibile pagare le cifre indicate nell'avviso in un'unica soluzione, entro trenta giorni dalla ricezione dello stesso, ovvero, in caso di importi complessivamente non superiori a 5.000 euro, in 8 rate trimestrali, e in caso di importi superiori a 5.000 euro, in 20 rate trimestrali.

La disciplina di riferimento prevede tale procedura senza distinguere in ordine al tipo di irregolarità segnalata dal controllo delle dichiarazioni, anche nelle ipotesi dunque in cui l'Agenzia delle Entrate si limiti a richiedere il pagamento delle imposte indicate in dichiarazione e non versate, senza modificare il contenuto dei dati dichiarati dal contribuente. In questo senso, peraltro, è stata sinora improntata la prassi operativa dell'Agenzia delle Entrate.

Ai sensi dell'articolo 6 della legge n. 212/2000, inoltre, l'Amministrazione finanziaria ha l'obbligo di invitare il contribuente a fornire chiarimenti sul contenuto della dichiarazione, prima di procedere all'iscrizione a ruolo, ogni qualvolta "sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione".

La Corte di cassazione, con orientamento ormai consolidato, traendo spunto da quanto stabilito nel sopra citato articolo 6 ha tuttavia affermato che nei casi in cui si pretenda il pagamento delle imposte dichiarate dal contribuente e non pagate, poiché non sussiste alcun dubbio sul contenuto della dichiarazione, non vi è obbligo di inviare alcuna comunicazione preventiva o avviso bonario (si veda, tra le molte, Cass., sent. n. 27326/2016, n. 2104/2017 e n. 8318/2018).

Si tratta però di orientamento non condivisibile alla luce del chiaro disposto degli articoli 2 e seguenti del D.Lgs. n. 462/1997, che per l'appunto non distinguono in ordine alla tipologia di errore o violazione imputabile al contribuente, prescrivendo in tutti i casi l'attuazione della procedura che consente di rimediare all'omissione con diritto alla riduzione della sanzione edittale. Tanto più in una situazione di diffusa difficoltà finanziaria dei contribuenti, i quali spesso fanno affidamento sulla possibilità di versare ratealmente le somme dovute al Fisco, a condizioni vantaggiose.

Proposta

Alla luce di tale quadro interpretativo, si propone quindi di esplicitare nel testo del D.Lgs. n. 462/1997 che l'invio della comunicazione preventiva degli esiti della liquidazione della dichiarazione è obbligatorio anche nel caso di omesso pagamento delle imposte dichiarate, a pena di nullità della successiva iscrizione a ruolo.

6.4 Avvisi bonari – Sospensione termine di pagamento di 30 giorni in pendenza di presentazione di documenti

Normativa di riferimento: D.Lgs. n. 462/1997; art. 6 legge n. 212/2000

Ai sensi del D.Lgs. n. 462/1997, gli esiti del controllo delle dichiarazioni dei redditi e Iva sono comunicati dall'Agenzia delle Entrate ai contribuenti per mezzo di documenti denominati "avvisi bonari" che contengono l'indicazione della somme dovute a titolo di imposte, sanzioni e interessi. Con tali avvisi, che precedono l'iscrizione a ruolo, oltre a darsi notizia delle irregolarità riscontrate, si consente all'interessato di pagare subito gli importi dovuti, prevenendo l'affidamento del carico tributario all'agente della riscossione e fruendo di una riduzione delle sanzioni edittali. In particolare, è possibile pagare le cifre indicate nell'avviso in un'unica soluzione, entro trenta giorni dalla ricezione dello stesso, ovvero, in caso di importi complessivamente non superiori a 5.000 euro, in 8 rate trimestrali, e in caso di importi superiori a 5.000 euro, in 20 rate trimestrali.

L'adesione all'avviso bonario e quindi l'accesso alla possibilità di fruire della sanzione ridotta si perfeziona con il versamento dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata entro il termine perentorio di 30 giorni dal ricevimento dell'avviso stesso.

Può accadere che il contribuente, avuta notizia della contestazione dell'Ufficio con la ricezione dell'avviso bonario, intenda attivare una interlocuzione mediante presentazione di documenti e memorie esplicative. Tanto, al fine evidente di esplicitare le proprie ragioni e rilevare eventuali incongruenze nell'operato dell'Ufficio. Allo stato della legislazione vigente, la presentazione di documenti non costituisce evento che determina la sospensione del suddetto termine di trenta giorni. Ne consegue che se l'Ufficio non accoglie la richiesta del contribuente, quest'ultimo, qualora non intenda coltivare un contenzioso con la proposizione del ricorso, potrebbe avere poco tempo a disposizione per aderire all'avviso o addirittura, nell'ipotesi di rigetto conosciuto tardivamente, potrebbe essere decaduto da tale facoltà.

Proposta

Si propone pertanto di prevedere, con una specifica modifica al D.Lgs. n. 462/1997, la sospensione del termine di trenta giorni per l'adesione all'avviso bonario in pendenza dell'esame da parte dell'Ufficio della documentazione eventualmente prodotta dal contribuente.

6.5 Ritenute di acconto effettuate e non versate dal sostituto di imposta

Normativa di riferimento: art. 64 D.P.R. n. 600/1973

L'articolo 64, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973 stabilisce che “[c]hi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso”.

La proposta intende evitare che il sostituto di imposta che subisce la ritenuta di acconto da parte del sostituto sui redditi che lo stesso gli eroga possa essere chiamato a corrispondere la predetta ritenuta all'erario, in qualità di obbligato solidale, nel caso in cui il sostituto non provveda all'obbligo di versamento di quest'ultima, entro i termini di legge.

Risulta evidente infatti che, in simili circostanze, il sostituto finisce per subire una doppia imposizione sullo stesso reddito che si pone in contrasto con il principio di capacità contributiva di cui all'articolo 53 della Costituzione e con il divieto di doppia imposizione di cui all'articolo 163 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, recante l'approvazione del testo unico delle imposte sui redditi.

Considerare il sostituto che ha già subito la ritenuta a titolo di acconto obbligato in solido con il sostituto nelle ipotesi in cui quest'ultimo non adempia al suo obbligo di versare all'erario le ritenute effettuate finisce altresì per superare quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate, nella risoluzione n. 68/E del 19 marzo 2009, a proposito della possibilità per il sostituto di scomputare dall'imposta sul reddito delle persone fisiche le ritenute sui redditi d'impresa o di lavoro autonomo subite, allorquando lo stesso non sia in condizione di esibire la prescritta certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta.

Proposta

Si propone pertanto l'introduzione di una norma di interpretazione autentica (con efficacia quindi anche retroattiva), del citato articolo 64, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973 che chiarisca che lo stesso deve essere interpretato nel senso che il sostituito non può giammai essere considerato obbligato in solido con il sostituto per le ritenute di acconto da questi effettuate nei confronti del primo e non riversate all'erario nei prescritti termini di legge.

6.6 Incremento limite per la preclusione alla compensazione dei crediti in presenza di debiti su ruoli definitivi e modifica del relativo regime sanzionatorio

Normativa di riferimento: art. 31, comma 1, D.L. n. 78/2010

Con la presente proposta si intende incrementare il limite oltre il quale scatta la preclusione alla compensazione dei crediti tributari e contributivi in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali sia scaduto il termine di pagamento, previsto dall'articolo 31, comma 1, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.

Attualmente, i contribuenti con debiti iscritti a ruolo per imposte erariali, scaduti, di importo superiore a millecinquecento euro non possono effettuare la compensazione dei crediti tributari e contributivi di cui all'articolo 17, comma 1, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, senza prima adempiere all'obbligo di pagamento dei predetti debiti.

Il limite di millecinquecento euro non risulta più adeguato all'attuale situazione economico-finanziaria e al rinnovato contesto in cui lo stesso si trova ad operare, caratterizzato dalla possibilità di controlli più puntuali e tempestivi da parte dell'Amministrazione finanziaria, per effetto del recente abbassamento a cinquemila euro del limite oltre il quale la compensazione dei crediti tributari resta subordinata al rilascio del visto di conformità previsto dall'articolo 35, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 241 del 1997, dalla possibilità da parte dell'Agenzia delle Entrate di sospendere (e bloccare definitivamente) le compensazioni contenenti profili di rischio di cui all'articolo 1, comma 990, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 e dall'introduzione dell'obbligo di comunicare i dati delle fatture emesse e ricevute e delle liquidazioni periodiche IVA di cui agli articoli, rispettivamente, 20 e 21-bis del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.

Proposta

Al fine di incrementare la liquidità di imprese e professionisti, si propone pertanto di innalzare a cinquemila euro l'importo dei debiti iscritti a ruolo, già scaduti, oltre il quale la compensazione dei propri crediti resta subordinata al previo pagamento di tali debiti.

Si propone inoltre di modificare il regime sanzionatorio previsto per i casi di inosservanza del divieto in oggetto.

Attualmente, in caso di violazione è prevista la sanzione pari al *“50 per cento dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori e per i quali è scaduto il termine di pagamento fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato”*.

Secondo l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 13/E dell'11 marzo 2011, *“nel caso di importo compensato inferiore alla metà del debito, ... la sanzione corrisponderà all'ammontare compensato: quindi, in presenza di un debito per 70.000 euro e di compensazione per 25.000 euro, la sanzione è pari a 25.000 euro”*.

Pertanto, in simili circostanze, la sanzione irrogabile risulta addirittura pari al cento per cento dell'importo indebitamente compensato, sanzione che risulta evidentemente del tutto sproporzionata rispetto alla gravità della violazione commessa, sol che si consideri che attualmente la violazione di dichiarazione infedele è punita, ordinariamente, con una sanzione pari al novanta per cento della maggiore imposta accertata.

Al fine di ripristinare una sanzione coerente con le nuove misure introdotte con la revisione del sistema sanzionatorio amministrativo tributario di cui al D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, emanato in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23, si propone quindi di fissare la sanzione irrogabile in caso di inosservanza del divieto in oggetto in misura pari al *“cinquanta per cento di quanto indebitamente compensato”*.

6.7 Eliminazione modello di pagamento F23

Normativa di riferimento: art. 17 D.Lgs. n. 241/1997

Ancora oggi persiste una poco giustificabile presenza di due diversi modelli di pagamento dei tributi (F23 ed F24) che si distinguono per due importanti circostanze:

- il modello F23 non consente le compensazioni;
- il modello F23 non è pagabile *on line*.

È noto che la compensazione è una delle modalità estintive dell'obbligazione tributaria, così come sancito anche dall'art. 8, comma 1, della L. n. 212/2000.

La presenza di due modelli di pagamento discrimina, ingiustificatamente, i contribuenti che devono pagare imposte con l'uno o l'altro modello.

Nel tempo, l'Agenzia delle Entrate ha adottato provvedimenti con i quali ha autorizzato il pagamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione ovvero le imposte e gli altri tributi derivanti dalla dichiarazione di successione con il modello F24, in sostituzione del modello F23.

Proposta

La proposta di semplificazione consiste dunque nel passaggio ad un unico modello di pagamento F24 anche per le imposte e i tributi per i quali è ancora previsto il pagamento tramite modello F23.

Tale proposta, senza oneri per lo Stato, consentirebbe tra l'altro anche il pagamento *on line*, ad oggi impossibile per il modello F23.

Considerando che il pagamento del contributo unificato tributario avviene (anche) a mezzo modello F23 (e non è ancora possibile utilizzare il pago PA), la possibilità di pagamento *on line* consentirebbe inoltre anche la piena realizzazione del processo tributario telematico.

Si segnala peraltro che il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 8 novembre 2011 prevede già l'estensione delle modalità di versamento tramite modello F24.

6.8 Riduzione della misura degli interessi corrispettivi relativi alle imposte dirette e indirette

Normativa di riferimento: art. 7, comma 1, lett. b), e comma 3 D.P.R. n. 542/1999; art. 17, comma 2, D.P.R. n. 435/2001

Attualmente, i tassi di interesse applicati a titolo di maggiorazione dei versamenti sono i seguenti:

- 1%, in caso di versamenti periodici IVA con cadenza trimestrale (art. 7, comma 3, D.P.R. 14.10.1999, n. 542);
- 0,40%, in caso di versamento del saldo annuale IVA oltre la scadenza del 16 marzo ed entro il termine di versamento delle imposte dirette (art. 7, comma 1, lett. b), D.P.R. 14.10.1999, n. 542);
- 0,40%, in caso di versamento del saldo delle imposte dirette entro i 30 gg dalla scadenza ordinaria del termine (art. 17, comma 2, D.P.R. 7.12.2001, n. 435).

La misura degli interessi attualmente in vigore corrisponde a tassi annuali (mediamente) del 6% nel primo caso e 4,80% negli altri due casi, assai più elevati rispetto ai tassi di mercato, per cui è opportuna una loro riduzione.

Proposta

Si propone di ridurre sensibilmente la misura dei predetti interessi, tenendo conto della drastica riduzione subita dai tassi di mercato negli ultimi anni.

6.9 Incremento limiti per contribuenti minori e trimestralizzazione degli adempimenti per tali soggetti

Normativa di riferimento: art. 18 D.P.R. n. 600/1973

La piccola impresa generalmente non possiede una struttura amministrativa interna ed affida a terzi gli adempimenti amministrativi e fiscali. Spesso è lo stesso titolare ad occuparsi delle relazioni con il commercialista, quali: consegna e ritiro documenti, effettuazione dei versamenti fiscali e previdenziali, ecc..

La proposta intende razionalizzare e semplificare ulteriormente gli adempimenti per questa particolare tipologia di soggetti.

Nello specifico si propone di “trimestralizzare” tutti gli adempimenti di natura fiscale al fine di ridurre il tempo da dedicare a questa attività e di ridurre il rischio di inadempimenti. Oggi, anche per i soggetti IVA che liquidano trimestralmente l’imposta, molti adempimenti rimangono mensili.

Inoltre anche i limiti soggettivi previsti per la liquidazione trimestrale dell’IVA e per l’accesso al regime di contabilità semplificata non vengono aggiornati dal 2011, restando fissati a 400 mila euro per le imprese di servizi e a 700mila euro per le altre attività.

Proposta

Si propone pertanto di elevare i predetti limiti, rispettivamente, a 600 mila euro per le imprese di servizi e a 1 milione di euro per le altre attività.

Si propone inoltre di trimestralizzare tutti gli adempimenti (versamenti, comunicazioni, annotazioni e registrazioni) riconducendoli a quattro date annuali. La nuova periodicità sarebbe legata alla condizione soggettiva di “soggetto trimestrale”.

A titolo esemplificativo diventerebbero trimestrali:

- a) versamento di ogni ritenuta fiscale;
- b) versamento contributi INPS di ogni natura;
- c) modelli intra 1 e intra 2;
- d) annotazioni contabili di ogni tipo;
- e) versamento per le imposte delle attività di intrattenimento

Una variante di questa semplificazione potrebbe essere costituita dal fatto che per i contribuenti che adottano il regime delle liquidazioni IVA trimestrale sono soggetti di ridotte dimensioni con limitate strutture organizzative che pertanto spesso riversano sugli studi professionali gli adempimenti legati ai versamenti IVA e ritenute d’acconto tramite il canale Entratel.

Accorpare le scadenze farebbe risparmiare i tempi legati ai conteggi delle ritenute da versare e all’invio del modello F24.

Consentire il versamento delle ritenute d’acconto operate sui compensi dei lavoratori autonomi o dei dipendenti con cadenza trimestrale in concomitanza con il versamento dell’IVA trimestrale.

Una simile deroga è stata attuata dalla legge di bilancio 2017 (articolo 1, comma 36, L. n. 232/2016) che ha consentito ai condomini, laddove l’ammontare delle ritenute operate non raggiunga la soglia di 500 euro, di versare le ritenute entro il 30 giugno ovvero il 20 dicembre di ciascun anno in riferimento ai periodi precedenti.

Si tratterebbe quindi di riprendere ed ampliare ad altre categorie l’esempio da ultimo citato.

Si ridurrebbero a sole 4 scadenze annuali gli adempimenti ora previsti con cadenza mensile e i tempi legati al conteggio, versamento e comunicazione al cliente degli importi delle ritenute d'acconto.

7. SANZIONI

7.1 Regolarizzazione delle comunicazioni degli esiti del controllo automatico di dichiarazioni e liquidazioni periodiche

Normativa di riferimento: art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 462/1997

L'attuale disciplina della riscossione delle somme dovute a seguito dei controlli automatici effettuati ai sensi degli articoli 36-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, prevede che le somme che risultano dovute a titolo d'imposta, ritenute, contributi e premi o di minori crediti già utilizzati, nonché di interessi e di sanzioni per ritardato o omesso versamento, sono iscritte direttamente nei ruoli a titolo definitivo.

L'articolo 2, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462 stabilisce, tuttavia, che “[l]’iscrizione a ruolo non è eseguita, in tutto o in parte, se il contribuente o il sostituto d'imposta provvede a pagare le somme dovute ... entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, prevista dai commi 3 dei predetti articoli 36-*bis* e 54-*bis*, ovvero della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute, a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente o dal sostituto d'imposta. In tal caso, l'ammontare delle sanzioni amministrative dovute è ridotto ad un terzo e gli interessi sono dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione”.

Nei casi di omesso versamento delle imposte indicate nella dichiarazione annuale o nella comunicazione delle liquidazioni periodiche dell'IVA, il contribuente può quindi regolarizzare la sua posizione versando entro trenta giorni dalla ricezione del c.d. “avviso bonario” l'imposta, gli interessi ed una sanzione pari al dieci per cento delle somme non versate (ossia, un terzo della sanzione ordinaria prevista per l'omesso versamento pari al trenta per cento).

Per effetto del nuovo obbligo di comunicare i dati relativi alle liquidazioni periodiche dell'IVA (mensili o trimestrali), introdotto a decorrere dal 2017 dall'articolo 4, comma 2, del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1 dicembre 2016, n. 225, i controlli sulla correttezza e tempestività dei versamenti periodici dell'IVA è stato di molto accelerato, al punto tale che la comunicazione degli esiti del controllo è ora recapitata al contribuente ancor prima della presentazione della dichiarazione annuale dell'imposta e comunque (per quelle relative agli ultimi due trimestri dell'anno) non oltre i sei/otto mesi dalla scadenza originaria.

Richiedere in tali casi, al fine di regolarizzare la propria posizione, una sanzione pari al dieci per cento per un ritardo nel versamento di appena pochi mesi e comunque non superiore all'anno non risulta coerente con le

sanzioni che l'ordinamento richiede per regolarizzare violazioni ben più gravi commesse dal contribuente, come quella di infedeltà della dichiarazione.

Ed infatti, anche nel caso in cui tale violazione risulti già constatata da parte degli organi verificatori (constatazione che normalmente avviene non prima di tre anni dalla presentazione della dichiarazione), l'ordinamento attualmente offre la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso beneficiando della riduzione ad un quinto del minimo, che equivale ad una sanzione del diciotto per cento, ai sensi della lettera *b-quater*) dell'articolo, 13, comma 1, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

Se invece il contribuente si avvale del ravvedimento operoso entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, la lettera b) del citato articolo 13 prevede la riduzione della sanzione (pari, nel minimo, al novanta per cento) ad un ottavo del minimo, il che si traduce nel pagamento di una sanzione pari all'11,25 per cento per sanare una dichiarazione infedele.

Richiedere dunque nel caso di omesso versamento di un'imposta fedelmente dichiarata una sanzione del dieci per cento per sanare, dopo la comunicazione dell'avviso bonario, la violazione commessa a distanza di soli pochi mesi dalla violazione stessa si traduce in una situazione di pesante disparità di trattamento tra i contribuenti che dichiarano le imposte, ma non eseguono in tutto o in parte i versamenti e coloro che invece non dichiarano correttamente le imposte, "macchiandosi" della ben più grave violazione di infedele dichiarazione.

Con l'attuale disciplina vi è quindi il fondato rischio di "premiare" i contribuenti che commettono violazioni più gravi – in quanto non intercettabili attraverso il semplice controllo interno dei dati dichiarati dallo stesso contribuente –, per cui chi ha omesso di pagare le imposte che ha fedelmente dichiarato finisce per corrispondere una sanzione quasi uguale a quella in cui incorre un contribuente che ha presentato invece una dichiarazione infedele.

Proposta

Si propone pertanto di eliminare tale disparità, riconoscendo al contribuente nei casi in cui la comunicazione degli esiti dei controlli automatici effettuati ai sensi degli articoli 36-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, gli sia recapitata entro un anno dal momento in cui la violazione è stata commessa, la facoltà di regolarizzare la sua posizione beneficiando della riduzione a un settimo della sanzione prevista, versando entro trenta giorni dalla ricezione del c.d. "avviso bonario" l'imposta, gli interessi e la sanzione ridotta.

7.2 Revisione della disciplina sanzionatoria amministrativa relativa ai casi di omessa presentazione della dichiarazione

Normativa di riferimento: art. 2, comma 7, D.P.R. n. 322/1998; articoli 1, 2 e 5 D.Lgs. n. 471/1997; art. 13 D.Lgs. n. 472/1997

Ai sensi dell'articolo 2, comma 7, del D.P.R. n. 322/1998 “[s]ono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse ...”.

Per effetto di tale disposizione, dopo soli 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, quest'ultima si considera omessa a tutti gli effetti e non vi è più alcuna possibilità per il contribuente di regolarizzare la propria posizione e di evitare le gravose sanzioni corrispondenti.

A quest'ultimo riguardo, il D.Lgs. n. 471/1997 prevede che nei casi di omessa presentazione della dichiarazione si applichi la sanzione amministrativa dal 120 al 240 per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250. Se la dichiarazione omessa è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal 60 al 120 per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200.

Il contribuente può evitare tale regime sanzionatorio avvalendosi del ravvedimento operoso, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lett. c), del D.Lgs. n. 472/1997. Attualmente, il ravvedimento per tale tipologia di violazione è possibile soltanto se la dichiarazione omessa è presentata con ritardo non superiore a 90 giorni, nel qual caso il contribuente può beneficiare della riduzione della sanzione ad un decimo del minimo.

Per quanto concerne il regime sanzionatorio in ambito penalistico, l'articolo 11 del D.Lgs. n. 158/2015 prevede una causa di non punibilità del reato di omessa dichiarazione se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, vengono estinti mediante l'integrale pagamento degli importi dovuti e la dichiarazione omessa viene presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Proposta

In linea con tale previsione, con la quale si riconoscono premialità sul piano penale in caso di resipiscenza del contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, con la proposta in oggetto si ridefinisce la nozione di omessa dichiarazione valevole ai fini amministrativi al fine di poter beneficiare anche a questi ultimi fini delle riduzioni sanzionatorie previste in caso di ravvedimento operoso, con efficacia, inoltre, sulle norme di carattere fiscale che ricollegano effetti specifici all'omissione

della dichiarazione, come ad esempio l'articolo 41 del D.P.R. n. 600/1973 che consente, in tal caso, l'utilizzo in sede di accertamento del metodo induttivo.

Si propone pertanto di considerare valide le dichiarazioni presentate entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

Coerentemente alla predetta modifica, si propone di ampliare il termine per il ravvedimento operoso della violazione in oggetto, collegandolo al termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il che garantisce anche una omogeneità di trattamento con la causa di non punibilità prevista in ambito penale.

A tal fine, si propone l'inserimento della lettera c-bis) nel richiamato articolo 13, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997, ai sensi della quale in caso di presentazione della dichiarazione con ritardo superiore a novanta giorni ed entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo la sanzione è ridotta ad un quinto del minimo ($60/5=12\%$), assicurando in tal modo una maggiore coerenza tra il regime sanzionatorio amministrativo previsto per tale tipo di violazione e quello previsto per la violazione della dichiarazione infedele.

7.3 Iva – sanzione in misura fissa in caso di lieve ritardo nel pagamento dell'imposta dichiarata ma non versata

Normativa di riferimento: art. 13 D.Lgs. n. 471/1997; art. 13 D. Lgs. n. 472/1997

Secondo l'orientamento consolidato della Corte di Giustizia, il ritardato versamento dell'imposta dichiarata o risultante dalle scritture contabili costituisce violazione formale e non sostanziale. Per questo motivo, la sanzione dovrebbe essere, di regola, limitata all'applicazione dei soli interessi moratori, in attuazione del principio unionale di proporzionalità.

In questo senso, si veda, tra le ultime, la nota sentenza "Equoland" di cui alla causa C-272/13 del 17 luglio 2014, riferita alla legislazione italiana in materia di depositi Iva, nella quale è stato affermato che "da una giurisprudenza costante della Corte risulta che un versamento tardivo dell'IVA costituisce, in mancanza di un tentativo di frode o di danno al bilancio dello Stato, solo una violazione formale che non può rimettere in discussione il diritto a detrazione del soggetto passivo. Ad ogni modo, un siffatto versamento tardivo non può essere equiparato, di per sé, a una frode". E più oltre, "Infine, va aggiunto che, ai sensi della giurisprudenza della Corte, il versamento di interessi moratori può costituire una sanzione adeguata in caso di violazione di un obbligo formale, purché non ecceda quanto necessario al conseguimento degli obiettivi perseguiti, consistenti nel garantire l'esatta riscossione dell'IVA e nell'evitare l'evasione (v. sentenza EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punto 75)". Quest'ultimo passo è degno di segnalazione poiché attesta che, nel pensiero dei

giudici comunitari, anche la maturazione degli interessi di mora, qualora di ammontare ingente, potrebbe rivelarsi eccessivo rispetto al principio di proporzionalità della reazione sanzionatoria dell'Erario.

Va al riguardo segnalato che il legislatore nazionale ha provveduto a modificare, da un lato, la norma che sanziona i ritardati versamenti, di cui all'articolo 13 del D.Lgs. n. 471/1997, prevedendo delle sensibili riduzioni sanzionatorie in caso di ritardi di breve durata (segnatamente, fino a 15 giorni e fino a 90 giorni), dall'altro, la disciplina del ravvedimento operoso, di cui all'articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997, allargando l'arco temporale entro il quale è possibile rimediare a violazioni e errori da parte del contribuente. Ciononostante, questo non esclude che, soprattutto in presenza di brevi ritardi che abbiano riguardato ingenti somme di Iva, l'importo della sanzione non risulti comunque, in concreto, contrario al suddetto principio di proporzionalità.

Un caso che potrebbe presentarsi e che appare emblematico di una situazione del tutto priva di connotati di pericolosità ai danni dell'Erario, è quello dell'esercizio della detrazione dell'Iva risultante dalle fatture di acquisto nel mese di emissione della fattura, in anticipo, anche di un solo mese, rispetto a quello di ricezione della stessa. Si faccia ad esempio il caso in cui la fattura di acquisto datata settembre 2018 ma ricevuta i primi di ottobre 2018 venga detratta nella liquidazione del mese di settembre, in luogo di quella di ottobre. In tale eventualità, si incorre nel ritardato pagamento dell'imposta, derivante per l'appunto dall'anticipato esercizio del diritto alla detrazione, che costituisce, secondo il sopra ricordato orientamento dei giudici unionali, violazione meramente formale, suscettibile di dare luogo unicamente all'applicazione degli interessi di mora.

Secondo la normativa nazionale (citato art. 13 D.Lgs. n. 471/1997), la sanzione applicabile è, invece, pari all'1% dell'imposta pagata in ritardo, per ciascun giorno di ritardo, che diventa il 15%, in caso di ritardi non superiori a 90 giorni, alla quale si aggiungono gli interessi di mora. Entrambe le sanzioni sono riducibili avvalendosi del ravvedimento operoso.

Nonostante le contenute misure edittali e la possibilità del ravvedimento, come appena rilevato, non può escludersi che, in concreto, la sanzione irrogabile possa essere di entità cospicua. Una simile evenienza risulterebbe, però, in contrasto con il principio di proporzionalità, sancito in ambito unionale, e con il sopra ricordato insegnamento della Corte di Giustizia.

Considerazioni analoghe si propongono, in via generale, per tutte le violazioni che, non traducendosi in una frode fiscale, hanno natura meramente formale.

Proposta

Si propone pertanto di eliminare del tutto le sanzioni per ritardi contenuti nei pagamenti, prevedendo l'applicazione dei soli interessi di mora. In alternativa, si potrebbe stabilire un limite massimo in valore assoluto alla sanzione applicabile nei casi in esame, provvedendo alla modifica del testo dell'articolo 13 del D.Lgs. n. 471/1997.

7.4 Regime sanzionatorio per infedeltà visto di conformità sul modello 730

Normativa di riferimento: art. 39, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 241/1997

L'articolo 39, comma 1, lett. a), secondo periodo, del D.Lgs. n. 241/1997 dispone che: “ ... Salvo il caso di presentazione di dichiarazione rettificativa, se il visto infedele è relativo alla dichiarazione dei redditi presentata con le modalità di cui all'articolo 13, del decreto ministeriale 31 maggio 1999, n. 164 [n.d.r.: modello 730], i soggetti indicati nell'articolo 35 sono tenuti nei confronti dello Stato o del diverso ente impositore al pagamento di una somma pari all'importo dell'imposta, della sanzione e degli interessi che sarebbero stati richiesti al contribuente ai sensi dell'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, sempre che il visto infedele non sia stato indotto dalla condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente”.

Ne consegue che in caso di errori da parte di professionisti e CAF nel rilascio del visto di conformità (si pensi alla deduzione/detrazione di una spesa per un farmaco che l'Agenzia delle Entrate in sede di controllo ritiene non deducibile), questi ultimi sono tenuti al pagamento non solo della sanzione per l'indebita/detrazione deduzione fruita, ma addirittura anche dell'imposta e degli interessi “risparmiata” dal contribuente per effetto dell'errore commesso in sede di rilascio del visto di conformità.

La norma comporta un arricchimento senza causa del contribuente a danno del soggetto che ha rilasciato il visto che risulta pertanto in palese contrasto con i principi di capacità contributiva e di indisponibilità del tributo. Al riguardo, la disposizione che permette di evitare il pagamento delle maggiori imposte in luogo del contribuente sempre che il professionista o il CAF proceda alla rettifica dei dati prima che sia stata già contestata l'infedeltà del visto con la comunicazione di cui all'articolo 26, comma 3-ter, del regolamento di cui al D.M. n. 164 del 1999 (con la quale è comunicato l'esito del controllo con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica dei dati contenuti nella dichiarazione) non risolve il problema in quanto, il più delle volte, la rettifica ha origine da questioni di natura interpretativa, molto frequenti in ambito tributario per effetto dell'estrema complessità, mutevolezza e asistematicità della disciplina.

Proposta

Si propone pertanto l'eliminazione della richiamata disciplina, unica nel suo genere nel panorama tributario e, come detto, a forte rischio di incostituzionalità, e il ripristino di una sanzione in misura fissa.

In alternativa, si propone di eliminare la parte della norma che obbliga il professionista o il CAF al pagamento di una somma pari all'importo dell'imposta e degli interessi che sarebbero stati richiesti al contribuente ai sensi dell'articolo 36-ter del D.P.R. n. 600/1973, i quali resterebbero comunque a carico di quest'ultimo anche in caso di contestazione dell'infedeltà del visto da parte dell'Ufficio.

7.5 Regime sanzionatorio per tardiva trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari abilitati

Normativa di riferimento: art. 3, comma 7-ter D.P.R. n. 322/1998; Art. 7-bis D.Lgs. n. 241/1997

Attualmente il comma 7-ter dell'articolo 3 del D.P.R. n. 322/1998 prevede che: *“le dichiarazioni consegnate ai soggetti incaricati di cui ai commi 2-bis e 3, successivamente al termine previsto per la presentazione in via telematica delle stesse, sono trasmesse entro un mese dalla data contenuta nell'impegno alla trasmissione rilasciato dai medesimi soggetti al contribuente ai sensi del comma 6”*.

Contestualmente, l'articolo 7-bis del D.Lgs. n. 241/1997 prevede che: *“In caso di tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni da parte dei soggetti indicati nel comma 3 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, a carico dei medesimi si applica la sanzione amministrativa da lire un milione a lire dieci milioni”*(da 516 a 5.164 euro per ogni ritardo).

Proposta

Si tratta di una misura sanzionatoria veramente eccessiva, in special modo in caso di lieve ritardo della trasmissione rispetto al termine di un mese previsto dalla legge. Si propone pertanto di ridurre la sanzione.

La sanzione potrebbe essere poi del tutto eliminata allorquando l'invio tardivo sia già stato oggetto di ravvedimento operoso da parte del contribuente e di fatto non vi sia alcun danno per l'erario, nemmeno in termini di ostacolo ai controlli.

8. IMPOSTE INDIRETTE SUGLI AFFARI

8.1 Imposta di registro –Termine di registrazione degli atti formati in Italia

Normativa di riferimento: art. 13, comma 1, D.P.R. n. 131/1986

Per gli atti soggetti a registrazione in termine fisso formati in Italia, la richiesta di registrazione deve essere effettuata entro 20 giorni dalla data dell'atto, a differenza dei contratti di locazione che invece devono essere registrati entro 30 giorni dalla data di stipula.

Questa difformità nei termini di registrazione crea difficoltà applicative ed è fonte di possibili errori.

Inoltre, le rettifiche e/o modifiche di atti sottoposti all'imposta di registro devono essere registrate esclusivamente nell'ufficio dove si è registrato l'atto.

Proposta

La presente proposta mira ad uniformare i termini di registrazione degli atti, con la fissazione a 30 giorni del termine attualmente previsto dall'articolo 13, comma 1, del D.P.R. n. 131/1986 per la registrazione in termine fisso degli atti formati in Italia.

Si propone inoltre di introdurre la possibilità di registrare *on line* anche gli atti diversi dalla locazione nonché la possibilità di registrare le modifiche e/o le rettifiche di atti anche presso altri Uffici territoriali, diversi da quello in cui è avvenuta la registrazione iniziale dell'atto stesso.

9. TRIBUTI LOCALI

9.1 Accorpamento di Imu e Tasi

Normativa di riferimento: art. 13 D.L. n. 201/2011; art. 1, commi 639 e seguenti, legge n. 147/2013

La tassazione patrimoniale sugli immobili a livello comunale è attualmente fondata su due tributi: l'Imu e la Tasi. Mentre la prima (art. 13 DL n. 201/2011) riviene dalla sostanziale revisione dell'Ici, la seconda è stata istituita a decorrere dal 2014 (art. 1, commi 639 e seguenti, legge n. 147/2013) con lo scopo non dichiarato di trovare risorse per sostituire il gettito venuto a mancare per effetto della soppressione dell'Imu sull'abitazione principale. La struttura della Tasi, infatti, almeno nella sua versione originaria, riproduce in larga parte quella dell'Imu, con alcune differenze: a) è prevista una quota d'imposta a carico dei detentori degli immobili (inquilini e comodatari) che va dal minimo del 10% (la regola) al massimo del 30%, da fissare con delibera comunale; b) era tassata anche l'abitazione principale; c) sono esclusi i terreni agricoli.

A decorrere dal 2016, si è provveduto, con la legge n. 208/2015, ad esentare del tutto l'abitazione principale anche ai fini della Tasi. Ne è conseguito che è venuta meno anche la principale differenza rispetto all'Imu, che rappresentava in realtà la ragione fondante della Tasi. A ciò si aggiunga che il Dipartimento delle politiche fiscali del Ministero dell'economia e delle finanze, con una risposta data in occasione di un incontro con la stampa specializzata tenutosi il primo febbraio scorso, ha confermato che i comuni hanno il potere di azzerare non solo l'intera Tasi (come espressamente previsto nell'articolo 1, comma 678, legge n. 147/2013), ma anche unicamente la quota del detentore, applicando esclusivamente la quota del possessore. Ne consegue che le amministrazioni locali possono così far venir meno un ulteriore elemento di differenziazione tra Imu e Tasi, trasformando un'imposta prevalentemente patrimoniale in un'imposta esclusivamente patrimoniale, al fine di semplificare la gestione del tributo da parte degli uffici comunali che hanno difficoltà nel relazionarsi con i detentori.

L'effetto finale di tali interventi legislativi e di prassi è che, ad oggi, la Tasi, nei comuni in cui essa non è stata azzerata, rappresenta a tutti gli effetti un inutile duplicato dell'Imu, con la quale condivide la totalità delle basi imponibili (con la sola eccezione dei terreni agricoli, che peraltro sono stati da ultimo largamente esentati anche dall'Imu: v. art. 1, comma 13, legge n. 208/2015).

Per il pagamento della Tasi occorre tuttavia utilizzare codici tributo distinti rispetto a quelli dell'Imu e inoltre non è possibile, in linea di principio, compensare debiti e crediti Imu/Tasi, in assenza di una espressa

previsione del regolamento comunale (circostanza che non si verifica di frequente). È inoltre necessario applicare due serie di aliquote, consultando quindi il testo di una pluralità di delibere degli enti locali.

Dal lato comunale, la duplicazione dei tributi comporta ovviamente il raddoppio dei controlli e degli atti di accertamento.

In sintesi, non vi sono ragioni serie per conservare un assetto legislativo che rappresenta un “unicum” probabilmente nel panorama internazionale, oltre che europeo.

Proposta

Si propone quindi di abolire del tutto la Tasi, garantendo l'invarianza di gettito e provvedendo a revisionare e semplificare la disciplina dell'Imu, che deve restare l'unica imposta patrimoniale a livello locale.

9.2 Modalità di trasmissione delle deliberazioni di approvazione delle aliquote e delle detrazioni dell'imposta unica comunale

Normativa di riferimento: art. 13, comma 13-bis, D.L. n. 201/2011

Sono note le complessità che attualmente i contribuenti incontrano per il corretto assolvimento dei tributi locali (IMU, TASI e TARI, ricomprese nell'Imposta Unica Comunale - IUC). L'estrema varietà delle deliberazioni di approvazione delle aliquote e delle detrazioni nonché dei regolamenti che i comuni adottano per disciplinare detti tributi determinano una notevole difficoltà nel reperimento delle informazioni e degli elementi necessari per il calcolo dell'imposta dovuta e per l'individuazione delle varie fattispecie di esenzione e/o di agevolazione. Per gli intermediari tali difficoltà sono destinate a moltiplicarsi, dovendo, il più delle volte, assistere contribuenti con immobili dislocati in diversi comuni, il che finisce per rendere molto gravoso un adempimento che, in linea teorica, dovrebbe essere invece caratterizzato da un'estrema semplicità.

Proposta

Per un'effettiva semplificazione degli adempimenti a carico dei contribuenti è dunque assolutamente prioritario codificare le varie fattispecie di esenzione e di riduzione del prelievo, attraverso una loro standardizzazione, nei limiti, ovviamente, di quanto consentito dall'autonomia riconosciuta, in tale ambito, agli enti locali.

Altrettanto necessaria è inoltre la standardizzazione delle modalità tecniche di trasmissione in via telematica da parte dei comuni delle deliberazioni di approvazione delle aliquote e delle detrazioni nonché dei regolamenti dell'imposta unica comunale da loro adottati.

L'obbligo di trasmissione in formato elaborabile dei dati rilevanti contenuti nelle predette deliberazioni e regolamenti rende infatti i dati leggibili e trasferibili automaticamente nei *software* dedicati al calcolo dei tributi locali, il che garantisce, al tempo stesso, celerità e correttezza dell'acquisizione di tali dati e, di conseguenza, della determinazione delle imposte dovute.

In tale ottica, si propone di demandare a un decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, sentita l'Agenzia delle entrate e l'Associazione nazionale dei comuni italiani, l'individuazione, in conformità alle disposizioni del codice dell'amministrazione digitale, delle specifiche tecniche del formato elettronico elaborabile per la trasmissione in via telematica delle deliberazioni e dei regolamenti relativi all'imposta unica comunale, nonché la fissazione della data a decorrere dalla quale diventa obbligatoria l'adozione di tale modalità di trasmissione.

9.3 Estensione ai tributi locali del ravvedimento operoso valevole per i tributi statali

Normativa di riferimento: art. 13 D.Lgs. n. 472/1997

L'istituto del ravvedimento operoso, previsto nell'articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997, consente al contribuente di rimediare a violazioni tributarie, mediante il pagamento di quanto dovuto a titolo di tributo, oltre interessi legali, fruendo di una riduzione della sanzione applicabile. Il beneficio in termini di riduzione della sanzione peraltro diminuisce con l'aumentare del ritardo con il quale si procede alla regolarizzazione. Una connotazione della formulazione originaria del ravvedimento era la spontaneità del comportamento del contribuente. Ne deriva che la regolarizzazione agevolata era ammessa solo se essa interveniva prima che il contribuente avesse ricevuto formale notizia dell'inizio delle attività di controllo dell'ente impositore. Sempre nella versione iniziale, inoltre, il ravvedimento era possibile solo entro una scadenza ultima piuttosto ristretta, rappresentata, a seconda dei casi, da un anno dalla commissione della violazione ovvero, in caso di tributi con obbligo di dichiarazione periodica, dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di commissione della violazione.

A decorrere dal 2015, il testo del sopra citato articolo 13 è stato riformato dalla legge di bilancio 2015 (legge n. 190/2014). La riforma è avvenuta sostanzialmente sulla base dei seguenti due criteri ispiratori: a) soppressione di qualsiasi scadenza finale predeterminata per il perfezionamento del ravvedimento, fermo restando il principio secondo cui quanto più si ritarda la regolarizzazione della violazione tanto più questa costa in termini sanzionatori; b) previsione di una unica condizione ostativa al ravvedimento, rappresentata dall'avvenuta notifica del provvedimento impositivo finale (avviso di accertamento, atto di contestazione o avviso bonario ex articoli 36-*bis* e 36-*ter* D.P.R. n. 600/1973 ovvero ex articolo 54-*bis* D.P.R. n. 633/1972), senza che abbia più alcuna rilevanza il ricevimento degli atti istruttori del procedimento di controllo, ivi inclusa la consegna del processo verbale di constatazione. In estrema sintesi, per effetto della novella legislativa, è ora possibile regolarizzare le violazioni tributarie in qualsiasi tempo, ovviamente, entro la scadenza dei termini dell'accertamento, con la sola preclusione rappresentata dall'avvenuta ricezione dell'avviso di accertamento o dell'avviso bonario. La finalità delle innovazioni apportate è quella di incentivare la *compliance* fiscale, lasciando che la reazione sanzionatoria dell'Amministrazione finanziaria svolga un ruolo residuale nella gestione del rapporto tributario.

Le modifiche appena sintetizzate, tuttavia, trovano applicazione solo per i tributi gestiti dall'Agenzia delle Entrate. Ne consegue che per i tributi comunali (Imu, Tasi, tassa rifiuti, ecc.) continuano a operare le vecchie regole innanzi ricordate, e cioè: a) la regolarizzazione può avvenire al massimo entro l'anno ovvero entro la scadenza della dichiarazione relativa all'anno di commissione della violazione; b) la mera ricezione di un questionario o comunque di un atto dell'attività di controllo è impeditiva dell'accesso alla regolarizzazione agevolata.

I comuni hanno già il potere di adottare un regolamento di recepimento del ravvedimento "statale", ai sensi dell'articolo 1, comma 700, legge n. 147/2013, nonché dell'articolo 50 della legge n. 449/1997. Si tratta tuttavia di una mera facoltà che non è stata utilizzata dalla generalità delle amministrazioni comunali.

Proposta

Si propone pertanto di modificare il testo dell'articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997, estendendone l'applicazione alla totalità dei tributi, senza la limitazione rappresentata dai tributi gestiti dall'Agenzia delle Entrate.

9.4 Correzione del codice tributo tramite il canale telematico Civis

Normativa di riferimento: art. 1, comma 722, legge n. 147/2013; art. 1 D.L. n. 16/2014

Nel caso in cui il contribuente sbaglia l'indicazione di un codice tributo nel modello F24, è oggi possibile correggere il codice errato, direttamente in via telematica, avvalendosi del servizio messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate con il canale Civis. Si tratta di uno strumento piuttosto semplice che consente di rimediare a errori piuttosto frequenti con efficacia e rapidità.

Questa procedura non è tuttavia possibile in caso di errori commessi nella indicazione di codici tributo afferenti a tributi comunali. Vale al riguardo segnalare che Imu e Tasi si pagano con il modello F24, mentre per la tassa rifiuti è possibile (ma non obbligatorio) utilizzare tale strumento di versamento.

Per i tributi comunali è infatti prevista una disciplina ad hoc nell'articolo 1, comma 722, della legge n. 147/2013, estesa alla totalità delle imposte locali dall'articolo 1 del D.L. n. 16/2014, che prevede che il contribuente presenti una apposita istanza di correzione con modalità cartacee al comune di riferimento, allegando magari il modello F24 trasmesso inizialmente.

Si tratta con ogni evidenza di procedura inutilmente macchinosa che potrebbe essere facilmente evitata avvalendosi della medesima procedura applicata per i tributi erariali, atteso che il modello F24 è comunque gestito dall'Agenzia delle Entrate per la totalità degli enti che se ne avvalgono.

Proposta

Si propone pertanto di prevedere che la specifica procedura di correzione dei versamenti errati dei tributi comunali non si applichi quando il pagamento viene effettuato attraverso il modello F24. In tale eventualità,

deve essere prevista la possibilità di utilizzare il servizio Civis messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate per la correzione della generalità dei codici dei tributi erariali.