



CONFEDERATION  
FISCALE  
EUROPEENNE



**A.N.T.I.**  
**ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI**

Via Andrea Doria, 15 - 10123 Torino  
Tel. 011.812.67.67 - Fax 011.812.23.00  
e-mail: presidenza@assoziazionetributaristi.it

*Il Presidente*

**AL PRESIDENTE E AI COMPONENTI LA VI COMMISSIONE**

**FINANZE E TESORO DEL SENATO**

**AUDIZIONE DEL**

**24 LUGLIO 2014**

## **1. Premessa**

Pur apprezzando gli **interventi** di cui allo Schema di Decreto Legislativo contenente “Disposizioni in materia di semplificazioni fiscali” (e quelli ulteriori, compresi quelli stralciati, che dovranno essere oggetto di un Decreto *bis* programmato per settembre/ottobre), si osserva, prima di tutto, che sarebbe stato (sistematicamente) preferibile individuare - nella Legge delega - una serie di “*principi e criteri direttivi*” propedeutici, una sorta di “cornice generale” nell’ambito della quale collocare la revisione delle disposizioni “sostanziali” prima di quella delle norme “procedimentali” (di cui fanno parte le semplificazioni). In altre parole, manca quella impostazione globale che deve caratterizzare una RIFORMA: si tratta di interventi “utili”, ma settoriali e - purtroppo, ancora una volta - non adeguatamente coordinati.

Manca, in definitiva, quella regia tecnica che avrebbe potuto dare respiro ad un ordinamento fiscale che vuole diventare “sistema”: ma questo è un difetto della Legge delega (e non del decreto delegato).

## **2. Sul contenuto**

Limitando, peraltro, l’esame agli adempimenti, le semplificazioni proposte vanno condivise, anche se altre - e più rilevanti - sarebbero necessarie e dovranno essere contenute nel (programmato) Decreto *bis*.

Se ne indicano, di seguito, alcune, senza pretesa di esaustività e, anzi, facendo riserva di individuarne di ulteriori, pur richiamando l’attenzione sulla opportunità di una “norma quadro” (così come sarà indicato nelle “Conclusioni”) quanto meno nell’ambito di ciascun argomento, al fine di realizzare per lo meno un “micro-sistema” tematico ...



CONFEDERATION  
FISCALE  
EUROPEENNE



A.N.T.I.  
ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

Via Andrea Doria, 15 - 10123 Torino  
Tel. 011.812.67.67 - Fax 011.812.23.00  
e-mail: presidenza@associazionetributaristi.it

*Il Presidente*

## 1. Testi Unici

- a) riordino – annunciato con altro Decreto – dei vari **istituti deflativi** del contenzioso tributario, attraverso la formulazione di un Testo Unico che li raccolga in un contesto organico, basato su regole comuni (tra cui contraddittorio e riduzione sanzioni); in proposito, allego sub 1, un “contributo” che risale a due anni fa (a riprova che si tratta di una esigenza avvertita ormai da tempo);
- b) estensione a tutti i tributi del *ruling* internazionale – cioè della possibilità di concludere un accordo preventivo tra Amministrazione finanziaria e contribuente, vincolante per entrambi per un periodo di tempo prestabilito – basandosi sull’attuale art. 8 del D.L. 269/2003; meglio se nell’ambito di un Testo Unico che riordini l’intera disciplina degli **interpelli** (seppure con le deroghe derivanti da – prevalenti – disposizioni comunitarie, come per l’IVA e gli altri tributi di origine sovranazionale); in proposito, allego sub 2, un “contributo” recentemente pubblicato su una Rivista specialistica;
- c) realizzazione di un Testo unico unitario in materia di **accertamento** per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, a valere sia per le imposte sui redditi (e Irap) che ai fini dell’IVA.

## 2. Dichiarazione dei redditi Mod. Unico e Studi di settore

- a) semplificazione (ulteriore) del **quadro RW**, stabilendo soglie più “alte” per l’obbligo di compilazione, con indicazione della (sola) consistenza iniziale/finale ai fini del monitoraggio e del pagamento di imposte (ad es. c/c bancari detenuti all’estero e IVAFE);
- b) semplificazione del **quadro RP**, individuando tetti omogenei di spesa detraibile almeno nell’ambito di ciascuna categoria di spese (ad es. casistica detrazioni per erogazioni liberali); eliminazione delle limitazioni connesse con la intestazione dei documenti delle spese detraibili sostenute per familiari a carico;

c) semplificazione del modello **Studi di settore**, individuando – in base al volume d'affari/ricavi (ad es. fino a 120 mila euro) - fasce di contribuenti tenuti alla compilazione di poche voci, in luogo dei numerosi dati attualmente richiesti (che le piccole imprese e i professionisti, spesso, faticano a reperire, con il rischio di inserire dati approssimativi). Semplificazione delle istruzioni, coordinandole con quelle dei Parametri e dei modelli INE; e individuazione (precisa) dei soggetti tenuti alla compilazione di ciascun modello, escludendo, in ogni caso, i contribuenti “cd. minimi” (per i quali la compilazione è troppo gravosa rispetto alla scarsa significatività per l'Erario dei dati forniti): per questi ultimi potrebbe essere sufficiente (ai fini del “controllo”) istituire una imposta forfetaria onnicomprensiva, con obbligo di conservazione dei documenti dei fornitori di beni o servizi.

### 3. Comunicazioni al Fisco

- a) individuazione di una serie di **scadenze** scaglionate nel tempo per i (numerosi) **adempimenti** a carico delle varie tipologie di contribuenti: “privati”; imprese e professionisti interessati agli studi di settore; altri soggetti; cercando di unificare gli adempimenti a valere per tributi diversi facenti capo a uno stesso soggetto (o, meglio, a ciascuna categoria). Possibilità – stabilita legislativamente – di godere di una “proroga” di uno, due o tre mesi “a pagamento”, cioè con la previsione di una maggiorazione (predeterminata) per poter godere del differimento (che, comunque, non può superare i tre mesi);
- b) eliminazione della **comunicazione black list**, le cui informazioni (relative ai componenti negativi) sono già in possesso dell'Amministrazione finanziaria, attraverso la separata indicazione di tali dati nella dichiarazione dei redditi;
- c) semplificazione del c.d. **spesometro**, eliminando tutte le informazioni già note all'Amministrazione finanziaria e l'obbligo di compilazione per i piccoli contribuenti (tenendo conto ad es. della stessa soglia di 120 mila euro su indicata); e individuazione, in ogni caso, di



CONFEDERATION  
FISCALE  
EUROPEENNE



A.N.T.I.  
ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

Via Andrea Doria, 15 - 10123 Torino  
Tel. 011.812.67.67 - Fax 011.812.23.00  
e-mail: presidenza@associazionetributaristi.it

*Il Presidente*

una soglia minima di importo per l'obbligo di compilare l'elenco (a prescindere dalla emissione - o meno - della fattura).

#### 4. Altre semplificazioni (con effetti sostanziali e non)

- a) abrogazione, con esplicita efficacia retroattiva, delle (irragionevoli) disposizioni che assimilano alle cd. "**Società di comodo**" le Società operative che producono, per un certo periodo (tre / cinque anni), perdite d'esercizio (si tratta di norma palesemente assurda, da eliminare *hic et nunc*);
- b) introduzione di una disciplina *ex lege* semplificata per le due **esimenti** relative ai costi *black list* che attualmente si "reggono" solo sulla prassi dell'Agenzia delle Entrate, mutuata da quella resa in relazione alla disciplina delle *CFC* (che deriva da una situazione ben diversa);
- c) abrogazione della sanzione penale sugli **omessi versamenti IVA**, essendo incongruo punire in termini più severi chi presenta la dichiarazione e non paga il dovuto, rispetto a chi neanche presenta la dichiarazione e, quindi, si sottrae ai suoi doveri tributari "primari", cercando di mimetizzarsi o sperando di non essere scoperto (in tempo).

#### 5. Conclusione

L'intento di perseguire la SEMPLIFICAZIONE degli adempimenti fiscali va senz'altro incoraggiata, ma si ritiene che – anziché indugiare, caso per caso, sulle specifiche disposizioni di legge che, oggi, li impongono – sarebbe più utile fissare delle REGOLE generali per stabilire la "prevalenza della sostanza sulla forma", con l'effetto di subordinare le conseguenze (in particolare sanzionatorie) del mancato adempimento alla verifica del rispetto del precetto sostanziale; considerando – com'è giusto che sia – l'adempimento (procedimentale) funzionale alla realizzazione dell'obbligo sostanziale. Anche sotto questo profilo, sarebbe stato opportuno redigere

un calendario della emanazione dei Decreti delegati che rispettasse la logica (tributaria) che vuole una sequenza del tipo: prima, norme **sostanziali**; poi, **procedimentali** (ed eventualmente sanzionatorie) e, infine, **processuali** (per limitare il contenzioso ai casi e alle questioni in cui esso è strettamente necessario).

Dott. Roberto Lunelli

Allegati:

- 1) Il sole 24 Ore, 12.3.2012, *Focus ANTI*
- 2) Il fisco” n. 28 del 14 luglio 2014



CONFEDERATION  
FISCALE  
EUROPEENNE



A.N.T.I.  
ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

Via Andrea Doria, 15 - 10123 Torino  
Tel. 011.812.67.67 - Fax 011.812.23.00  
e-mail: presidenza@associazionetributaristi.it

*Il Presidente*

## STATUTO E CODICE

1. Il fisco può portare un contributo al rilancio economico dell'Italia a condizione che riacquisti stabilità e certezza, oggi compromesse dall'abuso del decreto-legge e di norme retroattive sia nella disciplina sostanziale che in quella procedimentale.

Stabilità e certezza che, ove recuperate, comporterebbero anche una riduzione del costo degli adempimenti, del costo dell'obbedienza fiscale, perché a un ordinamento stabile corrispondono procedure che non mutano *"ad horas"* e le procedure ferme nel tempo sono facilmente applicate da tutti con costi più contenuti sia psicologici che materiali: in altre parole, essendo il costo dell'obbedienza parte della pressione fiscale (per pagare 100 non è indifferente avere costi di 5, di 10 o di 15), si ridurrebbe anche la pressione fiscale.

\* \* \* \* \*

2. Per evitare l'abuso del decreto legge e delle discipline retroattive, sulla base delle dolenti esperienze degli ultimi lustri, altro non resta che modificare la Costituzione che potrebbe prevedere una lieve modifica letterale all'art. 23 e un comma aggiuntivo all'art. 77.

1) L'art. 23 Cost. potrebbe essere riscritto nel seguente modo: "Nessuna prestazione patrimoniale o personale può essere istituita se non in base alla legge *che non può avere efficacia retroattiva*".

2) Il comma aggiuntivo all'art. 77 potrebbe essere così formulato: "Con decreto legge si possono istituire solo tributi straordinari, vigenti per non più di un anno, per provvedere a esigenze straordinarie e urgenti e si possono altresì aumentare o diminuire le aliquote anche dei tributi

ordinari; non si può, invece, disporre l'istituzione di nuovi tributi ordinari, né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti passivi, né mutare le discipline accertative e procedurali dei tributi ordinari”.

\* \* \* \* \*

3. Nell'ipotesi in cui si ritenesse troppo lunga e incerta la strada della riforma costituzionale, si possono inserire le due norme ora formulate in un nuovo *”Statuto dei diritti del contribuente”* riscritto e aggiornato secondo lo schema qui allegato (all. 1).

\* \* \* \* \*

4. Questa operazione è propedeutica a un'altra non costosa ed estremamente redditizia (in termini di certezza) e cioè *la scrittura finalmente di un codice tributario*.

Sono sempre più numerosi gli Stati che in Europa avviano processi di sistematizzazione della normativa fiscale comune a tutti i tributi. Taluni, come Spagna e Germania, valorizzano la presenza di disposizioni generali e preliminari; altri, come Francia e Belgio, invece, separano le norme sostanziali da quelle procedurali, senza valorizzare i principi generali.

La necessità di elaborare principi unitari del diritto tributario non è recente. Fu avvertita sin dagli anni '40, quando venne elaborata una bozza di “norme generali del diritto tributario” che fu poi accantonata.





CONFEDERATION  
FISCALE  
EUROPEENNE



A.N.T.I.  
ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

Via Andrea Doria, 15 - 10123 Torino  
Tel. 011.812.67.67 - Fax 011.812.23.00  
e-mail: presidenza@associazionetributaristi.it

### *Il Presidente*

Successivamente, nel corso dei lavori dell'Assemblea costituente, venne riproposta l'introduzione di un "codice" di norme generali, finalizzato ad evitare la proliferazione di disposizioni tributarie eterogenee, contraddittorie e di non agevole comprensione. I successivi tentativi, che non approdano a risultati concreti, furono avviati negli anni "70" in occasione della riforma tributaria. Da ultimo, la legge delega del 2003 prevedeva l'elaborazione di un codice tributario, ma anche questa non si è tradotta in un risultato concreto.

La codificazione delle discipline formali dei tributi è ormai improcrastinabile, poiché regole chiare e coerenti nell'ordinamento tributario sono il presupposto necessario per dare stabilità e certezza agli operatori economici. La codificazione permetterebbe all'Italia di ammodernare il proprio sistema tributario, in linea con quanto accade presso altri Stati europei e, per questa via, di accrescere la propria competitività e stimolare la crescita.

Va, inoltre, sottolineato che un fisco-semplificato, certo e trasparente non rappresenta solo un essenziale sostegno per la crescita, ma rende meno onerosi gli adempimenti a carico dei contribuenti e più efficaci i controlli dell'amministrazione finanziaria, con maggiori possibilità di recupero di risorse da destinare alla riduzione della pressione fiscale.

Al riguardo si ricorda che il lavoro è già stato svolto da un gruppo di professori.

Prof. Gianni Marongiu

## **LO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE**

**(NUOVA EDIZIONE)**

1. Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3,23,53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali.
2. In ogni caso la locuzione "autorità fiscale" usata nel contesto del presente provvedimento si riferisce non solo allo Stato, ma anche alle Regioni, alle Province, ai Comuni e alle città metropolitane.

### **Art. 2 – Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie**

1. Le leggi e gli altri atti aventi forza di legge, nonché tutti gli atti normativi che contengono disposizioni tributarie, devono menzionare l'oggetto nel titolo; la rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli deve menzionare l'oggetto delle disposizioni ivi contenute.
2. Gli atti di cui al 1° comma, che non hanno un oggetto tributario, non possono contenere disposizioni di carattere tributario, fatte salve quelle strettamente inerenti all'oggetto della legge medesima.
3. I richiami di altre disposizioni contenuti nei provvedimenti normativi in materia tributaria si fanno indicando anche il contenuto sintetico della disposizioni alla quale si intende fare rinvio.



CONFEDERATION  
FISCALE  
EUROPEENNE



**A.N.T.I.**  
**ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI**

Via Andrea Doria, 15 - 10123 Torino  
Tel. 011.812.67.67 - Fax 011.812.23.00  
e-mail: presidenza@associazionetributaristi.it

*Il Presidente*

4. Le disposizioni modificative di leggi tributarie debbono essere formulate riportando il testo conseguentemente modificato.

### **Art. 3 – Entrata in vigore delle disposizioni tributarie**

L'entrata in vigore di una norma e/o fonte primaria non può essere subordinata all'emanazione di una fonte secondaria e/o di un regolamento e/o di un atto amministrativo e/o di una circolare.

### **Art. 4 – Efficacia temporale delle norme**

1. Le disposizioni tributarie sostanziali e procedimentali non hanno mai effetto retroattivo.

Relativamente ai tributi periodici le nuove disposizioni e le modifiche di quelle già esistenti, che determinano oneri a carico dei contribuenti, si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.

2. L'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta solo in casi eccezionali con legge ordinaria qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica.

3. In caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al novantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti.

4. I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati, fatta eccezione per quelli riferiti ad eventi naturali imprevedibili.

### **Art. 5 – Interpretazione delle disposizioni tributarie**

L'interpretazione della norme tributarie deve avvenire in coerenza con il fatto individuato dalla legge come indice di capacità contributiva e in applicazione dello stesso principio.

Nessuna interpretazione di norme fiscali può comportare la doppia imposizione sullo stesso fatto economico.

E' legittima l'interpretazione analogica delle norme *in bonam partem*, e cioè a favore del contribuente.

### **Art. 6 – Utilizzazione del decreto legge**

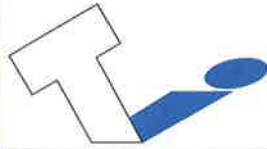
Con il decreto-legge si possono istituire solo tributi straordinari (della durata di un anno) per provvedere a esigenze straordinarie e urgenti e si possono, altresì, aumentare o diminuire le aliquote dei tributi ordinari; non si può, invece, disporre l'istituzione di nuovi tributi ordinari né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti passivi, né introdurre nuove norme procedurali.

### **Art. 7- Informazione del contribuente**

Le autorità fiscali devono assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative in materia tributaria,



CONFEDERATION  
FISCALE  
EUROPEENNE



**A.N.T.I.**  
**ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI**

Via Andrea Doria, 15 - 10123 Torino  
Tel. 011.812.67.67 - Fax 011.812.23.00  
e-mail: presidenza@associazionetributaristi.it

### *Il Presidente*

anche curando la predisposizione di testi coordinati e mettendo gli stessi a disposizione dei contribuenti presso ogni ufficio impositore. Le autorità fiscali devono altresì assumere idonee iniziative di informazione elettronica, tale da consentire aggiornamenti in tempo reale, ponendola a disposizione gratuita dei contribuenti.

2. Gli enti impositori e i concessionari della riscossione devono portare a conoscenza dei contribuenti, tempestivamente e con i mezzi idonei, tutte le circolari e le risoluzioni da essi emanate nonché ogni altro atto o decreto che dispone sulla organizzazione, sulle funzioni e sui procedimenti.

### **Art. 8 – Buona fede e affidamento**

I rapporti tra i contribuenti e qualsiasi autorità fiscale sono improntati reciprocamente ai principi della collaborazione e della buona fede che si applicano in ogni fase del procedimento applicativo dei tributi, nella fase della dichiarazione, in quella dell'accertamento, in quella processuale nonché nella fase della riscossione.

Possono essere dichiarati non dovuti i tributi e comunque non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti delle autorità fiscali, ancorché successivamente modificati dalle stesse o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni o errori degli enti stessi.

### **Art. 9 – Autotutela**

In applicazione dei principi di cui all'art. 12 è dovere di qualsiasi ente impositore di adeguare la tassazione al corretto rapporto norma-fatto, indice di capacità contributiva.

Conseguentemente, in applicazione e in coerenza con questo principio, gli enti impositori debbono annullare in autotutela qualsiasi atto e/o pretesa che si riveli in contrasto con il principio di cui al primo comma.

### **Art. 10 – Chiarezza e motivazione degli atti**

Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati, a pena di annullabilità, secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi indicando i presupposti di fatto, e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, deve essere allegato all'atto che lo richiama.

2. Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare, a pena di annullabilità:

- a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;
- b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;



CONFEDERATION  
FISCALE  
EUROPEENNE



**A.N.T.I.**  
**ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI**

Via Andrea Doria, 15 - 10123 Torino  
Tel. 011.812.67.67 - Fax 011.812.23.00  
e-mail: presidenza@associazionetributaristi.it

*Il Presidente*

c) la modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

3. Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.

#### **Art. 11 – Rimessione in termini**

1. Il ministro delle Finanze, con decreto da pubblicare nella "Gazzetta ufficiale", rimette in termini i contribuenti interessati, nel caso in cui il tempestivo adempimento di obblighi tributari è impedito da cause di forza maggiore. Qualora la rimessione in termini concerna il versamento di tributi, il decreto è adottato dal ministero delle Finanze di concerto con il ministero del Tesoro, del bilancio e della programmazione economico.

2. Con proprio decreto il ministro delle Finanze, sentito il ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, può sospendere o differire il termine per l'adempimento degli obblighi tributari a favore dei contribuenti interessati da eventi eccezionali ed imprevedibile.

#### **Art. 12 – Principio del contraddittorio**

In qualsiasi controllo, verifica, accesso, e in qualsiasi procedura di accertamento deve essere rispettato il principio del contraddittorio con il contribuente

**Art. 13 – Violazione delle presenti norme**

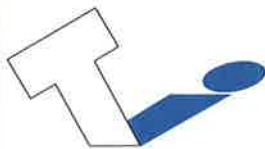
La violazione delle norme sopra formulate comporta la nullità di qualsiasi atto di accertamento o di riscossione o sanzionatorio.

Prof. Gianni Marongiu





CONFEDERATION  
FISCALE  
EUROPEENNE



A.N.T.I.  
ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

Via Andrea Doria, 15 - 10123 Torino  
Tel. 011.812.67.67 - Fax 011.812.23.00  
e-mail: presidenza@associazionetributaristi.it

*Il Presidente*

## 1.- L'ESTINZIONE DEL DEBITO TRIBUTARIO MEDIANTE COMPENSAZIONE: ULTERIORE MISURA DI SEMPLIFICAZIONE IN MATERIA DI RIMBORSI.

Per dare attuazione alla delega contenuta nell'art. 7 della 11 marzo 2014 n. 23 il Governo ha presentato uno schema di decreto legislativo che investe ampi settori dell'ordinamento tributario.

Si prospettano misure volte a ridurre adempimenti superflui, duplici, inutili o eccessivamente gravosi in materia di dichiarazione dei redditi, di rimborsi dell'Iva a credito e di ritenute alla fonte, di regimi opzionali per le società e di scambio internazionale di informazioni e altro ancora.

Interventi opportuni – e come tali auspicati senza riserve anche dall'ANTI in precedenti audizioni – nella misura in cui sapranno ridurre i costi di compliance fiscale, tra le cause della crisi del rapporto tra contribuente e l'amministrazione dei tributi.

Tuttavia, l'opera di semplificazione in materia di rimborsi può essere ulteriormente sviluppata attraverso un più deciso intervento sulla disciplina della compensazione tra crediti e debiti tributari, che, sebbene citata nello schema di decreto (art. 16 c. 1 lett. b, del d.d.lgs.), è ancora gravemente sottoutilizzata.

\*

## 2.- I BENEFICI CHE NE DERIVANO.

La compensazione è un mezzo di estinzione dell'obbligazione tributaria alternativo al pagamento, e opera per crediti e debiti di pari importo, che siano certi liquidi ed esigibili.

La sua applicazione concorre quindi alla riduzione dei costi della collaborazione fiscale in sede di riscossione: in primo luogo dei costi diretti, dovuti al fatto che, per sopperire alla carenza di liquidità, i contribuenti devono rivolgersi al mercato dei capitali.

Ma anche dei costi indiretti, che si hanno quando la crisi finanziaria porta al fallimento, e quindi alla distruzione di risorse a danno di tutti i portatori di interesse, in particolare azionisti e creditori.

Si tratta di un fenomeno noto e studiato con riferimento al ritardo dei pagamenti dei fornitori della PA <sup>(1)</sup>, che dal 2012 il Governo ha parzialmente risolto con l'ampliamento dell'area di impiego della compensazione tra crediti da rapporti di somministrazione, forniture e appalti e debiti tributari.

Ne è derivata un'esperienza che può fungere da banco di prova e volano per ulteriori applicazioni.

\*

### 3.- IL MODELLO DELLA COMPENSAZIONE DI CREDITI DA FORNITURE ALLA PA E DEBITI TRIBUTARI.

La compensazione tra debiti tributari e crediti da forniture alla PA può aversi in sede di riscossione, con riferimento a somme dovute per effetto di:

- *iscrizione a ruolo* (art. 28-*quater* d.p.r. n. 602/1973, introdotto dall'art. 31 D.L. n. 78/2010 conv. in L. N. 122/2010 e successive modificazioni <sup>(2)</sup>);
- *definizione agevolata* del debito d'imposta (art. 28-*quinques* d.p.r. n. 602/1973, introdotto dall'art. 9 D.L. n. 35/2013, conv. in L. n. 64/2013, e successive modificazioni <sup>(3)</sup>).

Da ultimo, l'art. 12, c. 7-*bis* del decreto Destinazione Italia (D.L. n. 145/2013 convertito dalla Legge 21 febbraio 2014, n. 9), ha ulteriormente esteso l'area di applicazione dell'istituto, comprendendovi la possibilità di utilizzo di crediti derivanti da servizi, di natura anche professionale <sup>(4)</sup>.

---

<sup>1</sup> Studio I-Com per Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) del maggio 2012, in: [http://www.astrid-online.it/I-CREDITI-/Documenti/I-Com\\_ritardi-pagamenti-P.A.\\_maggio-2012.pdf](http://www.astrid-online.it/I-CREDITI-/Documenti/I-Com_ritardi-pagamenti-P.A._maggio-2012.pdf).

<sup>2</sup> Le modalità di attuazione sono state poi dettate dal Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 19 ottobre 2012.

<sup>3</sup> Le modalità attuative sono state definite dal Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 14 gennaio 2014.

<sup>4</sup> L'art. 12 c. 7-*bis* cit. ha affidato a un Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze che avrebbe dovuto essere adottato entro il 22 maggio scorso la disciplina - nel "rispetto degli equilibri di finanza pubblica" - della compensazione tra debiti indicati in cartelle esattoriali in favore delle imprese titolari



CONFEDERATION  
FISCALE  
EUROPEENNE



A.N.T.I.  
ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

Via Andrea Doria, 15 - 10123 Torino  
Tel. 011.812.67.67 - Fax 011.812.23.00  
e-mail: presidenza@associazionetributaristi.it

*Il Presidente*

#### 4.- LA COMPENSAZIONE TRIBUTARIA.

Ben più ristretto, a confronto con l'area occupata dai richiamati provvedimenti, l'ambito di applicabilità della compensazione tra debiti e crediti tributari.

Più ristretto, e in buona parte pregiudicato dal ritardo nell'approvazione dei regolamenti di attuazione, a cui si deve il ridottissimo impiego della compensazione nel settore tributario.

Oltre che da disposizioni contenute in singole leggi d'imposta (per le quali opera una compensazione c.d. verticale), la compensazione tra crediti e debiti tributari può invero attuarsi in base a tre regole:

- L'art. 17 d.lgs. n. 241/1997 e successive modificazioni prevede la possibilità di compensazione tra debiti e crediti tributari risultanti da *dichiarazioni e denunce* periodiche (c.d. compensazione orizzontale) <sup>(5)</sup>.

Può trattarsi di crediti e debiti relativi a: imposte sui redditi, alle relative addizionali e alle ritenute alla fonte riscosse mediante versamento diretto; l'imposta sul valore aggiunto dovuta a seguito delle liquidazioni mensili; le imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto; l'IRAP, oltre a contributi previdenziali, premi assicurativi altre entrate nominativamente indicate.

Preclusioni e limiti alla compensazione regolata dal citato art. 17 sono previsti dall'art. 31 c. 1 D.L. n. 78/2010, in presenza di debiti iscritti su ruoli definitivi.

- L'art. 8 c. 1 L. n. 212/2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente) detta la regola generale che *"l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione"*.

Tuttavia, l'ottavo comma della stessa disposizione prescrive che, ferme restando le disposizioni all'epoca vigenti, la possibilità della compensazione sarebbe stata estesa anche a tributi diversi da quelli indicati nell'art. 17 d.lgs. n. 241/1997 con regolamenti che sino a oggi non sono stati adottati.

---

di crediti derivanti anche da servizi professionali, maturati nei confronti della PA e certificati. A oggi il Decreto attuativo non è stato adottato.

<sup>5</sup> Inizialmente prevista per un elenco tassativo di tributi ed entrate extratributarie, la compensazione per l'art. 17 citato avrebbe dovuto essere estesa ad altre imposte, tasse e sanzioni relative allo stesso periodo che avrebbero dovuto essere individuate con decreto del Ministro delle finanze che non è mai stato emanato (art. 1 c. 1 lett. c) D.lgs. n. 81/1999).

- L'art. 28-ter d.p.r. n. 602/1973, per il quale la compensazione può attuarsi in forma volontaria in sede di erogazione di un rimborso d'imposta.

Nessuna disposizione consente invece la compensazione tra crediti e debiti tributari che emergano in sede di definizione agevolata, come previsto per i crediti extratributari dall'art. 28-quinques d.p.r. n. 602/1972.

\*

##### **5.- LA GIURISPRUDENZA SULLA PORTATA DELL'ART. 8 c. 1 L. n. 212/2000 (*Statuto dei diritti del contribuente*), E LA NECESSITA' DI UN INTERVENTO DEL LEGISLATORE.**

In deroga alle comuni disposizioni civilistiche (art. 1241 ss. cod. civ.), la giurisprudenza tributaria ammette la compensazione solo nei casi espressamente previsti dalla disciplina del settore.

Prevale la convinzione che ogni operazione di versamento, riscossione e rimborso sia regolata da specifiche e inderogabili norme di legge.

La discussione sull'ulteriore espansione dell'area di ricorrenza della compensazione è perciò affidata alla definizione delle conseguenze dell'assenza di regolamenti attuativi della regola espressa dall'art. 8 c. 1 L. n. 212/2000, con prevalenza per la soluzione che le nega efficacia sino a quando tali provvedimenti saranno stati adottati <sup>(6)</sup>.

Vi si oppone un orientamento minoritario, per il quale la compensazione tra crediti e debiti verso lo Stato sarebbe invece un principio immanente nel nostro ordinamento, anche prima della sua codificazione con l'art. 8 cit. <sup>(7)</sup>.

Concorre a sostenere la seconda opzione il precetto espresso nell'articolo 1 della L. n. 212/2000, secondo il quale «*Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli*

---

<sup>6</sup> Corte Cass. ord. n. 17001/2013, in materia di tributi locali; Corte Cass. n. 8716/2013, in materia di Iva; Corte Cass. ord. n. 12341/2011; Corte Cass. n. 2957/2010; Corte Cass. n. 12262/2007; Corte Cass. n. 4246/2007; Corte Cass. n. 15123/2006, in materia di IRPEF; Corte Cass. n. 15128/2006, in materia di Iva; Corte Cass. n. 14579/2001, in materia di Iva; Corte Cass. n. 14588/2001, in materia di Iva

<sup>7</sup> Corte Cass. n. 23787/2013 in materia di tributi locali; Corte Cass. n. 22872/2006, per la quale l'esercizio del potere regolamentare in materia di compensazione tributaria, previsto dall'art. 8 c. 1 L. n. 212/2000, non sarebbe condizione necessaria per l'operatività della compensazione; sicché, in



CONFEDERATION  
FISCALE  
EUROPEENNE



A.N.T.I.  
ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

Via Andrea Doria, 15 - 10123 Torino  
Tel. 011.812.67.67 - Fax 011.812.23.00  
e-mail: presidenza@associazionetributaristi.it

*Il Presidente*

*3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali».*

Da qui si ricava, infatti, l'incompatibilità di una riserva di regolamento in una materia in cui il contemperamento delle contrapposte esigenze di rango costituzionale che si fronteggiano in materia tributaria è riservato al Legislatore.

\*

#### **6.- LA PRASSI CONOSCE IPOTESI DI COMPENSAZIONE TRIBUTARIA IN SEDE DI DEFINIZIONE AGEVOLATA: UN CASO DA RIPORTARE A SISTEMA.**

Un'apertura in favore della compensazione tra debito e credito d'imposta in sede di definizione agevolata si è avuta, pur in mancanza di una previsione espressa, nella materia di recupero a tassazione di costi erroneamente imputati per competenza.

La Circ. min. n. 31/E del 2 agosto 2012 ha assunto che nel caso di definizione dell'accertamento mediante adesione l'obbligo per il contribuente di pagare l'imposta, le sanzioni e gli interessi dovuti in sede di adesione, sorge assieme al diritto alla restituzione dell'imposta versata nel periodo di corretta imputazione del componente negativo e dei relativi interessi spettanti fino alla data del rimborso.

E ha pertanto riconosciuto che *“il procedimento di accertamento con adesione, contraddistinto dal contraddittorio, possa costituire, semplificando l'azione amministrativa e garantendo, al contempo, la tutela dei diritti del contribuente, la sede idonea per operare, su richiesta del contribuente, la compensazione tra l'imposta oggetto di contestazione, riconducibile al componente negativo erroneamente dedotto in difetto di competenza, e l'imposta rimborsabile che emergerebbe dalla corretta imputazione del medesimo componente”*.

Si tratta di una soluzione parziale, che colma un vuoto normativo in una materia (come si è visto) riservata al Legislatore, che non v'è ragione perché non sia estesa alla compensazione tra debiti e crediti di natura tributaria.

\*

---

difetto di una specifica normativa, dovrebbero trovare applicazione i principi dettati dal codice civile.

## 7.- PROPOSTA.

Evidente la disparità di trattamento che si riscontra nella disciplina della compensazione tributaria rispetto al trattamento riservato ai crediti extrafiscali, per i quali l'art. 28-*quinques* D.p.r. n. 602/1973 riconosce la possibilità di una compensazione in fattispecie ulteriori rispetto alla definizione mediante adesione.

La norma non si riferisce all'adesione c.d. *ordinaria* (art. 6 D.Lgs. n. 218/1997) ma comprende l'*adesione* all'invito e al verbale di constatazione definizione; l'*acquiescenza* all'accertamento, la *definizione agevolata* delle sole sanzioni, la *conciliazione giudiziale* e la *mediazione*.

Il confronto con essa suggerisce che l'ampliamento dell'area di ricorrenza della compensazione tra debiti e crediti tributari si può attuare lungo due direttrici.

Prima direttrice: l'estensione della possibilità di compensare i crediti indicati nell'art. 17 c. 2 D.lgs. n. 241/1997 con debiti che sorgono in occasione delle definizioni agevolate elencate nell'art. 28-*quinques* d.p.r. n. 602/1973, con l'aggiunta dell'adesione c.d. ordinaria oggi non prevista.

In concreto, nel risolvere l'addebito tributario attraverso una qualsiasi delle forme possibili di definizione agevolata, si dovrebbe permettere la compensazione con eventuali crediti di cui all'art. 17 d.lgs. n. 299/1997, anche se riferiti a un periodo di imposta diverso.

L'esercizio del diritto di compensazione esclude la possibilità di avvalersene per una seconda volta nella dichiarazione o nelle denunce relative all'anno di insorgenza.

Seconda direttrice: l'individuazione per via legislativa, o anche attraverso un Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, (ma in questo caso occorrerà che il legislatore detti criteri sufficientemente determinati da assicurarne l'effettività anche in mancanza di attuazione ministeriale), di nuove fattispecie in cui la compensazione possa avere luogo.

In questo ambito potranno trovare collocazione le ipotesi già individuate dalla prassi (p. es. circ. min. 31/E del 2 agosto 2012), e altre che un'oculata selezione permetterebbe di individuare (p. es.: compensazione del credito da indennità da esproprio, in estinzione del debito d'imposta conseguente all'accertamento della plusvalenza imponibile per l'art. 67 T.U.I.R.).

Prof. Gaetano Ragucci