



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

**Schema di decreto legislativo recante disposizioni
in materia di semplificazioni fiscali
(Atto del Governo sottoposto a parere parlamentare - N. 99)**

Audizione del
Consiglio nazionale dei Dottori commercialisti
e degli esperti contabili

Roma, 24 luglio 2014



1. Premessa

L'approvazione della legge 11 marzo 2014, n. 23 recante delega al Governo per un sistema fiscale più equo, trasparente ed orientato alla crescita costituisce, senza dubbio, un'importante opportunità per ripristinare un clima di maggiore fiducia tra Fisco e contribuenti e per favorire la c.d. *tax compliance*, presupposti imprescindibili per un Sistema Paese più competitivo ed efficiente.

Nella delega sono infatti codificati alcuni principi e criteri direttivi di assoluta rilevanza e largamente condivisibili quali, tra gli altri, la tendenziale uniformità della disciplina delle obbligazioni tributarie; il coordinamento e la semplificazione degli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti; la coerenza e uniformità dei poteri in materia tributaria; la generalizzazione del meccanismo della compensazione tra crediti d'imposta vantati dal contribuente e debiti tributari a suo carico. Il tutto nell'ottica di assicurare l'altrettanto fondamentale obiettivo della riduzione della pressione tributaria sui contribuenti (articolo 16).

Principi e criteri direttivi che si auspica possano trovare completa e definitiva attuazione con i decreti legislativi di prossima emanazione, al fine di restituire al Paese un sistema fiscale ispirato, sempre più, al rispetto dei principi costituzionali di uguaglianza e capacità contributiva di cui agli articoli 3 e 53 della costituzione, dei principi dello statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212 nonché di quelli derivanti dal diritto dell'Unione europea.

Lo schema di decreto legislativo oggetto dell'odierna audizione dà attuazione all'articolo 7 della citata legge delega n. 23 del 2014, il quale definisce i principi e criteri direttivi volti allo specifico obiettivo della semplificazione.

In particolare, l'articolo 7 stabilisce che il Governo provveda:

- alla revisione sistematica dei regimi fiscali e al loro riordino, al fine di eliminare complessità superflue (comma 1, lettera a));



- alla revisione degli adempimenti, con particolare riferimento a quelli superflui o che diano luogo, in tutto o in parte, a duplicazioni anche in riferimento alla struttura delle addizionali regionali e comunali, ovvero a quelli che risultino di scarsa utilità per l'amministrazione finanziaria ai fini dell'attività di controllo e di accertamento o comunque non conformi al principio di proporzionalità (lettera b));
- alla revisione, a fini di semplificazione, delle funzioni dei sostituti d'imposta e di dichiarazione, dei centri di assistenza fiscale, i quali devono fornire adeguate garanzie di idoneità tecnico-organizzativa, e degli intermediari fiscali, con potenziamento dell'utilizzo dei sistemi informatici, avendo anche riguardo ai termini dei versamenti delle addizionali comunali e regionali all'imposta sul reddito delle persone fisiche (lettera c)).

Al riguardo, il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili esprime la sua ampia condivisione per l'impianto generale della riforma, avendo da 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.

I costi degli adempimenti e le criticità delle procedure rendono infatti il rapporto tributario spesso ben più oneroso rispetto al già elevato costo della pressione tributaria espressa in termini di imposte da versare.

Nel ringraziare, quindi, per l'opportunità concessa in questa sede di esprimere le proprie considerazioni riguardo allo schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di semplificazioni fiscali (d'ora in avanti, decreto), sono di seguito illustrate le principali criticità e le conseguenti proposte di modifica dell'attuale testo normativo.



2. Dichiarazione dei redditi precompilata (articoli da 1 a 6)

Gli articoli da 1 a 6 introducono in via sperimentale, a partire dall'anno 2015 per i redditi prodotti nel 2014, la dichiarazione dei redditi precompilata da parte dell'Agenzia delle entrate.

L'intervento normativo risulta sicuramente apprezzabile, anche se è doveroso segnalare alcuni aspetti che, a nostro parere, richiedono una maggiore ponderazione.

Il riferimento è, in particolare, alla normativa (articolo 6, comma 1, del decreto) prevista nel caso in cui per la presentazione della dichiarazione precompilata ci si avvalga dell'assistenza fiscale di un CAF o di un professionista abilitato, che il decreto (articolo 1, comma 4) estende a tutti i casi in cui la dichiarazione dei redditi sia presentata attraverso il modello 730.

In tali circostanze, la norma proposta sottopone il CAF o il professionista abilitato che abbia rilasciato un visto di conformità infedele all'obbligo di pagamento di un importo pari all'imposta, agli interessi e alla sanzione che sarebbe stata richiesta al contribuente ai sensi dell'articolo 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973, determinando in tal modo una sorta di "sostituzione" della posizione dell'originario debitore (il contribuente) con quella del CAF o del professionista.

Orbene, è abbastanza agevole constatare che tale "sostituzione", se riferita all'imposta e agli interessi, non trova alcuna giustificazione e si manifesta apertamente in contrasto con il principio costituzionale di capacità contributiva. Nei casi di rilascio di visto infedele, si ritiene pertanto corretto che il CAF o il professionista sia tenuto a rispondere dell'ammontare delle sole sanzioni (peraltro non nella misura proporzionale prevista nel decreto, ma lasciando in vigore l'attuale disciplina in materia), ferma restando l'imputazione della maggiore imposta e dei relativi interessi al contribuente, non potendosi, per evidenti ragioni di ordine costituzionale, far gravare il tributo su un soggetto



diverso da colui il quale ha manifestato la capacità contributiva colpita dal presupposto.

Al fine di dirimere ogni dubbio al riguardo, si propone dunque di chiarire espressamente che CAF e professionisti rispondono in proprio delle sanzioni (e giammai di imposta e interessi) soltanto laddove questi ultimi rilascino il visto di conformità nonostante la verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alla relativa documentazione esibita dal contribuente non abbia avuto esito positivo e sempre che tale difformità determini una minore imposta o un maggior credito per il contribuente.

Ulteriori elementi di criticità si pongono con riferimento all'articolo 5 che reca alcune semplificazioni in termini di minori controlli per coloro che presentano la dichiarazione precompilata, senza modifiche.

Il comma 1 esclude infatti il controllo formale a carico del contribuente per i dati forniti dai sostituti d'imposta e per gli oneri detraibili comunicati dai soggetti terzi all'Agenzia delle entrate soltanto qualora la dichiarazione precompilata sia presentata dal contribuente, direttamente o tramite il proprio sostituto d'imposta (in tale ipotesi non si applica, altresì, il controllo preventivo dell'Agenzia delle entrate ex articolo 1, comma 586, della legge n. 147 del 2013 sui rimborsi complessivamente superiori ai quattromila euro in presenza di richiesta di detrazioni per carichi di famiglia e/o eccedenze relative a precedente dichiarazione).

Qualora invece la dichiarazione precompilata sia presentata dal contribuente ad un CAF o a un professionista abilitato, il controllo formale si effettua nei riguardi del soggetto che appone il visto di conformità, anche con riferimento agli oneri indicati nella precompilata forniti all'Agenzia delle entrate da parte di soggetti terzi.

Al riguardo, esigenze di semplificazione, di uniformità di trattamento e di minimizzazione dei costi per i contribuenti impongono di estendere la disciplina prevista per la presentazione diretta o tramite sostituto anche ai casi



di presentazione della precompilata, senza modifiche, tramite CAF o professionista, lasciando in quest'ultima circostanza al contribuente la facoltà di richiedere o meno il rilascio del visto di conformità.

Ed invero, soltanto in tal modo viene lasciata al contribuente la più ampia libertà di scelta su quale "canale" utilizzare per presentare la dichiarazione precompilata senza modifiche.

Qualunque sia il "canale" prescelto, il contribuente sarebbe infatti sempre esonerato dai predetti controlli formale e preventivo, il che troverebbe giustificazione nella circostanza che, indipendentemente dal "canale" utilizzato, il contribuente ha deciso di non apportare alcuna modifica alla dichiarazione precompilata dall'Agenzia delle entrate, limitandosi semplicemente ad accettarla.

Al fine peraltro di non "far pagare" al contribuente tale libertà di scelta, la disciplina dovrebbe altresì prevedere la mera facoltà del rilascio del visto di conformità sulla dichiarazione precompilata, senza modifiche, presentata tramite CAF o professionista.

Il che oltre a garantire, come sopra rilevato, una uniformità di trattamento, assicura anche la minimizzazione dei costi per i contribuenti che non vedrebbero a tal punto addebitarsi il costo del visto di conformità qualora decidessero di avvalersi di CAF o professionisti per la trasmissione telematica della dichiarazione precompilata, senza modifiche.

Eventualità quest'ultima tutt'altro che remota, sol che si pensi ai lavoratori dipendenti o assimilati senza sostituto all'atto della presentazione della dichiarazione o con sostituto che non presti assistenza fiscale, nonché ai pensionati, per i quali non sempre sarà agevole presentare direttamente la dichiarazione, prevedendo il decreto che il modello precompilato "viaggi" (tanto per il recapito al contribuente quanto per l'invio all'Agenzia delle entrate) in via esclusivamente telematica.



Per quanto concerne la tempistica prevista per l'invio dei dati necessari all'elaborazione della dichiarazione precompilata, si ritiene troppo "stringente" la data del 7 marzo, quale termine per la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate delle certificazioni da parte dei sostituti d'imposta.

È pur vero che la legge fissa al 28 febbraio la data entro cui dette certificazioni devono essere consegnate al sostituto, ma si tratta di termine meramente ordinatorio, il cui mancato rispetto non determina alcuna conseguenza sanzionatoria in capo al sostituto.

Considerato che il decreto introduce una specifica disciplina sanzionatoria per l'omessa, tardiva o errata certificazione (cento euro, per ciascuna certificazione, senza applicazione degli istituti previsti in caso di concorso di violazioni o di violazioni continuate), si ritiene opportuno fissare il predetto termine al 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti.

Al fine di non gravare i sostituti di adempimenti che non avrebbero alcuna utilità ai fini della precompilazione della dichiarazione, sarebbe inoltre necessario limitare l'obbligo di invio telematico all'Agenzia delle sole certificazioni riferite a soggetti ammessi all'utilizzo della dichiarazione precompilata, ossia lavoratori dipendenti e assimilati e pensionati (e non anche, solo per fare un esempio, di quelle riferite a lavoratori autonomi abituali, ossia a soggetti titolari di partita IVA).

Sempre nell'ottica della semplificazione, la previsione dell'obbligo in esame dovrebbe essere accompagnata dall'abrogazione dell'obbligo di presentazione del modello 770 (dichiarazione annuale del sostituto) con riferimento a tutti i dati già confluiti nella comunicazione da effettuarsi ai fini dell'elaborazione della dichiarazione precompilata, risolvendosi, in tal caso, la presentazione della dichiarazione in una mera duplicazione di dati già conosciuti dall'Agenzia delle entrate.



3. Modifica compensi (articolo 7)

L'articolo 7 dispone la rimodulazione dei compensi ai CAF e ai professionisti che prestano assistenza fiscale per tener conto del diverso livello di responsabilità assunto, da attuarsi, entro il 30 novembre 2014, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, senza incremento di oneri per il bilancio dello Stato e per i contribuenti.

Al riguardo, si auspica in primo luogo che tale decreto ministeriale possa essere emanato previa attivazione di un tavolo tecnico tra amministrazione finanziaria e rappresentanti dei soggetti interessati (CAF e professionisti), al fine di valutare con attenzione le modalità e i criteri con cui operare detta rimodulazione dei compensi.

In termini più generali, in questa sede il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili sente il dovere di segnalare a codesta onorevole Commissione parlamentare l'esigenza di inquadrare nel modo corretto il fondamentale ruolo che i commercialisti oggi rivestono nell'attuazione del rapporto d'imposta tra Fisco e contribuenti, nonché, più in generale, nell'ambito di un sistema basato su una fiscalità di massa, come il nostro.

Al riguardo, occorre fare una scelta di fondo che riconosca, una volta per tutte, l'importanza di detto ruolo.

Se, come sembra emergere anche dal decreto in esame, il ruolo del professionista è quello di soggetto incaricato di adempimenti e controlli che dovrebbero essere a carico dell'Amministrazione finanziaria, ne consegue che allo stesso gli deve essere riconosciuto uno *status* che contempra la possibilità di un dialogo più stretto con l'Amministrazione finanziaria, una maggiore elasticità sugli errori eventualmente compiuti in buona fede e, aspetto tutt'altro che secondario sul quale il decreto dovrà intervenire, un compenso adeguato alla mole di lavoro svolto e alle responsabilità assunte.



4. Semplificazioni in materia di addizionali comunali e regionali all'Irpef (articolo 8)

L'articolo 8 semplifica e uniforma le disposizioni in materia di addizionale regionale e di addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Per semplificare l'attività di predisposizione della dichiarazione dei redditi e le attività dei sostituti d'imposta, dei CAF e dei professionisti abilitati si prevede l'individuazione di modalità uniformi di comunicazione telematica – mediante inserimento nell'apposita sezione del portale del federalismo fiscale – da parte dei Comuni dei dati delle delibere e delle condizioni che danno diritto alle esenzioni. Tali modalità sono definite con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, da emanarsi entro 30 giorni dall'entrata in vigore del decreto in esame.

Al riguardo, si segnala che analoghe esigenze di semplificazione sussistono con riferimento agli adempimenti relativi ai tributi comunali di più recente introduzione (IMU, TASI e TARES).

Sono note le grandi difficoltà che contribuenti e professionisti devono affrontare per l'analisi delle delibere dei comuni che consenta di intercettare compiutamente e correttamente le variegate tipologie di casistiche in esse previste e, ancora oggi, assolutamente non codificate.

Ora, allo scopo di consentire l'acquisizione in forma automatizzata dei dati relativi a tali delibere si propone di estendere anche ai predetti tributi locali l'individuazione di modalità uniformi di comunicazione telematica da parte dei Comuni di tali dati e delle condizioni che danno diritto alle esenzioni.

Tanto, al fine di consentire ai contribuenti e alle *software house* il prelievo in formato *file* dei dati utili per la predisposizione della dichiarazione dei redditi.

5. Spese di vitto e alloggio dei professionisti (articolo 10)



Il vigente testo del quinto comma dell'art. 54 del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concernente la determinazione del reddito di lavoro autonomo ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (così come integrato dall'art. 36, comma 29, lettera a), n. 2), del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248) stabilisce che le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande *“sono integralmente deducibili se sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate nella fattura”*.

La disposizione è stata interpretata dall'Agenzia delle entrate nel senso che le spese di vitto e alloggio sostenute direttamente dal committente per lo svolgimento di un incarico assegnato ad un professionista costituiscono compensi in natura che rilevano, quali componenti positivi, nella determinazione del reddito di lavoro autonomo del professionista.

Tale interpretazione ha comportato la necessità che il committente comunichi al professionista l'ammontare delle spese sostenute per suo conto, in modo da consentire a quest'ultimo di includere tale ammontare tra i propri compensi professionali da addebitare in fattura alla controparte contrattuale.

La disciplina, pur chiarendo che le anzidette spese “prepagate” dal committente non sono sottoposte al limite di deducibilità previsto in generale dal comma 5 dell'art. 54 del TUIR per le spese di vitto e alloggio sostenute dal professionista (non oltre il 75% delle stesse e, in ogni caso, non oltre il 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta), ha comunque sollevato consistenti dubbi in ordine alla sua coerenza sistematica.

Ed infatti, ciò che appare discutibile è proprio la presupposta qualificazione fiscale di compenso in natura delle spese direttamente sostenute dal committente per conto del professionista.

Per i motivi sopra evidenziati, risulta dunque quanto mai apprezzabile la proposta contenuta nell'articolo 10 del decreto che, nell'ottica della



semplificazione delle procedure e della riduzione dei costi di gestione di imprese e professionisti, riconosce espressamente che *“le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista”*.

Al fine di rendere maggiormente esaustivo il contenuto della norma, si propone tuttavia di chiarire espressamente che la predetta disciplina si riferisce a tutte le spese (accanto alle spese di vitto e alloggio potrebbero infatti essere anticipate dal committente anche, ad esempio, le spese di viaggio) sostenute direttamente dal committente per conto del professionista.

Si propone altresì di anticipare la decorrenza della nuova disciplina al periodo d'imposta 2014, prevedendo nel contempo una specifica esimente dalle sanzioni per le violazioni della norma in commento eventualmente commesse negli anni precedenti. L'esimente trova invero giustificazione nella circostanza che dette violazioni non hanno arrecato alcun danno all'erario, risolvendosi soltanto nel mancato rispetto della complessa procedura amministrativo-contabile in via di abrogazione.

Esigenze di coerenza sistematica rendono infine auspicabile una modifica della disciplina in materia di reddito di impresa (articolo 109 del T.u.i.r.) che assicuri l'integrale deducibilità delle spese in oggetto in capo al committente, al pari di quelle sostenute per le trasferte fuori dal territorio comunale di dipendenti e collaboratori.

6. Società tra professionisti (articolo 11)

L'articolo 11 del decreto individua il regime fiscale delle società tra professionisti (stp) costituite ai sensi della legge n. 183 del 2011, specificando che ad esse si applica, indipendentemente dalla forma giuridica adottata, il regime fiscale delle associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, e che tale



regime si applica anche ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

La normativa proposta risolve i dubbi interpretativi sulla qualificazione fiscale del reddito delle s.t.p., alimentati, ancor più, dall'Agenzia delle entrate che, chiamata ad esprimersi sulla materia da una istanza di interpello, ha recentemente sostenuto che, sulla base dell'attuale normativa, le società in questione producono reddito d'impresa (prot. 954/64127/2014).

Considerata la divergenza tra i criteri di determinazione dei redditi di lavoro autonomo e di impresa, assume una certa rilevanza comprendere se la norma in questione possa avere natura interpretativa, applicandosi quindi anche per il 2013 ovvero se abbia natura innovativa.

La questione, stando ai dati Unioncamere elaborati per l'Istituto di ricerca dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (IRDCEC) al 18 giugno 2014 riguarda 193 società iscritte nel registro delle imprese.

Di queste 109 (il 56,5%) sono società di capitali, 5 sono società cooperative (il 2,6%), 13 (6,7%) hanno la forma di società semplici e 65 (33,7%) sono società di persone.

Occorre subito sottolineare che, in linea generale, ai sensi dell'art. 1 della L. 212/2000, l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica. Circostanza che non ricorre nel caso di specie (almeno nella versione attuale del provvedimento).

È peraltro vero che dal punto di vista letterale l'utilizzo della locuzione "*si applica*" indurrebbe ad attribuire alla norma in questione valenza interpretativa, soluzione rafforzata anche dalla relazione allo schema di decreto legislativo che testualmente afferma che la norma "*chiarisce*" che trovano applicazione le norme sulle associazioni professionali.

Ad analoghe conclusioni induceva la relazione al disegno di legge presentato lo scorso anno ove si affermava che "*a fronte delle incertezze derivanti sul piano fiscale*



da questo assetto normativo, il comma 4 attribuisce alle società tra professionisti regolamentate nel sistema ordinistico il medesimo trattamento fiscale delle associazioni tra professionisti esistenti, in termini di natura del reddito di lavoro autonomo prodotto e di attribuzione per trasparenza ai soci”.

La disposizione potrebbe quindi essere considerata meramente esplicitiva di norma implicita preesistente, per utilizzare le parole della Cassazione (Cass. 4685/2012) con riferimento alle condizioni di obiettiva incertezza.

Si auspica, inoltre, che l’approvazione del decreto possa costituire l’occasione per introdurre una disciplina che non penalizzi fiscalmente la costituzione di società tra professionisti attraverso il conferimento del preesistente studio individuale o associato nella società.

A tal fine, è necessario introdurre un regime di neutralità fiscale dell’operazione in analogia a quanto previsto dall’articolo 176 del TUIR per i conferimenti di azienda in società. In mancanza di tale disciplina, in tali casi potrebbe ritenersi infatti applicabile la disciplina di cui all’articolo 9 del TUIR che equipara il conferimento di beni alla loro cessione a titolo oneroso, con conseguente realizzo dei plusvalori latenti dei beni dello studio, sulla base del valore normale degli stessi.

Il regime di neutralità fiscale assicura invece la sterilizzazione della tassazione di detti plusvalori latenti e il trasferimento dei beni alla società tra professionisti in base al principio di continuità dei valori fiscalmente riconosciuti degli stessi.

Tale regime trova giustificazione nella circostanza che, al pari del conferimento di azienda, anche per il conferimento dello studio, l’operazione si risolve, in ultima analisi, nel trasferimento di un complesso di beni organizzato destinato ad una determinata attività (nella specie, di lavoro autonomo) ad un soggetto societario che provvede, sotto altra veste giuridica e senza soluzione di continuità, a destinare detto complesso di beni organizzato all’esercizio della medesima attività.



Si propone, dunque, di estendere il regime fiscale di cui all'articolo 176 del TUIR anche ai conferimenti di studi individuali o associati in società tra professionisti.

7. Esecuzione dei rimborsi IVA (articolo 14)

L'articolo 14 riscrive pressoché integralmente la disciplina in materia di rimborsi Iva.

Con la norma proposta si intende far fronte alla procedura d'infrazione 2013/4080, secondo la quale sono contestati all'Italia tempi troppo lunghi per i rimborsi annuali Iva e per le condizioni, troppo severe, per l'esenzione dall'obbligo di prestare una garanzia al fine di beneficiare del periodo ridotto di rimborso dell'Iva.

Innanzitutto, viene innalzata da 10 milioni di lire (5.165 euro) a 15.000 euro la soglia dei rimborsi eseguibili senza alcun adempimento. Si subordinano i rimborsi di soglia superiore a 15.000 euro ad una dichiarazione/istanza, al visto di conformità e ad un'autocertificazione sulle consistenze patrimoniali del soggetto richiedente.

Sono infine specificate le ipotesi nelle quali al contribuente è richiesta la prestazione di idonea garanzia, che comunque sostituisce il visto di conformità.

Al riguardo, si ritiene, in termini generali, che la nuova disciplina possa essere accolta positivamente, al netto di alcune perplessità sul nuovo obbligo di presentazione, per i rimborsi sopra i 15.000 euro, dell'autocertificazione sulle consistenze patrimoniali del soggetto richiedente.

Per quanto concerne i rimborsi di ammontare superiore a 15,000 euro richiesti all'atto della cessazione dell'attività, il nuovo comma 4 prevede l'obbligo di previa prestazione di garanzia.

Considerate le difficoltà che molto spesso si incontrano per l'ottenimento di garanzie allorquando l'attività sia cessata, che potrebbero comportare la definitiva perdita del credito Iva laddove detta garanzia non sia stata prestata,



si propone di introdurre una disposizione che stabilisca che, in caso di mancata presentazione della garanzia, il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della cessazione dell'attività, previa verifica della sua spettanza, sia comunque erogato una volta spirato il termine di decadenza dell'azione accertatrice. Non sembra che, sul punto, ci possano essere obiezioni sotto il profilo della tutela degli interessi dell'erario.

Un ulteriore intervento che si auspica possa trovare accoglimento nel decreto in esame riguarda la restituzione dei costi sostenuti dal contribuente per ottenere le garanzie richieste dalla legge.

L'articolo 8, comma 4, dello "Statuto dei diritti del contribuente" (legge n. 212 del 2000) prevede espressamente che lo Stato debba rimborsare il costo per il rilascio di fidejussioni richieste dall'Amministrazione finanziaria finalizzate ad ottenere la sospensione di un pagamento, una rateazione od un rimborso, laddove venga definitivamente accertato che il pagamento non era dovuto ovvero che il rimborso spettasse. La norma demanda al Ministero dell'economia il compito di emanare un regolamento attuativo per la sua applicazione.

I rimborsi di tali spese sono negati dall'Agenzia delle entrate sulla base del presupposto che tale disposizione abbia natura soltanto "programmatica".

Di diverso avviso la Corte di cassazione, la quale, con sentenza n. 19751 del 28 agosto 2013, ha precisato che il diritto al rimborso del costo delle fidejussioni sorge direttamente sulla base della legge, mentre il regolamento attuativo si sarebbe dovuto occupare soltanto degli aspetti organizzativi ed esecutivi per l'erogazione dei rimborsi.

Alla luce di tali considerazioni, sarebbe quindi opportuno che, nell'ambito dell'intervento normativo in oggetto, sia espressamente previsto anche la restituzione del costo della garanzia che il contribuente ha dovuto richiedere per ottenere il rimborso.

8. Razionalizzazione comunicazioni dell'esercizio di opzione (articolo 17)



L'articolo 17 del decreto intende unificare le modalità e i termini per comunicare l'esercizio dell'opzione per avvalersi di specifici regimi impositivi.

In particolare, la disciplina proposta stabilisce che per l'accesso:

- al regime della trasparenza fiscale;
- al regime del consolidato fiscale;
- al regime della *tonnage tax*;
- al regime che prevede la determinazione del valore della produzione netta IRAP per le società di persone e le imprese individuali secondo quanto previsto dall'art. 5 del decreto legislativo n. 446 del 1997;

i soggetti interessati devono comunicare la propria scelta con la dichiarazione presentata nel periodo di imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione.

Al riguardo, si osserva che il decreto lascia invece inalterata la disciplina attualmente prevista per il rinnovo delle opzioni per i regimi della trasparenza e del consolidato che devono essere esercitate "*con le stesse modalità*" previste per l'esercizio iniziale dell'opzione. Analoga disciplina è prevista per il rinnovo dell'opzione per il regime della *tonnage tax*.

Con riferimento alle modalità di esercizio dell'opzione per il rinnovo dei predetti regimi, si propone di introdurre disposizioni atte a riconoscere l'efficacia del rinnovo tacito dell'opzione, considerato che è proprio in tale momento che il contribuente può incorrere più facilmente in involontarie dimenticanze.

Il rinnovo tacito dell'opzione è, peraltro, già previsto per le società di persone e le imprese individuali che intendono continuare ad applicare il regime di determinazione della base imponibile IRAP secondo quanto previsto dall'art. 5 del decreto legislativo n. 446 del 1997.

L'approvazione del decreto potrebbe altresì costituire l'occasione per coordinare la normativa in materia con l'istituto della c.d. "*remissione in bonis*" di cui all'art. 2 del decreto-legge n. 16 del 2012. Attualmente, tale disposizione



prevede, infatti, che il contribuente in buona fede in possesso – alla data originaria di scadenza del termine normativamente fissato per l'esercizio dell'opzione – dei requisiti sostanziali di accesso ad un regime opzionale, il quale non abbia tempestivamente esercitato la preventiva opzione, può comunque usufruire del beneficio se:

- procede ad effettuare la comunicazione o eseguire l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;
- versa contestualmente l'importo pari alla misura minima della sanzione stabilita in euro 258,00.

In merito, si ritiene che potrebbe essere utile modificare l'istituto della remissione *in bonis* in modo da consentire di sanare la mancata opzione per uno dei regimi sopracitati mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa ex art. 2 comma 8-*bis* del D.P.R. n. 322 del 1998.

9. Razionalizzazione delle modalità di presentazione e dei termini di versamento nelle ipotesi di operazioni straordinarie poste in essere da società di persone (articolo 18)

L'articolo 18 reca alcune semplificazioni riguardanti le modalità di presentazione ed i termini di versamento relativi alle dichiarazioni dei redditi. In un'ottica di semplificazione degli adempimenti, l'approvazione del decreto potrebbe costituire l'occasione per recepire, ai fini delle imposte sui redditi, la disciplina della liquidazione ordinaria proposta dalla Commissione di studio presieduta dal prof. Gallo – istituita nel 2002 – in base alla quale il reddito relativo a ciascun periodo intermedio tra l'inizio e la fine della liquidazione è considerato *prima facie* definitivo, salvo determinare, previa opzione da parte del contribuente, un unico reddito di liquidazione, nei casi in cui la procedura si chiuda entro un periodo di tempo prefissato (tre o cinque esercizi,



rispettivamente per le società di persone e quelle di capitali) con la presentazione del bilancio finale di liquidazione.

Ciò permetterebbe di evitare le complessità attualmente derivanti dalla determinazione provvisoria delle imposte negli esercizi tra l'inizio e la fine della liquidazione, con i conseguenti obblighi di ricalco delle imposte così determinate, nel caso in cui la liquidazione non si chiuda nei predetti limiti temporali.

10. Comunicazione all'Agenzia delle entrate dei dati contenuti nelle lettere d'intento (articolo 20)

L'articolo 20 intende modificare la comunicazione all'Agenzia delle entrate dei dati delle lettere di intento disciplinata dall'articolo 1, comma 1, lettera c) del decreto-legge n. 746 del 1983.

In sostanza, per effetto delle modifiche proposte, viene posto in capo al c.d. "esportatore abituale" (soggetto che a determinate condizioni può porre in essere operazioni senza pagamento dell'IVA) l'obbligo di informare l'Agenzia delle entrate dei dati contenuti nella lettera d'intento da consegnare, ai fini dell'agevolazione predetta, al proprio fornitore.

L'Agenzia delle entrate dovrà rilasciare apposita ricevuta con l'indicazione dei dati contenuti nella lettera di intento trasmessa dall'esportatore abituale, che consegna al proprio fornitore o prestatore, ovvero in dogana, la lettera di intento trasmessa all'Agenzia delle entrate, assieme alla copia della ricevuta di presentazione della stessa. Il fornitore potrà effettuare l'operazione senza applicazione dell'imposta solo dopo aver ricevuto la lettera d'intento e la relativa ricevuta.

Il fornitore o prestatore di servizi dovrà dunque accertarsi di ricevere la dichiarazione, assieme alla ricevuta, di cui deve altresì riscontrare telematicamente l'avvenuto rilascio da parte dell'Agenzia delle entrate per non incorrere nella sanzione pecuniaria dal cento al duecento per cento dell'imposta.



Al riguardo, si ritiene che il riscontro da parte del fornitore dell'avvenuto rilascio della ricevuta comprovante l'invio all'Agenzia delle entrate della lettera d'intento debba comportare il minor aggravio possibile per il fornitore stesso.

Il sistema che, a tal fine, potrebbe ipotizzarsi è quello di una banca dati sulla falsariga del sistema "VIES", gestita dall'Agenzia delle entrate, che il fornitore potrebbe consultare prima di emettere le fatture senza IVA.

11. Comunicazione delle operazioni intercorse con Paesi *black list* (articolo 21)

L'articolo 21 del decreto cambia nuovamente le modalità e i termini per la presentazione delle comunicazioni relative alle operazioni con imprese localizzate in Stati a fiscalità privilegiata di cui all'art. 1 del decreto-legge n. 40 del 2010.

Le modifiche riguardano l'entità delle operazioni da comunicare e soprattutto la periodicità.

Per quanto riguarda il primo aspetto, la soglia di 500 euro (sotto la quale non vi è obbligo di comunicare le operazioni all'Agenzia delle entrate) viene portata a 10.000 euro.

In questo senso, la scelta del legislatore ha privilegiato il mero dato numerico rispetto al dato "qualitativo"; un'altra possibile semplificazione poteva infatti essere rappresentata dalla limitazione del monitoraggio alle prestazioni di servizi, escludendo quindi esportazioni, importazioni e operazioni intracomunitarie, al pari di quanto avviene per il c.d. "spesometro".

Al fine di non vanificare la portata semplificatrice della norma in esame, dovrebbe tuttavia essere espressamente previsto che le operazioni escluse dalla comunicazione in oggetto sono altresì escluse dalla comunicazione ai fini del c.d. "spesometro".

Avendo il decreto privilegiato il dato quantitativo, assume pertanto sempre più importanza l'individuazione di regole precise per stabilire se la soglia è riferita



ad ogni singola operazione oppure se debbano essere osservate altre regole, quali potrebbero ad esempio essere il cumulo su base annuale delle operazioni verso lo stesso cliente o fornitore o ancora il cumulo dei corrispettivi relativi alla medesima operazione (es. acconto e saldo).

La novità più rilevante riguarda la periodicità delle comunicazioni: viene, infatti, previsto che esse debbano essere inviate all’Agenzia delle entrate con cadenza annuale, con conseguente eliminazione dell’obbligo di presentare le comunicazioni mensili e trimestrali.

Nella sua attuale formulazione, il decreto stabilisce che entrambe le novità si applicano già alle operazioni poste in essere nell’anno solare in corso alla data di entrata in vigore del provvedimento stesso (anno solare che, salvo ritardi nell’iter di approvazione o modifiche in corso d’opera nella stesura delle disposizioni, dovrebbe essere il 2014).

Se questa formulazione della norma verrà confermata e se il decreto legislativo entrerà in vigore nel 2014, occorrerà quindi presentare entro le scadenze del 10 aprile o del 20 aprile 2015 la comunicazione “a consuntivo” relativa alle operazioni del 2014 stesso, e non vi sarà più l’obbligo di presentare le comunicazioni mensili o trimestrali del 2014.

Ciò solleva qualche dubbio in ordine alla circostanza se operazioni non comunicate per errore nei modelli dei primi mesi del 2014 possano essere segnalate senza sanzioni nella comunicazione polivalente presentata nell’aprile 2015. La risposta dovrebbe essere affermativa, in quanto la comunicazione annuale “assorbirebbe” anche le comunicazioni già presentate o che dovevano essere presentate.

Si propone pertanto una espressa disposizione in tal senso.

12. Richiesta di autorizzazione per effettuare operazioni intracomunitarie (articolo 22)



L'articolo 22 del decreto introduce una importante novità in tema di iscrizione al VIES, la banca dati che autorizza i soggetti passivi dell'IVA ad effettuare operazioni intracomunitarie.

L'attuale normativa dispone che l'iscrizione al VIES sia effettuata solo il trentunesimo giorno successivo alla presentazione dell'istanza.

Per ovviare a tale situazione, la nuova norma prevede l'immediata inclusione dei richiedenti nella banca dati VIES e la possibilità da parte dell'Agenzia delle entrate di effettuare controlli successivi che, in caso di esito negativo, determinano l'emanazione di un provvedimento di esclusione.

La novella è apprezzabile perché risponde alle conclusioni in materia della Corte di Giustizia UE che sul punto si è espressa nel senso che l'identificazione può essere prevista dalla normativa di uno Stato membro ma non può essere opposta da detto Stato come unico motivo per negare la non imponibilità della transazione intracomunitaria (sentenza 27 settembre 2012, causa C-587/10).

Va tuttavia evidenziato che, proprio in un'ottica di semplificazione, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate che dovrà essere emanato dovrebbe prevedere, al contrario di quanto avviene oggi, la presentazione dell'istanza di inclusione nel VIES in modalità telematica anche attraverso intermediari, dando in questo modo anche ai piccoli operatori la possibilità di ottenere rapidamente l'inclusione nella banca dati, senza dotarsi di proprie credenziali abilitative, ma avvalendosi del professionista di fiducia.

13. Semplificazione elenchi Intrastat servizi (articolo 23)

L'articolo 23 affida a un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane, da emanarsi entro novanta giorni dall'entrata in vigore della disposizione in esame, di concerto con il direttore dell'Agenzia delle entrate e d'intesa con l'Istituto Nazionale di Statistica, il compito di semplificare il contenuto degli elenchi riepilogativi relativi alle prestazioni di servizi cosiddette "generiche" (diverse da quelle oggetto di specifiche deroghe in tema di territorialità, di cui



agli articoli 7-*quater* e 7-*quinqües* del D.P.R. n. 633 del 1972) rese nei confronti di soggetti passivi Iva stabiliti in un altro Stato membro UE e quelle da questi ultimi ricevute.

Tale modifica ha lo scopo di ridurre il relativo contenuto alle sole informazioni concernenti:

- i numeri di identificazione Iva delle controparti;
- il valore totale delle transazioni suddette;
- il codice identificativo del tipo di prestazione resa o ricevuta;
- il Paese di pagamento.

Il decreto propone l'abrogazione dell'obbligo di fornire le informazioni aggiuntive attualmente previste, non essendo le stesse utilizzabili per alimentare la banca dati delle partite Iva comunitarie (sistema VIES).

Pur apprezzando l'intento di semplificare l'adempimento, si ritiene tuttavia che lo stesso risulta ancora troppo gravoso rispetto agli *standards* degli altri Stati membri dell'Unione europea. Francia e Inghilterra, ad esempio, si limitano a richiedere, ai fini che qui interessano, soltanto il numero di identificazione Iva delle controparti e il valore totale delle transazioni suddette effettuate nel periodo di riferimento.

Si propone dunque di adeguare la normativa interna ai predetti *standards* comunitari.

Si segnala infine che la normativa comunitaria non prevede l'obbligo di presentare gli elenchi riepilogativi delle prestazioni di servizi acquisite dai soggetti stabiliti in Italia, per cui se ne propone l'abrogazione.

14. Sanzioni per omissione o inesattezza dati statistici degli elenchi Intrastat (articolo 25)

L'articolo 25 intende modificare, rimodulandole, le sanzioni comminate per omissione o inesattezza dei dati statistici degli elenchi Intrastat.



Al riguardo, si propone di prevedere la non irrogazione delle sanzioni nel caso in cui il contribuente, su richiesta degli uffici abilitati a ricevere gli elenchi, fornisca i dati statistici omessi o inesatti, in modo speculare a quanto già avviene ai fini dei dati fiscali.

15. Spese di rappresentanza - adeguamento valore di riferimento omaggi a disciplina imposte sui redditi (articolo 30)

L'articolo 30 interviene sul regime Iva degli omaggi di modesto valore unitario, al fine di uniformare la disciplina Iva con quanto previsto a fini delle imposte sui redditi (articolo 108 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, TUIR, di cui al D.P.R. n. 917 del 1986) e dunque rendere detraibili anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto gli omaggi di costo unitario non superiore a 50 euro, in luogo della precedente soglia di 25,82 euro (cinquantamila lire).

Al riguardo, occorre tuttavia segnalare che la vigente disciplina dell'Iva in materia di spese di rappresentanza di cui alla lettera *h*) dell'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633 del 1972 non risulta, pur con le proposte modifiche, conforme alla normativa comunitaria.

Alla luce di tale considerazione, è auspicabile dunque che l'attuazione della delega possa costituire l'occasione per procedere all'abrogazione di detta ipotesi di indetraibilità oggettiva, sottoponendo anche la detraibilità dell'Iva assolta sulle spese di rappresentanza alla regola generale dell'inerenza, come disciplinata dall'art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Analoghe esigenze di adeguamento alla disciplina comunitaria si pongono peraltro anche per le prestazioni di trasporto di persone che non formino oggetto dell'attività propria dell'impresa, per le quali la lettera *e*) dell'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633 del 1972 ancora oggi prevede l'indetraibilità oggettiva della relativa imposta.

Passando all'esame della normativa nazionale in materia di cessioni gratuite di beni di costo unitario non superiore, attualmente, a 25,82 euro (la norma



proposta con il decreto eleva, come già detto, quest'ultima soglia a 50 euro), anch'essa presenta profili di incompatibilità comunitaria che potrebbero essere eliminati in sede di attuazione della delega.

Al riguardo, la normativa comunitaria, a differenza di quella nazionale, non opera alcuna distinzione in ragione della qualificazione dei beni rispetto all'attività dell'impresa.

La norma interna accorda infatti la non imponibilità "a valle" soltanto alle cessioni gratuite di beni di modesto importo che non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa, mentre la cessione gratuita di beni che formano oggetto di detta attività sono imponibili quale che sia il loro importo.

Tale discriminazione appare in contrasto con la disposizione, precisa e incondizionata e quindi direttamente applicabile negli ordinamenti nazionali, dell'art. 16, secondo comma, della direttiva Iva, che detassa qualunque bene prelevato dall'impresa per effettuare regali di scarso valore ad uso dell'impresa stessa.

16. Rettifica Iva crediti non riscossi (articolo 31)

Con riferimento alle procedure concorsuali, si propone invece l'introduzione della possibilità di recuperare l'IVA non pagata dal cliente all'apertura della procedura concorsuale (invece che alla chiusura della stessa come attualmente previsto dall'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972) ovvero, in alternativa, la previsione della prededucibilità del credito IVA in sede concorsuale.

17. Comunicazione dei dati all'Anagrafe tributaria da parte degli operatori finanziari

Oltre alle proposte innanzi formulate, un ulteriore intervento di semplificazione si ritiene opportuno con riferimento alla comunicazione dei dati all'Anagrafe tributaria da parte degli operatori finanziari.

Per quanto concerne i termini di tali comunicazioni, è previsto che le comunicazioni relative a ciascun mese sono effettuate entro il mese successivo.



È evidente come la periodicità mensile comporti gravi difficoltà e notevoli costi per la regolare e tempestiva effettuazione dell'adempimento, senza particolari vantaggi sul versante dell'attività di controllo da parte dell'Agenzia delle entrate.

L'incisività dello strumento delle indagini finanziarie nella lotta all'evasione fiscale non sembra infatti possa trarre vantaggi da tale stringente tempistica, essendo tali indagini avviate, il più delle volte, a distanza di qualche anno rispetto alla presentazione della dichiarazione (che peraltro è presentata a distanza di nove mesi dalla chiusura del periodo d'imposta).

Si ritiene pertanto auspicabile una modifica della periodicità dell'invio delle comunicazioni in oggetto, che da mensile potrebbe divenire annuale, quanto meno per gli operatori che non svolgono attività finanziaria nei confronti del pubblico (si pensi, in via esemplificativa, alle *holding* di partecipazione o "casseforti" di famiglia).