

SENATO DELLA REPUBBLICA - VI COMMISSIONE FINANZE E TESORO

Audizione del Professor Maurizio Leo

Analisi del decreto-legge n.119 del 2018 di accompagnamento alla legge di Bilancio 2019.

Roma, 31 ottobre 2018, h. 16.00 Senato della Repubblica
Aula della VI Commissione Finanze

Signor Presidente, Onorevoli Senatori,

ringrazio per questa occasione, che mi offre l'opportunità di esprimere valutazioni sul contenuto del decreto-legge n. 119 del 2018 che, dopo un faticoso percorso politico, apre la stagione della "pacificazione fiscale"; una strategia annunciata in campagna elettorale e ribadita nel c.d. "contratto di governo". Il provvedimento è completato anche da altre importanti disposizioni che semplificano gli adempimenti connessi all'entrata in vigore dal 2019 della fatturazione elettronica generalizzata e introducono l'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi.

La pace fiscale

Qualche numero ci aiuta a comprendere il perché delle misure di "pacificazione fiscale" previste dal provvedimento in commento: il valore dei crediti erariali non ancora riscossi è, ad oggi, di 871 miliardi di euro e il numero delle liti pendenti è pari a 462.000 circa. La Corte di Cassazione, l'ultimo giudice tributario, è intasata da contenziosi fiscali: si stima che la metà delle liti "civili" abbia natura tributaria e che questa percentuale sia destinata ad incrementarsi fino ai due terzi nel prossimo futuro. Insomma, l'ordinamento italiano ha non pochi problemi sia sul versante dell'efficacia della riscossione, che su quello, altrettanto rilevante, dell'efficienza della giustizia tributaria. L'obiettivo perseguito nel decreto-legge è, allora, quello di normalizzare le relazioni, troppo spesso conflittuali, tra cittadini ed Erario, creando così le precondizioni per costruire in futuro un migliore rapporto Fisco-contribuente, che passi, tra l'altro, per una seria riforma complessiva dell'attuale sistema fiscale.

Il provvedimento dà attuazione, dunque, alla c.d. "pace fiscale", individuando un articolato set di regole utili per il contribuente che intenda regolarizzare la propria posizione sia nella fase procedimentale che in quella contenziosa. In effetti, un pregio del decreto è quello di rappresentare un tentativo di intervento "organico", che prende in considerazione tutte le varie fasi del "rapporto tributario" e, in corrispondenza di ciascuna, individua specifiche regole di definizione. In questo senso, si tratta di un passo in avanti rispetto a quanto fatto nella precedente legislatura, nella quale gli interventi realizzati erano stati spesso parziali, perché limitati ad alcune specifiche situazioni. Si pensi alla rottamazione dei ruoli, non accompagnata da analoghi interventi riguardanti altre fasi del rapporto tra Fisco e contribuenti; circostanza, questa, che ha determinato la necessità di dar corso alla rottamazione delle liti pendenti. L'ampliamento delle ipotesi di regolarizzazione risponde a ragioni di equità e non discriminazione, perché viene incontro alle esigenze di contribuenti nei confronti dei quali la pretesa tributaria è molto meno definita e certa rispetto a quella che il Fisco vanta nei confronti di chi ha già ricevuto una cartella.

Ciò detto, il minimo comune denominatore delle varie ipotesi di sanatoria è quello di prevedere il versamento integrale delle maggiori imposte e la non applicazione delle relative sanzioni (e interessi). La scelta di disapplicare le sanzioni non è nuova e, anzi, trae origine evidentemente da quanto già fatto in passato, in tema di rottamazione delle cartelle, seppure, come detto, in un quadro meno organico. La pace fiscale, in ogni caso, si articola in diversi procedimenti, distinti a seconda della specifica fase extra-processuale o endo-processuale in cui ci si trova.

Ma andiamo con ordine.

Un primo tassello è rappresentato dalla possibilità (**articoli 1 e 2**) di definire i processi verbali di constatazione e gli avvisi di accertamento. In questo caso, il meccanismo prescelto è quello del "prendere o lasciare". In sostanza, è possibile accedere alla sanatoria "solo" accettando il *quantum* (contestato o accertato) in termini di imposte, ma ottenendo, in cambio, la disapplicazione delle sanzioni. La scelta fatta appare, però, non pienamente condivisibile. Probabilmente sarebbe stato preferibile immaginare un meccanismo più razionale, con doppia opzione: prestare acquiescenza

alla pretesa erariale senza applicazione delle sanzioni ovvero, nel caso di raggiungimento di un accordo con l'Ufficio nell'ambito del (codificato) istituto dell'accertamento con adesione, pagare le imposte "giuste" (quelle definite in contraddittorio con l'Agenzia delle entrate, appunto) disapplicando le sanzioni.

In effetti, non poche perplessità suscita la specifica disposizione contenuta nella procedura di definizione degli accertamenti, che prevede la possibilità di disapplicare le sanzioni unicamente in relazione ad atti di accertamento con adesione perfezionati entro la data di entrata in vigore del decreto stesso. Per come è oggi formulata, tale disposizione si applica in un numero talmente limitato di casi, da risultare irrilevante e, per certi versi, discriminatoria a favore dei (pochissimi) beneficiari (i fortunati che abbiano sottoscritto l'adesione entro il 24 ottobre 2018, ma non abbiano pagato entro la stessa data almeno la prima rata per il perfezionamento dell'adesione stessa, da corrispondere entro 20 giorni dalla firma). Meglio sarebbe trattare tutti i contribuenti allo stesso modo, sia quelli che hanno avuto la fortuna (è proprio il caso di dirlo!) di sottoscrivere un atto di adesione il giorno prima dell'entrata in vigore del decreto sia quelli che non hanno avuto analoga sorte. Più logico, in effetti, sarebbe estendere la disapplicazione delle sanzioni a tutti gli atti di adesione sottoscritti in futuro in relazione ai contenuti di PVC, inviti al contraddittorio, avvisi di accertamento e rettifica già notificati alla data di entrata in vigore del decreto. Verrebbero in tal modo superate le difficoltà insite nel vincolo, attualmente previsto, di dover accettare, nell'*an* e nel *quantum*, tutti i rilievi contenuti in atti di accertamento o PVC già notificati, che potrebbe rendere, nella maggior parte dei casi, poco conveniente l'attivazione dell'istituto, soprattutto in presenza di rilievi solo in parte fondati o per i quali le ragioni erariali sono tutt'altro che scontate. Inoltre va previsto un più ampio termine (almeno 60 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto-legge) per la definizione degli avvisi di accertamento e degli inviti al contraddittorio. Secondo l'attuale formulazione, entro il 23 novembre 2018, per godere delle riduzioni previste, i contribuenti dovrebbero procedere al versamento delle imposte indicate negli atti citati.

Si ritiene, altresì, opportuna l'abrogazione del comma 9, dell'art. 1, laddove si prevede la proroga di due anni dei termini di decadenza per l'accertamento dei periodi d'imposta fino al 2015 compreso. Ciò in quanto detta disposizione costituisce una ingiustificata e generalizzata penalizzazione per i contribuenti, in assenza di una specifica necessità di sistema. Diversamente, potrebbe intervenire con una disposizione specifica che preveda una inibizione ad emettere avvisi di accertamento fino a maggio 2019 in relazione ai processi verbali di constatazione definibili per poi prorogare i termini di emissione, con riferimento all'annualità in scadenza, quantomeno fino a settembre 2019. Coerentemente occorre considerare inefficaci gli atti già emessi in relazione ai predetti processi verbali di constatazione.

Un'ulteriore e rilevante mancanza dell'attuale impostazione del provvedimento riguarda, poi, l'esclusione dall'ambito applicativo della pace fiscale degli omessi versamenti, come quelli oggetto di avvisi bonari, che andrebbero sanati attraverso il versamento delle sole imposte. È evidente, in questo caso, il contro-senso di applicare un beneficio così rilevante (l'eliminazione delle sanzioni) pressoché a tutti i contribuenti, tranne che a quelli forse più meritevoli: coloro che, entro la data di entrata in vigore del decreto fiscale, hanno dichiarato tutto all'Erario, ma non hanno proceduto ai correlati versamenti, magari per difficoltà finanziarie. Oltre a essere un assurdo sul piano tecnico-giuridico, si tratta di una evidente ingiustizia.

Infine, altre apprezzabili integrazioni potrebbero riguardare l'estensione della sanatoria, tramite il versamento di una somma *a forfait*, anche a:

1. violazioni di carattere meramente formale - si tratterebbe di un intervento di completamento per allargare la facoltà di pacificazione anche a irregolarità minori, che

comunque hanno generato confusione e litigiosità; si pensi alle sanzioni per violazione di obblighi di segnalazione in dichiarazione (ad esempio, quella che - in relazione alle società di comodo - sanziona l'omessa segnalazione della mancata presentazione dell'istanza di interpello probatorio o della risposta negativa alla predetta istanza, o la mancata segnalazione di minusvalenze di ammontare superiore a 5 milioni di euro derivanti dalla cessione di partecipazioni costituenti immobilizzazioni finanziarie e minusvalenze di importo superiore a 50 mila euro derivanti da operazioni su azioni o altri titoli negoziati in mercati regolamentati);

2. atti di irrogazione di sanzioni di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, notificati entro la data di entrata in vigore del provvedimento in commento, non impugnati o ancora impugnabili alla data di entrata in vigore del provvedimento stesso;
3. atti di contestazione di sole sanzioni di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, notificati entro la data di entrata in vigore del Decreto.

La pace fiscale riguarda (**articolo 3**) anche chi intende definire i carichi affidati all'agente della riscossione, grazie all'ennesima (per esattezza la terza) edizione della c.d. rottamazione delle cartelle. In particolare, sarà possibile sanare tutti i ruoli trasmessi dal 2000 al 2017, con la conseguenza che rientreranno nel perimetro della definizione agevolata anche i "carichi" affidati nell'ultima parte dello scorso anno, con una estensione di soli tre mesi del periodo preso in considerazione rispetto alla precedente edizione di definizione agevolata (la quale si applicava ai ruoli affidati fino al 30 settembre 2017). Sarebbe opportuno riflettere sulla possibilità di estendere la rottamazione anche ai carichi affidati nel corso del 2018, fino alla entrata in vigore del decreto-legge, analogamente a quanto avvenuto con la rottamazione-*bis*. D'altro canto, se la logica di fondo del provvedimento è quella di "fermare il tempo" alla data di entrata in vigore del decreto, consentendo di "pacificare" tutto quanto successo fino a tale data, in vista di una nuova e migliore ripartenza nei rapporti Fisco-contribuente, non è ragionevole escludere i ruoli affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio al 24 ottobre 2018. L'aver limitato la rottamazione-*ter* ai ruoli fino al 2017 esclude situazioni non necessariamente "recuperabili" dall'istituto della rottamazione delle liti (vedi *infra*), ad esempio quando non si tratti di sottostanti controversie pendenti.

Inoltre, si potrebbe osare di più, prevedendo forme di rottamazione più spinta per persone fisiche in difficoltà, che abbiano puntualmente dichiarato quanto dovuto, senza riuscite ad onorare i propri debiti a causa di una comprovabile difficoltà finanziaria. Per selezionare i contribuenti meritevoli si potrebbe utilizzare l'ISEE e l'agevolazione potrebbe essere costituita da una significativa riduzione delle imposte dovute, oltre all'annullamento di sanzioni e interessi. L'intervento, assolutamente giustificato in termini di meritevolezza, non avrebbe particolari effetti di perdita di gettito, atteso che si tratta di contribuenti nei confronti dei quali le azioni esecutive sono destinate a probabile insuccesso. Inoltre, andrebbe immaginata anche una coerente e organica riscrittura delle regole che governano la transazione fiscale, in modo tale da salvaguardare il più possibile le realtà produttive e i livelli occupazionali. In questo senso, andrebbe tenuta, nella dovuta considerazione, la reale capacità delle imprese in crisi di far fronte ai debiti tributari compatibilmente con la continuità operativa.

Ciò detto, a rendere più appetibile la rottamazione-*ter* rispetto alle edizioni precedenti concorre, oltre alla previsione di interessi più bassi in caso di rateazione del dovuto, la tempistica massima di pagamento molto più ampia: si prevede, infatti, un orizzonte quinquennale per il versamento, con due rate annuali, per un massimo di dieci (con scadenza 31 luglio e 30 novembre di ciascun anno). Ci si sarebbe aspettati, per rendere ancor più efficace ed equo l'istituto nonché per rispettare appieno le ambizioni di pacificazione dei rapporti Fisco-contribuente, l'introduzione di una

generalizzata facoltà di utilizzo in compensazione, senza limiti, di eventuali crediti erariali vantati dal contribuente, per il pagamento delle rate dovute.

Inoltre, la rottamazione-*ter* va coordinata con le precedenti due versioni. Per i soggetti che non hanno mai aderito alle precedenti edizioni o che sono decaduti dalla prima non sembrano emergere particolari problematiche per l'ammissione alla nuova sanatoria. Diversamente, per i debitori che hanno presentato istanza di rottamazione-*bis*, la situazione presenta maggiori complicazioni, dovendosi tenere conto di una serie di variabili. In questo senso sarà decisivo, per il buon esito dell'operazione, che l'Agenzia delle entrate riscossione fornisca, per tempo, i necessari chiarimenti.

In tema di rottamazione merita attenzione anche la possibilità, introdotta dall'**articolo 4**, di stralciare i debiti di importo residuo fino a 1.000 euro affidati all'agente della riscossione dal 2000 al 2010. Il limite di 1.000 euro è riferito all'importo nominale del singolo ruolo, senza tener conto, quindi, dall'ammontare complessivo dei debiti fiscali facenti capo allo stesso contribuente, che potrebbe essere superiore a tale soglia. La disposizione consente di stralciare dal bilancio crediti incagliati difficilmente recuperabili da parte dell'Erario (ad esempio, perché riferiti a debitori falliti o nullatenenti), che - secondo la relazione tecnica - sono pari al 3,5% delle somme potenzialmente interessate dalla definizione agevolata. In tal senso, la misura risponde a una logica costi-benefici: la prosecuzione delle attività di riscossione di crediti di modesto valore, per i quali le attività di recupero sono iniziate da tempo (dagli 8 ai 18 anni), risulta poco giustificabile in termini di economicità, in quanto il costo di gestione e monitoraggio di ruoli di grande anzianità e modesto valore residuo eccede l'entità degli incassi attesi. Il "saldo e stralcio" dei mini-crediti incagliati da tempo è sorretta, quindi, da ragionevoli obiettivi di pulizia contabile, più che da finalità "pacificatorie".

Il provvedimento in commento reintroduce anche la definizione agevolata delle liti pendenti (**articolo 6**), con l'obiettivo, secondo la relazione tecnica, di recuperare circa 500 milioni di euro. La precedente edizione aveva un evidente limite, vale a dire la mancata considerazione, per la determinazione del *quantum* dovuto, degli esiti intermedi del giudizio: ferma restando la disapplicazione di sanzioni e interessi, si chiedeva al contribuente di pagare tutto quanto richiesto a titolo d'imposta nell'atto impugnato, anche in presenza di un giudizio positivo provvisorio innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale o, addirittura, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale. In questo senso, il decreto in commento adotta una soluzione ben più lungimirante ed efficace, consentendo di "chiudere" la lite pagando la metà delle imposte contestate, se soccombente è il Fisco in primo grado, e il 20%, se analoga situazione si riproduce in secondo grado (si ricorda in proposito che la definizione delle liti pendenti prevista dall'articolo 16 della legge n. 289 del 2002 prevedeva, invece, il pagamento del 10%). Insomma, lo stralcio non interviene "alla cieca", bensì in funzione della valutazione favorevole al contribuente di un soggetto terzo (il giudice tributario). D'altra parte, in questi casi, in assenza della sanatoria e in caso di conferma del giudizio, lo Stato non incasserebbe nulla. La scelta di dar rilevanza agli esiti intermedi delle liti pendenti è certamente giusta, perché recupera l'idea di un più equilibrato rapporto tra Fisco e contribuente, vincendo la presunzione secondo cui lo Stato ha sempre ragione, anche quando è soccombente in giudizio; presunzione, questa, viceversa sottesa alla edizione della rottamazione delle liti introdotta nella passata legislatura. Semmai, qualche perplessità, in termini di piena efficacia della misura in commento, suscita la fissazione delle percentuali di decurtazione (dell'imposta) in caso di soccombenza dell'Erario, le quali avrebbero potuto essere forse più generose per il contribuente vittorioso, se si voleva provare a recuperare un più ampio gettito dalla chiusura di liti nelle quali le *chance* di incasso per lo Stato sono pregiudicate dall'attuale stato avverso del giudizio.

Per il resto, oltre all'apprezzabile scelta di dar rilievo agli esiti intermedi del contenzioso, altro elemento di forza della rottamazione delle liti prevista dal provvedimento in commento consiste

nella tempistica di pagamento, ben più lunga di quella della precedente edizione e anche in questo caso estesa a 5 anni. Tuttavia, non manca qualche dubbio applicativo. Ad esempio, la norma non specifica espressamente cosa accade in ipotesi di cassazione con rinvio da parte della Suprema Corte, sicché potrebbe ritenersi dovuta, in tali casi, l'intera maggiore imposta contestata, persino quando il rinvio esprime un esito favorevole al contribuente. Tale soluzione, però, non renderebbe certo appetibile la scelta di rottamazione in simili circostanze.

Si segnala, inoltre, che il testo della norma non regola espressamente il caso delle soccombenze parziali, al quale si fa, però, riferimento nella relazione illustrativa, affermando l'applicabilità delle decurtazioni d'imposta previste dal decreto (50/20% a seconda del grado di giudizio) per la sola parte della controversia in relazione alla quale l'Erario sia risultato soccombente. Per evitare incertezze applicative e, comunque, in base a considerazioni di qualità della legislazione, meglio sarebbe trasferire tale disciplina dalla relazione illustrativa alla più consona sede del testo normativo.

Infine, sarebbe equo estendere la chiusura delle liti anche alle controversie divenute definitive alla data di entrata in vigore del decreto-legge, per mancata impugnazione delle sentenze sfavorevoli ovvero per pronuncia sfavorevole della Cassazione entro il 31 dicembre 2017. La chiusura potrebbe avvenire mediante il pagamento di un importo pari al valore della lite, come definito al comma 1 dell'articolo 6. Si eviterebbero, in tal modo, disparità di trattamento nei confronti dei soggetti che si trovano con un debito attuale, ma che non possono accedere a nessuna delle forme di definizione agevolata previste dal decreto, perché non sono pendenti liti, né le somme sono state affidate all'agente della riscossione. La frequenza di tali "vuoti di pacificazione" è, peraltro, accresciuta dalla già commentata criticabile scelta di limitare la rottamazione ai soli ruoli affidati all'agente della riscossione entro il 2017, escludendo, dunque, tutti gli affidamenti più recenti.

Riflessioni a parte meritano, da ultimo, le disposizioni in materia di dichiarazione integrativa speciale (**articolo 9**). Anche in questo caso, per una analisi serena, occorre considerare che solo l'1,4% delle persone fisiche, i soggetti di fatto più interessati da questa articolazione della pace fiscale, è soggetta a controllo. In ogni caso, si tratta delle previsioni più discusse sul piano politico, che assicurano la possibilità di una integrazione degli imponibili nella misura del 30% di quanto già dichiarato e con un tetto di 100.000 euro annui. Sulle somme oggetto di regolarizzazione tramite integrativa speciale è applicata una imposta sostitutiva con aliquota del 20 per cento (ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, dei contributi previdenziali e dell'imposta regionale sulle attività produttive), più l'IVA eventualmente dovuta. Non si tratta di un condono "a tutto tondo", con piena salvaguardia fiscale e penale, come pure si è sentito in alcuni primi commenti. Anche la *voluntary disclosure* della precedente legislatura, la quale interessava pure i redditi esteri occultati con le più complesse catene societarie internazionali e non presentava limiti quantitativi alla regolarizzazione, consentiva di sanare, di fatto a zero, interi periodi d'imposta, non più accertabili per effetto di una disapplicazione "chirurgica" del c.d. raddoppio dei termini. Anzi, quest'ultima procedura ha avuto successo principalmente in relazione a quei redditi che hanno beneficiato di tale azzeramento d'imposta. Nel decreto in commento si realizza, invece, un anticipo di *flat tax* al 20 per cento, più l'IVA dovuta (il conto potrebbe essere, dunque, assai salato, fino al 42 per cento per molti contribuenti), senza escludere del tutto futuri accertamenti e senza salvaguardare da ogni possibile conseguenza penale. Si potrebbe ritenere, semmai, che le limitazioni sono tali e tante che ben difficilmente la disposizione produrrà rilevanti effetti, quantomeno sul piano del recupero di gettito. Ciò anche in ragione del fatto che non è stata immaginata una sanatoria *ad hoc* sul contante (che, secondo stime non ufficiali ma autorevoli, sfugge all'Erario per la cifra *monstre* di 150/200 miliardi di euro) il quale ha caratteristiche tali da necessitare, probabilmente, di una procedura specifica.

Uno specifico elemento di criticità riguarda la inutilizzabilità dello strumento della dichiarazione integrativa speciale a seguito dell'inizio di una attività di verifica. Questo aspetto sarebbe censurabile sul piano costituzionale. La norma andrebbe, in effetti, corretta nel senso di rendere possibile la sanatoria indipendentemente dall'inizio di una attività istruttoria.

Ciò premesso, quanto ai dettagli della misura, sarebbe bene declinare più puntualmente in che modo opera il limite complessivo dei 100 mila euro in relazione alle diverse imposte sanabili.

Inoltre, per quanto riguarda il pagamento dell'imposta sostitutiva del 20 per cento si ritiene opportuno disciplinare esplicitamente le modalità di integrazione che interessano le società di persone e i loro soci. Va, infatti, evitata la duplicazione che potrebbe derivare dalla circostanza che le società di persone paghino un 20 per cento di imposta per integrare il proprio imponibile e che il socio paghi un ulteriore 20 per cento per dichiarare la quota parte di quel maggior imponibile che gli verrebbe attribuita per trasparenza. In un provvedimento che si caratterizza per la peculiarità della applicazione di un'imposta *flat* anche nei confronti di contribuenti con aliquote progressive è del tutto evidente che l'imposta sostitutiva pagata dalla società debba coprire anche l'obbligazione tributaria del socio scaturente da quella integrazione.

Il tema della pace fiscale è, infine, completato dalle disposizioni contenute nell'**articolo 7**, che consentono alle società ed associazioni sportive dilettantistiche senza scopo di lucro (iscritte al registro CONI) di attivare procedure di dichiarazione integrativa speciale di cui all'articolo 9, per tutte le imposte dovute e per ciascun periodo di imposta, nel limite complessivo di 30 mila euro di imponibile annuo (in luogo dell'importo di 100 mila euro previsto per la generalità dei contribuenti). Si tratta di limiti più bassi di quelli ordinari che sarebbe corretto rivedere. Sono previste inoltre modalità di maggior favore per la definizione agevolata delle controversie tributarie (articolo 6) e degli atti del procedimento di accertamento (articolo 2) nelle ipotesi in cui l'ammontare delle imposte accertate o contestate, relativamente a ciascun periodo di imposta (per il quale è stato emesso avviso di accertamento o sia pendente il giudizio tributario), sia pari o inferiore a 30 mila euro per ciascuna imposta (IRES o IRAP).

Il giudizio complessivo sul provvedimento è, dunque, positivo. Si tratta di un intervento organico che, come detto, estende, in un quadro articolato e ampio, la sanatoria a tutte le fasi del rapporto tributario. In effetti, il legislatore, traendo spunto anche da esperienze precedenti, ha cercato di fare meglio e rendere gli strumenti di definizione più completi e lungimiranti.

Il provvedimento non è, però, esente da critiche. Più di tutto, "grida vendetta" la mancata previsione della possibilità di regolarizzare anche gli omessi versamenti e di eliminare sanzioni ed interessi ancora da corrispondere sugli importi dovuti per la chiusura degli avvisi bonari in corso di rateizzazione al momento della entrata in vigore del provvedimento. Inoltre, sarebbe opportuno che il Legislatore prevedesse la possibilità di estinguere le somme dovute per effetto della procedura di sanatoria con crediti vantati verso lo Stato, senza particolari limitazioni di importo. In ogni caso, il progetto, avrebbe potuto e potrebbe essere più ampio e ambizioso, quantomeno in tema di liti potenziali, magari innestando, per un certo lasso di tempo, un ulteriore vantaggio per le procedure di deflazione relative a atti (PVC, inviti al contraddittorio, avvisi di accertamento e rettifica) già notificati alla data di entrata in vigore del decreto in commento, con l'ambizione di dare avvio ad una stagione, ancora più rilevante, di pacificazione fiscale, che releghi il contenzioso ai soli casi di mancata definizione in contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria.

L'auspicio è che, in sede di conversione, il decreto possa recepire le osservazioni sopra esposte, cosicché far pace con il Fisco risulti ancora più facile. Poi, però, è assolutamente necessario che parta

una vera e definitiva ridefinizione del rapporto Fisco-contribuente, che comprenda una semplificazione e razionalizzazione del quadro normativo di riferimento e una seria riforma del contenzioso tributario. Altrimenti, si continuerà sempre a litigare, non foss'altro che per poter poi fare pace, magari in cambio di qualche sconto.

Semplificazione degli adempimenti di fatturazione elettronica

Le disposizioni contenute negli **articoli da 10 a 15** del decreto-legge introducono semplificazioni degli adempimenti connessi all'avvio dell'obbligo di fatturazione elettronica che dal 1° gennaio 2019 interesserà la generalità dei contribuenti. Sono disposizioni da salutare con favore perché adattano la normativa concernente la certificazione delle operazioni Iva, concepita in un mondo di adempimenti cartacei, alle diverse esigenze che si manifestano per effetto della digitalizzazione dell'adempimento.

Esaminando le norme in relazione alle quali si propongono osservazioni si ritiene opportuno notare quanto segue.

L'articolo 10 attenua, per il primo semestre del periodo d'imposta 2019, ossia in fase di avvio dell'adempimento, i soli effetti sanzionatori laddove la fattura elettronica sia emessa seppur tardivamente. In particolare, non si applica alcuna sanzione al contribuente che emette la fattura elettronica oltre il termine normativamente previsto ma, comunque, nei termini per far concorrere l'imposta ivi indicata alla liquidazione di periodo (mensile o trimestrale). Le sanzioni sono, invece, contestabili, seppur ridotte al 20 per cento, quando la fattura emessa tardivamente partecipa alla liquidazione periodica del mese o trimestre successivo. Al riguardo si osserva che non si comprende per quale motivo un analogo intervento agevolativo non sia stato previsto per le violazioni dello stesso tipo commesse nella fase di primissimo avvio dell'adempimento nel corso del 2018.

L'articolo 11 consente, con valenza generale (e dunque al di là della sola fatturazione elettronica), l'emissione delle fatture entro 10 giorni dall'effettuazione delle operazioni che le stesse documentano. La previsione, pur ampliando, in linea con la direttiva n. 2006/112/CE, il termine per l'emissione delle fatture, non muta l'esigibilità dell'imposta e la conseguente liquidazione. Chi si avvale della possibilità di emettere la fattura in una data diversa dalla data di effettuazione dell'operazione ne deve dare evidenza nel documento stesso. Il medesimo obbligo non ricorre per chi emette la fattura nello stesso giorno di effettuazione dell'operazione. Nel presupposto che la fattura elettronica si considera emessa quando è trasmessa utilizzando il sistema di interscambio, è necessario che nel più ampio arco temporale riconosciuto dalla norma (10 giorni) sia effettuata anche tale trasmissione. Al riguardo si osserva che sarebbe opportuno rendere facoltativa l'indicazione della data di emissione della fattura elettronica in tutti i casi in cui la stessa è emessa utilizzando il Sistema di Interscambio (SdI). In questi casi, infatti sarà lo SdI ad attestare se l'emissione della fattura è correttamente avvenuta entro i 10 giorni successivi all'effettuazione delle operazioni.

Introduzione dell'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi

L'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi viene introdotto dall'articolo 17 del decreto in commento. Come giustamente evidenziato dalla relazione illustrativa la disposizione è volta a completare la razionalizzazione e semplificazione del processo di certificazione fiscale, avviato con l'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica, mediante l'introduzione, nella normalità dei casi, dell'obbligo generalizzato di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi.

Il superamento dell'attuale regime opzionale di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi può consentire di:

- eliminare alcuni adempimenti contabili in vigore ancora oggi sulla base di disposizioni introdotte a partire dalla metà degli anni 70 dello scorso secolo;
- semplificare e armonizzare i processi (e quindi i documenti) di certificazione dei corrispettivi derivanti dalle operazioni *B2B* e *B2C*, in un'ottica "cittadino-centrica" e "contribuente-centrica", mantenendo coerenza con la disciplina comunitaria in materia e tenendo conto del rilevante impatto che tale semplificazione avrebbe sia sulla normativa nazionale, che sulle abitudini dei cittadini-consumatori finali e dei contribuenti IVA (oltre che sui processi dell'Amministrazione finanziaria);
- acquisire tempestivamente e in modalità sicura per l'Agenzia delle entrate i dati di tali certificazioni, completando le basi per attuare le disposizioni di cui all'art. 4 del Decreto Legislativo n. 127 del 2015 in tema di supporto, da parte dell'Agenzia, nella fase di compilazione della dichiarazione IVA, dei redditi e nella liquidazione delle imposte, soprattutto rivolta agli operatori IVA di piccole dimensioni;
- potenziare i processi di analisi del rischio e controllo preventivo dei fenomeni evasivi, consentendo all'Amministrazione finanziaria di intervenire in fase pre-dichiarativa, con strumenti di spinta alla *compliance* (comunicazioni) e di ridurre l'invasività dei controlli;
- creare i presupposti per stimolare la diffusione dei pagamenti elettronici;
- proseguire la spinta alla digitalizzazione del Paese, aprendo occasioni per far nascere servizi e processi ad alto valore aggiunto, che, nel medio periodo, riducono i costi ed efficientano i processi aziendali.

Come si evince pure dalla lettura della relazione illustrativa, si tratta di una innovazione di sistema destinata a modificare radicalmente i comportamenti dei contribuenti già sottoposti allo stress di emettere e trasmettere fatture digitali. Ai contribuenti destinatari dell'obbligo di trasmissione dei corrispettivi, vengono estese le agevolazioni e semplificazioni già previste per coloro che effettuano la trasmissione in via opzionale e per i soggetti tenuti ad emettere fattura elettronica.

Si tratta però di modeste agevolazioni se rapportate ai grandi benefici che vengono apportati al Sistema Paese, che richiederebbe di compensare con maggiore generosità ai ripetuti sforzi chiesti ai contribuenti per adattarsi alle esigenze del nuovo fisco telematico (fatturazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi)

Mi sembra quindi condivisibile la proposta che nasce dalle Associazioni di categoria volta a incrementare sensibilmente l'importo del contributo riconosciuto al soggetto obbligato ad acquistare o adattare il registratore di cassa, per adempiere al descritto obbligo della memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi.

Situazione Amministrazione Finanziaria

Mi sia consentito concludere questo mio intervento sottolineando una esigenza ormai indifferibile, quella di risolvere i problemi legati alla copertura delle posizioni dirigenziali delle Agenzie fiscali. La dimensione del problema è evidente se solo si considera che gli unici dirigenti di ruolo attualmente in organico sono circa 220, su 40.000 unità di personale, e sono stati selezionati, quasi tutti, da due concorsi svoltisi alla fine degli anni '90 (cioè quasi 20 anni fa!). È evidente che in una fase così delicata (quale la stagione di pacificazione fiscale che si sta inaugurando) il ruolo delle Agenzie va ulteriormente potenziato, risolvendo definitivamente l'ormai annosa questione dei percorsi di crescita interni. Occorre adottare una soluzione che, per un verso, garantisca la continuità operativa attuale, attraverso la proroga almeno fino al 30 giugno 2019 degli incarichi temporanei (le attuali POT e POS), e, per un altro verso, individui una soluzione "a sistema" che superi quelle fino ad oggi

ipotizzate rivelatesi sostanzialmente irrealizzabili e valorizzi adeguatamente le professionalità esistenti. Soluzione “a sistema” che venga portata a termine in tempi ragionevoli e che valorizzi l'*expertise* già formato all'interno dell'Amministrazione finanziaria.