



COMMISSIONI CONGIUNTE
5^A (BILANCIO) SENATO DELLA REPUBBLICA E
V (BILANCIO) CAMERA DEI DEPUTATI

ATTO SENATO N. 1586

DISEGNO DI LEGGE

*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e
bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022*

Audizione del
Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

INDICE

Considerazioni introduttive	3
Articolo 31 (Misure premiali per favorire l'utilizzo di strumenti di pagamento elettronici)	6
Articolo 75 (Rimodulazione degli oneri detraibili in base al reddito)	7
Articolo 78 (Fringe benefit auto aziendali)	7
Articolo 83 (Buoni pasto mense aziendali).....	9
Articolo 84 (Imposta sui servizi digitali di cui all'art. 1, comma 35, della legge 30 dicembre 2018, n. 145)	9
Articolo 85 (Tracciabilità delle detrazioni)	10
Articolo 86 (Analisi di rischio)	11
Articolo 88 (Regime forfettario)	13
Articolo 89 (Rendimento beni).....	14
Articolo 95 (Unificazione IMU-TASI)	15
Articolo 96 (Riforma della riscossione Enti locali)	18
Proposte integrative del consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili	20

Considerazioni introduttive

Innanzitutto, consentiteci di esprimere il più vivo ringraziamento per l'opportunità che le Commissioni congiunte Bilancio di Camera e Senato offrono oggi al Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di formulare le proprie osservazioni e proposte sul disegno di legge di Bilancio per il triennio 2020-2022, dopo che lo scorso 7 novembre, in occasione dell'audizione avanti la Commissione Finanze della Camera, abbiamo avuto modo di soffermarci sul collegato decreto-legge n. 124, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili.

Nel suo complesso, la manovra è espansiva sul deficit per 16,3 miliardi nel 2020, 12,7 miliardi nel 2021 e 10,5 miliardi nel 2022.

Tale dato deve tuttavia essere letto tenendo presente che ben 23,1 miliardi sul 2020, 9,8 miliardi sul 2021 e 3,0 miliardi sul 2022 sono destinati alla sterilizzazione (integrale sul 2020, parziale sul 2021 e 2022) degli aumenti delle aliquote IVA e delle accise sui carburanti che sarebbero altrimenti scattati nel 2020.

Al netto di queste partite, la manovra è restrittiva per 6,8 miliardi sul 2020, mentre rimane espansiva per 2,9 miliardi sul 2021 e per 7,5 miliardi sul 2022.

Tuttavia, poiché residuano 18,9 miliardi sul 2021 e 25,8 miliardi sul 2022 di aumenti di aliquote IVA e accise sui carburanti da disinnescare, è evidente che anche le prossime manovre restano soggette a un quadro finanziario di espansività formale, ma restrittività sostanziale sull'anno immediatamente successivo.

Questa premessa aiuta a capire come, in un quadro economico nazionale e internazionale che dovesse confermare anche per i prossimi anni una crescita del PIL particolarmente contenuta, anche l'abbandono *de facto* di politiche di bilancio volte al conseguimento del pareggio di bilancio, a favore di politiche volte sostanzialmente a una stabilizzazione del deficit sui livelli esistenti, non consentirà neppure nei prossimi anni ai Governi, quale che ne sia il colore e la composizione, di attuare politiche realmente espansive, dovendo invece scegliere inevitabilmente tra:

- a) lasciar almeno in parte scattare gli aumenti IVA;
- b) fare almeno in parte retromarcia dai provvedimenti di riduzione di entrate e di aumento di spese che, in particolare dalla legge di bilancio per il 2015 a quella per il 2019, hanno concorso ad alimentare l'ammontare degli aumenti differiti di IVA;
- c) recuperare in altro modo risorse per non fare nessuna delle due cose precedenti.

Venendo al dettaglio delle voci quantitativamente più significative in cui si articola la manovra, al netto della già ricordata sterilizzazione degli aumenti delle aliquote IVA e delle accise sui carburanti sul fronte degli impieghi di risorse, nonché del già ricordato aumento del deficit sul fronte delle fonti di copertura, le scelte del Governo evidenziano quanto segue:

-
- per quanto riguarda le note positive degli impieghi di risorse, la priorità è stata data a:
 - a) lo stanziamento di un fondo per la riduzione del cuneo fiscale sui lavoratori dipendenti, con modalità che dovranno essere definite mediante successivi interventi legislativi (3 miliardi nel 2020 e 5 miliardi a decorrere dal 2021);
 - b) il *cashback* per gli acquisti mediante moneta elettronica (zero nel 2020 e 3 miliardi a decorrere dal 2021);
 - c) le misure per la famiglia (572 milioni nel 2020; 1 miliardo nel 2021; 1,2 miliardi nel 2022);
 - d) il rinnovo contrattuale del pubblico impiego (334,1 milioni nel 2020 e 2,1 miliardi a decorrere dal 2021);
 - e) l'abolizione del cosiddetto "superticket" sanitario (185 milioni nel 2020 e 554 milioni a decorrere dal 2021);
 - f) la proroga delle detrazioni IRPEF relative agli interventi edilizi, con l'aggiunta della nuova detrazione per gli interventi sulle facciate (zero nel 2020; 877 milioni nel 2021; 1,1 miliardi nel 2022);
 - g) la proroga dei super-ammortamenti e degli iper-ammortamenti (zero nel 2020; 566 milioni nel 2021; 1,1 miliardi nel 2022);
 - per quanto riguarda la note dolenti delle fonti di copertura, la "stretta" maggiore è stata fatta su:
 - a) c.d. "*plastic tax*" (1,1 miliardi nel 2020; 1,8 miliardi nel 2021; 1,5 miliardi nel 2022);
 - b) abolizione del regime speciale del 20 per cento per le partite IVA individuali con fatturato tra 65.001 e 100.000 euro e modifiche al regime speciale del 15 per cento per le partite IVA individuali con fatturato fino a 65.000 euro (209 milioni nel 2020; 1,8 miliardi nel 2021; 1,2 miliardi nel 2022);
 - c) tassazione in capo ai dipendenti del reddito in natura rappresentato dalla concessione in uso promiscuo dell'auto aziendale (333 milioni nel 2020; 387 milioni nel 2021; 379 milioni nel 2022);
 - d) c.d. "Quota 100" (300 milioni nel 2020; 900 milioni nel 2021; 500 milioni nel 2022);
 - e) c.d. "*sugar tax*" (234 milioni nel 2020 e 262 milioni dal 2021);
 - f) potenziamento delle attività di analisi del rischio di evasione e pseudonomizzazione dei dati personali (125 milioni nel 2020; 251 milioni nel 2021; 460 milioni nel 2022);
 - g) deducibilità dell'ammortamento dei beni gratuitamente devolvibili per i concessionari autostradali (340 milioni nel 2020 e 170 milioni dal 2021).

Un'altra voce consistente sul piano quantitativo, che non può essere classificata tra gli impieghi o le fonti, perché costituisce impiego di risorse nel 2020 (per 325 milioni) e invece fonte di copertura negli anni successivi (per 290 milioni nel 2021 e per 777 milioni nel 2022), è quella degli incentivi alla

patrimonializzazione delle imprese, mediante il ripristino al ribasso dell'ACE al posto della "mini-IRES" che nella passata manovra l'aveva soppiantata.

Se si considera che la precedente Legge di Bilancio per il 2019-2021 aveva sostituito l'ACE con la "mini-IRES" generando per l'Erario un saldo positivo sul 2019 (228 milioni) e sul 2020 (425 milioni) e un saldo negativo sul 2021 (355 milioni), il risultato complessivo di queste "marce avanti e indietro" è di 228 milioni in favore dell'Erario per il 2019, 100 milioni in favore dell'Erario per il 2020 e di 65 milioni in favore delle imprese per il 2021.

Lo sottolineiamo, perché pensiamo che si possa tutti condividere, legislatore compreso, che si tratta di un perfetto esempio di cattiva legislazione in cui si è cambiato solo per finalità di gettito e con la quale è stata seminata enorme incertezza nell'arco di un biennio, senza per altro raccogliere risultati apprezzabili né per l'Erario, né per le imprese.

Prima di entrare nel merito giuridico delle singole norme del disegno di legge di bilancio 2020-2022 su cui vorremmo proporvi alcune considerazioni, ci siano consentite alcune riflessioni sul mix di impieghi e fonti di copertura che costituiscono l'ossatura della manovra e che abbiamo precedentemente ricordato.

In primo luogo, pur condividendo la volontà politica di introdurre forme di premialità volte ad incentivare l'utilizzo della moneta elettronica, riteniamo meritevole di un momento di riflessione ulteriore il fatto che si destinino ben 3 miliardi a questa misura in un contesto di manovra che, nella ricerca di una quadratura dei conti oggettivamente non semplice, introduce numerosi balzelli, alcuni dei quali per altro più negativi in termini di impatto sui contribuenti che non positivi in termini di gettito per l'Erario.

Oltre alla *plastic tax*, alla *sugar tax* e all'aumento della tassazione dei redditi dei dipendenti con auto aziendali in uso promiscuo, già ricordate in ragione della loro rilevanza quantitativa nei saldi di bilancio, si contano gli aumenti di tassazione che deriveranno dalle modifiche alla disciplina fiscale dei buoni pasto (giuste nella parte in cui incentivano il ricorso ai buoni pasto elettronici, ma discutibili in quella in cui peggiorano la legislazione vigente per quelli cartacei) e delle detrazioni IRPEF al 19 per cento per i contribuenti con reddito complessivo superiore a 120.000 euro.

Riservando alla misura sperimentale del *cashback* una dotazione di 1,5/2 miliardi, comunque consistente e di primissima fascia, rapportata alle dotazioni finanziarie delle altre misure della manovra, si potrebbe agevolmente ridurre o direttamente eliminare una serie di fonti di copertura attualmente previste nella manovra.

In secondo luogo, pur condividendo la volontà del Governo di impiegare risorse sulla riduzione del cuneo fiscale per i lavoratori dipendenti, con un intervento che vale circa la metà di quello fatto nel 2014 e che porterebbe quindi a 15 miliardi le risorse complessivamente impiegate in modo strutturale su questo fronte negli ultimi 5 anni, non possiamo non richiamare l'attenzione sul fatto che questa condivisibile linea d'azione

non viene portata avanti in parallelo ad una pari attenzione verso il lavoro autonomo, bensì spostando risorse da un comparto all'altro in modo molto netto e rilevante.

La manovra interviene sui regimi fiscali speciali che, a legislazione vigente, consentono alle partite IVA individuali con fatturato compreso tra 65.001 e 100.000 euro di optare per una tassazione al 20 per cento del reddito di impresa e di lavoro autonomo analiticamente determinato e con fatturato fino a 65.000 euro di optare per una tassazione del 15 per cento del reddito di impresa e di lavoro autonomo forfetariamente determinato.

Come abbiamo evidenziato, l'effetto combinato dell'abrogazione del primo regime e delle modifiche recate al secondo è quello di recuperare all'Erario gettito per 209 milioni nel 2020, 1,8 miliardi nel 2021 e 1,2 miliardi nel 2022.

Il punto non è tanto la scelta di procedere a queste abrogazioni e modifiche.

Anzi, il punto di equilibrio trovato in relazione alle modifiche al regime del 15 per cento appare ragionevole e l'abrogazione del regime del 20 per cento, pur penalizzando quei contribuenti che avrebbero potuto avvalersene, potrebbe essere anch'essa accettata senza troppe recriminazioni, a patto però che almeno una parte delle risorse così recuperate fosse reimpiegata in altre misure per il lavoro autonomo ritenute politicamente più importanti e calibrate di quelle abrogate.

Questo è infatti il punto.

Abrogare il regime del 20 per cento per rendere accessibile quello del 15 per cento anche a chi sceglie di fare impresa o libera professione in forma associata, eliminando così il disincentivo implicito alle aggregazioni professionali e l'incentivo implicito alle disaggregazioni delle aggregazioni esistenti che l'attuale assetto normativo determina, sarebbe stata una legittima scelta politica di ottimizzazione delle risorse disponibili anche nell'interesse del mondo del piccolo lavoro autonomo.

Prendere invece l'intero "bottino" di gettito che si ricava dalle modifiche che riguardano il comparto del piccolo lavoro autonomo e spostarlo fino all'ultimo euro su altri comparti è scelta politica ovviamente altrettanto legittima, ma anche altrettanto chiara e persino sorprendentemente netta nella sua evidenza.

Ciò premesso, sviluppiamo di seguito alcune considerazioni di carattere tecnico-giuridico relative a talune disposizioni presenti nel disegno di legge di bilancio 2020-2022.

Articolo 31 (Misure premiali per favorire l'utilizzo di strumenti di pagamento elettronici)

L'articolo 31 stanziava 3 miliardi di euro per gli anni 2021 e 2022 per l'attribuzione di rimborsi in denaro a favore di soggetti che fanno uso di strumenti di pagamento elettronici. Con un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, sentito il Garante per la protezione dei dati personali, da emanarsi entro il 30 aprile 2020, sono disciplinate le modalità di attuazione della presente disposizione.

Al riguardo, per dare maggiore efficacia alla misura, si auspica che i tempi di erogazione dei rimborsi siano quanto più prossimi al sostenimento delle spese effettuate da parte dei contribuenti tramite i predetti strumenti di pagamento elettronici e che le commissioni a carico degli esercenti su detti pagamenti siano ridotte al minimo, in modo da favorire la realizzazione delle finalità sottese alla disposizione in esame.

Articolo 75 (Rimodulazione degli oneri detraibili in base al reddito)

L'articolo 75 riduce il grado di detraibilità dall'imposta lorda sui redditi degli oneri detraibili di cui all'articolo 15 del TUIR per i contribuenti con reddito complessivo, al netto di quello relativo all'abitazione principale e alle relative pertinenze, superiore a 120.000 euro, fino ad azzerare del tutto la detraibilità al superamento della soglia di 240.000 euro di reddito complessivo.

Tale riduzione non si applica agli interessi relativi ai prestiti e mutui agrari, all'acquisto e alla costruzione dell'abitazione principale e alle spese sanitarie per patologie gravi che danno diritto all'esenzione dalla partecipazione alla spesa sanitaria, di cui ai commi 1, lettere a), b) e c) e 1-ter, dell'articolo 15 del TUIR.

Al riguardo, sarebbe opportuno selezionare meglio gli oneri detraibili che restano esclusi da tale disciplina, in modo da non far venir meno l'incentivo ad effettuare, in particolare da parte dei contribuenti più facoltosi, le erogazioni liberali previste dall'articolo 15 del TUIR a favore, ad esempio:

- di Stato, regioni, enti locali territoriali, enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, che svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico o che organizzano e realizzano attività culturali;
- di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono esclusivamente attività nello spettacolo;
- degli istituti scolastici di ogni ordine e grado, statali e paritari senza scopo di lucro;
- delle società e associazioni sportive dilettantistiche;
- del Fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato.

Vi è inoltre da considerare che la previsione della detraibilità di molti degli oneri contemplati dall'articolo 15 del TUIR è finalizzata a far emergere il conflitto d'interessi tra sostenitore della spesa e percettore delle somme, finalità che la disposizione in esame vanifica con riferimento alle spese sostenute dai contribuenti più facoltosi.

Articolo 78 (Fringe benefit auto aziendali)

L'articolo 78 del disegno di legge di bilancio 2020-2022 modifica, in senso significativamente peggiorativo, il trattamento fiscale delle auto aziendali concesse in uso promiscuo ai dipendenti, dal punto di vista della tassazione del reddito di lavoro che deriva in capo a questi ultimi da tale concessione in uso.

I periodici “attacchi fiscali” alle auto aziendali date in uso promiscuo ai dipendenti nascono dalla convinzione che si tratti di un privilegio che sconta un regime di tassazione di favore.

In realtà, l'auto aziendale può essere considerata un privilegio nella stessa misura in cui è un privilegio avere sul posto di lavoro un ufficio tutto per sé, piuttosto che dover condividere un *open space*.

Fermo restando il rispetto dei contratti collettivi di lavoro e della dignità dei lavoratori, le aziende sono libere di scegliere quali dotazioni aziendali mettere a disposizione di quali dipendenti e ciò vale anche per l'auto.

Ovviamente, poiché, a differenza di un ufficio più confortevole, l'auto può venire utilizzata dal dipendente anche nell'ambito della sua vita privata (proprio in questo risiede l'uso “promiscuo”), è giusto che la parte di utilizzo che esula dal lavoro costituisca per il dipendente una utilità economica in natura che deve essere tenuta presente nel calcolo complessivo del suo reddito di lavoro imponibile ai fini fiscali e contributivi.

L'attuale normativa prevede esattamente questo: né più, né meno.

Per calcolare l'entità di reddito di lavoro in natura (che si somma al reddito di lavoro in denaro), si prendono a riferimento il costo chilometrico unitario elaborato ogni anno dall'ACI, relativamente alla specifica tipologia di autovettura concessa in uso promiscuo, e lo si moltiplica per 15.000, perché si assume come percorrenza media annua quella di 15.000 chilometri (come per ogni soglia forfetaria in ogni ambito, anche in questo chi ne fa di meno ci perde, chi ne fa di più ci guadagna).

Dopodiché si considera reddito imponibile per il dipendente il 30 per cento dell'importo che scaturisce da questa moltiplicazione, ma ciò non costituisce una riduzione arbitraria o un'agevolazione per il lavoratore, bensì l'applicazione di un rapporto che si fonda sulla presunzione di un utilizzo per finalità di lavoro 5 giorni su 7 (71,43 per cento) e per finalità private 2 giorni su 7 (28,57 per cento).

Specularmente, i costi sostenuti in relazione all'auto aziendale sono deducibili dal reddito d'impresa dell'azienda solo nella misura del 70 per cento, proprio perché si considera indeducibile la parte riferibile alla quota di utilizzo non aziendale dell'auto da parte del dipendente (30 per cento).

Dove sta l'arbitrario trattamento di favore da correggere?

L'idea iniziale del Governo era di incrementare dal 30 per cento al 100 per cento l'ammontare imponibile in capo al dipendente del valore ACI di percorrenza annuo medio di 15.000 chilometri, con ciò negando in radice la natura stessa dell'utilizzo promiscuo dell'auto, perché è evidente che questa scelta normativa avrebbe presupposto un utilizzo al 100 per cento per fini privati e non aziendali da parte del dipendente.

Di fronte all'immediata alzata di scudi dentro e fuori il perimetro della maggioranza, il Governo ha fatto una prima marcia indietro e ha dato una giustificazione “green” agli aumenti di tassazione sul reddito dei dipendenti con auto aziendale in uso promiscuo, prevedendo la conferma del 30 per cento per le auto elettriche o ibride e “solo” un raddoppio al 60 per cento per le auto di altro tipo, al netto di quelle più inquinanti per cui ha confermato l'aumento più che triplo al 100 per cento.

È però del tutto evidente che si tratta di una misura che non può essere definita ragionevole.

La percentuale, come abbiamo ricordato, è infatti un riflesso del rapporto medio tra “uso privato” e “uso totale” che il legislatore ritiene di poter individuare con riguardo all’uso promiscuo dell’auto aziendale da parte dei dipendenti; ed è del tutto evidente che esso non ha nulla a che vedere con il tipo di trazione che alimenta l’auto aziendale.

Si ritiene pertanto che la misura proposta sulle auto aziendali in uso promiscuo ai dipendenti sia da eliminare, anche nella sua ultima formulazione confluita nel disegno di legge in oggetto.

Semmai si dovrebbe intervenire sulle auto che i lavoratori autonomi utilizzano anch’essi promiscuamente per produrre il proprio reddito di lavoro e per la vita privata, perché risultano ormai da troppo tempo ingiustamente penalizzati, a causa dello stesso pregiudizio che sta alla base della norma di cui all’articolo 78.

Articolo 83 (Buoni pasto mense aziendali)

L’articolo 83 interviene sul regime fiscale dei “buoni pasto”, elevando da 7 a 8 euro la quota non sottoposta a imposizione ove siano erogati in formato elettronico e, allo stesso tempo, riducendo da 5,29 a 4 euro la quota che non concorre alla formazione del reddito di lavoro, ove siano erogati in formato diverso da quello elettronico.

Pur comprendendo le esigenze di gettito sottese alla riduzione del valore non imponibile dei “buoni pasto” cartacei, si ritiene la misura non congrua, in quanto eccessivamente penalizzante per i lavoratori che per i motivi più disparati non riescono a ricevere i “buoni” in formato elettronico e considerata altresì l’estrema esiguità e insufficienza del valore attualmente vigente pari a 5,29 euro.

Si ritiene pertanto più opportuno lasciare invariata quest’ultima soglia, fermo restando l’incremento del valore escluso da tassazione per i “buoni” in formato elettronico.

Articolo 84 (Imposta sui servizi digitali di cui all’art. 1, comma 35, della legge 30 dicembre 2018, n. 145)

L’articolo 84 si pone in continuità con la disposizione introdotta lo scorso anno: plasma il prelievo nazionale sulla scia della proposta di direttiva comunitaria COM (2018) 148 final del marzo 2018; integra il dettato normativo in modo coerente con tale scelta rendendo di conseguenza superfluo il decreto ministeriale che avrebbe dovuto meglio declinare le modalità di applicazione del prelievo (al punto da determinare l’abrogazione del comma che lo prevedeva) e dispone l’efficacia della misura a partire dal 1° gennaio prossimo.

Nonostante ciò sono parecchi i punti che rimangono insoluti, in prima battuta riconducibili al fatto che la proposta di direttiva evocata dalla norma nazionale ha nel frattempo cambiato pelle, prevedendo il prelievo soltanto sui corrispettivi derivanti dalla veicolazione di pubblicità mirata, ed essendo di fatto finita su un binario morto per la constatata assenza del necessario consenso a livello unionale.

Le novità normative, inoltre, circoscrivono significativamente l'ambito oggettivo di applicazione dell'imposta, mandando pressoché esenti i giganti della *web economy* che in realtà il prelievo in via di introduzione voleva, nelle sue intenzioni, colpire.

Non si può non stigmatizzare il mancato recepimento di molti dei dettagli contenuti nella "sorgente" comunitaria, finendo così per instillare negli operatori di settore più di un interrogativo di difficile soluzione (combattuti come sono fra l'interpretare tali "vuoti" normativi come il frutto di una dimenticanza oppure di una scelta consapevole): è il caso, a titolo esemplificativo, di talune definizioni, quali sono quelle di "*interfaccia digitale*" o di "*utente*"; della rilevanza ai fini che qui interessano della raccolta e della valorizzazione di dati in forza dell'attivazione di sensori non dipendenti da un comportamento consapevole dell'utente.

Inoltre, la corretta individuazione del periodo di osservazione al fine di stabilire, mediante superamento delle soglie di fatturato mondiale e nazionale, la soggettività passiva dei potenziali contribuenti accentua gli oneri di *compliance* del provvedimento, da attuare nel breve volgere di due mesi (i contribuenti sono infatti tenuti alla predisposizione di idonea contabilità a supporto della raccolta dei dati necessari per la liquidazione dell'imposta dovuta).

Rimangono poi confermati i dubbi suscitati dalla versione della normativa di prossima sostituzione; in particolare:

- la natura dell'imposta, rilevante ai fini della risoluzione dei risvolti di fiscalità internazionale quando applicata a soggetti passivi non residenti;
- l'agevole disponibilità dei dati ai fini della corretta individuazione e misurazione del presupposto imponibile (essendo la stessa legata ad una mole di dati non nella immediata disponibilità del contribuente, oltre che difficilmente conservabili in vista di possibili verifiche future);
- la difficoltà di individuare il soggetto passivo e la misura dell'imponibile dallo stesso prodotto al cospetto di forme pubblicitarie sempre più evolute (è il caso della forma di pubblicità nota come *programmatic*, dove la veicolazione del messaggio pubblicitario è il frutto della combinazione di algoritmi nella disponibilità non del solo *medium* pubblicitario ma anche degli inserzionisti o dei loro mandatar).

Articolo 85 (Tracciabilità delle detrazioni)

L'articolo 85 dispone che ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche la detrazione dall'imposta lorda nella misura del 19 per cento degli oneri spetta a condizione che questi ultimi siano sostenuti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento tracciabili, come carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari.

Il comma 2 dispone che resta ferma la possibilità di pagare in contanti, senza perdere il diritto alla detrazione, i medicinali e i dispositivi medici, nonché le prestazioni sanitarie rese dalle strutture pubbliche o da strutture private accreditate al Servizio sanitario nazionale.

Al riguardo, al di là di quest'ultima esclusione, sarebbe auspicabile prevedere in via generale per tutti gli oneri detraibili una soglia al di sotto della quale sia possibile pagare in contanti, in modo da non penalizzare eccessivamente i pagamenti di modesto importo per i quali, in molte circostanze, è più difficoltoso effettuare il pagamento con sistemi tracciabili.

Articolo 86 (Analisi di rischio)

L'articolo 86 integra la disciplina delle analisi del rischio di evasione effettuate dall'Agenzia delle entrate e dalla Guardia di finanza.

I commi 1 e 3 dell'articolo in esame stabiliscono che, per le attività di analisi del rischio di evasione effettuate utilizzando le informazioni contenute nell'archivio dei rapporti finanziari tenuto presso l'anagrafe tributaria, l'Agenzia delle entrate e la Guardia di finanza si avvalgono delle tecnologie, delle elaborazioni e delle interconnessioni con le altre banche dati di cui dispongono, allo scopo di individuare criteri di rischio utili per far emergere posizioni da sottoporre a controllo e incentivare l'adempimento spontaneo, nel rispetto di specifiche condizioni poste a protezione dei dati personali dei cittadini.

A quest'ultimo fine il comma 1 prevede che l'utilizzo delle informazioni sulle operazioni bancarie e finanziarie avvenga previa pseudonimizzazione dei dati personali e nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 23 del Regolamento (UE) 2016/679 (regolamento generale sulla protezione dei dati personali - RGPD).

La "pseudonimizzazione" dei dati personali viene definita dall'articolo 4 del RGPD come il trattamento dei dati personali effettuato in modo tale che gli stessi non possano più essere attribuiti a un interessato specifico senza l'utilizzo di informazioni aggiuntive, a condizione che tali informazioni aggiuntive siano conservate separatamente e soggette a misure tecniche e organizzative intese a garantire che tali dati personali non siano attribuiti a una persona fisica identificata o identificabile.

Contestualmente, il comma 2, al fine di dare "copertura" normativa alle limitazioni dei diritti dell'interessato al trattamento dei dati personali derivanti da tale nuova modalità di utilizzo dei dati, modifica il decreto legislativo n. 196 del 2003, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali.

In particolare, viene integrato l'articolo 2-undecies del Codice, il quale stabilisce che i diritti riconosciuti dagli articoli da 15 a 22 del RGPD (diritti di accesso, di rettifica e cancellazione, di limitazione del trattamento e opposizione al trattamento, portabilità, esclusi i diritti di trasparenza e informazione) non possono essere esercitati qualora dall'esercizio degli stessi possa derivare un pregiudizio effettivo e concreto ad una serie di attività di pubblico interesse, fra le quali, alla lettera a) del comma 1, vengono incluse le "attività di prevenzione e contrasto all'evasione fiscale".

Al riguardo, va tuttavia segnalato che il regolamento europeo sulla *privacy* specifica che le limitazioni in nome dell'interesse pubblico devono comunque rispettare «l'essenza dei diritti e delle libertà fondamentali» e devono configurarsi come una misura «necessaria e proporzionata».

E la proporzionalità è uno dei principi su cui il Garante per la protezione dei dati personali ha fatto e continua a far sentire la sua voce per ricordare al Fisco che raccoglie troppi dati, numerosi dei quali non pertinenti con i fini che si prefigge. Il presidente dell'Autorità, Antonello Soro, ha pubblicamente sottolineato infatti che, anche in campo fiscale, l'accumulo di dati della più varia natura, per scopi diversi, non soltanto può non essere conforme al principio di proporzionalità, ma può risultare inutile quando mancano mezzi adeguati a disporre le verifiche conseguenti. In tal senso, l'eccesso di informazioni o una selezione inadeguata può rivelarsi persino un ostacolo.

Problematica questa che il Garante ha sollevato anche nell'audizione tenuta, non più tardi di una settimana fa, presso la VI commissione permanente Finanze della Camera dei Deputati sull'articolo 14 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili (Atto Camera n. 2220), che prevede analoghe misure in materia di utilizzo dei dati contenuti nei *file* delle fatture elettroniche.

La protezione dei dati non impedisce certo la digitalizzazione dei pagamenti o il contrasto dell'evasione (importante anche per garantire la necessaria equità fiscale), ma richiede che siano svolte nel rispetto dei diritti fondamentali della persona. Diritti che il legislatore non può, con un tratto di penna, sacrificare oltremodo, pur nel perseguimento di finalità di pubblico interesse.

In particolare, il regolamento europeo sulla *privacy* pretende che lo Stato debba operare un corretto bilanciamento dei diritti costituzionalmente protetti interessati dalla misura che si vuole adottare (nella specie, il diritto alla riservatezza dei dati personali, per il contribuente, e il diritto a riscuotere le imposte, per lo Stato), al fine di garantire una proporzionalità della misura di limitazione dei diritti in gioco. Ma richiede anche che tale limitazione abbia carattere di necessità al fine di salvaguardare l'attività di prevenzione e contrasto all'evasione fiscale.

Per verificare se, nel caso di specie, il legislatore abbia rispettato in concreto tali criteri bisogna tuttavia valutare l'intero assetto normativo e regolamentare a tutela dei diritti erariali. Non possono infatti essere trascurati, nella predetta valutazione, le disposizioni che già attualmente riservano all'Amministrazione finanziaria strumenti di contrasto all'evasione piuttosto efficaci (derivanti, solo per citare quelli più recenti, dalla disponibilità dei dati relativi alle fatture elettroniche, ai corrispettivi telematici e alle liquidazioni periodiche IVA), a cui sono associati poteri di controllo che, già di per sé, incidono pesantemente sulla sfera giuridico-patrimoniale del contribuente (si pensi, solo per fare qualche esempio, alla possibilità di emettere atti di accertamento aventi valore di titolo esecutivo, di utilizzare presunzioni legali o semplici a proprio favore che

addossano sul contribuente l'onere di fornire la prova contraria, di attivare misure cautelari o di effettuare indagini finanziarie senza l'autorizzazione di soggetti terzi, ecc.).

Alla luce di tale articolato contesto normativo, restano dunque forti le perplessità circa la conformità delle disposizioni in commento con i principi e le libertà fondamentali garantiti dal regolamento europeo sulla *privacy*.

Articolo 88 (Regime forfettario)

L'articolo 88 reca alcune modifiche alla disciplina del regime forfettario per imprenditori individuali e lavoratori autonomi di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190. In particolare, l'articolo:

- reintroduce, come condizione per l'accesso al regime forfettario con imposta sostitutiva al 15 per cento, il limite delle spese sostenute per lavoro dipendente o accessorio e per collaboratori (elevandolo a 20.000 euro lordi rispetto alla misura di 5.000 euro vigente fino al 2017), nonché ripristina l'esclusione per coloro che hanno conseguito redditi di lavoro dipendente e assimilati eccedenti l'importo di 30.000 euro (fatto salvo il caso di cessazione del rapporto di lavoro), limiti da verificare in entrambi i casi nell'anno precedente a quello di riferimento;
- stabilisce un sistema di premialità per i soggetti che hanno un fatturato annuo costituito esclusivamente da fatture elettroniche, prevedendo che il termine di decadenza per la notificazione degli avvisi di accertamento è ridotto di un anno rispetto ai vigenti cinque anni.

Sempre con riferimento alle persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, come anticipato nelle considerazioni introduttive, viene inoltre soppressa l'imposta sostitutiva al 20 per cento per i contribuenti con ricavi/compensi tra 65.001 e 100.000 euro prevista a partire dal 2020 dalla legge di bilancio 2019 (commi da 17 a 22, dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2018, n. 145).

Avuto riguardo al ripristino dell'esclusione dal regime forfettario per coloro che percepiscono, nel corso dell'anno precedente a quello in cui intendono avvalersi del forfait, redditi di lavoro dipendente e assimilati eccedenti la soglia di 30.000 euro, va osservato che tale esclusione rischia di far ricadere nel sommerso una moltitudine di attività di tipo marginale che pensionati e lavoratori dipendenti svolgono abitualmente (questi ultimi, come seconda attività per "arrotondare" lo stipendio) e che grazie al regime forfettario sono state regolarizzate con l'apertura della partita IVA.

Per quanto concerne la premialità per coloro che decidono di emettere le fatture in forma elettronica, si ritiene che la sola riduzione di un anno degli ampi termini di accertamento previsti dalla legge non sia sufficiente a spingere un numero consistente di soggetti in regime forfettario a lasciare la molto più snella e agevole modalità di emissione delle fatture in forma cartacea. Per ottenere il risultato auspicato, maggiore *appeal* potrebbe avere l'esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all'articolo 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e

all'articolo 54, secondo comma, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 o, quanto meno, la limitazione della possibilità di loro attivazione al superamento di determinate soglie minime in valore assoluto o percentuale rispetto ai ricavi/compensi dichiarati.

Al di là delle disposizioni contenute nell'articolo 88, si sottolinea la necessità di rimuovere la causa di esclusione dal regime forfetario attualmente prevista dal comma 57, lettera d), dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 costituita dalla partecipazione in società di persone, associazioni e imprese familiari.

L'attuale assetto normativo si risolve infatti in un disincentivo implicito alle aggregazioni professionali e, contestualmente, in un incentivo implicito alla disgregazione delle attività professionali o di impresa svolte in forma associata, in un contesto economico e professionale in cui sarebbe semmai opportuno concepire incentivi all'aggregazione, nell'interesse del mercato che richiede servizi sempre più specializzati e del settore del piccolo lavoro autonomo per favorirne la competitività.

Tale effetto distorsivo del mercato dei servizi professionali è testimoniato dai dati più recenti pubblicati dall'Osservatorio sulle partite IVA del Ministero dell'economia e delle finanze che hanno registrato, nel primo semestre del 2019, un sostanzioso incremento delle attivazioni di nuove partite IVA individuali in regime forfetario pari al 38,3 per cento rispetto al medesimo periodo del 2018 a cui è corrisposta una sensibile riduzione delle nuove partite IVA attivate da associazioni professionali e società di persone, pari al 16,4 per cento, e da società di capitali, pari all'8,6 per cento.

Al fine di rimuovere tale evidente distorsione del mercato, si ritiene pertanto necessario eliminare l'incompatibilità tra regime forfetario e partecipazione in associazioni professionali, società di persone, imprese familiari e società tra professionisti.

Articolo 89 (Rendimento beni)

L'articolo 89, al comma 1, ripropone la facoltà per persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia di rideterminare i valori delle partecipazioni in società non quotate e dei terreni (sia agricoli sia edificabili) posseduti, a condizione che il valore così rideterminato sia assoggettato a un'imposta sostitutiva che il comma 2 dell'articolo in esame incrementa all'11 per cento rispetto a quella unica dell'8 per cento che era in vigore fino alla proroga del regime prevista per il 2018 e a quella del 10 per cento prevista per terreni e partecipazioni non qualificate nel 2019.

Trattandosi della tredicesima riproposizione della disciplina dalla sua prima applicazione nel 2002, per raggiungere gli obiettivi in termini di gettito ascritti alla misura in esame, sarebbe opportuno ridurre l'aliquota dell'imposta sostitutiva almeno all'8 per cento, avendo molti contribuenti già fruito in passato della disciplina e considerata l'ancora attuale fase di stagnazione del mercato immobiliare e dell'economia in generale.

Considerata poi la reiterata riproposizione del regime sostitutivo, si ritiene necessaria, anche per fini di semplificazione, una stabilizzazione della disciplina, facendo venir meno la sua limitazione di ordine temporale alla sola annualità di riferimento.

Il comma 3 dell'articolo 89 incrementa dal 20 al 26 per cento l'imposta sostitutiva dell'IRPEF applicabile sulle plusvalenze realizzate al di fuori del regime di impresa o di lavoro autonomo in caso di cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni.

I commi dal 4 all'11 dell'articolo 89 ripropongono, a favore di imprese ed enti che non adottano i principi contabili internazionali, la possibilità di effettuare la rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018, in deroga alle disposizioni di legge vigenti in materia, attraverso il pagamento di un'imposta sostitutiva con aliquota del 12 per cento per i beni ammortizzabili e del 10 per cento per i beni non ammortizzabili.

Le aliquote risultano quindi ridotte rispetto a quelle, rispettive, del 16 e del 12 per cento previste in occasione dell'ultima legge di rivalutazione, con una sostanziale presa d'atto che queste ultime risultavano troppo vicine all'aliquota IRES ordinaria del 24% perché l'agevolazione potesse avere un *appeal* per le imprese potenzialmente interessate.

Per l'affrancamento del saldo attivo della rivalutazione è invece prevista un'imposta sostitutiva del 10 per cento che non si discosta da quella prevista dai precedenti provvedimenti di rivalutazione e risulta, quindi, tendenzialmente elevata. L'affrancamento, come è noto, rende da subito disponibile per la distribuzione il saldo senza ulteriori conseguenze impositive sulla società.

Sarebbe opportuno quindi ridurre anche l'imposta sostitutiva sull'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione in proporzione alla riduzione disposta per le aliquote previste per la rivalutazione dei beni.

Una misura che risulterebbe molto apprezzata dalle imprese che in passato si sono avvalse delle precedenti leggi di rivalutazione e da cui potrebbe derivare un discreto gettito aggiuntivo per l'erario consisterebbe nella riapertura dei termini per l'affrancamento dei saldi attivi di rivalutazioni effettuate in passato e ancora iscritti in bilancio alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019. A distanza di molti anni dalla rivalutazione, le imprese potrebbero avere oggi recuperato le disponibilità finanziarie per l'affrancamento dei saldi attivi pregressi che non avevano all'epoca della rivalutazione, dovendo comunque sostenere il carico del pagamento dell'imposta sostitutiva sui beni rivalutati.

Articolo 95 (Unificazione IMU-TASI)

L'articolo 95 riforma l'assetto dell'imposizione immobiliare locale, unificando le due vigenti forme di prelievo: l'Imposta municipale propria (IMU) e il Tributo per i servizi indivisibili (TASI).

In particolare, al comma 1, viene abolita l'imposta unica comunale (IUC) a decorrere dal 2020, ad eccezione della tassa sui rifiuti (TARI) e nei commi successivi viene ridisciplinata l'imposta municipale propria (IMU).

Alcuna modifica viene apportata invece all'autonomia impositiva della Regione Friuli-Venezia Giulia e delle Province autonome di Trento e di Bolzano prevista dai rispettivi Statuti (per le predette Province è quindi confermata l'applicazione, rispettivamente, dell'IMIS e dell'IMI).

Riguardo alla riscrittura dell'IMU, si segnalano di seguito una serie di interventi che sarebbe utile adottare per eliminare alcune criticità e incoerenze della disciplina vigente.

In un'ottica di maggiore equità, appare necessario interrogarsi sulla adeguatezza, rispetto al mondo contemporaneo e alle sue prevedibili evoluzioni future, di un sistema di tassazione degli immobili che ancora oggi è improntato nel senso di considerare come irrilevante, o addirittura da penalizzare, la circostanza di fatto della mancata utilizzazione di un immobile.

La disciplina in via di introduzione non fa eccezione a questa ormai vetusta impostazione e conferma senza modifiche un impianto normativo che prevede lo stesso identico carico fiscale IMU per un medesimo immobile utilizzato o non utilizzato, nonché la penalizzazione della sottoposizione a IRPEF, nella misura del 50%, del reddito degli immobili ad uso abitativo non locati situati nello stesso comune nel quale si trova l'immobile adibito ad abitazione principale, anche se assoggettati a IMU.

Eppure, è del tutto evidente come questa impostazione, che ha un senso in un contesto demografico e di rapporto tra domanda e offerta di mercato in cui tenere un "immobile a disposizione" è prevalentemente una scelta di chi ne ha la disponibilità, assume contorni paradossali e profondamente iniqui allorché, come in prevalenza accade oggi, è conseguenza di un eccesso strutturale dell'offerta sulla domanda.

In particolare, pare evidente la necessità di tener conto, ai fini delle imposte locali di possesso così come delle imposte dirette, della riduzione anche significativa di valore che si dilata di pari passo al prolungarsi dell'inutilizzo di un bene immobile.

È un cambio di logica nella tassazione degli immobili, quest'ultimo, fondamentale anche nell'ottica del rilancio del settore immobiliare, soprattutto quello concernente il comparto degli immobili commerciali e industriali, posto che il "rischio fiscale" connesso al pagamento di elevate imposte di possesso, che restano insensibili nel tempo anche ad eventuali periodi di inutilizzo del bene, costituisce un evidente freno all'investimento immobiliare.

Parzialmente connesso al precedente tema del necessario cambio di logica fiscale sui casi di "mancato utilizzo", è quello della equa ripartizione del carico fiscale tra utilizzatori e proprietari degli immobili.

Sarebbe auspicabile che l'unificazione della TASI nell'IMU non determini anche la "sparizione" dell'unica intuizione felice che ha caratterizzato l'introduzione di quello che è stato per il resto l'infelicissimo concepimento di due tributi comunali distinti: la ricomprensione tra i soggetti passivi non solo dei titolari di diritti reali sugli immobili, ma anche degli effettivi utilizzatori dei medesimi, che è da decenni patrimonio comune di altre legislazioni fiscali europee, a cominciare, ad esempio, da quella francese.

Essa consente di ripartire in modo più adeguato il carico fiscale tra la componente che trova il proprio presupposto imponibile nella corrispettività per i servizi locali, che consentono all'utilizzatore di poter fruire dell'immobile in un contesto urbano funzionante, e la componente che trova il proprio presupposto nella pura e semplice capacità contributiva, che deriva dalla titolarità di un diritto reale sull'immobile.

L'intera concentrazione del carico fiscale in capo al proprietario dell'immobile trasforma l'IMU in una "super-patrimoniale" e penalizza peraltro, una volta di più, i proprietari degli immobili che restano inutilizzati, rispetto a quelli degli immobili che trovano un loro utilizzo.

Per quanto concerne gli immobili compresi nelle procedure di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa, il comma 31 dell'articolo in esame conferma la previsione secondo cui il versamento dell'imposta dovuta per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale deve essere effettuato entro il termine di tre mesi *"dalla data del decreto di trasferimento degli immobili"*.

Al riguardo, si osserva che le vendite nell'ambito della procedura avvengono prevalentemente non con decreto di trasferimento del giudice delegato ma con contratti di vendita stipulati dinanzi ad un notaio. Sarebbe utile quindi prevedere espressamente che il versamento dell'IMU avvenga entro tre mesi *"dalla data del decreto di trasferimento o dell'atto di vendita dell'immobile"*.

Per gli immobili compresi nelle procedure concorsuali, si ritiene inoltre necessario prevedere che la base imponibile sia costituita dal prezzo ricavato dalla vendita dell'immobile, ciò in quanto la procedura fallimentare è volta a perseguire interessi di carattere pubblico (eliminazione delle imprese decotte dal mercato e recupero dei crediti in regime di concorsualità) e le vendite all'incanto dei beni che attraverso di essa vengono effettuate, anche per le forme di pubblicità assicurate dagli organi del fallimento, sono tali da assicurare il miglior prezzo di realizzo ai beni che vengono posti in vendita (di norma, secondo la stima peritale).

Si suggerisce inoltre di estendere la previsione del pagamento dell'IMU a valere sul ricavato della vendita dell'immobile anche nel caso del concordato preventivo di tipo liquidatorio, dove la gestione della procedura è normalmente affetta dalle stesse carenze di liquidità della procedura di fallimento.

Quanto al regime sanzionatorio, il comma 38 dell'articolo in esame stabilisce che *"In caso di omessa presentazione della dichiarazione, si applica la sanzione dal 100 per cento al 200 per cento del tributo non versato, con un minimo di 50 euro"*.

Al riguardo, dovrebbe essere specificato che in caso di accertamento dell'ente locale relativo a più annualità, la sanzione per omessa presentazione della dichiarazione si applica solo una volta in relazione all'anno in cui tale dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata per la prima volta.

L'applicazione della sanzione per omessa presentazione della dichiarazione per tutti gli anni oggetto di accertamento risulterebbe infatti del tutto sproporzionata rispetto alla gravità della violazione commessa.

Al fine di favorire l'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti, si suggerisce inserire nel nuovo testo normativo una disposizione di coordinamento con la disciplina del ravvedimento operoso, al fine di consentire l'utilizzo di questo istituto anche oltre l'anno successivo alla scadenza del saldo dell'IMU annuale.

Ciò può essere ottenuto mediante un rinvio alle lettere *b-ter*) e *b-quater*) dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472/1997 (che disciplinano il ravvedimento per i tributi diversi da quelli locali), disposizioni oggi non applicabili ai tributi locali per espressa previsione contenuta nel successivo comma 1-*bis* dello stesso articolo (che dovrebbe dunque essere abrogata).

Al fine di deflazionare il contenzioso in materia, sarebbe altresì necessario prevedere espressamente l'applicazione dell'istituto dell'accertamento con adesione, mediante rinvio al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, oggi subordinata alla volontà del singolo ente locale da esprimere in sede regolamentare, in modo da evitare ingiustificate disparità di trattamento dei contribuenti derivanti dalla diversa ubicazione degli immobili posseduti.

Si segnala infine che il comma 36 dell'articolo in esame stabilisce che la nuova IMU dovuta sui beni strumentali è deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa e del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni nella misura del 60 per cento per i periodi d'imposta successivi a quelli in corso, rispettivamente, al 31 dicembre 2019 e al 31 dicembre 2020, per poi divenire integralmente deducibile, ai sensi del precedente comma 35, a decorrere dal periodo d'imposta 2022.

Peraltro, auspicando questo Consiglio – come ha già espresso in altre occasioni – un percorso di semplificazione, concettualmente simile a quello qui realizzato attraverso l'unificazione tra IMU e TASI, grazie al quale l'IRAP, anche a parità di gettito tributario, possa essere trasformata in un prossimo futuro in una addizionale dell'IRES, si auspica, nelle more della realizzazione di tale obiettivo, che la deducibilità dell'IMU possa essere estesa anche ai fini della determinazione della base imponibile dell'IRAP (superando l'attuale previsione di indeducibilità contenuta nel comma 35 dell'articolo in esame).

Articolo 96 (Riforma della riscossione Enti locali)

L'articolo 96 reca una complessiva riforma della riscossione degli enti locali, con particolare riferimento agli strumenti per l'esercizio della potestà impositiva, fermo restando l'attuale assetto dei soggetti abilitati alla riscossione delle entrate locali.

Al riguardo, l'aspetto più rilevante è costituito dall'introduzione dell'istituto dell'accertamento esecutivo anche per i tributi degli enti locali, sulla falsariga di quanto già previsto per le entrate erariali, che consente di emettere un unico atto di accertamento avente valore di titolo esecutivo.

La relazione illustrativa chiarisce che tale estensione ha l'obiettivo di razionalizzare la procedura di riscossione delle entrate degli enti locali attraverso l'eliminazione dei diversi atti finalizzati allo stesso procedimento, che attualmente rendono problematica l'individuazione degli atti esecutivi, dal momento che si assiste, a secondo

del soggetto che emette detti atti, ad una differenziazione dei medesimi: vale a dire il ruolo di cui al d.P.R. n. 602 del 1973 nel caso in cui la riscossione coattiva è stata affidata all'Agenzia delle entrate-Riscossione e l'ingiunzione fiscale di cui al R.D. n. 639 del 1910 se l'ente locale procede direttamente alla riscossione o l'abbia affidata a un soggetto iscritto nell'albo di cui all'art. 53 del D.Lgs. n. 446 del 1997.

Gli accertamenti esecutivi riguardano non solo i tributi ma anche le entrate patrimoniali degli enti, con esclusione delle contravvenzioni stradali.

Al riguardo, una prima criticità che si segnala riguarda la lettera d) del comma 9 dell'articolo in esame che, analogamente a quanto previsto per i tributi erariali, stabilisce che in presenza di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione delle somme indicate negli avvisi di accertamento esecutivo, la riscossione di tali somme, nel loro ammontare integrale comprensivo di interessi e sanzioni, può essere affidata in carico ai soggetti legittimati alla riscossione forzata, anche prima del termine di sessanta giorni o l'eventuale termine per il ricorso.

Sul punto, si ritiene necessario prevedere, a tutela del diritto di difesa del contribuente, l'obbligo per l'ente impositore di motivare specificamente, nell'ambito dell'avviso di accertamento esecutivo notificato al contribuente, in merito alle circostanze che fanno ritenere sussistente il "*fondato pericolo per il positivo esito della riscossione*" ovvero, nel caso in cui quest'ultimo sia sopravvenuto rispetto alla notifica dell'accertamento, con una comunicazione specifica, opportunamente motivata sul punto, da notificare al contribuente, che possa essere impugnata dinanzi agli organi di giustizia tributaria.

Un'ulteriore criticità, anch'essa non risolta neppure per i tributi erariali, riguarda l'impossibilità di dilazionare il pagamento del terzo delle imposte e dei relativi interessi risultanti dall'accertamento esecutivo che il contribuente è tenuto a versare, in via provvisoria, qualora proponga ricorso contro l'atto impositivo.

Tale possibilità gli viene paradossalmente concessa soltanto se fa scadere il termine di sessanta giorni previsto per il pagamento di quanto dovuto in via provvisoria, potendo egli formulare la richiesta di dilazione del pagamento soltanto al soggetto legittimato alla riscossione forzata (e non anche all'ente impositore prima della scadenza del predetto termine di sessanta giorni), ma subendo la penalizzazione di dover corrispondere anche i relativi aggi di riscossione e interessi di mora.

Si propone pertanto di consentire al contribuente, in caso di ricorso, di richiedere direttamente all'ente impositore la dilazione del pagamento del terzo delle imposte e dei relativi interessi risultanti dall'accertamento esecutivo, prima della scadenza del termine di sessanta giorni previsto per la proposizione del ricorso e il pagamento di quanto dovuto.

Un ulteriore aspetto da considerare riguarda il comma 20 dell'articolo in esame che individua i costi di elaborazione e di notifica degli atti e quelli delle successive fasi cautelari ed esecutive, posti a carico del debitore.

Per quanto concerne la quota denominata oneri di riscossione a carico del debitore (c.d. “aggi”), essi sono determinati in misura pari al 3% delle somme dovute in caso di pagamento entro il sessantesimo giorno dalla data di esecutività dell'atto di accertamento esecutivo, fino ad un massimo di 300 euro, ovvero pari al 6% delle somme dovute in caso di pagamento oltre detto termine, fino a un massimo di 600 euro.

Si tratta delle stesse misure previste per l’Agenzia delle entrate-Riscossione, ma con una rilevante differenza: è stato introdotto un tetto massimo di 300 o di 600 euro che invece tutt’ora manca per l’agente nazionale della riscossione. Si crea così una disparità di trattamento tra contribuenti, costretti a pagare un aggio superiore in caso di riscossione affidata all’agente nazionale, di dubbia legittimità costituzionale.

Si propone pertanto di prevedere un analogo tetto massimo anche per gli oneri di riscossione dovuti all’agente nazionale.

Proposte integrative del consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili

Questo Consiglio Nazionale coglie altresì l’occasione per trasmettere a codeste onorevoli Commissioni congiunte:

- a) le proposte di semplificazione fiscale elaborate congiuntamente con Confindustria;
- b) le proposte presentate al Ministero dell’Economia e delle Finanze il 2 ottobre 2019 di revisione della normativa riguardante gli ISA;
- c) proposte concernente il regime fiscale delle società tra professionisti.



CAMERA DEI DEPUTATI
VI COMMISSIONE PERMANENTE
FINANZE

Atto Camera 2220

Disegno di legge: “Conversione in legge del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili”

Audizione del
Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

INDICE

CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE.....	3
MISURE DI CUI AL CAPO I.....	4
Articolo 3 (Contrasto alle indebite compensazioni).....	5
Articolo 4 (Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti e reverse charge manodopera)	6
Articolo 14 (Utilizzo dei file delle fatture elettroniche).....	7
Articolo 16 (Precompilata IVA)	9
Articolo 17 (Imposta di bollo sulle fatture elettroniche)	9
Articolo 18 (Modifiche al regime dell'utilizzo del contante).....	10
Articolo 23 (Sanzioni per mancata accettazione di pagamenti effettuati con carte di debito e credito)	11
MISURE DI CUI AL CAPO IV.....	12
Articolo 39, comma 1 (Modifiche della disciplina penale)	13
Articolo 39, comma 2 (Modifiche della responsabilità amministrativa degli enti).....	Errore. Il segnalibro non è definito.

CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE

Innanzitutto, consentiteci di esprimere, come sempre, il più vivo ringraziamento per l'opportunità che questa Onorevole Commissione parlamentare offre oggi al Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di formulare le proprie osservazioni e proposte sul decreto-legge 26 ottobre 2019 n. 124, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili.

Nel triennio 2020-2022, il Decreto porta in dote al disegno di legge di bilancio 2020, cui è collegato, un incremento del fondo per la riduzione della pressione fiscale pari a 5.337,946 milioni di euro nel 2020, 4.381,756 milioni di euro nel 2021 e 4.181,756 milioni di euro nel 2022, nonché alcune misure di spesa di impatto comunque molto limitato.

Il Capo I, recante "misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva ed alle frodi fiscali", si compone di 23 articoli che contribuiscono alla manovra con un miglioramento netto, in termini di indebitamento, pari a 2.983,27 milioni di euro nel 2020, 3.670,03 milioni di euro nel 2021 e 3.472,71 milioni di euro nel 2022.

Sul piano quantitativo, le misure più significative sono quelle recate dall'art. 3 in materia di "contrasto alle indebite compensazioni" (1.084 milioni di euro nel 2020 e 878 milioni di euro dal 2021); dall'art. 4 in materia di "ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del reverse charge per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera" (453 milioni di euro nel 2020, 909,8 milioni di euro nel 2021 e 713 milioni di euro nel 2022); dall'art. 11 in materia di "introduzione del Documento Amministrativo Semplificato Telematico" (240 milioni di euro nel 2020 e 480 milioni di euro dal 2021), dall'art. 1 in materia di "accollo del debito d'imposta altrui e divieto di compensazione" (288 milioni di euro dal 2020) e dall'art. 9 in materia di "frodi nell'acquisto di veicoli fiscalmente usati" (208 milioni di euro dal 2020).

Il Capo II, recante "disposizioni in materia di giochi", si compone di 8 articoli che contribuiscono alla manovra con un miglioramento netto, in termini di indebitamento, pari a 668,32 milioni di euro nel 2020 e 617,72 milioni di euro dal 2021.

Sul piano quantitativo, la misura in assoluto più rilevante è quella recata dall'art. 26 che dispone l'aumento del "prelievo erariale unico sugli apparecchi da intrattenimento (498,9 milioni di euro nel 2020 e 524,7 milioni di euro dal 2021).

Il Capo III, recante "ulteriori disposizioni fiscali", si compone di 7 articoli che contribuiscono alla manovra con un miglioramento netto, in termini di indebitamento, pari a 277 milioni di euro nel 2020 e 132 milioni di euro dal 2021.

Sul piano quantitativo, la misura più rilevante è rappresentata dall'entrata una tantum sul 2020 prevista dall'art. 36 in materia di "incentivi Conto Energia" (123 milioni).

Il Capo IV, recante “modifiche alla disciplina penale e della responsabilità amministrativa degli enti”, si compone di un unico articolo cui non sono ascritti effetti finanziari.

Il Capo V, recante “ulteriori disposizioni per esigenze indifferibili”, si compone di 21 articoli, compresi quello recante le disposizioni finanziarie e quello recante le norme di decorrenza, che contribuiscono alla manovra con un miglioramento netto, in termini di indebitamento, pari a 1.432 milioni di euro sul solo 2020, essenzialmente in ragione della rimodulazione, stabilita dall’art. 58, dei termini di versamento degli acconti ai fini IRPEF, IRES e IRAP da parte dei contribuenti che risultano soggetti agli ISA.

Ciò premesso, di seguito ci si sofferma con alcune considerazioni di dettaglio sulle disposizioni recate dal Capo I in materia di contrasto all’evasione fiscale e contributiva ed alle frodi fiscali e dal Capo IV in materia di disciplina penale e di responsabilità amministrativa degli enti.

MISURE DI CUI AL CAPO I

L’architettura del decreto-legge n. 124 (d’ora in avanti, “Decreto”) è senza dubbio rappresentata dalle “misure di contrasto all’evasione fiscale e contributiva ed alle frodi fiscali” cui sono dedicati i primi 23 articoli.

Il Governo ha puntato molto sul contrasto all’evasione e alle frodi e alcune misure in questa direzione si rinvengono anche nel corpo del disegno di legge di bilancio per il 2020.

Preliminarmente, pare opportuno sottolineare che, tanto più si pone l’accento su questo aspetto, tanto più sarebbe auspicabile che una pari attenzione fosse impressa sul versante dell’efficientamento della spesa pubblica e del contrasto agli sprechi.

Agli occhi del contribuente si tratta infatti di due facce della stessa medaglia e la storia passata e recente insegna come ogni enfaticizzazione a senso unico non adeguatamente bilanciata, nell’una o nell’altra direzione, ha sempre prodotto risultati modesti, quando non controproducenti, in termini di coinvolgimento attivo del cittadino in queste importanti battaglie culturali, oltre che di bilancio.

Sarebbe per altro poco coerente alla realtà dei fatti dare a intendere che negli ultimi anni non vi sia stata una costante ed elevata attenzione nei confronti di misure idonee a contrastare l’evasione e le frodi fiscali.

Basti pensare, ad esempio, all’obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi previsto dalla precedente legge di bilancio e, nei precedenti anni, all’introduzione dell’obbligo di fatturazione elettronica anche tra privati, nonché ad altri provvedimenti in ambito IVA ancora più impattanti come l’estensione dell’ambito applicativo del *reverse charge* a particolari settori e lo *split payment* (che hanno avuto l’effetto di “drenare” risorse finanziarie dal circuito economico-produttivo, lasciando gli operatori economici obbligati ad applicare tali meccanismi in deroga in una condizione di costante credito d’imposta non sempre recuperabile in tempi brevi).

Ciò premesso, avendo riguardo alle misure inserite nel Decreto, sviluppiamo in questa sede alcune considerazioni specifiche relative alle seguenti norme:

-
- art. 3: contrasto alle indebite compensazioni;
 - art. 4: ritenute e compensazioni in appalti e subappalti e reverse charge manodopera;
 - art. 14: utilizzo dei file delle fatture elettroniche;
 - art. 16: semplificazioni fiscali;
 - art. 17: imposta di bollo sulle fatture elettroniche;
 - art. 18 modifiche al regime di utilizzo del contante;
 - art. 22: credito d'imposta su commissioni pagamenti elettronici;
 - art. 23: sanzioni per mancata accettazione di pagamenti effettuati con carte di debito e credito.

Articolo 3 (Contrasto alle indebite compensazioni)

L'articolo 3 del Decreto introduce nuovi limiti all'esercizio del diritto di compensare debiti e crediti fiscali.

Con un primo intervento, l'utilizzo in compensazione dei crediti IRPEF (e relative addizionali), IRES, IRAP e relative imposte sostitutive, per importi superiori a 5.000 euro annui, viene subordinato alla previa presentazione della dichiarazione o istanza da cui il credito emerge (in particolare, la compensazione non può avere luogo prima che siano trascorsi dieci giorni da quello di presentazione di detta dichiarazione o istanza).

L'intervento estende quindi ai crediti relativi alle imposte dirette quanto già previsto con riguardo ai crediti IVA, senza tuttavia tener conto di una differenza a dir poco lampante tra i due comparti: la dichiarazione annuale IVA da cui emerge il relativo credito può essere presentata sin dai primi mesi dell'anno successivo, mentre la dichiarazione dei redditi non può, per legge, essere presentata prima del mese di maggio (art. 2, DPR 322/1998) dell'anno successivo a quello di riferimento. Inoltre, per i contribuenti soggetti agli ISA, la normativa attuale prevede l'obbligo di allegare alla dichiarazione dei redditi il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli ISA con il relativo calcolo del punteggio di affidabilità fiscale, che il contribuente può effettuare soltanto dopo che l'Amministrazione finanziaria abbia messo a disposizione i dati delle variabili precalcolate da scaricare preventivamente e che risultano necessarie ai fini del calcolo del proprio ISA nonché il software e le relative specifiche tecniche che le società di software dovranno utilizzare per predisporre gli aggiornamenti degli applicativi ordinariamente in uso da parte degli studi professionali.

Per i contribuenti obbligati agli ISA risulta pertanto oggettivamente impossibile presentare la dichiarazione prima che tutti gli strumenti necessari siano stati resi disponibili, il che si traduce in un notevole allungamento del termine a partire dal quale essi potranno utilizzare in compensazione il credito emergente dalla relativa dichiarazione.

È necessario pertanto che anche tali circostanze siano tenute in debita considerazione da parte del Legislatore al fine di evitare che l'estensione ai crediti IRPEF, IRES e IRAP (e relative addizionali e imposte sostitutive) dei limiti alla compensazione già previsti per i crediti IVA si traduca in un vero e proprio prestito

forzoso causato dalla oggettiva impossibilità per il contribuente di poter celermente presentare la propria dichiarazione dei redditi, per motivi non certamente dipendenti dalla sua volontà.

In particolare, per ovviare a questi problemi, si potrebbe prevedere che la compensazione dei crediti relativi al comparto delle imposte dirette possa essere effettuato anche prima della presentazione della relativa dichiarazione annuale, previo rilascio da parte dei professionisti abilitati di uno specifico visto di conformità “anticipato” rispetto alla presentazione della dichiarazione.

E' necessario che il Legislatore si faccia carico di questo problema, altrimenti l'estensione della disciplina del credito IVA ai crediti per imposte dirette si traduce in un vero e proprio prestito forzoso causato dalla sistematica incapacità dello Stato di mettere il contribuente nelle condizioni di poter celermente presentare la propria dichiarazione dei redditi.

In particolare, per le ragioni accennate, risulterebbe poco opportuno escludere dall'ambito di applicazione della presente norma i titolari di reddito di lavoro autonomo, in quanto contribuenti che risultano soggetti agli ISA e al contempo, a differenza dei titolari di reddito d'impresa, a ritenute d'acconto IRPEF sui compensi lordi nella misura del 20% che concorrono in modo determinante a generare a fine anno posizioni di credito IRPEF.

Articolo 4 (Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti e reverse charge manodopera)

L'art. 4 del Decreto introduce un complesso meccanismo di controllo incrociato tra committente e appaltatore (ed eventuali subappaltatori), finalizzato a contrastare l'evasione che si sostanzia negli omessi versamenti delle ritenute fiscali relative ai dipendenti che l'appaltatore o il subappaltatore impiega nei servizi a favore dei committenti.

Lo spirito della norma è chiaro, così come lo era quello di precedenti disposizioni, poi abrogate, che creavano *tout court* meccanismi di responsabilità solidale tra committente e appaltatori o subappaltatori in relazione ai medesimi presupposti.

Ciò non di meno, questa norma risulta sicuramente foriera di così rilevanti complessità procedurali che rischiano di vanificare le finalità di contrasto all'evasione fiscale cui la stessa risulta ispirata.

Tanto è giusto mettere a disposizione dell'Amministrazione finanziaria gli strumenti per poter svolgere la propria azione di controllo, altrettanto è sbagliato pretendere che siano i contribuenti a svolgere il ruolo di controllori, dando vita a complessità procedurali che, a conti fatti, riescono più a complicare la normale operatività delle imprese oneste che non a contrastare le pratiche scorrette di quelle disoneste.

Tra l'altro, pare evidente che la norma sottovaluti l'impatto che il nuovo meccanismo di “scambio di dati” potrà determinare tra committente e appaltatore o subappaltatore, posto che, pur essendo la stessa destinata a contrastare i casi in cui vi è connivenza tra le controparti o comunque i casi in cui l'appaltatore non è una impresa vera e sana, è del tutto evidente che, nei casi in cui il rapporto tra committente e appaltatore o subappaltatore non è caratterizzato da tali patologie, l'obbligatorio scambio di informazioni che la norma

introduce mette l'appaltatore nelle condizioni di dover praticamente consegnare alla propria controparte contrattuale una parte consistente del proprio *business plan*.

Viene quindi previsto un meccanismo complesso e farraginoso di comunicazioni incrociate che rende la norma difficilmente applicabile per il carico di lavoro e i costi che la stessa comporta.

Riteniamo pertanto che sia, quanto meno, opportuno ampliare le casistiche di cui al comma 12 del nuovo articolo 17-bis del decreto legislativo n. 241 del 1997, ossia le esimenti che consentono a committenti e appaltatori di non applicare la relativa disciplina.

La versione attuale della norma esclude le imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici che non hanno iscrizioni a ruolo e che risultano in attività da almeno 5 anni, oppure abbiano fatto versamenti in conto fiscale nei due anni precedenti per almeno 2 milioni di euro.

Si tratta sicuramente di una buona base di partenza per circoscrivere l'operatività della norma alle sole imprese c.d. "apri e chiudi", ma deve essere ulteriormente affinata per limitare comunque la "barriera burocratica all'accesso" che questa norma crea a tutte le imprese di nuova costituzione.

Da questo punto di vista, andrebbe consentita l'esclusione dall'ambito di applicazione della norma anche a quelle imprese in attività da meno di 5 anni e che non hanno ancora versato almeno 2 milioni di euro nel conto fiscale, le quali si costituiscano con una determinata dotazione minima di capitale sociale oppure offrano adeguate garanzie all'Erario.

Articolo 14 (Utilizzo dei file delle fatture elettroniche)

L'articolo 14, attraverso l'introduzione di due nuovi commi (5-bis e 5-ter) all'articolo 1 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, consente alla Guardia di Finanza e all'Agenzia delle entrate, per le attività di analisi del rischio e di controllo ai fini fiscali ovvero nell'assolvimento delle funzioni di polizia economica e finanziaria (per la sola Guardia di finanza), l'utilizzo dei dati contenuti nei *file* delle fatture elettroniche, prevedendo la possibilità di memorizzare tali dati fino al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione di riferimento ovvero fino alla definizione di eventuali giudizi, in tal modo andando ben oltre gli ordinari termini di accertamento fissati al 31 dicembre del quinto o settimo anno successivo (a seconda se la dichiarazione di riferimento sia stata presentata o meno).

Ai predetti fini, la Guardia di Finanza e l'Agenzia delle entrate, sentito il Garante per la protezione dei dati personali, dovranno adottare "*idonee misure di garanzia a tutela dei diritti e delle libertà degli interessati, attraverso la previsione di apposite misure di sicurezza, anche di carattere organizzativo, in conformità con le disposizioni del regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 27 aprile 2016 e del decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196*".

Al riguardo, va osservato preliminarmente che nella versione attuale dell'accordo che i contribuenti hanno sottoscritto per potersi avvalere del servizio di conservazione fornito gratuitamente dall'Agenzia delle entrate è

previsto che in caso di recesso, il contribuente possa richiedere la restituzione completa (export) delle fatture elettroniche conservate e che le fatture elettroniche restituite sono contestualmente cancellate dal sistema di conservazione. Clausola, quest'ultima che, per effetto della nuova normativa, viene privata di ogni significato, facendo venir meno un diritto del contribuente che sembrava pacifico all'epoca della sottoscrizione dell'accordo.

Più in generale, si ritiene che la norma, pur con le cautele e le garanzie in ultimo richiamate, rischia di porsi in contrasto con i principi di adeguatezza e non eccedenza di cui all'articolo 5 del regolamento generale sulla protezione dei dati (GDPR, General Data Protection Regulation-Regolamento UE 2016/679) nonché con le prescrizioni in tema di fatturazione elettronica contenute nel provvedimento del Garante per la protezione dei dati personali del 20 dicembre 2018, doc. web n. 9069072 (in www.gpdp.it), in cui è stato rappresentato che *"il nuovo quadro giuridico prevede precise garanzie e adempimenti in relazione ai trattamenti automatizzati di dati personali che, nel caso in esame, presentano rischi elevati per i diritti e le libertà degli interessati e di cui l'Agenzia deve tenere conto, oltre agli specifici obblighi di trasparenza del trattamento nei confronti degli interessati (artt. 5, 6, § 3, lett. b), 13, 14, 22, § 2, lett. b), 35 e 36 del Regolamento e 2-quinquiesdecies del Codice)"*.

Nel medesimo provvedimento il Garante, a proposito del servizio di consultazione delle fatture elettroniche, *"valuta molto positivamente il fatto che, come auspicato dall'Autorità nel tavolo di lavoro, nell'individuazione dei dati fattura l'Agenzia delle entrate abbia deciso di escludere i campi del file XML relativi alle descrizioni dei beni o dei servizi fatturati, evitando così di trattare sistematicamente dati di dettaglio contenuti nelle fatture, non utili all'esecuzione di controlli automatizzati. ... Si evidenzia, infatti, come sopra illustrato, che la memorizzazione sistematica dei dati presenti nelle fatture elettroniche, ancorché rilevanti a fini fiscali, per risultare proporzionata e conforme al principio di minimizzazione imposto dal Regolamento, deve risultare adeguata, pertinente e limitata rispetto alla finalità per le quali tali dati devono essere trattati"*.

Bastano dunque questi brevi passaggi per nutrire forti dubbi sulla conformità a tali principi delle nuove disposizioni, benché le stesse si premurino di precisare che la loro efficacia sia subordinata all'adozione di *"idonee misure di garanzia a tutela dei diritti e delle libertà degli interessati, attraverso la previsione di apposite misure di sicurezza, anche di carattere organizzativo, in conformità con le disposizioni del regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 27 aprile 2016 e del decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196"*.

Si propone quindi che, come avviene per i dati contabili analogici, in ogni caso l'accesso ai dati conservati digitalmente sia garantito dalle medesime procedure e che l'eventuale utilizzo massivo ulteriore di essi sia tale da escludere le informazioni contenute nel "corpo" fattura.

Articolo 16 (Precompilata IVA)

L'articolo 16 differisce alla data del 1° luglio 2020 l'avvio della predisposizione da parte dell'Agenzia delle entrate, per i soggetti passivi dell'IVA residenti e stabiliti in Italia, delle bozze precompilate dei registri IVA nonché delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche. Viene inoltre previsto che la bozza della dichiarazione annuale dell'IVA sia messa a disposizione a partire dalle operazioni IVA 2021.

Al riguardo, si sottolinea che la predisposizione di dichiarazioni o comunicazioni precompilate in ambito IVA risulta molto più complessa rispetto a quanto si verifica nell'ambito delle imposte sui redditi.

Anche in quest'ultimo comparto impositivo, va osservato che il legislatore non si è mai spinto ad investire l'Agenzia delle entrate dell'obbligo di predisporre, con riferimento ai soggetti esercenti attività di impresa o di lavoro autonomo, bozze di dichiarazioni precompilate dei relativi redditi. In tale ambito, è infatti attualmente previsto che l'Agenzia delle entrate metta a disposizione soltanto le precompilate delle dichiarazioni dei redditi di lavoro dipendente e dei redditi fondiari, oltre che del quadro relativo agli oneri deducibili e detraibili, caratterizzati da una maggiore stabilità e da una minore dipendenza da specifiche condizioni soggettive.

Tali caratteristiche non sono rinvenibili invece in ambito IVA, in cui la complessità della disciplina, i numerosi regimi impositivi e i diversi schemi di applicazione dell'imposta fanno sì che sia davvero difficile immaginare che l'Agenzia delle entrate possa, in modo automatico, predisporre bozze precompilate di dichiarazioni annuali o di comunicazioni delle liquidazioni periodiche che siano corrette nel contenuto.

Si chiede, pertanto, di valutare con estrema attenzione l'opportunità di investire tempo e risorse dell'Agenzia delle entrate per il compimento di tale attività.

D'altra parte, lo stesso direttore dell'Agenzia delle entrate, durante un'audizione tenuta l'11 giugno 2019 al Senato della Repubblica nell'ambito dell'Indagine conoscitiva sul processo di semplificazione del sistema tributario e del rapporto tra contribuenti e fisco, ha dovuto ammettere che l'Agenzia è in possesso del dato numerico relativo alle fatture elettroniche e ai corrispettivi telematici, ma non possiede tutte quelle ulteriori informazioni connesse al profilo soggettivo e, quindi, alla percentuale di detraibilità di alcune spese nota solo all'interessato.

Articolo 17 (Imposta di bollo sulle fatture elettroniche)

L'articolo 17 del Decreto introduce una specifica procedura di comunicazione telematica tra Amministrazione e contribuente del *quantum* dovuto a titolo di imposta, sanzioni e interessi nel caso di ritardato, omesso o insufficiente versamento dell'imposta di bollo dovuta sulle fatture elettroniche.

Per quanto riguarda la sanzione per i casi di ritardato od omesso versamento, viene prevista la riduzione di un terzo rispetto alla vigente misura di cui all'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Con riferimento agli interessi, si chiarisce che vengono comunicati quelli dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione.

Si stabilisce inoltre che, se il contribuente non provvede al pagamento in tutto o in parte delle somme dovute entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate procede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo degli importi dovuti.

Al riguardo, per fini di semplificazione e riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti, si propone di modificare la periodicità dell'obbligo di versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche nel caso in cui gli importi dovuti non superino una soglia minima predeterminata. In tali casi, si potrebbe prevedere un unico versamento annuale qualora gli importi dovuti non superino, ad esempio, la soglia annua di 1.000 euro.

Articolo 18 (Modifiche al regime dell'utilizzo del contante)

L'art. 18 del Decreto ripristina, seppur con gradualità, il tetto massimo di 1.000 euro all'utilizzo del contante nelle transazioni finanziarie che nel 2016 era stato elevato a 3.000 euro.

La relazione tecnica non ascrive effetti di gettito a questa proposta (che è dunque irrilevante ai fini del conseguimento degli obiettivi di saldo fissati dalla manovra), ma si tratta comunque di una delle proposte che sta alimentando maggiore dibattito.

L'introduzione in Italia di un "tetto al contante" risale al lontano 1991, quando il D.L. 143/91 introdusse la soglia massima di 20 milioni di lire.

Tale limite fu poi elevato a 12.500 euro alla fine del 2002, durante il Governo Berlusconi II, con il D.M. 17.10.2002, per poi essere ridotto a 5.000 euro in occasione del varo da parte del Governo Prodi II del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, con il quale fu recepita la Direttiva 2005/60/CE in materia di antiriciclaggio.

La soglia di 5.000 euro restò però in vigore meno di due mesi, perché, con il D.L. n. 112/2008, varato dall'ultimo Governo Berlusconi, il tetto fu riportato a 12.500 euro, salvo poi una retromarcia che già nel 2010 lo riportò a 5.000 euro e, nel 2011, a 2.500 euro (per effetto di quanto disposto, "ai fini di adeguamento alle disposizioni adottate in ambito comunitario, in tema di prevenzione dell'utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività criminose e di finanziamento del terrorismo", prima dal D.L. n. 78/2010 e poi dal D.L. n. 138/2011, entrambi varati anch'essi dall'ultimo Governo Berlusconi).

Con il D.L. n. 201/2011 (c.d. "Decreto Salva Italia"), varato dal Governo Monti e convertito con modificazioni nella L. n. 214/2011, il tetto di 2.500 euro fu ulteriormente ridotto a 1.000 euro e tale limite è rimasto in vigore fino alla fine del 2015, quando, con decorrenza 1° gennaio 2016, la legge di bilancio per il 2016 (L. n. 208/2015) promossa dal Governo Renzi alzò il tetto agli attuali 3.000 euro.

Il Rapporto 2019 "Cashless Revolution" di Ambrosetti (ambrosetti.eu/wp-content/uploads/Rapporto-2019_Community-Cashless-Society.pdf) ricorda che il tetto all'uso del contante è di 3.000 euro anche in Belgio, mentre in Francia è sceso da 3.000 a 1.000 euro nel 2015 e in Grecia addirittura a 500 euro nel 2017.

Sono comunque numerosi i Paesi europei dove non esiste limite alcuno, tra cui spiccano Austria, Germania e Gran Bretagna.

L'effetto in chiave anti evasione fiscale dei limiti all'uso del contante è del resto molto opinabile.

A differenza degli incentivi all'utilizzo della moneta elettronica, che creano un effetto di "contrasto di interessi", tale per cui chi compra è incentivato a fare una transazione tracciata anche in contesti in cui chi vende preferirebbe accordarsi per un pagamento in contanti, così da poter poi non fatturare, il limite all'uso del contante si rivela perfettamente inutile nei contesti in cui chi vende è in condizioni organizzative per poter decidere di non fatturare (perché non incide minimamente sulla propensione di venditore e acquirente di mettersi d'accordo o meno) e può addirittura diventare controproducente nei contesti in cui chi vende è in condizioni organizzative per cui la transazione viene comunque fatturata quale che sia la forma di pagamento (perché impedisce a chi fatturerebbe la cessione o prestazione di accettare il pagamento in contanti).

In altre parole, tetti esagerati al contante non frenano l'evasione laddove comunque non si fattura, al massimo frenano i consumi laddove comunque si sarebbe fatturato.

Per i sostenitori della riduzione del limite a 1.000 euro, tuttavia, il fatto che il presunto (e, diciamo, più che possibile) evasore con molto denaro contante in tasca non possa pagare in contanti in Italia la vacanza presso un grande albergo, la borsetta di grido in una boutique di importanti catene di marca, lo scooter presso un concessionario o il televisore al plasma in un centro commerciale della grande distribuzione (tutte operazioni che vengono certificate quale che sia la forma di pagamento, per caratteristiche organizzative del venditore) costituisce una sufficiente consolazione e supporta il convincimento che tolga a quel punto il "gusto" di evadere a monte denaro che poi non può spendere.

In realtà, questo aspetto indiretto non sembra incidere in modo apprezzabile sulla propensione soggettiva all'evasione, che si colloca a monte (da contrastare con opportuni mezzi, quali ad esempio gli incentivi all'utilizzo della moneta elettronica).

Sarebbe quindi auspicabile una conferma della misura attuale che appare equilibrata e una sempre maggior concentrazione sugli strumenti che, creando un effettivo contrasto di interessi, possono far realmente emergere quello che oggi la coincidenza di interessi mantiene invece sommerso.

Articolo 23 (Sanzioni per mancata accettazione di pagamenti effettuati con carte di debito e credito)

L'articolo 23 del Decreto con riferimento alla violazione dell'obbligo, da parte di commercianti e professionisti, di accettare pagamenti con carte di debito o di credito introduce, a partire del 1° luglio 2020, una sanzione d'importo pari a 30 euro, aumentata del 4 per cento del valore della transazione.

Viene inoltre prevista l'applicabilità a tale sanzione delle norme generali sulle sanzioni amministrative di cui alla legge n. 689 del 1981, ad eccezione dell'articolo 16 che disciplina il pagamento in forma ridotta (c.d. oblazione amministrativa che consente al contravventore, entro 60 giorni dalla contestazione immediata o, se

questa non vi è stata, dalla notificazione degli estremi della violazione, di pagare una somma pari alla terza parte del massimo della sanzione o, se più favorevole e qualora sia stabilito il minimo della sanzione edittale, pari al doppio del relativo importo, oltre alle spese del procedimento). La non applicabilità dell'art. 16 risulta peraltro non giustificata.

Al riguardo, va osservato che l'articolo 15, comma 4, del D.L. n. 179 del 2012 ha introdotto dal 1° luglio 2014 l'obbligo per i soggetti che effettuano l'attività di vendita di prodotti e di prestazione di servizi anche professionali di accettare pagamenti effettuati con carte di debito (c.d. obbligo di POS). Successivamente, la L. n. 204/2015 (legge di stabilità per il 2016) ha esteso l'obbligo di accettare pagamenti anche mediante carte di credito, oltre che di debito, tranne nei casi di oggettiva impossibilità tecnica.

Con la modifica recata dal comma 1, lettera a), dell'articolo in esame si specifica che l'esercente ha l'obbligo di accettare le carte di pagamento e che tale obbligo è assolto con l'accettazione di almeno una tipologia di carta di debito e di una tipologia di carta di credito.

Riguardo al regime sanzionatorio, si ritiene necessario prevedere un importo minimo dell'operazione oltre il quale la sanzione si rende applicabile. La sanzione minima in misura fissa di 30 euro risulterebbe infatti non conforme al principio di proporzionalità per operazioni di modesto importo o comunque con corrispettivi prossimi alla predetta soglia minima.

Da ponderare meglio anche la misura della sanzione in forma percentuale: l'attuale misura del 4 per cento sembra infatti eccessiva.

Si ritiene, infine, opportuno prevedere comunque un regime di definizione agevolata delle predette sanzioni in caso di mancata impugnazione dell'atto di irrogazione delle stesse.

Articolo 32 (Adeguamento a sentenza della Corte di Giustizia UE del 14 marzo 2019, causa C-449/17)

L'art. 32 modifica il punto 20 del comma 1 dell'art. 10 del DPR 633/1972 con lo scopo di escludere dalla esenzione da IVA le prestazioni di insegnamento alla guida automobilistica ai fini dell'ottenimento delle patenti di guida per i veicoli B e C1. E' previsto che tale esclusione abbia efficacia dal 1° gennaio 2020.

Il comma 3 del medesimo articolo prevede che:

“sono fatti salvi i comportamenti difformi adottati dai contribuenti anteriormente alla data di entrata in vigore della presente disposizione, per effetto della sentenza della Corte di Giustizia UE del 14 marzo 2019, causa C-449/17”

Non appare chiara la portata di questa ultima norma di salvaguardia, in quanto sulla stampa specializzata è già stato ipotizzato che la stessa abbia il significato di impedire accertamenti nei confronti non delle autoscuole

che storicamente hanno applicato l'esenzione in conformità alla norma nazionale vigente bensì a quelle che si sono adeguate tempestivamente alla citata sentenza della Corte di Giustizia prima del 1° gennaio 2020.

MISURE DI CUI AL CAPO IV

L'unico articolo (il 39) di cui si compone il Capo IV del Decreto reca una serie di "modifiche della disciplina penale e della responsabilità amministrativa degli enti" che, secondo quanto previsto dal comma 3, entreranno in vigore alla data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del Decreto n. 124.

Così come per le norme in materia di utilizzo del contante, di cui all'art. 18 del Decreto, si tratta di disposizioni relativamente alle quali la relazione tecnica non attribuisce effetti di gettito (e possono quindi essere oggetto di modifica senza necessità di prevedere coperture finanziarie alternative), ma che stanno polarizzando una parte consistente dell'attenzione e del dibattito sulle linee di indirizzo della manovra.

Articolo 39, comma 1 (Modifiche della disciplina penale)

Per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante fatture e altri documenti falsi (art. 2 del D.Lgs. 74/2000), viene previsto l'innalzamento delle attuali pene ad un minimo di 4 ed un massimo di 8, anni se l'imposta evasa supera 100.000 euro, mentre vengono mantenute quelle attuali (da un minimo di 1,5 a un massimo di 6 anni) se l'imposta evasa è inferiore a tale soglia (si ricorda che per questo reato non esistono soglie di punibilità, costituendo dunque reato anche l'evasione di un solo euro quando attuata mediante false fatturazioni).

La stessa rimodulazione delle pene, a seconda che ci si trovi sopra o sotto la soglia di 100.000 euro, viene chiaramente prevista per il complementare reato di emissione nell'interesse di terzi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 del D.Lgs. 74/2000).

Per altro, con riguardo al reato di cui all'art. 2 del D.Lgs. 74/2000, lo schema di decreto prevede anche una apposita modifica al D.Lgs. 231/2001, in materia di responsabilità amministrativa delle società, volta a prevedere, in caso di sua commissione nell'interesse dell'ente, una ulteriore sanzione pecuniaria "fino a cinquecento quote" a carico dell'ente stesso.

Per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 del D.Lgs. 74/2000), che scatta quando l'imposta evasa è superiore a 30.000 euro e la base imponibile sottratta a tassazione è superiore al 5% di quella dichiarata o a 1,5 milioni di euro, viene previsto l'innalzamento delle pene ad un minimo di 3 ed un massimo di 8 anni, rispetto all'attuale minimo di 1,5 e massimo di 6 anni.

Per altro, così strutturata, questa modifica crea l'evidente contraddizione che, se si evadono tra 30.000 e 100.000 euro con frode mediante false fatture (fattispecie in teoria più grave), la pena resterebbe compresa tra 1,5 e 6 anni; se invece si evadono con frode mediante altri artifici, la pena salirebbe da 3 a 8 anni.

Per il reato di dichiarazione infedele (art. 4 del D.Lgs. 74/2000), viene previsto sia l'abbassamento della soglia di punibilità di 150.000 euro a 100.000 euro, sia l'aumento delle pene da un minimo di 2 a un massimo di 5 anni (attualmente si va da 1 a 3 anni).

Per il reato di omessa dichiarazione (art. 5 del D.Lgs. 74/2000) viene previsto l'aumento delle pene da un minimo di 2 a un massimo di 6 anni (attualmente si va da 1,5 a 4 anni), mentre viene lasciata invariata la soglia di punibilità a partire da 50.000 euro.

Pene in salita anche per il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili per fini di evasione fiscale (art. 10 del D.Lgs. 74/2000): si passa dagli attuali minimo e massimo di 1,5 e 6 anni a un minimo di 3 e un massimo di 7 anni.

Per il reato di omesso versamento di ritenute dichiarate o certificate (art. 10-bis del D.Lgs. 74/2000), viene previsto l'abbassamento della soglia di punibilità a partire da 100.000 euro (attualmente è fissata a 150.000), mentre restano invariate le pene da un minimo di sei mesi a un massimo di due anni.

Stessa sorte per il reato di omesso versamento di IVA regolarmente dichiarata (art. 10-ter del D.Lgs. 74/2000): la soglia di punibilità viene abbassata da 250.000 euro a 150.000 euro, mentre le pene da un minimo di sei mesi a un massimo di due anni vengono lasciate come stanno.

Il Decreto introduce anche nel D.Lgs. n. 74 del 2000 una nuova fattispecie di confisca, mutuata dalla disciplina antimafia, sui cui effetti applicativi sarebbe senza dubbio opportuno quel maggiore approfondimento che solo un percorso di riforma legislativa, e non per decreto, può garantire.

In generale l'invito che il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili si permette di fare agli Onorevoli componenti di questa Commissione e alla politica tutta, è quello di non legiferare sulla materia penale per decreto, in un contesto complesso e molto più ampio come quello di una manovra di bilancio.

In subordine, ove ragioni politiche (non certo tecniche) rendessero impossibile accogliere per intero questo invito, si chiede quanto meno di espungere tutte le modifiche che attengono alle soglie di punibilità, il cui abbassamento è palesemente controproducente in termini di efficacia dell'azione penale, tanto più se l'obiettivo è quello della cosiddetta "grande evasione".

Articolo 39, comma 2 (Modifiche della responsabilità amministrativa degli enti)

L'art. 39, co. 2, del D.L. 124/2019 dispone: "Dopo l'articolo 25-quaterdecies del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, è aggiunto il seguente: "Art. 25-quinquiesdecies (Reati tributari). - 1. In relazione alla commissione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'articolo 2 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote".

Per effetto di quanto disposto dal terzo comma, la suddetta disposizione ha efficacia dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del Decreto 124/2019.

La responsabilità degli enti ex D.Lgs. 231/2001 si estende quindi ad uno dei reati tributari e, più precisamente, al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2, D.Lgs. n. 74/2000.

Per tale delitto, laddove ritenuti responsabili, gli enti rischiano una sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote (pari a una somma variabile da un minimo di 129.000 a un massimo di 774.500 euro), mentre non è prevista l'applicazione di sanzioni interdittive.

La previsione del Decreto fiscale si pone nel solco di un percorso già tracciato dal legislatore europeo che, con la Direttiva UE 2017/1371 (c.d. Direttiva PIF) ha inteso ampliare la responsabilità delle persone giuridiche anche ai reati tributari ritenuti lesivi degli interessi finanziari dell'Unione europea. In attuazione di tale Direttiva, l'art. 3 della Legge 117/2019 ha già delegato il Governo ad introdurre nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti i reati tributari che ledono gli interessi finanziari della UE e che non sono già ricompresi nelle disposizioni del D.Lgs. 231/2001.

Tuttavia, in base al disposto dell'art. 2, co. 2, della Direttiva, quest'ultima trova applicazione esclusivamente nei casi di "reati gravi", intendendosi tali – in materia di entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall'IVA – solo le violazioni connesse al territorio di due o più Stati membri dell'Unione che comportino un danno complessivo pari ad almeno 10 milioni di euro.

Ne discende che, sul piano applicativo, il perimetro al quale il Legislatore delegato dovrà attenersi in sede di attuazione della direttiva in materia di responsabilità amministrativa degli enti risulterebbe ben definito.

Di contro, facendo riferimento all'art. 2 del D.Lgs. 74/2000, l'art. 39, co. 2 del Decreto fiscale estende in modo significativo il perimetro della responsabilità ex D.Lgs. 231/2001, in primo luogo perché quest'ultima potrà essere riferita sia alle violazioni in materia di IVA che a quelle relative alle imposte sui redditi e, in secondo luogo, perché non sono previste soglie minime ai fini dell'applicabilità della responsabilità *de qua*, al netto della soglia di 100.000 euro prevista dal nuovo comma 2 bis dell'art. 2 del D.Lgs. 74/2000, attinente però solo alla possibilità di riduzione della pena.

Per quanto detto è senz'altro auspicabile, in sede di emanazione dei provvedimenti attuativi della Legge 117/2019, un maggiore coordinamento tra le diverse fonti normative in materia di responsabilità amministrativa degli enti discendente da reati tributari.

PROPOSTE INTEGRATIVE DEL CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI IN SEDE DI CONVERSIONE DEL DECRETO

Questo Consiglio Nazionale coglie altresì l'occasione per trasmettere a codesta onorevole Commissione:

- a) le proposte di semplificazione fiscale elaborate congiuntamente con Confindustria;
- b) le proposte presentate al Ministero dell'Economia e delle Finanze il 2 ottobre 2019 di revisione della normativa riguardante gli ISA;
- c) proposte concernente il regime fiscale delle società tra professionisti.

Articolo XX

(Modifiche alla disciplina degli indici sintetici di affidabilità fiscale)

1. Gli indici sintetici di affidabilità fiscale di cui all'articolo 9-*bis* del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, della legge 21 giugno 2017, n. 96, applicabili al periodo di imposta 2018, approvati con decreti del Ministro dell'economia e delle finanze del 23 marzo 2018 e del 28 dicembre 2018, sono da considerarsi di natura sperimentale ai fini della definizione da parte dell'Agenzia delle entrate e del Corpo della guardia di finanza, ai sensi del comma 14 del citato articolo 9-*bis*, delle specifiche strategie di controllo basate su analisi del rischio di evasione fiscale che tengono conto del livello di affidabilità fiscale dei contribuenti derivante dall'applicazione degli indici.
2. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono individuati gli indicatori elementari di normalità e di coerenza della gestione aziendale o professionale che, in sede di prima applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale per il periodo di imposta 2018, hanno evidenziato un'errata impostazione o anomalie di risultato. La revisione di tali indicatori, al fine di eliminare tali errori e anomalie, dovrà essere effettuata per tutte le attività economiche, anche se non rientrati tra quelle oggetto di revisione nel corso del 2019, con effetto anche per il periodo d'imposta 2018, se più favorevoli per il contribuente.
3. Gli indici sintetici di affidabilità fiscale oggetto di revisione si applicano, se più favorevoli per il contribuente, anche con riferimento ai periodi di imposta precedenti.
4. Il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate con il quale sono individuati i livelli di affidabilità fiscale, anche con riferimento alle annualità pregresse, ai quali è collegata la graduazione dei benefici premiali indicati al comma 11 dell'articolo 9-*bis* del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, della legge 21 giugno 2017, n. 96, è emanato, sentito il parere della commissione di esperti di cui al comma 8 del citato articolo 9-*bis*.
5. Per i soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale di cui all'articolo 9-*bis* del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, della legge 21 giugno 2017, n. 96, e che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun indice, dal relativo decreto di approvazione del Ministro dell'economia e delle finanze, i versamenti prorogati al 30 settembre 2019 per effetto dell'articolo 12-*quinqies*, commi 3 e 4, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58 da effettuarsi con la maggiorazione dello 0,40 per cento entro il 30 ottobre 2019 ai sensi dell'articolo 17, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435, sono prorogati al 30 novembre 2019.
6. Le disposizioni di cui al comma 5 si applicano anche ai soggetti che partecipano a società, associazioni e imprese ai sensi degli articoli 5, 115 e 116 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, aventi i requisiti indicati nel medesimo comma 5.

Relazione illustrativa

Gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) sono stati previsti dall'art. 9-bis del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modificazioni dall'articolo 1, comma 1, della legge 21 giugno 2017, n. 96, e hanno sostituito, dal periodo d'imposta 2018, i previgenti studi di settore. Il nuovo strumento, introdotto dal legislatore nella prima parte del 2017, ha trovato la sua concreta implementazione normativa, con notevole ritardo, soltanto nel corso del 2019, con la pubblicazione dei decreti ministeriali 23 marzo 2018 e 28 dicembre 2018 di approvazione di 175 ISA e relative note metodologiche a cui si sono aggiunte le successive modifiche approvate con i decreti ministeriali 27 febbraio 2019 e 9 agosto 2019, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 10 maggio 2019 n. 126200 recante l'attuazione del regime premiale.

L'effettiva implementazione operativa dei nuovi ISA la si è avuta ancor più in ritardo il 10 giugno scorso con la messa a disposizione dei dati precompilati e del *software* necessario per il calcolo del punteggio di affidabilità fiscale. Ulteriori sei versioni del *software* sono state rilasciate gli scorsi 19 e 26 giugno, 19 e 31 luglio, 23 e 30 agosto. Tali gravi ritardi si sono riverberati sulle tempistiche di rilascio degli applicativi (e dei relativi aggiornamenti) da parte delle *software house* che forniscono i gestionali agli studi professionali. I continui aggiornamenti non hanno pertanto consentito a contribuenti e professionisti di avere, nei tempi necessari per l'adempimento, un quadro definito con cui operare.

A tutto ciò deve aggiungersi che i primi chiarimenti di prassi amministrativa sulla nuova disciplina sono stati forniti dall'Agenzia delle entrate soltanto il 2 agosto 2019, con la circolare n. 17/E pubblicata a ridosso dell'inizio del periodo feriale.

I ritardi nella messa a disposizione degli strumenti applicativi hanno indotto il legislatore a prorogare, con l'articolo 12- *quinquies*, commi 3 e 4, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, i termini di versamento risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA, che scadono nel periodo 30 giugno 2019-30 settembre 2019, a favore dei contribuenti che esercitano attività d'impresa o di lavoro autonomo per le quali sono stati approvati gli ISA e che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore a 5.164.569,00 euro.

Tale intervento legislativo non ha tuttavia risolto le criticità tuttora in campo derivanti dalla tardività degli ultimi aggiornamenti del *software* necessario al calcolo degli ISA e dalla ancora attuale "incapacità" di taluni indicatori di intercettare le reali situazioni di anomalia delle attività osservate, come nel caso, ad esempio, dell'indicatore "Incidenza dei costi residuali di gestione" che – come riconosciuto dalla stessa Agenzia delle entrate nella circolare n. 20/E del 9 settembre 2019 (§ 3.1) – tiene impropriamente conto anche degli "oneri per imposte e tasse" ed inoltre è rapportato al totale dei costi, anziché, come sarebbe preferibile per talune tipologie di attività, al totale dei ricavi/compensi, determinando una riduzione del punteggio di affidabilità del tutto ingiustificato.

Pertanto, sin dallo scorso mese di giugno, contribuenti e professionisti hanno denunciato ai Garanti del Contribuente di tutto il territorio nazionale la violazione delle norme dello Statuto dei diritti del Contribuente. I Garanti, ritenendo fondate le istanze presentate, hanno rivolto al Ministero dell'economia e delle finanze un invito ad intervenire riconoscendo il carattere sperimentale o meramente facoltativo degli ISA per il periodo di imposta 2018. Il Ministero ha ritenuto di non dare seguito alle predette istanze, paventando una discriminazione dei contribuenti più virtuosi rispetto a quelli meno affidabili in sede di controllo e opponendo esigenze di gettito erariale.

Al fine di risolvere le evidenti criticità riscontrate in questo primo anno di applicazione degli ISA, tutelando nel contempo l'applicazione di uno strumento istituito con l'obiettivo di favorire

l'emersione spontanea delle basi imponibili e orientare in modo più efficace l'attività di contrasto all'evasione da parte dell'Amministrazione finanziaria, si prevedono le seguenti disposizioni modificative dell'attuale disciplina in materia.

In particolare, il comma 1, limitatamente al periodo di imposta 2018, sancisce la natura sperimentale degli ISA ai fini della definizione da parte dell'Agenzia delle entrate e del Corpo della guardia di finanza, ai sensi del comma 14 dell'articolo 9-*bis* del decreto-legge n. 50 del 2017, delle specifiche strategie di controllo basate su analisi del rischio di evasione fiscale che tengono conto del livello di affidabilità fiscale dei contribuenti derivante dall'applicazione degli indici.

Il comma 2 demanda ad un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate il compito di individuare gli indicatori elementari di normalità e di coerenza della gestione aziendale o professionale che, in sede di prima applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale per il periodo di imposta 2018, hanno evidenziato un'errata impostazione o anomalie di risultato. Si pensi, ad esempio, al citato indicatore "Incidenza dei costi residuali di gestione" che – come riconosciuto dalla stessa Agenzia delle entrate nella circolare n. 20/E del 9 settembre 2019 (§ 3.1) – tiene impropriamente conto anche degli "oneri per imposte e tasse" ed inoltre è rapportato al totale dei costi, anziché, come sarebbe preferibile per talune tipologie di attività, al totale dei ricavi/compensi, determinando una riduzione del punteggio di affidabilità del tutto ingiustificato.

Al fine di garantire una parità di trattamento tra tutti i contribuenti soggetti agli ISA, con il secondo periodo del citato comma 2 si stabilisce quindi che la revisione di tali indicatori, onde eliminarne i predetti errori e anomalie, dovrà essere effettuata per tutte le attività economiche, anche se non rientranti tra quelle oggetto di revisione nel corso del 2019 individuate nell'allegato 1 del provvedimento direttoriale del 30 gennaio 2019, prot. n. 23723/2019, con effetto anche per il periodo d'imposta 2018, se più favorevoli per il contribuente.

Con il comma 3, si codifica invece il principio, ampiamente riconosciuto dalla giurisprudenza della Corte di cassazione già con riferimento ai previgenti studi di settore (cfr., da ultimo, sentenza n. 19172/2019 del 17 luglio 2019), secondo cui gli indici sintetici di affidabilità fiscale oggetto di revisione ai sensi del comma 2 dell'articolo 9-*bis* del decreto-legge n. 50 del 2017 si applicano, se più favorevoli per il contribuente, anche con riferimento ai periodi di imposta precedenti.

Al fine di migliorare il "clima di fiducia" nei confronti del nuovo strumento, il comma 4 stabilisce che il provvedimento con il quale l'Agenzia delle entrate individua i livelli di affidabilità fiscale ai quali è collegata la graduazione dei benefici premiali, indicati nel comma 11 dell'articolo 9-*bis* del decreto-legge n. 50 del 2017, deve essere emanato soltanto dopo aver sentito il parere, obbligatorio ma non vincolante, della commissione di esperti di cui al comma 8 del citato articolo 9-*bis*.

Per i soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli ISA e che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito per l'applicazione dei medesimi indici, il comma 5 dispone infine la proroga al 30 novembre 2019 dei versamenti – già prorogati al 30 settembre 2019 per effetto dell'articolo 12-*quinqüies*, commi 3 e 4, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58 – da effettuarsi con la maggiorazione dello 0,40 per cento, attualmente, entro il 30 ottobre 2019.

Tale proroga, ai sensi del comma 6, si applica infine anche ai soggetti che partecipano a società, associazioni e imprese ai sensi degli articoli 5, 115 e 116 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, aventi i requisiti indicati nel precedente comma 5.

IMPRESE E COMMERCIALISTI PER UN FISCO PIÙ SEMPLICE

Le proposte di Confindustria
e del Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Settembre 2019



CONFINDUSTRIA



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

A cura di:

CONFINDUSTRIA – Area Politiche Fiscali

Direttore
Francesca Mariotti

Si ringraziano i colleghi:

Giulia Abruzzese
Simona Altrui
Giannaede Ferracani
Moreno Maurizi
Stefano Santalucia

CNDEC - Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Consiglieri delegati Area “Fiscalità”
Gilberto Gelosa
Maurizio Postal

Si ringrazia:

Pasquale Saggese - Responsabile Area “Fiscalità” Fondazione Nazionale dei Commercialisti

PRESENTAZIONE

Un sistema tributario come il nostro, caratterizzato – per sua natura – da una frenetica discontinuità e da frequenti ritocchi, sempre nuovi adempimenti, regimi speciali, etc., pregiudica, in alcuni casi, quelle esigenze di certezza, stabilità e semplificazione che i contribuenti e gli operatori del settore invocano.

Confindustria e il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili forniscono, in questo documento, una mappatura, tributo per tributo, adempimento per adempimento, delle azioni più urgenti da compiere sulla strada della razionalizzazione.

Il nostro osservatorio, animato da imprese e professionisti, ci consente, infatti, di essere testimoni diretti delle piccole e grandi imperfezioni che rendono il sistema fiscale complesso e, talvolta, disorganico. Ne derivano proposte, dal marcato carattere pratico, che hanno l'ambizione di contribuire a creare un contesto più certo e lineare ove operare.

Nel ringraziare i colleghi, le associazioni sul territorio, gli Ordini territoriali e la Fondazione nazionale dei commercialisti, le imprese e i professionisti che hanno contribuito a questo lavoro, ci auguriamo che possa costituire un valido contributo per il Legislatore e per l'Amministrazione finanziaria; ciò nella ferma convinzione che queste iniziative di confronto e dialogo possano costituire anche l'occasione per riallacciare le fila di progetti – più incisivi – di revisione complessiva della struttura e della disciplina dei singoli tributi.

Gilberto Gelosa
Maurizio Postal

Delegati Area "Fiscalità" CNDCEC

Francesca Mariotti

Direttore Politiche Fiscali Confindustria

Sommario

Sezione I

PROPOSTE NORMATIVE PRIORITARIE.....	11
IVA.....	11
Esterometro: scadenza annuale	11
Estensione all'intero 2019 del regime sanzionatorio più favorevole	13
Modifiche alla disciplina IVA sulle variazioni dell'imponibile o dell'imposta	15
Compensazione crediti di imposta tramite canali telematici.....	17
Abrogazione split payment.....	18
Abrogazione split payment e compensazioni.....	20
Termine di detrazione IVA	21
Termine di emissione delle fatture.....	23
Disapplicazione delle sanzioni per il fornitore che applica lo split payment	24
Regime IVA per le navi adibite alla navigazione in alto mare	25
Detrazione maggiore imposta accertata in capo al cedente da parte del cessionario	26
ALTRE IMPOSTE INDIRETTE.....	28
Termine per la registrazione degli atti in termine fisso.....	28
Modalità di versamento Imposta di bollo virtuale	29
IRES E REDDITO DI IMPRESA.....	31
Deducibilità interessi passivi "beni merce"	31
Costi black-list.....	33
Spese di rappresentanza per ospitalità clienti.....	34
Accesso ai regimi di consolidato fiscale e liquidazione IVA di gruppo	35
Redditi di impresa/lavoro autonomo – regime dei contribuenti minimi	36
Applicazione del principio di derivazione rafforzata alle micro imprese con bilancio in forma ordinaria.....	37
Aggiornamento limiti di deducibilità mezzi di trasporto e telefoni cellulari	38
Conversione in euro e innalzamento di alcuni parametri contenuti nel TUIR	40
Riallineamento ex articolo 15, comma 4 del D.L. 185 del 2008	41

Trattamento fiscale degli errori contabili	42
IRPEF E SOSTITUTI DI IMPOSTA	46
Trattenuta e versamento del saldo e dell'acconto dell'addizionale Irpef - tempistica.....	46
Versamento imposta sostitutiva sulla rivalutazione del TFR.....	47
Restituzione da parte del dipendente di somme assoggettate a ritenuta fiscale.....	48
TRIBUTI LOCALI E DISCIPLINA CATASTALE	50
Rendita degli immobili a destinazione produttiva.....	50
Estensione ai tributi locali del ravvedimento operoso valevole per i tributi statali	51
ACCERTAMENTO, CONTENZIOSO, RISCOSSIONE E VARIE	52
Acquiescenza parziale	52
Introduzione dell'obbligo di contraddittorio preventivo	53
Adempimento collaborativo - eliminazione sanzioni penali	55
Autotutela - risposta dell'Amministrazione finanziaria.....	56
Comunicazione della notizia di reato	57
Obbligo di comunicare l'esito finale senza rilievi delle attività istruttorie	58
Controllo di regolarità fiscale in caso di pagamenti superiori a 5000 euro da parte della PA.....	60
Compensazione crediti di imposta in presenza di ruoli.....	61
Sospensione deleghe di versamento	62
Sezione II	
PROPOSTE NORMATIVE ULTERIORI.....	63
IVA.....	63
Compensazione orizzontale dei crediti di imposta – incremento limiti.....	63
IRES E REDDITO DI IMPRESA.....	66
Spese di rappresentanza – percentuale di deducibilità	66
Locazioni residenziali delle imprese	67
Abrogazione disciplina relativa alle società in perdita sistematica.....	69
Erogazioni liberali società holding e controllanti	70
Estensione cedolare secca immobili locati a dipendenti.....	71
Estensione cedolare secca alle abitazioni costruite o ristrutturate da imprese	72
Estensione cedolare secca alle abitazioni in classe energetica A o B possedute da imprese	73
Applicazione della cedolare secca sulle locazioni abitative effettuate da persone fisiche.....	74

IRPEF E SOSTITUTI DI IMPOSTA	76
Erogazioni al dipendente in situazioni di necessità	76
Tassazione del TFR	77
TRIBUTI LOCALI E DISCIPLINA CATASTALE	78
Modalità di liquidazione dei tributi locali	78
Imposta pubblicità veicoli	79
ACCERTAMENTO, CONTENZIOSO, RISCOSSIONE E VARIE	80
Omesso versamento dell'IVA e delle ritenute - irrilevanza penale	80
Avvisi bonari – obbligo di notifica anche in caso di omesso pagamento delle imposte dichiarate	81
Avvisi bonari – sospensione termine di pagamento di 30 giorni in pendenza di presentazione di documenti	83
Avvisi bonari – regolarizzazione entro un anno dalla violazione	84
Stabile organizzazione	86
Eliminazione modello di pagamento F23	88
Riduzione della misura degli interessi corrispettivi relativi alle imposte dirette	89
Imposta sostitutiva manifestazioni a premio	90
Codice degli appalti pubblici– soglia di irregolarità fiscale	92
Quadro VT- eliminazione obbligo di separata indicazione delle operazioni effettuate nei confronti di consumatori finali e di soggetti IVA	93

Premessa

Il tema delle semplificazioni non perde mai di interesse e torna, infatti, spesso a popolare le agende di governo, ove trovano spazio le istanze di cittadini, imprese e professionisti verso un sistema fiscale “amico”, più accessibile e comprensibile, modulato anche in considerazione delle nuove tecnologie e degli schemi più evoluti di business.

Nonostante i validi interventi degli ultimi anni in tale direzione, permangono significativi margini di azione, come suggeriscono alcuni dati: la più recente edizione del rapporto annuale della Banca Mondiale - Doing Business - colloca l'Italia al 51° posto (in un elenco di 190 Paesi) nella classifica delle giurisdizioni in cui è più facile fare impresa; la valutazione consta, tuttavia, di diversi fattori e ciò che assume l'aspetto di una vera e propria “zavorra” per il nostro Paese è proprio il sistema fiscale che ci fa precipitare – nella relativa classifica parziale – alla posizione 118 (su 190).

Per le imprese che operano in Italia gli oneri amministrativi connessi a norme fiscali risultano particolarmente gravosi: una onerosità del sistema che non è solo la conseguenza della mera numerosità degli adempimenti, ma che è strettamente connessa alla complessità e alle interpretazioni - talvolta incerte - delle norme tributarie.

L'attuale sistema di prelievo è frutto di una stratificazione – non sempre ordinata e razionale – delle norme nel tempo. Il Fisco non è rimasto immutato, identico a se stesso, ma è un sistema passato attraverso una lunga serie di provvedimenti: introduzione di nuove imposte, ideazione di appositi adempimenti anche in chiave anti-evasione, adeguamento a normative europee, innovazioni tecnologiche, diffusione di nuovi istituti e modelli di business, regimi agevolativi e imposte cedolari.

Si tratta di elementi che hanno reso il sistema più complesso, meno organico e che, nei diversi ambiti di applicazione dei tributi, evocano la necessità di una revisione.

Per tali ragioni, imprese e professionisti, categorie che condividono l'istanza di semplificazione degli adempimenti e l'esigenza di superare le incertezze nell'interpretazione delle norme, hanno avviato un percorso comune, volto ad individuare alcune aree di intervento.

Il presente documento individua, in primo luogo, le direttrici fondamentali:

- **la semplificazione normativa:** *occorrono norme lineari, di facile interpretazione e applicazione. I passaggi obbligati di questo percorso consistono nella rimozione di alcune distorsioni strutturali (introdotte da preoccupazioni antielusive o esigenze di gettito) che rendono l'ordinamento opaco e di difficile lettura nei suoi obiettivi e nel coordinamento tra le diverse discipline di imposta e tra i diversi comparti dell'ordinamento;*
- **la semplificazione degli adempimenti (o operativa):** *è evidente la necessità di porre rimedio ad alcune criticità particolarmente evidenti nell'operatività dei sostituti di imposta e nel settore IVA, ove sovrapposizioni e ripetizioni di adempimenti, talvolta anche anacronistici in ragione dell'evolversi della regolamentazione o della tecnologia, complicano la gestione delle imprese nonché degli studi professionali dei commercialisti;*
- **la garanzia di un rapporto equilibrato tra Fisco e contribuenti,** *nell'ambito del quale si coniughino con equilibrio l'interesse pubblico e il dinamismo dell'impresa, valorizzando gli istituti della cooperazione e del controllo del rischio fiscale e garantendo la certezza del diritto e la proporzionalità della risposta sanzionatoria.*

In tale contesto, le proposte normative dettagliate nelle pagine che seguono sono classificate in base al carattere di priorità e distinte per ambito o tributo di applicazione.

Tra gli interventi prioritari, le imprese segnalano l'urgenza di intervenire nell'ambito dell'IVA, al fine di ridurre e semplificare la mole di adempimenti e oneri connessi. A quasi un anno dall'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica possiamo dire che, nonostante il percorso di preparazione a questa rivoluzione sia stato complesso e oneroso, le imprese hanno affrontato la sfida e ne sono uscite vincenti. Oggi, però, è fondamentale che gli sforzi profusi si traducano in risultati concreti in termini di semplificazione e risparmio di costi. Accade troppo spesso, infatti, che, seppur al condivisibile fine di correggere il comportamento di pochi, l'onere dell'adempimento si riversi sui molti che operano correttamente. È accaduto anche in occasione dell'introduzione dello "split payment", i cui ottimi risultati in termini di recupero di gettito sono stati "finanziati" dalla perdita di liquidità gravante sulle imprese. Ecco perché Confindustria segnala l'importanza di rivedere il meccanismo e accompagnarlo a mirate misure di rimborso e compensazione che consentano di accelerare e semplificare il recupero del credito IVA accumulato. Al medesimo fine, si ricorda, ancora una volta, l'urgenza di rivedere la disciplina di emissione delle note di variazione IVA per recuperare l'imposta sui crediti non riscossi, oggi, ingiustificatamente, rimandata al lontano termine dell'infertilità della procedura concorsuale.

Nella gestione della vita di un'impresa esistono, poi, complicazioni operative e doppi binari che sottraggono tempo e risorse e che potrebbero essere gestiti con maggiore coerenza: pensiamo alle differenze nei requisiti di accesso ad istituti quali il consolidato e il regime IVA di gruppo che, attualmente, rendono difficoltosa la valutazione del perimetro dei soggetti appartenenti al gruppo generando rischi di errori sanzionabili; o ancora alla necessità di alleggerire gli oneri connessi ai disallineamenti che esistono, in taluni ambiti, tra la disciplina civilistica e quella fiscale e che obbligano ad una duplicazione di adempimenti, come nei casi delle differenze contabili emerse in occasione dell'adozione dei principi contabili internazionali.

In altri casi, le nostre proposte di intervento mirano a superare alcune interpretazioni di prassi che appaiono in contrasto con principi di logica giuridica: si pensi all'obbligo di restituzione al lordo da parte del dipendente di somme già assoggettate a ritenuta al momento della loro erogazione da parte del sostituto di imposta. O ancora, si pensi alla reviviscenza, in sede di accertamento, di norme catastali ormai superate e obsolete, senza tener conto dell'evoluzione avvenuta nella disciplina catastale negli ultimi anni, in particolare sul tema dei macchinari funzionali allo specifico processo produttivo (cc.dd. "imbullonati").

Vi sono, poi, nei rapporti Fisco-contribuente specifici ambiti di intervento, tra i quali segnaliamo, in particolare, la necessità di introdurre – al pari di quanto avviene nei procedimenti amministrativi – un obbligo per l'Amministrazione finanziaria di comunicare al contribuente l'esito (anche negativo) di una procedura di controllo nei suoi confronti, entro un termine prefissato; o ancora, la necessità di intervenire sul tema delle azioni penali avviate indipendentemente dall'emanazione di un atto impositivo che accerti dei rilievi contenuti in meri processi verbali di constatazione, con grave nocumento per le imprese.

Riteniamo, altresì, che sia tempo di ripensare alcuni istituti sanzionatori che appaiono eccessivamente gravosi e sproporzionati rispetto alla condotta che si vuole perseguire: siamo protagonisti di un nuovo sistema di relazione tra contribuente e Fisco, incentrato sulla cooperazione e sul controllo del rischio fiscale. La tax governance delle imprese è sempre più orientata alla prevenzione dei rischi di natura fiscale e, in caso di ammissione al regime di adempimento collaborativo, dovrebbe essere esclusa l'applicabilità delle sanzioni penali per i fatti considerati ed esaminati in costanza del nuovo regime, attesa l'assenza di dolo specifico. Più in generale, nell'ambito sanzionatorio penale è necessario operare orientati dal faro della ragionevolezza, della proporzionalità tra condotta e reazione dell'ordinamento: l'omesso versamento delle imposte - quando determinato da comprovate difficoltà economiche, connesse alla carenza di liquidità delle imprese - non può essere considerato un comportamento meritevole di sanzione penale, non si può certo ascrivere un comportamento simulatorio o fraudolento al soggetto che abbia correttamente dichiarato le imposte dovute, omettendone il versamento.

Tra gli interventi prioritari, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili segnala, innanzitutto, quelli relativi alla semplificazione degli adempimenti eccessivamente pressanti o inutili, in particolare: l'obbligo di presentazione del c.d. esterometro con periodicità annuale, anziché mensile; il prolungamento del termine per l'emissione della fattura elettronica da dodici a venti giorni dall'effettuazione dell'operazione; l'ampliamento del termine per esercitare il diritto alla detrazione IVA fino alla data di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno successivo a quello in cui il diritto è sorto.

Di altrettanto prioritaria importanza per i professionisti, gli interventi diretti a facilitare i rapporti Fisco-contribuente e a favorire la risoluzione preventiva delle controversie, introducendo, ad esempio, la possibilità di acquiescenza parziale, l'obbligo di contraddittorio preventivo per tutti i tributi e per tutti i tipi di accertamento, l'obbligo di risposta dell'Amministrazione finanziaria alle istanze di autotutela, l'obbligo di comunicazione della chiusura della verifica anche in caso di suo esito negativo, la razionalizzazione della disciplina relativa agli avvisi bonari, prevedendone l'obbligo di notifica e la sospensione del termine di trenta giorni per la loro regolarizzazione, in caso di presentazione di documenti.

In altri casi, le proposte dei professionisti si traducono in interventi di natura sostanziale molto richiesti, come, ad esempio, l'estensione del regime forfetario a coloro che partecipano a società o associazioni, l'abrogazione della disciplina delle società in perdita sistematica e l'allineamento delle regole di deduzione ai fini delle imposte sui redditi e di detrazione ai fini dell'Iva delle spese relative a veicoli e telefoni.

L'analisi condotta in questi mesi per individuare le aree di intervento ha svelato che, accanto a interventi di carattere normativo, sono necessarie azioni di più ampio respiro, anche di natura amministrativa, al fine di intervenire sulla modulistica e sulla prassi delle Amministrazioni. Ci riferiamo ad alcune semplificazioni da apportare ai modelli di dichiarazione o alle modalità di confronto con l'Amministrazione finanziaria tramite i canali telematici; sarebbe, infatti, opportuna qualche riflessione sulla possibilità di rivedere i Quadri TR e VF del Modello IVA che comportano un aggravio dei costi gestionali, il Quadro RO del Modello Reddito SC per non replicare informazioni già in possesso dell'amministrazione, o su un diverso utilizzo del canale Civis dell'Agenzia delle Entrate, etc.

In una riflessione più ampia sul sistema fiscale, dovrebbero trovare spazio, inoltre, altri due temi:

- *da un canto si ribadisce l'opportunità di evitare lo spregio sistematico di alcune delle previsioni dello Statuto dei diritti del contribuente, una legge che esplicita principi, alcuni dei quali di derivazione costituzionale e che ancora oggi conserva intatta la sua capacità di raccogliere, in un unico provvedimento, il miglior antidoto per i mali del nostro ordinamento: il rispetto tassativo delle previsioni dello Statuto sarebbe in grado, da solo, di fornire gli anticorpi per debellare, gradualmente, la complessità e l'instabilità del nostro sistema fiscale;*
- *dall'altro, in termini di carico fiscale delle imprese, si sollecita una riflessione sull'opportunità di superare definitivamente l'IRAP (Imposta regionale sulle attività produttive) che, a oltre 20 anni dalla sua introduzione, ha assunto una nuova fisionomia, perdendo, in larga parte, la sua connotazione originaria. Aver reso interamente deducibili le retribuzioni per i dipendenti a tempo indeterminato ha comportato il venire meno, in gran parte dei casi, della originaria corrispondenza di principio tra il valore della produzione netta e le spese per la remunerazione di fattori produttivi. Vi sono, pertanto, argomenti per una revisione complessiva dell'imposta o per un suo definitivo superamento. Anche in un'ottica di semplificazione, si potrebbe abolire il tributo valutando, per la sua sostituzione, ipotesi alternative (per esempio una maggiorazione dell'IRES o come altre forme di contributo) che non pregiudichino la copertura finanziaria della spesa pubblica (in particolare la spesa sanitaria regionale) a cui il gettito IRAP è destinato.*

Come si evince dal tenore delle proposte, connotate da un marcato carattere operativo, con il presente documento intendiamo gettare le basi per una riflessione più ampia, che possa condurre, in alcuni casi, anche ad una revisione complessiva della struttura e della disciplina dei singoli tributi.

Il nostro osservatorio, di imprese e professionisti, ci consente di essere testimoni diretti delle piccole e grandi imperfezioni che rendono il sistema fiscale complesso e, talvolta, disorganico. Ne scaturiscono proposte, in molti casi a costo nullo per l'Erario, che non hanno certo l'ambizione di riformare il sistema, ma costituiscono primi interventi, necessari ed urgenti, per consentirci di operare in un contesto più certo e lineare.

Si tratta di misure che potrebbero dissodare un terreno compatto, per preparare il "campo" a futuri progetti di revisione sistemica della disciplina fiscale.

Sezione I

PROPOSTE NORMATIVE PRIORITARIE

IVA

ESTEROMETRO: SCADENZA ANNUALE

Articolo XX

(Trasmissione dei dati delle operazioni con soggetti non residenti)

1. All'articolo 1, comma 3-*bis* del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, il secondo periodo è sostituito dal seguente: "La trasmissione telematica è effettuata entro il 31 gennaio successivo all'anno d'imposta relativo alla data del documento emesso ovvero a quello della data di ricezione del documento comprovante l'operazione."

Relazione illustrativa

La proposta normativa modifica la periodicità del termine di trasmissione dei dati delle operazioni con soggetti non residenti, il c.d. esterometro (attualmente mensile), fissando una scadenza annuale, in modo da alleviare gli obblighi a carico di imprese e professionisti.

Com'è noto, l'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica ha eliminato l'obbligo di trasmissione all'Agenzia delle Entrate dei dati delle fatture emesse e ricevute (c.d. spesometro), non più necessario in quanto tali dati sono automaticamente acquisiti dal Sistema di Interscambio.

Tuttavia, per le operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato - per le quali non sussiste un obbligo di fatturazione elettronica o non è presente una bolletta doganale - residua l'obbligo di trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati delle fatture entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello della data del documento emesso ovvero a quello della data di ricezione del documento comprovante l'operazione (art. 1, comma 3-*bis*, D.Lgs. n. 127/2015).

Contrariamente agli obiettivi di semplificazione degli adempimenti fiscali, la norma ha pertanto imposto un obbligo di trasmissione dei dati delle suddette operazioni con cadenza mensile. Si tratta di una frequenza che comporta un eccessivo aggravio per le imprese senza alcun apparente vantaggio per l'Amministrazione finanziaria, che soltanto in ipotesi del tutto remote avrà la possibilità di avviare fondate attività di recupero sulla base di dati mensili.

Alla luce di quanto esposto, non si comprendono le ragioni che hanno spinto il Legislatore a prevedere una periodicità mensile dell'adempimento che appare totalmente disallineata con le finalità di semplificazione perseguite anche nell'ultima fase di applicazione dello spesometro (che da trimestrale era divenuto semestrale prima della sua definitiva abrogazione), nonché con la circostanza che il nuovo adempimento riguarda in via residuale le sole operazioni effettuate con soggetti non residenti, alcune delle quali sono oggetto di comunicazione anche tramite i modelli Intrastat.

Pertanto, si propone di rendere annuale l'adempimento di trasmissione dei dati relativi al c.d. esterometro.

Relazione tecnica

La norma non comporta effetti di gettito a carico dell'Erario.

ESTENSIONE ALL'INTERO 2019 DEL REGIME SANZIONATORIO PIÙ FAVOREVOLE

Articolo XX

(Disapplicazione sanzioni per omessa fatturazione)

1. All'articolo 10, comma 1 del decreto-legge del 26 ottobre 2018, n. 119:

- a) le parole "Per il primo semestre del periodo d'imposta 2019" sono sostituite con le seguenti: "Per l'anno d'imposta 2019";
- b) le parole "Per i contribuenti che effettuano la liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto con cadenza mensile le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano fino al 30 settembre 2019." sono abrogate.

Relazione illustrativa

La proposta ha l'obiettivo di estendere a tutto il primo anno di applicazione del nuovo obbligo di fatturazione elettronica il regime sanzionatorio più mite che è stato introdotto dall'articolo 10 del D.L. n. 119/2018. Merita ricordare al riguardo che, introducendo un periodo di sospensione o riduzione delle sanzioni, il Legislatore ha preso atto del contesto ancora nebuloso e non completamente preparato in cui si sarebbe trovate a operare le imprese nelle prime fasi di applicazione.

Si è trattato di una misura che, da un lato, ha evitato di dover far fronte al mancato gettito IVA che sarebbe derivato da una eventuale proroga dell'adempimento, dall'altro, sta favorendo un approccio all'adempimento più sereno per le imprese che, pur trovandosi di fatto coinvolte nel nuovo sistema di fatturazione, possono operare in contesto di maggiore tolleranza degli errori e dei ritardi.

Peraltro, nei primi mesi di vigenza del nuovo obbligo di fatturazione elettronica, le segnalazioni di ritardi o malfunzionamenti del Sistema di Interscambio sono numerose; si tratta di criticità che, oltre a poter compromettere il rispetto degli altri adempimenti IVA da parte delle imprese (es. rispetto dei termini di annotazione), non stanno facilitando l'affidamento delle imprese alle nuove procedure di fatturazione, tenuto altresì conto che, in questi primi mesi dell'anno, l'infrastruttura informatica dell'Agenzia delle Entrate è oggetto di modifiche (rese necessarie per rispondere alle segnalazioni pervenute dal Garante della privacy) che rendono meno efficienti taluni servizi su cui le imprese avevano fatto affidamento (si pensi, a titolo esemplificativo, al servizio di archiviazione e consultazione delle fatture elettroniche).

In considerazione delle difficoltà e delle criticità che fisiologicamente si accompagnano a una prima fase di adozione di un adempimento di tale portata innovativa - quale è l'obbligo di fatturazione elettronica - si propone di estendere il regime sanzionatorio più favorevole, introdotto dal D.L. n. 119/2018, per tutto il 2019, al fine di tutelare gli operatori coinvolti, garantendo continuità e evitando loro di dover modificare in corso d'anno le tempistiche di fatturazione.

In ultimo, si rileva che la proposta consentirebbe di allineare il trattamento di favore riconosciuto ai contribuenti che liquidano l'imposta trimestralmente con quello applicabile ai contribuenti mensili. Al riguardo, si ricorda, che il D.L. n. 119/2018, in sede di conversione in legge, ha disposto che il regime sanzionatorio più favorevole fosse applicabile, per i soli contribuenti mensili, anche alle operazioni effettuate fino al 30 settembre 2019, in modo tale da far coincidere, col mese di novembre, la scadenza del termine ultimo entro emettere fattura elettronica con tardiva ma con la riduzione della sanzione al 20%. Tuttavia, si è trattato di un intervento normativo che ha destato non pochi dubbi interpretativi

(nonostante il chiarimento fornito con la circolare dell’Agenzia delle entrate n. 14/2019 residuano perplessità sul trattamento sanzionatorio applicabile alle operazioni effettuate dal 1/7 al 30/9) e che, in ogni caso, ha creato ulteriori asimmetrie di trattamento in quanto, i contribuenti trimestrali, devono rispettare gli ordinari termini di emissione sin dalle operazioni effettuate dal 1° luglio 2019

Relazione tecnica

La norma non comporta effetti di gettito a carico dell’Erario.

MODIFICHE ALLA DISCIPLINA IVA SULLE VARIAZIONI DELL'IMPONIBILE O DELL'IMPOSTA

Articolo XX

(Norme IVA)

1. All'articolo 26 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono apportate le seguenti modificazioni:

- a) al comma 2, sono eliminate le parole da “o per mancato pagamento” fino a “registro delle imprese”;
- b) dopo il comma 3, ripristinare il seguente comma: “4. La disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente:
 - a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-*bis* del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267;
 - a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.”;
- c) al comma 5, inserire il seguente periodo: “L'obbligo di cui al primo periodo non si applica nel caso di procedure concorsuali di cui al comma 4, lettera a).”
- d) dopo il comma 5, ripristinare il seguente comma: “6. Nel caso in cui, successivamente agli eventi di cui al comma 4, il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, si applica la disposizione di cui al comma 1. In tal caso, il cessionario o committente che abbia assolto all'obbligo di cui al comma 5 ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione in aumento.”;
- e) al comma 8, le parole “ai commi 2, 3 e 5” sono sostituite dalle seguenti “ai commi 2, 3, 4 e 5”;
- f) dopo il comma 10, ripristinare il seguente comma: “11. Ai fini del comma 4, lettera a), il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.”
- g) al comma 12, le parole “ai fini del comma 2” sono sostituite dalle seguenti “ai fini del comma 4, lettera b)”;

2. Le disposizioni di cui all'articolo 26, comma 4, lettera a), e comma 5, secondo periodo, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nel testo risultante dalle modifiche apportate dal comma 1, si applicano anche alle procedure concorsuali in corso alla data di entrata in vigore della presente norma.

Relazione illustrativa

L'intervento normativo proposto modifica l'articolo 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 al fine di ripristinare la disciplina di recupero dell'IVA relativa a crediti inesigibili, oggetto di procedure concorsuali, introdotta dalla Legge di Stabilità 2016 (articolo 1, comma 126, della L. 28 dicembre 2015, n. 208) e mai entrata in vigore a causa della completa inversione di marcia operata dalla Legge di Bilancio dell'anno successivo (articolo 1, comma 567, della L. del 11 dicembre 2016, n. 232).

Come si ricorderà, la Legge di Stabilità 2016 aveva previsto, in presenza di una procedura concorsuale, che il cedente o prestatore potesse emettere la nota di variazione in diminuzione per recuperare l'IVA anticipata all'Erario, già a partire dalla data in cui il cessionario o committente fosse assoggettato a una procedura concorsuale, evitando di attendere la conclusione infruttuosa della procedura concorsuale stessa, come invece previsto nella disciplina IVA antecedente a dette modifiche. La modifica introdotta dalla Legge di Stabilità 2016 avrebbe dovuto riguardare le procedure concorsuali avviate successivamente al 31 dicembre 2016; tuttavia, la successiva Legge di Bilancio 2017 ha ripristinato la disciplina previgente che consente il recupero dell'IVA sui crediti caduti in procedure concorsuali solo al termine della procedura stessa.

La retromarcia operata dal Legislatore ha destato molte preoccupazioni in quanto, oltre ad eliminare la prospettiva di una futura soluzione alle difficoltà finanziarie connesse con il mancato incasso del corrispettivo e contestuale versamento dell'imposta, ha dimostrato totale noncuranza dell'affidamento che le imprese riponevano sulla norma.

Inoltre, occorre rilevare che, recentemente, a seguito della sentenza della Corte di Giustizia UE (Causa del 23 novembre 2017, C-246/16), sono stati nuovamente evidenziati i numerosi profili di incompatibilità della norma nazionale rispetto ai principi comunitari IVA. La Corte di Giustizia, infatti, ha chiarito che, subordinare l'emissione della nota di variazione alla chiusura di una procedura concorsuale, momento generalmente molto distante nel tempo, travalica i confini interpretativi della deroga riconosciuta agli stati membri ed è, pertanto, incompatibile con la Direttiva IVA. Tale incompatibilità sancisce nuovamente l'urgenza di non procrastinare ulteriormente la modifica della norma nazionale.

Per le ragioni su esposte, la presente proposta normativa vuole ripristinare la formulazione della disciplina introdotta con la Legge di Stabilità 2016, prevedendo, in coerenza con i principi comunitari riaffermati dalla Corte di Giustizia, che le nuove disposizioni trovino applicazione per le procedure concorsuali in corso alla data di entrata in vigore della norma.

Relazione tecnica

Come evidenziato dalla relazione tecnica al Disegno di Legge di Bilancio 2016, la modifica apportata dall'articolo 1, comma 126, L. n. 208/2015 alla disciplina di recupero dell'IVA sui crediti inesigibili, considerando una aliquota IVA media del 15%, genera un anticipato effetto negativo erariale di cassa di circa 340 milioni di euro annui che si produrrebbe per circa 7 anni, considerata l'ipotesi di durata media delle procedure concorsuali di circa 8 anni. All'ottavo anno, la normativa proposta e la normativa vigente sono comunque a regime e i due effetti si compensano.

COMPENSAZIONE CREDITI DI IMPOSTA TRAMITE CANALI TELEMATICI

Articolo XX

(Compensazione dei crediti di imposta)

1. All'articolo 37, comma 49-*bis*, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, dopo le parole: "D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241,", sono aggiunte le seguenti: "per importi superiori a 5.000 euro annui,".

Relazione illustrativa

L'articolo 3, comma 3, del decreto-legge n. 50/2017, intervenendo sull'articolo 37, comma 49-*bis*, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, ha generalizzato l'obbligo da parte dei soggetti titolari di partita IVA di utilizzare, per le compensazioni dei tributi effettuate ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, i canali telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.

La norma ha pertanto previsto l'obbligo di utilizzo esclusivo dei canali telematici dell'Agenzia delle entrate (*Fisconline o Entratel*) anche per le compensazioni di crediti IVA sotto la soglia minima di 5.000 euro ed il medesimo obbligo è stato esteso alle compensazioni dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'imposta regionale sulle attività produttive.

Ne sono derivati nuovi stringenti vincoli per compensazioni anche di modestissimo importo che possono comunque essere controllate con particolare celerità dall'Agenzia delle entrate, considerato che i soggetti passivi IVA sono tenuti ad effettuare i versamenti con modalità esclusivamente telematiche (oltre ai canali telematici dell'Agenzia *Fisconline o Entratel*, anche tramite *home banking*).

Si propone, pertanto, di eliminare l'obbligo di utilizzo esclusivo dei canali telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate in caso di compensazione dei crediti di imposta indicati per importi non superiori a 5.000 euro annui.

Relazione tecnica

Sulla base degli effetti finanziari stimati nella relazione tecnica del D.L. n. 50/2017, l'impatto economico della proposta è pari a 326 milioni di euro.

Articolo XX
(Split payment)

1. L'articolo 17-ter del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 è abrogato.

Relazione illustrativa

Nell'attuale sistema di fatturazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA vige l'obbligo di emissione del documento in formato elettronico, obbligatorio dal 1° gennaio 2019 e, al contempo, si mantengono altri due meccanismi di assolvimento dell'imposta - *Split payment* e *reverse charge* - che sono stati introdotti, negli anni passati, al medesimo fine di contrasto all'evasione fiscale in taluni settori. Nello specifico, in presenza dell'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica, si rivela ridondante e, paradossalmente, quasi privo di utilità, il meccanismo dello *Split payment* che si applica a tutte le operazioni effettuate nei confronti della Pubblica amministrazione e di società da essa controllate e collegate, nonché per le operazioni effettuate nei confronti delle società quotate all'indice FTSE MIB.

Si ricorda che tale meccanismo costituisce una deroga all'ordinaria modalità di riscossione dell'imposta per la quale, infatti, era stata richiesta specifica autorizzazione agli organi comunitari nelle more della completa attuazione del processo di fatturazione elettronica nei confronti della PA (oggi a regime). L'autorizzazione, arrivata con la decisione 2015/1401 del 14 luglio 2015 del Consiglio dell'Unione europea, consentiva esplicitamente l'applicazione del meccanismo fino al 31 dicembre 2017. In essa, il Consiglio dell'Unione Europea aveva infatti osservato che, una volta pienamente attuato tale sistema, *“non dovrebbe essere più necessario derogare alla direttiva 2006/112/CE. L'Italia ha pertanto assicurato che non chiederà il rinnovo dell'autorizzazione alla misura di deroga”*. Tuttavia, disattendendo quanto assicurato, il nostro Paese ha deciso di prorogare l'efficacia dello *split payment* (nonché, come sopra osservato, di ampliarne il suo ambito applicativo, originariamente limitato alle sole operazioni effettuate nei confronti della PA), chiedendo un'ulteriore autorizzazione arrivata con la decisione del Consiglio dell'Unione europea n. 2017/784 del 25 aprile 2017. Tale ultima decisione osservava che *“dal 1° gennaio 2017 si applicano in Italia misure di controllo supplementari: il sistema contabile facoltativo (noto come «fatturazione elettronica») e la comunicazione obbligatoria alle autorità fiscali delle fatture emesse e ricevute”* e che *“tali misure sono volte a consentire alle autorità fiscali italiane la verifica incrociata delle diverse operazioni dichiarate dagli operatori e il controllo dei versamenti IVA”*, concludendo che *“una volta che tale sistema sia pienamente attuato, non dovrebbe essere più necessario derogare alla direttiva 2006/112/CE. L'Italia ha pertanto assicurato che non chiederà il rinnovo della deroga”*.

Ne emerge, con tutta evidenza, che la decisione 2017/784 del 25 aprile 2017 prevede una sostanziale sostituibilità tra *split payment* e fatturazione elettronica, ribadendo l'impegno del nostro Paese a non rinnovare la richiesta di deroga alla direttiva 2006/112/CE una volta che il sistema di fatturazione elettronica/controllo dei dati delle fatture sia implementato.

Oggi che l'adempimento di fatturazione elettronica è entrato in vigore, è stato giustamente abrogato l'altro adempimento di comunicazione dei dati delle fatture (c.d. spesometro). Tuttavia, l'efficientamento dei controlli, il miglioramento della riscossione e, soprattutto, il contrasto alle frodi a cui l'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica mira, dovrebbe comportare, al contempo, l'eliminazione degli altri meccanismi antifrode, in special modo dello *split payment*, al fine di non addossare sui contribuenti oneri e adempimenti palesemente sovrabbondanti e sproporzionati e di evitare il rischio di compromettere gli

obiettivi di semplificazione del sistema tributario e di miglioramento del rapporto tra fisco e contribuenti, spesso auspicati da tutti gli interlocutori istituzionali, coinvolti nel processo di attuazione e di applicazione delle disposizioni tributarie.

Inoltre, si osserva che l'introduzione del meccanismo dello *split payment* ha comportato un aggravio significativo sulle imprese, per la costante incertezza sul perimetro soggettivo di applicazione ma, soprattutto, è stato motivo di grosse difficoltà finanziarie per le imprese fornitrici dovute all'inevitabile accumulo di ingenti crediti IVA, dove l'accesso al rimborso IVA prioritario si è rivelato uno strumento insufficiente per far fronte alla mancata liquidità che ne deriva.

Per quanto sopra osservato, la proposta persegue l'obiettivo di abrogare il meccanismo dello *split payment*, di cui all'articolo 17-ter del D.P.R. n. 633/72.

Relazione tecnica

La proposta non comporta maggiori oneri a carico dell'erario poiché i benefici (in termini di maggior gettito ascrivibile al bilancio dello Stato) conseguiti con lo *split payment* saranno realizzati mediante l'uso della fatturazione elettronica obbligatoria per tutte le operazioni rilevanti IVA dal 1° gennaio 2019.

ABROGAZIONE SPLIT PAYMENT E COMPENSAZIONI

Articolo XX

(Split payment e soglia di compensazione)

1. Per i soggetti che effettuano operazioni nei confronti delle pubbliche amministrazioni e altri enti e società, di cui all'articolo 17-ter del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non opera il limite massimo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, previsto dall'articolo 34, comma 1, della legge 23 dicembre 2000 n. 388.

Relazione illustrativa

A seguito dell'autorizzazione delle autorità comunitarie, il meccanismo della "scissione dei pagamenti" (c.d. "*split payment*"), introdotto nel 2015, è stato prorogato sino a giugno 2020, superando così la data del 31 dicembre 2017, originariamente fissata dalla stessa Unione Europea quale termine ultimo d'applicazione dello strumento.

Inoltre, con due provvedimenti successivi è stato altresì ampliato l'ambito soggettivo d'applicazione del meccanismo, coinvolgendo anche le società a partecipazione pubblica, nonché gli enti pubblici economici e le fondazioni partecipate da pubbliche amministrazioni. Il più recente dibattito sull'eliminazione di tale adempimento, avviato da alcuni esponenti del Governo nell'ottica di porre in essere una semplificazione degli adempimenti a carico degli operatori economici, ha portato all'esclusione dei soli professionisti dall'ambito operativo del meccanismo (D.L. 87/2018, convertito con modifiche nella legge 96/2018). Di contro, per tutti gli altri soggetti economici che operano con le Pubbliche Amministrazioni l'applicazione dello *split payment* è stato mantenuto, ancorché, per gli stessi soggetti e nei rapporti con le medesime stazioni appaltanti pubbliche, già vige, oramai dal 2015, la fatturazione elettronica come strumento anch'esso deputato alla lotta all'evasione nel comparto dell'IVA.

Dopo quasi 4 anni dall'introduzione della fatturazione elettronica, si può quindi sostenere che l'utilizzo del meccanismo dello *split payment* è divenuto del tutto superfluo, come mezzo di contrasto al sommerso.

Quindi, sarebbe quanto mai auspicabile abrogarlo del tutto, poiché, privato della sua natura di strumento antievasione, ha come unico effetto di danneggiare le imprese, provocando una pesante perdita di liquidità che ne mette seriamente a rischio l'equilibrio finanziario.

Nell'attesa della sua completa eliminazione, si propone quantomeno di consentire alle imprese un recupero integrale del credito IVA generato dall'applicazione del meccanismo, eliminando i limiti massimi di compensabilità dei crediti d'imposta e contributivi attualmente vigenti (pari a 700.000 euro annui, ai sensi del combinato disposto dell'articolo 34 della L. 388/2000 e dell'articolo 9, comma 2, del D.L. 35/2013, convertito con modificazioni nella L. 64/2013).

Relazione tecnica

La norma non necessita di copertura finanziaria, in quanto non determina alcun minor gettito nel bilancio triennale dello Stato ma solo una più celere fruibilità da parte delle imprese esecutrici e/o fornitrici.

TERMINE DI DETRAZIONE IVA

Articolo XX *(Detrazione IVA)*

1. All'articolo 19, al comma 1, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, al secondo periodo le parole da "ed è esercitato" fino alla fine del comma sono sostituite dalle seguenti: "e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo."
2. All'articolo 25, al comma 1, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, le parole da "nella quale" fino alla fine del comma sono sostituite dalle seguenti: ", ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta."
3. Le disposizioni dei precedenti commi si applicano alle operazioni di acquisto di beni e servizi la cui imposta è esigibile dal 1° gennaio 2019.

Relazione illustrativa

L'articolo 2 del D.L. n. 50/2017 (c.d. Manovrina) ha ridotto significativamente il termine ultimo entro cui il contribuente può esercitare il diritto di detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi, ai sensi dell'articolo 19, comma 1, D.P.R. n. 633 del 1972. In particolare, in base alla disciplina previgente, tale diritto poteva essere esercitato entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione era sorto, mentre, a seguito della novella, tale termine viene individuato, al più tardi, nella data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui tale diritto è sorto.

Una tale contrazione del termine ha comportato notevoli difficoltà gestionali a carico delle imprese con riguardo alla registrazione delle fatture di acquisto, soprattutto dell'ultima parte dell'anno. Si pensi, infatti, che per le fatture relative ad acquisti effettuati a fine anno, il tempo per l'annotazione delle stesse e per esercitare la relativa detrazione, ha subito una contrazione da 28 a 4 mesi, senza considerare che talvolta tali fatture erano ricevute dal cliente nell'anno successivo, con il rischio di compromettere definitivamente il diritto alla detrazione.

Per porre rimedio a tale criticità, fu necessario un chiarimento dell'Agenzia delle entrate che ha precisato che il diritto alla detrazione IVA sorge al sussistere della duplice condizione dell'esigibilità dell'imposta e del possesso della fattura. In questo modo per le fatture di fine anno ricevute nell'anno successivo, è stato riconosciuto un anno in più per esercitare la detrazione; diritto che, altrimenti, sarebbe stato messo a serio rischio per effetto della drastica riduzione dei tempi per la detrazione IVA disposta dalla Manovrina. Tuttavia, tale chiarimento ha fatto sorgere numerosi dubbi in merito alla corretta imputazione delle fatture di acquisto in sede di liquidazione periodica, in quanto si dubitava che non potesse più esercitarsi la detrazione dell'IVA sugli acquisti di un periodo, le cui fatture entravano in possesso del cliente nei primi giorni del periodo successivo.

L'articolo 14 del D.L. n. 119 del 23 ottobre 2018 ha risolto tali dubbi interpretativi confermando la possibilità di esercitare la detrazione IVA delle fatture di acquisto ricevute entro il termine della liquidazione periodica, salvaguardando le imprese dalle criticità finanziarie a cui sarebbero state esposte nel caso avessero dovuto rimandare sistematicamente la detrazione alla liquidazione successiva.

In ogni caso, si segnala che i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate e i successivi interventi normativi non sarebbero stati necessari se si fosse tempestivamente ripristinato un tempo congruo per esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA.

La contrazione del termine ha comportato notevoli disagi alle imprese, senza alcun beneficio per l'Amministrazione in termini di controllo o di riduzione dell'evasione fiscale. Inoltre, accanto alle difficoltà procedurali, occorre osservare che, sotto il profilo sostanziale, vi sono fondati motivi per ritenere che l'attuale termine per l'esercizio della detrazione comporti la violazione dei principi comunitari IVA e, in particolare, del principio di neutralità dell'imposta.

Peraltro, i principali Stati membri dell'Unione europea riconoscono ben più ampi termini (in media tra i 3 e i 4 anni), comportando evidenti questioni di competitività del nostro sistema Paese rispetto a quello dei principali competitor comunitari.

Al riguardo, si pensi che, nonostante l'intervento risolutivo apportato dal suddetto articolo 14, per le fatture di fine anno che il Sistema di Interscambio riuscirà a recapitare entro l'anno di riferimento, il diritto alla detrazione IVA sarà sorto con la conseguenza che la detrazione dell'IVA dovrà essere esercitata entro il termine della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione, quindi, ad oggi, entro il mese di aprile dell'anno successivo a quello di ricezione.

Pertanto, la modifica normativa proposta è volta a ripristinare definitivamente un termine congruo per esercitare il diritto alla detrazione IVA, stabilendo quale tempo massimo la data di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno successivo a quello in cui il diritto sorto. Tale formulazione consentirebbe di risolvere tutte le difficoltà operative connesse al nuovo sistema di fatturazione elettronica e, al contempo, di garantire un tempo per la detrazione parimenti equo per tutte le operazioni di acquisto effettuate durante l'anno.

Relazione tecnica

La relazione tecnica del D.L. n. 50/2017, che l'emendamento modifica, aveva stimato come effetto derivante dal nuovo termine per l'esercizio della detrazione IVA una riduzione del gap IVA per circa 100 milioni di euro. Sul punto, in conseguenza dell'allungamento dei termini per esercitare il diritto alla detrazione IVA, già possibile in virtù dei chiarimenti interpretativi dell'Agenzia delle entrate (circolare n. 1/2018), la presente proposta emendativa potrebbe ridurre il summenzionato effetto, pur comportando effetti positivi per l'Erario pari a circa 20 milioni di euro.

Ai maggiori oneri, per il 2019 e per gli anni successivi, si provvede mediante riduzione dello stanziamento iscritto nello stato di previsione del Ministero delle Politiche Agricole, Alimentari e Forestali per la missione "Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca" del programma "Politiche competitive, della qualità agroalimentare, della pesca, dell'ippica e mezzi tecnici di produzione".

TERMINE DI EMISSIONE DELLE FATTURE

Articolo XX

(Termine di emissione delle fatture)

1. All'articolo 21, comma 4, alinea, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il primo periodo è sostituito dal seguente: «La fattura è emessa entro venti giorni dall'effettuazione dell'operazione determinata ai sensi dell'articolo 6 e comunque non oltre il giorno 12 del mese successivo all'effettuazione.».

Relazione illustrativa

La proposta rende più flessibile il termine per l'emissione della fattura elettronica di cui all'articolo 21 del D.P.R. n. 633/1972 che, per effetto delle modifiche recate dall'articolo 11, comma 1, lettera b), del D.L. n. 119/2018, ha concesso 10 giorni di tempo dalla data di effettuazione dell'operazione, per poter emettere la fattura; termine poi ulteriormente ampliato a 12 giorni ad opera dell'articolo 12-ter del D.L. n. 34/2019 (c.d. decreto Crescita). Con tali modifiche il Legislatore ha voluto rimediare alle difficoltà evidenziate dagli operatori che non sempre sono in grado di trasmettere il file fattura al Sistema di Interscambio entro le ore 24 del giorno di effettuazione dell'operazione. Al contempo, la norma impone di indicare in fattura la data di effettuazione dell'operazione, quale unica data rilevante ai fini IVA, evidenziando che tale norma non consente lo slittamento del termine per il versamento dell'imposta. La fattura, infatti, deve comunque essere conteggiata nella liquidazione periodica riferita alla data di effettuazione dell'operazione indipendentemente dal momento in cui la stessa è stata emessa.

Sebbene il decreto Crescita abbia allungato il termine di emissione a 12 giorni, si ritiene tuttavia che si tratti di un termine che non risolve tutte le criticità manifestate dagli operatori.

Partendo dal presupposto che l'obiettivo primario della norma è concedere flessibilità operativa, purché non si rimandi il versamento dell'imposta, si evidenzia che tale finalità potrebbe comunque essere realizzata laddove l'emissione della fattura avvenga entro un termine massimo che garantisca la corretta contabilizzazione dell'operazione nel registro delle fatture emesse. Questa proposta consentirebbe agli operatori di fatturare tempestivamente anche nei periodi di chiusura dell'attività che, seppur meno frequenti, generalmente si trovano a cavallo dell'anno d'imposta o dei periodi di liquidazione periodica.

Inoltre, occorre considerare che anche laddove l'operatore si attivi per emettere fattura entro i 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione, potrebbe poi non essere più presente in sede per gestire l'eventuale scarto della fattura che, com'è noto, il Sistema di Interscambio potrebbe recapitare anche a distanza di alcuni giorni.

Pertanto, si propone di portare il termine per l'emissione della fattura a 20 giorni dalla data di effettuazione dell'operazione specificando, al contempo, che tale termine non può comunque andare oltre il giorno 12 del mese successivo all'effettuazione. Si ritiene, infatti, che così facendo si conceda flessibilità per l'emissione delle fatture relative a operazioni effettuate nel periodo feriale o a fine mese considerando, al contempo, i tempi tecnici di trasmissione e consegna del Sistema di Interscambio. In questo modo, il cedente/prestatore avrà anche il tempo di gestire eventuali scarti e il cessionario/committente che riceve la fattura entro il 15 del mese successivo, potrà computare l'acquisto nella liquidazione periodica del mese di effettuazione ed esercitare, sin da subito, il diritto alla detrazione.

Relazione tecnica

La proposta non comporta oneri aggiuntivi a carico dell'Erario.

DISAPPLICAZIONE DELLE SANZIONI PER IL FORNITORE CHE APPLICA LO SPLIT PAYMENT

Articolo XX

(Sanzioni per il fornitore che applica lo split payment)

1. All'articolo 6, del decreto legislativo del 18 dicembre 1997, n. 471, dopo il comma 1 inserire il seguente:

“1 bis. In deroga al comma precedente, nell'ambito degli appalti pubblici, non è sanzionabile per l'errata applicazione dell'imposta sul valore aggiunto il cedente o prestatore che si è uniformato a una specifica indicazione dell'ente pubblico appaltante contenuta nel contratto d'appalto o in altri documenti riconducibili all'ente pubblico stesso.”

Relazione illustrativa

In tema di sanzioni IVA, si vuole risolvere una criticità rilevata nell'ambito degli appalti pubblici dove l'ente pubblico, nelle vesti di committente, frequentemente chiede all'impresa appaltante di applicare l'IVA ridotta, nei casi in cui l'inquadramento dell'operazione sottostante (di conseguenza l'aliquota IVA applicabile) non sia di immediata e certa individuazione. Si evidenzia che l'ente pubblico ha interesse a commissionare gli appalti con l'aliquota IVA ridotta perché si tratta di un costo che grava sul bilancio dello stesso ente pubblico, dall'altra parte, invece, va ricordato che, nei confronti di tali soggetti, il fornitore è obbligato a emettere la fattura applicando il meccanismo antifrode dello split payment, in seguito al quale egli non incassa il corrispettivo pari all'imposta addebitata che sarà versata all'erario dall'ente pubblico, in quanto soggetto economico ritenuto più affidabile. È immediato intuire che, in presenza di split payment, l'impresa non possa in alcun modo evadere l'imposta indicata in fattura, pertanto, non avrebbe alcun interesse ad applicare un'aliquota IVA rispetto ad un'altra; tuttavia, in caso di accertamento fiscale, l'Agenzia delle Entrate applica la sanzione pari al 90% dell'imposta. In queste situazioni, l'imprenditore si ritrova tra l'incudine e il martello dello Stato che, nella veste di ente pubblico gli “impone” un determinato comportamento, pena l'accettazione della fattura e il pagamento del corrispettivo (si ricorda, infatti, che con la fattura PA l'ente pubblico respinge le fatture che non riportano l'IVA richiesta) mentre, nella veste di Agenzia delle Entrate, tale comportamento viene contestato, pur essendo evidente l'assenza dell'intento fraudolento. Nelle situazioni descritte, l'impresa non può e non deve essere considerata un soggetto evasore d'imposta, in quanto, come descritto, manca totalmente il presupposto della sanzione, ossia l'evasione dell'imposta. Per le ragioni rappresentate, l'emendamento propone di eliminare l'applicazione delle sanzioni nei casi di errata applicazione dell'aliquota IVA nell'ambito degli appalti pubblici, in ragione dell'evidente assenza della volontà, nonché della possibilità, di evadere l'imposta.

Relazione tecnica

La proposta non comporta oneri aggiuntivi a carico dell'Erario.

REGIME IVA PER LE NAVI ADIBITE ALLA NAVIGAZIONE IN ALTO MARE

Articolo XX

(Regime IVA per le navi adibite alla navigazione in alto mare)

1. All'articolo-bis, dopo il secondo comma è aggiunto il seguente: "Ai fini dell'applicazione del primo comma, una nave si considera adibita alla navigazione in alto mare se ha effettuato nell'anno solare precedente o, in caso di primo utilizzo, effettua nell'anno in corso, un numero di viaggi in alto mare superiore al 70 per cento. Per viaggio in alto mare si intende il tragitto compreso tra due punti di approdo durante il quale venga superato il limite delle acque territoriali, a prescindere dalla rotta seguita. I soggetti che intendano avvalersi della facoltà di fare acquisti o importazioni senza il pagamento dell'imposta attestano la condizione della navigazione in alto mare mediante dichiarazione resa sotto la propria responsabilità. La predetta dichiarazione deve essere redatta in conformità al modello approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. La dichiarazione può riguardare anche più operazioni tra le parti. La dichiarazione deve essere consegnata o trasmessa al fornitore o al prestatore, ovvero in dogana. I soggetti che dichiarano una percentuale determinata provvisoriamente, sulla base dell'uso previsto della nave verificano, a conclusione dell'anno solare, l'esistenza della condizione effettiva della navigazione in alto mare."

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano alle dichiarazioni in alto mare relative alle operazioni effettuate a partire dal [xxx]. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate sono approvati il modello di dichiarazione nonché stabiliti i criteri e le modalità di applicazione del presente articolo.

Relazione illustrativa

L'intervento normativo proposto modifica l'articolo 8-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, recependo le indicazioni fornite dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate (cfr. Risoluzione 6/E del 16 gennaio 2018, Risoluzione 2/E del 12 gennaio 2017) e disciplinando le modalità di fruizione dell'agevolazione ai fini IVA, disposte dal primo comma della citata norma. La richiamata prassi prevede che, per la fruizione del regime agevolato ai fini IVA, qualora la società armatrice non sia in grado di esibire al fornitore la documentazione attestante la navigazione in alto mare, può far ricorso ad una "dichiarazione dell'armatore o del comandante della nave" diretta ad attestare che la nave è adibita effettivamente e prevalentemente a detta navigazione. Ma se a seguito di una verifica fiscale venisse accertata la non rispondenza tra la dichiarazione dell'armatore e la documentazione della nave, resta in capo al fornitore il versamento dell'imposta dovuta e degli interessi di mora, non potendo una circolare dell'Agenzia delle Entrate disporre che la mera l'esclusione del pagamento delle sanzioni. Ciò rappresenta obiettivamente un problema operativo per i fornitori e se non adeguatamente disciplinato rischia di spingere le imprese armatrici a trovare soluzioni alternative volte a far svolgere l'attività di costruzione, riparazione e approvvigionamento all'estero con tutte le conseguenze del caso, anche per la nostra economia. Pur restando comunque possibile prevedere con apposite pattuizioni contrattuali la rivalsa nei confronti del committente/armatore è di fondamentale importanza ottenere che sia modificato il regime della responsabilità che va posta esclusivamente in capo all'armatore della nave, ovvero a colui che rilascia la dichiarazione necessaria per poter fruire del regime agevolativo ai fini IVA.

Relazione tecnica

La proposta non comporta oneri aggiuntivi a carico dell'Erario.

DETRAZIONE MAGGIORE IMPOSTA ACCERTATA IN CAPO AL CEDENTE DA PARTE DEL CESSIONARIO

Articolo XX

(Pagamento delle imposte accertate)

1. All'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nell'ultimo comma, le parole: "a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa" sono sostituite dalle seguenti: "a quello di ricezione della fattura con l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa".

Relazione illustrativa

Ai sensi dell'articolo 60 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, quando un contribuente viene raggiunto da un avviso di accertamento ai fini dell'IVA avente ad oggetto l'omessa dichiarazione di operazioni imponibili effettuate, egli ha diritto di chiedere al cessionario o committente il pagamento in via di rivalsa della maggiore IVA accertata, una volta che ha corrisposto all'Erario imposta, sanzioni e interessi.

Per meglio comprendere la portata della norma si propone di seguito un esempio. Si supponga che all'impresa X sia stata accertata l'effettuazione di operazioni in evasione di imposta per un importo di 100 di Iva, 90 di sanzioni e 30 di interessi. Si supponga altresì che si tratti di operazioni poste in essere nei confronti dell'impresa Y. Una volta che X ha versato all'Erario l'importo complessivamente accertato (pari a 20) lo stesso avrà diritto di chiedere a Y il pagamento dell'ammontare della maggiore imposta (pari a 100), come sarebbe accaduto qualora l'operazione imponibile fosse stata sin dall'origine fatturata e dichiarata.

Il medesimo articolo 60 stabilisce, inoltre, che il cessionario o committente, a sua volta, potrà detrarre la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa dal contribuente accertato solo dopo che il primo ha versato l'importo addebitato dal secondo. In altri termini, in forza di tale previsione, il diritto alla detrazione dell'Iva derivante dall'accertamento effettuato in capo al cedente/prestatore (nell'esempio sopra proposto l'impresa X) da parte del cessionario/committente (nell'esempio proposto l'impresa Y) è sottoposto alla condizione dell'effettivo pagamento dell'imposta medesima dal secondo al primo.

Tale condizione non appare, tuttavia, conforme al meccanismo di applicazione dell'IVA.

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

Nel caso in esame ricorrono, dunque, tutte le condizioni per l'esercizio della detrazione atteso che: a) l'operazione originaria è stata senz'altro effettuata, come risulta dall'accertamento emesso in capo al cedente/prestatore; b) il cessionario/committente è in possesso della fattura emessa dal cedente/prestatore per addebitare la maggiore IVA in via di rivalsa.

Prescrivere quale ulteriore requisito ai fini della detrazione IVA da parte del cessionario/committente l'avvenuto pagamento dell'imposta in favore del cedente/prestatore significa, dunque, imporre una condizione che la sovraordinata normativa UE non prevede.

Vale d'altro canto osservare come non sussista alcun rischio di perdita di gettito da parte dell'Erario poiché l'imposta di cui si esercita la rivalsa (e che deve essere portata in detrazione dal cessionario/committente) è stata già sicuramente riscossa dall'Amministrazione finanziaria. Ne consegue che la previsione specifica recata nell'articolo 60 del D.P.R. n. 633/1972 appare in contrasto rispetto alla disciplina unionale.

Con la disposizione in esame, si modifica pertanto l'articolo 60 eliminando, nell'ultimo comma, la predetta condizione di effettivo pagamento dell'imposta da parte del cessionario/committente ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta che il cedente/prestatore gli ha addebitato in via di rivalsa.

ALTRE IMPOSTE INDIRECTE

TERMINE PER LA REGISTRAZIONE DEGLI ATTI IN TERMINE FISSO

Articolo XX

(Termine per la richiesta di registrazione)

1. All'articolo 13, comma 1, del decreto del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1986, n. 131, le parole "entro 20 giorni" sono sostituite dalle seguenti: "entro 30 giorni".

Relazione illustrativa

Per gli atti formati in Italia soggetti a registrazione in termine fisso, la presentazione per la registrazione deve avvenire entro 20 giorni dalla data dell'atto; a tale termine fanno eccezione i contratti di locazione che, invece, devono essere registrati entro 30 giorni dalla data di stipula. Tali ultimi atti, peraltro, possono essere registrati anche mediante procedure più semplici e veloci che si basano su modalità informatica.

Queste difformità nelle procedure di registrazione comportano per i contribuenti significative difficoltà operative, inoltre, il differente termine per la registrazione potrebbe essere fonte di possibili errori e, peraltro, non appare supportato da alcuna valida motivazione.

Al fine di uniformare le tempistiche per la registrazione, con la presente proposta si vuole modificare il termine di registrazione in termine fisso, attualmente previsto dall'articolo 13, comma 1, del D.P.R. n. 131/1986 pari a 20 giorni, e renderlo di 30 giorni per tutti gli atti formati in Italia.

Infine, merita evidenziare che le rettifiche e/o modifiche di atti sottoposti all'imposta di registro devono essere registrate esclusivamente nell'ufficio dove si è registrato l'atto. Nell'ottica di addivenire ad una semplificazione delle procedure amministrative sarebbe auspicabile che fosse reso possibile registrare mediante procedure on-line anche gli atti diversi dai contratti di locazione e consentire di apportare modifiche e/o le rettifiche di atti registrati presso altri Uffici territoriali, diversi da quello in cui è avvenuta la registrazione iniziale dell'atto stesso.

Relazione tecnica

La proposta non comporta oneri aggiuntivi a carico dell'Erario.

MODALITÀ DI VERSAMENTO IMPOSTA DI BOLLO VIRTUALE

Articolo XX

(Disposizioni speciali sul pagamento in modo virtuale per determinati soggetti)

1. L'articolo 15-*bis* del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, è sostituito come segue:

1. Poste italiane s.p.a., le banche e gli altri enti e società finanziari indicati nell'articolo 1 del decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87, nonché le imprese di assicurazioni, entro il 16 aprile di ogni anno, versano, a titolo di acconto, una somma pari al novantacinque per cento dell'imposta provvisoriamente liquidata ai sensi dell'articolo 15; per esigenze di liquidità l'acconto può essere scomputato dal primo dei versamenti da effettuare nell'anno successivo a quello di pagamento dell'acconto.

2. I soggetti indicati nel primo comma presentano la dichiarazione di cui all'articolo 15, quinto comma, entro il mese di febbraio dell'anno successivo a quello cui la stessa si riferisce. Per tali soggetti, il termine per il versamento della prima rata bimestrale è posticipato all'ultimo giorno del mese di aprile. La liquidazione di cui al sesto comma dell'articolo 15 viene eseguita imputando la differenza a debito o a credito della prima rata bimestrale, scadente ad aprile o, occorrendo, in quella successiva."

Relazione Illustrativa

L'emendamento, in un'ottica di semplificazione, riscrive la tempistica dei termini di presentazione della dichiarazione annuale dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale per i soggetti tenuti al versamento dell'acconto ai sensi dell'articolo 15-*bis* e quivi segnatamente individuati (Poste Italiane, banche, enti e società finanziari indicati nell'articolo 1, D.Lgs. n. 87/1992 e imprese di assicurazione).

Attualmente, infatti, la presentazione della sopra citata dichiarazione deve essere effettuata entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello dichiarato. Tale termine, soprattutto per i predetti soggetti – i quali, come noto, rispetto agli altri contribuenti, gestiscono moltissimi atti e documenti soggetti ad imposta di bollo e sono connotati da una particolare complessità organizzativa e gestionale – potrebbe risultare eccessivamente ristretto e potrebbe non consentire ai soggetti obbligati di effettuare i dovuti controlli interni sulla congruità e correttezza dei dati trasmessi dalle divisioni interne che gestiscono i prodotti su cui si applica l'imposta di bollo. Ciò comporta l'aumento del rischio di presentazione di una dichiarazione imprecisa, soggetta, quindi, a sanzioni particolarmente elevate, nonché la necessità di ripresentare una ulteriore dichiarazione integrativa/correttiva (ove il contribuente decida di procedere attraverso il meccanismo del c.d. "ravvedimento operoso"), con evidenti appesantimenti di natura procedurale ed amministrativa.

Attraverso la proposta emendativa in oggetto, il termine per la presentazione della dichiarazione sopra menzionato verrebbe posticipato alla fine del mese di febbraio dell'anno successivo a quello oggetto di dichiarazione consentendo, quindi, ai soggetti interessati di disporre di un più ampio periodo di tempo da destinare ai controlli interni per la verifica della correttezza dei dati che verranno inseriti in dichiarazione, riducendo notevolmente i sopra riportati rischi di errore e di non correttezza della dichiarazione. Lo slittamento di un mese del termine dichiarativo comporta anche, per evidenti necessità, il conseguente slittamento del termine per il pagamento della prima rata bimestrale. Peraltro, tale intervento non

produce alcun effetto negativo in termini di gettito perché i soggetti interessati dalla proposta, come sopra individuati, sono soltanto coloro che versano un consistente acconto (entro il 16 aprile di ogni anno) il quale, per espressa previsione normativa, può essere scomputato già a decorrere dalla prima rata bimestrale dovuta nell'anno successivo a quello di pagamento dell'acconto ovvero, secondo la disciplina previgente, già a decorrere dalla rata di febbraio. Questo comporta, quindi, che i citati soggetti, nella pratica, non versano quasi mai la prima rata dovuta (perché assorbita dall'acconto versato nell'anno precedente), con conseguente invarianza di gettito derivante dal previsto slittamento del termine di versamento della stessa.

Relazione tecnica

La disposizione non determina oneri sui saldi di finanza pubblica.

IRES E REDDITO DI IMPRESA

DEDUCIBILITÀ INTERESSI PASSIVI “BENI MERCE”

Articolo XX

(Modifiche all'articolo 96 del TUIR)

1. All'articolo 96, comma 1, del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, le parole “compresi quelli inclusi nel costo dei beni ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b)” sono sostituite dalle seguenti: “diversi da quelli compresi nel costo dei beni ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b)”.

Relazione illustrativa

Per effetto del D.Lgs. n.142/2018, con il quale il Governo ha recepito la Direttiva Europea “Antiabuso” n.2016/1164/UE (c.d. Direttiva Atad), sono state riscritte le regole di deducibilità dall'IRES degli interessi passivi relativi a finanziamenti contratti dalle società per lo svolgimento dell'attività d'impresa (articolo 96 del TUIR-DPR 917/1986), con pesanti ricadute sul settore delle costruzioni, nonché sul quello alimentare.

Con riguardo al settore delle costruzioni, mentre grazie all'intervento della legge di Bilancio 2019 (articolo 1, co. 7-8, Legge 145/2018), è stata fatta salva, anche per il futuro, la piena deducibilità degli interessi passivi derivanti da mutui ipotecari relativi ad immobili destinati alla locazione, di proprietà delle società di gestione immobiliare, sono state introdotte limitazioni per la deducibilità degli oneri finanziari legati ai “beni merce” delle imprese edili.

In particolare, infatti, la nuova disciplina prevista dall'articolo 96 del TUIR, in vigore dal 2019, comprende nel limite di deducibilità, pari al 30% del ROL – Risultato Operativo Lordo, tutti gli interessi passivi anche se relativi a finanziamenti contratti in via specifica per la costruzione o ristrutturazione di immobili alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa (c.d. “immobili merce”), per i quali la disciplina vigente sino al periodo d'imposta 2018 ne prevedeva, invece, la deducibilità integrale, quantomeno fino all'ultimazione del fabbricato, attraverso la loro capitalizzazione nel costo di costruzione/ristrutturazione (ai sensi dell'articolo 110, co.1, lett. b, del medesimo TUIR-DPR 917/1986).

Parimenti, l'estensione dal 2019 del limite di deducibilità anche agli interessi passivi capitalizzati sui beni merce penalizza le imprese alimentari che fino ad oggi, in conformità a chiarimenti di prassi resi dall'Amministrazione finanziaria (v. risoluzione n. 3/DPF del 14 febbraio 2008), hanno dedotto integralmente gli oneri finanziari imputati sul costo di produzione di molti generi alimentari, la cui commercializzazione presuppone un lungo periodo di maturazione o di invecchiamento.

Tale meccanismo complica notevolmente il calcolo degli oneri deducibili, costringendo le imprese ad estrapolare, dal valore di iscrizione contabile degli “immobili merce”, l'ammontare degli interessi passivi capitalizzati nel costo degli stessi, per assoggettarlo al limite di deducibilità pari al 30% del ROL unitamente agli altri oneri finanziari passivi, connessi, più in generale, all'esercizio dell'attività.

La modifica normativa, inoltre, si traduce in una forte penalizzazione per le imprese di tali settori economici, per le quali il ricorso all'indebitamento costituisce un aspetto fisiologico dell'esercizio dell'attività.

I progetti immobiliari complessi, compresi quelli di recupero urbano sempre più centrali per l'intera collettività, richiedono difatti ingenti risorse economico-finanziarie per la loro implementazione, che vengono reperite con il ricorso al capitale di debito. Le medesime considerazioni possono essere fatte con riferimento ai prodotti alimentari di maggiore valore, che richiedono un lungo periodo di maturazione o di invecchiamento prima della loro commercializzazione.

La limitazione alla deducibilità degli interessi passivi, pertanto, comporterà una lievitazione dei costi dell'attività caratteristica delle imprese, già colpita da oneri fiscali elevati, che incidono pesantemente sulla liquidità, distogliendo importanti risorse finanziarie.

Per questo, è necessario rivedere le modifiche introdotte all'articolo 96 del TUIR, ripristinando l'esclusione, dalla regola generale di deducibilità (limite del 30% del ROL), degli interessi passivi sui finanziamenti contratti per la realizzazione di beni alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa (es. "immobili merce" delle imprese edili, ovvero prodotti alimentari con lungo periodo di maturazione o di invecchiamento).

Ciò anche alla luce del fatto che la finalità della Direttiva UE 2016/1164, recepita con il D.Lgs. n. 142/2018, non è quella di aumentare gli oneri fiscali connessi all'ordinario svolgimento dell'attività d'impresa, quanto piuttosto quella assai diversa di scoraggiare quelle pratiche poste in essere da alcuni gruppi societari che, al fine di ridurre l'onere fiscale globale del gruppo stesso, ricorrono a finanziamenti "infragruppo" pagando, e deducendo, interessi eccessivi.

Ciò è dimostrato dal fatto che la medesima Direttiva concede la possibilità agli Stati membri, di "calmierare" la limitazione del 30% del ROL (tra l'altro già adottata dall'Italia sin dal 2008):

- escludendone dall'ambito operativo i contribuenti qualificati come "entità indipendenti", intendendosi per tali i contribuenti che non fanno parte di un gruppo societario;
- introducendo un tetto massimo di interessi passivi interamente deducibili, che può arrivare sino a 3 milioni di euro.

Il mantenimento della disciplina vigente sino al 2018 è, pertanto, in linea anche con le finalità della Direttiva UE, che vuole evitare soprattutto le operazioni elusive all'interno di gruppi societari.

Relazione tecnica

La disposizione in oggetto può comportare effetti di gettito a carico dell'Erario.

Articolo XX

(Interpretazione dell'articolo 110, TUIR)

1. All'articolo 110 del testo unico delle Imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 22 dicembre 1986, dopo il comma 9, aggiungere il seguente comma:

“10. L'articolo 110, co. 11, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nel testo vigente sino al periodo d'imposta 2014, nella parte in cui stabilisce che le disposizioni di cui al comma 10 non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione, s'interpreta nel senso che, ferma la necessità della dimostrazione della concreta esecuzione di tali operazioni, la prova dell'effettivo interesse economico è in ogni caso soddisfatta quando sia provato che il prezzo di acquisto di beni dal fornitore black list è inferiore o eguale al valore di mercato del medesimo bene, intendendosi per tale quello risultante dalle quotazioni ufficiali del medesimo al momento di chiusura della contrattazione, ove esistenti. La presente disposizione si applica a tutti i rapporti impositivi non definiti con sentenza passata in giudicato o con atto amministrativo inoppugnabile, alla data della sua entrata in vigore”.

Relazione illustrativa

Fino al periodo d'imposta 2014 il regime dei costi “black list”, recato dall'articolo 110, commi 10-12-bis del TUIR, era basato su una presunzione relativa di indeducibilità, in forza della quale i suddetti costi risultavano integralmente indeducibili a meno che il contribuente fornisse la dimostrazione della sussistenza di una delle due circostanze esimenti previste dal comma 11 del predetto articolo 110; ossia:

- a) lo svolgimento, da parte del soggetto non residente *black list*, di una prevalente effettiva attività commerciale o, in alternativa;
- b) il perseguimento, da parte del contribuente, mediante la concreta operazione posta in essere col soggetto *black list*, di un effettivo interesse economico.

Con effetto dal periodo d'imposta 2016, è intervenuto l'articolo 1, co. 142, lett. a) della L. n. 208/2015 (c.d. Legge di stabilità 2016), il quale ha abrogato i commi da 10 a 12-bis dell'articolo 110.

Tale norma non ha, tuttavia, precisato la natura non retroattiva dell'abrogazione; ne consegue che, la vecchia norma, totalmente superata ed inadeguata, continua ad applicarsi per gli acquisti effettuati fino al 31/12/2014 (per il 2015 vige un regime transitorio).

La norma proposta, al fine di risolvere tale incongruenza, reca una interpretazione delle disposizioni di cui all'articolo 110, commi 10 e 11, ancora vigenti per gli esercizi anteriori rispetto al 2015.

Relazione tecnica

La modifica non comporta effetti di gettito.

SPESE DI RAPPRESENTANZA PER OSPITALITÀ CLIENTI

Articolo XX

(Spese di rappresentanza)

1. A decorrere dal 1° gennaio 2019 ai fini dell'applicazione dei criteri e dei limiti alla deducibilità delle spese di rappresentanza contenuti nel D.M. 19 novembre 2008, pubblicato in Gazzetta Ufficiale 15 gennaio 2009, n. 11, i contribuenti non sono tenuti all'obbligo di raccolta delle generalità dei soggetti ospitati di cui all'articolo 1, comma 5 del medesimo decreto.

Relazione illustrativa

Il comma 5 dell'articolo 1 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2008, emanato in attuazione dell'articolo 108, comma 2, secondo periodo del TUIR, ai fini della disciplina della deducibilità delle spese di rappresentanza, specifica che alcune spese sostenute per ospitare i clienti dell'impresa non costituiscono spese di rappresentanza e non sono, pertanto, soggette ai limiti previsti dal decreto stesso.

Si tratta, in particolare, delle spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasioni di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa o in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa.

Ai fini della deducibilità di tali spese, il decreto prescrive, tuttavia, oneri documentali stringenti: nello specifico, l'ultimo periodo del comma 5 stabilisce che la deducibilità delle erogazioni e delle spese indicate sia subordinata alla tenuta di un'apposita documentazione, dalla quale risultino anche le generalità dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione e la natura dei costi sostenuti.

Sebbene la *ratio* di tale disposizione sia di consentire all'Amministrazione finanziaria di svolgere un controllo in merito alla corretta deduzione delle spese in esame, questa comporta in taluni casi ingenti problemi applicativi per i contribuenti. In particolare, specie in occasione di manifestazioni fieristiche organizzate in Paesi nei quali si utilizzano caratteri diversi rispetto a quelli degli alfabeti di origine latina (si pensi, ad esempio, agli ideogrammi delle lingue cinese o giapponese), si dimostra di particolare complessità adempiere all'obbligo di raccolta dei dati relativi alle generalità dei soggetti ospitati (con necessità di traslitterazione dei relativi nomi da un alfabeto ad un altro).

Si propone, pertanto, un intervento normativo volto a semplificare gli adempimenti documentali connessi alle spese per ospitalità clienti, con l'obiettivo precipuo di abrogazione dell'obbligo di raccolta dei dati relativi alle generalità dei soggetti ospitati.

Relazione tecnica

La disposizione non comporta effetti di gettito a carico dell'Erario.

ACCESSO AI REGIMI DI CONSOLIDATO FISCALE E LIQUIDAZIONE IVA DI GRUPPO

Articolo XX

(Consolidato fiscale e IVA di gruppo)

1. Il comma 1 dell'articolo 2 del decreto ministeriale 13 dicembre 1979 è sostituito dal seguente:

“Agli effetti del presente decreto si considerano controllate:

a) le società in nome collettivo e in accomandita semplice le cui quote sono possedute, direttamente o indirettamente, per una percentuale superiore al cinquanta per cento del loro capitale fin dal 1° luglio dell'anno solare precedente quello relativamente al quale la società controllante e la società controllata si avvalgono dell'esercizio dell'opzione;

b) le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata con le quali fin dall'inizio dell'anno d'imposta relativamente al quale la società controllante e la società controllata si avvalgono dell'esercizio dell'opzione sussiste, direttamente o indirettamente, il rapporto di controllo di cui all'articolo 2359, comma 1, numero 1), del codice civile ed al cui capitale sociale ed al cui utile di bilancio la società controllante partecipa, direttamente o indirettamente, per una percentuale superiore al 50 per cento, senza considerare le azioni o quote prive del diritto di voto esercitabile nelle assemblee di cui agli articoli 2364, 2364-bis e 2479-bis, del codice civile.”

Relazione illustrativa

La modifica è finalizzata ad uniformare i requisiti di accesso al regime della liquidazione IVA di gruppo a quelli valevoli per l'esercizio delle opzioni per il consolidato fiscale nazionale: l'attenuazione delle differenze attualmente riscontrabili può contribuire ad una più agevole, e pertanto meno problematica, individuazione delle società ammissibili a detto regime, contribuendo a ridurre significativamente il rischio di errori. Si osserva che, sulla base della norma in oggetto, mentre la condizione per l'adesione delle società di persone rimane sostanzialmente immutata, quelle delle società di capitali tende ad assomigliare a quella valevole ai fini del consolidato fiscale nazionale: sarà pertanto consentito far aderire alla liquidazione IVA di gruppo avente A come controllante la società D, posseduta in ragione del 30% tanto da B quanto da C, a loro volta controllate da A (adesione attualmente non consentita stante l'inciso «(...) o da un'altra società controllata da questi ai sensi del presente articolo»; fa eccezione l'operatività del meccanismo della demoltiplicazione che non è stato intenzionalmente evocato per evitare la falciatura delle adesioni).

Relazione tecnica

La modifica non comporta effetti di gettito.

REDDITI DI IMPRESA/LAVORO AUTONOMO – REGIME DEI CONTRIBUENTI MINIMI

Articolo XX

(Estensione del regime forfetario dei contribuenti minimi)

1. All'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 55, è aggiunta, in fine, la seguente lettera:

“c) nel caso di partecipazione contemporanea a società di persone, ad associazioni o imprese familiari di cui all'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero ad associazioni in partecipazione o a società a responsabilità limitata che imputano il reddito per trasparenza ai sensi dell'articolo 116 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si assume la somma dei ricavi e dei compensi relativi alle attività esercitate individualmente e di quelli relativi alle predette partecipazioni, per la parte di essi imputabile alla persona fisica esercente attività di impresa, arti o professioni, nelle stesse proporzioni cui risultano imputabili gli utili.”;

b) al comma 57, la lettera d) è abrogata.

Relazione illustrativa

Con l'intervento in oggetto viene eliminata la causa di esclusione dal regime forfetario costituita dalla partecipazione in società di persone, associazioni, imprese familiari e s.r.l. "trasparenti". In caso di contribuente che svolge congiuntamente attività in forma individuale e associata viene previsto che, ai fini della verifica del rispetto della soglia di 65.000 euro, occorre sommare ai ricavi o compensi conseguiti dall'attività svolta in forma individuale anche la "quota parte" di ricavi o compensi ritratti dall'attività svolta in forma associata.

Così riformulata, la disciplina attenua il rischio che l'ampliamento del regime forfetario possa determinare un effetto distorsivo in termini di incentivo implicito alla disgregazione delle imprese associate e degli studi professionali associati, in un contesto economico e professionale in cui sarebbe semmai opportuno concepire incentivi all'aggregazione.

Relazione tecnica

Alla norma non si ascrivono effetti finanziari rilevanti.

APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA ALLE MICRO IMPRESE CON BILANCIO IN FORMA ORDINARIA

Articolo XX

(Estensione alle micro-imprese del principio di derivazione rafforzata)

1. All'articolo 83 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le parole: «, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile,», ovunque presenti, sono soppresse.

Relazione illustrativa

Il codice civile prevede per le micro-imprese di cui all'articolo 2435-bis alcune semplificazioni nella predisposizione del bilancio. Tali semplificazioni sono tuttavia facoltative. Dal punto di vista civilistico, vi è pertanto la facoltà per le micro-imprese di redigere il bilancio in forma abbreviata o il bilancio in forma ordinaria.

Sotto il profilo tributario, l'articolo 83, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi prevede che per i soggetti che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile e che rientrano nella definizione di micro-impresa non trovi applicazione il cosiddetto principio di "derivazione rafforzata" (che consente di determinare il reddito di impresa assumendo anche ai fini fiscali i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai principi contabili) anche laddove le stesse redigano il bilancio in forma ordinaria o abbreviata alla stessa stregua delle imprese non micro che, invece, hanno l'obbligo di adottare, ai fini fiscali, il predetto principio di "derivazione rafforzata".

La disciplina attuale impone dunque alle micro-imprese che scelgano di redigere il bilancio in forma abbreviata o ordinaria la gestione di un complesso doppio binario per la determinazione del reddito di impresa, con conseguente incremento dei costi amministrativi e dei rischi di errore nella determinazione dell'imponibile fiscale.

Con il presente emendamento, viene pertanto eliminato il divieto per le micro-imprese che scelgano di redigere il bilancio in forma abbreviata o ordinaria di applicare, ai fini fiscali, il principio di "derivazione rafforzata", adeguandosi in tal modo la disciplina loro applicabile a quella oggi vigente per tutte le altre società di capitali che non abbiano i requisiti dimensionali per essere qualificate micro-imprese.

Relazione tecnica

Alla norma non si ascrivono effetti finanziari rilevanti.

AGGIORNAMENTO LIMITI DI DEDUCIBILITÀ MEZZI DI TRASPORTO E TELEFONI CELLULARI

Articolo XX

(Adeguamento e conversione in euro dei limiti deducibilità relativi a mezzi di trasporto e telefoni cellulari)

1. Al Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, all'articolo 164, comma 1, lettera b):

- 1) le parole: «20 per cento», ovunque presenti, sono sostituite dalle seguenti: «40 per cento»;
- 2) il quarto periodo è sostituito dal seguente: «Non si tiene conto: della parte del costo di acquisizione che eccede euro ventimila per le autovetture e gli autocaravan, euro cinquemila per i motocicli, euro duemilacinquecento per i ciclomotori; dell'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo di detti veicoli che eccede i limiti indicati, se i beni medesimi sono utilizzati in locazione finanziaria; dell'ammontare dei costi di locazione e di noleggio che eccede euro quattromila per le autovetture e gli autocaravan, euro mille per i motocicli, euro cinquecento per i ciclomotori.»;
- 3) l'ultimo periodo è sostituito dal seguente: «I predetti limiti di euro ventimila e di euro quattromila sono elevati rispettivamente a ventinovemila euro e a seimila euro per gli autoveicoli utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio.».

2. All'articolo 19-bis.1, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, dopo la lettera d) è inserita la seguente «d-bis) l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'articolo 1 del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al D.Lgs. 1° agosto 2003, n. 259 nonché alle prestazioni di cui al terzo comma dell'articolo 16 e alle prestazioni di manutenzione, riparazione e impiego delle apparecchiature stesse è ammessa in detrazione nella misura dell'80 per cento se tali apparecchiature non sono utilizzate esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione.».

Relazione illustrativa

L'intervento si propone di armonizzare le percentuali di deducibilità/detraibilità relative ai mezzi di trasporto e ai telefoni cellulari, nonché di convertire in euro e adeguare i limiti di rilevanza ai fini delle imposte sui redditi dei costi relativi ai mezzi di trasporto a deducibilità limitata di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), del Testo unico delle imposte sui redditi.

Attualmente, le spese e gli altri componenti negativi relativi alle autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli sono deducibili nella misura del 20%, con un ulteriore limite collegato alla rilevanza fiscale del costo di acquisto che non può eccedere: 18.075,99 euro per le autovetture e gli autocaravan, 4.131,66 euro per i motocicli, 2.065,83 euro per i ciclomotori (limiti introdotti ormai da oltre vent'anni e sino ad ora mai aggiornati).

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

Per quanto concerne la deduzione dei costi relativi alla telefonia mobile, l'articolo 102 del Testo unico delle imposte sui redditi prevede che la deduzione sia pari all'80%.

Ai fini dell'IVA, l'articolo 19, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972 prevede la detraibilità dell'imposta relativa ai costi di telefonia mobile in misura pari al 100% in caso di utilizzo esclusivo del telefono nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione e al 50% in caso di utilizzo promiscuo.

Tali differenti percentuali di deducibilità/detraibilità determinano una complessa gestione contabile di tali beni e un doppio binario civilistico/fiscale molto difficile da gestire.

L'emendamento provvede pertanto ad armonizzare le predette percentuali di deducibilità/detraibilità, fissando un'unica percentuale in misura pari al 40% per i costi relativi ai mezzi di trasporto a deducibilità limitata (con incremento dal 20% al 40% della deducibilità ai fini delle imposte sui redditi) e in misura pari all'80% per i costi relativi alla telefonia mobile (con incremento dal 50% all'80% della detraibilità IVA in caso di utilizzo promiscuo).

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

L'emendamento provvede inoltre ad adeguare i limiti di rilevanza ai fini delle imposte sui redditi dei costi relativi ai mezzi di trasporto a deducibilità limitata di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), del TUIR, convertendoli in euro, laddove ancora previsti in lire.

Relazione tecnica

La norma comporta effetti di gettito che potrebbero essere anche di importo rilevante.

CONVERSIONE IN EURO E INNALZAMENTO DI ALCUNI PARAMETRI CONTENUTI NEL TUIR

Articolo XX

(Conversioni in euro)

1. Gli importi espressi in lire nel Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive integrazioni e modificazioni, sono convertiti in euro e sono arrotondati:
 - a) alla decina di euro superiore, se l'importo risultante dalla conversione è inferiore a mille euro;
 - b) alla centinaia di euro superiore, se l'importo risultante dalla conversione è pari o superiore a mille euro.
2. Gli importi espressi in euro nel Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive integrazioni e modificazioni, sono arrotondati secondo i medesimi criteri di cui al comma precedente.

Relazione illustrativa

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

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

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

L'intervento normativo dispone pertanto la conversione in euro degli importi ancora espressi in lire nel Testo unico delle imposte sui redditi, con arrotondamenti alla decina di euro superiore se l'importo risultante dalla conversione è inferiore a mille euro ovvero alla centinaia di euro superiore negli altri casi, in modo da consentire una più semplice applicazione pratica ed una più agevole loro memorizzazione.

Gli stessi arrotondamenti sono inoltre disposti per gli importi già espressi in euro.

Relazione tecnica

La norma può comportare effetti di gettito da valutare.

RIALLINEAMENTO EX ARTICOLO 15, COMMA 4 DEL D.L. 185 DEL 2008

Articolo XX

(Riallineamento)

1. L'articolo 11, comma 2, del D.M. 8 giugno 2011, è sostituito dal seguente: "A tal fine è consentito l'esercizio dell'opzione per il riallineamento di cui al comma 4 dell'articolo 15 del decreto-legge n. 185 del 2008, secondo le disposizioni di attuazione del decreto 30 luglio 2009, con le modalità individuate nel successivo comma".

Relazione illustrativa

L'articolo 11 del D.M. 8 giugno 2011 ha introdotto, a tre anni di distanza dall'emanazione del D.L. 185/2008, una limitazione all'esercizio dell'opzione per il riallineamento con il metodo del saldo globale (articolo 15 comma 4 del D.L. 185/2008), delle divergenze civilistico – fiscali emerse in sede di First Time Adoption dei principi contabili internazionali. Nella sostanza tale norma ha reso "irrevocabile" in un momento successivo la scelta effettuata dalle imprese soggette agli IAS al momento della loro introduzione.

In particolare, la possibilità di accedere a questa modalità di riallineamento è stata in pratica assai ristretta in questi anni – se non proprio di fatto preclusa – in considerazione del fatto che la norma in oggetto reca una disposizione che subordina il metodo del saldo globale alla circostanza che l'impresa abbia già in precedenza esercitato la medesima opzione in sede di transito agli IAS/IFRS.

Di conseguenza, quando l'applicazione retrospettiva di un nuovo principio contabile, in sede di FTA, determina il *restatement* di componenti di reddito transitati in bilancio in passato, l'impossibilità di avvalersi del metodo del saldo globale risulta assai penalizzante in quanto il metodo alternativo di riallineamento per singola fattispecie non consente di portare in deduzione l'eventuale saldo negativo delle divergenze emerse. In questi casi, al fine di evitare una doppia tassazione dei medesimi componenti, si è costretti a gestire un doppio binario. Questa eventualità, comporta pesantissimi oneri di compliance.

Per concludere, tale limitazione si scontra con la continua evoluzione dei principi contabili internazionali e comporta, per chi non ha adottato un riallineamento per saldo globale, la necessità di mantenere un doppio binario per ogni tipo di divergenza civilistico/fiscale determinata dalla modifica dei principi contabili internazionali e dall'introduzione di nuovi IFRS.

D'altra parte, la norma di cui si chiede la modifica costringe, invece, i soggetti che hanno optato a suo tempo per un riallineamento con saldo globale, ad effettuare la medesima opzione in occasione di ogni FTA di IFRS (o modifica di IFRS) al fine di mantenere il diritto di poter riallineare gli eventuali saldi negativi futuri.

Relazione tecnica

La norma può comportare effetti di gettito da valutare.

Articolo XX
(Errori contabili)

1. L'articolo 83 del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si interpreta nel senso che assume rilievo fiscale, per i soggetti IAS *adopter*, anche il principio di materialità in base al quale gli elementi reddituali, non connotati del carattere della materialità, devono assumere rilievo nell'esercizio di imputazione determinato secondo i principi contabili internazionali.

Relazione illustrativa

Il principio contabile internazionale n. 8 (IAS 8), rubricato "Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori", stabilisce i criteri di rilevazione contabile degli errori.

Lo IAS 8 definisce gli errori in termini di omissioni o errate misurazioni derivanti da situazioni in cui l'azienda era nelle condizioni conoscitive di corretta e piena informazione.

In altri termini, la società era in grado di rappresentare correttamente gli eventi di gestione, non mancandole dati e notizie, ma, attraverso un loro errato utilizzo, ne ha dato una raffigurazione contabile sbagliata.

Più in particolare, il principio contabile IAS 8 (paragrafo5) si esprime nei seguenti termini: "Gli errori di esercizi precedenti sono omissioni e errate misurazioni di voci nel bilancio dell'entità per uno o più esercizi precedenti derivanti dal non utilizzo o dall'utilizzo erraneo di informazioni attendibili che:

- a) erano disponibili quando i bilanci di quegli esercizi furono autorizzati all'emissione; e
- b) si poteva ragionevolmente supporre che fossero state ottenute e utilizzate nella redazione e presentazione di quei bilanci.

Tali errori includono gli effetti di errori aritmetici, errori nell'applicazione di principi contabili, sviste o interpretazioni distorte di fatti, e frodi".

Inoltre, secondo quanto previsto dal par. 41 del citato IAS 8, "Il bilancio non è conforme agli IFRS se questo contiene errori rilevanti ovvero irrilevanti se commessi intenzionalmente per ottenere una particolare presentazione della situazione patrimoniale-finanziaria, del risultato economico o dei flussi finanziari dell'entità."

In altri termini, gli unici errori di cui gli IAS/IFRS prevedono espressamente il trattamento contabile, sono:

gli errori "rilevanti" i quali, dunque, sono idonei ad influenzare le decisioni economiche degli users e; gli errori "irrilevanti", ma solo se commessi intenzionalmente per distorcere la situazione economica, patrimoniale e finanziaria dell'impresa.

Pertanto, per gli errori "irrilevanti", che non sono dotati del carattere di intenzionalità, gli IAS/IFRS non stabiliscono uno specifico ed unitario trattamento contabile. Ne consegue che gli stessi seguono il trattamento contabile delle componenti reddituali o patrimoniali cui si riferiscono.

Il medesimo IAS 8 prevede che la correzione degli errori di esercizi precedenti deve essere effettuata, come regola generale, retroattivamente nel primo bilancio pubblicato dopo la loro scoperta, determinando nuovamente gli importi comparativi per gli esercizi precedenti in cui è stato commesso l'errore. In questa ipotesi, è previsto che la correzione di un errore di un esercizio precedente non deve

incidere sul risultato economico dell'esercizio in cui l'errore viene scoperto. Conseguentemente la rettifica per la correzione dell'errore contabile deve essere imputata nello stato patrimoniale. Diversamente, nel caso in cui non sia possibile determinare gli effetti specifici dell'errore nell'esercizio interessato (ovvero gli effetti cumulati dell'errore degli esercizi precedenti), l'impresa può, in via residuale, correggere l'errore secondo una visione prospettica. In tal caso, la rilevazione della correzione transita nel conto economico.

A ben vedere, tale impostazione contabile è coerente con il sistema complessivo delineato dagli IAS/IFRS i quali, come noto, sono caratterizzati dal principio della prevalenza della sostanza sulla forma in forza del quale i fatti aziendali devono essere rappresentati secondo la loro intrinseca natura economica, senza dare rilievo alla forma giuridica.

Proprio in applicazione di tale principio, lo IAS 8 non attribuisce rilevanza a quegli "errori" che possono essere ritenuti fisiologici poiché rientranti nella normale gestione dell'attività d'impresa, avuto naturalmente riguardo anche alle dimensioni e alla struttura dell'impresa stessa. Lo stesso framework, al par. 30, stabilisce: "La rilevanza dipende dalla dimensione quantitativa della posta e dall'errore giudicati nelle specifiche circostanze di omissione o errata presentazione."

A ben guardare, infatti, la possibilità di commettere "errori" aumenta in proporzione all'ammontare dei volumi gestiti e delle registrazioni effettuate, la cui incidenza deve però essere necessariamente rapportata proprio a tali volumi. In altre parole, le grandi imprese si trovano a gestire numerosi (in termini numerici assoluti) errori contabili ma di importo estremamente limitato, i quali possono senz'altro qualificarsi, a livello contabile, come errori "immateriali". Inoltre, tali errori, proprio perché fisiologici (connaturati cioè alla realtà di "grande impresa"), non possono assolutamente ritenersi "intenzionali". Ne consegue che tali errori – irrilevanti e non intenzionali – non rientrano nel campo di applicazione dello IAS 8, con la conseguenza, del tutto coerente, che non ne viene data separata indicazione in bilancio, ma al contrario vengono rilevati, a tutti gli effetti, nell'esercizio di emersione, come normali fatti di gestione, e contabilizzati nei conti di costo e di ricavo originari.

Né è ipotizzabile, sulla base dei principi che sorreggono la contabilizzazione in base agli IAS/IFRS (tra i quali, in primis, il fondamentale principio di prevalenza della sostanza sulla forma) una soluzione diversa, poiché, sarebbe assolutamente impensabile, richiedere ai soggetti IAS *adopter* (notoriamente soggetti di grandi dimensioni) di trattare i piccoli errori alla stregua di errori rilevanti e costringerli conseguentemente e di norma, a "riaprire" bilanci precedenti. Si tratta, in tutta evidenza, di una soluzione, quella della riapertura dei bilanci, che, per la sua onerosità e difficoltà di gestione, può ragionevolmente essere richiesta soltanto in presenza di significativi errori, ma che appare del tutto sproporzionata nonché fonte di enormi costi, rispetto a piccoli errori fisiologici che si presentano, senza eccezioni, nella realtà gestionale di ogni grande impresa.

Da un punto di vista fiscale, occorre considerare quanto segue.

Per i soggetti IAS *adopter* opera il cosiddetto "principio di derivazione rafforzata", previsto dall'articolo 83 del TUIR, introdotto dall'articolo 1, comma 58 della L. 24 dicembre 2007, n. 244 (c.d. Finanziaria 2008) e attuato con il D.M. 1° aprile 2009, n. 48 (c.d. Decreto IAS) il quale, in sintesi, riconosce, anche fiscalmente, il già menzionato principio della "prevalenza della sostanza sulla forma".

In forza di tale principio, per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali, valgono, anche in deroga alle successive disposizioni del TUIR, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili.

Il Decreto IAS/IFRS, inoltre, specifica che per i soggetti IAS *adopter* devono intendersi non applicabili le disposizioni di cui all'articolo 109, commi 1 e 2 del TUIR che regolano il c.d. principio di competenza fiscale. In linea di principio, dunque, per tali soggetti, anche da un punto di vista fiscale, assumono rilevanza i criteri di competenza eventualmente individuati dai principi contabili internazionali. Infine,

l'articolo 2 del medesimo Decreto specifica che “concorrono comunque alla formazione del reddito imponibile i componenti positivi e negativi, fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizione dello stesso testo unico, imputati direttamente a patrimonio per effetto dell'applicazione degli IAS.”:

Tutto ciò premesso, il trattamento fiscale degli errori contabili, risulta essere il seguente.

Gli errori rientranti nel campo di applicazione dello IAS 8 (e quindi gli errori “rilevanti” e gli errori irrilevanti commessi “intenzionalmente”), seguono un determinato trattamento fiscale che richiede, in estrema sintesi, di riportare le componenti generate dall'errore nel corretto periodo di competenza.

Di contro, le irregolarità lievi – cc.dd. “errori immateriali” – che non possono essere considerate alla stregua di veri e propri “errori” ai sensi dello IAS 8 poiché, come visto sopra, rientrano nella normale gestione dell'impresa di grandi dimensioni, assumono rilievo fiscale esclusivamente nel periodo di rilevazione, vale a dire nel periodo di imposta in cui sono rilevati per la prima volta in bilancio.

Del resto, analogamente a quanto avviene da un punto di vista contabile, pensare alla rettifica anche delle precedenti dichiarazioni dei redditi per errori immateriali/fisiologici/irrilevanti, risulterebbe, in primis, eccessivamente oneroso se non – di fatto – impossibile: infatti, l'implementazione di procedure che consentano l'emersione, anche solo fiscale, di tali componenti, comporterebbe, dal lato dell'azienda, un onere sicuramente sproporzionato e, di contro, dal lato erariale, non porterebbe un sostanziale effetto positivo in termini di gettito (infatti, la riapertura delle precedenti dichiarazioni, comporterebbe unicamente uno sfasamento temporale del pagamento dell'imposta – che verrebbe o anticipato o posticipato – e non anche un abbattimento dell'imponibile)..

In conclusione, la rettifica delle precedenti dichiarazioni per i soggetti IAS *adopter* può avere un senso soltanto laddove l'errore contabile, anche nei suoi riflessi fiscali, possa considerarsi “rilevante” ed abbia cioè influito in maniera notevole sulla determinazione della capacità contributiva dell'impresa, sintetizzata nel reddito imponibile.

Inoltre, la rettifica delle precedenti dichiarazioni, poteva avere al più una giustificazione quando vi era la limitata riportabilità nel tempo delle perdite fiscali, perché uno sfasamento di competenza poteva, in effetti, comportare una riduzione del reddito mediante un'eccessiva compensazione di perdite in scadenza. Anche questa giustificazione, però, da quando le perdite risultano riportabili illimitatamente per effetto delle modifiche apportate all'articolo 84 del TUIR, ha perso la sua ragion d'essere.

Non può non tenersi conto, infine, che i soggetti IAS *adopter*, in quanto soggetti generalmente di grandi dimensioni, operano con un sistema amministrativo e contabile estremamente rigido che mal si presta a possibili manipolazioni contabili allo scopo di ottenere vantaggi fiscali.

Alla luce di tutto quanto sopra, e considerato che alcuni interventi di prassi sembrano orientarsi, in maniera a nostro avviso non condivisibile¹, verso la equiparazione, da un punto di vista fiscale, degli errori rilevanti e di quelli irrilevanti, anche non intenzionali, si ritiene opportuno intervenire, anche per prevenire futuri contenziosi e in un'ottica di semplificazione amministrativa delle imprese, con una norma di interpretazione autentica dell'articolo 83 del TUIR, che abbia la funzione di precisare anche il contenuto del D.M. 1 aprile 2009, n. 48.

¹ Contrastanti peraltro sia con l'articolo 6, comma 1, secondo periodo, del D.Lgs. n. 472/1997 a mente del quale: “Le rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo corretti criteri contabili e le valutazioni eseguite secondo corretti criteri di stima non danno luogo a violazioni punibili.” Sia con altre pronunce della stessa Amministrazione finanziaria, la quale, con la Circolare 10 luglio 1998, n. 180/E, commentando la norma testé citata, ebbe modo di precisare che: “Il significato che le si può attribuire, in concreto, è quello di rendere non sanzionabili, ad esempio, le violazioni consistenti in inosservanza del principio di competenza temporale nella determinazione del reddito d'impresa, ossia l'errata imputazione ad un esercizio, piuttosto che ad un altro, di costi o ricavi determinati, sempreché siano stati applicati corretti principi contabili e sia stata rispettata la continuità dei valori di bilancio.”

In sostanza, occorre prevedere che l'articolo 83 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, si interpreti nel senso che i criteri di imputazione temporale, valevoli, anche in deroga alle disposizioni del TUIR, per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali IAS/IFRS, devono tenere conto della rilevanza dell'elemento reddituale desunta, nelle specifiche circostanze, dalla dimensione quantitativa dell'elemento stesso, anche in relazione alle dimensioni dell'impresa, in attuazione del principio di materialità.

Relazione tecnica

La norma non comporta effetti di gettito.

IRPEF E SOSTITUTI DI IMPOSTA

TRATTENUTA E VERSAMENTO DEL SALDO E DELL'ACCONTO DELL'ADDIZIONALE IRPEF - TEMPISTICA

Articolo XX

(Addizionale comunale dell'Irpef)

1. All'articolo 1, comma 5 del decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360, primo periodo, sostituire le parole: "nove rate mensili" con le parole: "undici rate mensili".

Relazione illustrativa

Relativamente ai redditi di lavoro dipendente ed ai redditi assimilati, l'articolo 1, comma 5, del D.Lgs. n. 360/1998, prevede una differente tempistica per la trattenuta, da parte del datore di lavoro, dell'acconto e del saldo dell'addizionale comunale IRPEF.

In particolare, l'addizionale comunale è trattenuta:

- a titolo di acconto, in 9 rate a decorrere dal mese di marzo;
- a titolo di saldo, in un numero massimo di 11 rate, a partire dal periodo di paga successivo a quello di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno e, comunque, non oltre il mese di novembre.

Per semplificare gli adempimenti dei sostituti di imposta, si propone di uniformare la tempistica delle trattenute effettuate a titolo di acconto dell'addizionale comunale IRPEF, a quelle previste per le somme dovute a titolo di saldo.

Relazione tecnica

La norma non comporta effetti di gettito a carico dell'Erario.

VERSAMENTO IMPOSTA SOSTITUTIVA SULLA RIVALUTAZIONE DEL TFR

Articolo XX

(Imposta sostitutiva sulla rivalutazione del TFR)

1. All'articolo 11 del decreto legislativo 18 febbraio 2000, n. 47, il comma 4 è sostituito dal seguente: "4. I soggetti indicati negli articoli 23 e 29 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, applicano l'imposta di cui al comma 3 sulle rivalutazioni maturate in ciascun anno. L'imposta è versata entro il 16 febbraio dell'anno successivo. L'imposta è imputata a riduzione del fondo. Se il trattamento di fine rapporto è corrisposto da soggetti diversi da quelli indicati nei predetti articoli, l'imposta sostitutiva di cui al comma 3 è complessivamente liquidata dal soggetto percettore nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta in cui viene corrisposto, anche a titolo di anticipazione, e versata nei termini previsti per il versamento a saldo delle imposte derivanti dalla medesima dichiarazione dei redditi. Si applicano le disposizioni del Capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241."

Relazione illustrativa

La rivalutazione del TFR (articolo 2120 c.c.) risponde alla finalità di permettere un parziale recupero dell'inflazione e adeguare nel tempo il valore del TFR accantonato. Con l'articolo 11, commi 3 e 4 del D.Lgs. n. 47/2000 la rivalutazione del TFR è stata assimilata ad una rendita finanziaria, imponendo ai sostituti di imposta di applicare annualmente una imposta sostitutiva sulla quota finanziaria del TFR da applicare in due tempi.

L'imposta sostitutiva sui redditi derivanti dalla rivalutazione del TFR, commisurata al 90% delle rivalutazioni maturate nell'anno precedente, è versata annualmente per mezzo del sostituto d'imposta (datore di lavoro) mediante un sistema di acconto (entro il 16 dicembre) e di saldo (entro il 16 febbraio dell'anno successivo).

Il sistema di liquidazione dell'imposta comporta per le aziende, che operano in veste di sostituto d'imposta, una serie di adempimenti gravosi, da effettuare in un breve lasso di tempo.

Inoltre, a decorrere dal 2008, per le aziende obbligate ad effettuare i versamenti di quote di TFR al Fondo di Tesoreria INPS (articolo 1, comma 755 e ss., L. n. 296/2006 e dei DD.MM. 30.01.2007) si sono aggiunti i seguenti ulteriori adempimenti:

- determinazione e versamento dell'acconto e del saldo dell'imposta sostitutiva anche con riferimento ai TFR versati al Fondo di Tesoreria INPS;
- recupero nella dichiarazione contributiva DM10 degli importi dell'imposta sostitutiva pagata per conto del Fondo di Tesoreria INPS.

Tali oneri rappresentano un aggravio di lavoro e di costi di gestione per le aziende, pertanto si propone di semplificare la disposizione prevedendo un unico versamento determinato a titolo definitivo.

Relazione tecnica

La norma non comporta effetti di gettito.

RESTITUZIONE DA PARTE DEL DIPENDENTE DI SOMME ASSOGGETTATE A RITENUTA FISCALE

Articolo XX

(Modifiche all'articolo 10 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917)

1. All'articolo 10, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dopo il comma 2 è inserito il seguente:

“2-bis. Le somme di cui alla lettera d-bis) del comma 1 possono essere restituite al netto dell'imposta. In tali ipotesi, le somme restituite non costituiscono oneri deducibili. Al soggetto erogatore spetta un credito d'imposta, determinato applicando all'importo delle somme di cui al comma 1, lettera d-bis) l'aliquota corrispondente al primo scaglione di reddito di cui all'articolo 11, utilizzabile senza limite di importo in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.”

Relazione illustrativa

La misura proposta con l'emendamento è volta a ridurre il contenzioso civile, amministrativo e tributario in materia di recupero delle somme erogate da un soggetto/sostituto d'imposta (per esempio datore di lavoro) al soggetto/sostituito (nell'esempio, dipendente) e assoggettate a ritenuta.

In base alla normativa vigente, tenuto conto dell'interpretazione dell'Agenzia delle entrate in materia (risoluzione n. 110/E del 29 luglio 2005 e successivamente con la risoluzione n. 71/E del 28 febbraio 2008), la restituzione dovrebbe essere operata al lordo delle ritenute subite che sono recuperate secondo le modalità stabilite dall'articolo 10, comma 1, lett. d-bis), del TUIR, in base alle quali sono deducibili dal reddito complessivo «*le somme restituite al soggetto erogatore, se assoggettate a tassazione in anni precedenti. L'ammontare, in tutto o in parte, non dedotto nel periodo d'imposta di restituzione può essere portato in deduzione dal reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi; in alternativa, il contribuente può chiedere il rimborso dell'imposta corrispondente all'importo non dedotto secondo modalità definite con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze*».

Riguardo alle modalità per la richiesta di rimborso dell'imposta relativa all'importo non dedotto, l'articolo 1, comma 4, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 5 aprile 2016 ha stabilito che «*in alternativa alla deducibilità dal reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi, il contribuente può chiedere, entro il termine di cui all'articolo 2, comma 1, il rimborso dell'importo determinato applicando all'intero ammontare delle somme non dedotte l'aliquota corrispondente al primo scaglione di reddito di cui all'articolo 11 del citato TUIR. La richiesta di rimborso è irrevocabile*».

Le descritte modalità di recupero possono comportare serie difficoltà al soggetto tenuto alla restituzione che potrebbe non avere la disponibilità finanziaria di anticipare l'imposta, recuperabile solo successivamente e con tempistiche che possono durare anche anni.

La problematica connessa alla fattispecie *de qua* risiede, però, nel contrasto tra la posizione della giurisprudenza dominante di legittimità (*ex plurimis* Cassazione Civile, sezione I, 4 settembre 2014, n. 18674; *id.*, Sezione Lavoro, 2 febbraio 2012, n. 1464;), amministrativa (cfr. *ex multis* Consiglio di Stato, sezione II, parere su richiesta straordinaria, n. 991, adunanza 5 aprile 2017) e quella dell'Agenzia delle entrate (rif. *supra*). Infatti costituisce *jus receptum* per i giudici il fatto che il sostituito/dipendente non può che dover restituire le sole somme effettivamente percepite poiché le sole affluite nella sua sfera patrimoniale (e non, dunque, le somme calcolate al lordo delle ritenute fiscali che non sono mai entrate nella sua disponibilità materiale e giuridica).

Pertanto, anche al fine di dirimere tale contrasto interpretativo si propone l'introduzione di una disposizione che sancisca la possibilità di restituzione delle somme al netto dell'imposta. Il sostituto potrà recuperare la maggior imposta a suo tempo versata mediante la fruizione di un credito d'imposta, da utilizzare in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997. L'ammontare di tale credito d'imposta, analogamente a quanto previsto dal citato decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 5 aprile 2016 per il caso di istanza di rimborso presentata dal sostituto, sarà pari non all'intero importo delle ritenute *medio tempore* versate all'Erario, bensì a quello determinato applicando l'aliquota corrispondente al primo scaglione di reddito di cui all'articolo 11 del TUIR.

La *ratio* della "forfetizzazione" del recupero fiscale anche in capo al sostituto – identica a quella che ha ispirato il decreto ministeriale sopra citato – consentirebbe, altresì, di semplificare le complesse operazioni di riliquidazione da parte dell'Amministrazione finanziaria che, peraltro, potrebbero trovare ostacolo a causa del decorso dei termini di decadenza previsti per la rettifica delle dichiarazioni fiscali.

Relazione tecnica

La proposta può comportare effetti di gettito a carico dell'Erario.

TRIBUTI LOCALI E DISCIPLINA CATASTALE

RENDITA DEGLI IMMOBILI A DESTINAZIONE PRODUTTIVA

Articolo XX

(Componenti immobiliari oggetto di stima catastale per la determinazione della rendita degli immobili a destinazione produttiva)

1. Ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, le disposizioni in materia di determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, dettate dall'articolo 1, comma 21 della legge 28 dicembre 2015, n. 208, si applicano anche alle stime catastali effettuate dal 1° gennaio 2016 rientranti nell'ambito della disciplina di cui all'articolo 1-*quinquies* del decreto-legge 31 marzo 2005, n. 44, convertito in legge, con modificazioni, dall'articolo 1, legge 31 maggio 2005, n. 88.

Relazione illustrativa

A decorrere dal 1° gennaio 2016, l'articolo 1, comma 21 della L. n. 208 del 2015 (c.d. "norma imbullonati") ha disposto l'esclusione dalla stima diretta della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali D e E, dei macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo.

La disposizione contenuta nella Legge di Stabilità 2016 ha risolto i dubbi interpretativi sulle modalità di applicazione della disciplina catastale recata dal Regio D.L. n. 652 del 1939, così come interpretata dall'articolo 1-*quinquies*, del D.L. n. 44 del 2005, ricomponendo la disomogeneità, sia interpretativa, sia operativa, nelle modalità di accatastamento degli immobili a destinazione speciale.

In particolare, come precisato nella risposta del Ministero dell'economia e delle finanze all'interrogazione parlamentare n. 5-0541 del 23 aprile 2015 la norma *"ha chiarito che sono escluse dalla rendita catastale le componenti dei beni che siano prive dei requisiti di immobiliarità, anche laddove caratterizzano la destinazione economica dell'immobile produttivo"*.

Tale disposizione, quindi, non introduce nuove regole, ma risolve a titolo definitivo i dubbi interpretativi sui requisiti di fissità e di immobiliarità dei componenti che devono essere inclusi nella rendita catastale degli immobili produttivi, esistenti nella disciplina catastale previgente al 1° gennaio 2016. Ciò trova una esplicita conferma nella stessa Corte di Cassazione (sentenza n. 123865 del 2010) in cui si precisa che *".. il macchinario non incorporato con l'edificio, la cui rimozione o sostituzione è possibile senza alterare la struttura muraria, concorre alla produzione industriale ed è certamente parte dell'opificio, ma non del fabbricato"*.

Pertanto, in deroga al principio di irretroattività delle norme fiscali stabilito nello Statuto del contribuente, l'emendamento proposto conferma che le disposizioni contenute nella Legge di Stabilità 2016 devono intendersi applicabili alle stime catastali di immobili a destinazione produttiva, effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2016, anche se riferibili a periodi di imposta ancora accertabili.

Tale misura vuole evitare che le norme catastali previgenti, di difficile e di incerta applicazione, possano trovare ancora applicazione alle stime catastali in luogo dei chiarimenti contenuti nella Legge di Stabilità 2016.

Relazione tecnica

La norma ha effetti di gettito da quantificare.

ESTENSIONE AI TRIBUTI LOCALI DEL RAVVEDIMENTO OPEROSO VALEVOLE PER I TRIBUTI STATALI

Articolo XX

(Estensione del ravvedimento operoso)

1. All'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, il comma 1-*bis* è abrogato.

Relazione illustrativa

L'emendamento in oggetto estende anche ai tributi comunali le modifiche apportate all'istituto di ravvedimento operoso con la legge di Bilancio 2015, attualmente applicabili solo ai tributi gestiti dall'Agenzia delle Entrate.

Nel merito, la proposta emendativa consente il ravvedimento operoso degli omessi versamenti dei tributi locali anche oltre la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di commissione della violazione, senza prevedere una scadenza predeterminata. Resta confermata, quale condizione ostativa al ravvedimento operoso, l'avvenuta notifica al contribuente del provvedimento impositivo finale.

L'obiettivo della misura è favorire la *compliance* fiscale da parte del contribuente, lasciando che la reazione sanzionatoria dell'Amministrazione finanziaria svolga un ruolo residuale nella gestione del rapporto tributario.

Relazione tecnica

La disposizione in oggetto non comporta effetti finanziari negativi.

ACCERTAMENTO, CONTENZIOSO, RISCOSSIONE E VARIE

ACQUIESCENZA PARZIALE

Articolo XX

(Acquiescenza parziale agli avvisi di accertamento e liquidazione)

1. All'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, comma 1, dopo le parole "rinuncia ad impugnare" sono aggiunte le seguenti: ", anche con riferimento a singoli addebiti aventi autonomo rilievo,".

Relazione illustrativa

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

Secondo l'interpretazione consolidata dell'Agenzia delle entrate, l'acquiescenza è ammessa solo con riferimento all'intero contenuto dell'avviso di accertamento mentre non è possibile aderire ai singoli rilievi indicati nell'atto stesso.

Tale interpretazione appare ora in contrasto con l'interpretazione data dalla Corte di Cassazione, nell'ordinanza n. 11497 dell'11 maggio 2018 in cui si evidenzia che la funzione deflativa del contenzioso dell'istituto in esame induce a ritenere che sia possibile per il contribuente aderire anche solo a parte delle rettifiche. Viene, infatti, affermato che l'acquiescenza di cui al citato articolo 15 non deve necessariamente riguardare tutte le pretese contenute nell'avviso di accertamento, ben potendo essere parziale e diretta a singoli rilievi dotati di autonoma rilevanza.

Relazione tecnica

La modifica non comporta oneri a carico dell'Erario.

INTRODUZIONE DELL'OBBLIGO DI CONTRADDITTORIO PREVENTIVO

Articolo XX

(Introduzione dell'obbligo di invito al contraddittorio endoprocedimentale)

1. Alla legge 27 luglio 2000, n. 212, dopo l'articolo 12 è aggiunto il seguente:

«Articolo 12-bis. (Obbligo di invito al contraddittorio endoprocedimentale).

1. Prima dell'emissione di avvisi di accertamento, avvisi di rettifica e liquidazione o altri atti impositivi diversi da quelli di mera liquidazione di imposte dichiarate dal contribuente, l'ufficio impositore, a pena di nullità dell'atto impositivo, notifica al contribuente un preventivo invito al contraddittorio.

2. Nell'invito di cui al comma 1, nella forma di avviso di conclusione della fase istruttoria svolta d'ufficio, sono comunque indicati:

a) i periodi d'imposta ai quali si riferisce il controllo, ove si tratti di tributo periodico;

b) gli elementi a disposizione dell'ufficio per la determinazione dei maggiori imponibili;

c) il termine assegnato, non inferiore a sessanta giorni, per la produzione di documenti e memorie scritte e non inferiore a quindici giorni per la comparizione presso la sede dell'ufficio al fine dell'instaurazione del contraddittorio orale.

3. Il contribuente può partecipare al procedimento instaurato, secondo i termini e le modalità indicati nell'invito di cui al comma 1, ferma restando la facoltà di esibire e di allegare qualsiasi elemento ritenuto utile ai fini della veritiera e corretta determinazione degli imponibili.

4. Prima del decorso di sessanta giorni dalla data di notifica dell'invito di cui al comma 1 l'atto impositivo non può essere emesso, salvo casi di particolare urgenza, non dipendenti dal comportamento dell'ente impositore, da motivare, a pena di nullità, nello stesso atto impositivo.

5. Decorsi sessanta giorni dalla data di notifica dell'invito di cui al comma 1 senza che il contribuente si sia attivato per fornire elementi di valutazione e di prova a proprio favore, comparendo presso l'ufficio o depositando documenti o memorie scritte, l'Ufficio può concludere l'attività istruttoria ed emettere l'atto impositivo. In tal caso, l'invito di cui al comma 1, se contenente l'indicazione delle maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni e interessi dovuti nonché dei motivi che hanno dato luogo alla loro determinazione, produce gli effetti propri dell'avviso di accertamento. Resta salva l'applicazione delle disposizioni in materia di ravvedimento, di cui all'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, fino alla scadenza del termine di cui al primo periodo del presente comma.

6. Nel caso di avvio della fase del contraddittorio si osservano le seguenti regole procedurali:

a) l'ufficio dell'Agenzia delle entrate attesta, mediante la redazione di processi verbali, le deduzioni e i documenti prodotti dal contribuente nonché gli esiti degli incontri svolti in contraddittorio;

b) il subprocedimento termina in ogni caso decorsi centoventi giorni dalla data di notifica dell'invito di cui al comma 1, senza possibilità di proroga;

c) se l'ufficio ritiene di disattendere, in tutto o in parte, le ragioni esposte dal contribuente in sede di comparizione presso l'ufficio o attraverso i documenti e le memorie scritte, deve darne giustificazione circostanziata nella motivazione del successivo atto impositivo, a pena di nullità dello stesso;

d) è precluso al contribuente il ricorso all'istituto dell'accertamento con adesione disciplinato dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.».

2. L'articolo 5-ter del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 è abrogato.

Relazione illustrativa

La norma introduce l'obbligo generalizzato di attivazione del contraddittorio endoprocedimentale, per tutti i casi di accertamento.

Si ricorda, a tal proposito, che l'articolo 5-ter del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 – introdotto dall'articolo 4-*octies*, comma 1, lettera b), del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 28 giugno 2019, n. 58 (applicabile, ai sensi del comma 2 del citato articolo 4-*octies*, agli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020) – ha previsto l'obbligo per l'ente impositore di notificare al contribuente, prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, un invito a comparire al fine di avviare una procedura di accertamento con adesione. La norma esclude, tuttavia, da tale obbligo gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'articolo 41-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nonché gli avvisi di accertamento emessi in seguito al rilascio al contribuente di copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo (per i quali ultimi dovrebbe applicarsi la garanzia prevista dall'articolo 12, comma 7, della legge n. 212/2000 che, tuttavia, non prevede l'obbligo di notifica al contribuente di un invito al contraddittorio preventivo).

La nuova disciplina non prevede inoltre alcuna sanzione per gli atti emessi dall'Amministrazione finanziaria in violazione del predetto obbligo. La norma, con una sorta di inversione dell'onere della prova, stabilisce infatti che l'avviso di accertamento emesso in difetto di invito al contraddittorio è nullo solo se il contribuente offre la c.d. "prova di resistenza", ossia dimostri in concreto, in sede di impugnazione dell'atto impositivo, le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato correttamente attivato.

Come è noto, la rilevanza del contraddittorio endoprocedimentale come strumento di garanzia del contribuente e di buona gestione della potestà impositiva è stata ampiamente riconosciuta in dottrina e in giurisprudenza (cfr., tra le altre, Corte di Cassazione, sentenza a SS.UU. del 29 luglio 2013, n. 18184).

Le eccezioni previste nella richiamata disciplina rischiano, quindi, di inficiare l'efficacia di tale importante principio.

L'esclusione delle fattispecie relative ad accertamenti parziali o ad accertamenti in presenza di rischio di riscossione, essendo particolarmente ricorrenti, finiscono per restringere eccessivamente il campo di applicazione della nuova disciplina.

Pertanto, la norma proposta, nel riprodurre il principio del contraddittorio preventivo obbligatorio già previsto dal citato articolo 5-ter, estende detto principio anche ai casi di accertamento parziale e di quelli emessi in presenza di pericolo per la riscossione.

La norma proposta estende inoltre il suo campo di applicazione a tutti i tributi diretti e indiretti e stabilisce infine che la violazione dell'obbligo del contraddittorio preventivo da parte dell'ente impositore comporta in ogni caso la nullità dell'atto impositivo.

Relazione tecnica

La modifica proposta non comporta effetti di gettito a carico dell'Erario.

ADEMPIMENTO COLLABORATIVO - ELIMINAZIONE SANZIONI PENALI

Articolo XX

(Rafforzamento del regime di adempimento collaborativo)

1. All'articolo 6 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, sono apportate le seguenti modificazioni:

- a) al comma 3, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: "È esclusa in ogni caso l'applicazione delle sanzioni penali di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74.";
- b) il comma 4 è abrogato.

Relazione illustrativa

La disposizione interviene in tema di adempimento collaborativo, un istituto che presuppone la creazione di un rapporto nuovo e rafforzato tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria, basato sul reciproco affidamento. A tal fine, sono definiti con chiarezza, doveri di trasparenza e leale collaborazione sia per l'Amministrazione, sia per i contribuenti.

L'accesso e la permanenza nel regime sono condizionati all'implementazione del *Tax Control Framework* (TCF) – soggetto a una costante valutazione da parte dell'Agenzia delle entrate – ed esprimono la volontà dell'impresa non solo di operare nel più completo rispetto della normativa tributaria e dei principi dell'ordinamento, ma anche nella massima trasparenza e interlocuzione con l'Amministrazione finanziaria, al fine di evitare di incorrere in comportamenti che potrebbero essere potenzialmente sanzionabili.

Pertanto, la norma in oggetto prevede l'esclusione delle sanzioni penali di cui al D.Lgs. n. 74/2000 per i fatti considerati ed esaminati in costanza del nuovo regime di adempimento collaborativo, attesa l'assenza del dolo specifico. Conseguentemente, si eliminano i profili di dubbio interpretativo emersi dalle disposizioni relative all'attivazione della *notitia criminis*, di cui all'articolo 6, comma 4, del D.Lgs. n. 128 del 2015.

Relazione tecnica

La norma proposta non comporta nessun effetto di gettito, posto che riguarda esclusivamente le sanzioni penali.

AUTOTUTELA - RISPOSTA DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Articolo XX

(Autotutela)

1. All'articolo 2-*quater* del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1995, n. 656, dopo il comma 1-*octies*, aggiungere il seguente comma:

“1-*novies*. L'Amministrazione finanziaria è tenuta a pronunciarsi, con atto motivato, entro 45 giorni dalla presentazione dell'istanza di autotutela.”.

Relazione illustrativa

La norma introduce un termine entro il quale l'Amministrazione finanziaria, nel caso di istanze di autotutela presentate dal contribuente, è tenuta a pronunciarsi con atto motivato.

Si ricorda che l'istituto dell'autotutela consente all'Amministrazione finanziaria, d'ufficio o su istanza del contribuente, di apportare correttivi ad eventuali errori commessi nell'attività di accertamento, al fine di evitare pericolose deviazioni nell'applicazione della legge (con il conseguente deterioramento del rapporto di fiducia tra Amministrazione e contribuente), con una diminuzione dei costi del contenzioso e un aumento dell'efficienza dell'attività amministrativa.

In presenza di errori da parte dell'Amministrazione finanziaria, anche secondo quanto statuito dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 6283 del 20 aprile 2012, lo sgravio in via di autotutela dovrebbe essere obbligatorio, in quanto l'Agenzia delle entrate è tenuta a conformarsi alle regole di imparzialità, correttezza e buona amministrazione. Tuttavia, nella prassi, l'assenza di un termine per la risposta da parte dell'Amministrazione finanziaria, determina, in molti casi, l'inerzia della stessa, inibendo, così, successive iniziative da parte del contribuente (essendo preclusa, in materia tributaria, l'impugnazione del silenzio-rifiuto). Il contribuente si trova, peraltro, costretto, nelle more della pronuncia dell'A.F. a presentare ricorso nelle modalità ordinarie, con un aggravio procedurale, oltre che in termini di costi.

La norma in oggetto, introducendo un dovere per l'Amministrazione di pronunciarsi, in tutti i casi di istanza di autotutela, con atto motivato, entro il termine di 45 giorni, garantisce la piena tutela del principio del buon andamento della PA e dei diritti di contribuente.

Relazione tecnica

La proposta non comporta maggiori oneri a carico dell'Erario.

COMUNICAZIONE DELLA NOTIZIA DI REATO

Articolo XX *(Notizia di reato)*

1. All'articolo 20 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, dopo il comma 1, aggiungere il seguente comma:

“1-bis. In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal presente decreto legislativo, la trasmissione della notizia di reato è preceduta dalla notificazione al contribuente di un avviso ai sensi dell'articolo 42 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 29 settembre 1973 e dell'articolo 56 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 26 ottobre 1972.”.

Relazione illustrativa

La norma prevede che, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, la suddetta denuncia sia preceduta da un avviso di accertamento.

Il tema attiene le azioni penali iniziate indipendentemente dall'emanazione di un atto impositivo che accerti dei rilievi impositivi contenuti in meri processi verbali di constatazione; rilievi che, non di rado, si dimostrano successivamente non fondati e che in molti casi non vengono neppure recepiti dagli uffici dell'Agenzia delle entrate in un successivo atto di accertamento. Anche nel nuovo contesto normativo frutto della revisione del sistema sanzionatorio accade che il giudizio penale giunga a conclusione senza che sia mai stato emesso un atto impositivo da parte dell'Agenzia delle entrate, unico organo tecnico competente ad accertare, nell'*an* e nel *quantum*, il tributo evaso. Ciò comporta un grave nocumento per le imprese che sono costrette ad affrontare giudizi penali su pretese impositive a volte discutibili, con conseguente rilevante danno economico e reputazionale.

Relazione tecnica

Alla norma non si ascrivono effetti finanziari.

OBBLIGO DI COMUNICARE L'ESITO FINALE SENZA RILIEVI DELLE ATTIVITÀ ISTRUTTORIE

Articolo XX

(Esito delle attività istruttorie)

1. Alla legge 27 luglio 2000, n. 212, all'articolo 6, dopo il comma 5 è aggiunto il seguente comma:

“6. In caso di esercizio di attività istruttorie nei confronti del contribuente del cui avvio lo stesso sia stato informato, l'amministrazione finanziaria ha l'obbligo di comunicare al contribuente, entro il termine di trenta giorni dalla conclusione della procedura di controllo, l'esito anche negativo di quest'ultima.”.

Relazione illustrativa

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

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

Il principio di buona fede che deve ispirare i rapporti tra Fisco e contribuente, richiamato tra l'altro nell'articolo 10 della citata L. n. 212/2000, impone invece di comunicare anche gli esiti negativi dell'attività istruttoria attivata con la richiesta di documentazione. Tanto, anche al fine di sottrarre quanto prima il contribuente alla situazione di incertezza e disagio che inevitabilmente si crea con il suo coinvolgimento nella procedura di controllo.

Vale peraltro segnalare altresì che le disposizioni generali sul procedimento amministrativo, che pure regolano il procedimento tributario in assenza di previsioni specifiche derogatorie, all'articolo 2 della L. n. 241/1990, prevedono che “[o]ve il procedimento consegua obbligatoriamente ad un'istanza, ovvero debba essere iniziato d'ufficio, le pubbliche amministrazioni hanno il dovere di concluderlo mediante l'adozione di un provvedimento espresso”. Il secondo comma del predetto articolo 2 stabilisce inoltre che “[n]ei casi in cui disposizioni di legge ovvero i provvedimenti di cui ai commi 3, 4 e 5 non prevedono un termine diverso, i procedimenti amministrativi di competenza delle amministrazioni statali e degli enti pubblici nazionali devono concludersi entro il termine di trenta giorni”.

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

Si provvede dunque ad inserire nell'ambito dello Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212/2000) una norma che prescrive l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di comunicare al contribuente, in caso di esercizio di attività istruttorie nei suoi confronti del cui avvio il contribuente stesso sia stato informato,

l'esito anche negativo (ossia senza rilievi o contestazioni) della procedura di controllo, entro il termine di trenta giorni dalla conclusione della procedura stessa.

Relazione tecnica

Alla norma non si ascrivono effetti finanziari.

CONTROLLO DI REGOLARITÀ FISCALE IN CASO DI PAGAMENTI SUPERIORI A 5000 EURO DA PARTE DELLA PA

Articolo XX

(Controllo di regolarità fiscale in caso di pagamenti di importo superiore a 5.000 euro da parte della PA)

1. All'articolo 48-*bis*, comma 1, del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, la parola: «cinquemila» è sostituita dalla seguente: «diecimila».

Relazione illustrativa

L'articolo 48-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 dispone che le pubbliche amministrazioni e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a 5.000 euro, verifichino, anche in via telematica, se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento, per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo e, in caso affermativo, non procedano al pagamento e segnalino la circostanza all'Agente della riscossione competente per territorio.

Si tratta di un adempimento molto gravoso, soprattutto alla luce dell'esteso ambito di applicazione della norma in esame, ampliato ulteriormente con la riduzione della soglia di controllo (5.000 euro attuali dai precedenti 10.000) dalla Legge di bilancio 2018 (articolo 1, c. 988 L. n. 205/2017).

Si evidenzia che la soglia di 5.000 euro citata è richiamata anche dal codice degli appalti ai fini del controllo dei requisiti di regolarità fiscale richiesta alle imprese partecipanti alle gare, con l'effetto di produrre esclusioni anche in caso di violazioni modeste (talvolta oggetto di contestazione e dunque non definitive).

Sarebbe opportuno innalzare il limite attuale al di sopra del quale le PA sono obbligate a tale adempimento, come già previsto dalla stessa norma.

Relazione tecnica

Sulla base degli effetti finanziari stimati nella Relazione Tecnica alla Legge di Bilancio 2018, con riferimento all'intervento di riduzione della soglia di applicazione dell'articolo 48-*bis*, da 10.000 a 5.000 euro, si può stimare che il ripristino della precedente soglia a 10.000 euro comporti maggiori oneri per l'Erario a regime pari a 175 milioni di euro.

COMPENSAZIONE CREDITI DI IMPOSTA IN PRESENZA DI RUOLI

Articolo XX

(Modifiche alla soglia di preclusione alla autocompensazione in presenza di debito su ruoli definitivi)

1. All'articolo 31, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, sono apportate le seguenti modificazioni:

- a) le parole "A decorrere dal 1° gennaio 2011" sono sostituite dalle seguenti: "A decorrere dal 1° gennaio 2020"; e
- b) le parole "di ammontare superiore a millecinquecento euro" sono sostituite dalle seguenti: "di ammontare superiore a cinquemila euro".

Relazione illustrativa

L'articolo 31 del D.L. n. 78/2010 preclude l'utilizzo in compensazione dei crediti di imposta fino a concorrenza dell'importo dei debiti:

- iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori;
- di ammontare superiore a 1.500 euro;
- per i quali sia scaduto il termine di pagamento.

Come evidenziato dalla relazione di accompagnamento al citato D.L. n. 78/2010, la possibilità di compensazione anche in presenza di importi iscritti a ruolo genererebbe l'incongrua conseguenza di consentire la compensazione immediata (e dunque il mancato versamento delle imposte dovute) a chi è nel contempo debitore di altri importi iscritti a ruolo.

Tuttavia, il suddetto limite di 1.500 euro appare esiguo anche in considerazione dell'attuale situazione economico-finanziaria e del contesto in cui i contribuenti operano, caratterizzato dalla possibilità di controlli più puntuali e tempestivi da parte dell'Amministrazione finanziaria.

A ciò si aggiungono ulteriori puntuali considerazioni: in primo luogo, va considerato che il suddetto limite è calcolato tenendo conto dell'ammontare complessivo degli importi iscritti a ruolo e non pagati, anche se i debiti derivanti dalle singole cartelle di pagamento non superano tale soglia. E, inoltre, secondo quanto chiarito dall'articolo 1 del D.M. 10 febbraio 2011, l'importo di 1.500 euro tiene conto, oltre che delle imposte anche di "oneri accessori relativi alle imposte erariali iscritte a ruolo, comprensivi degli aggi e delle spese a favore dell'agente della riscossione"; pertanto, nel determinare tale soglia, vanno considerati gli oneri connessi alla cartella di pagamento, anche se non evidenziati nella stessa quali l'indennità di mora e le ulteriori spese correlate alla procedura di riscossione coattiva.

Per le esposte ragioni appare opportuna una modifica normativa volta ad incrementare la soglia di preclusione a ruoli di ammontare superiore a 5.000 euro.

Relazione tecnica

La modifica può comportare oneri a carico dell'Erario.

Articolo XX

(Sospensione delle deleghe di versamento)

1. All'articolo 37 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, il comma 49-ter è abrogato.

Relazione illustrativa

La Legge di Bilancio 2018 (L. 27 dicembre 2017, n. 205) ha introdotto la facoltà, per l'Agenzia delle entrate di sospendere, fino a trenta giorni, l'esecuzione delle deleghe di pagamento di cui agli articoli 17 e seguenti del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, allo scopo di controllare tempestivamente l'utilizzo dei crediti in compensazione.

Nonostante taluni aspetti della disciplina siano stati oggetto di chiarimenti con il Provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 195385/2018, la disciplina appare tuttora critica in relazione all'individuazione delle tipologie di compensazioni che potrebbero essere soggette al "blocco". L'Agenzia delle entrate, infatti, non ha chiarito con sufficiente dettaglio le ipotesi in cui si procede alla sospensione delle compensazioni, così esponendo i contribuenti ad incertezze. Si ricorda, inoltre, che ove la procedura dovesse intercettare operazioni legittime (i cd "falsi positivi") il Provvedimento citato consente al contribuente di inviare all'Agenzia delle entrate tutti gli elementi informativi necessari per lo sblocco del modello F24 sospeso.

L'esperienza dell'anno trascorso ha tuttavia mostrato ampie e ricorrenti ipotesi di sospensione delle deleghe di versamento che hanno comportato aggravii procedurali anche per i contribuenti in regola.

Si propone, pertanto, l'abrogazione di tale previsione normativa.

Relazione tecnica

Coerentemente con le previsioni effettuate in sede di istituzione della norma, si stima prudenzialmente una perdita di gettito pari a 239 milioni di euro annui. Si noti che la stima si riferisce al blocco di compensazioni indebite che vengono in questo modo "bloccate a monte".

Sezione II

PROPOSTE NORMATIVE ULTERIORI

IVA

COMPENSAZIONE ORIZZONTALE DEI CREDITI DI IMPOSTA – INCREMENTO LIMITI

Articolo XX

(Incremento del limite di compensazione orizzontale dei crediti di imposta)

1. A decorrere dal 1° gennaio 2019, il limite di 700.000 euro previsto dall'articolo 34, comma 1, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 è aumentato a 1 milione di euro.

Conseguentemente,

1. All'articolo 17, quinto comma, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al primo periodo, dopo le parole: «prodotti semilavorati,» è inserita la seguente: «entrambi»;

b) è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «La disposizione di cui ai periodi precedenti si applica anche alle cessioni di oggetti o composti chimici di qualunque natura, forma o stato d'uso, destinati alla lavorazione al fine del recupero dell'oro, in essi contenuto, il cui valore di cessione non ecceda o ecceda in modo trascurabile il valore di quotazione sul mercato ufficiale di riferimento dello stesso metallo prezioso.».

2. All'articolo 70, sesto comma, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, le parole: «Per l'importazione di materiale d'oro, nonché dei prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi» sono sostituite dalle seguenti: «Per l'importazione dei beni di cui all'articolo 17, quinto comma».

3. Le modifiche recate dai commi precedenti si applicano alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2019.

4. Gli stanziamenti iscritti in bilancio, ai sensi della legge 27 dicembre 2017, n. 205 per le finalità di cui all'articolo 1, comma 979, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 per l'anno 2019 sono ridotti di 270 milioni di euro.

5. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, l'aliquota dell'accisa sulla benzina e sulla benzina con piombo, nonché dell'aliquota dell'accisa sul gasolio usato come carburante, di cui all'allegato I del testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, e successive modificazioni, è incrementata in misura tale da determinare maggiori entrate nette non inferiori a 150 milioni di euro nel 2019; il provvedimento è efficace dalla data di pubblicazione sul sito internet dell'Agenzia.».

Relazione illustrativa

La norma incrementa il limite massimo dei crediti di imposta compensabili con altri debiti fiscali e contributi previdenziali ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997, ovvero rimborsabili ai soggetti

intestatari di conto fiscale, dall'attuale soglia annua di 700 mila euro all'importo annuo di 1 milione di euro.

Relazione tecnica

La proposta non produce effetti finanziari in relazione ai crediti maturati a decorrere dal 2019 in quanto alle maggiori compensazioni corrisponderanno verosimilmente minori rimborsi futuri.

Le disposizioni agiscono invece a vantaggio dei crediti maturati nelle annualità precedenti, a fronte dei quali sono state effettuate richieste di rimborso, che hanno già avuto impatto in termini di indebitamento netto. Per consentire l'ampliata compensazione di tali crediti si stima un effetto finanziario transitorio pari a circa 750 milioni di euro per l'anno 2019, 180 milioni di euro per l'anno 2020 e 118 milioni di euro per l'anno 2021.

Ai fini della copertura, si propone l'ampliamento dell'ambito di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile per l'assolvimento dell'IVA (c.d. *reverse charge*) concernente le cessioni di materiale d'oro e di prodotti semilavorati dell'oro, aventi purezza pari o superiore a 325 millesimi, di cui all'articolo 17, quinto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Tale ampliamento, oltre a chiarire meglio l'attuale ambito applicativo del meccanismo di inversione contabile nel comparto, concorre all'obiettivo di contrastare fenomeni fraudolenti che spesso colpiscono il settore delle cessioni di oggetti di oreficeria usata.

Per meri fini di coordinamento normativo si modifica altresì l'articolo 70 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

A copertura degli effetti finanziari la proposta decurta di 270 milioni di euro lo stanziamento iscritto nel bilancio dello Stato per l'erogazione, nel corso del 2019, del cosiddetto "bonus cultura" introdotto dall'articolo 1, comma 979 della L. n. 208/2015.

Da ultimo è disposto un incremento delle accise sui carburanti atto a determinare, nel solo 2019, le maggiori entrate necessarie a far fronte ai residui effetti finanziari di cassa della proposta quantificati in circa 144 milioni di euro.

In relazione alle coperture finanziarie proposte, si evidenzia che, in base ai dati ufficiali di settore l'offerta di oro proveniente da recuperi di oreficeria usata, valorizzata alla quotazione media annua dell'oro ammonti, nei sette anni 2011-2017 a circa 22,4 miliardi di euro (come da tabella sotto riportata).

ANNI	TONNELLATE	QUOTAZ. MEDIA FIX €/GR.	TOTALE €
2011	116,5	36,27	4.225.882.167
2012	122,6	41,55	5.093.846.100
2013	85,5	34,15	2.919.936.150
2014	75,4	30,69	2.314.394.679
2015	68,9	33,67	2.319.681.920
2016	70,4	38,49	2.709.696.000
2017	69,2	40,97	2.835.124.000

Fonte: GFMS Gold Survey 2018

Ipotizzando che il meccanismo di *reverse charge* proposto comporti un'emersione dell'imposta fraudolentemente evasa sulle cessioni in parola di circa il 10%, si può stimare un potenziale recupero di

gettito, per ciascun anno indicato, pari a circa 70 milioni di euro (22,4 miliardi / 7 x 22% x 10 % = 70 milioni di euro).

L'emendamento prevede altresì la decurtazione per 270 milioni di euro a valere sul 2019 dello stanziamento effettuato per l'erogazione del cosiddetto "bonus cultura" ai giovani che compiono i 18 anni di età nel 2019.

Da ultimo, si prevede una rideterminazione delle aliquote di accisa sui carburanti atta a reperire le ulteriori risorse necessarie nel triennio 150 milioni di euro nel 2019, 106 milioni nel 2020 e 44 milioni nel 2021.

	ANNI		
	2019	2020	2021
Fabbisogno	750	180	118
- <i>Reverse charge oreficeria</i>	70	70	70
- <i>Riduzione stanziamento bonus cultura</i>	270	0	0
- <i>Incremento accise carburanti</i>	150	106	44
Totale coperture	490	176	114
DIFFERENZA	-260	- 4	- 4

Si precisa che le esposte coperture vanno comunque rimodulate in funzione del momento di possibile entrata in vigore della disposizione in oggetto, poiché fanno riferimento a stanziamenti sul 2019.

IRES E REDDITO DI IMPRESA

SPESE DI RAPPRESENTANZA – PERCENTUALE DI DEDUCIBILITÀ

Articolo XX

(Spese di rappresentanza)

1. All'articolo 108, comma 2 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con il Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il secondo periodo è sostituito dal seguente: "Le spese del periodo precedente sono commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari: a) al 2 per cento dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni; b) allo 0,6 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni; c) allo 0,4 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni."

Relazione illustrativa

La proposta normativa si innesta, in coerenza con altri recenti interventi promossi con la Legge di Bilancio 2019 (es. rimodulazione iperammortamento e credito formazione 4.0), in un insieme di disposizioni volte a favorire in particolar modo le attività e gli investimenti delle PMI.

Nello specifico, la proposta è volta ad elevare la percentuale di deducibilità delle spese di rappresentanza di cui al secondo comma dell'articolo 108, TUIR: l'intervento riguarda la sola percentuale di deducibilità per i ricavi e proventi fino a 10 mln di euro.

Si ricorda che le soglie di deducibilità delle spese di rappresentanza sono state oggetto di una riparametrazione ad opera dell'articolo 9 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese, in attuazione della c.d. delega fiscale. Nella prima formulazione della citata norma, l'intervento in aumento delle soglie di deducibilità era previsto solo per i ricavi e proventi eccedenti 10 mln di euro; nelle more della redazione del testo definitivo, grazie ad un intervento sollecitato anche da Confindustria, era stata elevata (dall'1,3% all'1,5%) anche la percentuale di deducibilità delle spese di rappresentanza per ricavi e proventi fino a 10 mln di euro, al fine di favorire anche le imprese di più ridotte dimensioni.

L'assetto normativo può essere ulteriormente migliorato, elevando tale percentuale dell'attuale 1,5% al 2%, valorizzando le medesime esigenze di promozione delle imprese italiane, specie quelle di ridotte dimensioni, sui mercati nazionali e internazionali.

Relazione tecnica

La modifica può comportare oneri a carico dell'Erario; si consideri che gli interventi sulle soglie di deducibilità attuati nel 2015 avevano un costo stimato, in termini di minore IRES, pari a 23,4 mln di euro.

La disposizione proposta, tuttavia, incide solo sulla percentuale di deducibilità relativa ad imprese con ricavi e proventi fino a 10 mln di euro, mentre il precedente intervento normativo era di più ampio respiro (ed elevava di 0,2 p.p. la quota di deducibilità per ricavi e proventi fino a 10 mln di euro, di 0,1 p.p. quella per ricavi e altri proventi da 10 a 50 milioni di euro e di 0,3 p.p. quella per ricavi e proventi eccedenti i 50 milioni di euro).

LOCAZIONI RESIDENZIALI DELLE IMPRESE

Articolo XX

(Locazioni residenziali delle imprese)

1. Le unità immobiliari abitative, destinate alla locazione da soggetti esercenti attività d'impresa, sono considerate strumentali all'esercizio dell'impresa commerciale, ai sensi dell'articolo 43 del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, fintanto che permanga tale destinazione. Ai sensi dell'articolo 102 del medesimo Decreto del Presidente della Repubblica, la deduzione del costo dei predetti immobili è ammessa in base a quote d'ammortamento costanti, determinate, in ciascun periodo d'imposta, applicando al medesimo costo dei beni un coefficiente pari al 10%.

Relazione illustrativa

Una politica fiscale che sia al passo con l'evolversi del contesto sociale, delle esigenze lavorative e familiari, non può non considerare il mutare delle esigenze abitative e, con esse, della domanda nel comparto delle locazioni residenziali. Di contro, assistiamo, ancora oggi, ad un sostanziale disallineamento tra la normativa fiscale e le nuove esigenze abitative che stanno determinando una significativa evoluzione del comparto delle locazioni.

Evoluzione determinata principalmente da due fattori: uno di carattere "quantitativo", legato all'incremento della domanda di abitazioni in locazione, causata da una crescente difficoltà d'accesso al mercato della proprietà, l'altro di carattere sociale, legato al mutare delle esigenze abitative, in particolar modo delle nuove generazioni.

Queste ultime, infatti, sono sempre più indirizzate verso soluzioni abitative che integrano la necessità di residenza in senso stretto, con la fruizione di servizi trasversali, come ad esempio il *co-working* e *co-living* in linea con i nuovi stili di vita, imposti dall'emergente società liquida e globale.

Si profila, quindi, la possibilità di attivare un mercato ad alta redditività e ad elevato impatto sociale, attraverso una netta semplificazione fiscale che consenta l'accesso ad operatori professionali, gli unici in grado di offrire soluzioni abitative "*integrate e di qualità*".

Oggi, invece, il Fisco penalizza proprio l'offerta di affitti residenziali promossa dalle imprese.

Infatti, la locazione delle abitazioni delle imprese, pur generando un "reddito d'impresa" assoggettato ad Irpef/IRES al pari delle altre fonti reddituali, non è considerata fiscalmente un'attività attinente all'esercizio dell'attività e, per questo, non consente la deduzione di alcun costo, anche se relativo all'acquisto/gestione/recupero delle medesime unità residenziali.

Per effetto di un retaggio storico oramai ingiustificato, infatti, il sistema di tassazione del reddito d'impresa divide gli immobili delle società in due distinte categorie: gli immobili strumentali (uffici, capannoni, *etc.*, di cui all'articolo 43 del TUIR 917/1986) per i quali, attraverso il processo di ammortamento, è sempre ammessa la deducibilità di tutti i costi (acquisto/costruzione/recupero), anche se locati a terzi, e i fabbricati abitativi che, invece, non vengono considerati "beni d'impresa" ma "beni speculativi" e, come tali, tassati pienamente senza possibilità di abbattimento di alcun costo, neanche se relativo alle spese di recupero.

Questo meccanismo, oltre a complicare la gestione fiscale di questi immobili (per i quali, per determinarne l'imponibile tributario, occorre effettuare una serie di variazioni in aumento del reddito civilistico), crea anche una netta disparità di trattamento con le operazioni effettuate dai privati,

introducendo elementi di distorsione del mercato immobiliare a discapito delle operazioni promosse dalle imprese, cui necessariamente fanno capo i progetti di sviluppo immobiliare, destinati non solo alla vendita, ma anche alla locazione.

Difatti, per le locazioni effettuate da privati, oltre all'abbattimento "forfettario" del reddito del 5% è garantita anche la detraibilità delle spese di manutenzione, grazie alla "detrazione Irpef del 36%" (prevista a regime dall'articolo 16-bis del TUIR – D.P.R. 917/1986 e fruibile nella misura potenziata al 50% sino al prossimo 31 dicembre 2019), oltre alla possibilità di optare per la "cedolare secca" (tassazione sostitutiva con aliquota del 21% per i canoni liberi o del 15% nel caso di canoni concordati, quest'ultima ridotta al 10% per il periodo 2014-2019).

Questo contrasta con l'esigenza di attuare una politica abitativa al passo con l'evolversi del contesto sociale e delle esigenze abitative e, con esse, della domanda nel comparto delle locazioni residenziali, che oggi si presenta ancora fortemente polverizzato e ben lontano dal soddisfare l'esigenza di una "locazione di qualità", che abbia ad oggetto un patrimonio abitativo moderno, efficiente e non energivoro.

È, quindi, necessario che si proceda alla revisione del regime fiscale delle locazioni promosse dalle imprese, al fine di avvicinarlo a quello degli affitti effettuati dai privati, così da poter rispondere all'incremento della domanda di locazione dovuta all'evolversi della stessa funzione attribuita all'abitazione.

Ciò potrebbe essere garantito, *in primis*, uniformando, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, il trattamento fiscale dei fabbricati abitativi concessi in locazione a quello riservato agli immobili strumentali all'esercizio dell'attività, consentendo, quindi, anche per i primi, la deducibilità del costo d'acquisto o costruzione in base al processo d'ammortamento. In tal ambito, è altresì necessario intervenire anche sulla misura del coefficiente d'ammortamento applicabile al costo di tali beni, fissandone una misura percentuale congrua e superiore rispetto a quella del 3%, vigente per i fabbricati strumentali, che, in senso generale, risulta del tutto inadeguata ad esprimere il "ciclo di vita" di qualsiasi fabbricato.

La norma mira pertanto ad estendere la qualifica di "immobili strumentali" alle unità abitative locate dalle imprese, fintanto che permane tale destinazione, così da consentire il processo di ammortamento anche per tali fabbricati, fissando contestualmente un coefficiente d'ammortamento pari al 10% (quindi maggiore rispetto a quello del 3% vigente per i fabbricati strumentali, che risulta del tutto inadeguato ad esprimere il "ciclo di vita" di un fabbricato).

Relazione tecnica

La disposizione in oggetto può comportare effetti di gettito a carico dell'Erario.

ABROGAZIONE DISCIPLINA RELATIVA ALLE SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMATICA

Articolo XX

(Abrogazione disciplina delle società in perdita sistematica)

1. I commi da 36-*decies* a 36-*duodecies* dell'articolo 2 del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148 sono abrogati.

Relazione illustrativa

L'articolo 2, commi da 36-*decies* a 36-*duodecies*, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 settembre 2011, n. 148, ha esteso la disciplina delle società non operative di cui all'articolo 30 della L. 23 dicembre 1994, n. 724 alle società in "perdita sistematica", ossia che presentano cinque esercizi in perdita fiscale ovvero quattro esercizi in perdita fiscale e uno con reddito imponibile inferiore all'ammontare del reddito minimo presunto stabilito per le società non operative.

Tale regime comporta che la società qualificata come non operativa deve dichiarare un reddito minimo, non inferiore a quello derivante dall'applicazione di percentuali di legge al valore delle immobilizzazioni iscritte nello Stato Patrimoniale del bilancio e non può utilizzare in compensazione né chiedere il rimborso dell'eventuale eccedenza Iva risultante dalla dichiarazione annuale.

La normativa in esame nel corso degli anni ha perso tuttavia la funzione originaria. È del tutto evidente che l'attribuzione della qualifica di società di comodo solo in ragione dei risultati negativi conseguiti dall'impresa, seppure ripetuti nel tempo, determina inevitabilmente l'applicazione delle penalizzazioni di legge anche a soggetti in realtà pienamente operativi e "commerciali" che hanno purtroppo la sventura di non essere redditizi. Per contrastare situazioni di perdite continuative ritenute "fiscalmente pericolose", in quanto sintomatiche di redditi conseguiti in evasione, il Fisco dispone comunque dello strumento ordinario dell'accertamento fondato su presunzioni semplici, con cui è possibile contestare il comportamento manifestamente antieconomico dell'imprenditore. Non vi è ragione dunque per dare ingresso a meccanismi automatici che, proprio per questo, possono rivelarsi ingiustamente penalizzanti, in special modo in periodi di perdurante crisi economica come quelli attuali.

Con la norma in esame si abroga pertanto la disciplina relativa alle società in "perdita sistematica".

Relazione tecnica

La modifica può comportare oneri a carico dell'Erario (anche in considerazione della natura anti elusiva della disposizione).

EROGAZIONI LIBERALI SOCIETÀ HOLDING E CONTROLLANTI

Articolo XX

(Oneri di utilità sociale)

1. All'articolo 100 del Testo Unico delle Imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 22 dicembre 1986, dopo il comma 4, aggiungere i seguenti commi:
5. Ai fini dell'applicazione delle lettere a), b), g), h), l), o-bis) del comma 2 del presente articolo, in caso di erogazioni liberali provenienti da società o enti controllanti ai sensi dell'articolo 117 del Testo Unico delle Imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 22 dicembre 1986, il riferimento all'ammontare complessivo non superiore al 2 per cento del reddito di impresa dichiarato deve intendersi al reddito complessivo globale; in caso di erogazioni liberali provenienti da società o enti controllanti ai sensi dell'articolo 130 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi approvato con Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 22 dicembre 1986 il riferimento all'ammontare complessivo non superiore al 2 per cento del reddito di impresa dichiarato deve intendersi al reddito imponibile complessivo. Per i soggetti di cui all'articolo 162-bis, lett. b) e c) del Testo Unico delle Imposte sui redditi approvato con Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 22 dicembre 1986, il predetto limite del 2 per cento deve intendersi riferito all'ammontare delle plusvalenze e dei dividendi di cui, rispettivamente, agli articoli 87 e 89 del Testo Unico delle Imposte sui redditi approvato con Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 22 dicembre 1986.
6. Ai fini dell'applicazione della lettera d) del comma 2 del presente articolo, il riferimento all'ammontare complessivo non superiore all'1 per cento del reddito imponibile deve intendersi al reddito complessivo globale per le società o enti controllanti ai sensi dell'articolo 117 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi approvato con Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 22 dicembre 1986, ovvero al reddito imponibile complessivo per le società o enti controllanti ai sensi dell'articolo 130 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi approvato con Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 22 dicembre 1986. Per i soggetti di cui all'articolo 162-bis, lett. b) e c) del Testo Unico delle Imposte sui redditi approvato con Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 22 dicembre 1986, il predetto limite dell'1 per cento deve intendersi riferito all'ammontare delle plusvalenze e dei dividendi di cui, rispettivamente, agli articoli 87 e 89 del Testo Unico delle Imposte sui redditi approvato con Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 22 dicembre 1986.

Relazione illustrativa

Le previsioni normative sulla deducibilità delle erogazioni liberali presuppongono, nella maggior parte dei casi, la sussistenza di un reddito imponibile.

Con l'introduzione dell'istituto del consolidato fiscale e della *participation exemption*, si sono manifestate criticità, con particolare riferimento alle holding, connesse alla impossibilità di dedurre le erogazioni liberali. Inoltre, nei gruppi societari la gestione delle liberalità è di norma prerogativa della società capogruppo: ne consegue che la deduzione delle erogazioni risulta di fatto penalizzata e limitata. L'intervento normativo mira, pertanto, a temperare tale penalizzazione, introducendo previsioni specifiche per la deduzione da parte delle società controllanti e delle holding.

Relazione tecnica

La modifica può comportare oneri a carico dell'Erario (anche in considerazione della natura interpretativa della disposizione).

ESTENSIONE CEDOLARE SECCA IMMOBILI LOCATI A DIPENDENTI

Articolo XX

(Cedolare secca sugli affitti di immobili assegnati ai dipendenti)

1. All'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 nel comma 6 dopo le parole "arti e professioni" sono inserite le seguenti parole: "salvo che le stesse siano assegnate ai lavoratori dipendenti a condizione che sia applicabile l'articolo 51, comma 4, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. In tale ultima fattispecie, i nominativi dei lavoratori dipendenti devono essere indicati nel contratto come utilizzatori dell'immobile."

Relazione illustrativa

La norma interviene sulla disciplina della cedolare secca sugli affitti, introdotta dall'articolo 3 del D.Lgs. n. 23 del 2011 (c.d. Decreto Federalismo Fiscale Municipale), per estendere il regime agevolato anche i contratti di affitto stipulati da imprese per immobili assegnati ai dipendenti. Il beneficio verrebbe vincolato all'obbligo di indicare nel contratto il nome del lavoratore dipendente utilizzatore dell'immobile.

Relazione tecnica

La disposizione in oggetto può comportare effetti di gettito a carico dell'Erario.

ESTENSIONE CEDOLARE SECCA ALLE ABITAZIONI COSTRUITE O RISTRUTTURATE DA IMPRESE

Articolo XX
(Cedolare secca)

1. Il reddito derivante dalle case di civile abitazione non di lusso, di nuova costruzione o che hanno formato oggetto degli interventi di recupero di cui alle lettere c) e d) dell'articolo 3, primo comma, del Decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, e destinate dall'impresa costruttrice o ristrutturatrice alla locazione, è soggetto ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, limitatamente al periodo di effettiva locazione, con le medesime aliquote di cui all'articolo 3, comma 2, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n.23 e successive modificazioni.

Relazione illustrativa

Il sistema fiscale attualmente vigente crea disparità di trattamento tra le operazioni effettuate dalle imprese e quelle effettuate dai privati. Ciò comporta una distorsione del mercato immobiliare, che penalizza le operazioni promosse direttamente dalle imprese, cui necessariamente fanno capo i progetti di sviluppo immobiliare.

In particolare, il reddito derivante dalla locazione di abitazioni da parte di imprese, in base alla legislazione vigente, è pari al canone di locazione, ridotto delle sole spese sostenute nel periodo d'imposta, debitamente documentate, riferibili agli interventi di manutenzione ordinaria, effettuati sugli stessi immobili, entro il limite del 15% dell'importo del canone.

Tenuto conto che le spese di manutenzione ordinaria sono di norma sostenute dal soggetto locatario, tutto il reddito ritraibile dalla locazione è attualmente imponibile ai fini delle imposte sul reddito.

Per contro, per le locazioni effettuate da privati, oltre all'abbattimento "forfettario" del reddito del 5%, in ogni caso, è garantita la detraibilità delle spese di manutenzione, grazie all'agevolazione del "36%" (50% sino al 31 dicembre 2019), oltre alla possibilità di optare per la "cedolare secca" (tassazione sostitutiva con aliquota del 21% per i canoni liberi o del 15% nel caso di canoni concordati, quest'ultima ridotta al 10% per il periodo 2014-2019).

È evidente la necessità di equiparare i 2 regimi fiscali, anche al fine di aumentare la quota di abitazioni in affitto e dare, in tal modo, risposta adeguata ai problemi di mobilità che rappresentano un freno alla stessa competitività del Paese.

Per questo, la proposta intende estendere la "cedolare secca" anche alle locazioni effettuate dalle imprese, sia "a canone libero" che "a canone concordato", con le medesime aliquote applicate dai locatori privati (aliquota del 21%, o del 15%, ridotta al 10% dal 2014 al 2019, nel caso di canoni concordati). Per conferire un maggior effetto propulsivo alla misura, si propone di limitarne l'applicazione alla locazione di abitazioni di nuova costruzione od incisivamente ristrutturate.

Tale misura eliminerebbe le diseconomie del regime fiscale attuale, dando nuovo sviluppo al mercato delle locazioni da imprese, così rilevante anche sotto il profilo sociale, tenuto conto delle scarsità di risorse degli Enti pubblici preposti a garantire il soddisfacimento delle esigenze abitative delle comunità.

Relazione tecnica

La disposizione in oggetto può comportare effetti di gettito a carico dell'Erario.

ESTENSIONE CEDOLARE SECCA ALLE ABITAZIONI IN CLASSE ENERGETICA A O B POSSEDUTE DA IMPRESE

Articolo XX

(Cedolare secca abitazioni classe energetica A o B)

1. Il reddito derivante dalla locazione di unità immobiliari ad uso abitativo di classe energetica A o B ai sensi della normativa vigente, effettuata nell'esercizio dell'attività d'impresa, è soggetto ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, limitatamente al periodo di effettiva locazione, a condizione che il contratto sia stipulato secondo le disposizioni di cui all'articolo 2, comma 3, della legge 9 dicembre 1998, n.431. L'imposta sostitutiva si applica con la medesima aliquota stabilita per i contratti di cui al periodo precedente, dall'articolo 3, comma 2, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 e successive modificazioni.

Relazione illustrativa

Il sistema fiscale attualmente vigente crea disparità di trattamento tra le operazioni effettuate dalle imprese e quelle effettuate dai privati.

Ciò comporta una distorsione del mercato immobiliare, che penalizza le operazioni promosse direttamente dalle imprese, cui necessariamente fanno capo i progetti di sviluppo immobiliare.

In particolare, il reddito derivante dalla locazione di abitazioni da parte di imprese, in base alla legislazione vigente, è pari al canone di locazione, ridotto delle sole spese sostenute nel periodo d'imposta, debitamente documentate, riferibili agli interventi di manutenzione ordinaria, effettuati sugli stessi immobili, entro il limite del 15% dell'importo del canone.

Tenuto conto che le spese di manutenzione ordinaria sono di norma sostenute dal soggetto locatario, tutto il reddito ritraibile dalla locazione è attualmente imponibile ai fini delle imposte sul reddito.

Per contro, per le locazioni effettuate da privati, oltre all'abbattimento "forfettario" del reddito del 5%, in ogni caso, è garantita la detraibilità delle spese di manutenzione, grazie all'agevolazione del "36%" (50% sino al 31 dicembre 2019), oltre alla possibilità di optare per la "cedolare secca" (tassazione sostitutiva con aliquota del 21% per i canoni liberi o del 15% nel caso di canoni concordati, quest'ultima ridotta al 10% per il periodo 2014-2019).

È evidente la necessità di equiparare i 2 regimi fiscali, anche al fine di aumentare la quota di abitazioni in affitto e dare, in tal modo, risposta adeguata ai problemi di mobilità che rappresentano un freno alla stessa competitività del Paese. Nell'ottica di tutelare le fasce sociali più deboli e, al contempo, stimolare l'offerta di locazione di alloggi efficienti e qualitativamente elevati, è bene intervenire sin subito sugli affitti a "canone concordato" promossi dalle imprese ed aventi ad oggetto abitazioni di classe energetica elevata.

Per questo, la proposta intende estendere la "cedolare secca" anche alle locazioni effettuate dalle imprese, a condizione che le abitazioni oggetto di locazione siano in classe energetica A o B e limitatamente agli affitti a "canone concordato", applicando la stessa aliquota del 15%, ridotta al 10% sino al 2019, prevista per i medesimi contratti stipulati da locatori privati, persone fisiche.

Tale misura eliminerebbe le diseconomie del regime fiscale attuale, dando nuovo sviluppo al mercato delle locazioni da imprese, così rilevante anche sotto il profilo sociale, tenuto conto delle scarsità di risorse degli Enti pubblici preposti a garantire il soddisfacimento delle esigenze abitative delle fasce sociali economicamente più disagiate.

Relazione tecnica

La disposizione in oggetto può comportare effetti di gettito a carico dell'Erario.

APPLICAZIONE DELLA CEDOLARE SECCA SULLE LOCAZIONI ABITATIVE EFFETTUATE DA PERSONE FISICHE

Articolo XX

(Interpretazione autentica sull'ambito oggettivo di applicazione della cedolare secca sulle locazioni abitative effettuate da persone fisiche)

1. L'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 si interpreta nel senso che il regime opzionale ivi previsto si applica a tutti i redditi fondiari derivanti da contratti di locazione aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze locate congiuntamente all'abitazione, indipendentemente dalla qualifica soggettiva della parte conduttrice e quindi anche se quest'ultima agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni.

Relazione illustrativa

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

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

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

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

È pertanto opportuno rimuovere definitivamente la sopra descritta disparità di trattamento delineata dall'Agenzia delle entrate, in quanto irragionevole anche alla luce dell'impianto della disciplina della cedolare secca.

La norma di interpretazione autentica chiarisce dunque che il regime opzionale della c.d. cedolare secca previsto dall'articolo 3 del D.Lgs. n. 23 del 2011 si applica a tutti i redditi fondiari derivanti da contratti di locazione aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze locate congiuntamente all'abitazione, a prescindere dalla qualifica soggettiva della parte conduttrice e quindi anche se quest'ultima agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni.

Relazione tecnica

La norma può avere effetti di gettito da quantificare.

IRPEF E SOSTITUTI DI IMPOSTA

EROGAZIONI AL DIPENDENTE IN SITUAZIONI DI NECESSITÀ

Articolo XX

(Modifiche all'articolo 51 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917)

1. All'articolo 51, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, al comma 2 inserire la seguente lettera:

“b) i sussidi occasionali, le erogazioni liberali o i benefici di qualsiasi genere, concessi da parte del datore di lavoro in occasione di rilevanti esigenze personali o familiari del dipendente, ovvero a favore di dipendenti residenti nei Comuni interessati da un evento eccezionale come stabiliti da specifici provvedimenti emergenziali.”.

Relazione illustrativa

La proposta è volta a escludere dalla determinazione del reddito imponibile le erogazioni liberali effettuate dal datore di lavoro in occasione di rilevanti esigenze personali o familiari del dipendente.

Una disposizione in tale senso era contenuta nella lettera b) dell'articolo 51, comma 2, del TUIR ed escludeva da imposizione anche le erogazioni liberali concesse in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti erano escluse dalla formazione del reddito di lavoro dipendente, fino a 258,23 euro nel periodo d'imposta.

Purtroppo tale norma è stata soppressa a regime, per effetto dell'articolo 2, comma 6, D.L. 27 maggio 2008, n. 93, per finanziare le misure fiscali, a carattere sperimentale, di tassazione agevolata delle somme erogate per prestazioni di lavoro straordinario e per i premi di produttività, introdotte esclusivamente per il secondo semestre del periodo di imposta 2018.

Peraltro, mentre la non imponibilità delle erogazioni liberali in natura concesse ai dipendenti è stata confermata dall'Agenzia delle entrate, in via interpretativa, con la circolare n. 59/E del 2008, riconducendoli alle misure di favore di cui all'articolo 51, comma 3, del TUIR, i sussidi occasionali erogati in favore dei dipendenti per gravi esigenze personali o familiari rimangono attualmente soggetti a tassazione ordinaria.

Ciò ha comportato la necessità, ad esempio, di introdurre delle misure speciali per derogare ai principi di onnicomprensività della tassazione di tutte le somme e i valori erogati in relazione al rapporto di lavoro dipendente al fine di escludere le erogazioni in denaro in favore dei dipendenti residenti in comuni colpiti da calamità naturali (articolo 8, comma 3-*bis* D.L. n. 74/2012), come contributo alle spese di gestione della fase emergenziale.

L'emendamento in commento è volto a colmare tale lacuna presente nella disciplina del reddito di lavoro dipendente riconoscendo l'esclusione da imposizione dei sussidi occasionali e benefici in natura erogati in favore dei dipendenti solo in presenza di presupposti oggettivi facilmente accertabili da parte dell'Amministrazione finanziaria (es. esistenza di una situazione di una grave malattia che comporta rilevanti costi sanitari per la diagnosi).

Relazione tecnica

La norma può comportare effetti di gettito.

*Articolo XX**(Tassazione indennità di fine rapporto)*

1. Nell'articolo 19, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, l'ultimo periodo è soppresso.

Relazione illustrativa

La norma di cui si propone la soppressione prevede la riliquidazione dell'imposta sul TFR da parte degli uffici finanziari in base all'aliquota media dei cinque anni precedenti a quello in cui è maturato il diritto alla percezione del TFR, iscrivendo a ruolo le maggiori imposte dovute ovvero rimborsando quelle spettanti.

Poiché la riliquidazione opera fisiologicamente a distanza di anni, nel caso in cui determina l'iscrizione a ruolo di maggiori imposte, la richiesta del relativo importo causa generalmente forte disagio per il contribuente che nella maggior parte dei casi è in quiescenza.

Si ricorda che detta norma fu introdotta nell'ambito della riforma del regime fiscale della previdenza complementare disposta dal D.Lgs. n. 47 del 2000, in modo analogo a quanto si prevedeva per le prestazioni in capitale derivanti dalla partecipazione a forme (collettive o individuali) di previdenza complementare.

In quest'ultimo caso il fine era quello di evitare ingiustificati risparmi di imposta che si potevano realizzare attraverso la partecipazione a più forme di previdenza complementare, fermo il limite di contribuzione di 5.164,57, risparmi di imposta che peraltro non sono perseguibili nella liquidazione del TFR.

Tenuto conto che il D.Lgs. n. 252 del 2005 ha eliminato la disposizione che disponeva la riliquidazione della tassazione delle prestazioni pensionistiche in capitale in quanto divenuta inutile per effetto della prevista tassazione con aliquota del 15 per cento (ridotta fino al 9 per cento in funzione della durata della partecipazione alle forme di previdenza complementare), non si giustifica la permanenza della norma che prevede la riliquidazione della tassazione del TFR.

Relazione tecnica

La norma non comporta effetti di gettito.

TRIBUTI LOCALI E DISCIPLINA CATASTALE

MODALITÀ DI LIQUIDAZIONE DEI TRIBUTI LOCALI

Articolo XX (Tributi locali)

1. All'articolo 1, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, dopo il comma 688, aggiungere il seguente:

“688-bis. A decorrere dall'anno 2019 i comuni sono tenuti a rendere disponibili i modelli di pagamento preventivamente compilati e a procedere autonomamente all'invio degli stessi ai contribuenti. A tal fine, ai sensi del successivo comma 689, il direttore generale del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze provvede all'aggiornamento del decreto direttoriale 23 maggio 2014, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 28 maggio 2014, n. 122.”.

Relazione illustrativa

L'attuale disciplina della IUC (Imposta Unica Comunale) prevede che i Comuni abbiano la mera facoltà di inviare ai contribuenti i bollettini precompilati con l'indicazione delle imposte dovute, ai sensi dell'articolo 1, comma 689, L. 27 dicembre 2013, n. 147 (Legge di Stabilità 2014), come attuato dal Decreto del Ministero dell'economia e finanze del 23 maggio 2014.

In coerenza con il disposto normativo, volto ad *“assicurare la massima semplificazione degli adempimenti dei contribuenti”* nella liquidazione delle imposte locali, la modifica normativa proposta sancisce l'obbligo in capo ai Comuni di procedere alla liquidazione degli importi dovuti dai singoli contribuenti inviando loro i relativi modelli di pagamento IMU e TASI precompilati.

Merita sottolineare che la liquidazione automatica da parte dei Comuni dei tributi locali e la loro comunicazione ai debitori di imposta comporterebbe un significativo alleggerimento degli oneri gravanti sui contribuenti.

Relazione tecnica

La norma non comporta effetti di gettito.

IMPOSTA PUBBLICITÀ VEICOLI

Articolo XX

(Imposta comunale sulla pubblicità effettuata con veicoli)

1. Ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'articolo 13, comma 4-*bis* si interpreta nel senso che l'imposta non è dovuta altresì per l'indicazione sui veicoli utilizzati per il trasporto, della ditta, e dell'indirizzo dell'impresa che effettua l'attività di trasporto, in conto proprio o per conto terzi, limitatamente alla sola superficie utile occupata da tali indicazioni.

Relazione illustrativa

L'articolo 13, comma 4 *bis*, del D.Lgs. n. 507/93, dispone, a decorrere dall'anno 2002, l'esonero dall'imposta sulla pubblicità per "l'indicazione sui veicoli utilizzati per il trasporto, della ditta, e dell'indirizzo dell'impresa che effettua l'attività di trasporto, anche per conto terzi, limitatamente alla sola superficie utile occupata da tali indicazioni".

Alcuni concessionari privati della riscossione dei tributi locali hanno ristretto l'applicazione dell'esenzione solamente alle imprese che esercitano attività di trasporto per conto terzi, escludendo dall'agevolazione le imprese che effettuano trasporti in conto proprio.

Tale interpretazione contrasta con i chiarimenti forniti dal Ministero dell'economia e delle finanze, nei suoi interventi di prassi (circolare n. 2/DPF del 18 aprile 2002, risoluzione n. 2/DPF del 25/5/2004).

L'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che l'esclusione dal predetto tributo, limitatamente all'indicazione della ditta e dell'indirizzo dell'impresa, sia applicabile sui veicoli utilizzati:

- dalle imprese di autotrasporto che effettuano tale attività per conto terzi,
- dalle imprese di produzione di beni e servizi, relativamente al trasporto per conto proprio della merce prodotta.

Tale esenzione si sovrappone, ampliandola, all'esenzione prevista dall'articolo 14, comma 4 del D.Lgs. n. 507/1993 per i veicoli che rechino l'indicazione del marchio, della ragione sociale e dell'indirizzo dell'impresa, purché sia apposta non più di due volte e ciascuna iscrizione non sia di superficie superiore a mezzo metro quadrato.

Il coordinamento delle due esenzioni comporta che qualora l'impresa trasporti la propria merce prodotta con mezzi propri (o a noleggio) beneficerebbe dell'esenzione di cui al comma 4-*bis*, mentre qualora il trasporto sia affidato a terzi per le indicazioni pubblicitarie dell'impresa produttrice poste sui veicoli dell'impresa di autotrasporto l'esenzione spetterebbe solo nei limiti dimensionali previsti dal comma 4.

Al fine di porre termine al contenzioso sorto tra i concessionari privati della riscossione dei tributi locali e le imprese che effettuano il trasporto per conto proprio della merce prodotta, si propone una norma di interpretazione autentica volta a confermare che l'esenzione dall'imposta di pubblicità deve intendersi applicabile anche per gli autoveicoli adibiti dall'impresa al trasporto in conto proprio.

Relazione tecnica

La disposizione in oggetto può comportare effetti di gettito a carico dell'Erario.

ACCERTAMENTO, CONTENZIOSO, RISCOSSIONE E VARIE

OMESSO VERSAMENTO DELL'IVA E DELLE RITENUTE - IRRILEVANZA PENALE

Articolo XX

(Omesso versamento dell'IVA e delle ritenute)

1. Al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, sono apportate le seguenti modificazioni:

- a) l'articolo 10-*bis* è abrogato;
- b) l'articolo 10-*ter* è abrogato.

Relazione illustrativa

La norma dispone l'eliminazione della rilevanza penale delle fattispecie di omesso versamento dell'IVA e delle ritenute. Entrambi gli istituti sono stati oggetto di modifiche ad opera del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, attuativo della Legge delega fiscale, che ne ha mantenuto ferma la rilevanza penale, intervenendo:

- nel caso dell'articolo 10-*ter* (omesso versamento IVA) solo sulla soglia di punibilità, elevata da 50.000 a 250.000 euro per periodo di imposta;
- nel caso dell'articolo 10-*bis* (omesso versamento di ritenute), sia sulla soglia di punibilità, elevata da 50.000 a 150.000 euro per periodo di imposta, sia sulla fattispecie punibile che, prima delle modifiche includeva solo il mancato versamento delle ritenute risultanti da certificazioni rilasciate ai sostituti (mentre, per effetto delle modifiche del 2015, la rilevanza penale è stata estesa anche all'omesso versamento di ritenute dovute risultanti dalla dichiarazione, ancorché non certificate).

I citati interventi non appaiono, tuttavia, del tutto coerente con lo spirito della legge delega che era orientata a sanzionare penalmente i soli comportamenti caratterizzati da frode e elevato disvalore sociale.

Tali intenti fraudolenti non sono generalmente riscontrabili nella mancata corresponsione di imposte regolarmente dichiarate, che è invece, spesso conseguenza, di cause non imputabili al contribuente (es. crisi di liquidità). Le più recenti elaborazioni (si veda Cass. N. 20725/2018) della giurisprudenza in tema di responsabilità penale dell'imprenditore hanno ben valorizzato talune situazioni di crisi economica che impediscono al contribuente di assolvere correttamente all'obbligo di versamento dell'IVA o delle ritenute, escludendone la sanzionabilità in ambito penale.

La modifica normativa non incide sulla sanzionabilità delle condotte in oggetto in via amministrativa, ai sensi dell'articolo 13, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Relazione tecnica

La proposta non comporta maggiori oneri a carico dell'Erario.

AVVISI BONARI – OBBLIGO DI NOTIFICA ANCHE IN CASO DI OMESSO PAGAMENTO DELLE IMPOSTE DICHIARATE

Articolo XX

(Obbligo di notifica avvisi bonari)

1. Al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462 sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nell'articolo 2, al comma 2 è aggiunto infine il seguente periodo: «Le comunicazioni di cui al presente comma devono essere notificate al contribuente con le modalità di cui all'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, a pena di nullità della iscrizione a ruolo di cui al comma 1.»;

b) nell'articolo 3, al comma 1 è aggiunto infine il seguente periodo: «Le comunicazioni di cui al presente comma devono essere notificate al contribuente con le modalità di cui all'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, a pena di nullità dell'iscrizione a ruolo delle somme che risultano dovute a seguito dei predetti controlli formali.»

2. Nell'articolo 36-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, al comma 3 la parola: «comunicato» è sostituita dalla seguente: «notificato» e la parola: «comunicazione», ovunque presente, è sostituita dalle seguenti: «notificazione degli esiti della liquidazione»

3. Nell'articolo 36-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, al comma 4 la parola: «comunicato» è sostituita dalla seguente: «notificato».

Relazione illustrativa

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

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

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

La Corte di Cassazione, con orientamento ormai consolidato, traendo spunto da quanto stabilito nel sopra citato articolo 6, ha tuttavia affermato che nei casi in cui si pretenda il pagamento delle imposte dichiarate dal contribuente e non pagate, poiché non sussiste alcun dubbio sul contenuto della

dichiarazione, non vi è obbligo di inviare alcuna comunicazione preventiva o avviso bonario (si veda, tra le molte, Cass., sent. n. 27326/2016, n. 2104/2017 e n. 8318/2018).

Alla luce dell'esigenza di consentire in ogni caso al contribuente il pagamento delle sanzioni in misura ridotta, ancor prima di essere raggiunto da un atto della riscossione, immediatamente esecutivo, quale la cartella di pagamento, e il pagamento degli importi complessivamente dovuti per la regolarizzazione in forma rateale, l'emendamento introduce l'obbligo di notificazione degli esiti della liquidazione della dichiarazione (avviso bonario), a pena di nullità della successiva iscrizione a ruolo.

Relazione tecnica

Alla norma non si ascrivono effetti finanziari rilevanti.

AVVISI BONARI – SOSPENSIONE TERMINE DI PAGAMENTO DI 30 GIORNI IN PENDENZA DI PRESENTAZIONE DI DOCUMENTI

Articolo XX

(Sospensione termini di pagamento)

1. Al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462 sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nell'articolo 2, al comma 2 è aggiunto infine il seguente periodo: «Il termine di trenta giorni di cui al primo periodo del presente comma è sospeso per il periodo intercorrente tra la data di presentazione all'ufficio di istanza di autotutela e la data di ricevimento da parte del contribuente della risposta alla predetta istanza.»;

b) nell'articolo 3, al comma 1 è aggiunto infine il seguente periodo: «Il termine di trenta giorni di cui al primo periodo del presente comma è sospeso per il periodo intercorrente tra la data di presentazione all'ufficio di istanza di autotutela e la data di ricevimento da parte del contribuente della risposta alla predetta istanza.».

Relazione illustrativa

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

L'adesione all'avviso bonario e quindi l'accesso alla possibilità di fruire della sanzione ridotta si perfeziona con il versamento dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata entro il termine perentorio di 30 giorni dal ricevimento dell'avviso stesso. Può accadere che il contribuente, avuta notizia della contestazione dell'Ufficio con la ricezione dell'avviso bonario, intenda presentare all'Ufficio istanza di autotutela. Tanto, al fine evidente di esplicitare le proprie ragioni e rilevare eventuali incongruenze nell'operato dell'Ufficio. Allo stato della legislazione vigente, la presentazione di istanza di autotutela non costituisce evento che determina la sospensione del suddetto termine di trenta giorni. Ne consegue che se l'Ufficio non accoglie la richiesta del contribuente, quest'ultimo, qualora non intenda coltivare un contenzioso con la proposizione del ricorso, potrebbe avere poco tempo a disposizione per aderire all'avviso o addirittura, nell'ipotesi di rigetto conosciuto tardivamente, potrebbe essere decaduto da tale facoltà.

Con il presente emendamento, si prevede pertanto la sospensione del termine di trenta giorni per l'adesione all'avviso bonario in pendenza dell'esame da parte dell'Ufficio dell'istanza di autotutela eventualmente prodotta dal contribuente.

Relazione tecnica

Alla norma non si ascrivono effetti finanziari rilevanti.

AVVISI BONARI – REGOLARIZZAZIONE ENTRO UN ANNO DALLA VIOLAZIONE

Articolo XX

(Sospensione termine di pagamento)

1. All'articolo 2 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462 sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 2, nel secondo periodo dopo le parole: «In tal caso,» sono inserite le seguenti: «fatto salvo quanto previsto dal periodo successivo,»;

b) al comma 2, dopo il secondo periodo, è aggiunto il seguente: «Nel caso in cui la comunicazione di cui al primo periodo è ricevuta dal contribuente entro un anno dal momento in cui la violazione è stata commessa e il contribuente o il sostituto d'imposta provvede al pagamento ai sensi e nei termini ivi indicati, l'ammontare delle sanzioni amministrative dovute è ridotto ad un settimo e gli interessi sono dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione.».

Relazione illustrativa

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Relazione tecnica

Alla norma non si ascrivono effetti finanziari rilevanti.

Articolo XX
(Stabile organizzazione)

1. All'articolo 5 del decreto legislativo n. 74 del 10 marzo 2000, dopo il comma 1-*bis*, inserire il seguente:

“1-ter. Salvo quanto previsto dall'articolo 4 in relazione alla dichiarazione presentata dall'ente soggetto ad imposizione in Italia, non dà luogo a fatti punibili ai sensi del presente articolo la omessa presentazione di una delle dichiarazioni di cui ai commi precedenti da parte di un ente non residente in relazione ad una stabile organizzazione nel territorio dello Stato operante all'interno di un ente residente soggetto ad imposizione ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto ed alle norme sul sostituto di imposta.”

Relazione illustrativa

Allo stato attuale, le notizie di reato inoltrate da Guardia di Finanza o Agenzia delle entrate in materia di presunte stabili organizzazioni occulte portano all'iscrizione di procedimenti penali per l'ipotesi di reato di omessa dichiarazione *ex ai sensi dell'articolo 5 D.Lgs. n. 74/2000*. Tale norma prevede che *“è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, ad euro cinquantamila”*. Analoga sanzione è prevista al comma 1-*bis* per il reato di omessa dichiarazione di sostituto d'imposta.

Invero, tali contestazioni vengono, molto frequentemente, rivalutate dall'Agenzia delle entrate in sede di accertamento con adesione come violazioni della disciplina in materia di *transfer pricing, facendo così venir meno la rilevanza penale della fattispecie (in presenza di adeguata documentazione TP); nel frattempo, però, si è indebitamente avviato un procedimento penale.*

Sul piano delle responsabilità personali, il reato si considera commesso dal soggetto che, in seno alla persona giuridica non residente, aveva il dovere di presentare la dichiarazione fiscale e non lo ha fatto (ossia, il legale rappresentante o il tax manager eventualmente munito di relative deleghe). Ciò fa sì che l'indagato-tipo del delitto di omessa dichiarazione sia un soggetto straniero.

Inoltre, la natura istantanea della consumazione del reato di omessa dichiarazione (che avviene il 29 dicembre dell'anno successivo al periodo d'imposta cui la dichiarazione si sarebbe dovuta riferire) ed il fisiologico effetto di *“trascinamento”* che contraddistingue questo tipo di violazione (se un ente non residente non ritiene di avere una stabile organizzazione in Italia, non presenta *nessuna* dichiarazione) determina il configurarsi di un procedimento penale per omessa dichiarazione che, tipicamente:

- a. copre molti periodi fiscali e riguarda la commissione di altrettanti reati (essenzialmente, tutti quelli non prescritti, entro l'ampio spettro determinato dalla disciplina speciale sulla prescrizione sopra illustrata);
- b. coinvolge potenzialmente più indagati, ossia tutti i vari legali rappresentanti succedutisi *pro tempore*, ciascuno responsabile per l'omessa dichiarazione consumatasi durante il suo incarico;

- c. pone il problema della responsabilità “da subentro” nella posizione, nel senso che il legale rappresentante risponde dell’omessa dichiarazione consumatasi durante il suo incarico (29 dicembre) indipendentemente dal fatto di essere stato appena nominato e di non avere avuto alcun ruolo in società durante il periodo fiscale al quale la dichiarazione si sarebbe dovuta riferire (rigidissima sul punto la giurisprudenza di legittimità: si veda ad esempio, da ultimo, Cass. Pen., Sez. III, n. 39230/2018).

Peraltro, il coordinamento tra sede tributaria e sede penale è insufficiente o assente; dopo l’inoltro della notizia di reato, è l’avvocato difensore penalista a doversi fare carico dell’aggiornamento del Pubblico Ministero su tutti gli sviluppi (spesso positivi, per le ragioni dette al punto 1) avutisi in sede di negoziazione fiscale. È peraltro noto che una transazione fiscale in tema di stabile organizzazione, ove raggiunta sulla base di tale contestazione tributaria, non ha l’effetto di escludere la rilevanza penale della fattispecie, con il risultato di creare disorientamento nel contribuente.

Pertanto, si propone la modifica normativa in oggetto: la valorizzazione della già avvenuta tassazione del reddito in capo al soggetto fiscalmente residente in Italia comporterebbe, in caso di inesattezze, la configurabilità del reato non già di omessa ma di infedele dichiarazione ex articolo 4 D.Lgs. n. 74/2000: in tale contesto, la predisposizione di TP Documentation accurata e idonea ad illustrare i criteri valutativi applicati consentirebbe di beneficiare della causa di esclusione della tipicità prevista all’articolo 4, comma 1-bis, secondo il quale *“ai fini dell’applicazione della disposizione di cui al comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati siano stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali (...)”*.

Ne conseguirebbe la impossibilità di ravvisare una penale rilevanza ex articolo 5 D.Lgs. n. 74/2000 dei casi di stabile organizzazione “nidificata”, così limitando l’inoltro di notizie di reato foriere unicamente di un indebito sovraccarico delle Procure della Repubblica e di tutti i disagi per il contribuente sopra indicati.

Relazione tecnica

Alla norma non si ascrivono effetti finanziari.

Articolo XX

(Eliminazione modello di pagamento F23)

1. I pagamenti di tasse, imposte, sanzioni pecuniarie e somme da effettuarsi tramite modello F23 possono essere effettuati, a decorrere dal 1° gennaio 2020, tramite il modello di versamento unitario F24.
2. Le disposizioni di attuazione del comma precedente sono emanate, entro novanta giorni dall'approvazione del presente [...], con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.».

Relazione illustrativa

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

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

È noto che la compensazione è una delle modalità estintive dell'obbligazione tributaria, così come sancito anche dall'articolo 8, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212 del 2000).

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

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

Al fine di semplificare le modalità di versamento, si prevede dunque, a decorrere dal 1° gennaio 2020, la possibilità di utilizzare il modello di pagamento F24 anche per tasse, imposte, sanzioni pecuniarie e somme per le quali è ancora previsto il pagamento tramite modello F23, permettendo in tal modo anche il pagamento *on line* di questi ultimi importi.

Si prevede che entro novanta giorni dall'approvazione della norma sia emanato un decreto del ministro dell'economia e delle finanze con le relative disposizioni di attuazione.

Relazione tecnica

Alla norma non si ascrivono effetti finanziari.

RIDUZIONE DELLA MISURA DEGLI INTERESSI CORRISPETTIVI RELATIVI ALLE IMPOSTE DIRETTE

Articolo XX

(Interessi corrispettivi)

1. Al decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542 sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 7:

- 1) al comma 1, lettera b), le parole: «0,40 per cento» sono sostituite dalle seguenti: «0,20 per cento»;
- 2) al comma 3, le parole: «dell'1 per cento» sono sostituite dalle seguenti: «dello 0,30 per cento».

2. All'articolo 17, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435, le parole: «0,40 per cento» sono sostituite dalle seguenti: «0,20 per cento».

Relazione illustrativa

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

- 1%, in caso di versamenti periodici IVA con cadenza trimestrale (articolo 7, comma 3, D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542);
- 0,40%, in caso di versamento del saldo annuale IVA oltre la scadenza del 16 marzo ed entro il termine di versamento delle imposte dirette (articolo 7, comma 1, lettera b), D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542);
- 0,40%, in caso di versamento del saldo delle imposte dirette entro i 30 giorni dalla scadenza ordinaria del termine (articolo 17, comma 2, D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435).

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

Con le presenti disposizioni si riduce pertanto la misura dei predetti interessi, alla luce della drastica riduzione subita dai tassi di mercato negli ultimi anni.

In particolare, sono ridotti allo 0,20 per cento gli interessi applicati a titolo di maggiorazione dei versamenti a saldo delle imposte dirette effettuati entro i 30 giorni dalla scadenza ordinaria del termine nonché del saldo annuale IVA oltre la scadenza del 16 marzo ed entro il termine di versamento delle imposte dirette. Gli interessi dovuti in caso di versamenti periodici dell'IVA con cadenza trimestrale sono invece ridotti allo 0,40 per cento.

Relazione tecnica

La norma ha effetti di gettito da quantificare.

Articolo XX

(Imposta sostitutiva manifestazioni a premio)

1. All'articolo 19 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, dopo il comma 8, sono aggiunti i seguenti commi:

“8-bis. L'imposta di cui al comma precedente è versata entro il giorno 16 del mese successivo a quello nel quale l'acquirente del premio ha effettuato la registrazione dell'acquisto, ai sensi dell'articolo 25 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 ovvero, per le operazioni non soggette all'obbligo di emissione della fattura, ha effettuato la registrazione contabile del documento relativo all'acquisto stesso. Nel caso di premi costituiti da buoni sconto il versamento è comunque dovuto entro il giorno 16 del mese successivo alla data di chiusura della manifestazione a premi quale risulta dal regolamento dell'iniziativa.

8-ter. Qualora l'imposta versata risulti superiore a quanto dovuto in sede di chiusura della manifestazione a premi, l'eccessivo versamento potrà essere portato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, indipendentemente dall'entità dell'importo.

8-quater. Per la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso ad essa relativi si applicano le disposizioni previste per l'imposta sul valore aggiunto.”

Relazione illustrativa

I premi utilizzati in concorsi ed operazioni a premio scontano una tassazione indiretta consistente nell'indetraibilità dell'IVA sul loro acquisto. La L. n. 449 del 1997 ha, inoltre, previsto che i premi non assoggettati ad IVA (non imponibili, esenti, non soggetti, fuori campo, etc.) siano gravati da una imposta sostitutiva nella misura fissa del 20% del prezzo di acquisto del premio.

La norma non fissa un termine di scadenza, non stabilisce procedure e sanzioni, né modalità di rimborso; si tratta di una carenza che richiede una opportuna integrazione per dare chiarezza agli operatori e all'Amministrazione su uno strumento commerciale decisamente rilevante nella grande distribuzione e per i consumi.

A tal fine si propone, per le operazioni per le quali risulta applicabile l'obbligo di fatturazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, seppur escluse dal tributo, di considerare come termine di versamento il giorno 16 del mese successivo a quello in cui la fattura viene registrata. Per le operazioni per le quali non vi è obbligo di registrazione in termini IVA, di considerare come termine di versamento il giorno 16 del mese successivo nel quale avviene la registrazione contabile del documento di acquisto, ponendo un termine semplice e chiaro sia per l'operatore che per il verificatore.

Vengono anche considerati i buoni sconto costituenti premio. Data la loro natura, è opportuno che il termine di versamento prenda a riferimento la fine della manifestazione quale risulta dal regolamento della stessa, anche qui fissandolo entro il giorno 16 del mese successivo al termine; evitando così la forte differenza esistente tra i buoni emessi e la *redemption* dei buoni stessi.

Viene inoltre previsto che l'eccessivo versamento rispetto al dovuto definito in sede di chiusura della manifestazione, venga rimborsato tramite il meccanismo della compensazione tralasciando, data la semplicità dei controlli, il limite superiore richiedente il visto di conformità. Si pensi, per fare un esempio tipico di credito, alle manifestazioni con una partecipazione decisamente inferiore all'attesa. Per queste

ultime, qualora i premi siano gravati da IVA, la meccanica del rimborso è prevista nelle regole per la detrazione dell'IVA per cambio di destinazione del bene o servizio (articolo 19-*bis* 2) mentre se il premio è costituito da un bene o un servizio non gravato da IVA, l'articolo in oggetto sana una lacuna normativa.

Relazione tecnica

La proposta non comporta effetti di gettito a carico dell'Erario.

CODICE DEGLI APPALTI PUBBLICI – SOGLIA DI IRREGOLARITÀ FISCALE

Articolo XX

(Codice degli appalti pubblici - soglia di irregolarità fiscale)

1. All'articolo 80, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, al comma 4, al secondo periodo, le parole "di cui all'articolo 48-*bis*, commi 1 e 2-*bis* del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602" sono sostituite dalle seguenti: "definito nel bando di gare dalle amministrazioni aggiudicatrici in misura percentuale rispetto al valore complessivo dei lavori o delle opere pubbliche da realizzare."

Relazione illustrativa

L'articolo 80, comma 4, del D.Lgs. 18 aprile 2016, n. 50 (c.d. Codice degli appalti pubblici), prevede che un operatore economico sia escluso "dalla partecipazione a una procedura d'appalto se ha commesso violazioni gravi, definitivamente accertate, rispetto agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse o dei contributi previdenziali, secondo la legislazione italiana o quella dello Stato in cui sono stabiliti".

I requisiti previsti per rendere la violazione rilevante, ai fini dell'esclusione dalla procedura di appalto, sono: (i) la violazione deve essere "grave" e, ai sensi del predetto comma 4, la violazione è tale quando l'omesso pagamento di imposte e tasse è "superiore all'importo di cui all'articolo 48-*bis*, commi 1 e 2-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602", ossia superiore a 5.000 euro (a seguito delle modifiche operate con la Legge di Bilancio 2018), (ii) la violazione deve essere "definitivamente accertata" e, ai sensi del richiamato comma 4, sono tali "quelle contenute in sentenze o atti amministrativi non più soggetti ad impugnazione".

Poiché l'esiguità dell'importo della soglia fissata dal Codice degli appalti pubblici (5.000 euro) per qualificare come "grave" la violazione tributaria rischia di escludere dalle gare di appalto dei soggetti con inadempienze fiscali generate da errori o meri disguidi, o in procinto di sanare la posizione debitoria, l'emendamento propone di una modifica normativa volta a fissare una diversa definizione "quantitativa" di violazione tributaria grave.

A tale riguardo, si osserva che, come chiarito dalla stessa giurisprudenza amministrativa, la ratio del requisito della regolarità fiscale richiesto ai partecipanti alle gare d appalti pubblici non è tanto quella di tutelare il corretto prelievo fiscale, bensì quella di assicurare la partecipazione alle gare d'appalto di soggetti affidabili e che siano finanziariamente in grado di realizzare le opere loro affidate; tali devono considerarsi i soggetti privi di pendenze fiscali "rilevanti" con il Fisco.

La norma in oggetto è volta a superare l'attuale rinvio all'articolo 48-*bis* del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, parametrando tale soglia in rapporto ad una misura percentuale del valore complessivo dell'appalto, previamente individuato dalle amministrazioni aggiudicatrici nel bando di appalto.

Ciò consente di definire in modo più idoneo il grado di affidabilità del soggetto partecipante alla gara di appalto, commisurando la gravità della pendenza fiscale in ragione del valore dell'opera o dei lavori da realizzare, in luogo di un valore assoluto che potrebbe penalizzare le imprese in base alle loro diverse dimensioni.

Relazione tecnica

La proposta non comporta effetti di gettito a carico dell'Erario.

QUADRO VT- ELIMINAZIONE OBBLIGO DI SEPARATA INDICAZIONE DELLE OPERAZIONI EFFETTUATE NEI CONFRONTI DI CONSUMATORI FINALI E DI SOGGETTI IVA

Articolo XX

(Quadro VT)

1. L'articolo 33, comma 13, ultimo periodo, del decreto-legge del 30 settembre 2003 n. 269 è abrogato.

Relazione illustrativa

L'articolo 33, comma 13, ultimo periodo, del D.L. n. 269/2003 ha previsto, a partire dal 2004, che "Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate di approvazione del modello di dichiarazione IVA annuale, per tutti i soggetti passivi di tale imposta, sono definite le modalità di separata indicazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consumatori finali e di soggetti titolari di partita IVA".

In attuazione di ciò, nella dichiarazione annuale IVA è stato inserito il quadro VT nel quale vanno distintamente indicate le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti passivi titolari di partita IVA e di consumatori finali, con un'ulteriore suddivisione anche su base regionale.

Anche in questo caso, le informazioni richieste sono già presenti negli archivi informatici dell'Amministrazione Finanziaria, essendo ricavabili dai dati contenuti in altre comunicazioni nonché nelle fatture elettroniche trasmesse tramite il Sistema di Interscambio.

Pertanto, sempre nell'ottica di alleggerire e semplificare il carico degli adempimenti che incombono sui contribuenti, si propone di eliminare il suddetto obbligo.

Relazione tecnica

La modifica non comporta effetti di gettito a carico dell'Erario.



CONFINDUSTRIA



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

REGIME OPZIONALE DI DETERMINAZIONE SECONDO IL CRITERIO DI CASSA DEL REDDITO DELLE SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI

Relazione

Il presente emendamento introduce per le società tra professionisti di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183 un regime opzionale di determinazione del reddito di impresa da loro conseguito secondo il criterio di cassa, attualmente applicabile dalle sole imprese minori soggette al regime di contabilità semplificata.

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

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

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

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

Per quanto concerne le società in nome collettivo e in accomandita semplice, l'articolo 6, comma 3, del Testo unico delle imposte sui redditi (d'ora in avanti, "TUIR"), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, stabilisce infatti che i redditi dalle stesse prodotti, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi d'impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi.

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

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

Ed infatti, secondo quanto previsto dall'articolo 66 del TUIR, le sole società che possono determinare il proprio reddito di impresa per cassa sono le cosiddette imprese minori, ossia i soli soggetti che applicano il regime di contabilità semplificata (si tratta delle società di persone di

natura commerciale con ricavi percepiti annui non superiori a 400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi ovvero a 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività).

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

In particolare, con la lettera *a*) del comma 1 della proposta, viene integrato l'articolo 6, comma 3, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, con una disposizione che stabilisce che il reddito complessivo delle società tra professionisti di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183 costituite sotto forma di società in nome collettivo e in accomandita semplice che applicano, per obbligo o per opzione, il regime di contabilità ordinaria può essere determinato secondo le disposizioni dell'articolo 66 del medesimo TUIR, previa opzione vincolante per un triennio, rinnovabile tacitamente alla scadenza.

Viene altresì disposto che in caso di esercizio della predetta opzione, le disposizioni in materia di contabilità semplificata delle imprese minori di cui all'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 si applicano in quanto compatibili.

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

Anche per tali società è poi aggiunta infine una norma che stabilisce che in caso di esercizio della predetta opzione le disposizioni in materia di contabilità semplificata di cui all'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 si applicano in quanto compatibili.

Il comma 2 della presente proposta demanda inoltre ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della normativa in oggetto, l'adozione delle disposizioni di attuazione e di coordinamento dell'opzione per la determinazione del reddito ai sensi dell'articolo 66 del TUIR con la tenuta della contabilità ordinaria e con le disposizioni in materia di contabilità semplificata di cui all'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

I successivi commi 3 e 4 si prefiggono infine di specificare, con una norma di interpretazione autentica, il regime previdenziale delle STP, stabilendo che alle attività professionali da loro prestate si applica il contributo soggettivo e il contributo integrativo previsto dalle norme legislative che regolano la Cassa di previdenza di categoria cui ciascun socio professionista fa riferimento in forza della iscrizione obbligatoria al relativo albo professionale. Viene altresì disposto che il contributo integrativo dovrà essere versato pro quota alle rispettive Casse secondo gli ordinamenti statutarî e i regolamenti vigenti.

Emendamento

«1. Al Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive integrazioni e modificazioni, sono apportate le seguenti integrazioni:

- a) all'articolo 6, comma 3, sono aggiunti infine i seguenti periodi: *«Il reddito complessivo delle società tra professionisti di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183 costituite sotto forma di società in nome collettivo e in accomandita semplice che applicano, per obbligo o per opzione, il regime di contabilità ordinaria può essere determinato secondo le disposizioni dell'articolo 66, previa opzione vincolante per un triennio, rinnovabile tacitamente alla scadenza. In caso di esercizio dell'opzione di cui al periodo precedente le disposizioni di cui all'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive integrazioni e modificazioni, si applicano in quanto compatibili.»*;
- b) all'articolo 81, comma 1, sono aggiunti infine i seguenti periodi: *«Il reddito complessivo delle società tra professionisti di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183 costituite sotto forma di società di capitali e di società cooperative può essere determinato, in ogni caso, secondo le disposizioni dell'articolo 66, previa opzione vincolante per un triennio, rinnovabile tacitamente alla scadenza. In caso di esercizio dell'opzione di cui al periodo precedente le disposizioni di cui all'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive integrazioni e modificazioni, si applicano in quanto compatibili.»*.

2. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente, sono adottate le disposizioni di attuazione e di coordinamento dell'opzione per la determinazione del reddito ai sensi dell'articolo 66 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive integrazioni e modificazioni, con la tenuta della contabilità ordinaria e con le disposizioni in materia di contabilità semplificata di cui all'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

3. Alle attività professionali prestate dalle società tra professionisti di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183 si applica il contributo soggettivo e il contributo integrativo previsto dalle norme legislative che regolano la Cassa di previdenza di categoria cui ciascun socio professionista fa riferimento in forza della iscrizione obbligatoria al relativo albo professionale. Il contributo integrativo dovrà essere versato pro quota alle rispettive Casse secondo gli ordinamenti statuari e i regolamenti vigenti.

4. Le disposizioni di cui al comma 3 hanno natura di norma di interpretazione autentica.».

REGIME DI NEUTRALITÀ FISCALE DELLE OPERAZIONI STRAORDINARIE CHE COMPORTANO LA CONTINUAZIONE SOTTO FORMA DI SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI DELL'ATTIVITÀ DI LAVORO AUTONOMO SVOLTA IN FORMA INDIVIDUALE, ASSOCIATA O DI SOCIETÀ SEMPLICE O DELLE OPERAZIONI INVERSE

Relazione

L'emendamento intende garantire alle operazioni straordinarie relative alle attività di lavoro autonomo lo stesso principio di neutralità fiscale previsto per le attività commerciali dagli articoli da 170 a 181 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

In particolare, la norma intende evitare che operazioni di apporto o conferimento di studi individuali o associati in società tra professionisti ovvero di trasformazione, fusione o scissione eterogenea di società semplici svolgenti attività professionale in società tra professionisti generi, sotto il profilo fiscale, il realizzo o la distribuzione di plusvalenze e minusvalenze relative ai beni o comunque di altri componenti positivi e negativi di reddito, compresi quelli relativi al valore della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale.

L'applicazione degli articoli da 170 a 181 del Testo unico delle imposte sui redditi anche a tali operazioni o a quelle inverse si rende necessaria alla luce della circostanza che le stesse si risolvono, in sostanza, nella sola variazione della veste giuridica con cui viene svolta, senza soluzione di continuità, la medesima attività di lavoro autonomo già esercitata prima dell'operazione stessa.

Sotto il profilo fiscale, tali operazioni comportano, tuttavia, il passaggio da un'attività riconducibile alla categoria dei redditi di lavoro autonomo ad un'altra riconducibile alla categoria dei redditi di impresa, con conseguente necessità, in mancanza di una disposizione che garantisca la neutralità fiscale dell'operazione, di far confluire nel reddito imponibile relativo all'ultimo periodo d'imposta anteriore all'operazione tutti plusvalori e minusvalori latenti (determinati in base al valore corrente di mercato) relativi ai beni, alla clientela e agli elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale esercitata.

L'emendamento, analogamente a quanto previsto per le operazioni straordinarie relative alle aziende, evita tale ingiusta penalizzazione, favorendo lo sviluppo di una forma societaria, la società tra professionisti, attualmente ancora poco utilizzata, proprio per gli ostacoli di ordine fiscale che si frappongono alla sua costituzione.

Il comma 2 demanda ad un apposito decreto del ministro dell'economia e delle finanze, da emanarsi entro novanta giorni, l'approvazione delle disposizioni di attuazione del presente articolo.

Emendamento

«1. Gli articoli da 170 a 181 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive integrazioni e modificazioni, si applicano, in quanto compatibili, alle operazioni straordinarie che comportano la continuazione sotto forma di società tra professionisti dell'attività di lavoro autonomo svolta in forma individuale, associata o di società semplice o delle operazioni inverse.

2. Le disposizioni di attuazione del presente articolo sono emanate, entro novanta giorni dall'approvazione del presente ..., con decreto del ministro dell'economia e delle finanze.».