

# 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

CNDCEC - CNDCEC

**Prot. 11735** del 18/10/2019 - Uscita

*Impronta informatica: 9ee7e5c523a34c90192b183c56ffde40390226a323a028482e03952800fb70d1*

*Sistema Protocollo - Riproduzione cartacea di documento digitale*

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### **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

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### Sommario

#### Sezione I

<b>PROPOSTE NORMATIVE PRIORITARIE</b> .....	<b>11</b>
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
<b>Sezione II</b>	
<b>PROPOSTE NORMATIVE ULTERIORI.....</b>	<b>63</b>
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

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

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.*



## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

*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'infruttosità 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.*

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

*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.

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

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

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

(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).



## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

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.

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### ABROGAZIONE SPLIT PAYMENT

#### 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.

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### 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.

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

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.



## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### 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.

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### 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.

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### 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

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

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.



## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

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.

**COSTI BLACK-LIST***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.

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### 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 falcidia delle adesioni).

#### Relazione tecnica

La modifica non comporta effetti di gettito.

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### 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.

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### 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.



## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### 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.

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### TRATTAMENTO FISCALE DEGLI ERRORI CONTABILI

#### 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,

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

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 condivisibile<sup>1</sup>, 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.

<sup>1</sup> 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.

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### **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.



## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### 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.

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### 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.

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### **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.».

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

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.



## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### 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.

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### 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 esplicito 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.

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### **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, verificano, 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.

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### SOSPENSIONE DELEGHE DI VERSAMENTO

#### 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 aggravati 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



## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

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

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.

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### 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 civile), crea anche una netta disparità di trattamento con le operazioni effettuate dai privati,

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

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).

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### 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.



## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### 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.

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### 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.

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### 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.

**TASSAZIONE DEL TFR***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.

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### 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.



## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### 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

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

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.

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### 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.

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### STABILE ORGANIZZAZIONE

#### 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.



## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### ELIMINAZIONE MODELLO DI PAGAMENTO F23

#### 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.

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### IMPOSTA SOSTITUTIVA MANIFESTAZIONI A PREMIO

#### 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.

## Imprese e commercialisti per un Fisco più semplice

---

### 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