



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

DOCUMENTO

**LE PROPOSTE DEI COMMERCIALISTI
PER LA LEGGE SULLA STABILITA'**

**IL NUOVO FISCO:
CERTEZZA, SEMPLIFICAZIONE
E CRESCITA?¹**

Roma, 5 ottobre 2015

¹ Il presente documento è andato in stampa il 5 ottobre 2015.

Indice

Premessa	3
1. – La delega fiscale: una “manutenzione straordinaria” attuata solo parzialmente	3
2. – Luci e ombre sui decreti attuativi della delega fiscale	5
3. – Determinazione del carico tributario nella fase di autoliquidazione delle imposte	6
4. – Miglioramento degli istituti di interlocuzione preventiva con l’Amministrazione finanziaria	10
5. – Razionalizzazione degli adempimenti	12
6. – Nuove opportunità di ravvedimento operoso	14
7. – Novità in materia di accertamento	15
8. – Novità in materia di riscossione	17
9. – Modifiche in tema di sanzioni amministrative	18
10. – Modifiche alla disciplina delle sanzioni penali tributarie	20
11. – Modifiche alla disciplina del processo tributario	21
12. – Conclusioni	22
Riepilogo delle principali proposte del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili	23
Proposta di legge n. 1	24
Proroga automatica dei termini per adempimenti dichiarativi, comunicativi e di versamento	24
Proposta di legge n. 2	26
Sospensione feriale dei termini amministrativi tributari a carico dei contribuenti	26
Proposta di legge n. 3	28
Scioglimento o trasformazione agevolata delle società di comodo e ridefinizione dell’ambito di applicazione della disciplina	28
Proposta di legge n. 4	32
Revisione delle conseguenze amministrative della omessa dichiarazione per renderle coerenti alla recente riforma dei reati tributari	32
Proposta di legge n. 5	38
Abrogazione degli studi di settore per gli esercenti arti e professioni	38
Proposta di legge n. 6	41
Depenalizzazione omessi versamenti in presenza di crediti certificati	41

Premessa

1. – La delega fiscale: una “manutenzione straordinaria” attuata solo parzialmente

Lo scorso mese di settembre, con l’approvazione degli ultimi decreti legislativi da parte del Governo, si è concluso il processo di attuazione della delega fiscale “*per un sistema fiscale più equo, trasparente ed orientato alla crescita*” (legge 11 marzo 2014, n. 23).

Restano ora da definire soltanto i provvedimenti applicativi demandati all’Agenzia delle entrate e al Ministero dell’Economia e delle Finanze e, poi, occorrerà attendere l’eventuale emanazione dei decreti legislativi correttivi e integrativi che potranno essere emanati nei diciotto mesi successivi alla data di entrata in vigore di ciascuno dei decreti oggetto di correzione/integrazione.

L’impianto complessivo degli interventi attuati dal Governo, dunque, è sostanzialmente definito e può procedersi a un primo bilancio di quanto è stato fatto.

Gli obiettivi che si poneva la legge delega erano sufficientemente chiari, anche se non particolarmente ambiziosi: non era prevista una generale riorganizzazione dei tributi, ma ci si limitava a ipotizzare diversi e autonomi interventi, più che altro di tipo “manutentivo”, nei più svariati ambiti della fiscalità.

A distanza di 18 mesi dalla sua approvazione, l’attuazione della delega non è stata, purtroppo, completata: sono infatti giunti al traguardo undici decreti legislativi che rappresentano all’incirca la metà degli interventi programmati².

Restano infatti inattuate, tra le altre, le riforme del catasto, del settore dei giochi pubblici e della fiscalità energetica e ambientale, la razionalizzazione dell’IVA e delle altre imposte indirette, la revisione della disciplina delle società di comodo e del regime dei beni assegnati ai soci, la definizione del concetto di autonoma organizzazione ai fini Irap, l’introduzione di un’imposta proporzionale per i redditi di impresa dei soggetti Irap od ancora l’armonizzazione del regime di tassazione delle cessioni d’azienda a quello dei conferimenti.

Per tali materie, la delega rappresenta dunque l’ennesima occasione persa.

Oltre ai “capitoli” della delega rimasti inattuati, non vanno dimenticati altri settori completamente trascurati dalla delega, su cui sarebbe stato necessario intervenire per tentare di restituire al Paese, non un’incompleta revisione delle molteplici discipline fiscali oggi vigenti, come invece avvenuto, ma un vero e proprio “sistema tributario” che, *in primis*, tenga debito conto del mutato contesto economico e sociale e, al tempo stesso, assuma una struttura, anche formalmente, più lineare ed organica.

Per realizzare una “vera” riforma, è infatti necessario:

² Di seguito si riportano, in ordine cronologico, i decreti legislativi pubblicati alla data del 5 ottobre 2015:

- 1) D. Lgs. 21.11.2014, n. 175, “Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata”;
- 2) D. Lgs. 15.12.2014, n. 188, “Disposizioni in materia di tassazione dei tabacchi lavorati, dei loro succedanei, nonché di fiammiferi, a norma dell’articolo 13 della legge 11 marzo 2014, n. 23”;
- 3) D. Lgs. 17.12.2014, n. 198, “Composizione, attribuzioni e funzionamento delle commissioni censuarie, a norma dell’articolo 2, comma 3, lettera a), della legge 11 marzo 2014, n. 23”;
- 4) D. Lgs. 5.8.2015, n. 127, “Trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici, in attuazione dell’articolo 9, comma 1, lettere d) e g), della legge 11 marzo 2014, n. 23”;
- 5) D. Lgs. 5.8.2015, n. 128, “Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23”;
- 6) D. Lgs. 14.9.2015, n. 147, “Disposizioni recanti misure per la crescita e l’internazionalizzazione delle imprese”;

e quelli approvati definitivamente, ma non ancora pubblicati alla predetta data:

- a) misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23;
- b) misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione, in attuazione dell’articolo 3, comma 1, lettera a), della legge 11 marzo 2014, n. 23;
- c) revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell’articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23;
- d) stima e monitoraggio dell’evasione fiscale e monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale, in attuazione degli articoli 3 e 4 della legge 11 marzo 2014, n. 23;
- e) misure per la revisione della disciplina dell’organizzazione delle Agenzie fiscali, in attuazione dell’articolo 9, comma 1, lettera h), della legge 11 marzo 2014, n. 23.

-
- innanzitutto, raccogliere le disposizioni tributarie disseminate nell'ordinamento al fine poi – eliminate quelle superflue – di coordinarle per materia e pervenire a una serie di Testi Unici non solo per le norme sostanziali relative ai singoli tributi (Irpef/Ire, Ires, Irap, Iva, imposta di registro, imposte di donazione e successione, ecc.), ma anche per le norme procedurali/processuali applicabili agli stessi (accertamento, riscossione, sanzioni, contenzioso, ecc.)
 - dare, a detta legislazione, quella “sistematicità” e unitarietà che è propria di un “Codice tributario”: con una “Parte generale”, che comprenda pochi, chiari principi fondamentali (pressoché immutabili nel tempo, che possa costituire il nuovo “Statuto dei diritti e dei doveri del contribuente”) e una “Parte speciale” che riprenda – nei vari Titoli, Capi, Sezioni – le disposizioni dei predetti Testi Unici rendendole sinergiche e affinandone la terminologia.

A parte l'aspetto legato alla codificazione tributaria, nella delega recentemente attuata sono completamente assenti, come già ricordato, alcuni importanti settori impositivi, tra cui si segnalano, per l'importanza che li contraddistingue, quello dei redditi di impresa e di lavoro autonomo.

Per quanto concerne la tassazione del reddito di impresa, essa dovrebbe essere strettamente correlata con il risultato economico d'esercizio, evitando di continuare ad applicare le aliquote su un “imponibile” che ha (spesso) ben poco a che vedere con l'utile conseguito nell'esercizio dell'impresa.

Resta, s'intende, l'esigenza di apportare, nella dichiarazione (dei redditi), le “*variazioni in aumento o in diminuzione*” richieste dalla normativa tributaria, ma con un maggiore rispetto della capacità contributiva e con una utile semplificazione delle regole: di qui la limitazione del numero e della portata delle variazioni, mantenendo solo quelle indispensabili (pur riconoscendo le diverse finalità del bilancio d'esercizio e della dichiarazione fiscale).

Si tratta, in sostanza, di rendere cogenti i principi enunciati, già trent'anni orsono, nella Relazione ministeriale di accompagnamento al Testo Unico delle Imposte sui Redditi del 1986. Pur in assenza di una legislazione civilistica analitica, ispirata ai principi contabili, già allora, era stato rilevato che “(...) *le norme sulla determinazione del reddito imponibile d'impresa (...) sono intese a disciplinare la “lettura” del Conto economico, cioè a stabilire se, a quali condizioni e in quali limiti (minimi e massimi) i componenti negativi e positivi di reddito*” (civilistici) siano tali anche nella determinazione del *reddito imponibile d'impresa*; precisando che “*quelli non considerati non danno luogo a variazioni*”.

Obiettivo prioritario dell'intervento riformatore dovrebbe essere dunque quello di realizzare un principio di derivazione “rafforzata” dell'imponibile fiscale dal risultato economico dell'esercizio che possa valere non solo, come è ora, per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali, ma anche per coloro che continuano a redigere il bilancio secondo i principi contabili nazionali.

Nell'ambito degli interventi diretti alla razionalizzazione della determinazione del reddito di impresa, la legge delega prevedeva anche, come già detto, l'armonizzazione del regime di tassazione degli incrementi di valore emergenti in sede di trasferimento d'azienda a titolo oneroso, allineandolo, ove possibile, a quello previsto per i conferimenti.

Come è noto, con riguardo ai conferimenti d'azienda, l'art. 176 del TUIR prevede un regime di neutralità fiscale che si estende anche al conferimento dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale.

In tale caso, la successiva cessione delle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento dà luogo a reddito “diverso”, assoggettato a tassazione ai sensi degli articoli 67, comma 1, lettera c) e 68 del TUIR assumendo come costo delle partecipazioni l'ultimo valore fiscale dell'azienda conferita.

Con riferimento invece alla cessione d'azienda, il nostro ordinamento ha mantenuto negli anni la tassazione ordinaria dell'eventuale plusvalenza.

Tale soluzione è stata giustificata sul piano sistematico dalla possibilità, in capo al soggetto acquirente, di dedurre i valori fiscalmente riconosciuti dell'azienda, fermo restando che per le società di capitali, conferendo l'azienda in neutralità e successivamente cedendo la partecipazione è possibile usufruire della c.d. *participation exemption*.

Per i soggetti di piccole dimensioni il quadro che si è delineato negli anni non risulta però più adeguato alle esigenze di concentrazione e razionalizzazione del mercato.

Premesso che la cessione d'azienda è operativamente più semplice rispetto al conferimento della medesima e alla successiva cessione delle partecipazioni, il maggior carico fiscale in capo al cedente per via della

tassazione ordinaria non sempre è compensato dal beneficio ritratto dal cessionario per effetto del riconoscimento fiscale dei costi dell'azienda, posto che l'avviamento è deducibile attualmente in 18 anni.

Ne deriva che l'interesse per il cessionario ad acquisire il bene di primo grado si riduce, con la conseguenza che il prezzo di cessione non consente di riequilibrare il carico fiscale derivante dalla tassazione ordinaria. L'effetto può essere quello di ingessare il mercato, ostacolando l'aggregazione delle micro imprese. Per questo sarebbe opportuno, già a partire della prossima legge di stabilità, dare attuazione al principio contenuto nella legge delega.

Con riferimento ai soggetti di minori dimensioni, si è già ricordata la mancata attuazione della delega nella parte in cui prevedeva l'introduzione di un'imposta proporzionale sui redditi di impresa realizzati da imprenditori individuali e società di persone, a cui deve aggiungersi, per i cosiddetti contribuenti "minimi", la necessità di rendere permanente l'attuale regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27 del D.L. n. 98/2011, di cui è invece prevista l'abrogazione a partire dal 2016.

Si tratta infatti di un regime che, a parte il notevole successo riscosso sino ad oggi, ha caratteristiche tali (regime speciale agevolato, riservato alle nuove iniziative produttive e temporalmente limitato) da renderlo compatibile con il nuovo regime forfettario introdotto dalla legge di stabilità 2015 (art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014), che invece può applicarsi senza limiti temporali, fintantoché si possiedano i relativi requisiti, indipendentemente dall'avvio di una nuova attività.

Anche la disciplina del reddito di lavoro autonomo richiede, come da noi Commercialisti da tempo sostenuto, un intervento di riforma completo ed approfondito, al fine di pervenire ad una regolamentazione semplice, stabile e coerente dal punto di vista sistematico.

Il nodo fondamentale da sciogliere in modo chiaro è quello dei rapporti tra tale disciplina e quella del reddito d'impresa, essendo state inserite nell'art. 54 del TUIR soltanto alcune norme mutate da quest'ultima. Si dovrebbero, inoltre, affrontare alcune rilevanti problematiche, quale quella riguardante la nozione di compensi, dalla quale dovrebbero essere esclusi i rimborsi spese (cui dovrebbe essere applicata la disciplina prevista per le spese anticipate dal committente, che non concorrono a formare il reddito quali componenti positivi e non sono deducibili).

Altre questioni da chiarire riguardano le spese di viaggio anticipate dal committente (che devono ritenersi irrilevanti in conformità a quanto espressamente previsto per le analoghe spese di vitto e alloggio), quelle di aggiornamento professionale (di cui si dovrebbe prevedere la deducibilità integrale, considerati gli obblighi di legge all'uopo previsti dai singoli ordinamenti professionali), nonché le spese di ammodernamento e di ristrutturazione degli immobili (in particolare, per quelle di natura incrementativa l'attuale criterio, che prevede la loro deducibilità unitamente al costo di acquisto, sotto forma di maggiori quote di ammortamento, non risulta applicabile agli immobili strumentali non ammortizzabili, come quelli – ad esempio – acquistati dal giugno 1990 a tutto il 2006, o a quelli detenuti in locazione o acquisiti a titolo gratuito, mancando in questi ultimi casi un costo di acquisto da ammortizzare), per le quali si propone di reintrodurre la previgente disciplina in materia di spese di manutenzione straordinaria, che aveva l'indubbio pregio di essere di più semplice e generale applicazione.

Senza contare, poi, della necessità di prevedere un regime dei beni relativi all'attività di lavoratore autonomo, in analogia a quanto oggi stabilito per l'imprenditore individuale (con possibilità di ammortizzare anche i beni immobili strumentali, nonché di escluderli volontariamente da quelli relativi all'attività).

Riforma che infine dovrebbe essere estesa alla disciplina dell'Irap, al fine di chiarire l'irrilevanza di alcuni componenti positivi (quali, ad esempio, i corrispettivi percepiti per la c.d. "cessione della clientela", così come attualmente previsto, per i soggetti imprenditori, per le plusvalenze derivanti dalla cessione di azienda).

2. – Luci e ombre sui decreti attuativi della delega fiscale

Si è già ricordato che, rispetto agli obiettivi prefissati, soltanto alcuni degli ambiti previsti nella legge delega sono stati effettivamente oggetto di revisione da parte del Governo.

Tra i motivi che hanno ostacolato una più radicale trasformazione del sistema, non va tuttavia dimenticato che gli interventi normativi approvati soffrono di un evidente ed invalicabile limite costituito dal vincolo, previsto anche nella stessa legge delega, del pareggio di bilancio (nessun decreto legislativo avrebbe potuto

comportare oneri a carico dell'Erario, salvo che tali oneri non fossero già coperti da altri provvedimenti attuativi della medesima riforma).

Ciò posto, è tuttavia innegabile che molte delle novità introdotte vanno, nel merito, salutate con favore.

Il tentativo di ridurre i margini di incertezza in merito all'abuso del diritto, la migliore specificazione dei comportamenti che danno luogo a sanzioni penali – escludendo queste, oltre che per l'abuso, anche per i rilievi relativi alla competenza fiscale e all'inerenza dei costi – sono alcuni esempi dei tangibili passi in avanti verso una maggiore certezza del diritto. La riforma, in definitiva, deve essere interpretata come un'occasione da non sprecare perché potrebbe effettivamente costituire la chiave di volta per instaurare finalmente un differente e migliore dialogo tra Fisco e contribuenti anche grazie alle nuove forme di ravvedimento, all'ammodernamento – e all'estensione – dell'istituto dell'interpello e, per i grandi contribuenti, all'attuazione della nuova forma di *cooperative compliance*.

In estrema sintesi, dunque, non è stata attuata alcuna riforma generale in senso proprio, ma sono stati effettuati molti piccoli interventi di manutenzione che tuttavia sembrano tutti ruotare intorno al fulcro centrale della riforma che – anche per una certa evanescenza degli altri principi enunciati nella legge delega – era proprio quello del coordinamento e della semplificazione degli adempimenti contabili e dichiarativi dei contribuenti al fine di agevolare, molto opportunamente, la comunicazione con l'Amministrazione finanziaria in un quadro di reciproca e leale collaborazione. Resta da comprendere come queste novità normative troveranno poi concreta applicazione presso gli operatori e l'Amministrazione finanziaria.

È infatti necessario che il nuovo patto di fiducia tra imprese, professionisti e Amministrazione finanziaria non resti declinato soltanto a livello normativo o nei documenti di prassi emanati dagli uffici centrali dell'Agenzia delle entrate, ma si traduca in azioni concrete messe in atto anche a livello periferico.

Troppo spesso, quando si entra in contatto con gli uffici periferici dell'Agenzia delle entrate e di Equitalia, assistiamo a comportamenti da parte degli Uffici di totale chiusura e di indisponibilità a qualsiasi forma di dialogo o di contraddittorio che mortificano non solo le ragioni dei contribuenti, ma lo stesso nostro ruolo di Professionisti incaricati di rappresentarli e difenderli.

Occorre quindi moltiplicare gli sforzi per far funzionare sempre meglio la cinghia di trasmissione delle *best practices* dal centro alla periferia, per dare concreta attuazione all'innegabile passo in avanti realizzato dalla normativa verso la costruzione di un migliore rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Soltanto così potremo effettivamente realizzare un Fisco migliore per il nostro Paese.

* * *

Passando ad un esame critico dei principali interventi realizzati in sede di attuazione della delega, gli stessi possono essere sistematizzati, inquadrandoli nelle diverse fasi in cui potrebbe idealmente articolarsi il rapporto Fisco/contribuente.

3. – Determinazione del carico tributario nella fase di autoliquidazione delle imposte

Importanti modifiche sono state opportunamente introdotte nella fase iniziale del rapporto tributario, quello cioè attinente alla determinazione del carico tributario da parte del contribuente, in sede di autoliquidazione delle imposte.

3.1. – Molteplici e opportune sono le modifiche normative – contenute soprattutto nel decreto internazionalizzazione – che hanno **eliminato o ridotto storture del sistema o comunque razionalizzato il prelievo** nell'ambito dell'imposizione diretta.

Sul fronte della fiscalità internazionale, è stata finalmente eliminata la **tassazione integrale dei dividendi in caso di partecipazioni indirette di *black-list* non di maggioranza**, previsione che aveva procurato molteplici incertezze.

È stata finalmente eliminata l'evidente distorsione che si determinava attraverso la **tassazione integrale dei dividendi provenienti da CFC per le quali era stata ottenuta risposta favorevole all'interpello dimostrando lo svolgimento da parte di quest'ultima di un'effettiva attività industriale o commerciale**, come sua principale attività, nel mercato dello Stato o territorio di insediamento: in tali casi, infatti, a differenza delle ipotesi in cui non veniva disapplicata la disciplina di CFC, non era riconosciuto il credito di imposta per le imposte pagate all'estero dalla CFC (credito che ora viene riconosciuto al momento di incasso del dividendo).

Sotto questo profilo, si potrebbe forse osare di più e riconoscere la *pex* agli investimenti genuini, a prescindere dal livello di tassazione cui questi sono sottoposti nello stato di localizzazione.

In senso più ampio, è stata anche riformata opportunamente la disciplina delle controllate e delle collegate estere, eliminando la **contestatissima disciplina delle “CFC collegate”** (del tutto irragionevole, mancando il controllo della partecipata estera) e introducendo **rilevanti semplificazioni per le CFC di *white-list*** (tra cui la semplificazione del calcolo del *tax rate*, con la previsione dell'irrelevanza delle variazioni di reddito temporanee). Altra importante previsione in tale ambito riguarda la **possibilità di esperire l'interpello per escludere l'applicazione della disciplina CFC di *white-list* senza la necessità di effettuare i complessi test** all'uopo previsti: al riguardo, però, si poteva fare senz'altro di più, poiché si è scelto di concedere questa possibilità soltanto alle (poche) imprese che accederanno alla *cooperative compliance*.

È stato migliorato anche il regime del riconoscimento del **credito d'imposta per le imposte pagate all'estero**: al fine di eliminare le disparità di trattamento presenti nel sistema sono stati estesi a tutti i contribuenti: i) il regime di detraibilità per “competenza” di cui all'art. 165, comma 5, del TUIR e ii) quello del riporto delle eccedenze. È stato inoltre chiarito che il disposto dell'art. 165 trova applicazione tanto per le imposte coperte da convenzione quanto per ogni altra imposta o tributo estero sul reddito, precisando anche che, in caso di incertezza in merito alla natura del tributo non coperto da una convenzione di cui si intende chiedere la detrazione, il contribuente può presentare apposita istanza di interpello.

Un altro intervento molto apprezzabile è rappresentato dalla revisione del **regime di tassazione delle stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti** col quale è stata opportunamente eliminata la c.d. “forza di attrazione della stabile” (incompatibile con i trattati contro le doppie imposizioni) e sono state introdotte delle norme che conferiscono maggiore certezza nella determinazione del reddito delle stabili medesime.

Il decreto internazionalizzazione interviene anche sulla **disciplina della sospensione della tassazione in caso di trasferimento all'estero (c.d. “*exit tax*”)**, razionalizzandone il contenuto ed estendendone, molto opportunamente, l'ambito di applicazione oggettivo anche alle “uscite” realizzate mediante operazioni straordinarie.

Da salutare con estremo favore è anche lo stravolgimento delle regole di deducibilità delle **spese sostenute per acquistare beni e servizi da fornitori di *black-list***, mediante l'abrogazione della presunzione relativa di indeducibilità, il riconoscimento in ogni caso della spesa nei limiti del valore normale e la previsione della possibilità di dedurre anche spese di importo superiore dimostrando l'esistenza di effettivo interesse economico.

Di grande rilevanza è anche la norma che interviene a modificare la disciplina del consolidato fiscale al fine di accogliere gli orientamenti della Corte di giustizia europea, la quale ha dichiarato incompatibile con l'ordinamento comunitario una disciplina di consolidato domestico che, come la nostra, escludeva la possibilità di consolidare società sorelle, figlie di una mamma comunitaria (c.d. “**consolidato orizzontale**”). La norma approvata elimina tale vincolo e consente alle “sorelle”, sia società residenti in Italia sia stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di società residenti in Stati appartenenti all'Unione europea ovvero in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo con il quale l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, di consolidare le proprie basi imponibili, previa indicazione da parte del soggetto non residente della controllata designata ad esercitare l'opzione, che assumerà la qualità di consolidante.

Sul fronte della fiscalità interna, invece, molto opportuna è la previsione di incremento dei **limiti quantitativi di deducibilità delle spese di rappresentanza** ex art. 108, comma 2, del TUIR, i cui effetti saranno particolarmente premianti per le grandi imprese, le quali risultavano maggiormente penalizzate dall'attuale regime. Il decreto non è, però, intervenuto con riguardo alla disciplina delle spese di sponsorizzazioni, che ha formato nel tempo oggetto di interpretazioni dell'Amministrazione finanziaria e della Corte di cassazione spesso contrastanti.

Per ovviare a tale criticità sarebbe opportuno stabilire, nell'art. 108 del TUIR, che le spese di sponsorizzazione sono equiparate a quelle di pubblicità e sono deducibili per un importo non superiore ad un ammontare percentuale dei ricavi e proventi.

È stato poi apportato un tendenziale miglioramento al **regime di deduzione degli interessi passivi**, chiarendo la portata del regime di deducibilità integrale degli interessi relativi a finanziamenti/rifinanziamenti

garantiti da ipoteca e definendone meglio l'ambito applicativo relativamente alle società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare. È stata poi finalmente abrogata la c.d. legge Prodi (art. 3, comma 115, legge 28.12.1995, n. 549) che prevedeva l'indeducibilità degli interessi passivi su obbligazioni e titoli simili di società ed enti, diversi dalle banche, le cui azioni o quote non sono negoziate in mercati regolamentati che eccedevano determinati limiti di tasso di rendimento effettivo.

Si è poi provveduto anche a un opportuno affinamento del calcolo degli interessi deducibili per le società che possiedono controllate estere (escludendo la rilevanza del c.d. "ROL estero" e includendo, però, al contempo, nel "ROL domestico" i dividendi erogati da queste ultime).

Va salutato con estremo favore anche l'intervento manutentivo del **trattamento fiscale delle perdite su crediti** ex art. 101, comma 5, del TUIR, nell'ambito del quale l'applicabilità del regime di deducibilità "in ogni caso" delle perdite è stata, da un lato, confermata in caso di "procedure estere equivalenti" alle procedure concorsuali interne e, dall'altro lato, estesa ai casi di approvazione di piani di risanamento attestati di cui all'art. 67, comma 1, lettera d), della legge fallimentare.

In tale ultima materia, peraltro, con il decreto semplificazioni era stata già conformemente ampliata la casistica delle procedure "metaconcorsuali" che consentono di emettere le **note di variazione in diminuzione ai fini IVA** (il riferimento è agli accordi di ristrutturazione ex art. 182-bis della legge fallimentare e ai piani attestati di risanamento ex art. 67, comma 1, lettera d), della medesima legge). Sarebbe comunque opportuno, al riguardo, consentire esplicitamente l'emissione della nota di variazione IVA alla data di apertura della procedura concorsuale o "metaconcorsuale" e non solo al momento in cui si constata l'infruttuosità della procedura stessa che, ad esempio, nel caso di fallimento coincide con il momento in cui viene reso esecutivo il piano di riparto dell'attivo. Legittimare l'emissione della nota di variazione IVA al momento di apertura della procedura, peraltro, consentirebbe di allineare la disciplina IVA con quella che governa la possibilità di dedurre le perdite su crediti ai fini della determinazione del reddito d'impresa (art. 101, comma 5, del TUIR). Si segnala che meriterebbe una revisione anche il regime del recupero dell'IVA per gli insoluti in genere, anche al di fuori cioè delle predette procedure, le cui limitazioni attualmente vigenti costringono le imprese a notevoli sforzi di carattere finanziario, dati dall'anticipazione di un'IVA difficilmente recuperabile, sia dal cliente sia dallo Stato.

Nell'ambito della razionalizzazione del sistema sono state introdotte anche delle restrittive modifiche al **trattamento tributario da applicare alle rinunce dei soci ai crediti dagli stessi vantati nei confronti delle società partecipate**, riconducendolo a sostanziale unità, a prescindere dalla modalità con cui l'operazione viene formalmente svolta, nonché dai principi contabili utilizzati dai soggetti coinvolti. In particolare, tanto per le operazioni di rinuncia diretta a crediti originariamente sorti in capo al socio, quanto per quelle precedute dall'acquisto del credito (o della partecipazione) da parte del socio (o del creditore), il nuovo regime qualifica fiscalmente come apporto la sola parte di rinuncia che corrisponde al valore fiscalmente riconosciuto del credito; per la rimanente parte, invece, si determinerà la tassazione in capo al debitore partecipato di una sopravvenienza attiva. Si tratta di un'impostazione del tutto nuova, molto penalizzante per i debitori che spesso vengono capitalizzati perché sono in difficoltà finanziaria e, dunque, gli effetti di questa norma non potranno certo essere positivi per le imprese. Ne guadagna però il sistema, posto che su questo tipo di operazioni cominciava a crearsi un notevole contenzioso che avrebbe comunque generato incertezze.

3.2. – Relativamente alla determinazione del carico tributario nella fase di autoliquidazione delle imposte, si può individuare un altro gruppo di norme che mirano opportunamente **all'attrazione e al mantenimento degli investimenti produttivi in Italia**; norme che, pertanto, vanno salutate con estremo favore proprio per lo stimolo che potrebbero generare all'economia nazionale.

In tale ambito, di straordinaria importanza per rendere più competitive all'estero le nostre imprese appare il nuovo regime opzionale per l'**esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni estere (la c.d. "branch exemption")**. La norma è destinata a rivoluzionare uno dei capisaldi della nostra disciplina interna riguardante la fiscalità internazionale, poiché per le imprese che decideranno di optare per questo nuovo regime non assumeranno più alcun rilievo ai fini dell'imposta sul reddito italiana i risultati fiscali, positivi o negativi che siano, attribuibili alle proprie stabili organizzazioni situate all'estero e aventi certi requisiti. L'opzione è irrevocabile (tale rigidità dovrebbe, peraltro, essere eliminata, prevedendo un periodo minimo di efficacia del regime, rinnovabile tacitamente) e deve riguardare tutte le stabili organizzazioni estere (principio

“all in, all out”). La disciplina dovrebbe inoltre essere completata con il riconoscimento delle perdite in capo alla casa madre italiana (salvo, ovviamente, *recapture*, in caso di successiva produzione di utili da parte della *branch* estera), quantomeno relativamente alle perdite “finali” (*i.e.*, residue alla chiusura della *branch*), anche per ottemperare meglio all’ordinamento comunitario.

Si segnala inoltre l’importante previsione del **riconoscimento ai fini fiscali del valore normale degli asset delle aziende trasferite in Italia**, anche in assenza di tassazione estera.

Infine nell’ambito della tassazione delle persone fisiche, appare molto opportuna la razionalizzazione e l’estensione del **regime di “rimpatrio dei cervelli”**, attuata mediante l’introduzione di un incentivo fiscale, teso ad attrarre in Italia “capitale umano” qualificato e consistente nella parziale imponibilità del reddito da lavoro dipendente svolto prevalentemente nel territorio dello Stato da lavoratori qualificati rimpatriati.

3.3. – Sempre nell’ambito del procedimento di auto-determinazione del carico tributario da parte del contribuente, risultano molto opportune alcune previsioni contenute nei decreti delegati che determineranno una **notevole riduzione, se non proprio l’eliminazione, di svariate situazioni di incertezza** che il previgente ordinamento aveva generato (come testimoniano i molteplici contenziosi esistenti in dette aree).

In questa categoria, tra gli interventi da salutare con favore rientra anzitutto la norma interpretativa che esclude la possibilità per gli Uffici di presumere, per le cessioni di immobili o aziende, l’**esistenza di un maggior corrispettivo rilevante ai fini delle imposte dirette e dell’IRAP sulla sola base del valore normale, anche se dichiarato, accertato o definito ai fini delle imposte indirette**. Dovrebbe così interrompersi, tra l’altro, la criticabile prassi di alcuni Uffici – avallata da certa giurisprudenza – di utilizzare il valore definito ai fini dell’imposta di registro per accertare asserite plusvalenze imponibili.

Da segnalare inoltre la norma interpretativa dell’art. 110, comma 7, del TUIR, con la quale viene definitivamente chiarito che la disciplina del *transfer pricing* non si applica per le operazioni tra imprese residenti o localizzate nel territorio dello Stato (c.d. “**transfer pricing interno**”).

Questi due ultimi interventi sono apprezzabili, ma occorrerebbe fare un passo ulteriore, affermando con chiarezza il principio di carattere generale (e non limitato al “*transfer pricing* interno” e alle cessioni immobiliari e di aziende) in base al quale per sostenere l’infedeltà del corrispettivo dichiarato ai fini delle imposte sui redditi è necessario che ricorrano (tranne che nei casi espressamente previsti dalle norme), oltre allo scostamento rispetto al valore di mercato, anche ulteriori elementi presuntivi idonei ad integrare la prova della pretesa.

Molte incertezze vengono anche eliminate relativamente all’annosa problematica della **deduzione delle perdite e delle svalutazioni su crediti**. Da un lato, viene sancita la possibilità di dedurre le perdite su crediti in caso di procedura concorsuale o di “minicrediti” nel periodo di imputazione in bilancio, anche quando detta imputazione avvenga in un periodo di imposta successivo a quello in cui sussistono gli elementi certi e precisi stabiliti dalla norma (*i.e.*, apertura della procedura o decorso del periodo di sei mesi di insolvenza per i “minicrediti”), col solo limite finale dell’esercizio nel quale i crediti vanno espunti dal bilancio, secondo corretti criteri contabili. La norma ha la finalità di fare chiarezza, semplificare ed eliminare possibili contestazioni: si auspica, pertanto, che non siano sanzionati i contribuenti che hanno adottato in passato comportamenti conformi ai criteri ritenuti, in base alla stessa, corretti.

Dall’altro lato, con una norma di carattere interpretativo, viene chiarito che in presenza di svalutazioni contabili dei crediti vantati nei confronti di debitori assoggettati a procedura concorsuale o di “minicrediti” non sussiste alcun obbligo di operare la relativa deduzione nell’esercizio in cui sussistono gli elementi certi e precisi stabiliti dalla norma, essendo sempre possibile rinviare la stessa nell’esercizio in cui si provvede alla cancellazione del credito dal bilancio in applicazione dei principi contabili.

Altra importante norma di carattere interpretativo riguarda la conferma che la **sospensione della tassazione in uscita** – in sintonia con gli orientamenti della Corte di Giustizia – **opera anche in caso di trasferimento di una parte o della totalità degli attivi** (aventi ad oggetto un’azienda o un ramo d’azienda) **da una stabile organizzazione in Italia di una società estera verso altro Stato della UE/SEE**.

Inoltre, quanto alle stabili organizzazioni in Italia di imprese estere, è stata finalmente demandata a uno o più provvedimenti dell’Autorità fiscale la definizione dei **criteri puntuali di calcolo dell’ammontare congruo, ai**

fini fiscali, del fondo di dotazione, prevedendo – per legge – l’inapplicabilità delle sanzioni per i periodi di imposta precedenti all’emanazione di detti provvedimenti.

Da ultimo, non può non segnalarsi il tentativo del legislatore delegato di regolare con norma espressa la fattispecie dell'**abuso del diritto**, introducendo nello Statuto dei diritti del contribuente, il nuovo art. 10-*bis*. La norma, unificando la nozione di abuso del diritto con quella di elusione fiscale, stabilisce che configurano abuso le operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Vengono dunque individuati tre presupposti per l’esistenza dell’abuso: l’assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate, la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito e la circostanza che il vantaggio è l’effetto essenziale dell’operazione. Viene chiarito, inoltre, che il contribuente ha piena libertà di scelta tra gli atti, i fatti e i comportamenti meno onerosi sotto il profilo impositivo. Unico limite alla suddetta libertà è costituito dal divieto di perseguire un vantaggio fiscale indebito. Affinché si configuri un abuso, andrà dimostrato il vantaggio fiscale indebito concretamente conseguito e, cioè, l’aggravamento della *ratio legis* o dei principi dell’ordinamento tributario. Opportunamente, viene altresì sancita la c.d. “residualità” della norma antiabuso, nel senso che la fattispecie abusiva può essere configurata solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando le violazioni di specifiche disposizioni tributarie: la disciplina dell’abuso ha pertanto applicazione esclusivamente residuale rispetto alle disposizioni concernenti la determinazione dei tributi. Solo l’esperienza applicativa di questa riforma confermerà se il nuovo assetto avrà offerto maggiore certezza.

In tale prospettiva, è da accogliere con favore la previsione in base alla quale i soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni sull’abuso del diritto possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali sono stati disconosciuti dall’Amministrazione finanziaria.

Restano invece da chiarire gli effetti del disconoscimento in capo ai soggetti ai quali è stata applicata la disposizione antiabuso.

La tematica risulta particolarmente delicata con riferimento alle operazioni straordinarie in quanto l’operazione disconosciuta fiscalmente dall’Amministrazione finanziaria mantiene la sua validità dal punto di vista civilistico determinando nei fatti un “doppio binario” civilistico e fiscale di difficile gestione.

Si segnala dunque la necessità di prevedere un continuo monitoraggio della materia, al fine di mantenere fermo l’obiettivo di offrire maggiore certezza ai rapporti tributari in un ambito che, per sua intrinseca natura, vista l’indeterminatezza delle fattispecie, mal si presta al raggiungimento di tale obiettivo.

4. – Miglioramento degli istituti di interlocuzione preventiva con l’Amministrazione finanziaria

Nell’ottica di ridurre i margini di incertezza nell’adempimento tributario, importanti modifiche sono state opportunamente introdotte anche nel procedimento interpretativo del sistema, con un apprezzabile miglioramento delle forme di interlocuzione preventiva con l’Amministrazione finanziaria.

4.1. – In primo luogo, le possibilità di interlocuzione preventiva con l’Amministrazione finanziaria sono state estese nell’ambito di oggettiva applicazione e nelle forme utilizzabili a tale fine.

Innanzitutto, con la norma sugli **accordi preventivi per le imprese con attività internazionale** si è intervenuto operando un’estensione tematica dei *ruling internazionali* sia in ambito oggettivo/applicativo che temporale (prevedendo, ad es., la possibilità di far retroagire, entro certi limiti, i relativi effetti sin dal momento della presentazione dell’istanza).

Del pari, con l’introduzione del nuovo **interpello sugli investimenti**, le imprese, sia Italiane che estere, potranno fruire del parere dell’Amministrazione finanziaria in maniera generalizzata su tutte le questioni fiscali che si pongono al momento di realizzare la nuova attività, al fine di conferire maggiore certezza ai *business plan* su cui si basano gli investimenti, anche nella variabile fiscale. Una riduzione dei limiti minimi di investimento per accedere a questa forma di interpello sarebbe opportuna, al fine di estenderne il campo di applicazione.

Con l’occasione dell’introduzione della *branch exemption* è stata inoltre prevista la possibilità di presentare un interpello al fine di **accertare se l’impresa residente disponga o meno di una stabile organizzazione all’estero**; ciò al fine tanto di fruire della *branch exemption*, quanto di rendere certa la fruizione del credito di imposta laddove non fosse esercitata l’opzione per l’esenzione.

Accanto a questi interventi su discipline specifiche, in termini più generali e di sistema, si segnala anche l'introduzione della nuova tipologia di **interpello c.d. "qualificatorio"**, al fine di dirimere le incertezze non a livello di interpretazione di una norma (forma di interpello già prevista nell'ordinamento), bensì sulla corretta qualificazione di una fattispecie, spostando "dalla norma ai fatti" la richiesta di interlocuzione con l'Amministrazione finanziaria. Si auspica che questa importante novità non rimanga valida solo sulla carta, anche se il dibattito che si è sviluppato al riguardo non depone a favore (basti considerare i dubbi che sono sorti in merito all'esperibilità di questa nuova forma di interpello nei casi più critici per le imprese, quali l'individuazione della competenza dei costi e dei ricavi, la qualificazione di una spesa inerente o meno ovvero l'applicazione del regime di esteroinvestizione a società estere).

4.2. – In secondo luogo, **le possibilità di interlocuzione preventiva con l'Amministrazione finanziaria sono state migliorate anche sotto il profilo della celerità delle risposte.**

È stato, infatti, generalmente ridotto il **periodo temporale entro cui l'Agenzia delle entrate deve fornire le risposte agli interpelli presentati dai contribuenti**, fornendo maggiore chiarezza anche in merito allo sviluppo della procedura in presenza di richieste di supplemento di documentazione.

4.3. – In terzo luogo, è stata migliorata anche l'**efficacia dell'istituto dell'interpello** rendendolo, al contempo, **flessibile.**

Innanzitutto, l'ambito di operatività del **silenzio/assenso** è stato esteso a tutte le fattispecie di cui all'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente.

Inoltre, quasi tutti gli interpelli, inclusi molti degli interpelli disapplicativi, sono stati resi **facoltativi** (come, ad esempio, quelli riguardanti le società di comodo, l'ACE, il regime CFC e quello dei dividendi e plusvalenze relativi a partecipate di *black-list*). Correlativamente, nei casi in cui il contribuente intenda disapplicare una di queste previsioni senza presentare previamente l'apposito interpello, è stato previsto un **obbligo di segnalazione in dichiarazione**, la cui omissione determina, a seconda dei casi, sanzioni più o meno gravi. **Forme di interpello obbligatorio sono state, invece, mantenute soltanto per le casistiche più delicate** (e.g., il disapplicativo generico e quelli riguardanti le cc.dd. "bare fiscali" e il *dividend washing*).

Al riguardo, rimane tuttavia la **nostra contrarietà alla prevista impugnabilità soltanto differita** – ossia posticipata all'epoca dell'emissione dell'avviso di accertamento – **delle risposte negative** agli interpelli disapplicativi. Oltre alla considerazione dell'inutilità di detta tutela differita, potendo il contribuente, una volta ricevuto l'avviso di accertamento, ricorrere contro quest'ultimo, posticipare la tutela del contribuente alla notifica dell'atto impositivo (che ha natura di titolo esecutivo) significa esporlo al rischio di azioni cautelari ed esecutive da parte del Fisco, ancor prima che il giudice si sia pronunciato sulla questione controversa. Per un equo contemperamento degli interessi in gioco e conformemente all'orientamento della Suprema Corte in materia (sent. 5 ottobre 2012, n. 17010; sent. 28 maggio 2014, n. 11929), si ritiene dunque necessario ripristinare – quanto prima – l'immediata impugnabilità delle risposte negative agli interpelli. Impugnazione che peraltro deve restare soltanto facoltativa, vale a dire che la sua mancanza non deve comportare pregiudizio per la difesa piena e incondizionata del contribuente in sede di ricorso contro il successivo avviso di accertamento.

4.4. – Per le imprese di più grande dimensione assume senza dubbio rilievo l'introduzione del **regime dell'adempimento collaborativo.**

Trattasi di un regime ispirato ai principi della *cooperative compliance* adottata da altri Stati, al fine di favorire la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale. L'accesso a tale regime è su base volontaria, è subordinato al possesso di alcuni prerequisiti ed è fonte di obblighi e benefici (almeno sulla carta) sia per il contribuente che per l'Amministrazione finanziaria.

Il regime è però purtroppo riservato a un ristrettissimo numero di contribuenti di maggiori dimensioni, essendo accessibile soltanto a quelli che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro. Sono comunque inclusi anche quei pochi contribuenti che hanno presentato istanza di adesione al Progetto Pilota sul Regime di Adempimento Collaborativo di cui all'invito pubblicato sul sito ufficiale dell'Agenzia delle

entrate il 25 giugno 2013. Si evidenzia, in ogni caso, che l'accesso alla nuova procedura è consentito anche ai contribuenti che presentano l'interpello sui nuovi investimenti.

L'ambito soggettivo di applicazione del regime, si ripete, appare comunque eccessivamente ristretto.

Quanto agli effetti della procedura, poi, in un contesto teoricamente paritetico di cooperazione, gli obblighi da questa conseguenti appaiono sbilanciati a sfavore del contribuente.

Da parte delle imprese, infatti, devono essere garantiti: i) un monitoraggio completo del rischio fiscale, articolato nelle fasi di rilevazione, misurazione, gestione e controllo, che deve essere integrato nel sistema di governo aziendale e controllo interno; ii) un comportamento collaborativo e trasparente; iii) la tempestività nella risposta alle richieste della Agenzia delle entrate; iv) la promozione di una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria.

Gli obblighi posti a carico dell'Amministrazione finanziaria si ispirano invece, perlopiù, a principi a cui l'Agenzia delle entrate dovrebbe sempre attenersi in quanto pubblica amministrazione, come dispone l'art. 97 della Costituzione. Tra gli obblighi menzionati dal decreto, infatti, figurano: i) la garanzia di una valutazione trasparente, oggettiva e rispettosa dei principi di ragionevolezza e proporzionalità; ii) l'impegno per una collaborazione basata sui principi di trasparenza e correttezza; iii) l'impegno alla semplificazione degli adempimenti tributari e iv) la garanzia di risposte tempestive al contribuente. Viene pertanto da chiedersi se l'Amministrazione finanziaria debba attenersi a tali basilari indicazioni esclusivamente in concomitanza di un adempimento collaborativo: se così non fosse, e si trattasse pertanto di principi di costante applicazione da parte della pubblica amministrazione, è agevole constatare come l'adempimento collaborativo non comporti – per come è attualmente formulato – alcun tangibile vantaggio per i contribuenti.

In estrema sintesi, i soli aspetti positivi sostanziali della procedura riguardano un più veloce procedimento per la conclusione degli interpelli preventivi, la riduzione alla metà delle sanzioni per i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo all'Agenzia delle entrate prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali e la possibilità di presentare interpello per la determinazione del valore normale per i costi *black-list*, nonché per l'esclusione dalla disciplina delle CFC di *white-list* in assenza dell'effettuazione dei test di ingresso nella disciplina.

Anche sul piano penale poteva farsi senz'altro di più. È stato, infatti, soltanto previsto che in caso di denuncia per i reati tributari, l'Agenzia delle entrate invii alla Procura della Repubblica l'eventuale adesione del contribuente al regime di adempimento collaborativo, fornendo su richiesta ogni utile informazione.

In definitiva, sebbene l'armonizzazione preventiva dei rapporti tra grandi contribuenti e Amministrazione finanziaria rappresenti un obiettivo meritevole e all'avanguardia, esso non sembra essere stato realizzato nelle sue migliori potenzialità.

5. – Razionalizzazione degli adempimenti

Importanti, ma non sufficienti, novità si segnalano in merito agli **adempimenti posti a carico dei contribuenti**.

5.1. – I provvedimenti delegati non hanno semplificato il sistema né eliminato *tout court* alcuni adempimenti, essendosi piuttosto limitati a una loro razionalizzazione. È questo uno dei più rilevanti limiti della riforma: **anziché abolire adempimenti superflui, ci si è limitati** a coordinarne la disciplina con le modifiche normative introdotte e, talvolta, **a sostituire alcuni adempimenti con altri, se non ad aggiungerne di nuovi** (emblematico al riguardo il caso delle nuove certificazioni uniche dei redditi che non hanno ancora comportato una semplificazione del mod. 770).

Qualche incertezza potrebbe annidarsi nel **nuovo regime di fatturazione elettronica e di trasmissione telematica delle fatture e dei corrispettivi**. L'aspetto positivo, tuttavia, è che tale regime è stato disegnato come facoltativo, ribaltando così la preoccupante impostazione seguita nelle prime bozze della norma che ne ipotizzavano un'applicazione generalizzata e obbligatoria. Di particolare risalto appaiono le riduzioni degli adempimenti tributari previste per i soggetti che optano per tale regime (vengono infatti meno gli obblighi di comunicazione "**spesometro**", "**black-list**", "**contratti di leasing**", "**acquisti San Marino**", nonché gli **elenchi riepilogativi** delle prestazioni di servizi intracomunitarie ricevute e degli acquisti intracomunitari di beni) a cui si accompagna, a certe condizioni, una riduzione dei termini di accertamento.

Altre norme tese allo snellimento degli adempimenti tributari sono state introdotte dal **decreto semplificazioni**, il primo provvedimento delegato emanato dal Governo sulla base della legge delega. Anche qui, il giudizio non può essere del tutto positivo, poiché si poteva fare senz'altro di più, come hanno da subito segnalato gli operatori.

Degli interventi attuati, risultano sicuramente apprezzabili la revisione delle procedure per l'ottenimento dei **rimborsi IVA**, la modifica alle modalità di comunicazione all'Agenzia delle entrate dei dati contenuti nelle **lettere d'intento**, la soppressione della **solidarietà tributaria negli appalti** e la modifica della **tempistica della comunicazione delle operazioni intercorse con Paesi black-list**, che dal 2015 non è più mensile, ma annuale e si basa su una soglia quantitativa minima più elevata.

Per quanto concerne invece il **modello 730 "precompilato"**, nel primo anno l'operazione ha, invero, mostrato appieno il suo carattere sperimentale ed è evidente che c'è ancora molto da lavorare affinché essa si tramuti in una reale semplificazione del sistema. Pur apprezzando l'intento del legislatore, non possiamo tuttavia fare a meno di sottolineare alcuni elementi di forte criticità, che il CNDCEC ha, sin da subito, segnalato nelle sedi istituzionali in cui è stato audito. Il riferimento va, in particolar modo, alla norma che in caso di **visto di conformità** infedele prevede che Professionisti e CAF siano tenuti al pagamento delle maggiori imposte e dei correlati interessi (oltreché delle sanzioni), in luogo del contribuente. Norma di cui il CNDCEC ha chiesto l'eliminazione, in considerazione del suo palese contrasto con i principi di capacità contributiva e d'indisponibilità del tributo, sostanziandosi altresì in un arricchimento senza causa del contribuente nei confronti del soggetto che ha rilasciato il visto. Norma che, purtroppo, è stata confermata nel testo definitivo del decreto legislativo sulle semplificazioni fiscali, pur avendo la Commissione Finanze e Tesoro del Senato condiviso le critiche avanzate dal CNDCEC nel corso della propria audizione. Continueremo dunque a batterci, in tutte le sedi istituzionali, affinché tale disciplina, unica nel suo genere nel panorama tributario, venga abrogata.

5.2. – Al di là di quanto fatto in sede di attuazione della delega, il CNDCEC ha sostenuto con forza il **processo di semplificazione** del Fisco nell'ambito dei Tavoli tecnici istituiti dal MEF (sia in quello all'uopo attivato dal viceministro Casero, sia in quello relativo alla legge di stabilità 2016 promosso dall'Ufficio legislativo del Ministero), nonché dall'Agenzia delle entrate.

Numerose le **proposte ufficialmente avanzate dal CNDEC** nelle predette sedi istituzionali.

La Professione punta innanzitutto sulla definizione di un **nuovo calendario per gli adempimenti fiscali**, con tempi certi e meglio scadenziati, che consenta di assolvere agli impegni presi con la dovuta diligenza professionale. Si è pertanto proposta una norma che, in conformità ai principi dello Statuto dei diritti del contribuente, stabilisca la **proroga automatica di sessanta giorni dei termini** di presentazione di dichiarazioni e comunicazioni fiscali, nonché dei termini di versamento dei tributi, anche locali, nei casi di ritardo nella pubblicazione dei *software* applicativi e/o dei provvedimenti attuativi della disciplina, necessari per l'adempimento (v., *infra* nel testo, proposta di legge n. 1).

Con le medesime finalità, è stata inoltre proposta anche la **sospensione feriale** (dal 1° al 31 agosto) **dei termini amministrativi a carico del contribuente** per la definizione dei c.d. avvisi bonari e per le risposte ai preavvisi di irregolarità, alle richieste di informazioni e di documenti, alle nuove comunicazioni di cui all'art. 1, commi da 634 a 636, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 con le quali l'Agenzia delle Entrate mette preventivamente a disposizione del contribuente gli elementi e le informazioni in suo possesso riferibili allo stesso contribuente (c.d. lettere informative per la *compliance*) e ad ogni altra richiesta istruttoria da parte degli organi di controllo (risposte a questionari, inviti a comparire, ecc.) (v., *infra* nel testo, proposta di legge n. 2).

Con una norma di interpretazione autentica dovrebbe inoltre essere definitivamente chiarito che la **sospensione feriale** dei termini vale **anche in caso di accertamento con adesione**, con la conseguenza che il termine per la proposizione del ricorso, in caso di mancata definizione dell'accertamento, risulta sospeso di ulteriori trenta giorni qualora i novanta giorni ordinari previsti per l'adesione cadano in detto periodo feriale.

Sul fronte dei **versamenti**, è stato chiesto il ripristino della facoltà per i soggetti non titolari di Partita IVA di presentare i modelli F24 in forma cartacea presso gli sportelli bancari o postali. Le restrizioni introdotte, a partire dal mese di ottobre 2014, dall'art. 11, comma 2, del D.L. 24 aprile 2014, n. 66, appaiono infatti troppo

penalizzati. Non va dimenticato che il versamento delle imposte è già un onere, per cui dovrebbe poter essere assolto liberamente, senza particolari vincoli nelle modalità con cui l'adempimento va posto in essere.

Tra gli adempimenti ritenuti superflui, in quanto inutile duplicazione di obblighi a carico dei contribuenti, è stata proposta l'**eliminazione del modello 770 semplificato**, considerato che i dati in esso contenuti sono già comunicati all'Agenzia delle entrate con le nuove Certificazioni Uniche, da trasmettere entro il 7 marzo di ogni anno. A tale ultimo riguardo, per non gravare i sostituti d'imposta di adempimenti che non avrebbero alcuna utilità ai fini della precompilazione del modello 730 da parte dell'Agenzia delle entrate, è stato proposto di limitare l'obbligo di invio telematico all'Agenzia per le certificazioni riferite ai soli soggetti ammessi all'utilizzo della dichiarazione precompilata, ossia lavoratori dipendenti e assimilati e pensionati (e non anche, ad esempio, ai lavoratori autonomi abituali, ossia a soggetti titolari di partita IVA). In subordine, si è proposto di spostare in avanti il **termine di trasmissione telematica delle certificazioni relative ai soggetti esclusi dalla dichiarazione precompilata**, in modo da lasciare un tempo più congruo per l'effettuazione dell'adempimento.

Tra gli adempimenti superflui di cui è stata chiesta l'eliminazione, vi sono altresì la **comunicazione dei beni aziendali in godimento a soci o familiari** (di cui all'articolo 2, comma 36-*sexiesdecies*, decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modificazioni dalla legge 14 settembre 2011, n. 148), che ha perso la sua originaria funzione di generalizzata fonte di informazione per gli accertamenti sintetici in capo alle persone fisiche, nonché i **modelli Intrastat relativi agli acquisti di servizi generici**, che non sono contemplati dalla normativa comunitaria, imponendo quest'ultima la presentazione dell'elenco riepilogativo delle sole prestazioni rese.

Tra le richieste avanzate dal CNDCEC anche quella della **riapertura dei termini per lo scioglimento o la trasformazione agevolata delle società di comodo** (v., *infra* nel testo, proposta di legge n. 3). Per queste ultime, il CNDCEC ha anche sottolineato la necessità di una completa riformulazione dei presupposti per l'applicazione del regime, superando l'attuale disciplina basata su coefficienti predeterminati applicabili in modo indistinto a tutti i settori di attività, con inevitabile arbitrarietà, illogicità e irrazionalità della determinazione dei ricavi e del reddito minimi e foriera, dunque, di ingiustificabili disparità di trattamento. Nelle more di tale riformulazione normativa, il CNDCEC ha anche proposto di escludere, in ogni caso, dalla disciplina le società o gli enti che, pur non soddisfacendo i requisiti quantitativi di cui all'articolo 30, comma 1, della legge n. 724/1994, risultano altresì svolgere un'impresa commerciale, così come definita dall'art. 87, comma 1, lettera d), del Tuir.

Per quanto concerne le **società in perdita sistematica**, è stata invece proposta la totale abrogazione della normativa, in quanto basata su presupposti difficilmente conciliabili con la *ratio* sottesa alla disciplina delle società di comodo, finalizzata come è noto a contrastare le c.d. società "senza impresa" o di mero godimento.

6. – Nuove opportunità di ravvedimento operoso

Nell'ambito delle misure tese a rafforzare la cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente anche al fine di stimolare quest'ultimo all'adempimento spontaneo degli obblighi tributari, non possono non segnalarsi le rilevanti e molto opportune modifiche (seppure, in un certo senso, "esogene" alla delega fiscale) recate con la legge di stabilità per il 2015 all'**istituto del ravvedimento operoso**, con particolare riguardo ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

Sotto un primo profilo, sono state introdotte diverse ed ulteriori **misure di riduzione delle sanzioni, con l'obiettivo di garantire una maggiore premialità per il contribuente che si attivi tempestivamente** rispetto al momento di commissione della violazione oggetto di regolarizzazione.

Sotto il **profilo temporale**, è stato inoltre consentito al contribuente di poter accedere all'istituto del ravvedimento **senza limiti di tempo, fino alla scadenza dei termini di accertamento** e, con un'innovazione di assoluto rilievo, **a prescindere dal fatto che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche** o che la violazione sia già stata constatata (prevedendo soltanto una differente graduazione della riduzione delle sanzioni a seconda del momento e delle circostanze in cui ci si ravvede).

L'intervento segna un deciso cambio di rotta nel modo di intendere il rapporto tra Fisco e contribuente, in quanto restituisce all'istituto una più efficace funzione deflativa del contenzioso, grazie alla ricordata possibilità

di ravvedersi anche dopo che le violazioni siano state constatate da parte dell'Amministrazione finanziaria e, per giunta, senza obblighi di integrale definizione delle stesse.

Tale rinnovata disciplina rende peraltro ancora più cruciale il ruolo del Professionista nella sua attività di consulenza nei confronti del contribuente, considerata l'estrema flessibilità dell'istituto che richiede ora l'attenta valutazione di opzioni prima sconosciute.

Altro passaggio decisivo nella direzione di incentivare l'adempimento da parte del contribuente trova luogo nel decreto sanzioni, laddove sono state del tutto **escluse le conseguenze penali per gli omessi versamenti dell'IVA o delle ritenute e per l'indebita compensazione di crediti non spettanti** se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito venga estinto mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito del ravvedimento operoso o delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie. Analogamente, è stata prevista la **non punibilità dei reati di omessa o infedele dichiarazione se i debiti tributari**, comprese sanzioni e interessi, **sono stati estinti** mediante integrale pagamento degli importi dovuti, **a seguito del ravvedimento operoso** o della presentazione della dichiarazione **entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo** e comunque prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. Sono forse queste le modifiche più rilevanti che renderanno certamente più fluido il processo di auto-rettifica dei comportamenti da parte del contribuente, il quale sarà libero di correggere i propri errori senza correre il rischio di "autodenunciarsi".

Da ultimo, si evidenzia che sarebbe auspicabile che si rivedesse la nozione di omessa dichiarazione. La domanda da porsi è se oggi abbia ancora un senso parlare di "dichiarazione omessa" quando è il contribuente che provvede spontaneamente alla presentazione telematica della stessa (prima dei controlli), sia pure oltre il termine di novanta giorni oggi previsto per far scattare l'omissione. Con l'avvio dell'era dei flussi telematici, l'Agenzia delle Entrate può infatti controllare in tempo reale se il contribuente ha o meno presentato nei termini la propria dichiarazione. Considerando anche la nuova disciplina del ravvedimento, non appare quindi più giustificabile precludere il ricorso all'istituto una volta spirati i novanta giorni dal termine entro cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. L'attuale normativa comporta peraltro l'inconveniente di indurre a presentare nei termini una dichiarazione soltanto "di facciata", meramente strumentale al fatto di intervenire successivamente con la presentazione della vera e propria dichiarazione rettificativa.

Il concetto di omessa dichiarazione andrebbe, quindi, rimodulato. Peraltro, il decreto legislativo che ha revisionato il sistema sanzionatorio amministrativo tributario ha previsto che se la dichiarazione è presentata oltre i novanta giorni, ma entro il termine di presentazione di quella relativa all'anno successivo e comunque prima dell'inizio di un controllo fiscale è possibile beneficiare della riduzione alla metà delle sanzioni (dal centoventi al sessanta per cento dell'imposta dovuta con un minimo di duecento euro).

Anche alla luce di tale nuova disciplina, il CNDCEC ha quindi proposto di considerare omessa la dichiarazione soltanto se presentata oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, aprendosi in tal modo la possibilità di fruire del ravvedimento operoso entro il predetto più ampio termine temporale beneficiando della riduzione delle sanzioni ad un quarto del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione (v., *infra* nel testo, proposta di legge n. 4).

Al di là dell'ampliamento delle fattispecie di ravvedimento, non risulta, invece, condivisibile l'eliminazione dell'istituto dell'acquiescenza "rafforzata" all'accertamento, cui si associa attualmente la riduzione delle sanzioni a un sesto laddove l'atto impositivo non sia stato preceduto da un processo verbale di constatazione o da un invito a comparire definibile con gli appositi istituti deflattivi del contenzioso. L'utilità di tale istituto si manifesta infatti ancora pienamente nel nuovo sistema, poiché a differenza dell'acquiescenza, il ravvedimento non chiude definitivamente la fase accertativa del Fisco, determinando, in relazione agli specifici elementi oggetto di ravvedimento, una **dilatazione degli ordinari termini decadenziali previsti per l'azione accertatrice**.

7. – Novità in materia di accertamento

I decreti delegati sono intervenuti anche nella fase di accertamento, con misure che si inseriscono nel progetto di **trasformazione del ruolo e delle funzioni dell'Amministrazione finanziaria**, con l'obiettivo di sostituire il

modello tradizionale ed autoritativo dell'amministrazione/controllore con quello, più moderno ed avanzato, di un'amministrazione collaborativa e che operi in un contesto credibile, caratterizzato dalla semplicità e chiarezza del sistema normativo.

7.1. – In tale ambito, si segnalano le disposizioni che hanno previsto una **riduzione dei termini decadenziali per l'accertamento**, al fine di offrire maggiore certezza agli operatori.

In particolare, al fine di incentivare l'esercizio dell'opzione per la trasmissione telematica delle fatture e dei corrispettivi, con il decreto legislativo n. 127 del 2015 è stata prevista la **riduzione di un anno dei termini di accertamento in ambito IVA e delle imposte dirette per i contribuenti che garantiscono la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati**.

Del pari, anche il decreto n. 128 del 2015 sulla certezza del diritto apporta un'importante novità, eliminando la possibilità di "riaprire" i termini decadenziali per l'accertamento, ormai spirati, in presenza di violazioni penalmente rilevanti. Viene, infatti, previsto che il **raddoppio dei termini operi soltanto in presenza di un effettivo invio della denuncia entro il termine ordinario di decadenza** previsto per la notifica dell'atto di accertamento. Non viene dunque abolita la disciplina del raddoppio dei termini, ma soltanto ridotto il rischio che rapporti considerati oramai chiusi possano essere "riaperti" al riscontrarsi di determinati eventi penalmente rilevanti.

Seppure si tratta di interventi sicuramente apprezzabili, è chiaro che il sistema rimane ancora complesso, visto il **proliferare di fattispecie particolari che determinano una disapplicazione dei termini ordinari** di decadenza. Peraltro, in merito al raddoppio dei termini in caso di violazioni penalmente rilevanti, si segnala che continua a sussistere il rischio che la denuncia sia presentata nei termini ordinari, il raddoppio si sia dunque verificato, ma che il contribuente non ne sia ancora venuto a conoscenza.

Appaiono dunque maturi i tempi per un'**ulteriore razionalizzazione del sistema** al fine di renderlo più semplice e offrire maggiore certezza ai rapporti tributari.

7.2. – Attraverso i decreti legislativi si è anche cercato di intervenire sulla fase di accertamento con l'obiettivo di introdurre – nei casi più delicati – specifici **procedimenti di contraddittorio preventivo a garanzia del contribuente**.

Il decreto n. 128 del 2015 sulla certezza del diritto ha previsto che gli **accertamenti in cui si contesta l'abuso di diritto** debbano essere preceduti, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da parte del Fisco, a seguito della quale si instaura un contraddittorio tra le parti, di cui l'Amministrazione finanziaria dovrà tener conto nella motivazione dell'eventuale accertamento successivo.

Analoga previsione è stata implementata dal decreto n. 147 del 2015 sull'internazionalizzazione delle imprese con specifico riguardo agli **accertamenti riguardanti la disciplina CFC** e, in termini più generali, dal decreto in materia di interpelli e contenzioso in relazione a **tutti i casi in cui sia stata fornita risposta alle istanze di interpello disapplicativo** di cui all'art. 11, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente.

7.3. – Con riferimento alla disciplina dell'accertamento, al di là di quanto fatto in sede di attuazione della delega, il CNDCEC nell'ambito dei Tavoli tecnici istituiti dal MEF ha avanzato la proposta di **abrogazione degli studi di settore per gli esercenti arti e professioni** titolari di reddito di lavoro autonomo di cui all'art. 53 del Tuir (v., *infra* nel testo, proposta di legge n. 5).

Il modello di ricostruzione dei compensi sulla base delle elaborazioni statistiche basate sugli studi di settore deve ritenersi infatti, per tali soggetti, ormai superato.

La proposta si giustifica per diverse ragioni. Innanzitutto, l'evoluzione del "modello" nel corso degli anni ha reso tale strumento eccessivamente complicato e non idoneo alla stima dei compensi che con il maggior grado di probabilità possono essere fondatamente riferibili ai contribuenti.

Inoltre, le peculiarità delle attività professionali, caratterizzate da prestazioni di tipo "intellettuale", rendono difficilmente stimabili i compensi con l'applicazione di una funzione di "regressione multipla". La circostanza è ampiamente dimostrata dall'applicazione dei c.d. correttivi "anti crisi" aventi lo scopo di ridurre la soglia di compensi congrui stimati dal *software* Ge.Ri.Co, risultati il più delle volte inadeguati ad "intercettare" la crisi economica che ha investito il nostro Paese.

Il superamento del modello attuale e quindi l'intento di abrogare gli studi di settore è anche dovuto all'inadeguatezza degli indicatori di coerenza. L'Agenzia delle entrate, al fine di dare concreta attuazione al "regime premiale" per i soggetti congrui e coerenti ai fini degli studi di settore previsto dall'articolo 10, commi 9 e seguenti, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, ha individuato ulteriori indici di coerenza.

I nuovi "parametri", la cui applicazione avrebbe dovuto essere circoscritta esclusivamente ai fini dell'accesso al "regime premiale", sono entrati a far parte a pieno titolo dei diversi studi di settore, determinando un notevole incremento del numero delle incoerenze, anche per effetto della loro inadeguatezza a cogliere le singole realtà professionali.

A ciò si aggiunga che la compilazione del modello dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore risulta estremamente difficoltosa e complessa per gli esercenti arti e professioni che, notoriamente, non sono soggetti obbligati alla tenuta di una contabilità analitica, con un grado di dettaglio molto elevato. Per la corretta compilazione del modello è infatti necessario mappare tutti gli incarichi ricevuti nel corso dell'anno, quelli degli anni precedenti in cui si è avuto un incasso nell'anno, indicare con assoluta precisione percentuale (addirittura due cifre dopo la virgola) l'incasso incarico per incarico, individuare quali sono stati gli incassi parziali nel corso dell'anno e quanti invece sono stati introitati interamente.

In attesa di una soluzione nel senso più sopra auspicato, sarebbe, in ogni caso, necessario operare una drastica semplificazione della compilazione dei modelli, eliminando tra l'altro l'obbligo di indicare i dati statistici non rilevanti ai fini della stima dei ricavi o compensi attribuibili al contribuente.

7.4. – Il decreto legislativo di revisione del sistema sanzionatorio amministrativo ha drasticamente ridotto le sanzioni irrogabili per le violazioni relative al contenuto e alla presentazione dei modelli per gli studi di settore. Viene infatti mantenuta la sola sanzione fissa in misura massima (pari a duemila euro) per coloro che obbligati e richiamati dalle Entrate, omettono di presentare il modello.

Non risulta invece modificata la lettera *d-ter*) dell'articolo 39, comma 2, del d.P.R. n. 600/1973, che autorizza l'utilizzo della metodologia di accertamento induttivo nei casi di omessa presentazione del modello, di evidenziazione di cause di esclusione o di inapplicabilità non sussistenti, nonché di infedele indicazione dei dati che comporti una differenza superiore al 15 per cento, o comunque ad euro cinquantamila, tra i ricavi o compensi stimati sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione.

Nel rispetto della logica della "proporzionalità", sarebbe auspicabile un intervento di coordinamento tra le disposizioni inerenti gli aspetti sanzionatori e quelle inerenti l'accertamento. Le conseguenze che possono derivare dal fatto di vedere dichiarata inattendibile l'intera contabilità a fronte di errori meramente colposi, possono essere, infatti, ben più gravi rispetto alla irrogazione di sanzioni, che il decreto di attuazione ha, peraltro, drasticamente limitato.

8. – Novità in materia di riscossione

La delega in materia di riscossione dei tributi aveva l'obiettivo di innovare l'attuale sistema in coerenza con la finalità della lotta all'evasione fiscale e contributiva e con quella di garantire la certezza, l'efficienza e l'efficacia dell'attività di riscossione.

L'attuazione non sembra, purtroppo, essere stata all'altezza di tali obiettivi, pur non mancando interventi di segno positivo che vanno nella giusta direzione.

In generale, occorre subito rilevare come **non sia stata attuata la previsione riguardante l'attuazione del principio della (tendenziale) generalizzazione del meccanismo della compensazione tra crediti d'imposta spettanti al contribuente e debiti tributari a suo carico**. Di conseguenza, l'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/2000) continua ad essere relegato al ruolo di "norma manifesto" e la disciplina della compensazione tributaria continua ad essere improntata al metodo casistico e frammentario, sicuramente d'ostacolo al perseguimento della certezza, efficienza ed efficacia dell'attività di riscossione.

Altra questione rimasta irrisolta attiene alla **misura degli aggi**. Nonostante il previsto mutamento della denominazione (da "compenso" ad "onere di riscossione") e le riduzioni della percentuale (dall'otto al sei per cento somme iscritte a ruolo, con riduzione alla metà in caso di pagamento effettuato entro sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, e, limitatamente alla riscossione spontanea a mezzo ruolo, due per

cento delle somme iscritte a ruolo rimosse oltre sessanta giorni dalla notifica della cartella), il legislatore delegato non sembra infatti aver risolto i dubbi di legittimità costituzionale che da tempo la dottrina e parte della giurisprudenza continuano a palesare sul punto.

A prescindere dalla questione riguardante la configurabilità dell'onere di riscossione quale aiuto di Stato, che imporrebbe un approfondimento circa la natura economica o meno dell'attività di riscossione svolta dall'agente, permangono rilevanti profili di illegittimità costituzionale dell'onere. In particolare, la sua effettiva commisurazione (per la parte a carico del debitore) ai costi del servizio non può essere ancorata alle "somme iscritte a ruolo". E' anche superfluo ribadire che nell'attuale sistema di riscossione, a differenza del passato, il soggetto che svolge il servizio non corre alcun rischio imprenditoriale (derivante dal previgente sistema del "non riscosso" per "riscosso"). Senza contare che la società Equitalia Spa è, in sostanza, un ente strumentale della stessa Amministrazione finanziaria che, quindi, non dovrebbe ricevere un compenso in forma percentuale parametrato alle "somme iscritte a ruolo".

Una tale modalità di commisurazione dell'onere risulta dunque irrazionale e di dubbia legittimità costituzionale anche perché, non essendo previsto alcun limite massimo alla sua misura, la somma richiesta a tale titolo risulta, in molti casi, di gran lunga eccedente i costi del servizio, tramutando così il suddetto onere in una "sovraimposta", in un "tributo di scopo" ovvero in una "sanzione impropria" per l'omesso tempestivo versamento dei tributi.

E' auspicabile, dunque, che il legislatore elimini ogni commisurazione dell'onere di riscossione a carico del debitore alle "somme iscritte a ruolo" per parametrarlo all'onere economico effettivamente sostenuto dall'Agente per lo svolgimento dell'attività di riscossione coattiva.

In ogni caso, si dovrebbe eliminare detto onere nelle domande di insinuazione al passivo del fallimento presentate dall'agente della riscossione. Invero l'insinuazione al passivo fallimentare di tale onere, posto a carico del debitore fallito, si traduce inevitabilmente nel depauperamento delle risorse destinate alla soddisfazione di tutti i creditori concorsuali, i quali subiscono, di fatto, il peso economico che ne deriva. In altri termini, l'onere economico correlato ad un servizio (per la riscossione delle entrate pubbliche) reso da uno dei creditori del fallito, ancorché qualificato dalla veste pubblica, finisce per essere irragionevolmente traslato, di fatto, a carico degli altri creditori del fallito, ai quali, peraltro, non è riconosciuto il medesimo diritto.

9. – Modifiche in tema di sanzioni amministrative

Diverse sono anche le questioni poste dalle innovazioni recate dal decreto legislativo con cui si è proceduto alla revisione della disciplina delle sanzioni amministrative tributarie.

Iniziando dall'esame di quelle di ordine generale, le più rilevanti perplessità derivano dalla norma in materia di **decorrenza** degli effetti della nuova disciplina, la quale prevede che l'applicazione delle nuove regole decorra a far data dal 1° gennaio 2017.

E' evidente che le ragioni di tale scelta sono, ancora una volta, da ascrivere alla necessità di garantire la copertura al provvedimento. Ragioni che però, in questo caso, non sembrano giustificabili, in quanto riferite a una materia, quella delle sanzioni, che non dovrebbe essere influenzata dai vincoli di bilancio. D'altra parte, tale decorrenza "differita" non trova legittimazione neppure a livello di legge delega, mancando in quest'ultima qualsiasi riferimento al riguardo. In ogni caso, va segnalato che il testo definitivamente approvato sul punto risulta migliore di quello contenuto nello schema di decreto originario, laddove addirittura si circoscriveva temporalmente l'efficacia della nuova disciplina dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2017.

Passando alle singole disposizioni, il criterio direttivo contenuto nella legge delega a cui esse dovevano ispirarsi era quello di una **maggiore gradualità delle sanzioni in proporzione alla differente gravità delle violazioni commesse**.

9.1. – Proprio nell'ottica di una maggiore graduazione delle sanzioni, nei casi di **dichiarazioni omesse** relative a imposte dirette, Irap, Iva e da parte del sostituto appare comunque **ancora eccessiva la quantificazione base delle sanzioni** mantenute in misura pari al centoventi/duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, anche se va apprezzata la norma con cui si stabilisce la riduzione alla metà (sessanta/centoventi per cento) della sanzione qualora la dichiarazione sia presentata prima della data di

scadenza relativa al periodo d'imposta successivo e comunque prima di qualunque attività di accertamento di cui il contribuente abbia avuto conoscenza.

Da salutare con favore anche la disposizione che, a prescindere dagli importi interessati, stabilisce la **riduzione di un terzo delle sanzioni ordinarie nei casi di errori di competenza ai fini delle imposte dirette**, a condizione che l'eventuale componente positivo oggetto di contestazione abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. Nell'ipotesi in cui l'errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito non abbia causato danni all'Erario è poi prevista l'applicazione della sola sanzione fissa di 250 euro. Ciò costituisce innegabilmente un grosso passo in avanti nell'ottica del miglioramento del rapporto Fisco-contribuente.

Su questo aspetto preme peraltro rilevare che la norma e la relazione di accompagnamento, in merito agli abbattimenti citati, fanno riferimento alla maggiore imposta "accertata" per cui sembra che la riduzione in questione possa essere applicata solo in sede di accertamento e non anche in caso di ravvedimento, che quindi resterebbe ancorato alla sanzione piena. È ovvio che se questo fosse confermato, l'interesse alla correzione spontanea non ci sarebbe ed i contribuenti sarebbero spinti ad attendere la notifica dell'accertamento per poi puntare ad ottenere sulla sanzione ridotta applicata dall'Ufficio, gli ulteriori sconti previsti dall'ordinamento tramite gli istituti deflativi del contenzioso diversi dal ravvedimento.

Di segno positivo anche la rimodulazione delle **sanzioni per i lievi ritardi nei versamenti**. Ed infatti, qualora il versamento sia effettuato con un ritardo non superiore a quindici giorni si prevede l'applicazione di una sanzione pari all'uno per cento per ciascun giorno di ritardo (a differenza dell'attuale due per cento). Per i versamenti effettuati con un ritardo superiore a quindici giorni, ma entro i novanta giorni, si prevede invece la **riduzione alla metà** della sanzione ordinaria, per cui si applicherà una sanzione pari al quindici per cento (a differenza dell'attuale trenta per cento).

Non del tutto soddisfacente invece l'intervento sulle sanzioni relative alla **Certificazione unica** dei redditi e delle ritenute. Se, infatti, viene opportunamente inserito un tetto massimo, pari ad euro cinquantamila, per ciascun sostituto di imposta, non è stata invece modificata l'attuale misura fissa della sanzione, pari a cento euro, prevista per ciascuna certificazione omessa, tardiva o errata, che, nell'ottica di una maggiore gradualità, avrebbe dovuto essere congruamente ridotta.

Opportuna, invece, appare la previsione che **impedisce l'irrogazione della sanzione del trenta per cento per l'omesso versamento delle ritenute nel caso in cui venga contestata l'omessa effettuazione delle stesse**, soggetta all'autonoma sanzione del venti per cento (che resta invariata rispetto alla misura attuale).

9.2. – È stata, poi, data attuazione ad ulteriori interventi di **adeguamento del nostro sistema alle normative comunitarie** e di **razionalizzazione in vari ambiti** della disciplina delle sanzioni amministrative.

Anzitutto, si è intervenuti, molto opportunamente, sulla **disciplina sanzionatoria relativa al reverse charge** nel tentativo di improntarla a criteri di proporzionalità tra la misura della sanzione e la gravità della violazione, con la previsione, tuttavia, di alcune eccezioni.

Viene poi introdotta un'apposita sanzione (da euro duemila a euro ventunomila) per **l'omissione o l'incompletezza delle segnalazioni in dichiarazione previste nel caso di mancata risposta positiva agli interpellati probatori (resi facoltativi, come detto, dal decreto in materia di interpellati e contenzioso tributario)**, in relazione ai seguenti ambiti: società di comodo, ACE, continuazione del consolidato fiscale in presenza di operazioni straordinarie, conversione dei crediti in partecipazioni per il settore bancario. Al riguardo, un primo problema di coordinamento deriva dal fatto che questa previsione è contenuta nel decreto sulle sanzioni che, come si è detto, esplica effetto – per la parte relativa alle sanzioni amministrative – soltanto a decorrere dal 1° gennaio 2017, mentre la facoltatività di questi interpellati è prevista dal decreto in materia di interpellati e contenzioso la cui entrata in vigore è fissata al 1° gennaio 2016. Altra questione attiene al fatto che mentre in questi casi è prevista l'applicazione di una sanzione fissa, il decreto n. 147/2015 sull'internazionalizzazione delle imprese ha disposto sanzioni proporzionali (seppure con un minimo di euro mille e un massimo di euro cinquantamila) per l'analogo caso in cui, in assenza di risposta positiva all'interpello e in mancanza di segnalazione in dichiarazione dei redditi, venga disapplicata la disciplina CFC ovvero quella di tassazione integrale di plusvalenze/dividendi relativi a partecipazioni di *black-list*.

Di assoluto rilievo sono anche le modifiche apportate al **regime della responsabilità del cessionario nell'ipotesi di cessione d'azienda**, laddove, da un lato, viene opportunamente prevista la disapplicazione delle sanzioni quando la cessione avviene nell'ambito di una procedura concorsuale o metaconcorsuale e, dall'altro lato, viene estesa l'applicazione di detto regime ai casi di **trasferimento di azienda mediante conferimento in natura**, confermando peraltro che per il passato tale responsabilità non sussisteva in capo al conferitario.

Qualche incertezza in più potrebbe derivare dall'introduzione del nuovo **iter per il computo in diminuzione delle perdite pregresse in caso di accertamento**. Mutuando il regime vigente in presenza di consolidato fiscale, viene previsto che le perdite pregresse siano computate in diminuzione dei maggiori imponibili accertati soltanto su richiesta del contribuente e non automaticamente. Ovviamente, il computo in diminuzione delle perdite implica la rideterminazione delle sanzioni per infedele dichiarazione alla maggiore imposta che eventualmente residua dopo la rideterminazione dei redditi nell'anno oggetto di accertamento, ma non sembra esserci **chiarezza sulle conseguenze di questa procedura sull'eventuale procedimento penale** che *medio tempore* potrebbe essere stato avviato.

9.3. Deve segnalarsi, infine, che nell'originario schema di decreto erano state abolite le **presunzioni legali relative ai prelevamenti bancari** da parte dei titolari di reddito di impresa e ai **versamenti** sui conti dei titolari di reddito di lavoro autonomo. Tale intervento è stato cancellato nel testo definitivamente approvato del decreto in conseguenza dell'eliminazione, richiesta nei pareri resi dalle Commissioni parlamentari, della nuova sanzione dal dieci al cinquanta per cento che era stata originariamente prevista per i casi di mancata o inesatta indicazione dei beneficiari delle somme prelevate. Non si comprende, però, perché il ripristino delle presunzioni abbia riguardato anche quella relativa agli "incassi" degli esercenti arti e professioni, i quali non sarebbero stati comunque interessati dall'applicazione della proposta sanzione relativa ai prelevamenti.

Si ritiene, inoltre, che la presunzione sui prelevamenti da parte dei titolari di reddito di impresa continui ad essere irragionevole e contenga altresì una doppia presunzione, in quanto "trasforma" i costi in ricavi senza consentire il riconoscimento dei primi (tranne che in sede di accertamento induttivo), imponendo ai contribuenti adempimenti defatiganti, soprattutto a distanza di anni.

Appare, pertanto, auspicabile che tali interventi normativi vengano "recuperati", anche al fine di rendere meno conflittuali i rapporti tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti, senza, peraltro, pregiudicare i poteri di controllo degli uffici, che possono continuare ad utilizzare i dati dei conti correnti bancari nell'ambito della loro ordinaria azione accertatrice.

10. – Modifiche alla disciplina delle sanzioni penali tributarie

Tra le priorità della legge delega vi era anche quella di procedere alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo **criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti**. Non sempre, però, il legislatore delegato sembra essere riuscito in questo intento.

Diverse sono, infatti, le disposizioni contenute nel decreto di attuazione che rischiano di violare non solo il principio di specialità tra sanzione penale e sanzione amministrativa – sancito nell'art. 19 del decreto legislativo n. 74/2000 –, ma anche quello sovraordinato del *ne bis in idem* "sostanziale", cui la giurisprudenza più recente – anche della Corte EDU – sembra porre una crescente attenzione.

La più rilevante statuizione in materia, introdotta peraltro dal decreto n. 128/2015 sulla certezza del diritto, è senza dubbio quella relativa alla **non punibilità in sede penale delle contestazioni operate sulla base del principio dell'abuso del diritto**, assumendosi l'assenza, nel comportamento elusivo del contribuente, di tratti riconducibili ai paradigmi, penalmente rilevanti, della simulazione, della falsità o, più in generale, della frodolenza ed imprimendo alla disciplina dell'abuso caratteri di residualità rispetto agli altri strumenti di reazione previsti dall'ordinamento tributario (l'abuso, infatti, può configurarsi nel nuovo sistema soltanto qualora la condotta in oggetto non sia inquadrabile nelle fattispecie punibili sulla base di altre disposizioni).

Nella medesima ottica, appaiono opportune anche le **modifiche all'impianto del reato di dichiarazione infedele**, laddove, depenalizzando la cosiddetta "*evasione interpretativa*", è stato previsto che, ai fini della configurabilità del delitto, non si debba più tenere conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti (rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati

comunque indicati in bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali), della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza e della non deducibilità di costi realmente sostenuti. Sono state inoltre innalzate le soglie di non punibilità.

Altre modifiche sono state apportate dal decreto al **reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**. L'eliminazione dell'elemento della "falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie" estende di fatto **la sfera soggettiva di applicazione della norma anche ai soggetti non obbligati alla tenuta delle scritture**; viene, inoltre, specificata la condotta incriminata nel suo *modus* di realizzazione ("compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria"), anche se risulta evidente che ogni espressione e/o definizione utilizzata lasci spazio a più di una interpretazione da parte degli operatori.

Qualche perplessità suscita, poi, il fatto che per il reato di **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**, a differenza che per quello di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, non siano previste soglie di punibilità, pur ricevendo il primo reato lo stesso trattamento sanzionatorio del secondo, con impossibilità dunque di modulare, in relazione alla gravità della condotta, la risposta sanzionatoria applicabile.

Con riferimento al reato di **omessa dichiarazione**, l'inclusione, tra le fattispecie penalmente rilevanti, **dell'omissione della dichiarazione da parte del sostituto d'imposta** appare in contrasto con il contenuto della legge delega che, dovendo revisionare e non riformare il sistema penal-tributario, non sembra autorizzare l'introduzione di nuove fattispecie di reato.

Non del tutto soddisfacente risulta, infine, l'intervento in merito ai **reati di omesso versamento di Iva e ritenute**. A prescindere dall'innalzamento delle soglie di non punibilità, perdura infatti la perseguibilità penale di tali condotte, sebbene le stesse non siano connotate dalla fraudolenza (riguardando l'omesso versamento di tributi dichiarati) e derivino, frequentemente, da crisi strutturali e mancanza di liquidità.

A tal riguardo, proprio al fine di scongiurare la configurabilità dei predetti reati nei casi di incolpevole omissione dei versamenti, il CNDCEC ha proposto l'introduzione di una norma che escluda la sussistenza dei reati di omesso versamento di ritenute certificate (articolo 10-*bis* decreto legislativo n. 74/2000) e di omesso versamento dell'Iva (articolo 10-*ter* medesimo decreto), allorché il contribuente **sia titolare di crediti certificati** nei confronti di pubbliche amministrazioni, regioni, enti locali od enti del servizio sanitario nazionale (v., *infra* nel testo, proposta di legge n. 6). La norma dispone, a tal fine, l'irrelevanza degli omessi versamenti fino a concorrenza dei crediti certificati vantati nei confronti dei predetti enti. Non tener conto, ai fini della configurabilità dei reati in oggetto, dell'importo dei crediti certificati risulta infatti illogico e irrazionale. In tali circostanze, la risposta punitiva dello Stato appare eccessiva, posto che il mancato pagamento dei propri debiti tributari da parte del contribuente è in ogni caso connesso alla mancanza di liquidità scaturente dall'intempestivo pagamento della Pubblica Amministrazione e, dunque, è da ascrivere nella categoria degli inadempimenti senza colpa, indipendenti dalla volontà del contribuente. Ovviamente, deve sempre trattarsi di crediti certi, liquidi ed esigibili, non prescritti, derivanti da rapporti di fornitura, di somministrazione o di appalto. Inoltre, i crediti devono sempre avere un supporto probatorio documentale consistente nel certificato previsto dal comma 3-*bis* dell'articolo 9 del decreto-legge n. 185/2008 (convertito con modificazioni dalla legge n. 2/2009).

Parimenti, tra le cause di non punibilità di cui al novellato articolo 13 del decreto legislativo n. 74/2000, occorrerebbe esplicitare che le situazioni di illiquidità derivanti da oggettive cause di difficoltà finanziarie ed in presenza della prova che l'imprenditore abbia impiegato le risorse per adempiere ad altre obbligazioni dell'impresa, comportano la non punibilità dei reati di cui agli articoli 10-*bis* e 10-*ter*. Sul piano della teoria generale, infatti, l'inesigibilità derivante da situazioni di oggettiva illiquidità dovrebbe portare alla non applicazione delle sanzioni di tipo penale, posto che detta applicazione non sarebbe compatibile con la finalità rieducativa della pena.

11. – Modifiche alla disciplina del processo tributario

Iniziando dalla composizione delle Commissioni tributarie, molto positiva è stata la scelta adottata dal legislatore delegato di **non introdurre il giudice monocratico** per i giudizi di merito, pure prevista come

eventuale dalla legge delega per le controversie di modica entità e di minore complessità, tenuto conto della specialità della materia tributaria e della sua complessità, spesso indipendente dal valore della controversia. Uno dei punti di forza dell'attuale assetto della giustizia tributaria risiede, infatti, proprio nella composizione "mista" delle Commissioni tributarie, con giudici togati e giudici di estrazione professionale, che consente di salvaguardare l'apporto di esperienze culturali e professionali ampie e diversificate.

Viene, altresì, confermato anche il rafforzamento della qualificazione professionale dei componenti delle Commissioni, al fine di assicurarne l'adeguata preparazione specialistica. Si tratta di un obiettivo da perseguire con sempre maggior fermezza dal momento che ai giudici tributari si richiedono conoscenze sempre più approfondite, non solo del diritto tributario, ma anche, per le inevitabili implicazioni e ricadute nel processo tributario, del diritto civile, commerciale, amministrativo, processuale, comunitario, ecc.

Riguardo, poi, all'assistenza in giudizio, viene confermata la regola generale dell'obbligatorietà, salvo eccezioni, della difesa tecnica e confermato, soprattutto, il **novero dei soggetti abilitati di fronte alle commissioni tributarie**. Sul punto, va salutata con favore la correzione del refuso contenuto nello schema originario del decreto che includeva tra i soggetti abilitati "*i dottori commercialisti e gli esperti contabili*". Come immediatamente segnalato dal CNDCEC nelle competenti sedi istituzionali, il refuso è stato corretto ed oggi la norma fa riferimento ai "**soggetti iscritti nella Sezione A Commercialisti dell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili**". Forti perplessità desta, invece, l'inclusione tra i difensori abilitati dei **dipendenti dei centri di assistenza fiscale (CAF)** e delle relative società di servizi, anche se limitatamente ai contenziosi originati da adempimenti predisposti dagli stessi CAF per conto dei clienti, in considerazione della crescente difficoltà di patrocinare innanzi alle commissioni, che richiede una specifica preparazione ed un continuo aggiornamento interdisciplinare.

Tra le principali novità di segno positivo che avranno un forte impatto sul giudizio tributario, vi è senza dubbio l'**immediata esecutività delle sentenze a favore del contribuente**. Al riguardo, un appunto che può essere rivolto al decreto riguarda forse l'esiguità del limite di 10 mila euro previsto per i rimborsi senza garanzia, considerato anche che la tutela dell'ente impositore è assicurata dalla possibilità di chiedere sempre la sospensione dell'esecuzione della sentenza di condanna.

Tra le priorità che la delega mirava a realizzare vi era anche l'estensione applicativa degli istituti deflativi del contenzioso.

A tale riguardo, è stato anzitutto esteso l'istituto del reclamo e quello della mediazione a tutti gli enti impositori (enti locali ed agente della riscossione), includendovi espressamente anche le controversie catastali (classamento, rendite ecc.) che a causa del loro valore indeterminabile ne sono state fino ad oggi escluse.

Sul punto, appaiono emergere talune criticità non soltanto sul rispetto dei principi di delega (l'ampliamento dei presupposti di applicazione del reclamo, rispetto a quelli attualmente previsti, non è espressamente previsto dall'art. 10 della delega), ma anche sull'allargamento dell'istituto agli enti locali, i quali spesso non hanno, come è agevole constatare nella pratica, una struttura in grado di garantire la terzietà, ma soprattutto supportare l'esame rapido e imparziale dei reclami presentati dai contribuenti.

È stata, poi, riformata la disciplina della **conciliazione giudiziale**, ampliandone le forme procedurali ed estendendone l'applicabilità anche oltre la prima udienza del giudizio di primo grado, nonché al secondo grado (ovviamente giudizio in Cassazione escluso).

Viene così opportunamente rafforzato l'istituto, in relazione al quale è anche prevista una nuova misura delle sanzioni irrogabili, che sono fissate nella misura del quaranta per cento (in primo grado) e del cinquanta per cento (in secondo grado) del minimo edittale previsto per le singole violazioni. Viene inoltre introdotta una diversa disciplina della conciliazione *fuori udienza* (che corrisponde al nuovo art. 48 del decreto legislativo n. 546/1992), rispetto a quella che si realizza *in udienza* (nuovo art. 48-bis del medesimo decreto legislativo).

Positivo, infine, il giudizio in merito all'estensione della tutela cautelare a tutti i gradi di giudizio, che, opportunamente, codifica l'orientamento più volte espresso dalla giurisprudenza di legittimità sul punto.

12. – Conclusioni

Tirando le fila del discorso, non va dimenticato che un Fisco "*più equo, trasparente e orientato alla crescita*" passa ineluttabilmente per la cosa più importante che, purtroppo, la delega non ha potuto affrontare direttamente, vale a dire il livello di pressione fiscale del nostro Paese.

Come è noto, le imprese italiane sono esposte a un *tax rate* che non accenna a diminuire e che, in moltissimi casi, è più elevato di quello che scontano i concorrenti esteri.

Dai dati InfoCamere su un campione di oltre 234mila società, il *tax rate* medio nel triennio 2012-14 (al netto dell'imposizione contributiva) si attesta al 32,8% dei profitti, arrivando al 35,5% delle attività manifatturiere e al 36,4% di quelle commerciali (i due settori con più imprese), sfiorando il 40% per le PMI di molte grandi città.

Nel predetto triennio, il *tax rate* è aumentato per le società dei settori energetico, della sanità, delle costruzioni e dei servizi alle imprese. Mentre nel settore manifatturiero, dove l'incidenza di Ires ed Irap cresce solo leggermente (+0,1%), più della metà delle società (51,5%) risulta aver pagato nel 2014 più imposte rispetto all'anno precedente.

La Banca mondiale, che nel calcolo del *tax rate* tiene conto anche dei contributi a carico del datore di lavoro e della quota del Tfr, calcola un prelievo, addirittura, pari al 65,35% dei profitti.

È, quindi, fin troppo banale dire che è proprio da qui che si deve ripartire.

Cogliendo subito l'occasione di una legge di stabilità che promette di avviare il processo di riduzione delle tasse. Un processo che partirà, come preannunciato dal Governo, dall'abolizione della tassa sull'abitazione principale, oltre che a quella su terreni agricoli e impianti delle imprese ancorati al suolo (i c.d. "imbullonati"), ma che non può rinunciare ad una strategia che metta al primo posto anche la riduzione del carico fiscale su imprese e lavoratori autonomi.

L'intervento diretto sul taglio dell'Ires, già annunciato per il 2017, si sta tentando di anticiparlo al 2016, attraverso un *mix* di misure per concedere qualche sgravio in più alle imprese.

Ma altrettanto necessario ed urgente è l'intervento nei confronti di un'altra importante parte produttiva del nostro Paese, costituita da piccole imprese, professionisti e lavoratori autonomi in genere, i quali continuano a scontare un'Irpef con aliquote marginali al limite della sopportabilità e che rappresentano la "spina dorsale", l'"asse portante" della nostra economia, "parte" che – è bene ricordarlo – si è sempre rimboccata le maniche e che, per questo motivo, non può essere lasciata sola "in mezzo al guado".

Le nuove previsioni del governo sulla crescita del PIL indicano che l'economia sta lentamente ripartendo, che il clima sta probabilmente cambiando. Sappiamo che questi segnali positivi hanno bisogno di essere sostenuti, rafforzati.

Auguriamoci che la legge di stabilità diventi il veicolo per misure coraggiose che siano in grado di invertire la rotta e porre le basi per un deciso e duraturo ritorno alla crescita e allo sviluppo del nostro Paese, per il bene di tutti, anche di noi Professionisti.

Riepilogo delle principali proposte del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

- Nuovo calendario degli adempimenti fiscali
- Proroga automatica dei termini per adempimenti dichiarativi, comunicativi e di versamento
- Sospensione feriale dei termini amministrativi tributari a carico dei contribuenti (ivi compreso quello di novanta giorni previsto in sede di accertamento con adesione)
- Ripristino della possibilità di versamento mediante modello F24 in formato cartaceo
- Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo e delle imprese minori e dei regimi sostitutivi per i contribuenti minimi
- Definizione del concetto di autonoma organizzazione ai fini dell'Irap
- Ridefinizione dell'ambito di applicazione della disciplina delle società non operative e abrogazione delle società in perdita sistematica
- Scioglimento o trasformazione agevolata delle società di comodo
- Abrogazione degli studi di settore per gli esercenti arti e professioni
- Abrogazione del modello 770 semplificato e del modello Intrastat relativi agli acquisti di servizi generici
- Ridefinizione della nozione di dichiarazione omessa
- Depenalizzazione omessi versamenti in presenza di crediti certificati nei confronti delle pubbliche amministrazioni

PROPOSTA DI LEGGE N. 1

PROROGA AUTOMATICA DEI TERMINI PER ADEMPIMENTI DICHIARATIVI, COMUNICATIVI E DI VERSAMENTO

RELAZIONE ILLUSTRATIVA

La presente proposta di legge è volta a introdurre nel nostro ordinamento la proroga automatica dei termini per la presentazione di dichiarazioni e comunicazioni fiscali nonché per il versamento dei tributi di competenza dello Stato e degli enti locali al verificarsi di ritardi nella pubblicazione, anche sui siti *internet* degli enti impositori, dei prodromici provvedimenti attuativi ovvero del *software* applicativo necessario all'effettuazione degli stessi adempimenti.

Si intende in tal modo dare effettiva attuazione al principio recato dal comma 2 dell'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212 ("Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente"), secondo il quale *"in ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti"*. Principio il cui rispetto risulta vanificato in caso di ritardo nell'adozione dei necessari provvedimenti di proroga.

L'automatismo della proroga garantisce maggiore certezza ai contribuenti e agli intermediari chiamati a prestare loro assistenza e semplifica lo svolgimento degli adempimenti fiscali, garantendo il costante rispetto di un termine minimo di sessanta giorni intercorrente fra la data di pubblicazione, anche sui siti *internet* dei rispettivi enti impositori, dell'eventuale provvedimento attuativo ovvero del *software* applicativo necessario per l'adempimento dichiarativo, comunicativo o di versamento e quello di scadenza dell'adempimento stesso.

PROPOSTA DI LEGGE N. 1

PROROGA AUTOMATICA DEI TERMINI PER ADEMPIMENTI DICHIARATIVI, COMUNICATIVI E DI VERSAMENTO

ARTICOLO 1

(Proroga dei termini)

1. I termini per l'adempimento degli obblighi dichiarativi, comunicativi e di versamento relativi ai tributi, anche locali, sono automaticamente prorogati al sessantesimo giorno successivo alla data di pubblicazione dei provvedimenti attuativi necessari all'effettuazione dell'adempimento qualora gli stessi non siano pubblicati almeno sessanta giorni prima della scadenza di tali termini.
2. La proroga dei termini di cui al comma 1 opera altresì in caso di mancata pubblicazione, anche sui siti *internet* degli enti impositori, degli strumenti applicativi necessari per l'adempimento degli obblighi indicati nel medesimo comma.

PROPOSTA DI LEGGE N. 2

SOSPENSIONE FERIALE DEI TERMINI AMMINISTRATIVI TRIBUTARI A CARICO DEI CONTRIBUENTI

RELAZIONE ILLUSTRATIVA

Con la presente proposta di legge si introduce la sospensione feriale dei termini amministrativi tributari relativi agli adempimenti di carattere tributario a carico dei contribuenti conseguenti allo svolgimento dell'attività istruttoria da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria, quali le Agenzie delle Entrate e delle Dogane, la Guardia di Finanza e gli enti territoriali preposti all'accertamento e alla riscossione dei tributi locali.

La norma trova giustificazione nella ristrettezza dei tempi a disposizione del contribuente per assolvere agli obblighi di collaborazione nei confronti degli organi verificatori, che renderebbero impossibile l'adempimento tempestivo laddove la richiesta istruttoria sia comunicata o notificata in prossimità della pausa estiva.

Attraverso la norma qui proposta, nel periodo feriale sono sospesi, tra gli altri, i termini per le risposte ai preavvisi di irregolarità, alle richieste di informazioni e di documenti, alle nuove comunicazioni di cui all'art. 1, commi da 634 a 636, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 con le quali l'Agenzia delle Entrate mette preventivamente a disposizione del contribuente gli elementi e le informazioni in suo possesso riferibili allo stesso contribuente, nonché ad ogni altra richiesta istruttoria da parte degli organi di controllo (risposte a questionari, inviti a comparire, ecc.). La medesima sospensione feriale si applica, inoltre, ai termini relativi alla definizione degli atti emessi dai medesimi organi, quali, ad esempio, i c.d. avvisi bonari di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

La disposizione proposta è analoga a quella già recata dall'art. 1 della legge 7 ottobre 1969, n. 742, in relazione ai termini processuali. Viene, in particolare, stabilita la sospensione di diritto di tutti i termini amministrativi (iniziali o finali) a carico dei contribuenti ricadenti nell'arco temporale dal 1° al 31 agosto.

PROPOSTA DI LEGGE N. 2

SOSPENSIONE FERIALE DEI TERMINI AMMINISTRATIVI TRIBUTARI A CARICO DEI CONTRIBUENTI

ARTICOLO 1

(Sospensione feriale dei termini)

1. Il decorso dei termini relativi agli adempimenti di carattere tributario a carico dei contribuenti conseguenti all'attività istruttoria degli organi che effettuano i controlli, nonché dei termini relativi alla definizione degli atti emessi dai medesimi organi, è sospeso di diritto dal 1° al 31 agosto di ciascun anno e riprende a decorrere dalla fine del periodo di sospensione.
2. Ove il decorso del termine abbia inizio durante il periodo di sospensione, l'inizio stesso è differito alla fine di detto periodo.

PROPOSTA DI LEGGE N. 3

SCIoglimento O TRASFORMAZIONE AGEVOLATA DELLE SOCIETÀ DI COMODO E RIDEFINIZIONE DELL'AMBITO DI APPLICAZIONE DELLA DISCIPLINA

RELAZIONE ILLUSTRATIVA

La normativa in materia di società di comodo è intesa, come è noto, a contrastare l'utilizzo di società costituite non per esercitare attività commerciali, ma per gestire passivamente patrimoni ed ottenere, in tal modo, dei vantaggi ai fini fiscali. Essa si applica, qualora non ricorrano cause di esclusione o di disapplicazione, alle società che non superano il cosiddetto "test di operatività": in tal caso il reddito e il valore della produzione rilevante ai fini dell'Irap devono essere dichiarati in misura non inferiore a quella risultante dall'applicazione di criteri forfettari e sono poste delle limitazioni alla utilizzabilità dei crediti Iva.

Tutte le imprese interessate dalla disciplina in esame devono compilare l'apposito prospetto contenuto nella dichiarazione dei redditi, nel quale è richiesta l'indicazione dei dati necessari per effettuare la verifica dell'operatività.

Sempre con riguardo alla disciplina delle società di comodo, l'art. 2, commi da 36-*quinquies* a 36-*duodecies*, del decreto-legge n. 138/2011 ha, infine, stabilito:

- la maggiorazione di 10,5 punti percentuali dell'aliquota dell'Ires dovuta dalle dette società;
- l'applicazione di tale disciplina anche alle società che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per cinque periodi d'imposta consecutivi ovvero per quattro periodi di imposta e in uno hanno dichiarato un reddito inferiore al reddito minimo (prima delle modifiche introdotte dal decreto legislativo n. 175/2014, il cosiddetto "periodo di sorveglianza" era limitato ai precedenti tre periodi di imposta).

Gli effetti dell'applicazione della normativa alle società in perdita sistematica sono gli stessi previsti per le società non operative, e si possono sintetizzare nel seguente modo.

Innanzitutto, ai fini dell'Irpef e dell'Ires, è stabilito l'obbligo di dichiarare un reddito non inferiore a quello minimo presunto (e, per i soggetti Ires, di applicare anche la maggiorazione del 10,5 per cento).

Ai fini dell'Irap è previsto poi l'obbligo di dichiarare un imponibile non inferiore al valore minimo presunto della produzione netta, come determinato sulla base delle previste percentuali, aumentato delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e degli interessi passivi.

Ai fini dell'Iva non è possibile chiedere a rimborso e/o utilizzare in compensazione il credito risultante dalla dichiarazione Iva dell'anno in cui il soggetto è risultato di comodo. Il contribuente potrà soltanto riportarlo in avanti per la cosiddetta compensazione "verticale" Iva da Iva.

Chiarito il quadro normativo ad oggi in vigore, si propongono i seguenti interventi volti a rivedere e razionalizzare la disciplina delle società di comodo (come peraltro previsto dall'articolo 12, comma 1, lettera d), della legge delega per la riforma fiscale n. 23 del 2014, rimasta sul punto inattuata).

Scioglimento o trasformazione agevolata delle società di comodo

Il comma 1 intende reiterare il regime agevolativo già previsto dalla legge 27 dicembre 2006, n. 296 (finanziaria per il 2007) e rinnovato dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244 (finanziaria per il 2008), con riferimento allo scioglimento e alla trasformazione agevolata delle società di comodo.

Detto regime mirava a consentire alle società considerate non operative di fuoriuscire, con un'imposizione agevolata, dal regime di impresa.

La norma proposta conferma l'impostazione e le condizioni di accesso al regime agevolato già previsti dalla finanziaria per il 2007, aggiornando altresì tanto i presupposti temporali, quanto le aliquote applicabili.

In tal senso difatti, si prevede che lo scioglimento o trasformazione, per le società considerate non operative nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre [X], vada eseguito entro il [...].

Le aliquote dell'imposta sostitutiva, nelle ipotesi già previste dal comma 112, legge n. 296/2006, cui fa espreso riferimento il comma 1, sono ulteriormente ridotte (tanto in relazione a quelle originariamente

previste dalla finanziaria per il 2007, quanto a quelle previste nella successiva finanziaria per il 2008), come segue:

- [...]% sul reddito di impresa realizzato nel periodo di liquidazione (in caso di scioglimento della società);
- [...]% sulla differenza tra il valore normale dei beni posseduti all'atto della trasformazione ed il loro valore fiscalmente riconosciuto (in caso di trasformazione della società);
- [...]% sulle riserve e sui fondi in sospensione di imposta;
- [...]% per i saldi attivi di rivalutazione (con la precisazione che l'assoggettamento dei predetti saldi all'imposta sostitutiva, non fa sorgere in capo ai soci il credito di imposta previsto dalle rispettive leggi di rivalutazione).

Ridefinizione dell'ambito di applicazione della disciplina delle società di comodo

Il comma 2 è volto a definire meglio l'ambito di applicazione della disciplina sulle società di comodo, chiarendo che essa non possa trovare applicazione in tutti i casi nei quali le società o enti che, pur non soddisfacendo i requisiti quantitativi di cui all'articolo 30, comma 1, legge n. 724/1994, risultano altresì svolgere un'impresa commerciale, così come definita dall'art. 87, comma 1, lettera d), del d.P.R. n. 917/1986 (Testo Unico delle Imposte sul Reddito).

PROPOSTA DI LEGGE N. 3

SCIoglimento o TRASFORMAZIONE AGEVOLATA DELLE SOCIETÀ DI COMODO E RIDEFINIZIONE DELL'AMBITO DI APPLICAZIONE DELLA DISCIPLINA

ARTICOLO 1

(Scioglimento o trasformazione agevolata delle società di comodo e ridefinizione dell'ambito di applicazione della disciplina)

1. Lo scioglimento ovvero la trasformazione in società semplice, di cui all'articolo 1, commi da 111 a 117, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, può essere eseguito entro la data del [...], dalle società considerate non operative nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre [X]. La condizione di iscrizione dei soci persone fisiche nel libro dei soci deve essere verificata alla data del [...], in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al [...]. Le aliquote delle imposte sostitutive di cui all'articolo 1, comma 112, primo e secondo periodo della legge 27 dicembre 2006, n. 296, sono fissate nella misura rispettivamente del [...] e del [...] per cento.
2. All'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, dopo il comma 1 è inserito il seguente: "1-bis. La disciplina di cui al comma 1 non si applica alle società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché alle società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, che esercitino un'impresa commerciale di cui all'articolo, 87, comma 1, lett. d) del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917".
3. Le disposizioni del comma 2 si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla del 31 dicembre [X].

PROPOSTA DI LEGGE N. 3

SCIOGLIMENTO O TRASFORMAZIONE AGEVOLATA DELLE SOCIETÀ DI COMODO E RIDEFINIZIONE DELL'AMBITO DI APPLICAZIONE DELLA DISCIPLINA

QUADRO SINOTTICO

Norma attuale	Proposta di modifica
N/A	<p>Art. 1 (Scioglimento o trasformazione agevolata delle società di comodo e ridefinizione dell'ambito di applicazione della disciplina)</p> <p>1. Lo scioglimento ovvero la trasformazione in società semplice, di cui all'articolo 1, commi da 111 a 117, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, può essere eseguito entro la data del [...], dalle società considerate non operative nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre [X]. La condizione di iscrizione dei soci persone fisiche nel libro dei soci deve essere verificata alla data del [...], in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al [...]. Le aliquote delle imposte sostitutive di cui all'articolo 1, comma 112, primo e secondo periodo della legge 27 dicembre 2006, n. 296, sono fissate nella misura rispettivamente del [...] e del [...] per cento.</p>
<p>Art. 30, legge 23 dicembre 1994 n. 724</p> <p>1. Agli effetti del presente articolo le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, si considerano non operativi se l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto, è inferiore alla somma degli importi che risultano applicando le seguenti percentuali: [omissis]</p> <p>2. Ai fini dell'applicazione del comma 1, i ricavi e i proventi nonché i valori dei beni e delle immobilizzazioni vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti. Per la determinazione del valore dei beni si applica l'articolo 110, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; per i beni in locazione finanziaria si assume il costo sostenuto dall'impresa concedente, ovvero, in mancanza di documentazione, la somma dei canoni di locazione e del prezzo di riscatto risultanti dal contratto. [omissis]</p>	<p>Art. 30, legge 23 dicembre 1994 n. 724</p> <p>1. Agli effetti del presente articolo le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, si considerano non operativi se l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto, è inferiore alla somma degli importi che risultano applicando le seguenti percentuali: [omissis]</p> <p>1-bis. La disciplina di cui al comma 1 non si applica alle società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché alle società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, che esercitano un'impresa commerciale di cui all'articolo, 87, comma 1, lett. d) del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.</p> <p>2. Ai fini dell'applicazione del comma 1, i ricavi e i proventi nonché i valori dei beni e delle immobilizzazioni vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti. Per la determinazione del valore dei beni si applica l'articolo 110, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; per i beni in locazione finanziaria si assume il costo sostenuto dall'impresa concedente, ovvero, in mancanza di documentazione, la somma dei canoni di locazione e del prezzo di riscatto risultanti dal contratto. [omissis]</p>

PROPOSTA DI LEGGE N. 4

REVISIONE DELLE CONSEGUENZE AMMINISTRATIVE DELLA OMESSA DICHIARAZIONE PER RENDERLE COERENTI ALLA RECENTE RIFORMA DEI REATI TRIBUTARI

RELAZIONE ILLUSTRATIVA

La previsione dell'art. 1 è volta a rendere coerente la disciplina amministrativa dell'“omessa dichiarazione” con i recenti interventi operati in ambito penale.

In particolare, con l'art. 11 dello schema di decreto legislativo di revisione del sistema sanzionatorio – approvato dal Governo in via definitiva lo scorso 22 settembre (ed ancora in attesa di pubblicazione sulla G.U.), in attuazione dell'art. 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23 – è stata prevista una causa di non punibilità del reato di omessa dichiarazione se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, vengono estinti mediante l'integrale pagamento degli importi dovuti e la dichiarazione omessa viene presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

In linea con tale previsione, con la quale si premia sul piano penale la spontaneità della resipiscenza del contribuente, con il proposto art. 1 si ridefinisce la nozione di omessa dichiarazione al fine di poter beneficiare anche sul piano amministrativo delle riduzioni sanzionatorie previste in caso di ravvedimento, con efficacia, inoltre, su tutte le norme di carattere fiscale che ricollegano effetti specifici all'omissione della dichiarazione, quali ad esempio gli articoli 41 e 43 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, rispettivamente in materia di accertamenti induttivi e di termini decadenziali per l'azione accertatrice da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Ne consegue che, in forza della nuova previsione normativa, non potranno più considerarsi omesse ai fini amministrativi – e non daranno dunque luogo, ad es., alla possibilità di procedere ad accertamenti induttivi né all'estensione dei termini di accertamento – le dichiarazioni presentate entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. Non si ritiene, invece, che sul piano amministrativo possa assumere alcun rilievo dirimente la circostanza – rilevante ai fini penali per escludere il reato di omessa dichiarazione – dell'effettivo e integrale pagamento degli importi dovuti (che rimarranno, se del caso, riscuotibili secondo gli ordinari criteri).

La modifica viene completata attraverso la rettifica dei termini per il ravvedimento operoso in caso di omessa dichiarazione, che diviene possibile entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, per omogeneità con la clausola di non punibilità introdotta in ambito penale.

Tale fattispecie – che si perfeziona, ai sensi dell'articolo 13, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, unicamente in caso di avvenuto pagamento della sanzione ridotta unitamente ai tributi, se dovuti, e agli interessi – va coordinata con l'art. 1, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, così come risultante dalle modifiche recate dal decreto legislativo 22 settembre 2015, n. [...] [decreto di revisione del sistema sanzionatorio allo stato non ancora pubblicato in G.U.], il quale stabilisce la riduzione della sanzione prevista in caso di omessa dichiarazione dal centoventi al sessanta per cento nel caso in cui il contribuente presenti la dichiarazione omessa entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza; norma, quest'ultima, che opera a prescindere dall'avvenuta regolarizzazione della violazione tramite l'istituto del ravvedimento operoso.

In conseguenza della possibile applicazione congiunta delle riduzioni previste in caso di ravvedimento dell'omessa dichiarazione ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, con quelle introdotte dal novellato articolo 1, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, sopra richiamato, si è reso necessario modificare altresì la misura della riduzione conseguibile in caso di ravvedimento dell'omessa dichiarazione, fissandola ad un quarto del minimo, al fine di rendere la risposta

sanzionatoria congrua e coerente con quella prevista per il ravvedimento nei medesimi termini della dichiarazione infedele.

Da ultimo, è stata abrogata la previsione contenuta nella citata lettera c) dell'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo n. 472 del 1997, che prevedeva il ravvedimento entro trenta giorni dell'omessa presentazione della dichiarazione periodica in materia di imposta sul valore aggiunto, in quanto non più attuale, considerata l'abrogazione dell'adempimento ivi indicato.

Norme oggetto di intervento

- Art. 2, comma 7, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322
- Artt. 1, comma 1, secondo periodo; 2, comma 1, secondo periodo; 2, comma 3, secondo periodo; 5, comma 1, ultimo periodo; 5, comma 3, ultimo periodo, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, così come risultante dalle modifiche recate dal decreto legislativo 22 settembre 2015, n. [...] [decreto di revisione del sistema sanzionatorio allo stato non ancora pubblicato in G.U.]
- Art. 13, comma 1, lett. c), del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472

PROPOSTA DI LEGGE N. 4

REVISIONE DELLE CONSEGUENZE AMMINISTRATIVE DELLA OMESSA DICHIARAZIONE PER RENDERLE COERENTI ALLA RECENTE RIFORMA DEI REATI TRIBUTARI

ARTICOLO 1

(Revisione delle conseguenze amministrative della omessa dichiarazione per renderle coerenti alla recente riforma dei reati tributari)

1. L'articolo 2, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, è sostituito dal seguente: "7. Sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Le dichiarazioni presentate oltre il termine di cui al periodo precedente si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta."
2. Al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, così come risultante dalle modifiche recate dal decreto legislativo 22 settembre 2015, n. [...] [decreto di revisione del sistema sanzionatorio allo stato non ancora pubblicato in G.U.], sono apportate le seguenti modificazioni:
 - a) all'articolo 1, comma 1, secondo periodo, le parole "Se la dichiarazione omessa è presentata dal contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo" sono sostituite dalle seguenti: "Se la dichiarazione è presentata dal contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo";
 - b) all'articolo 2, comma 1, secondo periodo, le parole "Se la dichiarazione omessa è presentata dal sostituto entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo" sono sostituite dalle seguenti: "Se la dichiarazione è presentata dal sostituto entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo";
 - c) all'articolo 2, comma 3, secondo periodo, le parole "Se la dichiarazione omessa è stata presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo" sono sostituite dalle seguenti: "Se la dichiarazione è stata presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo";
 - d) all'articolo 5, comma 1, ultimo periodo, le parole "Se la dichiarazione omessa è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo" sono sostituite dalle seguenti: "Se la dichiarazione è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo";
 - e) all'articolo 5, comma 3, ultimo periodo, le parole "Se la dichiarazione omessa è stata presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo" sono sostituite dalle seguenti: "Se la dichiarazione è stata presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo".
3. All'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, la lettera c) è sostituita dalla seguente: "c) ad un quarto del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo."
4. Le disposizioni dei commi precedenti si applicano relativamente al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 20[...] e a quelli successivi.

PROPOSTA DI LEGGE N. 4

REVISIONE DELLE CONSEGUENZE AMMINISTRATIVE DELLA OMESSA DICHIARAZIONE PER RENDERLE COERENTI ALLA RECENTE RIFORMA DEI REATI TRIBUTARI

QUADRO SINOTTICO

Norma attuale	Proposta di modifica
<p>Art. 2, comma 7, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322</p> <p>7. Sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta.</p>	<p>Art. 2, comma 7, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322</p> <p>7. Sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Le dichiarazioni presentate oltre il termine di cui al periodo precedente si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta.</p>
<p>Art. 1, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, così come risultante dalle modifiche recate dal decreto legislativo 22 settembre 2015, n. [...] [decreto di revisione del sistema sanzionatorio allo stato non ancora pubblicato in G.U.]</p> <p>1. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 250 a euro 1.000. Se la dichiarazione omessa è presentata dal contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 150 a euro 500. Le sanzioni applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.</p>	<p>Art. 1, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, così come risultante dalle modifiche recate dal decreto legislativo 22 settembre 2015, n. [...] [decreto di revisione del sistema sanzionatorio allo stato non ancora pubblicato in G.U.]</p> <p>1. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 250 a euro 1.000. Se la dichiarazione è presentata dal contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 150 a euro 500. Le sanzioni applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.</p>
<p>Art. 2, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, così come risultante dalle modifiche recate dal decreto legislativo 22 settembre 2015, n. [...] [decreto di revisione del sistema sanzionatorio allo stato non ancora pubblicato in G.U.]</p> <p>1. Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle ritenute non versate, con un minimo di euro 250. Se la dichiarazione omessa è presentata dal sostituto entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare delle ritenute non versate, con un minimo di euro 200.</p>	<p>Art. 2, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, così come risultante dalle modifiche recate dal decreto legislativo 22 settembre 2015, n. [...] [decreto di revisione del sistema sanzionatorio allo stato non ancora pubblicato in G.U.]</p> <p>1. Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle ritenute non versate, con un minimo di euro 250. Se la dichiarazione è presentata dal sostituto entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare delle ritenute non versate, con un minimo di euro 200.</p>
<p>Art. 2, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, così come risultante dalle modifiche recate dal</p>	<p>Art. 2, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, così come risultante dalle modifiche recate dal</p>

<p>decreto legislativo 22 settembre 2015, n. [...] [decreto di revisione del sistema sanzionatorio allo stato non ancora pubblicato in G.U.]</p> <p>3. Se le ritenute relative ai compensi, interessi ed altre somme, benché non dichiarate, sono state versate interamente, si applica la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000. Se la dichiarazione omessa è stata presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, si applica la sanzione da euro 150 a euro 500 e la sanzione del comma 4 è ridotta del cinquanta per cento.</p>	<p>decreto legislativo 22 settembre 2015, n. [...] [decreto di revisione del sistema sanzionatorio allo stato non ancora pubblicato in G.U.]</p> <p>3. Se le ritenute relative ai compensi, interessi ed altre somme, benché non dichiarate, sono state versate interamente, si applica la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000. Se la dichiarazione è stata presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, si applica la sanzione da euro 150 a euro 500 e la sanzione del comma 4 è ridotta del cinquanta per cento.</p>
<p>Art. 5, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, così come risultante dalle modifiche recate dal decreto legislativo 22 settembre 2015, n. [...] [decreto di revisione del sistema sanzionatorio allo stato non ancora pubblicato in G.U.]</p> <p>1. Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione. Per determinare l'imposta dovuta sono computati in detrazione tutti i versamenti effettuati relativi al periodo, il credito dell'anno precedente del quale non è stato chiesto il rimborso, nonché le imposte detraibili risultanti dalle liquidazioni regolarmente eseguite. Nel caso di omessa o tardiva presentazione della dichiarazione cui sono tenuti i soggetti che applicano i regimi speciali di cui agli articoli 74-quinquies e 74-septies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, la sanzione è commisurata all'ammontare dell'imposta dovuta nel territorio dello Stato che avrebbe dovuto formare oggetto di dichiarazione. La sanzione non può essere comunque inferiore a euro 250. Se la dichiarazione omessa è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il soggetto passivo abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione, con un minimo di euro 200.</p>	<p>Art. 5, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, così come risultante dalle modifiche recate dal decreto legislativo 22 settembre 2015, n. [...] [decreto di revisione del sistema sanzionatorio allo stato non ancora pubblicato in G.U.]</p> <p>1. Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione. Per determinare l'imposta dovuta sono computati in detrazione tutti i versamenti effettuati relativi al periodo, il credito dell'anno precedente del quale non è stato chiesto il rimborso, nonché le imposte detraibili risultanti dalle liquidazioni regolarmente eseguite. Nel caso di omessa o tardiva presentazione della dichiarazione cui sono tenuti i soggetti che applicano i regimi speciali di cui agli articoli 74-quinquies e 74-septies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, la sanzione è commisurata all'ammontare dell'imposta dovuta nel territorio dello Stato che avrebbe dovuto formare oggetto di dichiarazione. La sanzione non può essere comunque inferiore a euro 250. Se la dichiarazione è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il soggetto passivo abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione, con un minimo di euro 200.</p>
<p>Art. 5, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, così come risultante dalle modifiche recate dal decreto legislativo 22 settembre 2015, n. [...] [decreto di revisione del sistema sanzionatorio allo stato non ancora pubblicato in G.U.]</p> <p>3. Se il soggetto effettua esclusivamente operazioni per le quali non è dovuta l'imposta, l'omessa presentazione della dichiarazione è punita con la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000. La stessa sanzione si applica anche se è omessa la dichiarazione prescritta dall'articolo 50, comma 4, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, nel caso di effettuazione di acquisti intracomunitari soggetti ad imposta ed in ogni altro caso nel quale non vi è debito d'imposta. Se la dichiarazione omessa è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il soggetto passivo abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione</p>	<p>Art. 5, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, così come risultante dalle modifiche recate dal decreto legislativo 22 settembre 2015, n. [...] [decreto di revisione del sistema sanzionatorio allo stato non ancora pubblicato in G.U.]</p> <p>3. Se il soggetto effettua esclusivamente operazioni per le quali non è dovuta l'imposta, l'omessa presentazione della dichiarazione è punita con la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000. La stessa sanzione si applica anche se è omessa la dichiarazione prescritta dall'articolo 50, comma 4, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, nel caso di effettuazione di acquisti intracomunitari soggetti ad imposta ed in ogni altro caso nel quale non vi è debito d'imposta. Se la dichiarazione è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il soggetto passivo abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa da euro 150</p>

amministrativa da euro 150 a euro 1.000.	a euro 1.000.
<p>Art. 13, comma 1, lett. c), del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472</p> <p>c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.</p>	<p>Art. 13, comma 1, lett. c), del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472</p> <p>c) ad un quarto del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.</p>

PROPOSTA DI LEGGE N. 5

ABROGAZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE PER GLI ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI

RELAZIONE ILLUSTRATIVA

La presente proposta di legge è volta all'abrogazione degli studi di settore limitatamente agli esercenti arti e professioni titolari di reddito di lavoro autonomo di cui all'art. 53 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni. L'esigenza di procedere all'abrogazione degli studi di settore per tali soggetti si giustifica per diverse ragioni.

L'evoluzione del "modello" nel corso degli anni ha reso tale strumento eccessivamente complicato e non idoneo alla stima dei compensi che con il maggior grado di probabilità possono essere fondatamente riferibili ai contribuenti.

L'inidoneità dello strumento risulta tra l'altro avvalorata dalle crescenti difficoltà che si incontrano nell'interpretazione del risultato di stima e la circostanza ha determinato soluzioni spesso divergenti tra gli Uffici periferici dell'Agenzia delle entrate.

Inoltre, le peculiarità delle attività professionali, caratterizzate da prestazioni di tipo "intellettuale" rendono difficilmente stimabili i compensi con l'applicazione di una funzione di "regressione multipla".

La circostanza è ampiamente dimostrata dall'applicazione dei c.d. correttivi "anti crisi" aventi lo scopo di ridurre la soglia di compensi congrui stimati dal *software* Ge.Ri.Co., risultati il più delle volte inidonei ad "intercettare" la crisi economica che ha investito il nostro Paese.

Il superamento del modello attuale e quindi l'intento di abrogare gli studi di settore è anche dovuto all'inadeguatezza degli indicatori di coerenza. L'Agenzia delle entrate, al fine di dare concreta attuazione al "regime premiale" per i soggetti congrui e coerenti ai fini degli studi di settore previsto dall'articolo 10, commi 9 e seguenti, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, ha individuato ulteriori indici di coerenza.

I nuovi "parametri", la cui applicazione avrebbe dovuto essere circoscritta esclusivamente ai fini dell'accesso al "regime premiale", sono entrati a far parte a pieno titolo dei diversi studi di settore, determinando un notevole incremento del numero delle incoerenze, anche per effetto della loro inadeguatezza a cogliere le singole realtà professionali.

Non si è tenuto conto che i nuovi indicatori sono stati "concepiti" per una finalità diversa rispetto a quella propria degli studi di settore, rendendo il risultato dello studio ancor meno attendibile di quanto non era inizialmente.

A ciò si aggiunga che la compilazione del modello dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore risulta estremamente difficoltosa e complessa per gli esercenti arti e professioni che, notoriamente, non sono soggetti obbligati alla tenuta di una contabilità analitica, con un grado di dettaglio molto elevato. Per la corretta compilazione del modello è infatti necessario mappare tutti gli incarichi ricevuti nel corso dell'anno, quelli degli anni precedenti in cui si è avuto un incasso nell'anno, indicare con assoluta precisione percentuale (addirittura due cifre dopo la virgola) l'incasso incarico per incarico, individuare quali sono stati gli incassi parziali nel corso dell'anno e quanti invece sono stati introitati interamente. A tal fine, occorre dunque rivedere il dettaglio delle singole fatture emesse (con relativa descrizione), delle lettere d'incarico sottoscritte dai clienti (non solo quelle dell'anno, ma anche dei precedenti), riconciliando il tutto con gli estratti conto bancari e le prime note cassa.

Norme oggetto di intervento

- Art. 62-*sexies*, comma 3, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427

PROPOSTA DI LEGGE N. 5

ABROGAZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE PER GLI ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI

ARTICOLO 1

(Abrogazione degli studi di settore per gli esercenti arti e professioni)

All'art. 62-sexies, comma 3, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, dopo le parole "tra i ricavi," sono abrogate le seguenti parole "i compensi ed" e dopo l'ultimo periodo è aggiunto il seguente: "La disposizione di cui al periodo precedente non si applica ai redditi di lavoro autonomo di cui all'art. 53, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni."

PROPOSTA DI LEGGE N. 5

ABROGAZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE PER GLI ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI

QUADRO SINOTTICO

Norma attuale	Proposta di modifica
Art. 62-sexies, comma 3, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427	Art. 62-sexies, comma 3, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427
Gli accertamenti di cui all'articolo 39, primo comma lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'articolo 62-bis del presente decreto.	Gli accertamenti di cui all'articolo 39, primo comma lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'articolo 62-bis del presente decreto. La disposizione di cui al periodo precedente non si applica ai redditi di lavoro autonomo di cui all'art. 53, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni.

PROPOSTA DI LEGGE N. 6

DEPENALIZZAZIONE OMESSI VERSAMENTI IN PRESENZA DI CREDITI CERTIFICATI

RELAZIONE ILLUSTRATIVA

Com'è noto, il tardivo pagamento dei crediti nei confronti della Pubblica Amministrazione costituisce un annoso problema delle imprese e dei professionisti che operano come fornitori di beni e servizi per quest'ultima. L'estinzione dei debiti delle Amministrazioni dello Stato e periferiche è infatti alimentata con specifici fondi la cui dotazione è rimessa agli stanziamenti di bilancio.

Al fine di facilitare lo smobilizzo dei crediti vantati dai creditori della Pubblica Amministrazione sono stati nel tempo introdotti alcuni strumenti volti ad agevolare il soddisfacimento delle ragioni dei predetti creditori anche con modalità diverse dal mero pagamento.

In particolare, l'art. 9, comma 3-*bis*, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, ha introdotto la possibilità per i creditori nei confronti delle regioni, degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale di ottenere la certificazione della natura certa, liquida ed esigibile del credito, anche al fine di consentirne la cessione in favore di banche o intermediari finanziari.

Con l'art. 31, comma 1-*bis*, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, è stata poi prevista la facoltà – mediante l'introduzione dell'art. 28-*quater* nel decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 – di utilizzare i suddetti crediti anche in compensazione delle somme dovute a seguito di iscrizione a ruolo.

Con il decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, è stata poi estesa la certificazione dei crediti di cui sopra anche ai crediti vantati nei confronti delle amministrazioni statali e degli enti pubblici nazionali e successivamente – ad opera dell'art. 39 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito con modificazioni dalla legge 23 giugno 2014, n. 89 – nei confronti di tutte le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165.

Da ultimo, l'art. 28-*quinquies* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 – introdotto dall'art. 9, comma 1, del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito con modificazioni dalla legge 6 giugno 2013, n. 64 – ha consentito di utilizzare i crediti vantati nei confronti della Pubblica Amministrazione e certificati anche in compensazione delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione o in forza di altri strumenti deflattivi del contenzioso.

Nonostante i numerosi interventi finora effettuati in favore dei creditori della Pubblica Amministrazione, può tuttavia accadere che, in difetto di risorse sufficienti a bilancio e nell'eventualità in cui il creditore della Pubblica Amministrazione non sia stato nella condizione di procedere alla cessione dei suddetti crediti, questi si trovi in una situazione di illiquidità che non gli consenta di far fronte spontaneamente ai propri debiti tributari.

In tal caso, come si è visto, il creditore della Pubblica Amministrazione ha facoltà, ai sensi dell'art. 28-*quater* citato, di utilizzare il proprio credito, opportunamente certificato, in compensazione dei debiti tributari iscritti a ruolo.

Cionondimeno, nell'eventualità in cui le proprie omissioni tributarie siano di entità tale da dar luogo a fattispecie penalmente rilevanti, il contribuente, pur potendo estinguere – o, addirittura, avendo estinto – il debito a livello tributario mediante compensazione, rimarrebbe in ogni caso esposto alle conseguenze penali per i reati di omesso versamento di Iva e di ritenute di cui, rispettivamente, agli articoli 10-*bis* e 10-*ter* del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (i quali si considerano perfezionati sin dalla scadenza del termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, nel primo caso, e dalla data di presentazione della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta, nel secondo caso), potendo al più beneficiare della causa di non punibilità introdotta dall'art. 11 del decreto legislativo 22 settembre 2015, n. [...] [decreto di revisione del sistema sanzionatorio allo stato non ancora pubblicato in G.U.].

In tali circostanze la pretesa punitiva dello Stato appare eccessiva, posto che il mancato pagamento dei propri debiti tributari da parte del contribuente è in ogni caso connesso alla mancanza di liquidità scaturente dall'intempestivo pagamento della Pubblica Amministrazione e, dunque, è da ascrivere nella categoria degli

inadempimenti senza colpa, che sono indipendenti dalla volontà del contribuente. Considerato che le limitazioni all'automatica compensazione del credito della Pubblica Amministrazione costituisce una peculiarità rispetto alle normali modalità di estinzione delle obbligazioni di diritto privato, l'inadempimento è infatti, essenzialmente, dovuto a esigenze di gettito da parte dell'Erario.

Con la presente proposta di legge, al fine di evitare che possano configurarsi reati di omesso versamento a carico del contribuente che sia creditore della Pubblica Amministrazione o di regioni, enti locali ed enti del servizio sanitario nazionale, si interviene quindi per considerare irrilevanti gli omessi versamenti fino a concorrenza dei crediti dallo stesso vantati nei confronti di detti enti.

L'operatività della norma è tuttavia subordinata all'avvenuta certificazione del credito, secondo le procedure previste per legge (art. 9, comma 3-*bis* decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185 e le altre norme che rinviano alla stessa), anche in epoca successiva al momento consumativo dei reati di cui agli articoli 10-*bis* e 10-*ter* del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, mentre non assume rilevanza la Pubblica Amministrazione (o altro ente) nei confronti della quale il contribuente vanta i propri crediti, essendo la norma applicabile in ogni caso, anche qualora questa risulti differente dall'Ente verso il quale sussiste il debito tributario. L'esistenza giuridica e l'esigibilità del credito devono invece, per forza di cose, precedere il momento consumativo dei reati di cui ai predetti articoli 10-*bis* e 10-*ter*.

A differenza della causa di non punibilità di cui all'art. 13 del novellato decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, la norma proposta interviene sulla fattispecie incriminatoria, escludendo in radice, in presenza delle condizioni previste, la rilevanza penale del fatto.

Norme oggetto di intervento

- Artt. 10-*bis* e 10-*ter*, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, così come risultante dalle modifiche recate dal decreto legislativo 22 settembre 2015, n. [...] [decreto di revisione del sistema sanzionatorio allo stato non ancora pubblicato in G.U.]

PROPOSTA DI LEGGE N. 6

DEPENALIZZAZIONE OMESSI VERSAMENTI IN PRESENZA DI CREDITI CERTIFICATI

ARTICOLO 1

(Omesso versamento di ritenute certificate)

1. All'art. 10-*bis* del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, così come modificato dal decreto legislativo 22 settembre 2015, n. [...] [decreto di revisione del sistema sanzionatorio allo stato non ancora pubblicato in G.U.], dopo le parole "periodo d'imposta. " sono aggiunte le seguenti: "Ai fini del computo delle ritenute non versate non si tiene conto dell'ammontare dei crediti certi, liquidi ed esigibili vantati nei confronti delle pubbliche amministrazioni e di regioni, enti locali ed enti del servizio sanitario nazionale, sorti antecedentemente alla data di perfezionamento del reato di cui al presente articolo e certificati, secondo le procedure previste per legge, anche successivamente alla predetta data."

ARTICOLO 2

(Omesso versamento di IVA)

1. All'art. 10-*ter* del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, così come modificato dal decreto legislativo 22 settembre 2015, n. [...] [decreto di revisione del sistema sanzionatorio allo stato non ancora pubblicato in G.U.], dopo le parole "periodo d'imposta. " sono aggiunte le seguenti: "Ai fini del computo dell'imposta sul valore aggiunto non versata non si tiene conto dell'ammontare dei crediti certi, liquidi ed esigibili vantati nei confronti delle pubbliche amministrazioni e di regioni, enti locali ed enti del servizio sanitario nazionale, sorti antecedentemente alla data di perfezionamento del reato di cui al presente articolo e certificati, secondo le procedure previste per legge, anche successivamente alla predetta data."

PROPOSTA DI LEGGE N. 6

DEPENALIZZAZIONE OMESSI VERSAMENTI IN PRESENZA DI CREDITI CERTIFICATI

QUADRO SINOTTICO

Norma attuale	Proposta di modifica
<p>Art. 10-bis, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, così come risultante dalle modifiche recate dal decreto legislativo 22 settembre 2015, n. [...] [decreto di revisione del sistema sanzionatorio allo stato non ancora pubblicato in G.U.]</p> <p>1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.</p>	<p>Art. 10-bis, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, così come risultante dalle modifiche recate dal decreto legislativo 22 settembre 2015, n. [...] [decreto di revisione del sistema sanzionatorio allo stato non ancora pubblicato in G.U.]</p> <p>1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta. Ai fini del computo delle ritenute non versate non si tiene conto dell'ammontare dei crediti certi, liquidi ed esigibili vantati nei confronti delle pubbliche amministrazioni e di regioni, enti locali ed enti del servizio sanitario nazionale, sorti antecedentemente alla data di perfezionamento del reato di cui al presente articolo e certificati, secondo le procedure previste per legge, anche successivamente alla predetta data.</p>
<p>Art. 10-ter, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, così come risultante dalle modifiche recate dal decreto legislativo 22 settembre 2015, n. [...] [decreto di revisione del sistema sanzionatorio allo stato non ancora pubblicato in G.U.]</p> <p>1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta.</p>	<p>Art. 10-ter, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, così come risultante dalle modifiche recate dal decreto legislativo 22 settembre 2015, n. [...] [decreto di revisione del sistema sanzionatorio allo stato non ancora pubblicato in G.U.]</p> <p>1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta. Ai fini del computo dell'imposta sul valore aggiunto non versata non si tiene conto dell'ammontare dei crediti certi, liquidi ed esigibili vantati nei confronti delle pubbliche amministrazioni e di regioni, enti locali ed enti del servizio sanitario nazionale, sorti antecedentemente alla data di perfezionamento del reato di cui al presente articolo e certificati, secondo le procedure previste per legge, anche successivamente alla predetta data.</p>