



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

**Fondazione  
Nazionale dei  
Commercialisti**

---

*Documento*

## **Progetto “Semplificazioni fiscali”**

*Sintesi delle proposte per la semplificazione del sistema  
tributario e del rapporto tra contribuenti e fisco*

**C  
N  
T**

10 ottobre 2018



---

A CURA DEL GRUPPO DI LAVORO

**PROGETTO SEMPLIFICAZIONI FISCALI**

**AREA FISCALITÀ**

CONSIGLIERI DELEGATI

Gilberto Gelosa  
Maurizio Postal

COORDINATORI

Carlo Capaccioni  
Andrea Bongi  
Luigi Lovecchio

REFERENTI REGIONALI PER LA “GESTIONE TRIBUTI E RAPPORTI CON GLI UFFICI FINANZIARI”

Francesco Barone  
Marco Cannella  
Dorina Casadei  
Massimo Conigliaro  
Valerio Dell’Olio  
Elbano De Nuccio  
Jean-Claude Favre  
Gino Glisenti  
Sandro Litigio  
Filippo Mangiapane  
Andrea Manna  
Pasquale Mazza  
Antonio Mele  
Vincenzo Moretta  
Fabrizio Poggiani  
Salvatore Regalbutto  
Chiara Repetti  
Liliana Smargiassi  
Mauro Tortorelli  
Enrico Tozzoli  
Roberto Tregrosso  
Claudio Zago  
Susanna Zaniboni

RICERCATORI FNC

Pasquale Saggese

---

## INDICE

1. IL PROGETTO “SEMPLIFICAZIONI FISCALI” .....	3
2. GLI ASPETTI GENERALI DEL PROCESSO DI SEMPLIFICAZIONE FISCALE.....	6
3. LE PRINCIPALI PROPOSTE DEL CNDCEC SUI SINGOLI SETTORI DISCIPLINARI .....	10
Introduzione graduale dell’obbligo di fatturazione elettronica tra privati e disapplicazione delle sanzioni nel periodo di prima applicazione dell’obbligo .....	10
Differimento termine trasmissione telematica delle fatture in formato elettronico rispetto al momento di effettuazione dell’operazione e esercizio del diritto di detrazione .....	12
Redditi di impresa/lavoro autonomo – Regime dei contribuenti minimi .....	14
Redditi di impresa – Regime di determinazione del reddito delle imprese in contabilità semplificata e relativo regime di utilizzo delle perdite .....	16
Redditi di impresa – Regime opzionale di determinazione secondo il criterio di cassa del reddito delle società tra professionisti .....	16
Redditi di lavoro autonomo – Revisione della disciplina relativa alla determinazione del reddito.....	18
Ritenute di acconto effettuate e non versate dal sostituto di imposta .....	19
Impegno alla trasmissione telematica di dichiarazioni e comunicazioni – semplificazione del sistema di gestione.....	20
Rappresentanza e assistenza dei contribuenti presso gli Uffici finanziari – Comunicazione con modalità telematiche dei dati relativi alle deleghe conferite dal contribuente ai Commercialisti.....	21
Cassetto fiscale – Procedure di attivazione/rinnovo delega al professionista.....	23
Cessazione incarico di depositario delle scritture contabili .....	24
Regime sanzionatorio per infedeltà visto di conformità sul modello 730 .....	26
Regime sanzionatorio per tardiva trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari abilitati .....	27
Attestazione di conformità per fruizione agevolazioni fiscali su contratti di locazione a canone concordato .....	27

---

Redditi di impresa – Revisione della disciplina delle società di comodo .....	29
Redditi di impresa/lavoro autonomo – Armonizzazione e aggiornamento limiti deducibilità/detraibilità per autovetture e telefoni “cellulari” .....	30
Trasformazione Irap in addizionale regionale su base imponibile Ires e su redditi di impresa e di lavoro autonomo imponibili Irpef .....	31
Semplificazione della determinazione della base imponibile – Deduzioni relative al costo del lavoro .....	32
Accorpamento di Imu e Tasi.....	33
Regolarizzazione delle comunicazioni degli esiti del controllo automatico di dichiarazioni e liquidazioni periodiche.....	33
Detrazione Iva – Termine iniziale di esercizio del diritto – Coordinamento con disposizioni del d.P.R. n. 100/1998.....	35

---

## 1. IL PROGETTO “SEMPLIFICAZIONI FISCALI”

L’area di delega “Fiscalità” del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (d’ora in avanti, CN), facente capo ai consiglieri delegati Gilberto Gelosa e Maurizio Postal, ha lanciato nel febbraio 2018 il Progetto “Semplificazioni fiscali” con l’obiettivo di raccogliere le proposte di semplificazione del sistema tributario e del rapporto tra contribuenti e fisco, coinvolgendo tutti gli Ordini territoriali, in modo da ricostruire un quadro il più fedele possibile delle criticità e delle richieste ritenute prioritarie dall’intera categoria e supportare il CN nella propria attività di rappresentanza presso i competenti organi istituzionali.

Il Progetto ha visto il coinvolgimento del Gruppo dei referenti regionali per la “Gestione tributi e rapporti con gli uffici finanziari”, composto da 23 colleghi individuati su segnalazione dei consiglieri nazionali ciascuno per il territorio di rispettiva competenza, ai quali è stato affidato il compito di raccogliere le proposte di semplificazione provenienti dai singoli Ordini di loro pertinenza territoriale.

Il 27 febbraio 2018 sono stati altresì nominati tre coordinatori del Progetto, Andrea Bonghi, Carlo Capaccioni e Luigi Lovecchio, con il compito di raccordare e armonizzare le proposte elaborate a livello periferico per il tramite dei referenti regionali. A ciascun coordinatore è stata assegnata un’area geografica di propria competenza, suddividendo il Paese in tre macro-aree (Nord, Centro e Sud e Isole).

Con lettera del 9 maggio 2018, il Presidente del CN, Massimo Miani, ha invitato i Presidenti degli Ordini territoriali a sensibilizzare i consiglieri e i colleghi del proprio Ordine, interessati al tema in oggetto, al fine di coordinarsi con il referente regionale nell’elaborazione delle proposte.

Entro la fine del mese di giugno sono pervenute al CN 161 proposte.

Si tratta di proposte di vario tipo: da quelle di carattere più generale e di sistema, a quelle di dettaglio relative ad adempimenti inutilmente complessi o poco utili anche per l’azione di contrasto all’evasione; altre proposte infine riguardano, più da vicino, i professionisti che assistono i contribuenti, sia per permettere loro di svolgere il proprio incarico con la dovuta

---

serenità e diligenza, sia per apprestare gli strumenti, anche normativi, per consentire loro di fornire servizi professionali più adeguati alle richieste del mercato.

Oltre alle proposte provenienti dai referenti regionali, sono state, ovviamente, tenute in considerazione anche quelle predisposte precedentemente dall'area di delega "Fiscalità" è già veicolate nell'ambito dei vari contesti istituzionali in cui il CN abitualmente opera.

Nei mesi di luglio e agosto i tre coordinatori e il ricercatore della Fondazione Nazionale dei Commercialisti, Pasquale Saggese, hanno provveduto, sulla base delle direttive tecnico/politiche impartite dai consiglieri delegati, all'opera di selezione, implementazione, assiemazione e sistematizzazione delle proposte pervenute.

Con senso di responsabilità, è stato fatto un lavoro approfondito e a 360 gradi per dare un contributo di idee all'impegnativo percorso da seguire per realizzare l'obiettivo di un'effettiva e duratura semplificazione del sistema fiscale.

In seguito a tale lavoro, è stato predisposto il documento in oggetto suddiviso in due parti. La prima, con le proposte di semplificazione fiscale che richiedono interventi di tipo normativo (circa 50 proposte) che il CN, rappresentato dal Presidente, Massimo Miani, ha presentato in occasione dell'Audizione tenuta il 13 settembre u.s. presso la Commissione finanze e tesoro del Senato della Repubblica, nell'ambito dell'*"Indagine conoscitiva sul processo di semplificazione del sistema tributario e del rapporto tra contribuenti e fisco"*, nonché al Ministero dell'economia e delle finanze (MEF) e agli altri enti istituzionali interessati.

La seconda parte raccoglie invece le proposte di semplificazione fiscale che richiedono interventi di tipo amministrativo (circa 30 proposte) che i consiglieri delegati hanno presentato all'Agenzia delle entrate, nell'ambito del Tavolo tecnico intrattenuto dal CN con la stessa Agenzia.

Un ulteriore documento, in fase di ultimazione, sarà destinato, più specificamente, alle proposte in materia di semplificazione del processo tributario, con particolare riferimento a quello telematico, che sarà indirizzato, per competenza, alla Direzione Giustizia tributaria del MEF.

Per la predisposizione di quest'ultimo documento, analogamente all'*iter* seguito per il presente, è stato coinvolto il Gruppo dei referenti regionali per la predisposizione del "Massimario nazionale della giurisprudenza tributaria di merito", composto da 21 colleghi

---

individuati su segnalazione dei consiglieri nazionali ciascuno per il territorio di rispettiva competenza, ai quali è stato affidato il compito di raccogliere le proposte di semplificazione in materia, provenienti dai singoli Ordini di loro pertinenza territoriale.

---

## 2. GLI ASPETTI GENERALI DEL PROCESSO DI SEMPLIFICAZIONE FISCALE

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (d'ora in avanti, CNDCEC) formula, di seguito, le proposte di semplificazione del sistema tributario e del rapporto tra contribuenti e Fisco, suddividendole per settore disciplinare, che ritiene di particolare importanza non solo per la Professione che questo Consiglio Nazionale rappresenta (costituita da oltre 118.000 Iscritti), ma per tutti i contribuenti e gli operatori economici del nostro Paese.

### L'impatto degli adempimenti fiscali su contribuenti e professionisti

Il CNDCEC, da parte sua, ha sempre sostenuto le iniziative volte alla realizzazione di una reale ed effettiva semplificazione fiscale sia sotto il profilo normativo, sia dal punto di vista delle procedure applicabili e degli adempimenti a carico dei contribuenti.

Ma lo stesso CNDCEC ha anche puntualmente denunciato la tendenza a "scaricare" sui cittadini-contribuenti, e indirettamente sui professionisti che li assistono, i costi e le complessità procedurali che il processo di semplificazione in atto inevitabilmente comporta (si pensi al moltiplicarsi degli obblighi comunicativi al Fisco generati dalla dichiarazione dei redditi precompilata, con le Certificazioni Uniche e le comunicazioni al Sistema Tessera Sanitaria, nonché derivanti dal contrasto all'evasione nell'IVA, con la comunicazione periodica dei dati delle fatture emesse e ricevute).

Non va infatti dimenticato che i costi degli adempimenti e le criticità delle procedure rendono il rapporto Stato-cittadino ben più oneroso rispetto al già elevato livello del costo dei servizi pubblici, espresso in termini di imposte, tasse e contributi che si è tenuti a versare per assicurarsi la disponibilità di detti servizi.

### Il "peso" dei Commercialisti nella gestione degli adempimenti tributari e il loro ruolo di interlocutore privilegiato del Fisco

Al fine di misurare il "peso" dei Commercialisti nella gestione degli adempimenti tributari, è possibile fare riferimento alle statistiche sull'utilizzo del servizio Entratel messe a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.



---

Nel 2018 (elaborazione dati 10 settembre 2018), gli utenti abilitati al servizio telematico sono risultati pari a 317.870. Di questi, 96.058 sono iscritti all'Albo dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili (30%), 186 sono società partecipate dai Commercialisti, 20.102 sono Studi associati, 8.154 sono Società di servizi e centri elaborazione dati per un totale generale di 124.600 pari al 39% del totale.

A questo gruppo di intermediari, per la quasi totalità riferibile agli iscritti all'Albo dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili, fanno riferimento il 64% degli invii telematici effettuati tramite Entratel e il 48% dei documenti complessivamente trasmessi.

Sulla base di dati specifici (elaborazione di dati forniti dall'Agenzia delle Entrate su richiesta della FNC - Anno 2016), è stato inoltre possibile quantificare pari all'81% la quota di Modelli Unico Società di Capitali 2016 inviati dallo stesso gruppo di intermediari. Tale percentuale è pari a 70% per i Modelli Unico Società di Persone, 73% per i Modelli Unico Enti non Commerciali e 61% per i Modelli Unico Persone Fisiche.

Alla luce di tali dati, può ben dirsi dunque che i Commercialisti rappresentano l'interlocutore privilegiato del Fisco. Primato che trae origine, ineludibilmente, dalla professionalità e dal bagaglio di competenze che gli iscritti al nostro Albo possiedono, come testimoniato dal percorso di studi e di formazione professionale che gli iscritti hanno dovuto seguire al fine di ottenere l'abilitazione all'esercizio della professione.

### Il rapporto Fisco-Contribuente

Il modo di intendere e realizzare il rapporto tra Fisco e Contribuente rappresenta uno dei tratti distintivi di qualsiasi sistema fiscale che contraddistingue l'attrattività e la competitività di un Paese.

Tale rapporto in Italia è stato caratterizzato, in passato, da una diffidenza reciproca tra le parti, con un approccio prevalentemente *ex-post* rispetto all'effettuazione degli adempimenti, che metteva in luce la natura eminentemente repressiva dell'attività del Fisco nei confronti dei contribuenti.

Da circa un triennio il "vento" sembra, invece, essere cambiato, avendo il legislatore preso atto che un diverso e più moderno modo di intendere detto rapporto sia utile per migliorare il tasso di adempimento spontaneo da parte dei contribuenti (c.d. *tax compliance*).

---

Un approccio *ex ante* teso a privilegiare la trasparenza e il dialogo preventivo con il contribuente.

È la stessa Agenzia delle entrate, nella circolare n. 16/E del 28 aprile 2016, ad affermare che “...nei rapporti fisco-contribuente è necessario un cambio di passo.

È importante, infatti, che i cittadini percepiscano la correttezza e la proporzionalità dell'azione....i funzionari ... si devono preoccupare anche di porsi nel modo giusto verso l'interlocutore, garantendo attenzione, rispetto e con un approccio chiaro, semplice e privo di preconcetti.

In quest'ottica è dunque imprescindibile continuare nella positiva evoluzione del rapporto fisco-contribuente, che deve essere sempre di più basato sulla fiducia, sulla trasparenza e sulla semplificazione”.

Affermazioni che, come Commercialisti, sottoscriviamo in pieno e che auspichiamo si tramutino in comportamenti concreti in tutti gli Uffici e a tutte le latitudini.

Nei contatti diretti con gli uffici periferici dell'Amministrazione finanziaria, registriamo invece, con una certa frequenza, comportamenti di chiusura a forme di reale contraddittorio, che sacrificano non solo le ragioni dei contribuenti, ma anche il nostro ruolo di professionisti incaricati di rappresentarli.

In alcuni casi è proprio la ritrosia degli Uffici ad assumersi responsabilità il principale ostacolo ad una più ampia e generalizzata *tax compliance*.

Dobbiamo quindi moltiplicare gli sforzi per rendere più collaborativo il rapporto Fisco-Contribuenti e far funzionare meglio la cinghia di trasmissione delle *best practices* dal centro alla periferia.

A questi ultimi fini, un elemento che il CNDCEC ritiene prioritario è, senza dubbio, la necessità di una espressa codificazione normativa dell'obbligo del contraddittorio preventivo ai fini della validità dell'atto di accertamento.

Soluzioni quale quella attualmente fatta propria dalle Sezioni unite della Corte di cassazione, con la nota sentenza n. 24823/2015, secondo cui l'omissione da parte dell'Ufficio del contraddittorio preventivo risulterebbe causa di invalidità del successivo atto di accertamento per i tributi armonizzati (Iva e accise) e non invece per quelli non armonizzati (imposte dirette e Irap), non sono certamente in linea con i principi di trasparenza e collaborazione richiamati in precedenza e vanno quindi definitivamente superate con una norma chiara e incontrovertibile che ne preveda l'obbligo, in ogni caso.

---

### La semplificazione fiscale

La semplificazione fiscale costituisce, ormai da tempo, uno degli obiettivi prioritari del nostro Paese, purtroppo ancora ben lungi dall'essere realizzato.

Lo confermano i dati del rapporto annuale *Doing Business* 2018 della Banca Mondiale, giunto alla sua quindicesima edizione, che presenta la classifica dei Paesi negli ambiti che descrivono la capacità degli stessi di essere *business friendly*. Su 190 Paesi monitorati, l'Italia si posiziona al 112° posto nell'ambito del "*paying taxes*", ossia con riferimento alla "facilità" di pagare le imposte. Una classifica non certo incoraggiante, quindi, né degna di un Paese membro del G7.

I motivi della complessità del nostro sistema fiscale sono ben noti. Uno Stato in perenne ricerca di risorse finanziarie, rese ancor più indispensabili per l'imponente mole del debito pubblico, è costretto a fare costantemente ricorso alla leva fiscale, con inevitabili ricadute negative sulla normativa in materia, che resta soggetta a continue modifiche e rimaneggiamenti, e sugli adempimenti da parte dei contribuenti, che purtroppo altro non sono che il frutto di tale ormai ingestibile complessità.

Di qui, i fenomeni di stratificazione e volatilità che contraddistinguono la produzione normativa nel settore fiscale degli ultimi anni, che si traducono, il più delle volte, in misure *una tantum* o ad efficacia temporalmente limitata, spesso riproposta con rilevanti modifiche rispetto a quella previgente.

Un'attività legislativa che, ancora oggi, abusa dell'istituto della retroattività, modificando e correggendo le norme in corso d'anno, in palese violazione dei fondamentali principi fissati in materia dallo Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 200).

### La collocazione dello Statuto dei diritti del contribuente nella gerarchia delle fonti normative

A quest'ultimo riguardo, il nodo da sciogliere è proprio la collocazione dello Statuto all'interno della gerarchia delle fonti.

Il CNDCEC ribadisce, al riguardo, l'assoluta necessità ed urgenza di costituzionalizzare, quanto meno, i principi in esso contenuti di irretroattività delle norme tributarie, di eccezionalità e di autoqualificazione delle norme interpretative in detta materia come pure il divieto di far uso della decretazione d'urgenza per l'istituzione di nuovi tributi o l'estensione soggettiva di quelli esistenti.

---

### L'azione di contrasto all'evasione fiscale

Tale attività non può dipendere esclusivamente da un aumento indiscriminato degli oneri amministrativi per i contribuenti. Questi sono in Italia già molto elevati; la loro presenza spesso finisce col favorire le attività sommerse e le organizzazioni produttive informali.

Occorre perciò mirare a una semplificazione degli adempimenti e a una riduzione dei costi di *compliance*.

La necessaria azione di contrasto all'evasione fiscale e l'altrettanto importante azione di riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti non possono pertanto prescindere da una radicale semplificazione nel settore fiscale, con l'auspicio che, sul punto, si possa passare, quanto prima possibile, dalla enunciazione dei principi alla concretezza dei risultati ottenuti.

Un modo per conciliare le due predette esigenze (lotta all'evasione e semplificazione) potrebbe essere quello di favorire, come avvenuto in Portogallo, la creazione di un conflitto di interessi sulla fatturazione elettronica nei confronti di privati, tramite detrazioni e/o incentivi specifici a favore di questi ultimi in alcuni settori sensibili, quali, ad esempio, servizi medici, manutenzioni di abitazioni e di autoveicoli, servizi domestici, ecc.

### **3 LE PRINCIPALI PROPOSTE DEL CNDCEC SUI SINGOLI SETTORI DISCIPLINARI**

#### **Introduzione graduale dell'obbligo di fatturazione elettronica tra privati e disapplicazione delle sanzioni nel periodo di prima applicazione dell'obbligo**

*Normativa di riferimento: art. 1, comma 927, legge n. 205/2017*

L'imminente introduzione dell'obbligo di emettere le fatture in formato elettronico anche nei rapporti tra privati a decorrere dal 1° gennaio 2019 rischia di trovare molti contribuenti impreparati, in particolar modo quelli meno strutturati e di minori dimensioni.

Al fine di concedere a imprese e professionisti il tempo necessario ad adeguare gli strumenti e le procedure per adempiere al nuovo obbligo, si propone una più graduale introduzione dell'obbligo stesso.

In ogni caso, si propone altresì la disapplicazione delle sanzioni previste per errori o ritardi nella trasmissione telematica al Sistema di Interscambio delle fatture elettroniche nell'anno di prima applicazione dell'obbligo nelle operazioni tra privati.

## Proposta

In particolare, si propone che la disciplina di cui ai commi 909, 915, 917 e 928 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2017, n. 205 si applichi alle fatture emesse a partire: a) dal 1° gennaio 2019, per le società quotate in borsa e per gli altri soggetti con più di 250 dipendenti; b) dal 1° gennaio 2020, per gli altri soggetti con più di 50 dipendenti; c) dal 1° gennaio 2021, per gli altri soggetti con più di 10 dipendenti; d) dal 1° gennaio 2022, per tutti gli altri soggetti non esonerati da detto obbligo.

In tal modo, si evitano anche gli eventuali disservizi nel servizio telematico di trasmissione delle fatture elettroniche (Sistema Di Interscambio) che potrebbero derivare dall'unificazione al 1° gennaio 2019 della decorrenza dell'efficacia delle nuove disposizioni per l'intera platea dei soggetti obbligati.

Si propone inoltre una "sterilizzazione" delle sanzioni di cui al comma 6 dell'articolo 1 del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127, in ogni caso, nell'anno di prima applicazione dell'obbligo.

Per finalità di coordinamento normativo, dovrebbe inoltre essere previsto che per i predetti soggetti l'obbligo di comunicare i dati delle fatture emesse e ricevute di cui all'articolo 21 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122 è abrogato con effetto a partire dalla data di decorrenza nei loro confronti dell'efficacia delle disposizioni di cui ai commi da 909 a 928.

## IN ALTERNATIVA ALLA PROPOSTA PRECEDENTE:

Si propone il rinvio di un anno del termine di decorrenza dell'obbligo in oggetto per i soggetti di minori dimensioni che adottano il regime di contabilità semplificata.

In particolare, dovrebbe essere previsto che per gli esercenti attività di impresa che, nel periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2019, adottano il regime di contabilità semplificata di cui all'articolo 18 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e per gli esercenti arti e professioni di cui all'articolo 19 del medesimo D.P.R. la disciplina di cui ai commi da 909 a 928 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018) si applichi alle fatture emesse a partire dal 1° gennaio 2020.

In tal modo, si concede ai soggetti di minori dimensioni il tempo necessario per potersi formare e attrezzare al fine di adempiere correttamente ai nuovi obblighi, evitando nel contempo i rischi di eventuali disservizi nel servizio telematico di trasmissione delle fatture elettroniche (Sistema Di Interscambio) che potrebbero derivare dall'unificazione al 1° gennaio 2019 della decorrenza dell'efficacia delle nuove disposizioni per l'intera platea dei soggetti obbligati.

Si propone altresì una "sterilizzazione" delle sanzioni di cui al comma 6 dell'articolo 1 del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127, in ogni caso, nell'anno di prima applicazione dell'obbligo.

---

## **Differimento termine trasmissione telematica delle fatture in formato elettronico rispetto al momento di effettuazione dell'operazione e esercizio del diritto di detrazione**

*Normativa di riferimento: art. 21 D.P.R. n. 633/1972*

Ai sensi dell'articolo 21, comma 1, ultimo periodo, del D.P.R. n. 633/1972 “[l]a fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all’atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente”. Il successivo comma 4 dispone, inoltre, che “[l]a fattura è emessa al momento dell’effettuazione dell’operazione determinata a norma dell’articolo 6” del D.P.R. n. 633/1972.

Al fine di rispettare tale disciplina, le fatture elettroniche devono pertanto essere trasmesse telematicamente al Sistema di Interscambio (SdI), messo a disposizione dall’Agenzia delle entrate, il giorno stesso in cui l’operazione si considera effettuata ai sensi del citato art. 6 del D.P.R. n. 633/1972.

Per evitare le pesanti sanzioni previste per la violazione di omessa fatturazione, è necessario dunque, ad esempio, che un professionista consulti ogni giorno il suo estratto conto bancario per verificare l’eventuale accredito di qualche compenso, dovendo egli trasmettere telematicamente al SdI la corrispondente fattura in formato elettronico il giorno stesso dell’accredito, coincidendo il momento di effettuazione delle prestazioni di servizi con la data di pagamento del corrispettivo.

La stessa esigenza può peraltro verificarsi anche per le cessioni di beni (per le quali il momento di effettuazione coincide con la data di consegna dei beni).

Al riguardo, l’Agenzia delle entrate, nella circolare n. 13/E del 2 luglio 2018, consapevole della problematica, ha ritenuto che *“in fase di prima applicazione delle nuove disposizioni, considerato anche il necessario adeguamento tecnologico richiesto alla platea di soggetti coinvolti e le connesse difficoltà organizzative, ... il file fattura, predisposto nel rispetto delle regole tecniche previste dal provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018 ed inviato con un minimo ritardo, comunque tale da non pregiudicare la corretta liquidazione dell’imposta, costituisca violazione non punibile ai sensi dell’articolo 6, comma 5-bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472”*.

---

È evidente che, anche dopo la *“fase di prima applicazione delle nuove disposizioni”*, l’eventuale trasmissione al SdI della fattura elettronica con *“un minimo di ritardo”* rispetto alla data di incasso del corrispettivo e comunque entro il termine per la liquidazione periodica della relativa imposta a debito, non pregiudicherà il puntuale e tempestivo incasso di detta imposta da parte dell’Erario.

La proposta che viene avanzata è quindi quella di separare il momento di effettuazione dell’operazione e il termine di trasmissione telematica della fattura elettronica al SdI, concedendo per quest’ultimo adempimento un congruo termine almeno pari a quindici giorni.

Qualora, secondo la proposta formulata, il cedente/prestatore si avvalga della facoltà di trasmettere telematicamente la fattura al SdI successivamente al momento di effettuazione dell’operazione, l’intervento dovrebbe essere completato, garantendo al cessionario/committente l’esercizio del diritto di detrazione dell’imposta assolta sugli acquisti effettuati nel mese (o trimestre) in cui l’imposta è divenuta esigibile, anche nell’ipotesi in cui la ricezione in via telematica della fattura si verifichi nel mese (o trimestre) successivo, ma comunque entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica relativa al mese (o trimestre) di emissione della fattura stessa. Ciò al fine di non penalizzare ingiustamente il cessionario/committente che, pur avendo effettuato l’acquisto in un mese (trimestre), si trovi a ricevere telematicamente la fattura il mese (o trimestre) successivo, sol perché il cedente/prestatore si sia avvalso della facoltà qui proposta di differire la trasmissione telematica della fattura rispetto al momento di effettuazione dell’operazione.

#### **Proposta**

Si propone pertanto un intervento normativo che, modificando il testo dell’articolo 21 del D.P.R. n. 633/1972, dissoci il momento di effettuazione dell’operazione dal termine di trasmissione telematica al Sistema di Interscambio delle fatture in formato elettronico, consentendo la trasmissione telematica di queste ultime entro un termine almeno pari a quindici giorni dal momento di effettuazione dell’operazione.

Al fine di evitare una ingiusta penalizzazione del cessionario/committente, l’intervento dovrebbe essere completato prevedendo altresì – qualora il cedente/prestatore si sia avvalso della facoltà qui proposta di differire la trasmissione telematica della fattura rispetto al momento di effettuazione dell’operazione – che il cessionario/committente possa

---

esercitare il diritto di detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti effettuati nel mese (o trimestre) in cui l'imposta è divenuta esigibile, anche nell'ipotesi in cui la ricezione in via telematica della fattura si verifichi nel mese (o trimestre) successivo, ma comunque entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica relativa al mese (o trimestre) di emissione della fattura stessa.

Analoga previsione dovrebbe infine essere stabilita per i casi in cui, in seguito allo scarto della fattura da parte del SdI, la stessa sia riemessa (nel prescritto termine) nel mese (o trimestre) successivo. Anche in quest'ultima ipotesi il cessionario/committente, per effetto di un errore commesso dal cedente/prestatore, resterebbe ingiustamente penalizzato, non potendo detrarre l'imposta nel mese (o trimestre) di effettuazione dell'operazione (in cui si è verificato lo scarto della fattura), ma soltanto in quello successivo (in cui la fattura viene riemessa, emendata dell'errore che ne aveva originariamente comportato lo scarto).

### **Redditi di impresa/lavoro autonomo – Regime dei contribuenti minimi**

*Normativa di riferimento: art. 1, commi 54 e ss., L. n. 190/2014*

Strettamente collegata al tema delle semplificazioni fiscali è la questione concernente l'ambito e le modalità di applicazione del cosiddetto "regime forfetario" per i contribuenti di più modeste dimensioni.

L'intenzione più volte manifestata dal Governo di estendere l'ambito di applicazione del predetto regime alle partite IVA con fatturato fino a 100.000 euro è senza dubbio positiva, perché dimostra una giusta attenzione al tema del prelievo fiscale sul lavoro autonomo, escluso nel recente passato sia dagli interventi che hanno riguardato solo il comparto del lavoro dipendente, sia da quelli che hanno riguardato solo il comparto della media e grande impresa.

Ciò non di meno, la sua attuazione appare foriera di rilevanti effetti distorsivi che non possono essere sottaciuti e che meriterebbero da parte del legislatore una più approfondita riflessione.

In primo luogo, ove venisse mantenuto il vincolo della non partecipazione a società o associazioni professionali, l'innalzamento fino a 100.000 euro della soglia di fatturato determinerebbe una spinta significativa alla parcellizzazione delle attività professionali: un vero e proprio incentivo alla disgregazione delle strutture collettive esistenti, in un contesto italiano in cui sarebbe semmai necessario introdurre incentivi significativi all'aggregazione.



---

In secondo luogo, ove venissero mantenuti vincoli stringenti di “organizzazione minima”, quanto a beni strumentali e collaboratori, l’innalzamento fino a 100.000 euro della soglia di fatturato determinerebbe una spinta altrettanto significativa al nanismo imprenditoriale e professionale e, aspetto non secondario, all’esplosione del sommerso nei relativi acquisti di beni e contratti di lavoro (per non sfiorare i limiti), ma anche più in generale su tutti i costi sostenuti dalle partite IVA beneficiarie del regime forfetario, in quanto queste ultime non sarebbero interessate a farsi documentare i costi dai propri fornitori, posto che la deduzione dei costi non sarebbe analitica bensì forfetaria in percentuale al fatturato e posto che, non potendosi detrarre l’IVA sugli acquisti, agirebbero come spesso fanno i consumatori privati che preferiscono mettersi d’accordo con il fornitore per evitare l’IVA.

In terzo luogo, l’ampliamento del regime di esclusione da IVA per autonomi con fatturato fino a 100.000 euro, anche laddove ottenesse le necessarie autorizzazioni a livello europeo (oggi esistenti solo per soggetti con fatturati non superiori a 65.000 euro), pare suscettibile di amplificare in modo significativo l’effetto distorsivo della concorrenza tra professionisti in regime forfetario e professionisti in regime ordinario che prestano servizi a consumatori finali, posto che i primi potranno non addebitare il 22% di IVA ai loro clienti, mentre i secondi dovranno continuare a farlo.

Infine, pare opportuno osservare che la tassazione sostitutiva, al 15% (o al 20%), raffrontata a quella del 35% circa che grava sui redditi tra 75.000 e 100.000 euro, determina un vero e proprio “scalone fiscale”, tale per cui, una volta raggiunti i 100.000 euro di fatturato è più conveniente non farlo aumentare ancora, se l’aumento non è tale da portarlo almeno oltre 125.000 euro.

### **Proposta**

In estrema sintesi, riteniamo che l’apprezzabile intento del governo di ridurre la pressione fiscale che grava sulle partite IVA con redditi medi e medio-alti andrebbe realizzata agendo direttamente sulla curva IRPEF, piuttosto che ampliando *sic et simpliciter* un regime forfetario che è nato più che altro come strumento di semplificazione degli adempimenti per soggetti con volumi d’affari minimi e redditi che, anche applicando le regole ordinarie, sconterebbero a consuntivo una tassazione sostanzialmente allineata o comunque molto vicina a quella sostitutiva.

---

In subordine, ove l'intenzione del legislatore rimanesse quella di estendere sino a fatturati significativi l'attuale regime forfetario, sarebbe quanto mai importante apportare i correttivi utili ad evitare gli effetti controproducenti e distorsivi in precedenza sottolineati.

**Redditi di impresa – Regime di determinazione del reddito delle imprese in contabilità semplificata e relativo regime di utilizzo delle perdite**

*Normativa di riferimento: articoli 8 e 66 Tuir; art. 18 D.P.R. n. 600/1973*

L'obbligo di adottare da parte di tutte le imprese minori in contabilità semplificata il regime di determinazione del reddito per cassa introdotto, con decorrenza dal 1° gennaio 2017, ha generato complessità nella gestione della fiscalità di tali soggetti, in considerazione del persistente obbligo di monitorare il valore delle rimanenze di magazzino ai fini degli studi di settore e dei futuri indici sintetici di affidabilità fiscale, pur in mancanza di una loro rilevanza ai fini della determinazione del reddito di periodo, aggravata da un profilo di carattere più sostanziale dato dalla impossibilità per tali soggetti di riportare a nuovo le perdite fiscali conseguite nell'esercizio dell'attività.

**Proposta**

Al fine di eliminare tali distorsioni, si propone di rendere tale regime facoltativo, restituendo ai contribuenti la possibilità di adottare il previgente regime di determinazione del reddito basato sul criterio di competenza che peraltro è l'unico in grado di misurare correttamente il reddito d'impresa prodotto da tali realtà economiche.

In ogni caso, si propone altresì di modificare il regime di utilizzo delle perdite conseguite dai soggetti in contabilità semplificata dando la possibilità di riportare a nuovo le perdite d'impresa conseguite dagli stessi, comprese quelle prodotte nel 2017, uniformando in tal modo la disciplina prevista per i contribuenti in oggetto a quella già prevista per le imprese in contabilità ordinaria.

**Redditi di impresa – Regime opzionale di determinazione secondo il criterio di cassa del reddito delle società tra professionisti**

*Normativa di riferimento: art. 10 legge n. 183/2011*

La presente proposta intende introdurre per le società tra professionisti di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183 un regime opzionale di determinazione del reddito di

---

impresa da loro conseguito secondo il criterio di cassa, regime attualmente riservato alle sole imprese minori soggette al regime di contabilità semplificata.

Il vigente sistema normativo non consente infatti tale opzione alle società tra professionisti (d'ora in avanti, "STP") costituite nelle forme delle società di persone di natura commerciale che, per opzione o per obbligo, adottino il regime di contabilità ordinaria nonché a tutte quelle costituite nelle forme di società di capitali e di società cooperativa.

L'esigenza di prevedere tale regime opzionale è da ascrivere alla circostanza che le STP svolgono attività di natura eminentemente professionale che, come è noto, sono determinate secondo il criterio di cassa.

#### **Proposta**

Si propone pertanto di integrare l'articolo 6, comma 3, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, con una disposizione che stabilisca che il reddito complessivo delle società tra professionisti di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183 costituite sotto forma di società in nome collettivo e in accomandita semplice che applicano, per obbligo o per opzione, il regime di contabilità ordinaria può essere determinato secondo le disposizioni dell'articolo 66 del medesimo TUIR, previa opzione vincolante per un triennio, rinnovabile tacitamente alla scadenza.

Analoga integrazione va effettuata all'articolo 81, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, con una disposizione che stabilisca che il reddito complessivo delle società tra professionisti di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183 costituite sotto forma di società di capitali o di società cooperativa può essere determinato, in ogni caso, secondo le disposizioni dell'articolo 66 del medesimo TUIR, previa opzione vincolante per un triennio, rinnovabile tacitamente alla scadenza.

Un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della normativa in oggetto, dovrebbe inoltre prevedere l'adozione delle disposizioni di attuazione e di coordinamento dell'opzione per la determinazione del reddito ai sensi dell'articolo 66 del TUIR con la tenuta della contabilità ordinaria e con le disposizioni in materia di contabilità semplificata di cui all'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Si propone infine di specificare, con una norma di interpretazione autentica, il regime previdenziale delle STP, stabilendo che alle attività professionali prestate da queste ultime si applica il contributo soggettivo e il contributo integrativo previsto dalle norme legislative che

---

regolano la Cassa di previdenza di categoria cui ciascun socio professionista fa riferimento in forza della iscrizione obbligatoria al relativo albo professionale. Il contributo integrativo va conseguentemente versato pro quota alle rispettive Casse secondo gli ordinamenti statuari e i regolamenti vigenti.

### **Redditi di lavoro autonomo – Revisione della disciplina relativa alla determinazione del reddito**

*Normativa di riferimento: art. 54 TUIR*

La disciplina del reddito di lavoro autonomo è attualmente caratterizzata da notevoli lacune (si pensi, ad esempio, alla mancanza di una norma che disciplini la deducibilità delle manutenzioni straordinarie sugli immobili) e incongruenze (si pensi, ad esempio, alla affermata indeducibilità degli ammortamenti relativi agli immobili strumentali a cui fa da contraltare la prevista deducibilità dei canoni di leasing relativi agli stessi).

Ne deriva l'esigenza di un intervento di riforma completo ed approfondito, al fine di pervenire ad una regolamentazione semplice, stabile e più coerente dal punto di vista sistematico.

#### **Proposta**

Tra i nodi da sciogliere quello dei rapporti tra tale disciplina e quella del reddito d'impresa, essendo state inserite nell'art. 54 del TUIR soltanto alcune norme mutuare da quest'ultima. Si dovrebbero, inoltre, affrontare alcune rilevanti problematiche, quale quella riguardante la nozione di compenso, 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 risolvere riguardano il riconoscimento definitivo della deducibilità delle quote di ammortamento relative agli immobili strumentali e la ridefinizione dei criteri di deduzione delle 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 ovvero acquistati dal 2010 in poi, 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.

---

È poi necessario 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).

Dovrebbe inoltre essere introdotta una specifica disciplina relativa al trattamento fiscale dei redditi derivanti dalle società tra professionisti, che risolva in modo definitivo le ancora numerose incertezze interpretative che attualmente frenano l'utilizzo di tale strumento. In particolare, dovrebbero essere definiti i seguenti aspetti: natura del reddito conseguito dai soci (soci professionisti, soci di capitale e soci amministratori), neutralità delle operazioni di conferimento dello studio individuale o associato nella società tra professionisti e delle altre operazioni straordinarie aventi le medesime finalità, deducibilità dei contributi previdenziali da parte dei soci, ecc.

La riforma dovrebbe infine essere estesa alla disciplina dell'Irap, così da 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).

### **Ritenute di acconto effettuate e non versate dal sostituto di imposta**

*Normativa di riferimento: art. 64 D.P.R. n. 600/1973*

L'articolo 64, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973 stabilisce che "[c]hi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso".

La proposta intende evitare che il sostituto di imposta che subisce la ritenuta di acconto da parte del sostituto sui redditi che lo stesso gli eroga possa essere chiamato a corrispondere la predetta ritenuta all'erario, in qualità di obbligato solidale, nel caso in cui il sostituto non provveda all'obbligo di versamento di quest'ultima, entro i termini di legge.

Risulta evidente infatti che, in simili circostanze, il sostituto finisce per subire una doppia imposizione sullo stesso reddito che si pone in contrasto con il principio di capacità contributiva di cui all'articolo 53 della Costituzione e con il divieto di doppia imposizione di cui all'articolo 163 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, recante l'approvazione del testo unico delle imposte sui redditi.

---

Considerare il sostituto che ha già subito la ritenuta a titolo di acconto obbligato in solido con il sostituto nelle ipotesi in cui quest'ultimo non adempia al suo obbligo di versare all'erario le ritenute effettuate finisce altresì per superare quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate, nella risoluzione n. 68/E del 19 marzo 2009, a proposito della possibilità per il sostituto di scomputare dall'imposta sul reddito delle persone fisiche le ritenute sui redditi d'impresa o di lavoro autonomo subite, allorquando lo stesso non sia in condizione di esibire la prescritta certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta.

#### **Proposta**

Si propone pertanto l'introduzione di una norma di interpretazione autentica (con efficacia quindi anche retroattiva), del citato articolo 64, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973 che chiarisca che lo stesso deve essere interpretato nel senso che il sostituto non può giammai essere considerato obbligato in solido con il sostituto per le ritenute di acconto da questi effettuate nei confronti del primo e non riversate all'erario nei prescritti termini di legge.

#### **Impegno alla trasmissione telematica di dichiarazioni e comunicazioni – semplificazione del sistema di gestione**

20

*Normativa di riferimento: art. 3, comma 6, D.P.R. n. 322/1998*

L'art. 3, comma 6, del D.P.R. n. 322/1998 prevede l'obbligo per i professionisti (non anche per banche e uffici postali) di rilasciare al contribuente l'impegno alla trasmissione telematica della dichiarazione.

All'epoca in cui tale disciplina è stata introdotta vi era la possibilità di trasmettere all'Agenzia delle Entrate il modello UNICO che riuniva in un unico *file* ben quattro dichiarazioni (redditi, IVA, IRAP e 770), il che limitava anche il numero di impegni alla trasmissione telematica che gli intermediari dovevano rilasciare al contribuente.

In seguito all'eliminazione del modello UNICO e all'introduzione di nuovi adempimenti (come, ad esempio, la comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute e la comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA) con periodicità, peraltro, infrannuale, il numero degli impegni alla trasmissione che gli intermediari devono rilasciare annualmente ai propri clienti si è moltiplicato, rendendo la gestione degli stessi oltremodo complessa.

---

## Proposta

La proposta in oggetto intende semplificare il complesso sistema di gestione degli impegni alla trasmissione telematica che, per come è oggi strutturato, comporta un notevole dispendio di tempo e costi di archiviazione sempre crescenti, senza alcun vantaggio per il cliente che risulta comunque tutelato dalla predisposizione del mandato professionale obbligatorio nella forma scritta e dal rispetto degli adempimenti in materia di *privacy*.

Si propone pertanto di introdurre la possibilità di rilasciare al contribuente un impegno unico alla trasmissione telematica di tutte le dichiarazioni e comunicazioni da presentare in un predeterminato arco temporale, comunque non inferiore all'anno.

### **Rappresentanza e assistenza dei contribuenti presso gli Uffici finanziari – Comunicazione con modalità telematiche dei dati relativi alle deleghe conferite dal contribuente ai Commercialisti**

Il contribuente che intende farsi rappresentare o assistere presso gli Uffici finanziari da un Commercialista deve previamente delegarlo con apposita procura conferita per iscritto con firma autenticata dallo stesso professionista delegato.

Il professionista delegato è attualmente tenuto ad esibire la delega rilasciatagli dal contribuente ad ogni accesso presso gli Uffici finanziari. In caso di sub-delega ad un proprio collaboratore, il professionista deve a sua volta predisporre la delega a quest'ultimo, la quale dovrà essere esibita in sede di accesso unitamente alla copia del documento di identità del professionista.

Tale sistema comporta una complessa gestione delle deleghe e sub-deleghe per attività, il più delle volte, molto ripetitive, con conseguente necessità di reiterare l'esibizione in formato cartaceo della medesima delega ad ogni accesso presso gli Uffici.

Il sistema attualmente in uso potrebbe essere notevolmente snellito, con vantaggi in termini di riduzione di tempi e costi delle procedure amministrative, ma anche di maggiore efficienza dei controlli da parte dell'Agenzia delle entrate, prevedendo una comunicazione in via telematica all'Agenzia dei dati del delegante, del delegato e degli eventuali sub-delegati, con possibilità per i funzionari degli Uffici finanziari di verificare, a richiesta, l'esistenza e la validità della delega, tramite interrogazione del proprio sistema informativo, eliminando conseguentemente la necessità di esibire la delega in formato cartaceo ad ogni accesso.

---

Il sistema potrebbe coinvolgere il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili per dare la possibilità ai funzionari dell’Agenzia delle entrate di controllare in tempo reale, tramite connessione in *web service* con gli archivi del CNDCEC, lo *status* del Commercialista delegato.

In tal modo, il sistema potrebbe essere utilizzato anche per acquisire i dati relativi alle iscrizioni, variazioni e cancellazioni degli iscritti all’Albo che attualmente gli Ordini territoriali sono obbligati a comunicare, con periodicità annuale, all’Anagrafe tributaria, ai sensi dell’art. 7, terzo comma, del d.P.R. n. 605/1973, sostituendo così detto obbligo con la comunicazione dei medesimi dati, già oggi prevista, al CNDCEC.

Il sistema, in fase di prima applicazione, potrebbe essere utilizzato per adempimenti quali accesso presso gli uffici finanziari, consegna documenti e attività similari. In seguito, il medesimo sistema potrebbe essere esteso anche alle attività di rappresentanza ed assistenza nei procedimenti di accertamento con adesione, autotutela, ecc.

#### **Proposta**

Si propone pertanto l’implementazione di un sistema di trasmissione telematica dei dati relativi alle deleghe conferite dai contribuenti ai Commercialisti e ai loro sub-delegati, con conseguente possibilità per i funzionari degli Uffici finanziari di verificare, a richiesta, l’esistenza e la validità della delega, tramite interrogazione del proprio sistema informativo, eliminando in tal modo la necessità di esibire la delega in formato cartaceo ad ogni accesso presso gli Uffici finanziari.

Si propone inoltre l’attivazione di una connessione in *web service* tra il sistema informativo dell’Agenzia delle entrate e quello del CNDCEC, al fine di dare la possibilità ai funzionari dell’Agenzia delle entrate di controllare in tempo reale, in sede di accesso, lo *status* del Commercialista delegato, nonché di acquisire i dati relativi alle iscrizioni, variazioni e cancellazioni degli iscritti ai singoli Ordini dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, sostituendo in tal modo l’obbligo di comunicazione annuale all’Anagrafe tributaria, a carico di questi ultimi, previsto dall’art. 7, terzo comma, del d.P.R. n. 605/1973.



---

## Cassetto fiscale – Procedure di attivazione/rinnovo delega al professionista

Il “cassetto fiscale” è un ottimo strumento messo a disposizione dall’Agenzia delle entrate per la consultazione dei dati presenti in Anagrafe tributaria riferiti al singolo contribuente cui possono accedere anche gli intermediari, muniti di apposita delega, per visualizzare i dati riferiti ai propri clienti.

Col passare del tempo il cassetto fiscale è diventato uno strumento sempre più indispensabile per l’attività professionale, considerato anche che alcune comunicazioni (ad esempio, “avvisi bonari” ex art. 54-*bis* d.P.R. n. 633/1972, lettere di anomalia sugli studi di settore, altre lettere per la trasparenza) sono trasmesse dall’Agenzia delle entrate solo attraverso questo canale.

Attualmente, il conferimento della delega al professionista per la consultazione del cassetto fiscale del contribuente avviene secondo la seguente procedura:

- 1) firma del contribuente dell’apposito modello di delega;
- 2) invio all’Agenzia delle entrate, a cura del professionista, del *file* telematico di attivazione delega;
- 3) trasmissione al contribuente interessato, a cura dell’Agenzia delle entrate, di un codice PIN di attivazione mediante posta ordinaria nei successivi 15 giorni;
- 4) comunicazione al professionista delegato, a cura del contribuente interessato, del codice PIN trasmesso dall’Agenzia.

La durata delle delega è di 4 anni e possono essere delegati da ciascun contribuente fino a un massimo di 2 professionisti.

La procedura, come si può percepire, è articolata, richiede dei tempi lunghi (mediamente 20 giorni) non sempre compatibili con la necessità di consultare celermente i dati dei nuovi clienti.

La durata quadriennale della delega richiede inoltre una gestione dello scadenziario dei rinnovi piuttosto complessa.

Il rinnovo della delega avviene mediante la medesima procedura di prima attivazione e può avvenire solo a delega scaduta.

Sono opportune, quindi, alcune modifiche atte a migliorare le procedure attualmente in uso.

---

## Proposta

Si propone pertanto di snellire la procedura di attivazione della delega prevedendo anche le seguenti ulteriori possibilità:

- inviare il file telematico di attivazione munito della firma digitale del contribuente o del suo legale rappresentante, in modo che la delega stessa possa essere immediatamente attivata dall’Agenzia delle entrate senza ulteriori passaggi;
- attivare automaticamente la delega al cassetto fiscale dei contribuenti per il quale il professionista delegato risulti già essere il depositario delle scritture contabili del contribuente delegante;
- inserire nelle dichiarazioni annuali (Redditi, Irap e Iva) e nel modello di variazione dati ai fini IVA l’opzione di attivazione della delega alla consultazione del cassetto fiscale;
- nelle more dell’attivazione di tali nuove procedure, trasmissione al contribuente interessato, a cura dell’Agenzia delle entrate, del codice PIN di attivazione, anziché mediante posta ordinaria, utilizzando l’indirizzo *e-mail* del contribuente o altra modalità di trasmissione telematica, al fine di evitare lo smarrimento della comunicazione via posta ordinaria e velocizzare l’attivazione, con risparmio di risorse anche da parte dell’Amministrazione finanziaria.

Si propone altresì di snellire la procedura di rinnovo della delega prevedendo anche le seguenti possibilità:

- adottare un automatismo che non comporti la generazione di un nuovo codice PIN, ma solo una comunicazione informativa al contribuente dell’avvenuto rinnovo;
- alternativamente alla precedente, rinnovare la delega al cassetto fiscale anche prima della scadenza in modo da evitare periodi di inaccessibilità;
- inserire nelle dichiarazioni annuali (Redditi, Irap e Iva) e nel modello di variazione dati ai fini IVA l’opzione di rinnovo della delega alla consultazione del cassetto fiscale.

Si propone infine di prolungare la durata di validità della delega al cassetto fiscale a 5/10 anni e di incrementare a quattro il numero di intermediari contemporaneamente delegabili ad operare sul cassetto fiscale.

## Cessazione incarico di depositario delle scritture contabili

In base all’articolo 35 del d.P.R. n. 633/1972 il titolare di partita IVA è tenuto a comunicare il luogo ed il soggetto presso cui sono eventualmente depositate le scritture contabili, utilizzando l’apposito Modello *“Domanda di attribuzione del numero di codice fiscale e dichiarazione di inizio attività, variazione dati o cessazione attività ai fini Iva”*.

---

Nell'ipotesi in cui il contribuente abbia conferito ad un professionista l'incarico di depositario delle scritture contabili, la cessazione del mandato professionale deve essere comunicata, entro 30 giorni, dal contribuente all'Agenzia delle entrate.

Nel caso, per nulla infrequente, il contribuente non effettui tale comunicazione, il professionista non è in grado autonomamente e "automaticamente" di comunicare all'Agenzia delle entrate di non essere più il depositario delle scritture contabili del contribuente.

La procedura attualmente in uso prevede l'invio da parte del professionista di una raccomandata all'Agenzia delle entrate con prova della cessazione del mandato (ad es. lettera di restituzione della documentazione contabile, anche firmata per ricevuta dal contribuente).

Tale procedura non sempre risulta essere recepita dagli Uffici: il professionista continua pertanto a risultare in Anagrafe tributaria depositario delle scritture contabili di contribuenti per i quali ha cessato il mandato anche da molto tempo, nonostante abbia posto in essere tutti i comportamenti opportuni del caso (informare il contribuente della necessità di effettuare la comunicazione e successivamente, nell'inerzia del contribuente, inviare la suddetta raccomandata all'Agenzia delle entrate).

Il problema è particolarmente sentito in caso di cessazione conflittuale del mandato professionale o in caso di impossibilità a reperire il cliente.

#### **Proposta**

Si richiede pertanto di prevedere una procedura telematica attraverso la quale il professionista possa, in autonomia, comunicare all'Agenzia delle entrate la cessazione dell'incarico di depositario delle scritture contabili e la relativa data di decorrenza, entro 30 giorni dalla cessazione stessa.

Tale procedura potrebbe anche confluire nel sistema di trasmissione telematica delle deleghe conferite ai Commercialisti di cui alla precedente proposta 7.1.

A tutela del contribuente, potrebbe inoltre prevedersi l'obbligo per il professionista di informare preventivamente il cliente attraverso l'invio di una raccomandata postale con avviso di ricevimento o tramite la posta elettronica certificata, rispettivamente all'ultimo indirizzo conosciuto o all'indirizzo PEC comunicato dal contribuente.

---

L'accoglimento di tale proposta avrebbe anche il pregio di evitare che gli organi verificatori si rechino, in caso di controllo, presso un depositario ormai cessato.

### **Regime sanzionatorio per infedeltà visto di conformità sul modello 730**

*Normativa di riferimento: art. 39, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 241/1997*

In caso di errori da parte di professionisti e CAF nel rilascio del visto di conformità (si pensi alla deduzione/detraazione di una spesa per un farmaco che l'Agenzia delle Entrate in sede di controllo ritiene non deducibile), questi ultimi sono tenuti al pagamento non solo della sanzione per l'indebita/detraazione deduzione fruita, ma addirittura anche dell'imposta e degli interessi "risparmiata" dal contribuente per effetto dell'errore commesso in sede di rilascio del visto di conformità.

La norma comporta un arricchimento senza causa del contribuente a danno del soggetto che ha rilasciato il visto che risulta pertanto in palese contrasto con i principi di capacità contributiva e di indisponibilità del tributo.

Al riguardo, la disposizione che permette di evitare il pagamento delle maggiori imposte in luogo del contribuente sempre che il professionista o il CAF proceda alla rettifica dei dati prima che sia stata già contestata l'infedeltà del visto con la comunicazione di cui all'articolo 26, comma 3-ter, del regolamento di cui al D.M. n. 164 del 1999 (con la quale è comunicato l'esito del controllo con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica dei dati contenuti nella dichiarazione) non risolve il problema in quanto, il più delle volte, la rettifica ha origine da questioni di natura interpretativa, molto frequenti in ambito tributario per effetto dell'estrema complessità, mutevolezza e asistematicità della disciplina.

26

#### **Proposta**

Si propone pertanto l'eliminazione della richiamata disciplina, unica nel suo genere nel panorama tributario e, come detto, a forte rischio di incostituzionalità, e il ripristino di una sanzione in misura fissa.

In alternativa, si propone di eliminare la parte della norma che obbliga il professionista o il CAF al pagamento di una somma pari all'importo dell'imposta e degli interessi che sarebbero stati richiesti al contribuente ai sensi dell'articolo 36-ter del D.P.R. n. 600/1973, i quali resterebbero comunque a carico di quest'ultimo anche in caso di contestazione dell'infedeltà del visto da parte dell'Ufficio.

---

## **Regime sanzionatorio per tardiva trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari abilitati**

*Normativa di riferimento: art. 3, comma 7-ter, D.P.R. n. 322/1998; Art. 7-bis D.Lgs. n. 241/1997*

Attualmente il comma 7-ter dell'articolo 3 del D.P.R. n. 322/1998 prevede che: *“le dichiarazioni consegnate ai soggetti incaricati di cui ai commi 2-bis e 3, successivamente al termine previsto per la presentazione in via telematica delle stesse, sono trasmesse entro un mese dalla data contenuta nell'impegno alla trasmissione rilasciato dai medesimi soggetti al contribuente ai sensi del comma 6”*.

Contestualmente, l'articolo 7-bis del D.Lgs. n. 241/1997 prevede che: *“In caso di tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni da parte dei soggetti indicati nel comma 3 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, a carico dei medesimi si applica la sanzione amministrativa da lire un milione a lire dieci milioni”* (da 516 a 5.164 euro per ogni ritardo).

27

### **Proposta**

Si tratta di una misura sanzionatoria veramente eccessiva, in special modo in caso di lieve ritardo della trasmissione rispetto al termine di un mese previsto dalla legge. Si propone pertanto di ridurre la sanzione.

La sanzione potrebbe essere poi del tutto eliminata allorquando l'invio tardivo sia già stato oggetto di ravvedimento operoso da parte del contribuente e di fatto non vi sia alcun danno per l'erario, nemmeno in termini di ostacolo ai controlli.

## **Attestazione di conformità per fruizione agevolazioni fiscali su contratti di locazione a canone concordato**

A seguito dell'emanazione del Decreto del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti (di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze) del 16 gennaio 2017 (in G.U. n. 62 del 15 marzo 2017), recante *“Criteri generali per la realizzazione degli accordi da definire in sede locale per la stipula dei contratti di locazione ad uso abitativo a canone concordato, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, della legge 9 dicembre 1998, n. 431, nonché dei contratti di*

---

*locazione transitori e dei contratti di locazione per studenti universitari, ai sensi dell'articolo 5, commi 1, 2 e 3 della stessa legge*", è stato previsto un nuovo obbligo.

In particolare, ove le parti stipulino un contratto di locazione c.d. "non assistito", è stato previsto l'obbligo di rivolgersi ad almeno una delle organizzazioni sindacali della proprietà edilizia e dei conduttori firmatarie dell'accordo territoriale, per l'attestazione della rispondenza del contenuto economico e normativo del contratto stipulato all'accordo territoriale, attestazione finalizzata anche al conseguimento delle agevolazioni fiscali relative a tale contratto.

Tale nuovo obbligo non trova tuttavia riscontro nella legge 9 dicembre 1998, n. 431 recante la "*Disciplina delle locazioni e del rilascio degli immobili adibiti ad uso abitativo*", per cui deve ritenersi palesemente illegittimo.

Ed infatti, se l'obbligo per i contraenti di acquisire l'attestazione in argomento trae fondamento dalla necessità di documentare alla pubblica amministrazione (Agenzia delle entrate *in primis*) la sussistenza di tutti i presupposti per accedere alle agevolazioni fiscali e di poter dimostrare, in caso di verifica fiscale, la correttezza delle deduzioni fruite, risulta di palmare evidenza come l'esclusione degli iscritti all'Ordine dei Dottori commercialisti e degli esperti contabili dai soggetti abilitati al rilascio dell'attestazione di conformità in oggetto si pone in evidente contrasto con quanto previsto dall'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 che riconosce ai predetti professionisti l'abilitazione al rilascio del visto di conformità che, ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del decreto del Ministero delle finanze 31 maggio 1999, n. 164 (Regolamento recante norme per l'assistenza fiscale resa dai Centri di assistenza fiscale per le imprese e per i dipendenti, dai sostituti d'imposta e dai professionisti ai sensi dell'articolo 40 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, pubblicato in G.U. n. 135 del 11 giugno 1999), "implica il riscontro della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze della relativa documentazione e alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto".

Gli iscritti all'Ordine dei Dottori commercialisti e degli esperti contabili hanno quindi competenza piena in merito alla verifica della conformità degli oneri deducibili e detraibili indicati in dichiarazione alle relative disposizioni che disciplinano la loro spettanza, ivi

---

compresa la verifica della “*correttezza delle deduzioni utilizzate*” relative ai contratti a canone concordato non assistiti.

#### **Proposta**

Al fine di rimuovere la palese illegittimità delle disposizioni attuative dell’articolo 4 della legge 9 dicembre 1998, n. 431, si chiede pertanto l’inserimento degli iscritti all’Ordine dei Dottori commercialisti e degli esperti contabili tra i soggetti abilitati al rilascio dell’attestazione di conformità in oggetto relativamente ai contratti non assistiti indicati nell’articolo 1, comma 8, della Convenzione nazionale sottoscritta in data 25 ottobre 2016 tra le organizzazioni della proprietà edilizia e dei conduttori maggiormente rappresentative a livello nazionale e nel conseguente articolo 1, comma 8, del citato decreto interministeriale del 16 gennaio 2017.

In alternativa, si chiede al Ministero delle infrastrutture e dei trasporti (Direzione generale per la condizione abitativa) di modificare in tal senso l’interpretazione delle disposizioni di attuazione dell’articolo 4 della legge 9 dicembre 1998, n. 431.

#### **Redditi di impresa – Revisione della disciplina delle società di comodo**

*Normativa di riferimento: art. 30 legge n. 724/1994; art. 2, commi 36-decies e 36-undecies, D.L. n. 138/2011*

Con l’articolo 30 della legge n. 724/1994 è stata introdotta nel nostro ordinamento la disciplina delle cosiddette “società di comodo”, funzionale al contrasto dell’uso dello schermo societario per dissimulare redditi derivanti in realtà dal godimento personale di beni mobili e immobili da parte dei soci o dei loro familiari. Nelle intenzioni originarie del legislatore, dunque, si voleva in questo modo colpire l’abuso della forma giuridica delle società commerciali per nascondere in realtà redditi che dovrebbero essere imputati a persone fisiche.

La normativa in esame nel corso degli anni ha perso la funzione originaria, come si ricava da un duplice ordine di considerazioni. In primo luogo, è del tutto evidente che l’attribuzione della qualifica di società di comodo solo in ragione dei risultati negativi conseguiti dall’impresa, seppure ripetuti nel tempo, determina inevitabilmente l’applicazione delle penalizzazioni di legge anche a soggetti in realtà pienamente operativi e “commerciali” che hanno l’unica colpa di non essere redditizi.

---

A tale argomentazione, si aggiunge la rigidità e la apoditticità delle percentuali di legge che devono essere applicate, prima, per verificare lo *status* di società di comodo e, poi, per determinare il reddito minimo da dichiarare.

Occorre dunque porre rimedio a tali gravi e inaccettabili incongruenze, rimeditando complessivamente la normativa innanzi sintetizzata e riportandola alla sua *ratio* ispiratrice.

### **Proposta**

Si propone pertanto la completa abrogazione della disciplina delle società di comodo oppure in alternativa la sua profonda rivisitazione sulla base dei seguenti due criteri di riforma: i) l'eliminazione della fattispecie delle società in perdita sistematica, in quanto in totale e irrimediabile contrasto con la funzione dell'istituto della società di comodo; ii) la revisione delle percentuali di redditività delle immobilizzazioni, con particolare riferimento al comparto delle unità immobiliari, prevedendo una procedura di verifica su base provinciale o, con riferimento alle città medio-grandi, sub provinciale degli effettivi rendimenti immobiliari, sulla scorta dell'esperienza degli Osservatori degli studi di settore, anche avvalendosi dei dati ricavati dall'OMI (l'Osservatorio del Mercato Immobiliare dell'Agenzia delle Entrate). In tale contesto, si propone inoltre di prevedere che l'applicazione delle nuove percentuali si effettui nei riguardi di una sorta di "costo normalizzato" (quale ad esempio il valore catastale che in una prospettiva di medio-lungo termine, dopo l'aggiornamento del catasto, potrebbe rappresentare un dato attendibile), in luogo del costo di iscrizione del bene. In alternativa, dovrebbe prevedersi che la condizione di non operatività sia esclusa nel caso in cui si dimostri che l'ammontare del canone è congruo rispetto ai valori di riferimento, a prescindere dal costo di contabilizzazione del bene.

### **Redditi di impresa/lavoro autonomo – Armonizzazione e aggiornamento limiti deducibilità/detraibilità per autovetture e telefoni "cellulari"**

*Normativa di riferimento: articoli 102, comma 9, e 164, comma 1, lett. b), TUIR; articoli 19, comma 4 e 19-bis1, comma 1, lett. c), D.P.R. n. 633/1972*

L'attuale disciplina, con differenti percentuali di deducibilità/detraibilità, determinano una complessa gestione contabile dei beni in oggetto e un doppio binario civilistico/fiscale molto difficile da gestire.



---

## Proposta

Si propone l'armonizzazione delle percentuali di deducibilità/detraibilità attualmente previste, fissando un'unica percentuale in misura pari all'80% per i costi relativi alla telefonia mobile (con incremento dal 50% all'80% della detraibilità IVA in caso di utilizzo promiscuo) ed in misura pari al 40% per i costi relativi ai predetti mezzi di trasporto (con incremento dal 20% al 40% della deducibilità ai fini delle imposte sui redditi).

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

Si propone inoltre l'aggiornamento dei limiti di rilevanza fiscale del costo di acquisto attualmente previsti, adeguando il loro ammontare, quanto meno, agli indici di rivalutazione monetaria.

In alternativa, al fine di semplificare ulteriormente la gestione contabile/fiscale dei veicoli a motore, si potrebbe sostituire l'attuale disciplina con un unico limite di deducibilità dei costi relativi agli stessi rapportato all'ammontare dei componenti positivi o del reddito imponibile.

## **Trasformazione Irap in addizionale regionale su base imponibile Ires e su redditi di impresa e di lavoro autonomo imponibili Irpef**

*Normativa di riferimento: D.Lgs. n. 446/1997*

Una semplificazione importante e "di sistema", per la quale sembrano ormai maturi i tempi, è quella della definitiva abolizione dell'IRAP sull'intero comparto delle attività produttive di reddito di impresa e di lavoro autonomo.

Parliamo di semplificazione e non di riduzione della pressione fiscale perché l'intervento sarebbe quanto mai opportuno anche se realizzato in un contesto di invarianza di gettito per l'Erario.

L'abolizione dell'IRAP su tutte le attività produttive potrebbe infatti essere compensata in termini di gettito dall'introduzione di una addizionale regionale all'IRES (ed eventualmente anche con un prelievo regionale sul reddito di impresa e di lavoro autonomo dei soggetti IRPEF), con aliquote determinate da ciascuna regione in funzione dell'obiettivo di invarianza di gettito.

L'effetto di semplificazione per il sistema fiscale, sia lato contribuenti, sia lato Amministrazione finanziaria, sarebbe significativo, in quanto sparirebbe niente meno che una imposta (con tutta la sua filiera di calcoli, adempimenti e controlli).

---

### **Proposta**

La soluzione preferibile, anche in un'ottica di alleggerimento della pressione fiscale sulla piccola impresa che non ha sino ad oggi beneficiato di riduzioni della pressione fiscale che hanno invece interessato il comparto dei soggetti IRES (la cui aliquota è stata recentemente ridotta dal 27,5% al 24%), sarebbe quella di sostituire i 14 miliardi di gettito IRAP relativo alle attività produttive soltanto con una addizionale regionale all'IRES applicata da ciascuna regione in misura idonea ad assicurare l'invarianza di gettito.

Tale soluzione comporterebbe un trasferimento di carico fiscale per 3 miliardi dal comparto delle persone fisiche e delle società di persone a quello delle società di capitali.

Ove si preferisse mantenere invariato non solo il gettito complessivamente spettante a ciascuna regione, ma anche la sua distribuzione tra attività produttive micro-piccole e attività produttive medio-grandi, oltre a una addizionale regionale IRES, con gettito complessivo di 11 miliardi, si potrebbe applicare, per i restanti 3 miliardi necessari ai fini dell'invarianza di gettito, un prelievo regionale sul reddito d'impresa o di lavoro autonomo dei soggetti IRPEF attualmente obbligati a pagare l'IRAP, oppure spalmare tale aggravio su tutti i contribuenti IRPEF, con un incremento delle vigenti addizionali IRPEF.

### **Semplificazione della determinazione della base imponibile – Deduzioni relative al costo del lavoro**

32

*Normativa di riferimento: art. 11 D.Lgs. n. 446/1997*

Nel caso in cui la precedente proposta non potesse essere accolta, si potrebbe procedere con una razionalizzazione della determinazione della base imponibile del tributo regionale, con particolare riferimento alla deduzione del costo del lavoro subordinato e parasubordinato.

Le norme sulle deduzioni IRAP legate al costo del lavoro dipendente presentano attualmente una complessità del tutto ingiustificata.

### **Proposta**

Se la volontà del legislatore è quella di escludere dalla base imponibile il costo del lavoro a tempo indeterminato è opportuno prevederlo con un'unica disposizione positiva, abrogando tale intricato *corpus* normativo.

Andrebbero altresì previste positivamente le residuali ipotesi in cui il costo del lavoro resta invece indeducibile dalla base imponibile del tributo regionale, come nel caso delle forme di lavoro precario o a tempo determinato.

---

## **Accorpamento di Imu e Tasi**

*Normativa di riferimento: art. 13 D.L. n. 201/2011; art. 1, commi 639 e seguenti, legge n. 147/2013*

La tassazione patrimoniale sugli immobili a livello comunale è attualmente fondata su due tributi: l'Imu e la Tasi. Mentre la prima (art. 13 DL n. 201/2011) riviene dalla sostanziale revisione dell'Ici, la seconda è stata istituita a decorrere dal 2014 (art. 1, commi 639 e seguenti, legge n. 147/2013) con lo scopo non dichiarato di trovare risorse per sostituire il gettito venuto a mancare per effetto della soppressione dell'Imu sull'abitazione principale. La struttura della Tasi, infatti, almeno nella sua versione originaria, riproduce in larga parte quella dell'Imu, con alcune differenze: a) è prevista una quota d'imposta a carico dei detentori degli immobili (inquilini e comodatari) che va dal minimo del 10% (la regola) al massimo del 30%, da fissare con delibera comunale; b) era tassata anche l'abitazione principale; c) sono esclusi i terreni agricoli.

A decorrere dal 2016, si è provveduto, con la legge n. 208/2015, ad esentare del tutto l'abitazione principale anche ai fini della Tasi. Ne è conseguito che è venuta meno anche la principale differenza rispetto all'Imu, che rappresentava in realtà la ragione fondante della Tasi.

33

### **Proposta**

Si propone quindi di abolire del tutto la Tasi, garantendo l'invarianza di gettito e provvedendo a revisionare e semplificare la disciplina dell'Imu, che deve restare l'unica imposta patrimoniale a livello locale.

## **Regolarizzazione delle comunicazioni degli esiti del controllo automatico di dichiarazioni e liquidazioni periodiche**

*Normativa di riferimento: art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 462/1997*

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

---

Per effetto del nuovo obbligo di comunicare i dati relativi alle liquidazioni periodiche dell'IVA (mensili o trimestrali), i controlli sulla correttezza e tempestività dei versamenti periodici dell'IVA è stato di molto accelerato, al punto tale che la comunicazione degli esiti del controllo è ora recapitata al contribuente ancor prima della presentazione della dichiarazione annuale dell'imposta.

Richiedere in tali casi, al fine di regolarizzare la propria posizione, una sanzione pari al dieci per cento per un ritardo nel versamento di appena pochi mesi e comunque non superiore all'anno non risulta coerente con le sanzioni che l'ordinamento richiede per regolarizzare violazioni ben più gravi commesse dal contribuente, come quella di infedeltà della dichiarazione.

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

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

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

Con l'attuale disciplina vi è quindi il fondato rischio di "premiare" i contribuenti che commettono violazioni più gravi – in quanto non intercettabili attraverso il semplice

---

controllo interno dei dati dichiarati dallo stesso contribuente –, per cui chi ha omesso di pagare le imposte che ha fedelmente dichiarato finisce per corrispondere una sanzione quasi uguale a quella in cui incorre un contribuente che ha presentato invece una dichiarazione infedele.

### **Proposta**

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

Coerentemente alla predetta modifica, si propone di ampliare il termine per il ravvedimento operoso della violazione in oggetto, collegandolo al termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo, il che garantisce anche una omogeneità di trattamento con la causa di non punibilità prevista in ambito penale.

A tal fine, si propone l’inserimento della lettera *c-bis*) nel richiamato articolo 13, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997, ai sensi della quale in caso di presentazione della dichiarazione con ritardo superiore a novanta giorni ed entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo la sanzione è ridotta ad un quinto del minimo ( $60/5=12\%$ ), assicurando in tal modo una maggiore coerenza tra il regime sanzionatorio amministrativo previsto per tale tipo di violazione e quello previsto per la violazione della dichiarazione infedele.

### **Detrazione Iva – Termine iniziale di esercizio del diritto – Coordinamento con disposizioni del d.P.R. n. 100/1998**

L’Agenzia delle entrate, nella circolare n. 1/E/2018, ha precisato che per l’esercizio del diritto di detrazione dell’imposta assolta sugli acquisti occorrono sostanzialmente due requisiti: a) l’effettuazione di una operazione rientrante nel campo di applicazione dell’Iva inerente l’esercizio di una attività economica che genera potenzialmente operazioni imponibili Iva; b) il possesso di una fattura o documento equipollente.

Tale chiarimento, resosi necessario – in seguito alla riduzione del termine per l’esercizio del diritto di detrazione – per risolvere la problematica delle fatture emesse a fine anno e

---

ricevute l'anno successivo, non risulta coordinato con quanto disposto dall'articolo 1 del d.P.R. 23 marzo 1998, n. 100, secondo cui *"[e]ntro il giorno 16 di ciascun mese, il contribuente determina la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel mese precedente, risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili, e quello dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni ed ai servizi acquistati, sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso e per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633"*.

Tale disposizione riconosce dunque il diritto di computare nella liquidazione periodica l'imposta relativa alle fatture di acquisto di cui il contribuente sia in possesso alla data di effettuazione della liquidazione e quindi anche l'imposta relativa alle fatture emesse nel mese/trimestre di riferimento, ma ricevute entro il giorno 16 del mese successivo al periodo stesso di riferimento della liquidazione.

#### **Proposta**

Si chiede pertanto un chiarimento che confermi la validità di quanto previsto dall'articolo 1 del d.P.R. 23 marzo 1998, n. 100, così come più sopra interpretato, ossia che è, ad esempio, possibile computare nella liquidazione del mese di maggio l'imposta relativa ad una fattura di acquisto datata 31 maggio e ricevuta il 4 giugno, essendosi verificato il possesso della fattura da cui risulta la stessa entro il termine (16 giugno) di effettuazione della liquidazione periodica relativa al mese (maggio) in cui la medesima imposta è divenuta esigibile (trattandosi, infatti, di fattura emessa nel mese di maggio).