



CAMERA DEI DEPUTATI

COMMISSIONE FINANZE

Audizione del Direttore dell'Agenzia delle entrate e Presidente dell'Agenzia delle entrate-Riscossione

Antonino Maggiore

ESAME DELLA PROPOSTA DI LEGGE A.C. 1074

DISPOSIZIONI PER LA SEMPLIFICAZIONE FISCALE, IL SOSTEGNO DELLE ATTIVITÀ ECONOMICHE E DELLE  
FAMIGLIE E IL CONTRASTO DELL'EVASIONE FISCALE

Roma, 7 novembre 2018, h. 14,00

AULA DELLA COMMISSIONE

## 1. Sommario

|     |   |    |
|-----|---|----|
| 1.  | PREMESSA.....   | 4  |
| 2.  | ARTICOLO 1 - ABOLIZIONE DELLE COMUNICAZIONI DEI DATI DELLE LIQUIDAZIONI PERIODICHE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO.....  | 5  |
| 3.  | ARTICOLO 2 - MODIFICHE AI TERMINI PER LA COMUNICAZIONE DEI DATI DELLE FATTURE EMESSE E RICEVUTE<br>8  |    |
| 4.  | ARTICOLO 3 (SEMPLIFICAZIONI IN MATERIA DI CONTROLLI FORMALI DELLE DICHIARAZIONI DEI REDDITI E TERMINE DELLA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE TELEMATICA DEI REDDITI) ..... | 10 |
| 5.  | ARTICOLO 4 (SEMPLIFICAZIONI IN MATERIA DI VERSAMENTO UNITARIO) .....  | 13 |
| 6.  | ARTICOLO 6 – (SEMPLIFICAZIONI IN MATERIA DI MODELLI DICHIARATIVI) .....   | 14 |
| 7.  | ARTICOLO 7 (SEMPLIFICAZIONI PER LE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE) .....  | 18 |
| 8.  | ARTICOLO 8 (SEMPLIFICAZIONI IN MATERIA DI DICHIARAZIONI DI INTENTO RELATIVE ALL'APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO) .....  | 19 |
| 9.  | ARTICOLO 9 (VERSAMENTO DELL'ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF) .....   | 20 |
| 10. | ARTICOLO 10 (CONOSCENZA DEGLI ATTI E SEMPLIFICAZIONE).....  | 22 |
| 11. | ARTICOLO 11 (INTRODUZIONE DELL'OBBLIGO DI INVITO AL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE) .....   | 23 |
| 12. | ARTICOLO 12 (BILANCIO COMPLESSIVO DEGLI ONERI AMMINISTRATIVI) .....   | 27 |
| 13. | ARTICOLO 14 (TENUTA DELLA CONTABILITÀ IN FORMA MECCANIZZATA) .....  | 28 |
| 14. | ARTICOLO 15 (DISPOSIZIONI IN MATERIA DI SANZIONI PER VIOLAZIONI TRIBUTARIE).....  | 30 |
| 15. | ARTICOLO 16 (DISPOSIZIONI IN MATERIA DI SCARTO D'ARCHIVIO NELL'ANAGRAFE TRIBUTARIA).....  | 33 |
| 16. | ARTICOLO 17 (MODIFICHE AL REGIME DELLA SCISSIONE DEI PAGAMENTI) .....   | 35 |
| 17. | ARTICOLO 18 (DISPOSIZIONI IN MATERIA DI TRASMISSIONE TELEMATICA DEI CORRISPETTIVI) .....  | 38 |
| 18. | ARTICOLO 20 (LIMITI DI PIGNORABILITÀ) .....   | 39 |
| 19. | ARTICOLO 21 (IMPOSTA SUL REDDITO PROFESSIONALE) .....   | 42 |
| 20. | ARTICOLO 23 (REDDITI FONDIARI PERCEPITI) .....  | 44 |
| 21. | ARTICOLO 24 (REGIME TRIBUTARIO SPECIALE PER I LAVORATORI IMPATRIATI) .....  | 46 |
| 22. | ARTICOLO 31 (ALIQUTA DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO AGEVOLATA SUI BENI E SERVIZI ESSENZIALI PER I BAMBINI E LE PERSONE DISABILI O NON AUTO-SUFFICIENTI).....              | 48 |

23. ARTICOLO 36 (MISURE PER IL CONTRASTO DELLE INDEBITE COMPENSAZIONI).....52

## 1. Premessa

Signor Presidente, signori Onorevoli Commissari,

Vi ringrazio per l'opportunità che mi viene offerta di illustrare le misure della proposta di legge A.C. 1074 recante "Disposizioni per la semplificazione fiscale, il sostegno delle attività economiche e delle famiglie e il contrasto dell'evasione fiscale".

Focalizzerò il mio intervento su quelle misure del provvedimento che risultano direttamente connesse allo svolgimento dei compiti istituzionali dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle entrate - Riscossione.

Mi soffermerò, nell'ordine, su: Articolo 1 - Abolizione delle comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche dell'imposta sul valore aggiunto; Articolo 2 - Modifiche ai termini per la comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute; Articolo 3 - Semplificazioni in materia di controlli formali delle dichiarazioni dei redditi e termine della presentazione della dichiarazione telematica dei redditi; Articolo 4 - Semplificazioni in materia di versamento unitario); Articolo 6 – Semplificazioni in materia di modelli dichiarativi; Articolo 7 - Semplificazioni per le associazioni sportive dilettantistiche; Articolo 8 - Semplificazioni in materia di dichiarazioni di intento relative all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto; Articolo 9 - Versamento dell'addizionale comunale all'IRPEF; Articolo 10 - Conoscenza degli atti e semplificazione; Articolo 11 - Introduzione dell'obbligo di invito al contraddittorio endoprocedimentale; Articolo 12 - Bilancio complessivo degli oneri amministrativi; Articolo 14 - Tenuta della contabilità in forma meccanizzata; Articolo 15 - Disposizioni in materia di sanzioni per violazioni tributarie; Articolo 16 - Disposizioni in materia di scarto d'archivio nell'anagrafe tributaria; Articolo 17 - Modifiche al regime della scissione dei pagamenti; Articolo 18 - Disposizioni in materia di trasmissione telematica dei corrispettivi;

Articolo 20 (Limiti di pignorabilità); Articolo 21 - Imposta sul reddito professionale; Articolo 22 - Misure di sostegno economico in favore delle famiglie; Articolo 23 - Redditi fondiari percepiti; Articolo 24 (Regime tributario speciale per i lavoratori impatriati); Articolo 31 - Aliquota

dell'imposta sul valore aggiunto agevolata sui beni e servizi essenziali per i bambini e le persone disabili o non auto-sufficienti; Articolo 36 (Misure per il contrasto delle indebite compensazioni).

## **2. Articolo 1 - Abolizione delle comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche dell'imposta sul valore aggiunto**

L'articolo 1 della proposta di legge intende abrogare l'art. 21-bis del decreto-legge n. 78 del 2010, con effetto a decorrere dalla data di avvio a regime della fatturazione elettronica, prevista per il 1° gennaio 2019.

Il citato articolo 21-bis prevede l'obbligo per i soggetti passivi IVA di comunicare trimestralmente, all'Agenzia delle entrate, i dati delle liquidazioni periodiche Iva che vengono normalmente utilizzati per i controlli sui versamenti del tributo, secondo le modalità previste dall'articolo 54-bis del DPR n. 633 del 1972, anche prima della presentazione della dichiarazione annuale, indipendentemente dalle condizioni di pericolo per la riscossione.

In sintesi, in base al vigente articolo 21-bis, tutti i soggetti passivi IVA devono presentare il modello "Comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA" per comunicare i dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche dell'imposta, ad eccezione dei soggetti passivi non obbligati alla presentazione della dichiarazione annuale IVA o all'effettuazione delle liquidazioni periodiche, sempre che, nel corso dell'anno, non vengano meno le condizioni di esonero. L'obbligo di invio della comunicazione non ricorre in assenza di dati da indicare, mentre sussiste nell'ipotesi in cui occorra evidenziare il riporto di un credito proveniente dal trimestre precedente. Il modello di comunicazione, composto di una pagina oltre al frontespizio, deve essere presentato esclusivamente per via telematica, direttamente dal contribuente o tramite intermediari abilitati, entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre. La comunicazione relativa al secondo trimestre è presentata entro il 16 settembre e quella relativa all'ultimo trimestre è presentata entro l'ultimo giorno del mese di febbraio.

La comunicazione periodica della liquidazione IVA è presente nella gran parte degli Stati UE e consente di individuare tempestivamente gli omessi versamenti, che altrimenti sarebbero rilevati solo dopo la presentazione della dichiarazione annuale; si aumenta, così, la probabilità di riscuotere quanto dovuto. Al riguardo, la procedura operativa prevede che, per ogni trimestre di riferimento, l'Agenzia delle entrate invii agli operatori IVA che non risultano aver versato le somme emergenti dalla liquidazione periodica, delle lettere di invito a verificare la propria posizione e a valutare, nel caso, l'opportunità di avvalersi del ravvedimento operoso. In assenza di risposta (generalmente al decorrere di un lasso di tempo pari a circa due mesi dall'invio delle lettere di *compliance*), vengono inviate le comunicazioni di irregolarità, ai sensi dell'articolo 54-bis del DPR n. 633 del 1972, che consentono il pagamento delle somme dovute con una riduzione a 1/3 delle sanzioni.

Nel 2017, primo anno di avvio della nuova procedura di controllo dei versamenti, l'Agenzia delle entrate ha inviato circa 480 mila lettere di *compliance* - relative ai primi due trimestri del 2017 - che hanno determinato versamenti per 512 milioni di euro. Le successive comunicazioni di irregolarità, ai soggetti che non avevano regolarizzato la propria posizione, hanno consentito di riscuotere, al 31 dicembre 2017, circa 334 milioni di euro. Al 30 settembre 2018, le lettere di *compliance* sono state circa 750 mila e i relativi pagamenti sono stati pari a 822 milioni di euro, mentre le comunicazioni di irregolarità hanno consentito di riscuotere 757 milioni di euro.

L'invio all'Agenzia delle entrate della comunicazione periodica della liquidazione IVA, consente un'ulteriore azione finalizzata allo stimolo all'adempimento spontaneo<sup>1</sup> quale l'invio di lettere di *compliance* indirizzate agli operatori IVA per i quali non risulta pervenuta alcuna Comunicazione di liquidazione periodica IVA, sebbene risulti la presenza di dati relativi a fatture emesse comunicati all'Agenzia delle entrate dai contribuenti stessi o dai loro clienti soggetti passivi IVA, relativamente al trimestre preso in considerazione.

---

<sup>1</sup> Così come previsto dai commi da 634 a 636 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014 (Legge di stabilità per il 2015)

Anche in questo caso, l'obiettivo di tali comunicazioni è quello di consentire la regolarizzazione spontanea di errori e omissioni con il beneficio della riduzione delle sanzioni ai sensi dell'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Nel 2017, l'Agenzia delle entrate ha inviato 21.037 lettere di *compliance* relative al primo trimestre del 2017 e 23.955 relative al secondo trimestre 2017.

In generale, pertanto, le predette Comunicazioni rappresentano uno strumento determinante per la strategia di prevenzione dell'evasione da riscossione.

L'intento della proposta normativa in esame, in linea con le previsioni dello Statuto del contribuente, è quello di abolire l'adempimento descritto, in concomitanza con l'avvio a regime della fatturazione elettronica, in considerazione del fatto che attraverso il flusso delle fatture elettroniche, inviate tramite il Sistema di Interscambio (SdI), l'Amministrazione tributaria ha a disposizione i dati attualmente acquisiti con le comunicazioni delle liquidazioni periodiche Iva da parte dal contribuente.

Occorre evidenziare che l'obiettivo di semplificazione della proposta è pienamente condivisibile, ma si ritiene di suggerire una modalità alternativa di riduzione degli adempimenti sulla base delle considerazioni di seguito esposte.

Il flusso delle fatture elettroniche inviate tramite Sistema di Interscambio non consente di reperire tutte le informazioni concernenti gli importi a debito o a credito da considerare ai fini della liquidazione periodica dell'IVA, oggetto della comunicazione che si vuole abrogare. Non tutte le fatture, infatti, transiteranno nel Sistema di Interscambio (si pensi, ad esempio, a quelle relative a operazioni con soggetti non residenti o non stabiliti), né è possibile individuare dai dati delle sole fatture le informazioni concernenti il pagamento delle fatture nei casi di adozione dell'IVA per cassa, oltre che determinare il trattamento ai fini IVA di determinate spese ai fini della detrazione. Mancherebbero, in questa fase, anche i dati dei corrispettivi certificati attraverso gli scontrini e le ricevute fiscali, che saranno trasmessi all'Agenzia delle entrate dal 1° luglio 2019 da parte dei soggetti con volume d'affari superiore a 400.000 euro e dal 1° gennaio 2020 da parte di tutti.

Ciò considerato, al fine di attuare l'obiettivo di semplificazione dell'adempimento relativo alle comunicazioni dei dati delle liquidazioni trimestrali dell'imposta sul valore aggiunto, senza rinunciare ai positivi effetti sull'attività di recupero dell'evasione "da riscossione", a partire dalle comunicazioni relative al terzo trimestre 2019, si potrebbe prevedere di mettere a disposizione in via sperimentale - a beneficio di tutti i soggetti passivi IVA - oltre agli elementi necessari per la predisposizione dei prospetti di liquidazione periodica IVA, una bozza di comunicazione periodica modificabile dal contribuente stesso.

La proposta di liquidazione, predisposta inizialmente con il flusso informativo della fatturazione elettronica, dei dati delle operazioni transfrontaliere e con il flusso dei corrispettivi, potrebbe essere messa a disposizione degli operatori attraverso i servizi telematici dell'Agenzia, prima dei termini di scadenza stabiliti.

In tal modo, si metterebbe in condizione il contribuente (anche attraverso il suo intermediario) di integrare ovvero approvare la proposta di comunicazione formulata dall'Agenzia, attivando un confronto con l'Amministrazione, volto ad evitare controlli successivi ed aumentare la naturale propensione al corretto versamento dell'IVA.

In sostanza, attraverso tale azione, si otterrebbero effetti di semplificazione rilevanti dell'adempimento - in quanto l'operatore non sarebbe tenuto a predisporre e trasmettere la comunicazione bensì a controllare ed integrare quella precompilata messa a disposizione dall'Agenzia.

### **3. Articolo 2 - Modifiche ai termini per la comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute**

L'articolo 2, comma 1, lett. a) del disegno di legge in esame, prevede, a decorrere dal periodo in corso al 31 dicembre 2018, che l'adempimento comunicativo dell'invio trimestrale dei dati delle fatture emesse e ricevute - previsto dall'articolo 21 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 - abbia cadenza annuale.



Il comma 1, lettera b) dello stesso articolo 2 della proposta in esame, sopprime il secondo periodo del comma 1 dell'articolo 21 del decreto legge n. 78 del 2010, il quale stabilisce che la comunicazione relativa al secondo trimestre è effettuata entro il 16 settembre e quella relativa all'ultimo trimestre entro il mese di febbraio.

In sintesi, la disposizione, allo scopo di limitare gli adempimenti comunicativi degli operatori IVA, prevede, a partire dall'anno d'imposta 2018, la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati relativi alle fatture emesse e ricevute entro il mese di febbraio dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta, con un unico adempimento in luogo degli adempimenti periodici su base trimestrale o semestrale su opzione.

Al riguardo, occorre rilevare che, a seguito dell'introduzione, dal 1° gennaio 2019, dell'obbligo di fatturazione elettronica e della trasmissione mensile dei dati delle fatture transfrontaliere (articolo 1, comma 909 della legge n. 205 del 2017), l'obbligo di comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute (spesometro) è stato abrogato (articolo 1, comma 916, della legge n. 205 del 2017).

La norma proposta, pertanto, potrebbe trovare applicazione solo per le operazioni riferite al periodo d'imposta 2018, per le quali l'adempimento è ancora vigente. In sostanza, ove approvata, la disposizione in esame potrebbe consentire a coloro che non hanno già effettuato, entro settembre 2018, la comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute relative al primo semestre, di effettuare un'unica comunicazione entro il mese di febbraio 2019. In proposito, non si ravvisano criticità, fatte salve eventuali modifiche sui termini di invio dei flussi informativi relativi alle fatture transfrontaliere.

Per completezza è opportuno evidenziare che l'insieme delle disposizioni introdotte con l'articolo 1, comma 909, della legge di Bilancio 2018 e quelle dell'art. 17 del decreto legge 119 dello scorso 24 ottobre hanno definito un perimetro normativo che va nella direzione di digitalizzare le tre modalità di certificazione delle operazioni ai fini dell'IVA (fattura, ricevuta e scontrino) per fare in modo che tutte le informazioni fiscalmente rilevanti siano acquisite tempestivamente dall'Agenzia delle entrate.

Rispetto ai processi comunicativi introdotti negli anni passati (elenchi clienti/fornitori negli anni 2006/2007, spesometro nel 2010, nuovo spesometro nel 2016), che prevedevano elaborazioni, predisposizione e invio di specifiche comunicazioni periodiche estraendo dati dalla contabilità (con rischio di errori, duplicazioni, ritardi ecc.), i processi di fatturazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi consentiranno agli operatori di superare i predetti adempimenti e coniugare la digitalizzazione della certificazione fiscale con l'invio dei dati all'Agenzia delle entrate.

L'unico adempimento comunicativo, che resta in vigore, di fatto, è quello della trasmissione dei dati delle fatture transfrontaliere previsto dal comma 3bis dell'articolo 1 del decreto legislativo n. 127/15, che consente un'importante funzione in un'ottica di prevenzione e contrasto delle frodi ed evasioni. Tale adempimento, nell'attuale configurazione:

- limita la sua portata ai soli operatori che effettuano operazioni transfrontaliere per le quali non è prevista una bolletta doganale (quindi si tratta solo di prestazioni di servizi resi o ricevuti verso/da soggetti extracomunitari e cessioni/prestazioni e acquisti intracomunitari);
- consente di eliminare l'adempimento delle comunicazioni INTRASTAT riferite agli acquisti intracomunitari, come previsto dall'articolo 50, comma 6, del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, modificato dall'art. 13, comma 4-quater, del decreto-legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19.

#### **4. Articolo 3 (Semplificazioni in materia di controlli formali delle dichiarazioni dei redditi e termine della presentazione della dichiarazione telematica dei redditi)**

L'articolo 3, **comma 1**, della proposta normativa, inserisce all'articolo 36-ter del DPR n. 600 del 1973, il comma 3-bis, volto a innibire all'Amministrazione fiscale la possibilità di chiedere, in sede di controllo formale, informazioni disponibili nell'archivio dell'Anagrafe tributaria ovvero trasmesse da terzi soggetti, in ottemperanza a obblighi dichiarativi, certificativi o comunicativi.

L'articolo 36-ter del DPR 600 del 1973, nella formulazione vigente, nel disciplinare il controllo formale delle dichiarazioni, prevede, al comma 3, che il contribuente o il sostituto d'imposta, possa essere invitato, anche telefonicamente o in forma scritta o telematica, a fornire chiarimenti sui dati contenuti nella dichiarazione ed a trasmettere ricevute di versamento ovvero altri documenti non allegati alla dichiarazione o difformi dai dati forniti da terzi.

Occorre premettere che il decreto legislativo n. 175 del 2014, nell'introdurre la dichiarazione modello 730 precompilata, ha profondamente innovato l'attività di controllo formale sulle deduzioni/detractions prevedendo che:

- in caso di invio della dichiarazione attraverso un intermediario abilitato, il controllo formale viene effettuato sui documenti utilizzati dai CAF e dai professionisti per il rilascio del visto di conformità;

- in caso di accettazione della dichiarazione precompilata accedendo direttamente alla procedura resa disponibile dall'Agenzia delle entrate, il controllo formale non viene effettuato, ferma restando la possibilità di verificare eventuali condizioni soggettive non conosciute che danno diritto a deduzioni/detractions.

In sostanza, l'attività di controllo formale sugli oneri indicati nei modelli 730 è ormai rivolta principalmente verso CAF e professionisti, che appongono il visto di conformità e nei casi di modifica della dichiarazione precompilata presentata direttamente dai contribuenti.

Dal 2018, inoltre, è stata avviata, all'interno della procedura per la dichiarazione precompilata, una modalità di compilazione assistita per integrare gli oneri e spese proposti dall'Agenzia delle entrate, che consente di indicare gli estremi, la tipologia e l'importo del documento mancante e di modificare in automatico la dichiarazione. Oltre a semplificare l'adempimento, la nuova funzione consente all'Agenzia di valutare quale documento eventualmente richiedere, evitando così di dover analizzare tutta la documentazione relativa alle deduzioni/detractions da controllare in quanto modificate.

L'attività di controllo formale delle dichiarazioni ai sensi del citato articolo 36-ter è già attualmente conformata al principio, espresso dal comma 4 dell'articolo 6 dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212), secondo il quale al contribuente non possono essere richiesti documenti ed informazioni in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche.

Non vengono richiesti, ordinariamente, documenti inerenti a dati già in possesso dell'Amministrazione fiscale, che comprenderanno, dal 2019, quelli derivanti dalla messa a regime del sistema di fatturazione elettronica.

La norma che si vorrebbe introdurre, per come è configurata, potrebbe impedire, però, le eventuali richieste documentali utili per la verifica delle detrazioni d'imposta o della deducibilità di oneri, nei casi in cui i requisiti soggettivi non emergano dalle informazioni presenti nell'Anagrafe tributaria ovvero quando gli elementi di informazione in possesso dell'Agenzia delle entrate non sono conformi a quelli dichiarati dal contribuente. In questi casi, infatti, si ritiene che sia opportuno attivare un confronto con il contribuente e il suo CAF/professionista, per consentirgli di dimostrare la correttezza della dichiarazione.

Il **comma 2** della proposta normativa in esame, sostituisce nel comma 932 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2017, n. 205, le parole «31 ottobre» con «31 dicembre», prevedendo, in sostanza, che il termine per la presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e di imposta regionale sulle attività produttive dei soggetti indicati nell'articolo 2 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 (persone fisiche, società o associazioni ad esse equiparate), attualmente previsto al 31 ottobre, passi al 31 dicembre.

Tale spostamento del termine, tenuto conto della validità delle dichiarazioni presentate entro 90 giorni dalla scadenza (art. 2, comma 7 del D.P.R. n. 322/1998), comporterebbe conseguenti ritardi nell'erogazione dei rimborsi, nella liquidazione e controllo delle dichiarazioni, compresa l'attività di quantificazione e ripartizione delle scelte del 2, 5 e 8 per mille e renderebbe difficile la verifica dei dati relativi alle dichiarazioni precompilate che com'è noto, devono essere rese disponibili entro il 15 aprile di ogni anno (D.Lgs. n. 175/2014).

## **5. Articolo 4 (Semplificazioni in materia di versamento unitario)**

L'articolo 4 della proposta normativa, introduce alcune modifiche al comma 2 dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, prevedendo che il versamento unitario e la compensazione attraverso l'utilizzo del modello F24 possano riguardare anche i crediti e i debiti relativi a:

- imposta sulle successioni e donazioni;
- imposta di registro, ipotecaria, catastale e delle tasse ipotecarie;
- imposta di bollo;
- tributi speciali previsti dalla tabella A allegata al decreto-legge 31 luglio 1954, n. 533, convertito con modificazioni, nella legge 26 settembre 1954, n. 869;
- tributi locali, comprese le tariffe per i servizi;
- accessori, interessi e sanzioni relativi alle entrate indicate nello stesso comma 2 modificato, compresi gli oneri e le sanzioni dovuti per l'inosservanza della normativa catastale;
- altre entrate individuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri competenti per settore.

La proposta prevede, inoltre, al comma 2, che le modifiche introdotte siano efficaci a decorrere dal primo giorno del sesto mese successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del testo legislativo in esame.

La norma proposta rinvia, infine, a un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro quattro mesi dalla data di entrata in vigore della legge, previa intesa in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali unificata, per stabilire le modalità per l'attuazione delle disposizioni relative ai tributi locali. Con provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate, da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge, saranno definite le modalità operative per l'attuazione delle disposizioni.

I tributi elencati rientrano già fra quelli per i quali è possibile effettuare il versamento con il modello F24, come previsto dal decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 8

novembre 2011, adottato ai sensi dell' articolo 17, comma 2, lettera h-ter) del predetto decreto n. 241.

L'articolo 2-bis del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, ha previsto, altresì, che il versamento spontaneo delle entrate tributarie dei comuni e degli altri enti locali possa avvenire con il modello F24.

La proposta, pertanto, ha portata innovativa limitatamente alle tariffe per i servizi degli enti locali, ossia le entrate di natura non tributaria.

Ciò premesso si suggerisce, nell'ottica di semplificazione delle modalità di versamento dei tributi, che la proposta in esame intende perseguire, di estendere l'utilizzo del modello F24 anche per il pagamento di entrate tributarie, attualmente pagate con diverse modalità, quali le tasse sulle concessioni governative le tasse scolastiche, attualmente versate tramite bollettino di conto corrente postale.

Tale evoluzione permetterebbe la costituzione di una base dati completa e informatizzata dei versamenti delle tasse sulle CC.GG., agevolando notevolmente l'attività di controllo della correttezza dei pagamenti da parte degli enti impositori. I versamenti delle tasse scolastiche potrebbero essere utilizzati per la dichiarazione precompilata.

## **6. Articolo 6 – (Semplificazioni in materia di modelli dichiarativi)**

L'articolo 6 della proposta normativa, al comma 1, prevede l'adozione di provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate per la semplificazione dei modelli dichiarativi con cadenza annuale.

Il successivo comma 2 stabilisce che nel Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, allegato alla nota di aggiornamento del Documento di Economia e Finanza, siano indicate le misure di semplificazione degli adempimenti tributari annualmente adottate.

La proposta prevede, sempre in tema di semplificazione dei modelli dichiarativi:

- l'eliminazione, con il primo provvedimento del Direttore dell'Agenzia, dell'obbligo per i contribuenti di riportare dati e informazioni relativi a contratti di locazione non necessari ai fini della liquidazione dell'imposta, già in possesso dell'amministrazione finanziaria;
- la soppressione del modello dichiarativo 770 e la contestuale integrazione del modello F24, con l'indicazione del codice fiscale del contribuente nei cui confronti viene effettuata la ritenuta d'acconto.

L'obiettivo di semplificazione della modulistica dichiarativa, da attuare anche attraverso la soppressione di duplicazioni di dati e informazioni in possesso dell'Agenzia, può essere perseguito nell'ambito dei provvedimenti di approvazione dei singoli modelli dichiarativi, pubblicati entro il mese di gennaio di ciascun anno.

Per quanto riguarda la previsione del **comma 2 della proposta**, la stessa si riferisce al Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva, che, ai sensi dell'articolo 10-bis.1 della legge di contabilità e finanza pubblica (legge n. 196 del 2009,) è presentato contestualmente alla nota di aggiornamento al Documento di economia e finanza (DEF). Il Rapporto distingue tra imposte accertate e riscosse nonché tra le diverse tipologie di avvio delle procedure di accertamento, in particolare evidenziando i risultati del recupero di somme dichiarate e non versate e della correzione di errori nella liquidazione sulla base delle dichiarazioni, e, ove possibile, il recupero di gettito fiscale e contributivo attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti. Il Governo indica, altresì, le strategie per il contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, l'aggiornamento e il confronto dei risultati con gli obiettivi.

Nel Rapporto dovrebbero essere evidenziate anche le misure di semplificazione degli adempimenti tributari adottati in ciascun anno. La misura renderebbe sicuramente più completo lo scenario del sistema fiscale italiano rappresentato nel Rapporto.

Per quanto riguarda la semplificazione della modulistica delle dichiarazioni, con l'eliminazione dei dati e informazioni relativi a contratti di locazione, si rappresenta che l'articolo 13, comma 4-octies, del decreto-legge n. 244 del 2016 ha abrogato, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, il comma 2 dell'art. 8

della legge n. 431 del 1998, ai sensi del quale la riduzione del reddito imponibile del locatore, derivante da contratti a canone concordato di locazione di immobili situati in comuni ad alta densità abitativa, era subordinata all'indicazione nella dichiarazione dei redditi degli "estremi di registrazione del contratto di locazione nonché quelli della denuncia dell'immobile ai fini dell'applicazione dell'ICI". Nella modulistica dichiarativa, approvata nel 2018, è comunque rimasta la sezione relativa ai contratti di locazione (sezione II del quadro RB), per consentire ai contribuenti l'indicazione dei dati catastali relativi ai redditi derivanti da contratti di locazione nei territori colpiti dal sisma Abruzzo; in prospettiva, però, può essere eliminata.

Riguardo all'eliminazione della dichiarazione Modello 770, si evidenzia che attualmente tale modello deve essere utilizzato dai sostituti d'imposta, comprese le Amministrazioni dello Stato, per comunicare in via telematica i dati fiscali relativi alle ritenute operate nell'anno precedente, i relativi versamenti e le eventuali compensazioni effettuate, riepilogando, altresì, i crediti e gli altri dati contributivi e assicurativi richiesti. Il Modello deve essere utilizzato, altresì, dagli intermediari e dagli altri soggetti che intervengono in operazioni fiscalmente rilevanti, tenuti, sulla base di specifiche disposizioni normative, a comunicare i dati relativi alle ritenute operate su dividendi, proventi da partecipazione, redditi da capitale erogati nell'anno precedente o operazioni di natura finanziaria effettuate nello stesso periodo, i relativi versamenti e le eventuali compensazioni operate e i crediti d'imposta utilizzati.

Il contenuto del Modello 770, in sintesi oltre ai dati delle ritenute dovute alle scadenze mensili da parte dei sostituti d'imposta, una serie di quadri dichiarativi relativi ai redditi di capitale e ai redditi diversi di natura finanziaria.

L'inserimento del codice fiscale del contribuente, che ha subito la ritenuta, nel modello F24, non consentirebbe l'acquisizione di tutte le informazioni che sono riportate nel Modello 770. Sul piano degli adempimenti graverebbe sul sostituto di imposta l'onere di predisporre mensilmente il modello F24, compilando un rigo per ciascun percipiente, con una elencazione che potrebbe arrivare a migliaia di posizioni (si pensi ai grandi datori di lavoro), mentre attualmente sul modello si riportano solo valori complessivi, distinti per categoria reddituale. Tale evenienza, si tradurrebbe, tra l'altro, in una crescita consistente dei costi che gravano sul



bilancio dell'Agenzia delle Entrate relativi alle commissioni riconosciute, per ciascuna delega di pagamento, agli intermediari della riscossione (banche, Poste e agenti della riscossione).

All'aumentare del numero di operazioni elementari di versamento, aumenterebbe in modo significativo il rischio di errori di compilazione del modello F24 (si pensi all'errata indicazione del codice fiscale del percipiente o dell'importo della ritenuta) e la conseguente necessità di effettuare correzioni sui singoli pagamenti.

L'indicazione del codice fiscale del percipiente sarebbe richiesta anche per le ritenute per l'addizionale comunale all'IRPEF di cui all'art. 9 della proposta di legge in esame.

Occorre, infine, considerare che i dati di cui è previsto l'inserimento nel modello F24 (codice fiscale del contribuente nei cui riguardi è versata la ritenuta) non consentirebbero di effettuare i controlli ai sensi dell'art. 36-*bis* del DPR n. 600, in quanto per ciascun mese mancherebbe il dato dell'importo delle ritenute operate dal sostituto d'imposta da confrontare con i versamenti. Sarebbe, pertanto, necessario prevedere l'invio di un flusso aggiuntivo di dati, collegati ai versamenti esposti nel modello F24, o, in alternativa, prevedere l'implementazione dell'attuale certificazione unica, con l'indicazione delle ritenute operate, distinte per ciascun mese, al fine di garantire anche il controllo sulla tempestività dei versamenti. In occasione dell'introduzione della dichiarazione precompilata, nell'ambito di tavoli tecnici di confronto con i consulenti del lavoro, commercialisti e associazioni di categoria delle imprese, l'ipotesi descritta era stata scartata, in quanto avrebbe comportato onerosi adeguamenti procedurali senza conseguire reali semplificazioni.

Si ritiene, pertanto, di poter suggerire, in luogo della totale abolizione del Modello 770, che è stato recentemente semplificato grazie alla trasmissione telematica delle CU, una riduzione degli adempimenti dei sostituti d'imposta, tramite una revisione delle attuali modalità di versamento e di dichiarazione.

Una semplificazione, parziale ma significativa, degli adempimenti dei sostituti d'imposta, si potrebbe realizzare eliminando dal Modello 770 le tipologie di reddito più ricorrenti, cioè quelle riguardanti il lavoro dipendente ed autonomo e quelle sui pagamenti effettuati dalle amministrazioni di condominio, sostituendole con il versamento mensile delle ritenute

attraverso un apposito servizio telematico messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, che preveda l'invio di un elenco contenente le informazioni salienti sul percipiente, nonché le ritenute operate e versate per ciascuna tipologia di reddito.

Il servizio produrrebbe un addebito sul conto indicato dal sostituto d'imposta per il pagamento delle ritenute e, in caso di esito positivo dell'addebito, metterebbe a disposizione dei percipienti e dei sostituti d'imposta, tramite il Cassetto Fiscale, i dati delle ritenute versate, evitando di presentare i quadri riepilogativi dei versamenti presenti nel modello 770.

La modifica proposta necessita di un coordinamento normativo, con l'art. 4 del DPR n. 322 del 1998, che prevede la dichiarazione dei sostituti d'imposta e con l'art. 36-bis del DPR n. 600 del 1973, che prevede il controllo della rispondenza dei versamenti delle imposte e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta con la dichiarazione modello 770.

In considerazione del fatto che i versamenti e le dichiarazioni dei sostituti d'imposta coinvolgono un numero notevolissimo di operazioni elementari, attualmente gestite con consolidati sistemi gestionali, per consentire ai sostituti di adeguare le relative procedure, si ritiene che l'alternativa proposta possa essere introdotta e iniziare dall'anno d'imposta 2020.

## **7. Articolo 7 (Semplificazioni per le associazioni sportive dilettantistiche)**

L'articolo 7 della proposta di legge prevede che i soggetti che percepiscono dalle associazioni sportive dilettantistiche le indennità, i rimborsi forfetari, i premi e i compensi, possano presentare alle stesse al momento del primo pagamento una dichiarazione, con validità per l'intero periodo d'imposta, con la quale viene attestato il rispetto della franchigia di 10.000 euro, limite entro il quale tali proventi non concorrono alla formazione della base imponibile ai sensi dell'articolo 69, comma 2, del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR).

Qualora detta franchigia venga superata nel corso dell'anno, il percettore è tenuto a darne comunicazione all'associazione sportiva, pena l'applicazione di una sanzione amministrativa pecuniaria – pari a cinque volte l'importo eccedente, con un minimo di 200 euro – rispetto alla quale è previsto che non si possano applicare gli istituti del ravvedimento, della definizione agevolata, del concorso di violazioni e della continuazione.

In caso di violazione della disposizione, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente in base al domicilio fiscale del contravventore provvede alla contestazione e all'irrogazione della sanzione.

La proposta normativa in esame garantisce una condivisibile semplificazione per le associazioni sportive dilettantistiche, assicurando anche un adeguato presidio per il controllo.

## **8. Articolo 8 (Semplificazioni in materia di dichiarazioni di intento relative all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto)**

L'intervento normativo sull'art. 1 del decreto legge 29 dicembre 1983, n. 746 conferma il meccanismo, attualmente vigente, della trasmissione telematica della dichiarazione d'intento all'Agenzia delle entrate da parte del soggetto cessionario e mantiene l'obbligo di indicazione degli estremi della dichiarazione d'intento nelle fatture emesse dal cedente.

Con la disposizione contenuta nella proposta di legge, non sarebbe più previsto, invece, che la dichiarazione d'intento, unitamente alla ricevuta di presentazione telematica, sia consegnata al fornitore o prestatore ovvero in dogana.

La semplificazione comprende, altresì, il venir meno delle seguenti prescrizioni normative:

- l'obbligo per il cedente/prestatore di riepilogare in dichiarazione IVA i dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento ricevute (attuale art. 1, comma 1, lett. c);
- l'obbligo, sia per il dichiarante, sia per il fornitore/prestatore, di annotare in apposito registro le dichiarazioni emesse/ricevute (attuale art. 1, comma 2).

Nel complesso, la modifica si pone un obiettivo di semplificazione, ponendo meno obblighi di comunicazione e di rendicontazione agli operatori, creando un sistema il cui perno risiede nella comunicazione telematica effettuata all'Amministrazione finanziaria.

Con l'entrata a regime della fatturazione elettronica, potranno essere realizzati interventi idonei a garantire la possibilità di effettuare i necessari riscontri automatici tra le informazioni contenute nelle dichiarazioni d'intento e i dati delle fatture elettroniche. L'Agenzia delle entrate sta già lavorando ad un progetto specifico, mirato a consentire una verifica dei requisiti per

poter essere considerati esportatori abituali, valorizzando i dati che saranno disponibili attraverso la fatturazione elettronica.

La proposta normativa prevede la modifica dell'art. 7 del d.lgs. n. 471/1997, con il ripristino, di fatto, della situazione ante d.lgs. n. 158/2015, che prevedeva una sanzione proporzionale (dal 100 al 200 per cento dell'imposta), in caso di cessione senza previa verifica della trasmissione delle dichiarazioni d'intento.

La modifica del decreto n. 158, con l'introduzione di una sanzione in misura fissa da euro 250 a euro 2.000, era stata effettuata al fine di armonizzare la norma con le modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 175 del 2014, in materia di semplificazioni fiscali.

Non essendovi più l'obbligo di preventiva "consegna" della dichiarazione d'intento e della relativa ricevuta telematica dal dichiarante al fornitore/prestatore, si deve ritenere che il preventivo riscontro, richiesto dalla norma sanzionatoria, sia da intendersi unicamente quello telematico. Attualmente, esiste già la possibilità di fruire di un servizio di riscontro telematico dell'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento.

## **9. Articolo 9 (Versamento dell'addizionale comunale all'IRPEF)**

L'articolo 9 della proposta normativa vuole introdurre modifiche al comma 143 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, concernente le modalità di versamento dell'addizionale comunale all'IRPEF.

In particolare, il nuovo comma 143, nella versione proposta, stabilisce che il versamento dell'addizionale comunale all'IRPEF sia effettuato dai sostituti d'imposta cumulativamente per tutti i comuni di riferimento. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, previa intesa in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del testo legislativo in esame, dovrebbero essere definite le modalità di attuazione e di ripartizione da parte dell'Agenzia delle entrate in favore dei comuni dei versamenti effettuati dai contribuenti e dai sostituti d'imposta a titolo di addizionale comunale all'IRPEF. Con il medesimo decreto, sarebbe stabilito anche il termine a decorrere dal quale sono applicate le nuove modalità di versamento.

Il vigente articolo 1, comma 143, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, prevede che il versamento dell'addizionale comunale all'IRPEF sia effettuato dai contribuenti direttamente al comune di riferimento, attraverso apposito codice tributo assegnato a ciascun comune.

Con decreto del Ministro dell'economia e finanze 5 ottobre 2007, sono state disciplinate le modalità di effettuazione del versamento. In particolare, l'articolo 3 del citato decreto prevede che il versamento dell'addizionale comunale all'IRPEF sia effettuato con il modello F24, utilizzando i codici tributo individuati dall'Agenzia delle entrate da associare al codice catastale del comune. La Struttura di Gestione dell'Agenzia delle Entrate accredita, pertanto, direttamente ai comuni le somme versate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta sulla base del codice catastale del comune indicato nel modello F24.

La disposizione proposta allo scopo di semplificare gli adempimenti a carico dei contribuenti e sostituti d'imposta, prevede che i versamenti vengano effettuati cumulativamente per tutti i comuni beneficiari. Ciò comporta che l'Agenzia delle Entrate, con modalità da definire d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, ripartisca i versamenti tra i vari comuni beneficiari, a titolo di acconto, sulla base dei dati contenuti nelle dichiarazioni dei redditi dell'ultimo anno d'imposta disponibile. Il saldo verrà determinato e corrisposto quando saranno disponibili le dichiarazioni relative all'anno di riferimento.

Si segnala che la disposizione proposta debba essere armonizzata con quella contenuta nell'articolo 6 del testo legislativo in esame che prevede la soppressione del modello dichiarativo 770 e la contestuale integrazione del modello F24 con l'indicazione del codice fiscale del contribuente nei cui riguardi è stata versata la ritenuta d'acconto, in quanto l'indicazione del codice fiscale del percipiente, prevista da detto articolo, sarebbe richiesta anche per le ritenute relative all'addizione comunale all'IRPEF. In sintesi, si ritiene che l'obiettivo di semplificazione possa essere conseguito con le proposte in precedenza illustrate sulle modalità alternative di comunicazione dei dati relativi alle ritenute fiscali, con un canale telematico dedicato, all'Agenzia delle Entrate.

## 10. Articolo 10 (Conoscenza degli atti e semplificazione)

L'articolo 10 della proposta normativa sostituisce il comma 3 dell'articolo 6 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del Contribuente) e aggiunge, dopo lo stesso comma 3, i commi 3-*bis* e 3-*ter*.

L'attuale comma 3, dell'articolo 6 dello Statuto del Contribuente prevede che "L'amministrazione finanziaria assume iniziative volte a garantire che i modelli di dichiarazione, le istruzioni e, in generale, ogni altra propria comunicazione siano messi a disposizione del contribuente in tempi utili e siano comprensibili anche ai contribuenti sforniti di conoscenza in materia tributaria e che il contribuente possa adempiere le obbligazioni tributarie con il minor numero di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli."

Il comma 3, nel testo che si vuole introdurre, prevede l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di assumere iniziative volte a garantire che i modelli di dichiarazione, le istruzioni, i servizi telematici, la modulistica, i documenti di prassi amministrativa e, in generale ogni altra comunicazione da essa emanata, siano messi a disposizione del contribuente, con idonee modalità di comunicazione e di pubblicità, prima dell'inizio del periodo d'imposta interessato e, comunque, almeno sessanta giorni prima del termine assegnato al contribuente per l'adempimento al quale si riferiscono.

Il comma 3-*bis* riproduce sostanzialmente le previsioni già contenute nell'attuale comma 3, prevedendo che i modelli, le istruzioni e ogni altra comunicazione devono essere comprensibili anche ai contribuenti sforniti di conoscenze in materia tributaria e che l'amministrazione finanziaria deve assicurare che il contribuente possa ottemperare agli obblighi tributari con il minore numero di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli.

Il comma 3-*ter* introduce, una nuova previsione, stabilendo che in caso di irregolarità, malfunzionamento, disservizio o ritardo nella predisposizione di quanto previsto al comma 3 (ad esempio modelli dichiarativi, documenti di prassi amministrativa o comunicazioni) ovvero qualora si verificano obiettive condizioni di incertezza sulle modalità operative cui il contribuente deve attenersi, quest'ultimo non è soggetto alle conseguenze sanzionatorie della

violazione delle norme che dispongono l'adempimento, ferma restando la punibilità dei comportamenti contrari a buona fede.

Relativamente al nuovo comma 3, si evidenzia che l'intento è quello di rafforzare le disposizioni attualmente già contenute nell'articolo 6 in materia di conoscenza degli atti e di semplificazione, prevedendo l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di diffondere, con idonee modalità di comunicazione e di pubblicità, gli strumenti necessari ad assolvere correttamente gli adempimenti richiesti ai contribuenti con congruo anticipo, cioè prima del periodo d'imposta interessato e, comunque, almeno sessanta giorni prima del termine assegnato al contribuente per l'adempimento.

Al riguardo si osserva che, relativamente agli obblighi di messa a disposizione della modulistica dichiarativa prima dell'inizio del periodo d'imposta interessato, potrebbero insorgere delle criticità, dato che, annualmente, occorre tener conto delle novità fiscali recate dalla legge di bilancio pubblicata normalmente a ridosso della fine del mese di dicembre. L'approvazione dei modelli e delle istruzioni prima dell'inizio del periodo d'imposta comporterebbe, pertanto, la necessità di procedere ai conseguenti aggiornamenti, facendo venir meno, in sostanza, la semplificazione che si vuole perseguire. Relativamente al comma 3-ter, avendo lo scopo di evitare per i contribuenti conseguenze sanzionatorie derivanti da obiettive condizioni di incertezza sulle modalità operative alle quali gli stessi devono attenersi, si ritiene che la proposta sia condivisibile.

#### **11. Articolo 11 (Introduzione dell'obbligo di invito al contraddittorio endoprocedimentale)**

L'articolo 11 della proposta normativa introduce un obbligo generalizzato del contraddittorio endoprocedimentale prima dell'emissione di qualunque avviso di accertamento, fuori dei casi di accertamento ai fini delle imposte dirette e dell'IVA di cui agli articoli 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e articolo 54, quinto comma del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

L'obbligo del contraddittorio è previsto a pena di nullità dell'atto impositivo, mediante notifica di un preventivo invito al contribuente finalizzato ad avviare un contraddittorio endoprocedimentale.

Il **comma 2** della proposta normativa specifica che nell'invito, sia nella forma di “**avviso di avvio del procedimento**” che di “**avviso di conclusione della fase istruttoria svolta d'ufficio**”, devono essere comunque indicati: i periodi d'imposta ai quali si riferisce l'accertamento, ove si tratti di tributo periodico; gli elementi a disposizione dell'ufficio per la determinazione dei maggiori imponibili; il **termine assegnato, non inferiore a quindici e non superiore a quarantacinque giorni**, per la produzione di documenti e memorie scritte o per la comparizione presso la sede dell'ufficio al fine dell'instaurazione del contraddittorio orale.

Il successivo **comma 3** dispone che il contribuente può partecipare al procedimento instaurato, secondo i termini e le modalità indicati nell'invito, e ha facoltà di esibire ed allegare qualsiasi elemento ritenuto utile ai fini della veritiera e corretta determinazione degli imponibili.

Il **comma 4** prevede che le notizie e i dati non adottati né, se puntualmente richiesti nell'invito, gli atti, i documenti, i libri e i registri non esibiti o non trasmessi all'ufficio dal contribuente medesimo a seguito dell'invito, non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Viene fatta salva la facoltà del contribuente di depositare, allegandoli all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa, gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi, fornendo prova di non aver potuto adempiere alle richieste dell'ufficio per causa a lui non imputabile.

Il **comma 5** stabilisce che **decorsi 60 giorni dalla data di notifica dell'invito** senza che il contribuente si sia attivato per fornire elementi di valutazione e prova a proprio favore, comparando presso l'ufficio o depositando documenti o memorie scritte, l'ufficio può concludere l'attività istruttoria ed emettere l'atto impositivo.

Il **comma 6** prevede che, decorso il termine di cui al comma precedente, **l'invito contenente le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi** dovuti, nonché i motivi che hanno dato luogo alla loro determinazione, produce gli effetti propri dell'avviso di



accertamento esecutivo. Resta salva l'applicazione delle disposizioni in materia di ravvedimento fino al sessantesimo giorno dalla data di notifica dell'invito.

Il **comma 7** disciplina le regole procedurali nel caso di avvio della fase del contraddittorio. In particolare:

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

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

c) durante il periodo previsto dal comma 5 **sono sospesi tutti i termini di decadenza per ambedue le parti**;

d) se l'ufficio ritiene di disattendere, in tutto o in parte, le ragioni esposte dal contribuente, deve darne giustificazione nella motivazione del successivo avviso di accertamento;

e) **è precluso al contribuente il ricorso all'istituto dell'accertamento con adesione.**

La disposizione generalizza la fase del contraddittorio tra il contribuente e l'Ufficio, in relazione ai diversi procedimenti di accertamento, relativi alle imposte dirette, all'imposta sul valore aggiunto e all'imposta regionale sulle attività produttive, da attuare in via preventiva rispetto alla formazione dell'atto impositivo, escludendo dall'ambito applicativo gli avvisi di accertamento di cui ai citati articoli 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e 54, quinto comma del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. In particolare, viene previsto che l'"invito al contribuente" debba assolvere a diverse finalità: lo stesso, infatti, può essere rivolto al contribuente sia in fase di avvio del procedimento di accertamento, sia a conclusione dell'attività istruttoria.

La disposizione descrive, inoltre, gli elementi che possono essere presenti nell'invito, essenzialmente i periodi d'imposta interessati, gli elementi a disposizione dell'ufficio per la determinazione dei maggiori imponibili, le regole e gli adempimenti con i quali le parti devono condurre il contraddittorio; essa prevede, inoltre, che **decorsi 60 giorni dalla notifica dell'invito**, se il contribuente non partecipa al procedimento richiamato, l'invito stesso **si trasforma in avviso di accertamento esecutivo** (in proposito valgono le norme in materia di

imposte sui redditi, IVA ed IRAP), se in esso l'Ufficio ha indicato le maggiori imposte, le sanzioni, gli interessi e i motivi che lo hanno indotto ad avviare il procedimento.

L'Agenzia delle entrate ritiene necessario assicurare adeguati momenti di contraddittorio con il contribuente e, in questa sede, desidero evidenziare come da tempo l'attività operativa degli uffici è stata indirizzata nella direzione auspicata dalla proposta normativa, anche nei casi non espressamente previsti dalle attuali disposizioni di legge. Ciò nella consapevolezza che il controllo, finalizzato alla definizione della pretesa tributaria, debba garantire l'effettiva partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento (da ultimo, cfr. circolare 28 aprile 2016, n. 16).

In quest'ottica, pertanto, il contraddittorio assume nodale e strategica centralità per la "compliance" e, come tale, viene considerato un momento significativamente importante del procedimento e non un mero adempimento formale.

Un'attività di controllo sistematicamente incentrata sul contraddittorio preventivo con il contribuente, scongiura, oltretutto, l'eventualità che siano effettuati recuperi non adeguatamente supportati e motivati, perché non preceduti da un effettivo confronto.

Al fine, tuttavia, di fornire un contributo costruttivo alla proposta in oggetto, si segnalano nel seguito alcune valutazioni volte a garantire profili di coerenza sistematica rispetto alle finalità della proposta in esame.

In primo luogo, potrebbe rendersi opportuno coordinare la proposta con le forme di contraddittorio endoprocedimentale attualmente vigenti, quali quelle attivate mediante inviti a comparire per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento ai sensi dell'art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973, inviti a comparire nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione di cui agli articoli 5 e 11 del dlgs. n. 218/1997, richieste di chiarimenti nell'ambito del procedimento di accertamento finalizzato alla contestazione dell'abuso del diritto ai sensi dell'art. 10-bis del 27 luglio 2000, n. 212, inviti a comparire nell'ambito del procedimento di determinazione sintetica del reddito complessivo delle persone fisiche, per fornire dati e notizie rilevanti e ai fini dell'avvio del procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'*articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218* (art. 38, settimo comma del D.P.R. n. 600/1973).

Le previsioni secondo le quali è sempre necessario l'invito, sia nella forma di avvio del procedimento che di avviso alla conclusione della fase istruttoria, dovrebbero tenere esplicitamente presenti le ipotesi in cui sussiste un fondato pericolo per la riscossione, ovvero i casi in cui emergano esigenze straordinarie di celerità a ridosso dei termini di decadenza dell'attività di accertamento, in presenza di motivate ragioni alla base della pretesa tributaria.

Al fine di contemperare le esigenze di tutela nei confronti del contribuente e dell'Erario, potrebbe essere valutata una disciplina analoga a quella attualmente prevista dalla disposizione di cui all'articolo 10-bis, comma 7, dello statuto del contribuente, del seguente tenore letterale: *“Tra la data di ricevimento delle osservazioni e richieste ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per la presentazione di tali osservazioni e richieste e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni”*.

La disposizione, in conclusione, intende porre fine al dibattito in dottrina e giurisprudenza sull'esistenza di un obbligo generalizzato del contraddittorio endoprocedimentale e se lo stesso possa desumersi dal complesso delle discipline relative ai singoli tributi, o se, viceversa, il rispetto del contraddittorio debba rimanere rigorosamente circoscritto alle esclusive ipotesi normativamente previste.

## **12. Articolo 12 (Bilancio complessivo degli oneri amministrativi)**

Con l'articolo 12 viene abrogata, a decorrere dal 1° gennaio 2019, la norma (articolo 8, comma 2-septies, della legge 11 novembre 2011, n. 180) che esenta gli atti normativi in materia tributaria, creditizia e di giochi pubblici dal rispetto delle disposizioni contenute nello Statuto delle imprese in materia di nuovi oneri regolatori, informativi o amministrativi a carico di cittadini, imprese e altri soggetti privati.

La disciplina di cui alla legge 11 novembre 2011, n. 180, Statuto delle imprese, prevede all'articolo 8, che, con l'esclusione della materia tributaria, creditizia e dei giochi pubblici, negli

atti normativi e nei provvedimenti amministrativi a carattere generale che regolano l'esercizio di poteri autorizzatori, concessori o certificatori, nonché l'accesso ai servizi pubblici o la concessione di benefici, non possono essere introdotti nuovi oneri regolatori, informativi o amministrativi a carico di cittadini, imprese e altri soggetti privati senza contestualmente ridurne o eliminarne altri, per un pari importo stimato, con riferimento al medesimo arco temporale. Con questa disposizione, il legislatore ha inteso accrescere l'attenzione delle amministrazioni in ordine agli effetti dell'attività regolatoria, prevedendo un meccanismo di bilanciamento (cosiddetto "regulatory budget"): non possono essere introdotti nuovi oneri regolatori, informativi o amministrativi a carico di cittadini, imprese e altri soggetti privati senza che siano contestualmente ridotti o eliminati altri oneri, per un pari importo stimato, con riferimento al medesimo anno, intendendosi per oneri amministrativi i costi degli adempimenti cui cittadini ed imprese sono tenuti nei confronti delle pubbliche amministrazioni nell'ambito del procedimento amministrativo, compreso qualunque adempimento comportante raccolta, elaborazione, trasmissione, conservazione e produzione di informazioni e documenti alla pubblica amministrazione. A tal fine dallo stesso articolo è previsto che entro il 31 gennaio di ogni anno, le amministrazioni statali trasmettono alla Presidenza del Consiglio dei Ministri una relazione sul bilancio complessivo degli oneri amministrativi, a carico di cittadini e imprese, introdotti ed eliminati con gli atti normativi approvati nel corso dell'anno precedente.

L'estensione agli atti normativi in materia tributaria di un simile divieto richiede scelte di natura politica nella fase di predisposizione di norme recanti l'introduzione di oneri a carico dei contribuenti che assicurino un meccanismo automatico di bilanciamento con la riduzione di oneri di pari entità.

### **13. Articolo 14 (Tenuta della contabilità in forma meccanizzata)**

La proposta normativa prevede l'estensione, a tutti i registri contabili, dell'articolo 7, comma 4-*quater*, del D.L. n. 357/1994 (convertito dalla legge n. 489/1994) che disciplina la regolarità

dei registri IVA<sup>2</sup>, se tenuti ed aggiornati con sistemi elettronici, senza trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se stampati a seguito di richiesta degli organi procedenti in sede di verifica

La proposta appare condivisibile.

Al riguardo, si evidenzia che il sistema normativo vigente consente già la tenuta in forma elettronica della documentazione contabile. Il decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze 17/06/2014, concernente le *“Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto ( articolo 21, comma 5, del decreto legislativo n. 82/2005”<sup>3</sup>*), prevede, all'articolo 5: *“ In caso di verifiche, controlli o ispezioni, il documento informatico è reso leggibile e, a richiesta, disponibile su supporto cartaceo o informatico presso la sede del contribuente ovvero presso il luogo di conservazione delle scritture dichiarato dal soggetto ai sensi dell'art. 35, comma 2, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. ....Il documento conservato può essere esibito anche per via telematica secondo le modalità stabilite con provvedimenti dei direttori delle competenti Agenzie fiscali.”*

Agli artt. 2 e 3, il D.M. prevede che i documenti informatici rilevanti ai fini tributari devono avere le caratteristiche dell'immodificabilità, dell'integrità, dell'autenticità e della leggibilità e che il processo di conservazione dei documenti informatici termina con l'apposizione di un riferimento temporale opponibile a terzi sui dati archiviati, da riportare nel termine previsto

---

<sup>2</sup> L'articolo 7, comma 4-quater del decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357 (convertito con modificazioni, dalla L. 8 agosto 1994, n. 489), dispone che *“In deroga a quanto previsto dal comma 4-ter, la tenuta dei registri di cui agli articoli 23 e 25 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, con sistemi elettronici è, in ogni caso, considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti ed in loro presenza.”*

Il comma 4-ter del medesimo articolo, a sua volta, stabilisce che *“A tutti gli effetti di legge, **la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici** è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio per il quale i termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali non siano scaduti da oltre tre mesi, allorquando anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza”*.

<sup>3</sup> L'articolo 21, comma 5, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, *«Codice dell'amministrazione digitale» stabilisce che «Gli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto sono assolti secondo le modalità definite con uno o più decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Ministro delegato per l'innovazione e le tecnologie»;*

dall'art. 7, comma 4-ter, del decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 1994, n. 489, cioè entro tre mesi da quello di scadenza per la presentazione della dichiarazione.

#### **14. Articolo 15 (Disposizioni in materia di sanzioni per violazioni tributarie)**

L'articolo 15 introduce alcune disposizioni volte, nell'ordine, a :

1) mitigare il trattamento sanzionatorio nel primo anno di applicazione dell'obbligo di fatturazione elettronica e del cd. *"nuovo spesometro"*<sup>4</sup>;

2) eliminare le sanzioni in caso di errata applicazione dell'inversione contabile dettata dall'articolo 17, commi quinto e sesto, del D.P.R. n. 633 del 1972, qualora questa non abbia comportato un errato o minore versamento dell'imposta;

3) modificare il comma 5-bis dell'articolo 6 del D.Lgs. n. 472 del 1997, stabilendo in via generale, che non sono soggette a sanzione, tranne che nei casi di omessa dichiarazione con imposta a debito, le violazioni che non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.

Con riguardo alle disposizioni finalizzate a mitigare il trattamento sanzionatorio nel primo anno di applicazione dell'obbligo di fatturazione elettronica e del cd. *"nuovo spesometro"*, la legge di bilancio 2018 ha disposto, a decorrere dal 1° gennaio 2019, l'obbligo di fatturazione elettronica attraverso il Sistema di Interscambio per documentare le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, sia nell'ambito dei rapporti tra due operatori IVA (operazioni B2B, cioè Business to Business), sia per le cessioni/prestazioni effettuate verso un consumatore finale (operazioni B2C, cioè Business to Consumer).

---

<sup>4</sup> D.Lgs. 05/08/2015, n. 127. *"3-bis. I soggetti passivi di cui al comma 3 trasmettono telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, salvo quelle per le quali è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche secondo le modalità indicate nel comma 3. La trasmissione telematica è effettuata entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello della data del documento emesso ovvero a quello della data di ricezione del documento comprovante l'operazione."*

Sono stati, inoltre, previsti specifici esoneri per coloro che rientrano nel regime forfetario agevolato o che continuano ad applicare il regime fiscale di vantaggio, mentre è stata prevista la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati relativi alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti in Italia, salvo quelle per le quali è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche<sup>5</sup>.

Con le disposizioni contenute nel comma 1 dell'articolo 15, si vuole ridurre alla metà del minimo edittale le sanzioni comminate per le infrazioni commesse sino al 31 dicembre 2019 che riguardino l'omessa, errata o tardiva emissione di fatture elettroniche<sup>6</sup>.

In proposito, l'articolo 10, comma 1, del decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119 (all'esame per la conversione in legge), ha già disposto che *“Per il primo semestre del periodo d'imposta 2019 le sanzioni di cui ai periodi precedenti: a) non si applicano se la fattura è emessa con le modalità di cui al comma 3 entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100; b) si applicano con riduzione dell'80 per cento a condizione che la fattura elettronica sia emessa entro il termine di effettuazione della liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto del periodo successivo.”*

---

<sup>5</sup> Si ricorda che l'articolo 11, comma 2-quater, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, stabilisce che *“Per l'omissione o l'errata trasmissione dei dati delle operazioni transfrontaliere di cui all'articolo 1, comma 3-bis, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, si applica la sanzione amministrativa di euro 2 per ciascuna fattura, comunque entro il limite massimo di euro 1.000 per ciascun trimestre. La sanzione è ridotta alla metà, entro il limite massimo di euro 500, se la trasmissione è effettuata entro i quindici giorni successivi alla scadenza stabilita ai sensi del periodo precedente, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati. Non si applica l'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.*

<sup>6</sup> Si ricorda che l'articolo 6, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, al comma 1, stabilisce che chi viola gli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ovvero all'individuazione di prodotti determinati è punito con la sanzione amministrativa compresa fra il novanta e il centoottanta per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio. Alla stessa sanzione, commisurata all'imposta, è soggetto chi indica, nella documentazione o nei registri, un'imposta inferiore a quella dovuta. In questi casi, secondo il comma 4 del medesimo articolo, la sanzione comunque non può essere inferiore a euro 500. La sanzione è dovuta nella misura da euro 250 a euro 2.000 quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo. Il comma 3 dispone che se le violazioni consistono nella mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto ovvero nell'emissione di tali documenti per importi inferiori a quelli reali, la sanzione è in ogni caso pari al cento per cento dell'imposta corrispondente all'importo non documentato e comunque non inferiore a euro 500. Il comma 8 prevede inoltre che anche il cessionario o il committente che abbia detratto l'imposta in assenza di una fattura elettronica è punito con una sanzione amministrativa pari al cento per cento dell'imposta, con un minimo di euro 250, sempreché non provveda a regolarizzare l'operazione.

Si rileva, pertanto, la sovrapposizione delle norme e la necessità di coordinare le proposte in corso di valutazione.

Le sanzioni previste per le violazioni relative alla trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, non rivestendo l'adempimento carattere di novità, si ritiene che il presidio sanzionatorio previsto sia proporzionato (sanzione amministrativa di euro 2 per ciascuna fattura, comunque entro il limite massimo di euro 1.000 per ciascun trimestre, ridotta alla metà, entro il limite massimo di euro 500, se la trasmissione è effettuata entro i quindici giorni successivi alla scadenza stabilita, ovvero se nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati).

Quanto, invece, alla disapplicazione delle sanzioni previste per la violazione degli obblighi in tema di reverse charge (inversione contabile) ove l'errata applicazione dell'inversione contabile non abbia comportato un errato o minor versamento dell'imposta da corrispondere secondo le specifiche modalità dell'inversione contabile, si osserva che la norma attuale già contempla una gradazione delle sanzioni applicabili in relazione al disvalore della condotta tenuta nell'applicare il sistema dell'inversione contabile<sup>7</sup>.

Riguardo alla proposta di novellare il comma 5-bis dell'articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472<sup>8</sup>, prevedendo la non sanzionabilità delle violazioni che non incidono

---

<sup>7</sup> Si ricorda che l'articolo 6, commi 9bis1 9bis2 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, già dispongono delle sanzioni in misura fissa (da 250 euro a 10.000 euro) quando la violazione del regime di inversione contabile non ha comportato un errato o minor versamento dell'imposta. In particolare, ai sensi del comma 9-bis.1, ove vi siano i requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile, se l'imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi sia stata erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione, il cessionario o il committente non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro, con responsabilità solidale di cedente o prestatore. Viene punito invece il cessionario o il committente quando l'applicazione dell'imposta nel modo ordinario anziché mediante l'inversione contabile è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario o committente era consapevole. Ai sensi del comma 9-bis.2, infine, qualora - in assenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile - l'imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi, sia stata erroneamente assolta dal cessionario o committente, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione, il cedente o il prestatore non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro, con solidarietà del cessionario o committente. Analogamente, il cedente o prestatore viene punito se l'applicazione dell'imposta mediante l'inversione contabile, anziché nel modo ordinario, è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cedente o prestatore era consapevole.

<sup>8</sup> Si ricorda che l'articolo 6, comma 5-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, dispone che "Non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo."



sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, salvo nei casi di omessa dichiarazione con imposta a debito, non si ravvisano particolari controindicazioni, a meno che non si tratti di condotte finalizzate ad ostacolare e creare pregiudizio all'azione di controllo.

## **15. Articolo 16 (Disposizioni in materia di scarto d'archivio nell'anagrafe tributaria)**

L'articolo 16 reca alcune norme in tema di obsolescenza e archiviazione dei dati presenti in anagrafe tributaria. Sono previste specifiche modalità di aggiornamento dei dati presenti in anagrafe tributaria, con l'eliminazione dei dati obsoleti, ovvero conservati in modo massivo o disaggregato. E' prevista la possibilità di chiedere, nelle ipotesi di legge, la rimozione dei dati obsoleti oppure conservati in modo massivo o disaggregato. In particolare, ai sensi del comma 1, si prevede che gli uffici dell'Amministrazione finanziaria provvedano ad aggiornare i dati presenti in anagrafe tributaria, eliminando dai propri archivi:

- le informazioni obsolete;
- le informazioni conservate in modo massivo o in modo disaggregato su singoli contribuenti.

Con riferimento all'obsolescenza dei dati, il successivo comma 2 dispone che essa si presume, salva comprovata diversa esigenza, decorsi dieci anni dalla data di inserimento o registrazione in banca dati ovvero di acquisizione dell'informazione o del documento.

Ai sensi del comma 3 della proposta, i contribuenti - fatta salva la temporanea ed eccezionale necessità di segretezza istruttoria relativamente a controlli fiscali in corso - possono chiedere l'accesso alle informazioni sulla propria posizione fiscale detenute dall'Amministrazione fiscale e la relativa rimozione nei casi previsti dal presente articolo.

La possibilità di conoscere la propria posizione fiscale è garantita dai servizi telematici dell'Agenzia delle entrate (cfr. fisconline, dichiarazione precompilata, cassetto fiscale), che consente altresì la modifica dei propri dati..

La proposta normativa si ritiene che debba essere letta nel contesto della normativa attualmente vigente, in particolare occorre tener conto di quanto previsto dal Decreto Legislativo 7 marzo 2005, n. 82 “Codice dell’Amministrazione digitale” (CAD), che, all’articolo 43, dispone che i cittadini sono sollevati dall’obbligo di conservazione dei documenti nel caso questi siano conservati per legge da una pubblica amministrazione; cittadini ed imprese possono chiedere l’estrazione e l’esibizione di questi documenti in ogni momento alla PA.

In questi termini, l’eliminazione delle informazioni da parte della PA potrebbe implicare un danno per lo stesso cittadino e per le imprese, che si troverebbero nella necessità, per eventuali usi futuri, di dover conservare documenti ed informazioni non più in possesso della PA.

Una seconda considerazione riguarda l’ambito amministrativo nel quale determinare la presunzione di irrilevanza dei dati raccolti dall’Agenzia delle Entrate. Molte delle tipologie di informazioni trattate sono in effetti utilizzate da altre istituzioni e da queste ultime richieste all’Agenzia delle Entrate in tempi non noti a priori (che possono anche superare i 10 anni). Un esempio in tal senso è rappresentato dalle disposizioni dell’art. 7 (Comunicazioni all’anagrafe tributaria) del DPR 605/1973, che elenca diverse tipologie di informazioni che enti diversi sono tenuti a comunicare all’Anagrafe Tributaria, il cui utilizzo è previsto anche ai fini dell’accertamento di fatti o atti relativi ad indagini preliminari ovvero a fasi successive dei procedimenti penali.

In considerazione di questi utilizzi, la cancellazione delle informazioni dopo 10 anni dalla loro acquisizione, inserimento o registrazione nelle basi dati potrebbe implicare un danno al cittadino stesso e alle imprese, che vedrebbero compromesse le loro possibilità di difesa in giudizio, in quanto privati di dati e prove utili a tutelarli. Le attività amministrative e giudiziarie potrebbero essere pregiudicate dall’indisponibilità di notizie, fatti, atti o dati utili.

L’ultima considerazione riguarda l’enorme mole di dati che gestisce l’Agenzia e la rilevante complessità delle relazioni fra le diverse tipologie di informazioni. L’eliminazione di una specifica porzione di dati va preliminarmente analizzata nel dettaglio e con massima attenzione per valutarne l’impatto sulla coerenza e consistenza complessiva della base dati,

determinando con la massima cautela l'eventuale perdita implicita di significato di altre informazioni collegate a quelle eliminate..

Nell'ottica di ottenere l'alleggerimento della mole di dati in possesso della PA, si potrebbero limitare gli scambi delle informazioni da parte delle Pubbliche Amministrazioni, con riguardo ai dati di profondità storica inferiore ai 10 anni, salvo specifiche e comprovate esigenze, mantenendone la memorizzazione, conservazione ed esibizione a carico della Pubblica Amministrazione responsabile del relativo processo amministrativo.

In tal modo, si preserverebbero i diritti dei cittadini e delle imprese ancorché riducendo parzialmente gli oneri gestionali sugli scambi di informazioni da parte delle Pubbliche Amministrazioni.

Nell'ottica di perseguire l'obiettivo di eliminazione dei dati ritenuti obsoleti, infine, potrebbero essere adottati dal legislatore provvedimenti normativi o regolamentari che, a monte, vincolino le amministrazioni ad utilizzare le informazioni entro tempi stabiliti, differenziando tali tempi in funzione della tipologia di procedimento amministrativo o giudiziario. Ciò abiliterebbe le amministrazioni a procedere all'eliminazione dei dati effettivamente non più utilizzabili.

## **16. Articolo 17 (Modifiche al regime della scissione dei pagamenti)**

L'articolo 17 della proposta interviene sul regime della scissione dei pagamenti a fini IVA (*split payment*), per consentire ai contribuenti che effettuano prestazioni di servizi o cessioni di beni secondo tale specifica modalità di usufruire di un plafond IVA, analogo a quello già previsto dalla legge per gli esportatori abituali<sup>9</sup>, per l'acquisto di beni e di servizi, a specifiche condizioni ed entro limiti stabiliti dalla legge, previa opzione in tal senso.

---

<sup>9</sup> Gli esportatori abituali

Si ricorda in proposito che l'ordinamento, per evitare di penalizzare dal punto di vista finanziario i contribuenti che effettuano esportazioni e cessioni intracomunitarie piuttosto consistenti rispetto al volume d'affari - i quali, di conseguenza, rischierebbero di rimanere in permanente attesa del rimborso dell'eccedenza d'imposta - prevede una procedura che consente di acquistare beni e/o servizi senza applicazione dell'imposta. L'art. 8, comma 1, lett. c) del DPR n. 633 del 1972 stabilisce infatti la non imponibilità delle cessioni e delle prestazioni di servizi fatte agli esportatori abituali che si avvalgono della facoltà di acquistare o importare beni senza il pagamento dell'imposta.

Il meccanismo previsto nella citata lettera c) consiste nel considerare non imponibili anche le cessioni di beni (tranne i fabbricati e le aree edificabili) e le prestazioni di servizi fatte a soggetti che abbiano compiuto abitualmente cessioni all'esportazione oppure operazioni intracomunitarie, e chiedano al loro fornitore di non applicare l'imposta sull'operazione di acquisto e/o di importazione. La sospensione del pagamento, ai sensi del successivo comma 2, è riconosciuta nei limiti delle esportazioni od operazioni assimilate

A tal fine, sono introdotti, dalla proposta, i commi da 2-bis a 2-quater all'articolo 17-ter del D.P.R. n. 633 del 1972, che disciplina lo “*split payment*”. Tale meccanismo opera, in estrema sintesi, per le operazioni svolte nei confronti di pubbliche amministrazioni acquirenti di beni e servizi ed implica la scissione dei pagamenti a fini IVA, per le operazioni in cui le Amministrazioni pubbliche non sono debitori d'imposta. In tali casi, le PP.AA in sede di pagamento devono versare direttamente all'erario l'IVA che è stata addebitata loro dai fornitori, in luogo di corrisponderla al fornitore contestualmente al pagamento del corrispettivo.

In particolare, la proposta mira a far sì che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato nei confronti degli operatori tenuti all'applicazione del regime dello *split payment*, siano effettuate senza pagamento dell'imposta, purché questi ultimi presentino una dichiarazione scritta, sotto la loro responsabilità, nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle operazioni assoggettate a *split payment*, effettuate nel corso dell'anno solare precedente (plafond).

I soggetti che intendono avvalersi della facoltà di acquistare beni e servizi senza pagamento dell'imposta, in base alla proposta normativa, devono darne comunicazione scritta al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate entro il 31 gennaio, ovvero oltre tale data, ma anteriormente al momento di effettuazione della prima operazione, indicando l'ammontare dei corrispettivi delle operazioni fatte con le modalità di *split payment* nell'anno solare precedente.

La volontà di avvalersi delle disposizioni in commento ha efficacia fino a revoca espressa, da comunicare con le stesse modalità dell'adesione.

Gli stessi soggetti possono optare, dandone comunicazione entro il 31 gennaio, per la facoltà di acquistare beni e servizi senza pagamento dell'imposta assumendo come

---

registrate nell'anno solare precedente (plafond fisso) o nei dodici mesi precedenti (plafond mobile), per un ammontare superiore al 10 per cento del complessivo volume d'affari. Tali norme dispongono la non imponibilità delle cessioni effettuate nei confronti dell'esportatore abituale e incidono esclusivamente sulla esecutività del debito IVA, permettendone l'estinzione mediante compensazione con i crediti IVA contratti dall'esportatore durante la sua attività. Per essere considerato “esportatore abituale” un soggetto è tenuto ad alcuni adempimenti: in particolare, deve presentare all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli una dichiarazione d'intento con la quale dichiara, sotto la propria responsabilità, di avere i requisiti per essere considerato un esportatore abituale; in tal modo rende noto al fornitore la sua volontà di acquistare beni e servizi senza il pagamento dell'IVA.

ammontare di riferimento, in ciascun mese, l'ammontare dei corrispettivi delle esportazioni fatte nei dodici mesi precedenti.

L'opzione ha effetto per un triennio solare e, qualora non sia revocata, si estende di triennio in triennio.

La revoca deve essere comunicata all'ufficio entro il 31 gennaio successivo a ciascun triennio.

I soggetti, che iniziano l'attività o che non hanno comunque effettuato operazioni soggette al regime previsto dall'articolo 17-ter nell'anno solare precedente, possono avvalersi, per la durata di un triennio solare, della facoltà di acquistare beni e servizi senza pagamento dell'imposta, dandone preventiva comunicazione all'ufficio, assumendo come ammontare di riferimento, in ciascun mese, l'ammontare dei corrispettivi delle esportazioni fatte nei dodici mesi precedenti. Il successivo comma 2-ter reca le condizioni per l'accesso al plafond.

In particolare:

- l'ammontare dei corrispettivi delle cessioni e prestazioni assoggettate al regime di split payment registrate nell'anno precedente deve essere superiore al dieci per cento del volume d'affari,
- l'intento di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza applicazione della imposta deve risultare da apposita dichiarazione, redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, trasmessa telematicamente all'Agenzia delle entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica. La dichiarazione, unitamente alla ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle entrate, deve essere consegnata al fornitore o prestatore, prima dell'effettuazione della operazione e può riguardare anche più operazioni tra le stesse parti.

Infine, il comma 2-quater dispone l'applicazione delle norme introdotte agli acquisti di beni e servizi effettuati a partire dal 1° gennaio 2019, con riferimento alle operazioni ricadenti nell'ambito applicativo dello *split payment* effettuate nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018. Si demandano ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da

emanare entro centoventi giorni dall'entrata in vigore del provvedimento in esame, le relative norme di attuazione.

Il regime speciale della scissione dei pagamenti, che deroga alle previsioni della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio sul sistema comune dell'IVA, è stato autorizzato, su proposta della Commissione europea, dal Consiglio dell'Unione, da ultimo, con decisione di esecuzione (Ue) 2017/784 del 25 aprile 2017, con la quale il Consiglio ha accolto la richiesta di proroga avanzata dall'Italia con una lettera del 16 febbraio 2017.

Qualsiasi modifica del regime, **autorizzato fino al 2020**, deve quindi essere valutata alla luce dei contenuti di detta autorizzazione ed eventualmente autorizzata a sua volta.

La disciplina del plafond trova fondamento negli articoli 164 e 165 della Direttiva 2006/112/CE. Nell'ambito della disciplina domestica, l'art. 8, comma 1 lett. c), in conformità alla disciplina comunitaria, regola il meccanismo del plafond consentendo agli esportatori abituali di effettuare acquisti senza l'applicazione dell'imposta nel limite dell'ammontare delle operazioni non imponibili IVA registrate nell'anno solare precedente o nei 12 mesi precedenti.

L'introduzione di un siffatto meccanismo, nell'ambito della disciplina dello *split payment*, dunque, al di fuori delle ipotesi contemplate dagli articoli 164 e 165 della Direttiva 2006/112/CE necessita, pertanto, di apposita autorizzazione da parte dei competenti organi unionali.

## **17. Articolo 18 (Disposizioni in materia di trasmissione telematica dei corrispettivi)**

Il comma 1 dell'articolo 18 della proposta normativa, prevede che, per le operazioni effettuate dai soggetti che eseguono la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati dei corrispettivi giornalieri delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, gli obblighi di registrazione previsti dall'articolo 24, commi primo e quarto, del DPR n. 633 del 1972, siano soddisfatti nei termini e con le modalità stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore

della proposta di legge in esame, secondo criteri di semplificazione e di attenuazione degli oneri di gestione, con il ricorso ad adeguati strumenti tecnologici.

La proposta prevede, altresì, che le ulteriori disposizioni necessarie per l'attuazione del comma 1 siano adottate con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

In merito alla proposta si segnala che l'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo n. 127/2015 stabilisce già che la memorizzazione elettronica e la trasmissione dei dati sostituiscono gli obblighi di registrazione di cui all'articolo 24 del DPR n. 633 del 1972.

L'articolo 17 del decreto fiscale ( decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119) ha sostituito il comma 1 dell'articolo 2 del decreto legislativo n. 127 del 2015, prevedendo per i soggetti che effettuano le operazioni di cui all'articolo 22 del DPR n. 633 del 1972, l'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati relativi ai corrispettivi giornalieri a decorrere dal 1° luglio 2019, per i soggetti con un volume d'affari superiore ad euro 400.000, e dal 1° gennaio 2020, per tutti gli altri. Lo stesso comma prevede che la memorizzazione elettronica e la connessa trasmissione dei dati dei corrispettivi sostituiscano gli obblighi di registrazione di cui all'articolo 24 del DPR n. 632 del 1972.

## **18. Articolo 20 (Limiti di pignorabilità)**

L'art. 20 è diretto ad introdurre - tanto nella disciplina processualcivile (artt. 545 e 546 c.p.c.), quanto in quella speciale "esattoriale" (art. 72-ter del DPR n. 602 del 1973) - limiti al pignoramento presso terzi di "somme" e "crediti" "dovuti alla persona fisica nell'esercizio della propria impresa, arte o professione", con l'obiettivo di assimilarne sostanzialmente il trattamento a quello previsto, sempre ai fini di tale forma di pignoramento, per le somme dovute a titolo di stipendio, salario o altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego ovvero di pensione.

L'applicazione di tali limiti è subordinata alla ricorrenza di alcuni requisiti, afferenti alla situazione patrimoniale e reddituale del debitore (quale risultante dalla sua contabilità e dalle sue dichiarazioni fiscali) con riguardo ai tre esercizi antecedenti alla data in cui è sorto il credito da escutere. A tal riguardo, è bene osservare, tuttavia, come l'Agente della riscossione,

nel momento in cui agisce nella qualità di soggetto pignorante, predisponga l'atto di pignoramento considerando tutti i crediti, relativi ad uno stesso codice fiscale, anche se affidati da enti impositori diversi, in momenti diversi, purché tutti esigibili alla data di redazione dell'atto stesso. La disposizione proposta comporterebbe, quindi, per l'agente della riscossione, l'onere di effettuare singoli pignoramenti per singoli debiti di uno stesso codice fiscale, con aggravio gestionale e maggiori oneri a carico del debitore. Quest'ultimo, infatti, sarebbe tenuto a corrispondere le spese di pignoramento per ciascuno dei pignoramenti attivati. Tali spese, ove non recuperate dal debitore, non potrebbero che gravare, peraltro, su ciascun ente impositore, ai sensi della disciplina di settore.

In particolare, si prevede che i limiti di pignorabilità in parola operino qualora, nei suddetti esercizi, si siano verificate, congiuntamente, le seguenti condizioni:

a1) nel caso di attività di impresa, che:

- vi sia stato un attivo patrimoniale di ammontare complessivo annuo non superiore ad euro trecentomila;
- siano stati realizzati ricavi lordi per un ammontare complessivo annuo non superiore ad euro duecentomila;
- l'ammontare dei debiti, anche non scaduti, non abbia superato euro cinquecentomila;

a2) nel caso di attività professionale o artistica, che:

- l'ammontare complessivo annuo dei compensi lordi annui non abbia superato euro duecentomila;
- l'ammontare dei debiti anche non scaduti non sia stato superiore a euro cinquecentomila;

b) in ogni caso, il debitore non abbia percepito redditi di altra natura in misura complessivamente prevalente rispetto al reddito derivante dall'esercizio dell'impresa, arte o professione.

Al riguardo, si osserva che la ratio sottostante alle vigenti disposizioni in materia di limiti di pignorabilità dei redditi di lavoro e di quelli pensionistici (artt. 545 e 546 c.p.c. e art. 72-ter del



DPR n. 602/1973) è evidentemente quella di offrire ai lavoratori dipendenti e ai pensionati una specifica tutela dall'espropriazione forzata, sul presupposto che, di norma, il relativo emolumento costituisca, per gli stessi, la fonte di reddito esclusiva o largamente prevalente.

L'art. 20 in commento intende estendere tale tutela ai redditi d'impresa, professionali e artistici di ammontare contenuto, che rappresentino la principale fonte di sostentamento del percipiente, per i quali, quindi, possa riscontrarsi, ai fini del pignoramento presso terzi, un'esigenza di tutela analoga a quella oggi apprestata per stipendi, salari e pensioni, cui va a sommarsi la tutela che la giurisprudenza di Cassazione riconosce, oramai, anche ai rapporti di collaborazione che si concretizzano "in una prestazione di opera continuativa e coordinata, prevalentemente personale, anche se non a carattere subordinato"

Tuttavia, alla base delle previsioni degli artt. 545 e 546 c.p.c. e dell'art. 72-ter del DPR n. 602/1973 vi è, oltre alla ratio sopra indicata, un fondamentale presupposto di fatto, vale a dire la conoscenza, da parte del terzo (datore di lavoro ovvero banca), delle circostanze (presenza di un rapporto di lavoro dipendente/pensionistico ed entità dell'emolumento da corrispondere all'esecutato in ragione di tale rapporto) alla cui ricorrenza è connessa l'applicabilità delle medesime previsioni.

In proposito, si evidenzia che, nel caso di un pignoramento presso terzi nei confronti di un imprenditore, di un professionista o di un'artista, il creditore procedente e il committente terzo pignorato, per sapere se sussistano o meno le condizioni per l'applicazione dell'art. 20 in commento, dovrebbero:

- acquisire, con modalità da definire per la liceità dell'acquisizione stessa, le dichiarazioni fiscali, i bilanci ovvero la contabilità aziendale dell'esecutato, relativi agli esercizi di interesse;
- esaminare la predetta documentazione, dotandosi delle competenze tecniche occorrenti a tal fine.

Al riguardo, il creditore pignorante potrebbe, dal canto suo, semplificare gli adempimenti di competenza utilizzando, nell'atto di pignoramento, formule tali da rendere evidente che il pignoramento è assoggettato agli specifici limiti imposti dalla norma che si intende introdurre.

Quanto al terzo pignorato, sul quale gravano gli obblighi di accantonamento e di custodia delle somme pignorate, sarebbe opportuno che, con espresso rinvio a disposizioni di rango secondario, fosse individuata la documentazione formalmente valida a comprovare la sussistenza dei requisiti prescritti dalla norma e stabiliti gli elementi e le voci da enucleare all'interno della medesima, affinché il terzo possa procedere all'apprezzamento concreto della ricorrenza dei presupposti di legge per l'applicazione dei limiti di pignorabilità.

In caso contrario, nell'indeterminatezza della norma, il terzo non sarebbe in condizione di dare autonoma attuazione alla disposizione in commento.

Quanto alle modalità di acquisizione della documentazione in parola, la stessa norma primaria potrebbe prevedere, proprio a carico del debitore, l'onere di produrre al terzo, entro un termine prefissato, la documentazione prestabilita. La disposizione in parola, dovrebbe, tuttavia, espressamente escludere, per il caso di inerzia del debitore, l'operatività dei limiti di pignorabilità. Sarebbe, infatti, interesse del debitore adoperarsi con la massima diligenza, per evitare l'assoggettamento integrale delle somme di cui lo stesso debitore è creditore nei confronti del terzo al vincolo pignoratorio. Naturalmente sarebbe opportuno valutare la possibilità di introdurre specifiche cautele per scongiurare comportamenti del debitore e del terzo, in pregiudizio delle aspettative creditorie.

In tal contesto, la descrizione degli obblighi del terzo, contenuta nella proposta di modifica dell'art. 546 c.p.c., andrebbe, comunque, adeguatamente coordinata con le nuove previsioni.

## **19. Articolo 21 (Imposta sul reddito professionale)**

L'articolo 21 della proposta normativa, inserisce nel D.P.R. n. 917 del 1986 – Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) - l'articolo 53-bis, rubricato "imposta sul reddito professionale", al fine di introdurre una specifica forma di tassazione del reddito di lavoro

autonomo, analoga a quella dell'art 55-bis del medesimo TUIR per le imprese (Imposta sul reddito d'impresa - IRI).

I destinatari della previsione recata dall'articolo 55-bis sono:

- le imprese individuali e le società di persone in contabilità ordinaria, anche per opzione;
- le società di capitali a ristretta base societaria (articolo 116 del TUIR), ovvero le società a responsabilità limitata con un numero di soci persone fisiche non superiore a 10, o a 20 nel caso di società cooperativa, con ricavi annui non superiori a quelli previsti per l'applicazione degli studi di settore (5.164.569 euro).

La proposta, con l'introduzione dell'articolo 53-bis, stabilisce che per effetto di una specifica opzione, il reddito di lavoro autonomo determinato in regime di contabilità ordinaria, non concorra alla formazione del reddito complessivo e sia tassato separatamente con l'aliquota del 24 per cento.

In particolare, viene previsto che la tassazione separata non operi sulle somme prelevate dal contribuente, che rimangono reddito di lavoratore autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni, determinato ai sensi dell'articolo 54 del TUIR e concorrono a formare il reddito complessivo ai fini dell'IRPEF.

In deroga alle regole generali, la proposta sancisce con riguardo alle perdite (articolo 8, comma 1, del TUIR) che quelle maturate nei periodi d'imposta di applicazione della nuova imposta sono computate in diminuzione del reddito conseguito nei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi.

L'opzione per la tassazione separata viene determinata, quanto alla durata, in cinque periodi d'imposta, e può essere rinnovata nonché deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi, con effetto dal periodo d'imposta al quale è riferita la dichiarazione.

Ai sensi del comma 6 della proposta, l'imposta sul reddito professionale si applica anche alle associazioni senza personalità giuridica fra persone fisiche, per l'esercizio in forma associata di arti e professioni. In tal caso, tuttavia, non si applicano le ordinarie regole di

determinazione del reddito ai fini dell'IRPEF indicate nell'articolo 5 del TUIR relativamente all'imputazione e alla tassazione del reddito, indipendentemente dalla sua percezione.

Il nuovo regime dovrebbe decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019 (comma 7).

Vengono esclusi dall'applicazione del regime in argomento, i contribuenti assoggettati a quello forfetario, di cui alla legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015).

Il comma 9 della proposta affida, infine, ad uno o più regolamenti, adottati con decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, il compito di stabilire le modalità tecniche per l'attuazione della disposizione in argomento.

La norma proposta, in sintesi, mira ad introdurre un sistema di tassazione separata per incentivare il reinvestimento dei proventi nell'esercizio dell'attività. L'aliquota agevolata del 24 per cento, infatti, trova applicazione solo nel caso in cui il reddito di lavoro autonomo non sia prelevato dal professionista.

Il regime che si intende introdurre appare in controtendenza rispetto all'evoluzione recata dalla normativa fiscale. Nel quadro della manovra di bilancio, infatti, è stata prevista l'abrogazione dell'IRI, alla quale si ispira il regime in parola, che avrebbe dovuto trovare applicazione, dal 1° gennaio 2019, per le imprese individuali e le società di persone.

L'introduzione della misura, inoltre, dovrebbe essere coordinata con le misure che si stanno definendo in questi giorni, nell'ambito della manovra di bilancio relative ai contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni con ricavi o compensi non superiori a euro 65.000 ("estensione del regime forfetario") e fino a 100.000 euro.

## **20. Articolo 23 (Redditi fondiari percepiti)**

L'articolo 23 della proposta normativa, tramite una modifica dell'articolo 26, comma 1, del TUIR in materia di "Imputazione dei redditi fondiari", prevede l'esclusione dalla formazione del

reddito dei canoni di locazione, qualora gli stessi non risultino effettivamente percepiti dal locatore.

A tal fine, viene modificato il secondo periodo del comma 1 dell'art. 26 del TUIR, che, nella formulazione vigente, subordina l'esclusione dalla tassazione dei canoni non percepiti alla conclusione di un procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità.

Tale ultima disposizione introdotta, a decorrere dal 1° gennaio 1998, prevede una deroga al generale criterio di imputazione dei redditi fondiari, secondo cui gli stessi concorrono indipendentemente dalla percezione alla formazione del reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili per il periodo d'imposta in cui si è verificato il possesso.

Il secondo periodo, del comma 1 dell'articolo 26, stabilisce, infatti, che i redditi non percepiti, derivanti da contratti di locazione di immobili ad uso abitativo non concorrono alla formazione del reddito dal periodo d'imposta in cui si è concluso il procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore. La disposizione riguarda solo gli immobili locati per uso abitativo, confermando per tutti gli altri la tassazione con riferimento al momento di formazione del reddito e prescindendo dall'effettiva percezione. In tal senso, si è pronunciata l'Agenzia delle Entrate con la circolare 19 maggio 2000, n. 101/E.

Nella disciplina attuale, nel caso caso in cui la sentenza confermi la morosità anche per periodi precedenti, compete al contribuente, per le imposte già pagate, un credito di pari importo che può essere utilizzato in compensazione dell'imposta relativa ad altri redditi, ovvero riportato negli anni successivi o essere chiesto a rimborso.

L'articolo 23 in commento, in un ottica di semplificazione per il contribuente, intende prevedere l'esclusione da tassazione di detti canoni prima della conclusione del procedimento giurisdizionale.

La proposta appare condivisibile. Occorre, tuttavia, individuare con precisione le modalità per provare la mancata percezione del reddito e, ciò, per eliminare possibili contenziosi.

Si potrebbe fare riferimento, ad esempio, ad atti formali come l' *"intimazione di sfratto per morosità e contestuale citazione in udienza per la convalida"* ovvero l' *"ingiunzione di*

*pagamento*” da esibire a richiesta dell’Amministrazione finanziaria. Dovrebbero essere definite, altresì, le modalità per la tassazione dei canoni, che dovessero essere eventualmente percepiti dal locatore in un momento successivo.

## **21. Articolo 24 (Regime tributario speciale per i lavoratori impatriati)**

L’articolo 24 della proposta normativa, modifica il regime agevolativo, previsto per i lavoratori impatriati, dall’articolo 16 del D. Lgs. n. 147 del 2015, al fine di ampliarne l’ambito applicativo.

In particolare, si prevede::

- un ampliamento dei soggetti che possono beneficiare del regime di favore, includendo oltre ai redditi di lavoro dipendente e autonomo anche i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente;
- una semplificazione delle condizioni di accesso all’agevolazione, in quanto vengono ridotti, a due, i periodi d’imposta precedenti il predetto trasferimento nei quali i lavoratori devono essere stati residenti all'estero;
- l’eliminazione della condizione di prestare l’attività lavorativa presso un’impresa residente nel territorio dello Stato;
- l’eliminazione, per i lavoratori dipendenti, del requisito di rivestire ruoli direttivi, ovvero essere in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione.

Resta fermo che detti soggetti devono prestare la loro l’attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano.

Si rammenta che le agevolazioni in materia di rientro dei lavoratori all’estero nella vigente disciplina, dettata dall’articolo 16 del D.Lgs. n. 147 del 2015, prevedono un’agevolazione fiscale temporanea ai lavoratori, che, non essendo stati residenti in Italia nei cinque periodi di imposta precedenti e impegnandosi a permanere in Italia per almeno due anni, trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato. In tal caso, il reddito di lavoro dipendente e di lavoro

autonomo prodotto concorre alla formazione del reddito complessivo IRPEF nella misura del cinquanta per cento del proprio ammontare.

Per i lavoratori dipendenti, si richiede che l'attività lavorativa

-- sia prestata prevalentemente nel territorio italiano,

-- deve essere svolta presso un'impresa residente nel territorio dello Stato in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa o con società che direttamente o indirettamente controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa,

--detti lavoratori devono, inoltre, rivestire ruoli direttivi ovvero essere in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione.

Per i lavoratori autonomi, invece, non si richiede la presenza di un rapporto di lavoro con un'impresa residente, né lo svolgimento di ruoli direttivi o il possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione.

L'agevolazione si applica a decorrere dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza nel territorio dello Stato e per i quattro periodi successivi. Per i lavoratori autonomi la norma si applica dal 1° gennaio 2017.

Si precisa, inoltre, che l'agevolazione, prevista dall'articolo 16 del D. Lgs. n. 147 del 2015, si applica anche ai cittadini di Stati, diversi da quelli appartenenti all'Unione europea, con i quali sia in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale, in possesso di un titolo di laurea, che hanno svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi, ovvero che hanno svolto continuativamente un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post lauream.

Con riferimento a dette agevolazioni sono state fornite indicazioni dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 17 del 23 maggio 2017.

In tale sede, è stato, peraltro chiarito che le agevolazioni in commento spettano, pure in assenza di un esplicito riferimento normativo in tal senso, anche con riferimento ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art. 50 del medesimo testo unico, atteso che per questa categoria reddituale operano le stesse regole di determinazione previste per i redditi di lavoro dipendente.

## **22. Articolo 31 (Aliquota dell'imposta sul valore aggiunto agevolata sui beni e servizi essenziali per i bambini e le persone disabili o non auto-sufficienti)**

L'articolo 31 della proposta normativa, modifica il regime IVA applicabile ai prodotti per l'infanzia e la disabilità, che vengono assoggettati ad aliquota agevolata al 5 per cento. In dettaglio, il comma 1, lettera a) introduce i numeri da 1-quater) a 1-novies) alla Tabella A, parte II-bis, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972 (recante la disciplina generale dell'IVA), che elenca i beni e servizi assoggettati ad aliquota agevolata al 5 per cento. Si propone quindi di assoggettare all'aliquota del 5 per cento le cessioni dei seguenti beni:

- numero 1-quater): pannolini usa e getta, pannolini riciclabili, tettarelle per biberon, biberon, latte in polvere e artificiale, latte speciale o vegetale per soggetti allergici o intolleranti, preparazioni per l'alimentazione dei bambini, preparazioni alimentari composte, anche a base di frutta, omogeneizzate, prodotti per l'igiene neonatale e per soggetti allergici e intolleranti, apparecchi e prodotti per sterilizzare i contenitori del cibo;
- numero 1-quinquies): ausili e attrezzature, indumenti e calzature, strumenti e accessori per autoveicoli, inclusi sistemi di ritenuta per bambini su autoveicoli e dispositivi accessori per prevenire l'abbandono dei bambini negli autoveicoli, seggioloni, girelli, fasciatoi, box e prodotti simili;
- (numero 1-sexies) beni per l'educazione e lo sviluppo cognitivo, fra cui i giochi, destinati a bambini non autosufficienti o disabili;
- (numero 1-septies) prodotti necessari all'assistenza e alla cura della persona in condizioni di non autosufficienza, sia presso il suo domicilio sia presso una struttura



sanitaria o socio-sanitaria accreditata (di cui all'articolo 30, commi 1, lettera b) e 3, del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 12 gennaio 2017, pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 65 del 18 marzo 2017), quali preparati per nutrizione e idratazione, presidi per incontinenza, ausili di vario tipo, cannule tracheali e accessori (valvole di fonazione, fasce di fissaggio, medicazioni per tracheostomi), dispositivi per ossigenoterapia (compresi occhialini e mascherine), medicazioni specialistiche, cateteri venosi centrali a permanenza, aghi di qualsiasi tipologia, siringhe, dispositivi per il fissaggio di cateteri venosi centrali, sonde per nutrizione enterale, deflussori e pompe per nutrizione enterale, deflussori e pompe infusionali, sistemi elastomerici, sonde gastrostomiche, cateteri (compresi cateteri vescicali a permanenza), sacche di raccolta dell'urina, guanti (compresi dispositivi di protezione individuale), deflussori, medicazioni generali, garze e materiale monouso sanitario e non sanitario (manopole non saponate e saponate);

- (numero 1-octies) attrezzature e dispositivi per trattamenti di lungo-assistenza, recupero e mantenimento funzionale, sia presso il domicilio sia presso una struttura sanitaria o socio-sanitaria accreditata, compresi letti attrezzati e materassi antidecubito;
- (numero 1-nonies) servizi necessari di cura e protezione, compresi i servizi di assistenza, igiene e sanificazione, anche presso il domicilio.

La lettera b) del comma 1 della proposta sostituisce i numeri 65 e 78 della Tabella A, parte III del D.P.R. IVA, che reca l'elenco dei beni e dei servizi assoggettati ad aliquota ridotta del 10 per cento. In particolare, per finalità di coordinamento con quanto disposto dalla lettera a), si espungono dal novero dei beni sottoposti ad aliquota del 10 per cento (modifiche al n. 65) le preparazioni per l'alimentazione dei fanciulli e le preparazioni alimentari composte omogeneizzate (modifiche al n. 78), in quanto le norme in esame assoggettano le cessioni di detti prodotti ad aliquota IVA del 5 per cento. Il comma 2 dell'articolo in esame affida a un decreto del Ministro della salute, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro per la famiglia e le disabilità, da emanare entro sei mesi dalla data di

entrata in vigore della presente legge l'individuazione, nei limiti delle risorse destinate a copertura finanziaria del provvedimento, di eventuali ulteriori fattispecie di ausili e di attrezzature essenziali all'alimentazione, all'assistenza e alla cura dei bambini fino a 3 anni, dei disabili, degli anziani e in generale delle persone non autosufficienti ai quali si applica l'aliquota IVA del 5 per cento. Il decreto ministeriale inoltre opera il necessario coordinamento normativo tra le disposizioni di cui al presente articolo e le agevolazioni vigenti in materia.

#### Aliquote IVA

A decorrere dal 1° ottobre 2013, l'aliquota ordinaria IVA è stata rideterminata nella misura del 22 per cento (legge di bilancio 2013). L'ordinamento prevede inoltre due aliquote ridotte: una aliquota al 10 per cento e una al 5 per cento, quest'ultima istituita con la legge di stabilità 2016 (commi 960-963). Resta in vigore fino all'introduzione del regime definitivo previsto dalla direttiva IVA, infine, l'aliquota super-ridotta al 4 per cento, a condizione che l'aliquota fosse in vigore al 1° gennaio 1991 e che la sua applicazione risponda a ben definite ragioni di interesse sociale (articolo 110, direttiva IVA). Per scongiurare le riduzioni di agevolazioni e detrazioni previste da manovre precedenti, la legge di stabilità 2015 ha introdotto una clausola di salvaguardia a tutela dei saldi di finanza pubblica, volta ad incrementare le aliquote IVA ordinaria e ridotta rispettivamente di 3,5 e 3 punti percentuali e le accise su benzina e gasolio in misura tale da determinare maggiori entrate non inferiori a 700 milioni di euro. I predetti aumenti IVA erano in origine previsti a partire dall'anno 2016. Tali aumenti sono stati posticipati nel tempo. Da ultimo, la manovra 2018 ha rinviato gli aumenti IVA al 2019 e quelli accise al 2020. Tra gli interventi in materia di aliquote IVA si ricorda l'introduzione dell'aliquota del 5 per cento per le prestazioni socio-sanitarie ed educative rese da cooperative sociali e loro consorzi (legge di stabilità 2016).

Al riguardo si osserva che l'articolo 98 della Direttiva 2006/112/CE consente agli Stati membri la possibilità di adottare al massimo due aliquote ridotte, non inferiori al 5 per cento, esclusivamente in relazione alle cessioni di beni e prestazioni di servizi, tassativamente elencate nell'allegato III della predetta Direttiva.

Tra i prodotti indicati nell'allegato III, infine, sono compresi nel numero 1) i prodotti alimentari in generale – non espressamente diretti all'infanzia – e, al n. 4) la cessione di seggiolini per bambini installati negli autoveicoli.

Ne consegue che, solo per detti prodotti, potrebbe essere prevista l'introduzione di un'aliquota ridotta, attualmente fissata dal legislatore nazionale nella misura del 5 o del 10 per cento.

Si osserva, peraltro, che per le paste alimentari è già prevista l'aliquota del 4 per cento, in virtù della citata possibilità accordata dall'articolo 110 della Direttiva, che consente agli Stati di mantenere le aliquote inferiori al 5 per cento per le sole operazioni che al 1° gennaio 1991 già godevano di un'aliquota ridotta.

Stessa osservazione vale per gli ausili di cui all'articolo 1-septies, in quanto gli ausili inerenti a menomazioni di tipo funzionale permanenti, scontano l'aliquota del 4%.

Inoltre, si ritiene che le disposizioni in esame non siano sufficientemente chiare e circostanziate nel definire i soggetti beneficiari (non è definita l'età dei bambini, vengono inseriti anche i soggetti allergici e intolleranti, si fa riferimento a bambini non autosufficienti o disabili (articolo 1-sexies).

L'art. 34 subordina l'entrata in vigore di tali disposizioni al rilascio della autorizzazione da parte della Commissione dell'Unione europea, ai sensi dell'articolo 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, al fine della verifica della compatibilità delle citate disposizioni con la disciplina europea in materia di concorrenza.

Al riguardo, si rammenta che l'introduzione negli Stati membri dell'Unione europea di aliquote ridotte ai fini dell'IVA, deve avvenire nel rispetto e secondo le modalità previste dalla Direttiva 2006/112/CE sul sistema comune dell'IVA; pertanto, non risulta essere sufficiente il richiamo all'autorizzazione da parte della Commissione europea ai sensi dell'art. 108 TFUE di cui all'art. 34 del provvedimento legislativo proposto.

### **23. Articolo 36 (Misure per il contrasto delle indebite compensazioni)**

La proposta normativa è volta a modificare l'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con introduzione dopo il comma 2-ter, del comma 2-quater per prevedere che, ferme restando le sanzioni stabilite dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, qualora un'eccedenza o un credito d'imposta esistenti sia utilizzato in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero qualora siano utilizzati in compensazione crediti in tutto o in parte inesistenti, il pagamento delle somme dovute si considera non effettuato.

Obiettivo della proposta normativa è il contrasto delle indebite compensazioni e dell'utilizzo di crediti d'imposta inesistenti.

La misura, che si aggiunge a quelle già in vigore, quali il controllo preventivo dei modelli F24 telematici con compensazioni IVA, l'inasprimento delle sanzioni e l'obbligatorietà del visto di conformità nel caso di dichiarazioni dalle quali emergono crediti tributari compensabili per importi superiori a 5.000 euro annui, presenta delle criticità nella concreta attuazione.

I modelli F24 contengono molto frequentemente diversi codici tributo a debito che possono essere pagati con diversi crediti compensati e per la differenza con addebito su conto corrente. Nel modello F24, non si può quindi stabilire una correlazione tra crediti compensati e debiti pagati e, pertanto, nel caso in cui solo uno dei crediti dovesse risultare inesistente, non sarebbe possibile individuare, in presenza di più debiti pagati, quale di questi (e in quale misura) debba essere considerato "non pagato".

In proposito, si evidenzia che è in fase di avvio la procedura di sospensione dei modelli F24 che contengono compensazioni di crediti che presentano profili di rischio, in attuazione dell'articolo 37, comma 49-ter, del decreto-legge n. 223 del 2006.

Si evidenzia, inoltre, che la norma - collocata al di fuori della disciplina generale che regola le sanzioni amministrative tributarie (dlgs n. 471 del 1997) - mal si coordina con l'attuale sistema sanzionatorio che già prevede le sanzioni per:

- a) l'omesso/tardivo versamento di cui all'articolo 13, comma 1, del dlgs n. 471 del 1997;

b) l'indebita compensazione di crediti eccedenti, non spettanti ovvero inesistenti (articolo 13, commi 4 e 5 del dlgs n. 471 del 1997),

con recupero, nella prima ipotesi, del debito non versato, nella seconda del credito indebitamente utilizzato.

Per effetto della proposta normativa, il contribuente per la medesima violazione (mancato pagamento a seguito di indebito utilizzo di un credito) sarebbe assoggettato ad entrambe le sanzioni sopra richiamate (con un evidente effetto moltiplicativo). Peraltro, la norma lascia intendere un potenziale recupero sia del debito non versato che del credito erroneamente utilizzato in compensazione.