



Commissione parlamentare per la semplificazione

INDAGINE CONOSCITIVA SULLE SEMPLIFICAZIONI POSSIBILI NEL SETTORE FISCALE

Audizione del
Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Roma, 8 marzo 2017

Indice

1. – Premessa	3
2. – Il Fisco telematico e i costi dell'Amministrazione finanziaria.....	4
3. – La trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute (il c.d. “spesometro”)	5
4. – La diffusione dell'utilizzo della fatturazione elettronica nelle operazioni tra privati	11
5. – La recente attuazione delle delega fiscale e le principali criticità ancora non risolte	13
6. – Le ulteriori semplificazioni	18
6.1. <i>Tecnica legislativa</i>	18
Redazione di un Codice tributario	18
Chiarezza delle disposizioni normative.....	19
Conoscenza degli atti	19
Disciplina uniforme per i regimi opzionali.....	19
Aggiornamento della normativa	19
6.2. <i>IRAP</i>	19
Unificazione delle deduzioni dalla base imponibile IRAP legate al fattore lavoro	20
6.3. <i>Fiscalità locale</i>	21
Unificazione di IMU e TASI e standardizzazione delibere comunali.....	21
Addizionali comunale e regionale all'IRPEF.....	22
6.4. <i>Modulistica, dichiarazioni e altri adempimenti</i>	23
Razionalizzazione del calendario delle scadenze fiscali.....	23
Proroga automatica dei termini degli adempimenti tributari	23
Dichiarazioni presentate oltre i 90 giorni dal termine.....	23
Scarto delle dichiarazioni – Correzioni	24
Dichiarazioni – adempimenti degli intermediari	24
Stampa dei registri IVA.....	25
Certificazioni uniche	25
6.5. <i>Versamenti, compensazioni e riscossioni</i>	26
Unificazione nel modello F24 di tutti i versamenti d'imposta	26

1. – Premessa

Innanzitutto, si ringraziano gli Onorevoli Senatori e Deputati componenti della Commissione parlamentare per la semplificazione per l'opportunità che viene concessa al CNDCEC di esprimere, in questa sede, le proprie osservazioni riguardo ad un tema di scottante attualità.

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

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

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

Il settore fiscale rappresenta un settore cruciale per la vita dello Stato e i suoi rapporti con i cittadini e le imprese, nel cui ambito i fattori di complicazione rendono ancora più difficoltoso e osteggiato il dovere di contribuire alle spese pubbliche.

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

Ben vengano dunque iniziative come questa dell'indagine conoscitiva – avviata, sullo specifico tema, da codesta onorevole Commissione parlamentare – che offrono l'occasione per una riflessione sull'effettivo stato di realizzazione di tale processo, permettendo di individuare gli sviluppi da perseguire, ma anche le criticità su cui intervenire.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (d'ora in avanti, CNDCEC), da parte sua, ha sempre sostenuto le iniziative volte alla realizzazione di una reale ed effettiva semplificazione fiscale sia sotto il profilo normativo, sia dal punto di vista delle procedure applicabili e degli adempimenti a carico dei contribuenti.

Ma il CNDCEC ha anche puntualmente denunciato la tendenza a "scaricare" sui cittadini-contribuenti, e indirettamente sui professionisti che li assistono, i costi e le complessità procedurali che il processo di semplificazione in atto inevitabilmente comporta (si pensi al moltiplicarsi degli obblighi comunicativi al Fisco

generati dalla dichiarazione dei redditi precompilata, con le Certificazioni Uniche e le comunicazioni al Sistema Tessera Sanitaria, nonché derivanti dal contrasto all'evasione nell'IVA, con la comunicazione periodica dei dati delle fatture emesse e ricevute).

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

Nel presente documento sono di seguito illustrati i principali ambiti di intervento che il CNDCEC ritiene di prioritaria importanza per la semplificazione del sistema fiscale, suddividendo l'analisi per specifiche tematiche.

2. – Il Fisco telematico e i costi dell'Amministrazione finanziaria

L'introduzione del Fisco telematico nel nostro Paese ha rappresentato, come è noto, una rivoluzione straordinaria ed una realtà che, oggi, non ha eguali a livello internazionale.

Sin dalla sua introduzione, il processo di digitalizzazione e, più in generale, di informatizzazione degli adempimenti tributari si è andato progressivamente estendendo, sotto un profilo sia soggettivo (i.e. i soggetti abilitati ad accedere ai servizi telematici) che oggettivo (i.e. gli adempimenti da effettuarsi obbligatoriamente per via telematica).

Come è noto, per i contribuenti gli adempimenti da potersi/doversi effettuare, direttamente o tramite intermediari abilitati, per mezzo del servizio telematico sono aumentati esponenzialmente nel corso degli anni, il che ha reso sicuramente più agevole l'acquisizione dei dati da parte dell'Amministrazione finanziaria ed ha determinato altresì una drastica riduzione dei costi di gestione per quest'ultima.

Secondo il *Tax Administration 2015* dell'OCSE, la spesa aggregata sostenuta dal sistema pubblico italiano per le funzioni fiscali (*Aggregate expenditure for tax functions and related overheads*) si è ridotta del 50,3% tra il 2007 e il 2011 passando da 4.571 milioni di euro a 2.270 milioni di euro per poi risalire a 2.930 milioni di euro nel 2013 (ultimo dato disponibile). Tali dati confermano il *trend* decrescente già evidenziato dall'OCSE nel precedente Rapporto *Tax Administration 2013*.

In termini comparativi, basta considerare che la stessa spesa in Germania, nel medesimo periodo, è cresciuta del 9,7%, in Francia è rimasta stabile, nel Regno Unito è diminuita del 14% e negli Usa è aumentata del 19%. In generale, il dato italiano rappresenta la riduzione più significativa tra i paesi Ocse.

Il *Tax Administration 2015* dell'Ocse evidenzia altresì che, nel medesimo predetto periodo, la spesa sostenuta per le risorse umane impiegate (*Total salary costs for tax functions and related overheads*) è diminuita del 60%, passando da 3.178 milioni di euro a 1.261 milioni di euro per poi risalire a 1.714 milioni di euro nel 2013.

Tali dati evidenziano dunque gli evidenti risparmi di spesa (circa 2 miliardi di euro) che l'Amministrazione finanziaria è riuscita a realizzare anche grazie all'introduzione del Fisco telematico.

Spese che, tuttavia, sono state in gran parte traslate sulle imprese e sui Commercialisti che li assistono, in virtù del moltiplicarsi degli obblighi comunicativi facenti capo a questi ultimi (come già ricordato, si pensi a quelli, recentemente introdotti, che permettono all'Amministrazione finanziaria di acquisire i dati da indicare nella dichiarazione dei redditi precompilata, tra cui, *in primis*, le Certificazioni Uniche) e che hanno determinato una altrettanto inevitabile maggiore complessità degli adempimenti loro imposti, particolarmente "sentita" soprattutto dai contribuenti minori, solitamente meno attrezzati per far fronte a detta complessità.

3. – La trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute (il c.d. "spesometro")

Le esigenze di semplificazione e di riduzione del costo degli adempimenti fiscali nel nostro Paese sono state sottolineate anche dal Fondo Monetario Internazionale nel rapporto sul *"Rafforzamento della governance e dell'efficacia delle agenzie fiscali"*, pubblicato nel dicembre 2015.

Con riferimento al settore dell'IVA, tale Rapporto, dopo aver rilevato che i termini previsti in Italia per le presentazioni delle dichiarazioni non sono in linea con le migliori prassi internazionali, ha anche sottolineato che *"per ridurre i costi sia per il contribuente che per l'amministrazione, la quantità di informazioni richieste nelle dichiarazioni deve essere ridotta al minimo. La dichiarazione annuale contiene più di 500 campi e ha istruzioni d'uso di 100 pagine. Vengono richieste informazioni molto dettagliate. Alcune sezioni della dichiarazione IVA sono dedicate a informazioni dettagliate su operazioni specifiche, ad esempio, acquisti di beni provenienti da San Marino, i ritiri di beni da depositi IVA, consignment stock, e gli acquisti di oro da investimento. Il costo totale per le imprese per la preparazione e l'invio delle dichiarazioni IVA è stimato in 8,8 miliardi di euro (cfr. Study on the feasibility and impact of a common EU standard VAT return, PWC 2013, commissionato dalla Commissione UE), che è il più alto in Europa, sia in valore assoluto che per ogni dichiarazione dei redditi. Mentre la missione non è stata in grado di condurre un esame completo dei dati richiesti nelle dichiarazioni, si nota quanto segue.*

- Sono necessarie informazioni complete sugli acconti IVA e interessi e confronti di crediti contro debiti che sarebbero inutili nel caso di dichiarazioni fiscali mensili e trimestrali.
- Gran parte dei dati richiesti non è direttamente rilevante per il calcolo del debito IVA o per l'analisi complessiva di rischio e, pertanto, dovrebbe essere richiesta solo se viene effettuato un controllo o una verifica.

-
- *Requisiti particolari di dati dettagliati per i regimi speciali aggiungono complessità alle dichiarazioni e potrebbe essere necessario reconsiderarli da un punto di vista di politica fiscale e di amministrazione* (cfr. par. 90 del Rapporto).

Pertanto, ad avviso degli emissari del Fondo Monetario Internazionale, *“la dichiarazione annuale IVA dovrebbe essere abolita e sostituita da dichiarazioni mensili e trimestrali, ... rivedendo e riducendo significativamente, nel contempo, la quantità di informazioni richieste in queste ultime”*.

Le raccomandazioni dell'Organismo internazionale sono rivolte dunque alla necessità di introdurre dichiarazioni periodiche IVA, che dovrebbero essere per giunta notevolmente semplificate rispetto a quanto oggi previsto per la dichiarazione annuale.

Come infatti rilevato dal Rapporto FMI, *“la dichiarazione annuale IVA è ammessa ma non richiesta dal diritto comunitario, ed esiste solo in otto altri Stati membri dell'UE. La sua funzione è quella di permettere ai contribuenti di effettuare aggiustamenti e/o raccogliere informazioni aggregate. Dato che tali aggiustamenti possono essere effettuati nelle dichiarazioni periodiche IVA e le informazioni possono essere aggregate dalle stesse dichiarazioni presentate dalle imprese, la dichiarazione annuale IVA potrebbe essere abolita. Ulteriori informazioni attualmente incluse nella dichiarazione annuale IVA potrebbero essere richieste alle singole imprese da parte delle autorità fiscali, sulla base della valutazione dei rischi”* (cfr. par. 91 del Rapporto).

A fronte di tali Raccomandazioni, ossia richiedere ai contribuenti, tramite le dichiarazioni periodiche, *“informazioni aggregate”*, lo Stato italiano è intervenuto, come è noto, con l'articolo 4 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193¹, che ha introdotto, a decorrere dal 1° gennaio 2017, due nuovi adempimenti per tutti i soggetti passivi IVA, ossia:

- l'obbligo di comunicazione analitica dei dati delle fatture emesse e ricevute (c.d. “spesometro”), con periodicità trimestrale² (semestrale, per il 2017)³;
- l'obbligo di comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA, con periodicità trimestrale.

Orbene, se quest'ultimo adempimento risponde pienamente alle raccomandazioni del Fondo Monetario Internazionale, è evidente che il primo (lo “spesometro”) si pone invece in totale

¹ Recante “Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili”, e convertito, con modificazioni, dalla legge 1 dicembre 2016, n. 225.

² L'articolo 21, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122 prevede, infatti, che detta comunicazione deve essere effettuata “entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre”.

³ In seguito alle osservazioni dei Commercialisti per l'eccessiva gravosità del nuovo adempimento, l'articolo 14-ter del decreto-legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito con modificazioni dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19, ha sostituito il secondo periodo del comma 4 dell'articolo 4 del decreto-legge n. 193 del 2016 con il seguente: “per il primo anno di applicazione della disposizione di cui all'articolo 21 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, come sostituito dal comma 1 del presente articolo, le comunicazioni possono essere effettuate per il primo semestre entro il 16 settembre 2017 e per il secondo semestre entro il mese di febbraio 2018”.

controtendenza rispetto alle stesse (e, non a caso, esso non è previsto in nessuno dei Paesi ad economia avanzata, fatta eccezione, a quanto consta, di Brasile ed Ungheria).

Secondo la relazione illustrativa del decreto n. 193 del 2016 si tratterebbe, in quest'ultimo caso, di un nuovo adempimento giustificato dalla necessità di *“razionalizzare i controlli in materia di imposta sul valore aggiunto e favorire una maggiore collaborazione con i contribuenti-cittadini”*. Nella relazione tecnica al decreto-legge si afferma inoltre che detto obbligo comunicativo indurrà i contribuenti ad una maggiore fedeltà fiscale, riducendo – anche grazie alla strategia consistente in una più efficiente e tempestiva trasmissione ai contribuenti delle informazioni relative ai dati comunicati e alle operazioni effettuate – il fenomeno degli omessi versamenti, l'evasione senza consenso e le frodi.

Ebbene, in nessun punto del Rapporto del Fondo Monetario internazionale viene sostenuta la necessità di introdurre un obbligo di comunicazione periodica dei dati di tutte le fatture emesse e ricevute e la sua introduzione è stata del tutto inaspettata, tenuto conto che il nostro legislatore aveva già previsto tale obbligo, anche se con periodicità soltanto annuale e con possibilità di trasmettere dati aggregati per ciascun cliente e fornitore.

Ad analoghe conclusioni giunge, peraltro, anche l'OCSE nel suo Rapporto sull'*“Amministrazione fiscale italiana – A Review of Institutional and Governance Aspects”*, pubblicato nel febbraio 2016.

In detto Rapporto, *“al fine di migliorare la gestione complessiva degli adempimenti fiscali e ridurre il tax gap in Italia”*, si raccomanda di *“definire una strategia nazionale complessa per migliorare il rispetto delle leggi fiscali, sulla base di pratiche internazionali e sugli strumenti e le risorse già disponibili. In questo contesto, la priorità potrebbe essere data ad affrontare in modo particolare gli aspetti chiave della non-compliance dell'IVA. Particolare attenzione e urgenza dovrebbe essere data nel riformulare gli obblighi di presentazione delle dichiarazioni IVA (ad esempio, richiedendo la presentazione della dichiarazione IVA mensile e trimestrale) con limiti fissati per evitare l'imposizione d'inutili oneri ai piccoli commercianti e semplificando la dichiarazione annuale IVA, nonché l'uso della fatturazione elettronica”*.

Oltre alla non conformità con le raccomandazioni provenienti dai predetti Organismi internazionali, quel che più lascia perplessi del nuovo obbligo comunicativo dei dati delle fatture emesse e ricevute è tuttavia la circostanza che lo stesso contraddice anche le scelte fatte dal nostro legislatore, in sede di attuazione della delega fiscale, con il decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, in materia di *“Trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici”*.

L'articolo 1, comma 3, di quest'ultimo decreto legislativo ha previsto infatti, per le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2017, un regime soltanto opzionale per la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati delle fatture, emesse e ricevute, e delle relative variazioni, del tutto analogo, quanto ai dati da trasmettere, a quello dipoi introdotto, come obbligatorio, dal decreto-legge n. 193 del 2016.

L'opzione ha effetto per cinque anni e, se non revocata, si rinnova automaticamente per gli ulteriori quinquenni.

Con il provvedimento n. 182070 del 28 ottobre 2016, l'Agenzia delle Entrate ha definito le informazioni da trasmettere e i termini per la trasmissione telematica dei dati delle fatture emesse e ricevute, per l'esercizio della relativa opzione e per la messa a disposizione delle informazioni ricevute ai sensi dell'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto legislativo del 5 agosto 2015 n. 127.

Il punto 3.3 del citato Provvedimento ha stabilito che l'opzione è esercitata entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello di inizio della trasmissione dei dati (termine differito, per il 2017, al prossimo 31 marzo). Quanto alla periodicità della comunicazione, il successivo punto 4.1 ha disposto che la trasmissione telematica dei dati delle fatture emesse e ricevute deve essere effettuata *"entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre"* (analogamente a quanto previsto, a regime, dal decreto-legge n. 193 del 2016).

Il successivo articolo 3 del decreto legislativo ha inoltre previsto una serie di incentivi per i soggetti che optano per la trasmissione telematica trimestrale delle fatture (di cui all'articolo 1, comma 3) e, sussistendone i presupposti, anche per la trasmissione telematica dei corrispettivi (articolo 2, comma 1).

In tal caso, sono infatti eliminati gli obblighi di comunicazione relativi allo "spesometro", alle "operazioni con Paesi *black-list*", ai contratti di *leasing*, ai contratti stipulati dagli operatori commerciali che svolgono attività di locazione e di noleggio (ai sensi dell'articolo 7, comma 12, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605), agli acquisti effettuati nella Repubblica di San Marino da operatori economici italiani (ex articolo 16, lettera c), del decreto del Ministro delle finanze del 24 dicembre 1993), nonché l'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi degli acquisti intracomunitari di beni e delle prestazioni di servizi intracomunitarie ricevute⁴.

⁴ Si ricorda che il comma 4-ter dell'articolo 13 del decreto-legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito con modificazioni dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19, ha differito di un anno l'abrogazione di quest'ultimo adempimento. È stato infatti disposto che *"gli obblighi di comunicazione dei dati relativi agli acquisti intracomunitari di beni ed alle prestazioni di servizi ricevute da soggetti stabiliti in altro Stato membro dell'Unione europea, previsti dall'articolo 50, comma 6, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, nel testo vigente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, sono prorogati al 31 dicembre 2017"*.

A tali premialità, previste anche per chi effettua l'adempimento non sulla base dell'opzione in commento, ma dell'obbligo introdotto dal decreto-legge n. 193 del 2016, se ne aggiungono altre, non previste invece per lo "spesometro" da trasmettere in via obbligatoria, quali:

- la priorità nell'esecuzione dei rimborsi IVA entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione annuale, anche in assenza dei presupposti di cui alle lettere a), b), c), d) ed e), del secondo comma dell'articolo 30 del citato decreto n. 633 del 1972;
- la riduzione di due anni dei termini di accertamento in materia di IVA e di imposte dirette per quei contribuenti che garantiscano la tracciabilità dei pagamenti dagli stessi ricevuti ed effettuati nei modi stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Con il decreto legislativo n. 127 del 2015, il legislatore ha scelto dunque di adottare, anche al fine di incentivare la diffusione dell'utilizzo della fatturazione elettronica, un approccio di tipo opzionale che, attraverso le previste riduzioni di adempimenti amministrativi e contabili in favore dei soggetti che esercitano l'opzione, privilegia la premialità anziché la coercitività dell'adempimento.

Si tratta di un approccio condivisibile e assolutamente da confermare, come già sottolineato dal CNDCEC nel corso della sua audizione sul predetto decreto legislativo n. 127 del 2015 tenutasi presso la VI Commissione permanente Finanze della Camera dei Deputati il 20 maggio 2015.

Orbene, l'introduzione dell'obbligo comunicativo dei dati delle fatture emesse e ricevute con il decreto-legge n. 193 del 2016 ha determinato, nel nostro ordinamento, la seguente inedita situazione: uno stesso adempimento, già previsto come opzionale, viene contemporaneamente reso obbligatorio, senza peraltro riconoscere a coloro che lo effettuano per obbligo le premialità concesse invece a coloro che lo effettuano su opzione.

Il tutto giustificato dalle insopprimibili e condivisibili esigenze di contrasto all'evasione dell'IVA che tuttavia devono trovare il loro giusto bilanciamento con le altrettanto insopprimibili esigenze di riduzione del numero e del costo degli adempimenti fiscali, non più rinviabili in questo Paese.

Un corto circuito normativo del tutto illogico e irrazionale, che costringerà il contribuente ad esercitare, entro il prossimo 31 marzo, l'opzione di cui all'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo n. 127 del 2015 se vorrà accedere agli ulteriori benefici stabiliti dall'articolo 3 del medesimo decreto (*id est*, priorità nell'esecuzione dei rimborsi IVA e, per coloro che garantiscono la tracciabilità dei pagamenti, riduzione di due anni dei termini di accertamento).

Un assetto normativo che dunque finisce, da una parte, per moltiplicare gli obblighi comunicativi relativi allo "spesometro", rendendo semestrale/trimestrale un adempimento prima previsto con cadenza soltanto annuale, e, dall'altra, per complicare oltremodo l'adempimento, tramutandolo in un obbligo di comunicazione

analitica dei dati delle singole fatture emesse e ricevute, con un grado di dettaglio che giunge sino alla necessità di indicare la “tipologia dell’operazione”, facendo in tal modo venir meno la possibilità prevista con il previgente “spesometro” annuale di effettuare la comunicazione in forma semplificata, aggregando i dati delle operazioni per singolo cliente/fornitore.

Le proposte del CNDCEC

Per tutte le suesposte ragioni, il CNDCEC propone di modificare l’attuale obbligo comunicativo dei dati delle fatture emesse e ricevute, stabilendo che detto obbligo:

- a) abbia una periodicità annuale;
- b) possa essere assolto anche in forma semplificata, valutando l’opportunità di aggregare i dati delle operazioni per singolo cliente/fornitore;
- c) assicuri tutte le premialità previste dall’articolo 3 del decreto legislativo n. 127 del 2015 e quindi anche la priorità nell’esecuzione dei rimborsi IVA e la riduzione di due anni dei termini di accertamento ai fini dell’IVA e delle imposte dirette, in quest’ultimo caso soltanto per coloro che garantiscono la tracciabilità dei pagamenti.

Tra le premialità da assicurare ai soggetti obbligati al nuovo “spesometro” si potrebbe altresì prevedere la facoltà di disapplicazione del meccanismo di inversione contabile (c.d. *reverse charge*) nelle fattispecie previste dall’articolo 17, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, nonché del meccanismo di scissione dei pagamenti (c.d. *split payment*) per le operazioni effettuate nei confronti dello Stato e di altre Pubbliche Amministrazioni ai sensi del successivo articolo 17-ter del medesimo decreto.

Disapplicazione giustificata dalla maggiore tempestività e speditezza dei controlli da parte del Fisco che può realizzarsi per il tramite della trasmissione telematica dei dati relativi alle fatture emesse e ricevute e ai corrispettivi.

I predetti meccanismi rappresentano infatti delle deroghe all’ordinario schema di applicazione dell’imposta sul valore aggiunto ammissibili per finalità di contrasto all’evasione del tributo, le quali tuttavia devono ritenersi altrettanto efficacemente perseguibili in presenza della trasmissione telematica all’Agenzia delle entrate dei dati di tutte le fatture emesse e ricevute, nonché dei corrispettivi.

Per quanto concerne la comunicazione delle liquidazioni periodiche dell’IVA, si propone infine di far confluire la comunicazione riguardante il quarto trimestre solare nella dichiarazione annuale IVA.

A tal fine, sarebbe utile confermare al 28 febbraio il termine di trasmissione della dichiarazione annuale, anche per gli anni successivi al 2017, accavallandosi la data del 30 aprile prevista dal 2018 per detto adempimento con il termine di approvazione dei bilanci.

4. – La diffusione dell'utilizzo della fatturazione elettronica nelle operazioni tra privati

Un tema ricorrente nel dibattito sulle semplificazioni possibili nel settore fiscale è, senza dubbio, quello dell'eventuale estensione dell'obbligo di fatturazione esclusiva in forma elettronica alle operazioni tra privati esercenti attività economiche (c.d. B2B), obbligo oggi previsto invece soltanto per le operazioni nei confronti della Pubblica Amministrazione.

Al fine di avviare un processo virtuoso che favorisca un sempre più intenso utilizzo della fatturazione elettronica anche nel B2B, l'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127 ha previsto la messa a disposizione da parte dell'Agenzia delle entrate, a partire dal 1° luglio 2016, di un servizio gratuito per la generazione, la trasmissione e la conservazione delle fatture elettroniche.

Per specifiche categorie di soggetti passivi dell'IVA, da individuare con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentite le associazioni di categoria nell'ambito di *forum* nazionali sulla fatturazione elettronica istituiti in base alla decisione della Commissione europea COM (2010) 8467, viene messo a disposizione, anche con riferimento alle fatture elettroniche scambiate tra privati, il servizio gratuito di generazione, trasmissione e conservazione attualmente distribuito da Unioncamere in collaborazione con AgID (Agenzia per l'Italia Digitale), previsto dall'articolo 4, comma 2, del decreto interministeriale del 3 aprile 2013, n. 55.

Per effetto del comma 2 dell'articolo 1 del decreto, a partire dal 1° gennaio 2017, il Ministero dell'economia e delle finanze, attraverso l'Agenzia delle Entrate, ha messo a disposizione, gratuitamente, di tutti i soggetti passivi dell'IVA il Sistema di Interscambio (SdI) per consentire la trasmissione e la ricezione delle fatture elettroniche tra privati residenti nel territorio dello Stato. Condizione tecnica necessaria per utilizzare il Sistema di Interscambio è che il contribuente utilizzi il formato della "fattura PA", già in uso per la fatturazione nei confronti della Pubblica Amministrazione.

Al riguardo, il CNDCEC esprime il proprio apprezzamento per l'approccio che il legislatore delegato ha scelto di adottare per la diffusione dello strumento della fatturazione elettronica tra privati, ossia quello di lasciare assolutamente facoltativo l'utilizzo di detti strumenti ed incentivandolo attraverso la previsione di riduzioni degli adempimenti amministrativi e contabili per i soggetti che decidano di adottare gli stessi.

Al riguardo, va ricordato che la normativa europea non prevede un obbligo di fatturazione elettronica nel B2B. Il 13 luglio 2010 il Consiglio dell'Unione europea ha adottato la direttiva 2010/45/UE che ha modificato, per quanto concerne le norme in materia di fatturazione, la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune

d'imposta sul valore aggiunto. Tale direttiva, già recepita nel nostro ordinamento interno con l'articolo 1, commi da 324 a 335, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, ha stabilito nuove norme per la fatturazione elettronica ed ha eliminato gli ostacoli alla sua adozione mediante la previsione della parità di trattamento tra fatture elettroniche e su carta e garantendo che a queste ultime non vengano imposti ulteriori requisiti. Ai sensi del nuovo articolo 233 della direttiva 2006/112/CE, le imprese sono libere di inviare e ricevere fatture elettroniche a condizione che effettuino *“controlli di gestione che creino una pista di controllo affidabile tra una fattura e una cessione di beni o una prestazione di servizi”*, così come avviene attualmente con le fatture su carta.

Il CNDCEC è consapevole che la diffusione dello strumento della fatturazione elettronica anche nel B2B servirebbe a semplificare il nostro Sistema Paese ed a renderlo maggiormente competitivo rispetto ai nostri principali *competitors* internazionali. Ma è altrettanto convinto che importanti e duraturi risultati in termini di semplificazione, di maggiore celerità dei controlli e di riduzione dei costi per l'Amministrazione finanziaria potranno essere realizzati soltanto se alla fatturazione elettronica si accompagna un meccanismo di verifica della corrispondenza tra i dati contenuti nel flusso telematico trasmesso all'Agenzia delle Entrate e la documentazione di base a supporto dell'operazione nonché della loro successiva corretta contabilizzazione.

Tali verifiche potrebbero essere affidate a “Certificatori” dotati di specifiche competenze nel settore fiscale e nella tenuta della contabilità, nonché di particolari conoscenze dei processi aziendali, che garantiscano il corretto e completo esperimento di detti controlli.

Detto ruolo, da ritenersi fondamentale per avviare un percorso che porti alla diffusione della fatturazione elettronica anche nelle operazioni tra privati, appartiene sicuramente ai tratti distintivi della figura professionale del Commercialista, dotata di peculiarità che non trovano omologhi nel panorama degli altri intermediari attivi in questo settore.

Ed infatti il Commercialista è un soggetto iscritto ad un ente pubblico non economico, ossia l'Ordine professionale, che svolge una professione vigilata dal Ministero della Giustizia ed è sottoposto agli obblighi deontologici, di assicurazione dei rischi e di formazione continua previsti dall'ordinamento professionale, che garantiscono integrità, onestà, correttezza, obiettività, indipendenza, imparzialità e prevalenza dell'interesse pubblico in tutte le sue attività e relazioni nonché competenza, diligenza e qualità delle prestazioni.

I Commercialisti sono dunque pronti e disponibili a mettere al servizio dell'Amministrazione finanziaria e di tutta la Pubblica Amministrazione tali requisiti e competenze, che devono tuttavia trovare finalmente il loro giusto riconoscimento e la loro adeguata valorizzazione, il che comporterebbe sicuri riflessi positivi anche sulla *tax compliance* e, conseguentemente, sul gettito erariale.

Se opportunamente incentivato, detto ruolo di “Certificatori” potrebbe infine tornare utile oltre che all’Amministrazione finanziaria ed al sistema fiscale, anche al sistema bancario, nel cui ambito si potrebbero creare garantiti meccanismi preferenziali di accesso al credito per i soggetti che si avvalgano di sistemi contabili e di flussi informativi certificati.

5. – La recente attuazione delle delega fiscale e le principali criticità ancora non risolte

Nel settembre 2015, si è concluso il processo di attuazione della delega fiscale *“per un sistema fiscale più equo, trasparente ed orientato alla crescita”* (legge 11 marzo 2014, n. 23).

La legge delega si poneva l’obiettivo di realizzare alcuni principi e criteri direttivi di assoluta rilevanza e largamente condivisibili quali, tra gli altri, la tendenziale uniformità della disciplina delle obbligazioni tributarie; il coordinamento e la semplificazione degli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti; la coerenza e uniformità dei poteri in materia tributaria; la generalizzazione del meccanismo della compensazione tra crediti d’imposta vantati dal contribuente e debiti tributari a suo carico. Il tutto nell’ottica di assicurare l’altrettanto fondamentale obiettivo della riduzione della pressione tributaria sui contribuenti (articolo 16).

Principi e criteri direttivi che purtroppo non hanno trovato completa e definitiva attuazione con i decreti legislativi emanati.

Per quanto concerne le semplificazioni fiscali, in attuazione della delega è stato emanato il decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, recante *“Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata”*, che, pur contenendo a nostro avviso misure positive ampiamente condivisibili, non è purtroppo riuscito a restituire al Paese un sistema fiscale che possa dirsi pienamente conforme ai principi dello Statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212.

In particolare, il decreto legislativo doveva attuare i criteri direttivi di cui all’articolo 7 della legge delega con cui si delegava il Governo a provvedere:

- alla revisione sistematica dei regimi fiscali e al loro riordino, al fine di eliminare complessità superflue (comma 1, lettera a));
- alla revisione degli adempimenti, con particolare riferimento a quelli superflui o che diano luogo, in tutto o in parte, a duplicazioni anche in riferimento alla struttura delle addizionali regionali e comunali, ovvero a quelli che risultino di scarsa utilità per l’Amministrazione finanziaria ai fini dell’attività di controllo e di accertamento o comunque non conformi al principio di proporzionalità (lettera b));
- alla revisione, a fini di semplificazione, delle funzioni dei sostituti d’imposta e di dichiarazione, dei centri di assistenza fiscale, i quali devono fornire adeguate garanzie di idoneità tecnico-organizzativa, e degli intermediari fiscali, con potenziamento dell’utilizzo dei sistemi informatici, avendo anche

riguardo ai termini dei versamenti delle addizionali comunali e regionali all'imposta sul reddito delle persone fisiche (lettera c)).

Pur non avendo detti principi ancora trovato piena e definitiva attuazione, è indubbio che molti passi in avanti siano stati fatti in tal senso per effetto, tra l'altro, del già esaminato decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, in materia di "*Trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici*", nonché di più recenti interventi normativi, approvati dopo la scadenza dei termini di attuazione della delega fiscale, con cui si è proceduto a quella revisione sistematica dei regimi di determinazione del reddito di impresa già prevista dalla delega, introducendo:

- il regime forfetario per le persone fisiche che esercitano un'attività di impresa, arte o professione in forma individuale di ridotte dimensioni⁵,
- il regime di determinazione del reddito per cassa delle imprese minori in contabilità semplificata⁶,
- l'imposta sul reddito d'impresa (IRI), ossia il nuovo regime impositivo di carattere opzionale riservato agli imprenditori individuali ed alle società di persone di natura commerciale in contabilità ordinaria⁷, nonché
- le disposizioni di coordinamento della disciplina in materia di IRES e IRAP con il decreto legislativo n. 139 del 2015⁸, con cui è stato sancito un principio di derivazione rafforzata dell'imponibile fiscale dal risultato economico dell'esercizio anche per le società che adottano i principi contabili nazionali (soggetti c.d. *OIC adopter*)⁹, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile¹⁰.

Per quanto concerne detti nuovi regimi di determinazione del reddito di impresa, si tratta di interventi da tempo attesi e che vanno apprezzati in special modo perché rendono la disciplina in materia più coerente sotto il profilo sistematico.

⁵ V. l'articolo 1, commi da 54 a 89, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (c.d. Legge di Stabilità 2015).

⁶ Cfr. l'articolo 1, commi da 17 a 23, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (c.d. Legge di Bilancio 2017), con cui sono stati modificati l'articolo 66 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, l'articolo 5-bis del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 e l'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

⁷ Cfr. l'articolo 1, commi 547 e 548, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (c.d. Legge di Bilancio 2017), con cui è stato introdotto l'articolo 55-bis nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

⁸ V. l'articolo 13-bis del decreto-legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito con modificazioni dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19.

⁹ Si ricorda che un analogo principio di derivazione rafforzata è già previsto per le società di capitali e soggetti assimilati che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali (soggetti c.d. *IAS adopter*).

¹⁰ Ai sensi del primo comma di quest'ultimo articolo "*Sono considerate micro-imprese le società di cui all'articolo 2435-bis che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti: 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 175.000 euro; 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro; 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità*". Deve trattarsi quindi di società che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati (cfr. primo comma dell'articolo 2435-bis del codice civile).

Ovviamente, non mancano, ad avviso del CNDCEC, alcuni profili di criticità che si auspica possano essere risolti al più presto.

Di seguito, si evidenziano alcuni esempi in cui l'attuale normativa comporta delle complessità di natura interpretativa od ingiuste penalizzazioni nel sistema che sono di ostacolo al processo di semplificazione fiscale da realizzare.

A) Una prima criticità deriva dall'allineamento delle regole fiscali ai nuovi criteri civilistici di redazione del bilancio operato dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19 di conversione del decreto legge n. 244 del 2016, che essendo stato realizzato con grave ritardo richiederà un notevole sforzo interpretativo da parte delle imprese e dei professionisti coinvolti.

Trattandosi di questioni tecniche, le molte correzioni al TUIR e l'estensione del principio di derivazione rafforzata già previsto per le società *IAS adopter* dovrebbero essere accompagnate da analitiche disposizioni di attuazione. Il solo richiamo alle regole dei principi contabili internazionali contenute nel decreto ministeriale n. 48 del 2009, da utilizzare «in quanto compatibili», non è infatti sufficiente per consentire ai contribuenti (e ai professionisti che li assistono) di determinare, con sufficiente affidabilità, le imposte dovute.

I dubbi che stanno emergendo spaziano dagli effetti delle nuove regole sul principio di competenza fiscale, sotto il profilo dei requisiti di certezza e determinabilità, all'impatto delle imputazioni dirette a patrimonio sull'agevolazione relativa all'Aiuto alla Crescita Economica (c.d. ACE).

Anche questa volta, purtroppo, il legislatore è intervenuto con notevole ritardo e i contribuenti sono costretti a compiere l'ennesima rincorsa per svolgere correttamente il loro dovere.

Si auspica pertanto il più celere completamento del quadro normativo di riferimento, nonché l'emanazione dei relativi chiarimenti di prassi amministrativa, essendo ormai prossimi alla scadenza i termini di approvazione dei bilanci, in cui dovrà necessariamente trovare posto anche il corretto calcolo delle imposte di competenza dell'esercizio appena concluso.

B) Per quanto concerne il nuovo regime di determinazione del reddito per le imprese in contabilità semplificata, la nuova disciplina prevede che il reddito d'impresa del primo periodo d'imposta in cui si applica il nuovo criterio di cassa, e quindi per il 2017, sia ridotto del valore fiscale delle rimanenze finali che ha concorso a formare il reddito d'impresa dell'esercizio precedente secondo il criterio di competenza¹¹.

La transizione dal criterio di competenza a quello di cassa prevede perciò la rilevanza, come componente negativo del reddito d'impresa del 2017, dell'importo delle rimanenze finali che in molti

¹¹ In termini, il comma 18 dell'articolo 1 della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (c.d. Legge di Bilancio 2017).

casi determinerà una chiusura dell'esercizio in perdita fiscale che, però, non sarà riportabile negli anni successivi, per effetto del divieto di riporto a nuovo delle perdite attualmente previsto dall'articolo 8, comma 3, del TUIR per i soggetti in contabilità semplificata.

La mancata previsione del riporto a nuovo delle perdite di fatto azzerà una parte di costo legittimo, creandosi dunque effetti distorsivi dovuti alla determinazione di un rilevante risultato negativo nel primo anno di transizione al nuovo criterio di cassa e, specularmente, di rilevanti risultati positivi negli anni successivi, non corrispondenti al risultato realmente conseguito.

Ed infatti, dal secondo periodo di imposta di applicazione delle nuove regole, i ricavi di vendita delle rimanenze finali del 2016 non troveranno alcuna contropartita nei corrispondenti costi di acquisto delle stesse, prevedendo la legge la deduzione integrale di detti costi, in un'unica soluzione, nel 2017.

Si pensi alle imprese di costruzione immobiliare con immobili in corso di costruzione nel 2016. Il totale dei costi di costruzione sostenuti sino a tutto il 2016 non troverà, di fatto, alcun riconoscimento, se nel 2017 dette imprese non riusciranno a vendere detti immobili (nonché ad incassare i relativi corrispettivi).

Se, infatti, la costruzione viene ultimata nel 2017 (e presupponendo la mancanza di ricavi di vendita di altri immobili), in detto anno si registrerà una rilevante perdita fiscale non riportabile a nuovo, data dalla sommatoria dei costi di costruzione sostenuti fino a tutto il 2016 (*id est*, valore delle rimanenze finali 2016) e di quelli ulteriori sostenuti nel 2017. In caso di vendita dell'immobile nel successivo 2018, l'intero ricavo incassato in detto anno costituirà reddito di impresa tassato con le aliquote progressive dell'IRPEF, il che si risolve in un regime che, di fatto, tassa i ricavi anziché il reddito, in evidente contrasto con il principio di capacità contributiva di cui all'articolo 53 della Costituzione.

Si propone pertanto di introdurre una norma che stabilisca la deduzione ad esaurimento del valore delle rimanenze finali dell'anno precedente a quello di applicazione del criterio di cassa, in analogia a quanto previsto nel regime dei contribuenti minimi dall'articolo 4, comma 1, lettera a), del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 2 gennaio 2008.

Più precisamente, dovrebbe essere previsto che i componenti positivi concorrono alla formazione del reddito per la parte che eccede le rimanenze finali riferite all'esercizio precedente a quello dal quale decorre il nuovo regime per cassa.

In altri termini, il valore di dette rimanenze finali rappresenta un componente negativo che concorre nella determinazione del reddito del primo periodo di imposta in cui ha effetto il regime per cassa, fino a concorrenza dei componenti positivi incassati. L'eventuale eccedenza diventa rilevante nei periodi di imposta successivi con le stesse regole, fino al suo esaurimento.

C) Anche la disciplina del **reddito di lavoro autonomo** richiede un intervento di riforma completo ed approfondito, al fine di pervenire ad una regolamentazione semplice, stabile e coerente dal punto di vista sistematico.

Il nodo fondamentale da sciogliere in modo chiaro è quello dei rapporti tra tale disciplina e quella del reddito d'impresa, essendo state inserite nell'art. 54 del TUIR soltanto alcune norme mutate da quest'ultima, che mal si conciliano con le peculiarità del reddito di lavoro autonomo.

Si dovrebbero, inoltre, affrontare alcune rilevanti problematiche, quale quella riguardante la nozione di compensi, dalla quale dovrebbero, tra l'altro, essere esclusi i rimborsi spese (cui dovrebbe essere applicata la disciplina prevista per le spese anticipate dal committente, che non concorrono a formare il reddito quali componenti positivi e non sono deducibili).

Altre questioni da chiarire riguardano le spese di ammodernamento e di ristrutturazione degli immobili (in particolare, per quelle di natura incrementativa l'attuale criterio, che prevede la loro deducibilità unitamente al costo di acquisto, sotto forma di maggiori quote di ammortamento, non risulta applicabile agli immobili strumentali non ammortizzabili, come quelli – ad esempio – acquistati dal giugno 1990 a tutto il 2006 o dal 2010 in poi, od ancora quelli detenuti in locazione o acquisiti a titolo gratuito, mancando in questi ultimi casi un costo di acquisto da ammortizzare), per le quali si propone di reintrodurre la previgente disciplina in materia di spese di manutenzione straordinaria (deduzione in quote costanti in cinque esercizi a decorrere dal sostenimento delle spese), che aveva l'indubbio pregio di essere di più semplice e generale applicazione.

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

D) Un ultimo esempio di ingiuste penalizzazioni derivanti da difficoltà interpretative della normativa vigente si riferisce allo **scomputo delle ritenute di acconto non versate dal sostituto**.

Al riguardo, negli ultimi anni si è andato consolidando nella giurisprudenza di legittimità un orientamento secondo cui *“a prescindere se la ritenuta sia prevista a titolo di imposta o a titolo di acconto, il fatto che il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 64, comma 1, definisca il sostituto d'imposta come colui che “in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri... ed anche a titolo di acconto” non toglie che, in ogni caso, anche il sostituto debba ritenersi già originariamente (e non solo in fase di riscossione, come espressamente ribadito dal citato art. 35) obbligato solidale al pagamento dell'imposta: soggetto perciò egli stesso all'accertamento ed a tutti i conseguenti oneri. Fermo restando, ovviamente, il diritto di regresso verso il sostituto che, dopo avere eseguito la ritenuta, non l'abbia versata all'erario,*

esponendolo così all'azione del fisco (Cass. 14033/2006; 24962/2010; 19580/2014)" (in termini, la Cass., sez. 5, sent. n. 23121 del 2013, richiamata dalla Cass., sez. 6, ord. 14 maggio 2015, n. 9933).

Si tratta di un orientamento che è in contrasto con la prassi dell'Agenzia delle Entrate che ha riconosciuto al sostituto il diritto allo scomputo delle ritenute di acconto subite, anche in assenza della certificazione delle stesse da parte del sostituto, sulla base di apposita documentazione comprovante l'avvenuto pagamento del compenso al netto della ritenuta¹².

Oltre a ciò, l'orientamento della Suprema Corte introduce motivi di complessità anche perché non risulta in linea con quanto previsto espressamente dalla legge. Ed infatti, il dato normativo in materia di sostituzione di imposta (articolo 35 del D.P.R. n. 602 del 1973) contempla la solidarietà tra sostituto e sostituito nel solo caso di ritenute a titolo di imposta, nella misura in cui, peraltro, il primo abbia omesso sia l'effettuazione sia il versamento della ritenuta. Disciplina quest'ultima non espressamente prevista, invece, nel caso di ritenute a titolo di acconto.

Infine, il suddetto orientamento si mostra altresì ingiusto sotto il profilo sostanziale. Ed infatti, l'affermata solidarietà tra sostituto e sostituito costringe quest'ultimo a sopportare l'onere della ritenuta due volte: una prima, per effetto delle ritenute effettuate dal sostituto (dipoi da questi non versate all'erario), il che ha comportato che il sostituito abbia incassato un importo comunque al netto della ritenuta; una seconda, per effetto del recupero da parte del Fisco in capo al sostituito della ritenuta non versata dal sostituto, in virtù dell'affermata solidarietà tra i due soggetti.

Sarebbe pertanto auspicabile di intervenire sul punto, introducendo una norma che chiarisca, in modo espresso, che in caso di ritenute di acconto effettuate, ma non versate da parte del sostituto, l'unico soggetto responsabile nei confronti dell'erario resta il sostituto, essendo egli l'autore della violazione di omesso versamento delle ritenute.

6. – Le ulteriori semplificazioni

6.1. *Tecnica legislativa*

Redazione di un Codice tributario

Per realizzare una decisiva e duratura semplificazione del sistema fiscale è necessario:

- raccogliere, innanzitutto, le disposizioni tributarie in una serie di Testi Unici, dopo aver eliminato quelle superflue e coordinato per materia le altre, relativi non solo alle norme sostanziali disciplinanti i singoli tributi (Irpef/Iri, Ires, Irap, Iva, imposta di registro, imposte di donazione e successione, ecc.), ma

¹² Cfr. risoluzione n. 68/E del 19 marzo 2009.

anche alle norme procedimentali/processuali applicabili agli stessi (accertamento, riscossione, sanzioni, contenzioso, ecc.)

- dare a detta legislazione quella “sistematicità” e unitarietà che è propria di un “Codice tributario”, con una “Parte generale”, che comprenda pochi, chiari principi fondamentali (pressoché immutabili nel tempo, che possa costituire il nuovo “Statuto dei diritti e dei doveri del contribuente”) ed una “Parte speciale” che riprenda – nei vari Titoli, Capi, Sezioni – le disposizioni dei predetti Testi Unici rendendole sinergiche e affinandone la terminologia.

Chiarezza delle disposizioni normative

Come previsto dallo Statuto dei diritti del contribuente (articolo 2 legge n. 212 del 2000), le norme tributarie (sostanziali, procedimentali e processuali) dovrebbero essere chiare e correttamente titolate e rubricate, come peraltro previsto anche dai regolamenti parlamentari e dall'articolo 13-bis della legge n. 400 del 1988.

Conoscenza degli atti

Come previsto dallo Statuto dei diritti del contribuente (articolo 6, comma 3, legge n. 212 del 2000), il legislatore e l'amministrazione finanziaria dovrebbero assumere iniziative volte a garantire che i modelli di dichiarazione, le istruzioni e, più in generale ogni tipo di comunicazione siano resi disponibili e conoscibili da parte dei contribuenti e dei loro consulenti prima dell'inizio del periodo di imposta e, comunque, in tempi utili per l'adempimento nei termini degli obblighi tributari.

Parimenti, sempre per disposizione statutaria (articolo 6, comma 4, legge n. 212 del 2000), ai contribuenti e ai loro consulenti non possono essere richiesti documenti e/o informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche.

Disciplina uniforme per i regimi opzionali

Al fine di evitare problemi applicativi, sarebbe opportuno che, ogniqualvolta il legislatore individua/introduce un regime opzionale, ne determini esplicitamente anche il trattamento, ossia se lo stesso è soggetto a decadenza, a rinnovo (espresso o per fatti concludenti) o a revoca.

Aggiornamento della normativa

Ci sono ancora disposizioni che fanno riferimento ad importi espressi in lire (ad es. i limiti di deduzione delle spese per autoveicoli). Sarebbe opportuno un lavoro di revisione complessiva della normativa affinché tali importi siano tutti espressi in euro (con arrotondamento).

6.2. IRAP

Unificazione delle deduzioni dalla base imponibile IRAP legate al fattore lavoro

L'articolo 11 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 prevede alcune deduzioni che riducono la base imponibile dell'IRAP. Via via nel tempo quelle relative al lavoro subordinato e parasubordinato si sono incrementate, per ridurre l'effetto di disincentivo all'occupazione derivante da un'imposta che colpisce il fattore lavoro. Attualmente, il predetto articolo 11 contempla:

- la lettera a) numero 1) del comma 1 che esclude dalla base imponibile le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro (in pratica i premi INAIL);
- la lettera a) numero 2) dello stesso comma 1 che (ad esclusione delle imprese che operano su concessione) concede una deduzione fissa di euro 7.500 per ciascun lavoratore dipendente a tempo indeterminato (aumentata a 13.500 per le lavoratrici e i lavoratori di età inferiore ai 35 anni) impiegato dai soggetti pubblici diversi dagli enti pubblici;
- la lettera a) numero 3) dello stesso comma aumenta la deduzione fissa rispettivamente ad euro 15.000 ed euro 21.000 per ogni lavoratore impiegato nel Sud del Paese (escludendo da questo ulteriore beneficio anche banche, finanziarie, assicurazioni e concessionarie di pubblici servizi);
- la lettera a) numero 4) dello stesso comma prevede la deducibilità dei contributi assistenziali e previdenziali dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato impiegati dai soggetti pubblici diversi dagli enti pubblici, anche in questo caso escludendo alcuni tipi di imprese operanti in base a concessione;
- la lettera a) numero 5) dello stesso comma consente la deduzione dell'intero costo relativo ad apprendisti, ai disabili, al personale assunto con contratto di formazione e lavoro, nonché di quello impiegato in attività di ricerca e sviluppo,
- il comma 4-bis.1 prevede poi una deduzione pari a 1.850 euro annui per ciascun lavoratore impiegato fino a 5 per i soggetti passivi non pubblici che hanno un volume di componenti positivi soggetti ad Irap non superiore a 400 mila euro;
- il comma 4-quater prevede una deduzione condizionata all'incremento di occupati a tempo indeterminato, di complessa determinazione, che consente di escludere dall'imponibile IRAP il costo del personale incrementale rispetto alla media degli occupati dell'anno precedente fino al limite di 15.000 euro per ciascun dipendente assunto nel limite dell'incremento complessivo del costo del personale; tale deduzione spetta per l'anno di assunzione e per i 2 successivi;
- Il comma 4-septies stabilisce che la somma delle suddette deduzioni non può eccedere il costo del lavoro e che le deduzioni previste ai numeri 2), 3) e 4) del comma 1 e quelle contemplate dal numero 5) del comma 1 e dal comma 4-bis.1 siano tra loro alternative.

Questa progressione di deduzioni è culminata con una norma di chiusura che nelle intenzioni del legislatore dovrebbe rendere di fatto deducibile l'intero costo dei lavoratori a tempo indeterminato. Infatti il comma 4-*octies* dell'articolo 11, introdotto con effetto dal 1° gennaio 2016, dispone che *“Fermo restando quanto stabilito dal presente articolo e in deroga a quanto stabilito negli articoli precedenti, per i soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9, è ammessa in deduzione la differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti ai sensi dei commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis.1 e 4-quater del presente articolo”*. E prosegue con l'ulteriore disposizione di una complessa deduzione spettante, a determinate condizioni, per i lavoratori stagionali.

Come si può desumere da questa breve ricostruzione, le norme sulle deduzioni IRAP legate al costo del lavoro dipendente presentano una complessità del tutto ingiustificata.

Se la volontà del legislatore è quella di escludere dalla base imponibile il costo del lavoro a tempo indeterminato è opportuno prevederlo con un'unica disposizione positiva, abrogando tale intricato *corpus* normativo. Andrebbero altresì previste positivamente le residuali ipotesi in cui il costo del lavoro resta invece indeducibile dalla base imponibile del tributo regionale, come nel caso delle forme di lavoro precario o a tempo determinato.

6.3. *Fiscalità locale*

Unificazione di IMU e TASI e standardizzazione delibere comunali

L'introduzione dell'IMU e i continui cambiamenti nella tassazione immobiliare locale hanno addossato al gettito e alla disciplina tributaria un'abnorme serie di compiti:

- finanziamento diretto dei Comuni;
- redistribuzione verso le fasce di enti più deboli;
- aggiustamento delle risorse a sostegno della finanza pubblica;
- attribuzione di agevolazioni e incentivi di carattere generale.

Il risultato è l'offuscamento della responsabilità fiscale comunale. A fronte di un prelievo fortemente aumentato con l'IMU, solo una parte del gettito richiesto ai cittadini resta al Comune. L'altra parte – in qualche caso maggioritaria – svolge funzioni diverse dal finanziamento diretto dell'ente.

Superare questa situazione è difficile, ma il ristabilimento di un chiaro circuito autonomia-responsabilità nella fiscalità locale è l'obiettivo principale.

Nel contempo, è altrettanto necessario semplificare le regole e gli adempimenti a carico dei contribuenti e degli stessi Comuni. Risulterebbe altamente semplificatorio unificare le due attuali imposte comunali sugli

immobili (IMU e TASI), in un'unica imposta destinata al finanziamento dei servizi offerti dai comuni, mantenendo ferma una parziale o completa esenzione dell'abitazione principale.

In attesa di una riforma in tal senso della fiscalità locale, per un'effettiva semplificazione degli adempimenti da parte dei contribuenti è assolutamente prioritario codificare le varie fattispecie di esenzione e di riduzione del prelievo, standardizzandole. Le delibere comunali aventi ad oggetto la fissazione delle aliquote e le fattispecie agevolate dovrebbero essere assunte secondo formati anch'essi standardizzati da trasmettere, come già attualmente previsto, al Dipartimento delle finanze del Ministero dell'Economia mediante il Portale del federalismo fiscale.

Da confermare invece la disciplina di cui al comma 13-*bis* dell'articolo 13 del decreto-legge n. 201 del 2011 e del comma 688 dell'articolo 1 della legge n. 147 del 2013 che stabilisce che la pubblicazione sul sito *internet* del Dipartimento delle finanze costituisce condizione di efficacia dei regolamenti e delle delibere comunali di approvazione delle aliquote.

In particolare, tali atti acquistano efficacia per l'anno di riferimento se pubblicati entro il termine del 28 ottobre dell'anno medesimo. In caso di mancata pubblicazione entro detto termine, trovano applicazione i regolamenti e le delibere adottati per l'anno precedente.

La medesima disciplina dovrebbe essere estesa anche alla TARI. Ai sensi del comma 15 dell'articolo 13 del decreto-legge n. 201 del 2011, la pubblicazione sul predetto sito *internet* svolge infatti, in tal caso, una finalità meramente informativa.

Addizionali comunale e regionale all'IRPEF

Le addizionali regionale e comunale all'IRPEF vengono determinate dai sostituti d'imposta all'atto dell'effettuazione delle operazioni di conguaglio. L'addizionale regionale e comunale (a saldo) è trattenuta in un numero massimo di 11 rate mensili entro il mese di novembre, mentre l'acconto dell'addizionale comunale è trattenuto a partire dal mese di marzo in un numero massimo di 9 rate.

Le aliquote dell'addizionale regionale vengono stabilite da ciascuna regione, con proprio provvedimento, pubblicato in Gazzetta Ufficiale, mentre le aliquote dell'addizionale comunale acquisiscono validità con la pubblicazione nel sito ministeriale. Il versamento deve essere effettuato all'ente in cui il contribuente ha il domicilio fiscale al 1 gennaio.

Si propone:

- di rendere omogenee le tempistiche di trattenuta e versamento del saldo e dell'acconto dell'addizionale comunale, allineandole alle scadenze previste per l'addizionale regionale;
- di prevedere che le aliquote dell'addizionale regionale acquisiscano validità con la pubblicazione nel sito ministeriale così come previsto per l'addizionale comunale.

6.4. Modulistica, dichiarazioni e altri adempimenti

Razionalizzazione del calendario delle scadenze fiscali

Nelle more dell'abrogazione degli adempimenti tributari superflui o scarsamente efficaci ai fini dell'attività di accertamento, una misura utile è costituita dalla razionalizzazione del calendario delle "scadenze".

Si tratta di un passaggio essenziale che può contribuire in misura considerevole alla semplificazione del sistema tributario.

Si propone:

- di attivare un Tavolo tecnico con i principali operatori istituzionali in cui definire il nuovo calendario delle scadenze.

Proroga automatica dei termini degli adempimenti tributari

In attuazione delle norme dello Statuto dei diritti del contribuente, dovrebbe essere espressamente prevista la proroga automatica dei termini di presentazione di dichiarazioni e comunicazioni, nonché dei termini di versamento, in presenza di ritardi nella messa a disposizione sul sito *internet* dell'Agenzia delle entrate degli applicativi necessari all'effettuazione degli adempimenti.

Si propone:

- di prevedere, in ogni caso, per tutti i predetti adempimenti un termine minimo di sessanta giorni dalla data di pubblicazione dei *software* sul sito *internet* dell'Agenzia delle entrate.

Dichiarazioni presentate oltre i 90 giorni dal termine

Va superata la previsione di cui all'articolo 2, comma 7, del D.P.R. 322 del 1998 (e modificato di conseguenza l'articolo 13, comma 1, lettera c), del decreto legislativo n. 472 del 1997) per cui la dichiarazione presentata oltre i 90 giorni dalla scadenza si considera "omessa".

Si propone di posticipare detto termine a quello di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sia per ragioni sistematiche (pare poco ragionevole ammettere il ravvedimento anche dopo oltre tre anni per una dichiarazione presentata nei termini, ma "in bianco", e quindi volontariamente errata, e non ammettere il ravvedimento di una dichiarazione per la quale ci si rende conto dell'omissione dopo appena, ad esempio, quattro mesi dalla scadenza del termine di presentazione), sia per ragioni di evoluzione tecnologica (l'Agenzia delle entrate ha oggi la possibilità di verificare in tempo reale se un contribuente ha omesso una dichiarazione, per cui si potrebbe ipotizzare anche una comunicazione con la quale si porta a conoscenza del contribuente l'omissione, dandogli l'opportunità di ravvedersi entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo).

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

La modifica proposta sarebbe coerente altresì con la nuova causa di non punibilità prevista in ambito penale per il reato di omessa dichiarazione che scatta in caso di presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione di quella relativa all'anno successivo (e comunque prima della formale conoscenza di attività di controllo o accertamento) nonché di integrale estinzione del debito entro la data di apertura del dibattimento di primo grado.

Anche alla luce di tale nuova disciplina, si propone quindi di considerare omessa la dichiarazione soltanto se presentata oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, aprendosi in tal modo la possibilità di fruire del ravvedimento operoso entro il predetto più ampio termine temporale con riduzione della sanzione ad un ottavo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione.

Scarto delle dichiarazioni – Correzioni

In caso di scarto delle dichiarazioni trasmesse telematicamente, il termine di 5 giorni per le rettifiche di errori è palesemente inidoneo allo scopo: è impensabile che in quel breve lasso di tempo sia possibile identificare l'errore, correggerlo, ristampare la dichiarazione, raccogliere una nuova firma del dichiarante e procedere al nuovo invio. Esso sembra pensato immaginando che l'intermediario abbia un "potere dispositivo" della firma del dichiarante, che invece non ha. Si propone pertanto di stabilire un termine di 30 giorni per le rettifiche di errori che hanno comportato lo scarto delle dichiarazioni trasmesse telematicamente.

Dichiarazioni – adempimenti degli intermediari

Tutte le dichiarazioni devono contenere l'assunzione dell'impegno alla trasmissione telematica da parte dell'intermediario. Ai sensi dell'articolo 3, comma 5, del D.P.R. n. 322 del 1998, l'intermediario deve rilasciare *"al contribuente o al sostituto di imposta, anche se non richiesto, l'impegno a trasmettere in via telematica all'Agenzia i dati contenuti nella dichiarazione"*, con la conseguenza che, per ogni dichiarazione, deve essere redatto uno specifico impegno che il professionista dovrà sottoscrivere e consegnare al cliente.

Si propone:

- di prevedere un impegno unico, anche limitato a singole tipologie di dichiarazioni, da parte dell'intermediario, valido fino a revoca espressa da parte del cliente o di rinuncia da parte

dell'intermediario. In tale contesto, dovrebbe altresì essere previsto l'esonero da responsabilità per l'intermediario qualora il contribuente non fornisca la dichiarazione o i dati necessari per la sua predisposizione in tempo utile per la trasmissione.

Stampa dei registri IVA

L'art. 7, comma 4-ter, del decreto-legge n. 357 del 1994 stabilisce che i libri contabili tenuti con sistemi meccanografici, vale a dire il libro giornale, il libro degli inventari e i registri IVA, devono essere stampati entro tre mesi dal termine di presentazione della dichiarazione annuale.

Tale prescrizione opera anche in caso di conservazione mediante archiviazione elettronica (c.d. conservazione sostitutiva) dei registri contabili tenuti ai sensi dell'abrogato D.M. 23 gennaio 2004 e del successivo D.M. 17 giugno 2014.

In un'ottica di semplificazione e al fine di migliorare la gestione complessiva degli adempimenti fiscali si propone di eliminare l'obbligo di stampa dei registri IVA in quanto da ritenersi superfluo in presenza dei nuovi obblighi comunicativi, con periodicità infrannuale, dei dati delle fatture emesse e ricevute e delle liquidazioni periodiche dell'IVA. La gran parte dei dati e delle informazioni annotati sui registri IVA sono infatti già in possesso dell'Amministrazione finanziaria, il che rende l'obbligo di stampa dei Registri un adempimento non più decisivo ai fini del controllo del contribuente.

Si propone, pertanto:

- di considerare regolare, a tutti gli effetti di legge, la tenuta dei registri IVA con sistemi meccanografici, 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, a condizione che un professionista abilitato certifichi che i dati stampati corrispondano alla documentazione di base riferita al periodo oggetto di stampa.

Certificazioni uniche

Come è noto, i sostituti d'imposta sono tenuti a trasmettere all'Agenzia delle Entrate, entro il 7 marzo di ogni anno, le Certificazioni Uniche (C.U.) attestanti i redditi erogati, le ritenute operate, le detrazioni d'imposta effettuate e i contributi previdenziali e assistenziali trattenuti.

Tale obbligo è stato introdotto al fine di dare la possibilità all'Agenzia delle Entrate di predisporre il modello 730 precompilato, che tuttavia non è utilizzabile dall'intera platea dei contribuenti.

Considerato che alcune Certificazioni riguardano soggetti non ammessi all'utilizzo del predetto modello dichiarativo (come i lavoratori autonomi abituali) ed al fine di ridurre gli adempimenti a carico dei sostituti

d'imposta, senza alcun pregiudizio per l'attività di predisposizione da parte dell'Agenzia delle entrate della dichiarazione precompilata,

si propone

- di limitare l'obbligo di invio telematico all'Agenzia delle entrate delle sole Certificazioni riferite a soggetti ammessi all'utilizzo della dichiarazione precompilata, ossia lavoratori dipendenti, collaboratori e pensionati (escludendo quindi da detto obbligo le certificazioni riferite a soggetti esclusi da detto utilizzo).

In alternativa, se si ritenesse comunque indispensabile l'invio di dette Certificazioni all'Agenzia delle entrate, si propone

- di far coincidere il termine di trasmissione telematica di tali Certificazioni con quello di presentazione del modello 770, come peraltro già avvenuto nei primi anni di applicazione della disciplina per effetto di appositi provvedimenti di natura amministrativa.

6.5. Versamenti, compensazioni e riscossioni

Unificazione nel modello F24 di tutti i versamenti d'imposta

Le modalità di versamento d'imposta prevedono l'utilizzo del modello F24, del modello F23 e dei bollettini postali.

Si propone:

- l'utilizzo del solo modello F24 per tutti i versamenti d'imposta, non ponendo limiti alla compensazione dei crediti (anche nell'ambito dell'F24; attualmente, ad esempio, l'imposta di registro sulle locazioni non è compensabile).