



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

Iscritto nell'Elenco delle Associazioni Professionali del Ministero dello Sviluppo Economico
art. 2 Legge n.4 del 14/01/2013
Iscritto nell'Elenco del Ministero della Giustizia - art. 26 del D.Lgs. 206/2007 e del D.M. 10/05/2012
Membro della Commissione Studi di Settore del Ministero dell'Economia e Finanze
Iscritto nel Registro delle Libere Associazioni Professionali del CNEL
Socio effettivo dell'UNI (Ente Nazionale Italiano di Unificazione)
Socio fondatore di CONFASSOCIAZIONI

www.tributaristi-int.it

Considerazioni e appunti:

- **Art. 1:** la stesura dell'articolo è assolutamente farraginosa e dimostrativa di una tecnica legislativa a dir poco in contrasto con le aspettative che potrebbe generare la rubrica del Capo I a cui l'articolo appartiene e cioè **"Misure di semplificazione fiscale"**. È possibile che non si possa scrivere un testo più semplice per dire che l'art. 21bis del DL 78/2010 è abrogato a far tempo dall'introduzione generalizzata e obbligatoria della fattura elettronica tra privati?

Un tema di assoluta preminenza nell'ambito della semplificazione dovrebbe essere quello relativo alla **semplificazione legislativa** anche e soprattutto **in ambito fiscale**. Siamo ormai arrivati al punto che il contribuente, ma soprattutto i soggetti che svolgono l'attività di consulenza e tutela del contribuente stesso, si trovano di fronte all'impossibilità di ottemperare agli obblighi tributari con la dovuta serenità e attenzione a causa della intempestività e farraginosità dei testi legislativi anche perché, nonostante le promesse, le disposizioni di legge (*art. 2 e 3 dello Statuto dei diritti del contribuente – Legge 212/2000*) e i contributi della Corte Costituzionale (*vedi per tutti il testo "Il contributo della Corte Costituzionale alla qualità della normazione" di Erik Longo pubblicato sul sito www.academia.edu*) non sembra che il legislatore intenda ancora adeguarsi all'utilizzo di una corretta tecnica legislativa.

Ne è un esempio il recente caos creatosi sulla scadenza del termine per inviare telematicamente le liquidazioni periodiche del secondo trimestre 2018 dopo la modifica apportata per il solo spesometro, ma in maniera decisamente confusa, con il comma 932, dell'art. 1 della legge di Bilancio 2018.

È pertanto auspicabile che la tecnica legislativa (almeno quella tributaria) rispetti le indicazioni fornite dal volume "Regole e raccomandazioni per la formulazione tecnica dei testi legislativi" edito dal Senato della Repubblica nel maggio 2001, nel quale si pubblicava la Circolare del 21/04/2001 del Presidente del Senato, come supporto per il lavoro parlamentare della XIV legislatura. Una pubblicazione che in sé raccoglie e rielabora le tre circolari di identico testo emanate, d'intesa tra loro, dai Presidenti delle due Camere e dal Presidente del Consiglio dei Ministri nel lontano 1986, contenenti una serie di regole e raccomandazioni di carattere tecnico dirette a rendere più chiare e comprensibili i testi legislativi, già integrate con le "indicazioni sull'istruttoria legislativa in commissione" presenti nelle circolari dei Presidenti delle Camere del gennaio del 1997.



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

Iscritto nell'Elenco delle Associazioni Professionali del Ministero dello Sviluppo Economico
art. 2 Legge n.4 del 14/01/2013
Iscritto nell'Elenco del Ministero della Giustizia - art. 26 del D.Lgs. 206/2007 e del D.M. 10/05/2012
Membro della Commissione Studi di Settore del Ministero dell'Economia e Finanze
Iscritto nel Registro delle Libere Associazioni Professionali del CNEL
Socio effettivo dell'UNI (Ente Nazionale Italiano di Unificazione)
Socio fondatore di CONFASSOCIAZIONI

www.tributaristi-int.it

Non una proposta innovativa, quindi, ma l'utilizzo di quanto indicato nella succitata pubblicazione, che, ove applicata, darebbe concretezza alla semplificazione normativa. Basterebbe trasformare le predette circolari in regolamento (D.P.R.) contenente i principi di tecnica legislativa a cui il futuro legislatore dovrà sottostare rendendone così obbligatorio l'utilizzo; sarebbe inoltre utile costituire una commissione bicamerale di controllo dei testi legislativi, a cui sottoporre obbligatoriamente gli stessi prima della pubblicazione in G.U., come avviene, ad esempio, nella Confederazione Elvetica dove gli "avamprogetti" di atti legislativi elaborati dai dipartimenti o dagli uffici (l'equivalente dei nostri disegni o progetti di legge) sono esaminati sotto il profilo della tecnica legislativa durante una fase di consultazione, con obbligo di correzione e integrazione, fino ad ottenere il benessere per la pubblicazione.

- **Art. 2:** Le modifiche alle scadenze del cosiddetto "spesometro" (art. 21, DL 78/2010), con decorrenza dal periodo d'imposta 2018 e fino all'introduzione generalizzata e obbligatoria della fattura elettronica tra privati, comporta l'automatica modifica dei termini per l'invio telematico delle liquidazioni periodiche (art. 21bis, DL 78/2010) a cui sono agganciate, con la conseguenza che anche le cosiddette "LIPE" potranno essere presentate tutte insieme in forma annuale entro il 28/02 dell'anno successivo anche se omesse nei trimestri precedenti. **Non è certamente questo l'intento del legislatore, così come spiegato nella relazione di presentazione iniziale al decreto e nelle schede di lettura.**

Se così non fosse si ripeterebbe il caos già prodotto con la modifica apportata con il comma 932, dell'art. 1 della legge di Bilancio 2018 (*vedi commento al punto precedente*) con l'aggravante che questa volta l'art. 21 del DL 78/2010 viene modificato direttamente nel testo e quindi l'interpretazione dell'Agenzia Entrate sulla applicazione della norma della Legge di Bilancio 2018, peraltro contestata dalla dottrina, non sarà più proponibile in quei termini.

- **Art. 3, comma 2:** mediante questa disposizione si vorrebbe, secondo la relazione di presentazione iniziale al decreto e secondo le schede di lettura, modificare la scadenza della presentazione delle dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP dal 31 ottobre al 31 dicembre. In effetti però, intervenendo sul comma 932 della Legge di Bilancio 2018 si modifica la scadenza solo per gli anni in cui si deve presentare il cosiddetto "spesometro" in quanto detto comma 932, che sposta la scadenza dal



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

Iscritto nell'Elenco delle Associazioni Professionali del Ministero dello Sviluppo Economico
art. 2 Legge n.4 del 14/01/2013
Iscritto nell'Elenco del Ministero della Giustizia - art. 26 del D.Lgs. 206/2007 e del D.M. 10/05/2012
Membro della Commissione Studi di Settore del Ministero dell'Economia e Finanze
Iscritto nel Registro delle Libere Associazioni Professionali del CNEL
Socio effettivo dell'UNI (Ente Nazionale Italiano di Unificazione)
Socio fondatore di CONFASSOCIAZIONI

www.tributaristi-int.it

30/09 al 31/10, ne limita l'applicazione allo scopo di evitare sovrapposizioni di scadenze. **Se l'intento è quello di spostare per sempre la data di scadenza della presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IRAP al 31/12, occorre intervenire direttamente sull'art. 2, comma 1, del regolamento DPR 322/1998 con effetto dalle dichiarazioni presentate nell'anno 2018.**

- **Art. 6, comma 3, lettera b):** lodevole l'idea di sopprimere il modello dichiarativo 770, però obbligare al suo posto a compilare il modello F24 con il codice fiscale del sostituito (percipiente) non comporta una semplificazione, ma una complicazione, visto il moltiplicarsi dei modelli F24 che si dovrebbero inviare considerando le relative poche righe a disposizione e il fatto che non vi è lo spazio oggi per indicare il suddetto codice fiscale. Se invece l'intenzione è quella di far utilizzare il modello F24 Elide (elementi identificativi) che sarebbe a ciò già predisposto, la novità sarebbe senz'altro fattibile, ma porterebbe con sé l'inevitabile conseguenza che le ritenute d'acconto non potranno più essere compensate in quanto il modello F24 Elide non può essere utilizzato per effettuare i pagamenti per i quali è prevista la compensazione con crediti.
- **Art. 11:** questo articolo prevede che, per gli avvisi di accertamento, l'Ufficio, a pena d'inammissibilità, deve prima invitare il contribuente a un contraddittorio preventivo, ma esclude gli avvisi di accertamento parziali solo per le imposte dirette e non per l'IVA (art. 41 bis, D.P.R. n. 600/1973) **mentre richiama l'art. 54, quarto comma, DPR 633/72 in quanto tratta del pericolo per la riscossione (vedi spiegazione nelle schede di lettura), quando detto comma è stato abrogato 13 anni fa con effetto dal 04.10.2005!. Se invece l'intento era quello di estromettere anche gli accertamenti parziali dell'IVA il comma da richiamare era il cinque, ma non sarebbe conforme la scheda di lettura.**

Da qualche anno l'Agenzia delle Entrate dichiara formalmente tutti gli avvisi di accertamento come parziali, ex art. 41 bis del D.P.R. n. 600/1973, anche se privi dei presupposti, pertanto questa norma troverebbe scarsissima applicazione. Non si comprende, inoltre, esattamente l'invito al contribuente per il contraddittorio quando debba avvenire posto che il comma 2 dice: "Sia nella forma di avviso di avvio del procedimento che di avviso di conclusione della fase istruttoria". Non è indifferente che i documenti vengano richiesti prima della verifica o a confutazione della conclusione dell'attività di verifica. La preclusione in merito ai dati e notizie non adottati se



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

Iscritto nell'Elenco delle Associazioni Professionali del Ministero dello Sviluppo Economico
art. 2 Legge n.4 del 14/01/2013
Iscritto nell'Elenco del Ministero della Giustizia - art. 26 del D.Lgs. 206/2007 e del D.M. 10/05/2012
Membro della Commissione Studi di Settore del Ministero dell'Economia e Finanze
Iscritto nel Registro delle Libere Associazioni Professionali del CNEL
Socio effettivo dell'UNI (Ente Nazionale Italiano di Unificazione)
Socio fondatore di CONFASSOCIAZIONI

www.tributaristi-int.it

puntualmente richiesti, estesa anche alla fase processuale, dovrebbe avere come contropartita un **puntuale elenco**, per usare le medesime parole, **di tutti i documenti che astrattamente potrebbero servire non solo per l'accertamento, ma anche per la possibilità di difesa del contribuente, senza che gli uffici possano trincerarsi dietro mere formule di stile o formule onnicomprensive; in caso contrario la difesa del contribuente verrebbe gravemente lesa.**

Il termine di cui alla lett. b) dell'art. 7, che determina in 90 giorni dalla notifica dell'invito la chiusura del procedimento di contraddittorio è assolutamente insufficiente, per non dire, di fatto, impeditivo di una reale possibilità di dialogo tra le parti. Infatti, se il contribuente ha massimo 45 giorni per depositare memorie e documenti, l'Ufficio ha poi solamente altri 45 giorni per valutarli e/o richiederne altri o ulteriori spiegazioni: il che impedisce ogni serio dialogo tra le parti, oltre che un contraddittorio che possa dirsi reale. Esso inoltre presuppone un'efficienza di mezzi e un elevato numero di personale di cui la pubblica amministrazione ad oggi non dispone. La sospensione dei termini di decadenza di cui alla lett. c) dell'articolo 7, inoltre, è una chiara misura pro-fisco, visto che è unicamente l'Agenzia ad avere dei termini a pena di decadenza entro cui emettere l'accertamento.

La preclusione dell'accertamento con adesione di cui alla lettera e), oltre a privare il contribuente di uno strumento deflattivo del contenzioso, lo priva di un mezzo di riesame e confutazione della documentazione; un mezzo garantista dell'imparzialità dell'operato del precedente, in una chiave deflattiva del contenzioso anche per lo stesso Ufficio.

In conclusione, la norma così come strutturata fa diventare il contraddittorio un mero contentino di fatto poco funzionale al dialogo tra fisco e contribuente. Uno strumento che con le preclusioni inserite, in materia di accertamento con adesione e in merito alle preclusioni documentali, stride con il diritto di difesa in una compressione di fasi che ha poco a che vedere con il principio di correttezza ed imparzialità della P.A., costituzionalmente garantito.

Molto più semplicemente basterebbe inserire il diritto al contraddittorio generalizzato anche per i tributi non armonizzati e prevedere che ogni tipo di azione di verifica, comunque azionata, debba concludersi con un processo verbale di constatazione, a cui possono seguire delle memorie ed il deposito di ulteriore documentazione come già previsto dallo statuto del contribuente.

In alternativa **si potrebbe utilizzare l'emendamento già presentato dalla Presidente Onorevole Carla Ruocco nel 2017 con l'aggiunta specifica degli accertamenti parziali che allora mancavano:**



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

Iscritto nell'Elenco delle Associazioni Professionali del Ministero dello Sviluppo Economico
art. 2 Legge n.4 del 14/01/2013
Iscritto nell'Elenco del Ministero della Giustizia - art. 26 del D.Lgs. 206/2007 e del D.M. 10/05/2012
Membro della Commissione Studi di Settore del Ministero dell'Economia e Finanze
Iscritto nel Registro delle Libere Associazioni Professionali del CNEL
Socio effettivo dell'UNI (Ente Nazionale Italiano di Unificazione)
Socio fondatore di CONFASSOCIAZIONI

www.tributaristi-int.it

Dopo l'art. 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212, aggiungere il seguente articolo:

Art. 12 bis - Obbligo generalizzato di contraddittorio endoprocedimentale

1. **Gli avvisi di accertamento di cui agli artt. 41bis e 42 Dpr 600/1973 e degli artt. 54, quinto comma e 56 Dpr 633/1972, nonché gli avvisi di rettifica e liquidazione di cui agli artt. 52 Dpr 131/1986, 13 D.lgs. 347/90, 34 e 35 D.lgs. 346/90 devono essere preceduti, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente, ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, da una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicate le ragioni della potenziale pretesa impositiva.**
 2. **L'atto impositivo non può essere emanato, a pena di nullità, prima della scadenza del termine di cui al comma che precede, salvo casi di particolare e motivata urgenza.**
 3. **Fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, anche in relazione ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 1.**
 4. **Le disposizioni del presente articolo si applicano anche con riferimento agli atti diversi da quelli di cui al comma 1, per i quali la legge non prevede forme di dialogo preventivo con il contribuente”.**
- **Art. 17:** la previsione di introdurre un meccanismo simile al plafond utilizzato dagli esportatori abituali anche per evitare le fisiologiche posizioni creditorie di chi fattura in regime di split payment, dovrebbe essere estesa anche ai soggetti che fatturano in reverse charge nelle diverse situazioni in cui si applica questa forma di applicazione e versamento dell'imposta sul valore aggiunto.

Con osservanza.

Riccardo Alemanno

Presidente nazionale INT
Presidente Osservatorio sulla
fiscalità di Confassociazioni

Giuseppe Zambon

Consigliere nazionale INT
Segretario Generale Osservatorio sulla
fiscalità di Confassociazioni