



ITALIA
EXPO MILANO 2015



CONFINDUSTRIA

Decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175

Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata

Circolare Area Politiche Fiscali

12 Dicembre 2014

INDICE

1. Premessa
2. Dichiarazione dei redditi precompilata (Artt. da 1 a 7)
3. Abrogazione della disciplina di responsabilità solidale fiscale negli appalti (Art. 28)
4. Redditi di lavoro autonomo: modifiche in materia di trattamento delle spese di vitto alloggio “prepagate” dal committente (Art. 10)
5. Regime delle “società in perdita sistematica”: estensione da tre a cinque esercizi del periodo di osservazione (Art. 18)
6. Esercizio di talune opzioni in materia di IRES e IRAP: razionalizzazione delle modalità e dei termini di comunicazione (Art. 16)
7. Esecuzione dei rimborsi IVA (Art. 13)
8. Rimborso crediti di imposta e interessi maturati tramite conto fiscale (Art. 14)
9. Semplificazione della comunicazione all’Agenzia delle entrate dei dati contenuti nelle lettere d’intento (Art. 20)
10. Comunicazione all’Agenzia delle entrate dei dati relativi alle transazioni con operatori di Paesi c.d. black list (Art. 21)
11. Richiesta di autorizzazione per effettuare operazioni intracomunitarie (Art. 22)
12. Semplificazione degli elenchi riepilogativi delle prestazioni di servizi (Art. 23)
13. Regime sanzionatorio applicabile per l’omissione o l’inesattezza dei dati statistici degli elenchi intrastat (Art. 25)
14. Adeguamento del valore di riferimento degli omaggi alla disciplina delle imposte sui redditi (Art. 30)
15. Adeguamento presupposti per l’emissione di una nota di variazione dell’imponibile o dell’imposta (Art. 31)

1. Premessa

Con la pubblicazione nella G.U., Serie Generale n. 277 del 21 novembre 2014 del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175¹, recante *Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata* (d'ora in avanti "decreto semplificazioni"), si è completato l'iter di adozione del primo provvedimento di attuazione della legge 11 marzo 2014, n. 23 (d'ora in avanti "delega fiscale"), che conferisce al Governo una delega per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita, da attuare entro dodici mesi (26 marzo 2015)².

Merita ricordare che è in corso di ultimazione l'iter di altri due decreti legislativi di attuazione delle previsioni della "delega fiscale" che riguardano, rispettivamente, **la ridefinizione della composizione, delle attribuzioni e del funzionamento delle commissioni censuarie per la revisione del catasto**, in attuazione dell'art. 2 della delega e **la modifica della tassazione dei tabacchi lavorati, loro succedanei e fiammiferi**, in attuazione dell'art. 13 della delega³.

Con la presente circolare riteniamo opportuno approntare un primo commento alle disposizioni del "decreto semplificazioni" che rivestono maggiore interesse e rilevanza pratica per le imprese associate, facendo riserva di ritornare su alcuni punti, non appena sarà disponibile la circolare illustrativa dell'Agenzia delle entrate che ci risulta in corso di predisposizione.

Prima di entrare nel dettaglio delle disposizioni del "decreto semplificazioni", ricordiamo che queste costituiscono attuazione dei principi recati dall'art. 7 della "delega fiscale" e che riteniamo opportuno subito richiamare. In particolare, i criteri a cui avrebbe dovuto essere informato il decreto sono:

- **la revisione sistematica dei regimi fiscali e al loro riordino**, al fine di eliminare complessità superflue (comma 1, lett. a);
- **la revisione degli adempimenti, con particolare riferimento a quelli superflui** o che diano luogo, in tutto o in parte, a **uplicazioni** anche

¹ In vigore dal 13 dicembre 2014, in virtù dell'ordinario periodo di *vacatio legis* di 15 giorni.

² Per quanto attiene alla procedura per l'emanazione dei decreti attuativi della delega fiscale, l'articolo 1 della legge prevede che le Commissioni parlamentari competenti, una volta ricevuto lo schema di decreto legislativo approvato dal Consiglio dei Ministri, abbiano 30 giorni (prorogabili di ulteriori 20 giorni) per esprimere un parere, trascorsi i quali il provvedimento può essere comunque adottato. La norma prevede, inoltre, una procedura rafforzata analoga a quella stabilita per i decreti attuativi della legge sul federalismo fiscale. Qualora non intenda conformarsi ai pareri parlamentari, infatti, il Governo è tenuto a trasmettere nuovamente i testi alle Camere con le sue osservazioni - corredate dei necessari elementi integrativi di informazione e motivazione - e con eventuali modificazioni. I pareri definitivi delle Commissioni competenti per materia sono espressi entro il termine di dieci giorni dalla data della nuova trasmissione. Decorso tale termine, i decreti possono essere comunque adottati. Il Governo, nei 18 mesi successivi dalla data di entrata in vigore di ciascun decreto attuativo, può adottare eventuali decreti correttivi e integrativi.

³ Entrambi i decreti legislativi sono stati definitivamente approvati dal Consiglio dei Ministri nella seduta del 10 novembre 2014 e sono in attesa di essere pubblicati in G.U.

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** (comma 1, lett. b);

- la **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 (comma 1, lett. c).

Ciò ricordato, va però evidenziato che l'obiettivo della semplificazione permea l'intero corpo della legge delega. Il richiamato art. 7, infatti, non costituisce l'unica disposizione che reca criteri improntati alla semplificazione. Anche l'art. 3, ad esempio, nel delineare i principi di riforma dell'accertamento, richiama gli obiettivi di semplificazione degli adempimenti; analogamente, l'art. 6, nell'ambito della riforma della tassazione delle imprese, rinvia alla possibilità di introdurre incentivi sotto forma di minori adempimenti per i contribuenti. Parimenti, l'art. 11 semplifica le modalità di tassazione delle indennità percepite in occasione della cessazione del rapporto di lavoro, mentre l'art. 12 ha l'obiettivo di ridurre le incertezze nella determinazione del reddito di impresa e della produzione netta; infine, l'art. 13 fornisce alcuni criteri per la semplificazione di imposte indirette e IVA.

Tornando all'oggetto specifico del "decreto semplificazioni", deve osservarsi che esso reca, oltre alle disposizioni che attuano le misure di semplificazione, anche alcune norme di carattere sostanziale, vale a dire non del tutto neutre in termini di gettito. Si tratta, notiamo subito, dell'art. 18, in tema di società in perdita sistematica e dell'art. 28, che affronta, tra gli altri, il tema delle società estinte, cui la relazione tecnica assegna non marginali effetti di gettito.

Il "decreto semplificazioni", pur presentando aspetti meritevoli di apprezzamento, è ben **lungi dall'esaurire gli effetti di semplificazione sistematica**; dal punto di vista di Confindustria, infatti, una reale semplificazione non può prescindere dalla semplificazione degli aspetti sostanziali delle imposte, a partire da una semplificazione nella determinazione delle loro basi imponibili. Dunque, l'insieme degli interventi del "decreto semplificazioni" non può certamente costituire un punto di arrivo, semmai **un punto di partenza**.

Invero numerose sono le misure di semplificazione ancora necessarie o da migliorare, come Confindustria non ha mancato di segnalare,

specialmente in occasione dell'audizione⁴, tenutasi lo scorso 24 luglio dinnanzi alla Commissione finanze del Senato, relativa allo schema di decreto legislativo in commento.

E' auspicabile quindi che il Governo, con successivi provvedimenti, proceda ad integrare ed ampliare le misure di semplificazione. Al riguardo, ricordiamo che l'art. 1 della "delega fiscale" consente al Governo di adottare eventuali decreti integrativi o correttivi nei 18 mesi successivi dalla data di entrata in vigore di ciascun decreto attuativo e, pertanto, in un arco temporale più ampio rispetto ai 12 mesi entro cui è necessario esercitare la delega, termine che – peraltro - è prossimo ad esaurirsi.

Preme tuttavia sottolineare che non necessariamente le eventuali nuove misure di semplificazione devono sottostare al complesso iter della "delega fiscale", con il coinvolgimento, quindi, del Parlamento in una materia così tecnica, come quella degli adempimenti fiscali.

Infatti, così come sarebbe già stato possibile per taluni degli interventi contenuti nello stesso "decreto semplificazioni" qui in esame, molte nuove misure possono essere adottate anche con disposizioni di rango secondario di natura regolamentare e anche non regolamentare. Il riferimento è, nello specifico, all'art. 3, comma 136 della legge 23 dicembre 1996, n. 662⁵, norma di delegificazione in base alla quale sono stati emanati diversi decreti del Presidente della Repubblica in tema di adempimenti fiscali quali, ad esempio, il DPR 22 luglio 1998, n. 322 e il DPR 7 dicembre 2001, n. 435. Merita, peraltro, osservare che in questa prospettiva di snellimento degli adempimenti, sarebbe auspicabile un ulteriore processo di semplificazione nell'adozione di siffatte misure, affidandole direttamente all'Agenzia delle entrate, come avviene già ora per varie discipline.

In quest'ottica Confindustria non può non manifestare la sua costante disponibilità a collaborare attivamente con gli interlocutori istituzionali per individuare le ulteriori misure di semplificazione che, senza compromettere gli interessi erariali, alleggeriscano concretamente il quotidiano lavoro delle imprese di gestione degli adempimenti fiscali.

Ciò premesso, prima di passare all'esame degli argomenti di maggiore interesse per le imprese, ricordiamo sinteticamente che il "decreto semplificazioni" si articola in 6 capi per complessivi 33 articoli, così suddivisi:

⁴ Il testo dell'audizione è reperibile sia sul sito internet di Confindustria, sia all'interno della Comunità professionale fisco di Confindustria.

⁵ Questa norma stabilisce che: "Al fine della razionalizzazione e della tempestiva semplificazione delle procedure di attuazione delle norme tributarie, gli adempimenti contabili e formali dei contribuenti sono disciplinati con regolamenti da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, tenuto conto dell'adozione di nuove tecnologie per il trattamento e la conservazione delle informazioni e del progressivo sviluppo degli studi di settore".

- Capo I - **Semplificazioni per le persone fisiche**, che contiene principalmente le nuove regole per la presentazione della dichiarazione dei redditi precompilata;
- Capo II - **Semplificazioni per i rimborsi**, che reca le nuove procedure per la richiesta dei rimborsi dei crediti IVA e per il rimborso degli interessi sui crediti il cui rimborso transita per il conto fiscale;
- Capo III - **Semplificazioni per le società**, che contiene norme volte alla razionalizzazione degli adempimenti per accedere ad alcuni regimi opzionali quali quello del consolidato fiscale nazionale o quello della trasparenza fiscale;
- Capo IV - **Semplificazioni riguardanti la fiscalità internazionale**, che raccoglie norme volte alla semplificazione di alcuni adempimenti propri delle imprese che hanno frequenti rapporti con operatori internazionali, quali, ad esempio, la comunicazione delle operazioni intercorse con Paesi *black list*, la richiesta di autorizzazione per effettuare operazioni intracomunitarie, la semplificazione elenchi *intrastat* servizi;
- Capo V - **Eliminazione di adempimenti superflui**, all'interno del quale spicca la norma che ha abrogato la responsabilità solidale fiscale negli appalti;
- Capo VI - **Semplificazioni e coordinamenti normativi**, all'interno del quale sono contenute alcune regole che incidono, anche se con effetti trascurabili, sugli aspetti sostanziale delle imposte; è il caso, ad esempio, delle modifiche alle regole in tema di rettifica IVA dei crediti non riscossi o delle norme che adeguano, ai fini della detrazione dell'IVA, il valore di riferimento degli omaggi, rispetto a quanto dettato con riguardo alle imposte sui redditi.

2. Dichiarazione dei redditi precompilata (Artt. da 1 a 7)

Sul piano sistematico e in considerazione del numero di soggetti coinvolti, l'innovazione più rilevante introdotta nel "decreto semplificazioni" (articoli da 1 a 7) può senz'altro considerarsi **la nuova disciplina della dichiarazione dei redditi precompilata dall'Agenzia delle entrate**.

Si tratta di un istituto destinato, nelle intenzioni del Legislatore, a realizzare una mini rivoluzione del rapporto fisco-contribuente. In considerazione della complessità dei processi da attuare, è prevista una fase sperimentale che partirà dall'anno 2015.

Come si è detto, il nuovo istituto interesserà una vasta platea di contribuenti. Saranno coinvolti, sostanzialmente, i medesimi soggetti IRPEF che attualmente possono presentare il "modello 730", vale a dire:

- i titolari di redditi di lavoro dipendente ed i pensionati di cui all'art. 49 del TUIR;
- i titolari di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui all'art. 50, comma 1 del TUIR. Nello specifico si tratta di:
 - a) compensi percepiti dai soci lavoratori delle cooperative;
 - c) borse di studio o assegni assimilati;
 - c-bis) tra le altre, somme ricevute per uffici di amministratore o sindaco o revisore, compensi per la collaborazione a giornali e riviste, o compensi percepiti per rapporti di collaborazione senza rapporto di subordinazione;
 - d) remunerazione dei sacerdoti;
 - g) indennità percepite per cariche elettive, con esclusione delle indennità percepite dai membri del Parlamento europeo;
 - i) altri assegni periodici;
 - l) compensi per lavoratori socialmente utili.

Per quanto concerne l'acquisizione da parte dell'Agenzia delle entrate delle informazioni utili alla predisposizione della dichiarazione precompilata, ricordiamo che le fonti saranno costituite da:

- le **certificazioni annuali rilasciate dai sostituti d'imposta** con riferimento ai redditi di lavoro dipendente e assimilati, ai redditi di lavoro autonomo e ai redditi diversi;
- le informazioni disponibili in Anagrafe tributaria,
- i dati trasmessi da soggetti terzi sugli oneri e spese sostenute dal contribuente (ad esempio, banche, assicurazioni, enti previdenziali ed enti del servizio sanitario nazionale).

Dal loro canto, i sostituti di imposta saranno tenuti a trasmettere all'Agenzia delle entrate, **entro il 7 marzo** di ogni anno, le certificazioni relative ai redditi erogati l'anno precedente.

E' importante sottolineare che tale obbligo di trasmissione è stato corredato da una sanzione di 100 euro in capo al sostituto di imposta per ogni certificazione omessa, tardiva o errata.

Si segnala come la disposizione non abbia mancato di suscitare perplessità, anche in considerazione del fatto che a tali irregolarità non si applica la norma in tema di concorso di violazioni e continuazione (art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997 – c.d. "cumulo giuridico").

Si prevede invece una diversa tempistica per quanto concerne la trasmissione all'Agenzia delle entrate da parte di soggetti terzi dei dati relativi alle spese sostenute dai contribuenti.

In particolare per i soggetti che erogano mutui agrari e fondiari, le imprese assicuratrici, gli enti previdenziali, le forme pensionistiche complementari, si dispone l'obbligo di trasmettere tali dati⁶ all'Agenzia delle entrate entro il 28 febbraio di ciascun anno. Si rinvia ad un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate la definizione delle modalità e del contenuto della trasmissione. In caso di irregolarità o ritardi si rende applicabile la medesima sanzione prevista per i sostituti di imposta.

Per tali soggetti si prevede un'anticipazione rispetto all'attuale termine del 30 aprile previsto per la trasmissione di tali dati all'Anagrafe tributaria (art. 78 commi 25 e 26, L. n. 413/1991). Il reale cambiamento è nelle finalità della nuova trasmissione dei dati all'Agenzia: tali informazioni non saranno più utilizzate per le attività di controllo successive da parte degli uffici fiscali, ma per l'elaborazione della dichiarazione precompilata da inviare al contribuente.

Mentre per quanto attiene ai sostituti di imposta ed ai soggetti terzi le modifiche del decreto intervengono in obblighi che già sussistono, costituisce una vera innovazione l'obbligo in capo agli ospedali, ai medici ed alle farmacie⁷, di inviare i dati riguardanti le prestazioni mediche erogate ai contribuenti nel 2015, al nuovo sito internet del Sistema Tessera sanitaria.

Tale sito è, infatti, attualmente utilizzato per la ricezione delle ricette del SSN e per il monitoraggio della spesa nel settore sanitario e l'appropriatezza delle prescrizioni mediche. A riguardo, un futuro decreto del Ministro dell'economia e delle finanze individuerà i termini e le modalità per la trasmissione telematica dei dati relativi alle spese che danno diritto a deduzioni o detrazioni IRPEF.

Ricordiamo che la trasmissione di tali dati non riguarderà soltanto le spese mediche sostenute dai titolari di redditi di lavoro dipendente, ma interesserà probabilmente le spese sostenute da tutti i soggetti IRPEF (es. titolari di redditi di lavoro autonomo o di impresa).

Proprio in considerazione della portata innovativa della misura, si dispone che tali obblighi di trasmissione si applicheranno solo alle spese agevolate sostenute dai contribuenti a decorrere dal periodo di imposta 2015.

In definitiva, per il primo anno di avvio sperimentale (anno 2015), la dichiarazione precompilata elaborata dall'Agenzia delle entrate si baserà prevalentemente sulle informazioni relative al periodo di imposta 2014

⁶ Nel dettaglio tali soggetti dovranno trasmettere all'Agenzia delle Entrate i dati relativi a: le quote di interessi passivi e relativi oneri accessori per mutui in corso, i premi di assicurazione sulla vita, causa morte e contro gli infortuni, contributi previdenziali ed assistenziali, contributi versati alle forme pensionistiche complementari.

⁷ Nel dettaglio sono tenuti a tale obbligo: le ASL, le aziende ospedaliere, gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico, i policlinici universitari, le farmacie, pubbliche e private, i presidi di specialistica ambulatoriale, le strutture per l'erogazione delle prestazioni di assistenza protesica e di assistenza integrativa, gli altri presidi e strutture accreditate per l'erogazione dei servizi sanitari e gli iscritti all'Albo dei medici chirurgici e degli odontoiatri.

recuperate esclusivamente dall'anagrafe tributaria e dalle certificazioni inviate dai sostituti di imposta, posto che occorrerà valutare la tempistica di emanazione dei provvedimenti attuativi concernenti gli obblighi informativi delle banche e delle assicurazioni.

Le informazioni così acquisite da parte dell'Agenzia delle entrate saranno utilizzate per l'elaborazione della dichiarazione precompilata che verrà resa disponibile ai contribuenti, entro il 15 aprile di ciascun anno, con queste modalità:

- direttamente, mediante il sito internet dell'Agenzia delle entrate;
- tramite delega al proprio sostituto d'imposta;
- tramite delega al CAF ovvero ad un professionista abilitato;
- tramite ulteriori canali telematici che saranno individuati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Una volta che i contribuenti riceveranno la dichiarazione precompilata inviata dall'Agenzia delle entrate, si prospetterà loro una duplice alternativa: accettare la dichiarazione precompilata oppure apportare correzioni ed integrazioni alla stessa. La dichiarazione potrà essere successivamente inviata dal contribuente:

- direttamente sul sito dell'Agenzia delle entrate, se abilitato ai servizi telematici;
- al proprio sostituto d'imposta che presta assistenza fiscale;
- ad un CAF o a un professionista abilitato, presentando in questo caso anche la relativa documentazione, per permettere la verifica di conformità anche sui dati forniti con la dichiarazione precompilata.

La scelta di accettare o modificare la dichiarazione precompilata comporterà una diversa graduazione dei controlli formali⁸ da parte dell'Agenzia delle entrate sul contribuente, ferma restando, in ogni caso, la possibilità per gli uffici fiscali di effettuare controlli sostanziali.⁹

Nell'ipotesi di accettazione della dichiarazione precompilata ed invio diretto da parte del contribuente ovvero tramite il sostituto d'imposta, non

⁸ Il controllo formale sulle dichiarazioni consiste nel verificare la conformità dei dati esposti in dichiarazione alla documentazione conservata dal contribuente e ai dati rilevabili nelle dichiarazioni presentate da altri soggetti o a quelli forniti da enti previdenziali e assistenziali, banche e imprese assicuratrici. Il controllo consente di: escludere in tutto o in parte lo scorporo delle ritenute d'acconto, escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta e le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o ai dati in possesso dell'Agenzia delle Entrate, determinare i crediti di imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti, liquidare la maggiore imposta e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificazioni relative allo stesso anno e allo stesso contribuente, correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti di imposta (ex art. 36-ter DPR n. 600/1973).

⁹ Tali controlli vertono sulla sussistenza delle condizioni soggettive che danno diritto al contribuente di beneficiare delle agevolazioni fiscali indicate nella dichiarazione dei redditi.

saranno effettuati i controlli formali sui dati forniti dai soggetti terzi indicati nella dichiarazione ed i controlli preventivi previsti dall'art. 1, comma 586 della legge 27 dicembre 2013, n. 147¹⁰. In caso di accettazione della dichiarazione precompilata ed invio tramite CAF o professionisti, le verifiche formali saranno effettuate direttamente in capo agli intermediari fiscali.

Nella diversa ipotesi di presentazione di una dichiarazione precompilata con modifiche, a prescindere dalle sue modalità di trasmissione (autonomamente, tramite sostituti di imposta o tramite intermediari fiscali), il controllo formale sarà effettuato da parte dell'amministrazione fiscale su tutti i dati indicati in dichiarazione.

Il "decreto semplificazioni" dispone anche **un'armonizzazione delle attuali diverse tempistiche di presentazione, di consegna e di trasmissione delle dichiarazioni** da parte dei contribuenti tramite CAF, sostituti d'imposta e professionisti.

Nello specifico è previsto che :

- il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del contribuente (stabilito attualmente entro il mese di aprile per le dichiarazioni consegnate ai sostituti d'imposta, ed entro il mese di maggio per quelle consegnate ai CAF e ai professionisti abilitati), venga ad essere unificato alla data del 7 luglio dell'anno successivo al periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione;
- il termine per la consegna da parte dell'intermediario ai contribuenti della dichiarazione elaborata (fissato attualmente entro il 31 maggio per i sostituti d'imposta, ed entro il 15 giugno per i CAF e i professionisti abilitati) sia unificato entro la data di trasmissione della dichiarazione e comunque entro il 7 luglio;
- il termine per la trasmissione in via telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati contenuti nelle dichiarazioni elaborate da CAF, professionisti abilitati e sostituti di imposta (attualmente previsto alla data del 30 giugno) sia prorogato al 7 luglio.

Un altro profilo che merita particolare attenzione, attiene al **maggiore livello di responsabilità richiesto ai professionisti ed ai CAF che appongono il visto di conformità**, attestante l'effettuazione di controlli formali sulla dichiarazione consegnata al contribuente.

Infatti, nel caso di apposizione di un visto di conformità infedele da parte del CAF o del professionista, **questi saranno tenuti al pagamento di una somma pari all'imposta, agli interessi e alla sanzione che sarebbe stata richiesta al contribuente**, salvo il caso in cui il visto

¹⁰ Tali controlli si applicano sui rimborsi IRPEF complessivamente superiori a 4.000 euro in presenza di richieste di detrazioni per carichi di famiglia e/o eccedenze relative alla precedente dichiarazione.

infedele sia stato indotto dalla condotta dolosa o colpa grave commessa dal contribuente.

In considerazione del maggiore livello di responsabilità richiesta ai professionisti e ai CAF, si prevede una rimodulazione dei loro compensi, che doveva essere attuata entro il 30 novembre 2014, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, senza incremento di oneri per il bilancio dello Stato e per i contribuenti.

Così descritta a grandi linee la disciplina sulla dichiarazione precompilata, è opportuno svolgere alcune osservazioni.

Non possiamo, anzitutto, non evidenziare che il processo di semplificazione nei rapporti tra fisco e contribuenti, che certamente conseguirà dall'introduzione e dallo sviluppo successivo del nuovo istituto¹¹, così come al momento configurato non riverbera, per così dire, alcun effetto semplificatorio per i sostituti di imposta.

Questi ultimi dovranno inviare all'Agenzia delle entrate, entro il 7 marzo di ogni anno, le certificazioni dei redditi di lavoro dipendente ed assimilati erogati nell'anno.¹²

Tale comunicazione, in verità, rappresenta comunque **un adempimento meno gravoso rispetto agli oneri dichiarativi che erano previsti dal "progetto di mensilizzazione del modello 770"**¹³. Tale progetto, infatti,

¹¹ In realtà, tale obiettivo non sembra essere raggiunto con riferimento al primo anno (2015) di avvio sperimentale della dichiarazione precompilata. Infatti, si stima che le dichiarazioni precompilate inviate dall'Agenzia delle entrate saranno complete solo nel 30% dei casi, poiché le stesse non includeranno i dati comunicati da soggetti terzi sulle spese sostenute dai contribuenti nel 2014. Pertanto i contribuenti saranno comunque tenuti a chiedere l'assistenza fiscale dei CAF, dei professionisti o dei sostituti di imposta per la presentazione della dichiarazione precompilata 2015, integrata con tali spese agevolabili.

¹² A tale riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato lo scorso ottobre sul proprio sito una bozza di Certificazione Unica 2015, relativa alle ritenute operate sui redditi di lavoro dipendente ed assimilato, sui redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi erogati nel 2014. Confindustria ha presentato alcune osservazioni a tale modello evidenziando la necessità che tale certificazione standard sia applicabile per comunicare i dati relativi a tutti i soggetti percettori di tali redditi, compresi i soggetti non persone fisiche e non residenti (studi professionali, imprenditori o persone giuridiche, percettori esteri), per evitare complicate estrazioni di dati alle imprese e semplificare gli adempimenti richiesti dei sostituti di imposta. Tali osservazioni sono state recepite nella bozza di Certificazione Unica pubblicata dall'Agenzia delle Entrate lo scorso 21 novembre 2014.

¹³ Nel 2009, l'Agenzia delle Entrate aveva predisposto un progetto di "mensilizzazione del modello 770", per dare attuazione alla disciplina prevista dall'art. 44-bis del DL n. 269/2003, come modificata dall'art. 42, comma 2 del DL n. 207/2008.

Tale progetto prevedeva la comunicazione mensile da parte dei sostituti di imposta dei dati relativi alle ritenute operate, ai versamenti effettuati e alle compensazioni eseguite oltre ad un adempimento finale costituito dall'invio all'Agenzia delle Entrate delle comunicazioni annuali di lavoro dipendente (CUD). Il progetto avrebbe semplificato gli adempimenti dei sostituti secondo l'Agenzia evitando la presentazione del modello 770 semplificato.

Confindustria aveva evidenziato come tale progetto non introducesse alcuna "semplificazione" degli adempimenti fiscali per i sostituti di imposta, i quali sarebbero stati tenuti all'invio di dodici dichiarazioni fiscali mensili in luogo di quella annuale, oltre la necessità di inviare comunque un tredicesimo modello riepilogativo annuale per tenere conto delle operazioni di conguaglio e di alcune fattispecie dichiarative (es. operazioni straordinarie).

mirava allo stesso obiettivo dell'istituto in commento, vale a dire acquisire dai sostituti di imposta le informazioni utili alla elaborazione da parte dell'Agenzia delle entrate della dichiarazione precompilata per i loro lavoratori dipendenti.

Solleva perplessità, tuttavia, la scelta di prevedere l'applicazione di una sanzione così rigida¹⁴ per ogni certificazione omessa, tardiva o errata inviata dal sostituto di imposta, nella fase sperimentale di avvio della dichiarazione precompilata.

La complessità delle operazioni richieste al sostituto di imposta doveva probabilmente essere presa in considerazione ai fini di una attenuazione delle sanzioni per errori commessi dal sostituto di imposta prevedendo, ad esempio, l'applicazione del divieto di cumulo giuridico, almeno per il primo anno di applicazione della dichiarazione precompilata (anno di imposta 2015).

Ulteriori criticità per i sostituti di imposta sono previste dalla norma che sopprime il compenso erariale spettante ai sostituti di imposta che prestano assistenza fiscale ai propri dipendenti.

In effetti, considerando che questo contributo rappresenta l'unica forma di copertura finanziaria dei costi sostenuti dalle imprese per l'erogazione di tale servizio, che non comporta alcun onere per gli assistiti, sarebbe stato opportuno prevedere il suo mantenimento o la sua graduale eliminazione dopo la conclusione della fase sperimentale di avvio della dichiarazione precompilata.

Questo produrrà, infatti, probabilmente, una riduzione delle imprese che presteranno assistenza fiscale ai propri dipendenti già nel 2015, con l'effetto di incrementare il numero di assistiti dai CAF e dai professionisti con un aggravio del loro lavoro di ricezione e di verifica delle dichiarazioni proprio nell'anno di avvio sperimentale delle dichiarazioni precompilate.

Confindustria, dal suo canto, aveva chiesto, in sede di audizione parlamentare, che, a fronte dei nuovi adempimenti a carico del sostituto, si prevedesse il superamento dell'obbligo per i sostituti di imposta di presentare il modello 770 semplificato, per la parte relativa alle

Il progetto di "semplificazione del modello 770" non prevedeva quindi alcuna riduzione degli obblighi dichiarativi in capo ai sostituti di imposta, e produceva un aumento della complessità della loro gestione per la stessa Agenzia delle Entrate.

Le difficoltà di realizzazione del progetto "770 mensile" hanno portato ad un sistematico rinvio della sua entrata in vigore (da ultimo dall'articolo 29, comma 7 del DL n. 216/2011), ed al suo successivo definitivo abbandono con l'art. 51, comma 1 DL n. 69/2013, che ha abrogato l'art. 44bis del DL n. 269/2003.

¹⁴ Per completezza si segnala che durante l'iter di approvazione del decreto legislativo, la VI Commissione Finanze e Tesoro del Senato, aveva proposto una riduzione del 50% di tale sanzione ritenuta eccessiva. Il Governo non ha accolto tale soluzione, ma in deroga alle norme ordinarie relative all'istituto del ravvedimento operoso, di cui all'art. 13 del citato DLgs. n. 472 del 1997, ha previsto la non applicabilità delle sanzioni nel caso di trasmissione tardiva della certificazione entro i cinque giorni successivi alla scadenza.

comunicazioni (lavoro dipendente, lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi) inviate all'Agenzia delle entrate entro il 7 marzo.

In questa prospettiva, anche la previsione di esplicitare nella delega di pagamento F24 tutte le compensazioni operate da parte del sostituto di imposta (interne ed esterne)¹⁵, potrebbe favorire, in prospettiva, una semplificazione dei quadri contenuti nel modello 770 semplificato, riepilogativi dei versamenti annuali delle ritenute operate dal sostituto e delle compensazioni effettuate.

Da ultimo evidenziamo - come già osservato in sede di audizione parlamentare - che sarebbe stato necessario prevedere per i CAF e per i professionisti un congruo lasso temporale tra il termine di presentazione agli intermediari del modello precompilato da parte dei contribuenti ed il termine previsto per gli stessi per l'invio telematico dello stesso modello all'Agenzia delle entrate (oggi coincidente con la data del 7 luglio).

E' facile immaginare che nel primo anno di applicazione le dichiarazioni precompilate presentate ai CAF saranno in larga parte modificate dal contribuente per includere gli oneri deducibili e detraibili di cui l'Agenzia delle entrate non ha conoscenza, con conseguente necessità per gli intermediari fiscali di procedere ai controlli formali previsti ai fini del rilascio del visto di conformità.

Tale richiesta appare, a nostro avviso, ancor più giustificata dalla circostanza che, come già indicato, è stata prevista, in capo agli intermediari fiscali, una più pesante responsabilità nei casi di apposizione di un visto di conformità infedele. La norma in questione, infatti, non si limita a prevedere una responsabilità solidale tra professionista e contribuente, ma introduce una vera e propria sostituzione nell'obbligazione tributaria.¹⁶ La scelta di colpire l'intermediario ai danni del quale sono trasferiti gli effetti del comportamento e della capacità contributiva del contribuente non può non destare perplessità e indurre a riflessioni circa la sua ragionevolezza.¹⁷

¹⁵ L'art. 15 del decreto prevede l'obbligo per i sostituti di imposta di recuperare attraverso la compensazione con modello F24:

- le somme rimborsate ai dipendenti, sulla base delle risultanze contabili trasmesse dai CAF e dai professionisti;
- le eccedenze di versamento di ritenute ed imposte sostitutive attualmente scomutate dai versamenti successivi con la compensazione interna, di cui all'art. 1, comma 1 del DPR n. 445/1997.

¹⁶ In analoghi casi in cui il professionista è tenuto al rilascio di attestazioni sulla correttezza formale e/o sostanziale delle dichiarazioni dei redditi dei propri clienti (visto di conformità, asseverazione fiscale, certificazione tributaria), si prevede in caso di infedele attestazione esclusivamente l'applicazione di sanzioni amministrative in capo al soggetto certificatore (con diversa gravità fino alla sospensione dal rilascio di certificazioni fiscali), ma non si prevede la sostituzione dello stesso nell'obbligazione tributaria del cliente.

¹⁷ Il coinvolgimento di soggetti estranei rispetto alla manifestazione indice di capacità contributiva è strettamente tipizzato nel nostro ordinamento con la disciplina del sostituto di imposta e con la solidarietà tributaria.

3. Abrogazione della disciplina di responsabilità solidale fiscale negli appalti (Art. 28)

Tra le modifiche di maggior importanza per le imprese va senz'altro collocata quella disposta **dall'art. 28, comma 1, che abroga la disciplina di responsabilità solidale fiscale negli appalti**, prevista dall'art. 35, commi 28, 28-bis e 28-ter del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 (e s.m.i.).

Tale disciplina stabiliva che:

- per quanto concerne il rapporto di subappalto:
 - l'appaltatore rispondesse in solido con il subappaltatore, nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto, del versamento all'erario delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente dovute dal subappaltatore all'erario in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto;
 - la responsabilità solidale venisse meno se l'appaltatore avesse verificato, acquisendo la documentazione prima del pagamento del corrispettivo, che gli adempimenti sopra menzionati, scaduti alla data del versamento, fossero stati correttamente eseguiti dal subappaltatore;
 - l'attestazione dell'avvenuto adempimento degli obblighi in capo al subappaltatore potesse essere rilasciata anche attraverso un'asseverazione da parte di un professionista abilitato (es. dottore commercialista) o di un responsabile di un CAF o mediante una autocertificazione;
 - l'appaltatore potesse sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della predetta documentazione da parte del subappaltatore;
- con riferimento al rapporto tra appaltatore e committente:
 - il committente provvedesse al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore solo dopo l'esibizione da parte di quest'ultimo della documentazione attestante che gli adempimenti di cui sopra, scaduti

L'interesse del Fisco al rafforzamento patrimoniale coinvolgendo un terzo deve essere sempre contro bilanciato dal rispetto del principio costituzionale, che prevede che gli effetti giuridici prodotti in capo al soggetto estraneo al verificarsi della capacità contributiva debbano essere trasferiti nella sfera giuridica del titolare della capacità contributiva. La Corte Costituzionale nella sentenza n. 120/1972 nell'ammettere la possibilità che *".. la legge stabilisca prestazioni tributarie a carico solidalmente, oltretutto del debitore principale anche di altri soggetti non direttamente partecipi del fatto assunto come indice di capacità contributiva ..."* stabilisce dei precisi limiti precisando che *".. una siffatta imposizione risulti legittimata da rapporti giuridico economici intercorrenti tra i soggetti predetti, rapporti idonei alla configurazione di unitarie situazioni che possono giustificare razionalmente il vincolo obbligatorio"*.

alla data del pagamento del corrispettivo, fossero stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dagli eventuali subappaltatori;

- il committente potesse sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della predetta documentazione da parte dell'appaltatore. L'inosservanza delle modalità di pagamento previste a carico del committente era punita con la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 5 mila a euro 200 mila se gli adempimenti non fossero stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dal subappaltatore.

Come più volte manifestato da Confindustria, la descritta disciplina, oltre a rappresentare un oneroso appesantimento amministrativo, con l'effetto, spesso, di determinare la sospensione dei pagamenti da parte dei committenti e degli appaltatori, è parsa fin da subito anche poco efficace ai fini del contrasto del lavoro irregolare. La sua integrale abrogazione non può quindi che essere salutata con favore.

La disposizione abrogativa non è corredata di una specifica decorrenza. Tuttavia per questioni logico-sistematiche è da ritenere che i suoi effetti si producano non solo ai contratti di appalto conclusi a partire dal 13 dicembre, data di entrata in vigore del "decreto semplificazioni", ma che espliciti efficacia anche per i contratti conclusi anteriormente alla data menzionata. D'altra parte, alla luce dei criteri di delega sopra riportati, sarebbe incomprensibile che l'eliminazione di un adempimento ritenuto superfluo non riguardi i contratti in essere.

Con riferimento quindi ai profili sanzionatori concernenti il committente, parrebbe plausibile ritenere che possa applicarsi il principio del *favor rei*, di cui all'art. 3 del D.Lgs n. 472/1997, in base al quale: "*Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato*".

Più complesso è valutare se tale principio possa trovare applicazione anche alla previsione di cui al comma 28 che prevede, invece, la responsabilità solidale dell'appaltatore per le inadempienze del subappaltatore, nonostante il meccanismo di responsabilità solidale abbia natura "parasanzionatoria". Tuttavia su questo punto ci sembrerebbe possibile applicare il *favor rei*, anche se è opportuno che l'Agenzia delle entrate fornisca indicazioni ufficiali.

Le considerazioni che precedono trovano comunque conforto nel fatto che, a fronte dell'abrogazione *tout court* della responsabilità solidale fiscale sono state inserite, sempre all'art. 28, ulteriori disposizioni che dovrebbero fornire sufficienti tutele all'amministrazione finanziaria, alcune peraltro con effetto retroattivo.

In particolare, il Legislatore, a fronte di questo intervento di abrogazione, ha inserito al comma 2 dell'articolo in commento una modifica alla disciplina di responsabilità solidale, dettata per i salari e i contributi previdenziali dei lavoratori impiegati nella filiera degli appalti (art. 29 del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276).

L'art. 29, comma 1, di detto decreto n. 276/2003 prevede, in particolare, che, in caso di appalto di opere o di servizi, salvo diversa disposizione dei contratti collettivi nazionali: *"il committente imprenditore o datore di lavoro è obbligato in solido con l'appaltatore, nonché con ciascuno degli eventuali subappaltatori entro il limite di due anni dalla cessazione dell'appalto, a corrispondere ai lavoratori i trattamenti retributivi, comprese le quote di trattamento di fine rapporto, nonché i contributi previdenziali e i premi assicurativi dovuti in relazione al periodo di esecuzione del contratto di appalto, restando escluso qualsiasi obbligo per le sanzioni civili di cui risponde solo il responsabile dell'inadempimento"*.

Il comma 2 del citato articolo 29 prevede inoltre che: *"Il committente imprenditore o datore di lavoro è convenuto in giudizio per il pagamento unitamente all'appaltatore e con gli eventuali ulteriori subappaltatori. Il committente imprenditore o datore di lavoro può eccepire, nella prima difesa, il beneficio della preventiva escussione del patrimonio dell'appaltatore medesimo e degli eventuali subappaltatori. In tal caso il giudice accerta la responsabilità solidale di tutti gli obbligati, ma l'azione esecutiva può essere intentata nei confronti del committente imprenditore o datore di lavoro solo dopo l'infruttuosa escussione del patrimonio dell'appaltatore e degli eventuali subappaltatori. Il committente che ha eseguito il pagamento può esercitare l'azione di regresso nei confronti del coobbligato secondo le regole generali"*.

Il comma 2 dell'art. 28 del "decreto semplificazioni" interviene proprio su quest'ultima disposizione, stabilendo che il committente convenuto in giudizio per il pagamento unitamente all'appaltatore e con gli eventuali ulteriori subappaltatori, qualora abbia eseguito il pagamento ai lavoratori dei trattamenti retributivi, sia tenuto, ove previsto, ad assolvere gli obblighi del sostituto d'imposta ai sensi delle disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, compreso il versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente.

Tale disposizione non fa altro che accogliere e tradurre normativamente un principio già affermato a livello interpretativo dall'Agenzia delle entrate. Giova ricordare, infatti, quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate in un caso di applicazione della responsabilità solidale disciplinato dall'art. 1676 del codice civile e costantemente ribadito anche in risposta a diverse istanze di interpello presentate dai contribuenti con riferimento all'articolo 29, comma 2 del D.Lgs. n. 276/2003.

In particolare, con la risoluzione n. 481/E del 19 dicembre 2008, l'Agenzia delle entrate ha precisato che, sulla base dell'attuale formulazione dell'art.

23 del DPR 600/1973, l'obbligo di effettuazione della ritenuta non è più legato alla corresponsione di compensi e altre somme per prestazioni di lavoro dipendente, ma alla corresponsione di somme e valori di cui all'art. 51 del TUIR, ovvero di somme e di valori in genere *“a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro”*. Ai fini di qualificare un reddito come reddito di lavoro dipendente il TUIR privilegia, infatti, la natura oggettiva del rapporto di lavoro subordinato in quanto tale, più che la riconducibilità della prestazione lavorativa alla sfera giuridica del soggetto che eroga il reddito scaturente. Per tali motivi, secondo l'Agenzia delle entrate, l'art. 23 del DPR n. 600/1973 è in linea di principio applicabile anche nell'ipotesi in cui il pagamento di redditi di lavoro dipendente venga effettuato dal committente sostituto d'imposta a seguito dell'applicazione dell'articolo 1676 del codice civile. Pertanto, il committente obbligato solidale al versamento delle retribuzioni non pagate dall'appaltatore era già tenuto, secondo l'Agenzia delle entrate, ad effettuare la ritenuta prescritta dall'art. 23 del DPR n. 600/1973 e ad adempiere i conseguenti obblighi di versamento, certificazione e dichiarazione.

La norma in commento meglio esplicita tale principio.

E' il caso di ricordare anche che, stante il rinvio operato dall'art. 9, comma 1 del DL n. 28 giugno 2013, n. 76, le disposizioni di cui all'art. 29, comma 2, del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276 e successive modificazioni, trovano applicazione anche in relazione ai compensi e agli obblighi di natura previdenziale e assicurativa nei confronti dei lavoratori con contratto di lavoro autonomo.

L'art. 28 del “decreto semplificazioni” contiene ulteriori previsioni finalizzate, secondo le intenzioni del Legislatore, a contrastare in modo più efficace l'utilizzo di lavoro nero nel settore degli appalti e, soprattutto, il fenomeno delle c.d. imprese “apri e chiudi”.

In particolare, si stabilisce che:

- sia reso strutturale **un sistema di comunicazione specifico tra INPS ed Agenzia delle Entrate** e a riguardo la norma prevede che l'INPS comunichi mensilmente all'Agenzia delle entrate i dati delle aziende e le posizioni contributive dei relativi dipendenti (art. 28, comma 3);
- ai fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, **l'estinzione della società di cui all'art. 2495 del codice civile abbia effetto, trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle Imprese** (art. 28, comma 4)
- **siano incrementate le responsabilità dei liquidatori delle società di capitali** che hanno distribuito il capitale ai soci, nonostante fossero ancora presenti debiti tributari da assolvere, relativi all'anno di liquidazione

ed anche anni precedenti; in particolare, qualora i liquidatori non riuscissero a dimostrare di aver assolto a tutti gli oneri tributari (comprese le ritenute dei dipendenti) prima dell'assegnazione dei beni ai soci ovvero di aver assolto a crediti di rango superiore, dovranno rispondere in proprio del versamento dei tributi dovuti dalla società estinta (art. 28, comma 5);

- **sia ampliato l'ambito di applicazione della disposizione** contenuta all'art. 19, comma 1, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, concernente la **tutela del credito erariale**. In particolare, mediante l'eliminazione del riferimento all'art. 36, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, è stato prodotto l'effetto di rendere applicabile a tutti i tributi e alle ulteriori somme iscrivibili a ruolo la norma recata dall'art. 36 stesso che, in caso di liquidazione della società, chiama a rispondere di fronte all'amministrazione finanziaria i soci, i liquidatori e gli amministratori della società, in presenza di specifici requisiti. Prima di queste modifica, tale disposizione era applicabile esclusivamente alle imposte sui redditi (art. 28, comma 7).

Non può non osservarsi come alcune delle novità normative appena menzionate appaiano particolarmente controverse, tanto sul piano interpretativo e applicativo, quanto sotto il profilo della compatibilità con i criteri di delega contenuti nella legge n. 23/2014.

Su questi aspetti ci riserviamo di tornare in seguito con specifici approfondimenti.

4. Redditi di lavoro autonomo: modifiche in materia di trattamento delle spese di vitto alloggio "prepagate" dal committente (Art. 10)

L'art. 10 del provvedimento in esame interviene in materia di trattamento, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni, delle **spese relative a prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande**. Attualmente, il comma 5 dell'art. 54 del TUIR, dopo aver stabilito, al primo periodo, la regola generale in base alla quale tali spese *"...sono deducibili nella misura del 75% e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta"*, dispone, al secondo periodo, che le medesime spese sono *"...integralmente deducibili se sostenute direttamente dal committente per conto del professionista e da questi addebitate nella fattura"*¹⁸.

¹⁸ E' opportuno ricordare, in sintesi, che la riduzione al 75% delle spese della specie rilevanti ai fini della deducibilità venne introdotta dal d. l. 25 giugno 2008, n. 112, convertito dalla legge n. 133 del 2008, non solo per i redditi di lavoro autonomo, ma anche per i redditi d'impresa (cfr. art. 83, comma 28-*quater*), con decorrenza (nella generalità dei casi) dal periodo d'imposta 2009, in funzione "compensativa" della contestuale modifica recata dallo stesso provvedimento sul versante dell'IVA (cfr. art. 83, comma 28-*bis*), con la quale, a decorrere dal 1° settembre 2008, venne eliminata per tali prestazioni la previsione di indetraibilità oggettiva dell'imposta. Per ciò che concerne, invece, la regola speciale di cui al richiamato secondo periodo del comma 5 dell'art. 54

In virtù di tale regola speciale, che, è opportuno evidenziare, si applica solo nella fattispecie in cui l'accordo per l'incarico professionale preveda che le spese per le prestazioni alberghiere o di ristorazione, di cui il professionista abbia esigenza nell'espletamento dell'incarico, siano sostenute direttamente dal committente (che, dunque, assume veste di cliente nei confronti dell'impresa alberghiera o di ristorazione)¹⁹, l'importo di tali spese "prepagate" dal committente viene a costituire per il professionista, al contempo, compenso tassabile e costo inerente la produzione del reddito di lavoro autonomo interamente deducibile; non soggetto, cioè, alla doppia limitazione prevista dalla regola generale (riduzione al 75% e deduzione entro il tetto complessivo del 2% dei compensi lordi). In parallelo, per il committente della prestazione professionale, che per semplicità assumiamo essere un'impresa, l'importo in questione viene a integrare il compenso dovuto al professionista e segue il conseguente trattamento ai fini del reddito d'impresa (di regola, deducibilità piena): in altri termini, per l'impresa committente, le spese di acquisizione dei servizi alberghieri e di ristorazione ancorché direttamente acquistate in quanto tali non assumono distinta rilevanza, ma costituiscono una delle componenti del compenso complessivamente dovuto per l'acquisizione dei servizi professionali (o artistici) e, come tale, fatturato dal lavoratore autonomo²⁰.

L'intervento modificativo del citato art. 10 del "decreto semplificazioni" in commento opera proprio su tale regola speciale e consiste, in particolare, nella sostituzione del trascritto secondo periodo del comma 5 dell'art. 54 del TUIR con una disposizione di segno diametralmente opposto del seguente tenore: *"Le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista"*.

del TUIR, essa venne introdotta dall'art. 36, comma 29, lett. a), n. 2), d. l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge n. 248 del 2006.

¹⁹ Alternativamente, l'accordo tra committente e professionista può prevedere che le spese in questione siano acquistate direttamente dal professionista ma in nome e per conto del committente; nel qual caso, sia il sostenimento delle spese e sia il loro successivo rimborso sono considerate mere movimentazioni finanziarie che non incidono sul reddito del professionista (né come costi e né come compensi). Infine, l'accordo tra le parti può prevedere che le spese alberghiere e di ristorazione siano sostenute dal professionista "per conto" del committente ma non anche in suo nome; nel qual caso, esse rileveranno per il professionista stesso semplicemente come costi di produzione del reddito, da sottoporre però alla regola generale (abbattimento al 75% e deduzione entro il limite del 2% dei compensi annui).

²⁰ Sul piano procedurale e degli adempimenti contabili, si ricorda, il descritto trattamento sostanziale della fattispecie viene a tradursi nei seguenti passaggi: 1) emissione da parte dell'impresa alberghiera o di ristorazione di un documento fiscale intestato all'impresa committente, contenente l'esplicito riferimento al professionista (artista) fruitore delle prestazioni; 2) comunicazione da parte del committente al professionista (o artista) dell'ammontare della spesa sostenuta e invio della copia della relativa documentazione; 3) emissione da parte del professionista (artista) della fattura comprensiva dei compensi e delle spese "prepagate" dal committente e deduzione integrale delle stesse spese dal proprio reddito; 4) ricezione da parte del committente della fattura e conseguente deduzione del costo della prestazione professionale o artistica.

Come evidenziato nella relazione di accompagnamento, per effetto di tale nuova regola, la cui applicazione decorre dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015 e, pertanto, nella generalità dei casi, dal 1° gennaio 2015, i professionisti non dovranno più *"riaddebitare in fattura tali spese al committente"* e non potranno più *"considerare il relativo ammontare quale componente di costo deducibile dal proprio reddito di lavoro autonomo"*. A sua volta, la relazione tecnica al provvedimento precisa testualmente che quella in esame *"si pone come norma sostanzialmente semplificatrice e si configura come una mera partita di giro; ne consegue, pertanto, che la stessa non comporta effetti in termini di gettito"*.

In realtà, se si ha riguardo alla situazione del professionista, la modifica in esame non è del tutto neutra, potendo dalla stessa scaturire anche alcuni effetti sostanziali²¹; è presumibile, tuttavia, ipotizzare che eventuali riflessi siano stati ritenuti non apprezzabili in termini di gettito e, in tal senso, va probabilmente inteso il riportato passo della richiamata relazione tecnica. Peraltro, esulando dall'ambito concernente la determinazione del reddito di lavoro autonomo ai fini fiscali, occorre anche osservare che la modifica in esame comporta una corrispondente riduzione degli obblighi contributivi e, in particolare, dei c. d. contributi integrativi commisurati ai compensi lordi fatturati.

Ciò osservato, occorre sottolineare come la modifica normativa in commento nulla preveda esplicitamente in merito alle conseguenze che l'esclusione delle spese in questione dal novero dei compensi tassabili per il lavoratore autonomo comporti, in parallelo, ai fini della determinazione del reddito dell'impresa committente (e analoga osservazione vale anche per il caso in cui la veste di committente sia assunta da un altro lavoratore autonomo).

Al riguardo, si è già avuto modo di rilevare che nel previgente assetto normativo - quello applicabile cioè, nella generalità dei casi, fino al 31 dicembre 2014 - il committente aveva titolo a dedurre dal proprio reddito d'impresa l'intero compenso sostenuto per la prestazione professionale, senza operare distinzioni di trattamento tra la quota erogata sotto forma di sostenimento diretto delle spese per l'acquisizione delle prestazioni alberghiere e di ristorazione fruite dal professionista e la restante quota erogata in denaro.

Nel nuovo assetto normativo, invece, occorre chiedersi se le spese in questione, pur non costituendo più compenso per il professionista, possano continuare a essere integralmente dedotte a tale titolo dall'impresa committente oppure se, in considerazione della loro natura oggettiva, debbano essere sottoposte alla limitazione disposta dal citato

²¹ Si pensi, ad esempio, ai riflessi che potrebbero aversi in riferimento all'applicabilità di regimi speciali di determinazione del reddito che dipendano dal volume dei compensi lordi; oppure alla situazione dei lavoratori autonomi tenuti a contribuire alla gestione separata dell'INPS, in riferimento all'addebito in fattura della percentuale del 4% dei compensi lordi.

art. 109, comma 5, del TUIR e, quindi, deducibili solo nella misura del 75% del loro ammontare.

A nostro avviso, esistono fondati elementi a sostegno della prima soluzione. In tal senso, depone, anzitutto, la richiamata relazione tecnica del provvedimento che, come si è visto, nel sottolineare la natura sostanzialmente semplificatrice della modifica, lascia intendere chiaramente l'assenza di qualunque intento del Legislatore di interferire, per un aspetto così importante, con il trattamento reddituale del soggetto committente; parrebbe, dunque, difficile accettare l'idea che un tale effetto scaturisca, per così dire, in modo "involontario" dall'intervento operato in capo al professionista. Ma la non interferenza della modifica in esame con le regole di trattamento del soggetto committente sembrerebbe trovare conferma anche sul piano letterale e sistematico dell'intervento legislativo, dato che l'aver stabilito che le "spese prepagate" in questione non costituiscono più "compensi in natura" - e cioè reddito - per il professionista in nulla muta la natura e la causale dei costi sostenuti dall'impresa committente: per tale impresa, in altri termini, il sostenimento delle spese in questione rappresenta un elemento del costo complessivo necessario all'acquisizione della prestazione professionale resa dal lavoratore autonomo a vantaggio dell'impresa stessa e non dovrebbero esserci ragioni per trattare tale elemento di costo con regole diverse da quelle applicabili alla restante quota di corrispettivo pagato. D'altra parte, così come la circostanza che una quota del costo sostenuto dall'impresa committente per l'acquisizione del servizio professionale risulti ora non più tassata come compenso in capo al professionista non potrebbe evidentemente determinare, in assenza di specifiche disposizioni limitative, una "simmetrica" indeducibilità totale o parziale dal reddito d'impresa della stessa, così anche tale intassabilità non dovrebbe giustificare l'assoggettamento di detta quota di costo a regole diverse e più penalizzanti di quelle applicabili ai costi per l'acquisizione di servizi professionali.

Sulla questione, comunque, sarebbe opportuno un intervento dei competenti organi dell'Agenzia delle entrate, anche al fine di dare indicazioni su altri aspetti collegati al nuovo assetto normativo, inclusi quelli di carattere procedurale e quelli concernenti l'IVA.

5. Regime delle "società in perdita sistematica": estensione da tre a cinque esercizi del periodo di osservazione (Art. 18)

L'art. 18 del provvedimento in esame interviene sulla disciplina delle c.d. "società in perdita sistematica", di cui all'art. 2, commi da 36-*decies* a 36-*duodecies*, del d.l. n. 138 del 2011, convertito dalla legge n. 148 del 2011, ampliando da **tre** a **cinque** il numero dei periodi d'imposta i cui risultati fiscali ("negativi") costituiscono oggetto di osservazione ai fini della verifica dell'attribuzione di detta qualifica e del conseguente

assoggettamento alle medesime penalizzazioni applicabili alle c.d. “società di comodo”, di cui all’art. 30 della legge n. 724 del 1994, la più rilevante delle quali consiste nell’assoggettamento alla maggiorazione dell’aliquota IRES.

Prima della modifica recata dal citato art. 18, si ricorda, veniva qualificata come “società in perdita sistematica”²² e, in quanto tale, considerata *ope legis* “non operativa”²³, la società che nei tre periodi d’imposta precedenti a quello di riferimento: *i*) avesse presentato sempre dichiarazioni in perdita fiscale (citato comma 36-*decies* dell’art. 2 del d. l. n. 138/2011); ovvero *ii*) avesse presentato due dichiarazioni (anche non contigue) in perdita e una con un imponibile inferiore al c. d. “reddito minimo”²⁴ (successivo comma 36-*undecies*).

Dopo la modifica, invece, il periodo di osservazione per l’attribuzione della qualifica di “società in perdita sistematica” si estende fino al quinto periodo d’imposta anteriore a quello di riferimento, mantenendo però ferme le due fattispecie; cosicché, in altri termini: nel primo caso (tutte dichiarazioni con imponibile negativo), la qualificazione di “società in perdita sistematica” scatta se il soggetto presenta cinque dichiarazioni consecutive in perdita fiscale (citato comma 36-*decies*, così come modificato dal comma 1 dell’art. 18 in esame); nel secondo caso, la qualifica scatta se il soggetto presenta quattro dichiarazioni su cinque (anche non consecutive) in perdita fiscale e una nella quale indica un imponibile inferiore al c.d. “reddito minimo” (comma 36-*undecies*, così come modificato dal comma 2 dell’art. 18).

Com’è intuitivo, l’intervento in parola, che non figurava nell’originario schema di decreto, essendo stato inserito in accoglimento di quanto espressamente rappresentato in entrambi i pareri delle Commissioni parlamentari²⁵, rende meno rigorosa una disciplina che sin dalla sua introduzione non ha mancato di suscitare più di una perplessità sul piano sistematico, anche in considerazione del fatto che l’unica causa dei risultati reddituali negativi (o inferiori al “reddito minimo”) prodotti da imprese che sotto nessun profilo economico-organizzativo potrebbero essere trattate come “non operative” è spesso la perdurante crisi economica e del mercato.

²² Per semplicità espositiva, nel testo ci si riferisce ai soli soggetti aventi veste societaria, ma è appena il caso di ricordare che la disciplina in parola si rende ugualmente applicabile anche agli enti commerciali.

²³ Fatte salve ovviamente le ipotesi di disapplicazione automatica già previste per la disciplina sulle “società di comodo” o quelle specificamente previste per le “società in perdita sistematica” e l’ipotesi di disapplicazione conseguente alla procedura di interpello all’Agenzia delle entrate.

²⁴ Vale a dire, al reddito determinato ai sensi del comma 3 del richiamato art. 30 della legge n. 724 del 1994 derivante dall’applicazione dei coefficienti di redditività fissati in misura compresa tra l’1’50% ed il 12%, a seconda del tipo di asset considerato.

²⁵ Si veda la condizione d) del parere della VI Commissione della Camera e la analoga condizione recata nel parere della VI Commissione del Senato.

Comunque, è importante sottolineare che la portata dell'intervento non è solo prospettica, dato che con una opportuna scelta operata dal Governo, l'ampliamento del "periodo di osservazione" viene ad esplicare effetti immediati; in tal senso, il comma 3 dell'art. 18 in parola stabilisce espressamente che *"le disposizioni contenute nei commi 1 e 2 si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto"* e, quindi, nella generalità dei casi, dall'anno 2014.

Ciò significa, in sostanza, che con riferimento al periodo d'imposta 2014 (assumendo per semplicità tutti esercizi coincidenti con l'anno solare), per stabilire se scatti la qualifica di "società in perdita sistematica" occorre verificare non già, come sarebbe avvenuto senza la modifica dell'art. 18 in commento, i risultati fiscali dichiarati per il triennio 2011-2013, ma i risultati fiscali dichiarati per il quinquennio 2009-2013.

Pertanto, una società che nel 2014 sarebbe stata qualificata "In perdita sistematica", per aver presentato dichiarazioni negative per il triennio 2011-2013, uscirebbe dalla disciplina qualora nel 2009 o nel 2010 avesse presentato una dichiarazione con un risultato positivo almeno pari al "reddito minimo" oppure avesse presentato per entrambi tali periodi dichiarazioni con risultati positivi pur inferiori al suddetto minimo.

Ma i "benefici" dell'ampliamento del "periodo di osservazione" si manifestano anche sotto un altro profilo di particolare importanza nel contesto della disciplina; le due annualità aggiunte per il monitoraggio, infatti, potrebbero assumere rilievo decisivo non solo perché caratterizzati da risultati positivi, ma anche perché contrassegnati dalla ricorrenza di una causa di disapplicazione automatica della disciplina (ovvero conseguente a una procedura d'interpello disapplicativo), dato che tale circostanza renderebbe, per così dire, "inattendibile" l'intero quinquennio di osservazione.

Cosicché, tornando all'esempio precedente e ipotizzando che la società abbia dichiarato perdite fiscali anche per il biennio (aggiuntivo) 2009 e 2010 ma che nel 2009 si trovasse nel suo primo periodo d'imposta, in assenza della modifica dell'art. 18 in commento tale società rientrerebbe per il 2014 nel novero dei soggetti "in perdita sistematica"; per effetto della modifica, invece, potendo includere nel "periodo di osservazione" anche il periodo d'imposta 2009 contrassegnato dalla causa di disapplicazione automatica della disciplina, la società sarà esclusa dalla disciplina. Analogamente, può ipotizzarsi che una società si sia costituita nel 2008 e che nel "periodo di osservazione" rilevante per il 2014, quinquennio 2009-2013, abbia dichiarato perdite fiscali per il 2009, 2011, 2012 e 2013, mentre per l'anno 2010 si sia adeguata ai ricavi minimi degli studi di settore risultando inoltre "congrua e coerente" con essi; in assenza della modifica, anche tale società, guardando al triennio 2011-2013, si sarebbe dovuta considerare in "perdita sistematica"; dopo la modifica, invece, la

società non solo fuoriesce dal regime delle “società di comodo” per il 2014, ma potrà consolidare tale uscita anche per il successivo periodo 2015, in virtù dell’effetto traino che l’annualità 2010, contrassegnata dalla descritta causa di disapplicazione automatica, eserciterà sul successivo “periodo di osservazione” e cioè sul quinquennio 2010-2014.

6. Esercizio di talune opzioni in materia di IRES e IRAP: razionalizzazione delle modalità e dei termini di comunicazione (Art. 16)

L’art. 16 del provvedimento in esame opera una razionalizzazione delle modalità e dei termini di comunicazione da parte del contribuente della scelta di avvalersi di taluni regimi opzionali in materia di IRES e IRAP.

Per quanto riguarda l’IRES, l’intervento riguarda i regimi del “consolidato nazionale”, della “trasparenza fiscale” e quello della c.d. “tonnage tax”; mentre, per ciò che attiene all’IRAP, la modifica riguarda l’opzione esercitabile da parte delle società di persone e delle imprese individuali per la determinazione della base imponibile secondo le stesse regole dettate per le società di capitali.

Attualmente, com’è noto, la scelta di avvalersi di uno dei regimi sopraindicati deve essere comunicata all’Agenzia delle entrate “fuori dichiarazione”, vale a dire attraverso l’invio di appositi modelli (predisposti dalla stessa Agenzia con l’adozione di decreti direttoriali “ad hoc”) da effettuarsi nel corso del primo periodo d’imposta di efficacia dell’opzione entro lo specifico termine fissato in modo autonomo da ciascuna disciplina.

Inoltre, tutte le fattispecie considerate sono accomunate anche dalla circostanza che l’esercizio delle relative opzioni non può essere desunto da c.d. “comportamenti concludenti”, dato che la specifica comunicazione preventiva è richiesta a pena di inapplicabilità del regime opzionato. In altri termini, come chiarito dall’Agenzia delle entrate (cfr. circolare n. 38/E del 2012), si tratta di fattispecie cui non si rende applicabile il regolamento sulla disciplina delle opzioni di cui al DPR 10 novembre 1997, n. 442. Si ricorda, però, che proprio in ragione dell’impossibilità di esercitare le opzioni per i regimi in parola attraverso “comportamenti concludenti”, con l’art. 2, comma 6, del DL 2 marzo 2012, n. 16 è stata (anche) per essi introdotta la possibilità di avvalersi della c.d. “remissione *in bonis*”²⁶.

²⁶ Tale disciplina, si ricorda in sintesi, prevede che l’accesso a regimi fiscali opzionali, subordinati all’obbligo di preventiva comunicazione non tempestivamente eseguita, non è precluso - a meno che la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche, o altre attività accertative - nel caso in cui il contribuente: a) abbia i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento; b) effettui la comunicazione entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile; c) versi contestualmente l’importo pari alla misura minima della sanzione stabilita all’art.11 comma 1 del D.Lgs. n. 471/1997. Ciò ricordato, osserviamo come non risulti di immediata chiarezza il coordinamento di tale descritta disciplina con le modifiche introdotte al sistema delle opzioni dal “decreto semplificazioni” in commento; non è chiaro, in altri termini, se

L'intervento di razionalizzazione operato dal citato art. 16, consiste, in pratica, nel ricondurre l'esercizio delle suddette opzioni "dentro la dichiarazione" dell'IRES (ovvero dell'IRAP); in particolare, le opzioni andranno esercitate nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta anteriore a quello di applicazione dei regimi opzionati, attraverso la compilazione degli appositi quadri o prospetti che saranno a ciò destinati; in tal modo, viene anche unificata la tempistica delle comunicazioni, dato che per tutte le elencate discipline il termine entro il quale comunicare l'opzione verrà a coincidere con l'ordinario termine di presentazione della suddetta dichiarazione.

Con particolare riferimento all'opzione per il "**consolidato nazionale**", che tra quelle considerate è senz'altro la disciplina di maggior rilievo per le società di capitali, va ricordato che l'art. 119, comma 1, lett. d), del TUIR, prima della modifica ad esso apportata dall'art. 16 in commento, stabiliva che "L'avvenuto esercizio congiunto dell'opzione deve essere comunicato all'Agenzia delle entrate entro il sedicesimo giorno del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta precedente al primo esercizio cui si riferisce l'esercizio dell'opzione stessa secondo le modalità previste dal decreto di cui all'articolo 129"; a sua volta, il DM 9 giugno 2004, recante le disposizioni attuative dei richiamati artt. da 117 a 128 del TUIR, nell'indicare all'art. 5 i contenuti obbligatori dell'opzione (congiunta), rinviava all'Agenzia delle entrate il compito di stabilire le modalità per la comunicazione dell'opzione (compito cui l'Agenzia delle entrate ha provveduto con il decreto direttoriale approvato il 2 agosto 2004). L'art. 16, comma 2, del decreto in esame interviene direttamente sulla norma primaria, vale a dire sulla citata lett. d) del comma 1 dell'art. 119 del TUIR, la cui nuova formula prevede che "L'avvenuto esercizio congiunto dell'opzione deve essere comunicato all'Agenzia delle entrate con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione".

In base alla nuova norma, dunque, la scelta per l'ingresso nel regime del "consolidato nazionale" va pur sempre effettuata e comunicata nel corso del primo periodo d'imposta del triennio di durata del regime stesso, ma - e questa è una delle conseguenze più importanti che scaturiscono dalla modifica - dopo la scadenza del termine di versamento della prima rata dell'acconto IRES relativo allo stesso periodo. Si ricorderà, invece, che proprio per far coincidere il termine di esercizio dell'opzione con il termine di versamento della prima rata di acconto IRES, in modo da eliminare o ridurre sensibilmente la possibilità che per il primo esercizio di tassazione di gruppo il versamento dell'acconto fosse effettuato in modo separato, l'originario riferimento della citata lett. d) del comma 1 dell'art. 119 del TUIR al "sesto mese", venne sostituito, dapprima, con il riferimento al

anche dopo la modifiche recate da tale decreto sarà comunque possibile, in ipotesi, continuare ad avvalersi della suddetta disciplina di "remissione *in bonis*". Sul punto sarebbero auspicabili opportuni chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.

“ventesimo” giorno del sesto mese²⁷ e poi con quello al “sedicesimo” giorno sempre del sesto mese²⁸.

Naturalmente, la circostanza che la comunicazione dell’esercizio dell’opzione venga ora ad effettuarsi successivamente alla scadenza del termine di versamento del primo acconto dell’imposta relativa al primo periodo d’imposta del triennio di consolidamento, non interferisce con il trasferimento in capo al soggetto consolidante dell’obbligo di versamento dell’IRES anche a titolo di acconto. Allo stesso tempo, nell’eventualità che le società consolidate effettuino per tale prima rata versamenti separati, resterebbe ferma, in base a quanto previsto dall’art. 6, comma 2, del citato DM 9 giugno 2004, l’applicazione delle sanzioni sulla consolidante in caso di versamenti insufficienti. E’ appena il caso di osservare, peraltro, come lo spostamento in dichiarazione dei redditi della comunicazione di avvenuto esercizio dell’opzione comporti anche che tale comunicazione possa essere validamente effettuata anche in occasione della presentazione della dichiarazione entro novanta giorni dalla scadenza del termine “naturale”. In definitiva, sembrerebbe potersi ritenere che per effetto del nuovo assetto normativo le società interessate al regime del “consolidato nazionale” abbiano tempo per operare la scelta fino al termine dello stesso primo periodo d’imposta del triennio di consolidamento; sempre a condizione beninteso di possedere tutti i requisiti per l’opzione già dall’inizio del medesimo periodo.

Le nuove regole di comunicazione dell’esercizio dell’opzione devono intendersi applicabili non solo per l’avvio del regime di consolidamento, ma anche per il rinnovo (cioè la prosecuzione del regime per un ulteriore triennio); in questo senso, si osserva, depone chiaramente il disposto dell’art. 14, comma 1, del citato DM 9 giugno 2004, il quale dispone che la comunicazione di tale scelta “*deve avvenire con le stesse modalità di cui all’articolo 5 del presente decreto entro il termine indicato nell’articolo 119, comma 1, lett. d), riferito al primo esercizio successivo al triennio di efficacia dell’opzione*”. Analogamente, deve ritenersi che le nuove regole si applichino anche nell’ipotesi contemplata dall’art. 15 del citato DM 9 giugno 2004 e concernente l’ingresso, a consolidato in corso, di nuove consolidate; e così anche in quella contemplata dal comma 11 del citato art. 10, concernente l’individuazione di un nuovo consolidato come risultante dell’interruzione di un consolidato precedente.

Non è del tutto chiaro, invece, se le nuove regole debbano considerarsi vevoli anche per la comunicazione che la consolidante è tenuta a fare, ai sensi del comma 2 del citato art 14 del DM 9 giugno 2004, in caso di mancato rinnovo del regime, dell’importo delle perdite residue attribuito a ciascun soggetto. Il dubbio nasce perché in questo caso la norma regolamentare prevede che detta comunicazione sia effettuata “*entro*

²⁷ Per opera dell’art. 8, comma 3, del d. lgs. 18 novembre 2005, n. 247.

²⁸ Per opera dell’art. 1, comma 33, lett. r), della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

trenta giorni dal termine indicato nel comma 1”, che a sua volta, come detto, rinvia al termine stabilito nella norma primaria per l’esercizio dell’opzione.

Analoghe considerazioni valgono con riferimento ai casi di interruzione del consolidato; anche in tali ipotesi, infatti, l’art 13, comma 10, del citato DM 9 giugno 2004 prevede un autonomo obbligo di comunicazione da effettuarsi *“entro trenta giorni dal verificarsi dell’evento che ha comportato l’interruzione della tassazione di gruppo”*. E’ auspicabile che questi aspetti trovino chiarimento nella circolare dell’Agenzia delle entrate in corso di emanazione.

Per espressa previsione del comma 2 dell’art. 16 del “decreto semplificazioni”, la modifica in discorso decorre *“dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014”*. Ciò implica, pertanto, assumendo per semplicità che il periodo d’imposta dei soggetti partecipanti coincida con l’anno solare, che le nuove regole di comunicazione dell’opzione si applicheranno per la prima volta con riguardo ai “consolidati” che prenderanno avvio nel 2015 o, per quanto osservato poc’anzi, anche, ad esempio, per i rinnovi dei consolidati che vengano a scadenza con il 2014.

Come si è detto, l’art. 16 in commento ha apportato identiche modifiche, sempre in ambito IRES, anche alle regole attualmente vigenti per la comunicazione dell’opzione per i regimi di “trasparenza fiscale” di cui agli artt. 115 e 116 del TUIR, per quello della c.d. “tonnage tax” di cui agli artt. 155 e ss. del TUIR.

Per quanto riguarda, in particolare, l’opzione per i regimi di **“trasparenza fiscale”**, va ricordato che attualmente il comma 4 dell’art. 115 del TUIR prevede che l’opzione deve essere esercitata e comunicata all’Agenzia delle entrate *“entro il primo dei tre esercizi sociali predetti, secondo le modalità indicate in un provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate”*; provvedimento adottato in data 4 agosto 2004 e valevole sia per il regime dell’art. 115 (società di capitali partecipate da altre società di capitali) che per quello previsto dal successivo art. 116 del TUIR (S.r.l. a ristretta base proprietaria). A sua volta, il DM 23 aprile 2004, recante le disposizioni attuative dei citati artt. 115 e 116 del TUIR, stabilisce all’art. 4, comma 1, che l’opzione deve essere esercitata in modo espresso sia dalla società partecipata trasparente (obbligata alla comunicazione), sia da ciascuno dei soci (obbligati a inviare apposita raccomandata A/R alla società partecipata). In pratica, in base alle regole previgenti la società partecipata aveva a disposizione per l’invio della comunicazione l’intero (primo) periodo d’imposta di decorrenza del regime (e così anche i soci per l’invio delle raccomandate di adesione); dopo la modifica ad esso recata dal comma 1 dell’art. 16 del decreto in commento, il citato comma 4 dell’art. 115 del TUIR prevede invece che l’opzione sia comunicata *“con la dichiarazione presentata nel periodo d’imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l’opzione”*. A stretto rigore, quindi, a differenza di

quanto si è visto per l'invio dell'opzione per il regime del "consolidato nazionale", nel caso dei regimi trasparenza fiscale, il termine per l'effettuazione della comunicazione da parte della società partecipata si sarebbe ridotto di tre mesi. Tuttavia, considerando che la società ha la possibilità di presentare validamente la dichiarazione recante la compilazione dell'apposito riquadro per l'opzione anche entro i novanta giorni successivi alla scadenza del termine dichiarativo naturale, si potrebbe osservare che di fatto la società (e ugualmente i soci) avrà a disposizione per la scelta del regime lo stesso tempo che aveva a disposizione prima della modifica.

Anche la modifica concernente l'opzione per i regimi di trasparenza fiscale produce effetti a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e, quindi, nella generalità dei casi, a partire dalle opzioni concernenti il triennio 2015-2017. Con la precisazione che anche in questo caso le nuove regole di comunicazione potranno riguardare anche il rinnovo di regimi già avviati in precedenza e venuti a scadenza il 2014.

L'altra disciplina opzionale in ambito IRES su cui interviene l'art. 16 del decreto in commento riguarda, come si è visto, la c.d. "**tonnage tax**" di cui agli artt. 155 e ss. del TUIR. Anche in questo caso, viene disposta, per così dire, "l'incorporazione" dell'opzione per lo speciale regime di determinazione della base imponibile nella dichiarazione dei redditi relativa al primo periodo d'imposta a partire dal quale la società intende fruirne; prima della modifica recata al citato art. 155 del TUIR, l'invio della comunicazione di opzione doveva avvenire, invece, "entro il terzo mese" del primo periodo d'imposta di fruizione del regime stesso. Come per le altre modifiche già considerate, la novità in questione decorre dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e deve ritenersi valevole anche per l'eventuale rinnovo di opzioni già esercitate in precedenza (ricordiamo che la durata del regime della "tonnage tax" è di dieci periodi di imposta).

L'ultima disciplina su cui interviene l'art. 16 in esame è quella concernente l'opzione, prevista dall'art. 5-bis, comma 2, del D.Lgs. n. 446/1997, per la determinazione dell'IRAP in base a bilancio da parte delle società di persone e delle imprese individuali in contabilità ordinaria.

In questo caso, la precedente regola disponeva che la scelta venisse comunicata all'Agenzia delle entrate entro il termine di sessanta giorni dall'inizio del primo periodo d'imposta di valenza dell'opzione medesima.

7. Esecuzione dei rimborsi IVA (Art. 13)

Uno degli interventi di maggior rilievo tra le modifiche che interessano la disciplina e gli adempimenti concernenti l'imposta sul valore aggiunto è l'art. 13 del "decreto semplificazioni", disposizione che riscrive l'art. 38-bis

del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, in tema di **esecuzione dei rimborsi d'imposta**.

L'intervento è finalizzato a rinnovare l'impostazione delle regole attinenti all'obbligo di presentazione delle garanzie necessarie per l'ottenimento del rimborso dell'eccedenza detraibile.

Va ricordato che la previgente disciplina di tutela del credito erariale prevedeva, per la generalità dei contribuenti (salvi alcuni casi di esclusione), di presentare idonea garanzia (entro 40 giorni dalla data di richiesta del rimborso), costituita alternativamente da:

- deposito cauzionale di titoli di Stato o garantiti dallo Stato;
- fideiussione bancaria (intestata al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate) o di impresa commerciale che sia giudicata solvibile dall'Amministrazione finanziaria;
- polizza fideiussoria di compagnia assicurativa, operante in Italia ed autorizzata all'esercizio del ramo cauzioni.

Tale garanzia:

- poteva essere rilasciata dai consorzi o cooperative di garanzia fidi, per le piccole e medie imprese;
- poteva essere assunta integralmente dalla capogruppo, eventualmente obbligata alla restituzione delle somme rimborsate, per i gruppi di società.

La garanzia aveva la durata di tre anni decorrenti dalla data di esecuzione del rimborso, ovvero, se inferiore, per una durata pari al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento.

Sulle somme rimborsate il contribuente aveva diritto ad un interesse annuo nella misura del 2 per cento, a decorrere dal 90° giorno successivo alla richiesta di rimborso e fino al 120° giorno successivo alla data della garanzia.

La garanzia copriva l'importo della somma richiesta a rimborso, aumentata degli interessi a favore del contribuente, al netto dell'eventuale franchigia pari al 10 per cento dei versamenti effettuati sul conto fiscale nel biennio precedente la richiesta, maggiorata degli interessi al saggio corrente.

Erano esonerati dalla presentazione della garanzia i contribuenti che:

- avessero richiesto a rimborso un importo pari o inferiore ad euro 5.164,57. Detta soglia era riferibile all'intero periodo di imposta e non alla singola richiesta;
- avessero richiesto a rimborso un importo non superiore al 10 per cento del totale dei versamenti tributari e contributivi transitati nel conto fiscale nel biennio precedente la data di richiesta;

- in presenza di procedure concorsuali avessero richiesto a rimborso, ai sensi dell'art. 74-bis del DPR n. 633/72, un importo pari o inferiore ad euro 258.228,45;
- avessero fatto parte di un gruppo societario con patrimonio superiore ad euro 258.228,45, qualora la società capogruppo avesse assunto direttamente la garanzia per i rimborsi richiesti dalle società appartenenti al gruppo stesso;
- avessero presentato una serie di requisiti di solidità patrimoniale (cosiddetti contribuenti "virtuosi").

Per quanto attiene a quest'ultima fattispecie, il previgente art. 38-bis del DPR n. 633/72 individuava determinati requisiti che, se posseduti congiuntamente, permettevano ai contribuenti, di essere esonerati dalla presentazione della garanzia. Si tratta di soggetti passivi che, a causa della natura delle transazioni effettuate, si trovavano strutturalmente a credito, in quanto:

- effettuavano operazioni con aliquota media inferiore a quella relativa agli acquisiti;
- effettuavano operazioni non imponibili all'esportazione in misura superiore al 25 per cento dell'ammontare complessivo delle operazioni effettuate;
- effettuavano attività fuori campo IVA per carenza del presupposto di territorialità.

Il beneficio competeva a tali soggetti a condizione che:

- avessero esercitato attività d'impresa da almeno 5 anni;
- non avessero ricevuto avvisi di accertamento o di rettifica concernenti l'imposta dovuta o l'eccedenza detraibile da cui fosse risultato, per ciascun anno, una differenza tra ammontare dell'importo accertato e quello dichiarato superiore al:
 - 10%, se l'importo dichiarato, non avesse superato euro 51.645,69;
 - 5%, se l'importo dichiarato fosse compreso tra euro 51.645,69 ed euro 516.456,90;
 - 1%, se l'importo dichiarato fosse superiore ad euro 516.456,90;
- avessero attestato, mediante dichiarazione sostitutiva di atto notorio da presentare al concessionario, che:
 - il patrimonio netto, alla data di richiesta, non aveva subito riduzioni superiori al 40% rispetto alle risultanze dell'ultimo bilancio approvato;
 - la consistenza degli immobili iscritti all'attivo patrimoniale non era diminuita di oltre il 40%, rispetto alle risultanze dell'ultimo bilancio

approvato, per cessioni effettuate al di fuori della normale gestione dell'attività d'impresa;

- nell'anno precedente alla richiesta, non erano state cedute azioni per un ammontare superiore al 50% del capitale sociale, qualora la richiesta fosse presentata da una società di capitali non quotata in mercati regolamentati;
- fossero stati regolarmente effettuati i versamenti dei contributi previdenziali ed assicurativi;
- l'attività non fosse cessata o non si fosse ridotta a seguito di cessioni di rami d'azienda.

L'ammontare complessivo del rimborso erogabile senza garanzia non poteva eccedere comunque il 50 per cento delle somme versate su conto fiscale nel biennio precedente, al netto degli eventuali rimborsi corrisposti senza garanzia nel medesimo periodo.

Delineata sinteticamente l'impostazione della previgente disciplina, merita osservare che il novellato art. 38-bis la modifica in modo significativo.

La principale innovazione apportata dall'art. 13 del "decreto semplificazioni" attiene alla disciplina concernente la presentazione della garanzia necessaria per ottenere il rimborso dell'imposta e i casi di esonero, modifica operata mediante la riformulazione dei commi da 3 a 6, dell'art. 38-bis.

In particolare, è **disposto l'incremento della soglia di esonero totale dalla prestazione della garanzia che passa da 5.164,57 euro (equivalenti a 10 milioni di lire) a 15 mila euro annui.**

Il nuovo comma 1 del novellato art. 38-bis specifica, inoltre, che il rimborso avviene entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione e non più entro tre mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione. Resta ferma la spettanza, sulle somme rimborsate, di un interesse del 2% annuo, e viene ribadita la decorrenza (dal novantesimo giorno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, non computando il periodo intercorrente tra la data di notifica della richiesta di documenti e la data della loro consegna, quando superi quindici giorni).

Per i rimborsi di ammontare superiore a 15 mila euro è prevista (comma 3) **la possibilità di esonero dalla presentazione della garanzia, a condizione che sia apposto**, da parte dei professionisti abilitati, **il visto di conformità** di cui all'art. 35, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 241/1997, sulla dichiarazione o istanza trimestrale da cui emerge il credito; in alternativa all'apposizione del visto di conformità è prevista la possibilità di far **sottoscrivere la dichiarazione o l'istanza dai soggetti che**

sottoscrivono la relazione di revisione, nel caso di società sottoposte al controllo contabile di cui all'art. 2409-bis c.c.²⁹.

La novella, quindi, sotto questo profilo stabilisce per i rimborsi di crediti IVA (sia annuali, sia trimestrali) superiori a 15.000 euro un requisito analogo a quello attualmente previsto ai fini della compensazione orizzontale dei crediti IVA di importo superiore a 15 mila euro, derivanti dalla dichiarazione IVA.

Ai fini della richiesta di rimborso del credito superiore a 15 mila euro senza presentazione di garanzia è però previsto un ulteriore requisito. È infatti necessario allegare alla dichiarazione o all'istanza con cui si chiede il credito a rimborso, una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà³⁰, con la quale attestare la sussistenza di specifiche condizioni patrimoniali e, in particolare, che:

- 1) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40%; la consistenza degli immobili non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40% per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;
- 2) non risultano cedute, se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati, nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50% del capitale sociale;
- 3) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

Si tratta delle medesime condizioni che la previgente disciplina richiedeva ai "contribuenti virtuosi" per l'esonero dalla presentazione della garanzia.

Come si evince dalla lettura del comma 6, **la possibilità di apporre il visto di conformità o di ottenere la sottoscrizione della dichiarazione da cui emerge il credito**, da parte dei soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione, **rappresenta, per i crediti IVA superiori a 15.000 euro, un'alternativa all'ordinaria ipotesi di presentazione delle garanzie** bancarie, assicurative o della società controllante.

La possibilità di essere esonerati dalla prestazione della garanzia in caso di richiesta di rimborso di crediti IVA superiori a 15.000 euro mediante l'utilizzo della procedura alternativa appena delineata **non è tuttavia consentita ad alcune particolari categorie di contribuenti, ritenute, evidentemente, a maggiore rischio da parte del Legislatore**. Si tratta, segnatamente, delle seguenti categorie:

²⁹ Cfr. l'art. 10, comma 7, del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 3 agosto 2009, n. 102.

³⁰ Tale dichiarazione va redatta a norma dell'art. 47 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445.

- a) soggetti passivi che esercitano un'attività d'impresa da meno di due anni, diversi dalle imprese start up innovative;
- b) soggetti passivi ai quali, nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore:
- 1) al 10% degli importi dichiarati se questi non superano 150.000 euro;
 - 2) al 5% degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro ma non superano 1.500.000 euro;
 - 3) all'1% degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro, se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro;
- c) soggetti passivi che, nelle ipotesi di cui al comma 3, presentano la dichiarazione o istanza da cui emerge il credito richiesto a rimborso priva del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa, o non presentano la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà;
- d) soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della cessazione dell'attività.

In queste ipotesi, quindi, è necessario fornire la garanzia, secondo le regole dettate dal comma 5, che riprendono - quanto a durata e tipologia di garanzia - le previsioni del comma 1 dell'art. 38-bis del DPR n. 633/1972 nella previgente versione.

L'art. 13 del "decreto semplificazioni" non prevede una specifica data di decorrenza delle nuove regole; le novità, pertanto, entrano in vigore trascorsi 15 giorni dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto legislativo. Di fatto, quindi, le nuove regole troveranno applicazione con riguardo alle eccedenze detraibili chieste a rimborso a partire dal primo trimestre 2015.

L'intervento proposto – lungamente caldeggiato da Confindustria che da molto tempo si sta battendo per il miglioramento delle regole e delle procedure di esecuzione dei rimborsi dei crediti IVA - contiene alcuni elementi apprezzabili, specie nell'ottica della semplificazione. Tuttavia, alcuni dei nodi che caratterizzavano anche le previgenti regole per il rimborso delle eccedenze detraibili IVA e che hanno condotto la Commissione Europea ad aprire una procedura di infrazione a carico del nostro Paese³¹, appaiono ancora irrisolti.

Come spesso ricordato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, il principio di neutralità dell'IVA impone, infatti, che, quando non sia possibile compensare l'IVA detraibile con l'IVA a debito, l'immediato

³¹ Si tratta della procedura di infrazione n. 2013/4080.

esercizio del diritto alla detrazione sia garantito mediante il celere rimborso dell'eccedenza creditoria.

Sotto questo profilo, la nuova disciplina, al pari di quella sostituita, non appare particolarmente incisiva.

E', infatti, nota la lentezza con cui vengono effettuati i rimborsi IVA: ciò produce proprio le conseguenze in termini di tensione finanziaria in capo ai soggetti passivi che hanno richiesto il rimborso, che il principio di neutralità imporrebbe di evitare. Tale lentezza ha indotto la Commissione Europea a inviare all'Italia - lo scorso 26 settembre 2013 - una lettera di messa in mora, a seguito dall'apertura della procedura di infrazione n. 2013/4080. La Commissione Europea contesta, infatti, al nostro Paese di effettuare il rimborso del credito IVA anche entro quattro anni dal deposito della domanda.

Si ricorda che, a decorrere dall'anno 1990³², la possibilità di chiedere il rimborso risultante dalla dichiarazione annuale incontra numerose limitazioni; tale richiesta è, infatti, di regola consentita, oltre che nei casi di cessazione dell'attività, solo in presenza di una situazione creditoria che si protrae per un triennio. Solo i contribuenti che si trovano in determinate tipizzate situazioni - da cui normalmente consegue una posizione creditoria ai fini IVA - possono chiedere in ogni caso il rimborso³³.

Ove non si trovi in una di tali condizioni, il soggetto passivo che abbia maturato una eccedenza detraibile dovrà quindi obbligatoriamente computare in detrazione nell'anno successivo l'eccedenza creditoria e, ove questa non sia utilizzata per compensare l'IVA a debito e le dichiarazioni dei due anni successivi evidenzino ancora una posizione creditoria, potrà chiederla a rimborso solo nella dichiarazione relativa al secondo anno successivo, per un ammontare pari al massimo alla minore delle eccedenze del triennio.

La distanza con la disciplina comunitaria appare evidente sotto il profilo della neutralità dell'IVA.

Nel merito delle modifiche normative, si osserva che la scelta di incrementare da 5.165 euro a 15.000 euro la soglia dei rimborsi erogabili senza prestazione della garanzia o senza apposizione del visto di conformità (o sottoscrizione della dichiarazione da parte revisore) rappresenta un'indubbia semplificazione, aumentando la platea dei rimborsi che beneficeranno dell'esonero; tale modifica, tuttavia, sembra prevedere un intervento di portata molto limitata, se solo si considera che,

³² Si veda il DL 28 dicembre 1989, n. 414, poi decaduto, ma reiterato da successivi provvedimenti, ultimo dei quali il DL 27 aprile 1990, n. 90, convertito dalla L. 26 giugno 1990, n. 165.

³³ Si tratta di contribuenti: per i quali l'aliquota media dell'IVA sulle vendite è inferiore all'aliquota media sugli acquisti; che effettuano operazioni non imponibili per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate; che acquistano beni ammortizzabili (limitatamente all'IVA relativa a tali acquisti); che effettuano in prevalenza operazioni per cui difetta il requisito della territorialità; non stabiliti in Italia.

dall'analisi dei dati relativi alle dichiarazioni IVA presentate nel corso del 2013, relative al periodo d'imposta 2012, il credito IVA annuale mediamente chiesto a rimborso ammonta a poco meno di 127.000 euro.

Va ricordato, in proposito, che la Commissione Finanze del Senato, accogliendo un auspicio di Confindustria, nel suo primo parere relativo allo schema di decreto legislativo, aveva suggerito *“di valutare l'opportunità di elevare la soglia minima per l'esonero della presentazione di idonea garanzia e di apposizione del visto di conformità da parte del professionista abilitato ovvero la sottoscrizione della dichiarazione da cui emerge il credito chiesto a rimborso”*. Il Governo ha rilevato, al riguardo, che la norma in esame è già stata presentata al vaglio della Commissione europea, al fine di superare i rilievi che hanno condotto alla procedura di infrazione; per tale motivo, non ha ritenuto possibile emendare ulteriormente la disposizione nel senso ipotizzato.

Peraltro, qualora tale limite venisse eventualmente incrementato in accoglimento dei suggerimenti della Commissione Finanze del Senato, ragioni sistematiche indurrebbero a ritenere opportuna la previsione di un corrispondente innalzamento della soglia applicata per effettuare la compensazione orizzontale dei crediti IVA, senza necessità dell'apposizione del visto di conformità ovvero della sottoscrizione, da parte del revisore, della dichiarazione da cui emerge il credito compensato. Si auspica, quindi, che futuri ulteriori interventi in materia potranno tenere nella debita considerazione questi suggerimenti.

Per quanto attiene ai crediti IVA di importo superiore a 15.000 euro, si osserva che la proposta normativa, pur modificando l'attuale impianto, comporterà comunque la necessità per i contribuenti di sostenere oneri relativi alla gestione delle richieste di rimborso. Con esclusione delle fattispecie per le quali è obbligatorio richiedere la presentazione delle garanzie (in tali ipotesi, quindi, nulla cambia), la disposizione in esame, infatti, se, da un lato, potrebbe far risparmiare ai contribuenti il costo della garanzia fideiussoria, sostituirebbe, tuttavia, tale onere con quello per l'apposizione del visto di conformità o della firma del revisore contabile sulla dichiarazione o istanza da cui emerge il credito.

Va ricordato, al riguardo, che, fin da quando il meccanismo del visto di conformità è stato introdotto (ai fini della compensazione dei crediti IVA), Confindustria ha sempre espresso dubbi circa la sua utilità, ritenendolo un onere corrisposto per l'effettuazione di controlli di carattere meramente formale non idonei a cogliere eventuali frodi connesse all'effettuazione di operazioni inesistenti. Confindustria ha pertanto espresso l'avviso di eliminare il requisito del visto di conformità, ma tale auspicio non ha trovato accoglimento.

Confindustria aveva inoltre espresso l'auspicio che la revisione delle regole di esecuzione dei rimborsi IVA potesse costituire l'occasione anche

per correggere alcune storture della precedente disciplina e dare attuazione ai principi dello Statuto del contribuente rimasti disattesi.

In particolare, sarebbe stato opportuno, a nostro avviso, dare attuazione al principio stabilito dall'art. 8 della L. n. 212/2000 in base al quale: *“L'amministrazione finanziaria è tenuta a rimborsare il costo delle fidejussioni che il contribuente ha dovuto richiedere per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi”*.

Anche questa istanza non ha trovato accoglimento e si auspica che possa essere ripresa in occasione di eventuali futuri interventi di semplificazione.

8. Rimborso crediti di imposta e interessi maturati tramite conto fiscale (Art. 14)

L'art. 14 del “decreto semplificazioni”, pur contenendo una disposizione che si applica a tutte le tipologie di rimborsi di crediti d'imposta in conto fiscale, è di particolare interesse ai fini dei rimborsi delle eccedenze detraibili IVA, essendo questa tipologia di rimborsi quella di maggiore frequenza eseguita tramite il conto fiscale.

L'articolo in esame modifica le regole per il **rimborso dei crediti di imposta e degli interessi maturati sui crediti d'imposta oggetto di rimborso tramite conto fiscale**.

La novella normativa, in particolare, intende velocizzare i termini per i rimborsi in conto fiscale da parte dell'agente della riscossione, ove si tratti di rimborso effettuato dietro richiesta dell'ufficio competente (entro venti giorni decorrenti dalla ricezione dell'apposita comunicazione dell'ufficio stesso).

Si ricorda che l'art. 78, commi da 27 a 38, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, ha istituito il conto fiscale, la cui utilizzazione è obbligatoria per tutti i contribuenti titolari di partita IVA. Ciascun contribuente deve risultare intestatario di un unico conto sul quale dovranno essere registrati i versamenti ed i rimborsi relativi alle imposte sui redditi e all'imposta sul valore aggiunto. Il conto fiscale è tenuto presso il concessionario del servizio della riscossione competente per territorio, che provvede alla riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sui redditi dovute anche in qualità di sostituto d'imposta, direttamente versate dai contribuenti o conseguenti ad iscrizione a ruolo.

Nello specifico, l'art. 14 del “decreto semplificazioni”, interviene sulla disposizione dell'art. 78, comma 33, lettera a) della legge 30 dicembre 1991, n. 413 e, ferme restando le altre condizioni di legge, **fissa un termine massimo di venti giorni per il rimborso effettuato dietro richiesta dell'ufficio competente** (decorrente dalla ricezione dell'apposita comunicazione dell'ufficio stesso). **Si prevede inoltre che,**

contestualmente all'erogazione del rimborso siano anche liquidati ed erogati gli interessi secondo le norme vigenti.

Viene meno, pertanto, la necessità per il contribuente di presentare separatamente il modello G all'agente della riscossione per ottenere la liquidazione degli interessi.

La semplificazione, che accoglie una specifica richiesta di Confindustria, si applicherà ai rimborsi erogati a decorrere dal 1° gennaio 2015.

9. Semplificazione della comunicazione all'Agenzia delle entrate dei dati contenuti nelle lettere d'intento (Art. 20)

All'interno del Capo IV del "decreto semplificazioni", dedicato alle "Semplificazioni riguardanti la fiscalità internazionale", molteplici sono gli interventi in materia di imposta sul valore aggiunto.

Uno dei più significativi e maggiormente attesi dal sistema imprenditoriale riguarda la **semplificazione della comunicazione all'Agenzia delle entrate dei dati contenuti nelle lettere d'intento**, recata dall'art. 20.

L'intervento prevede una generale razionalizzazione degli adempimenti che gravano sugli esportatori abituali, ovvero i soggetti passivi IVA che nell'anno solare precedente o nei 12 mesi precedenti, hanno registrato esportazioni e altre operazioni a esse assimilate per un ammontare superiore al 10% del volume d'affari conseguito nello stesso periodo (art. 8 del DPR n. 633/72 e artt. da 1 a 5 del DL 29 dicembre 1983, n. 746).

Prima dell'entrata in vigore delle modifiche in esame, le norme che disciplinano tali adempimenti prescrivevano precisi obblighi sia in capo agli esportatori abituali stessi, sia a carico dei fornitori degli esportatori abituali.

In particolare, l'esportatore abituale che intendeva beneficiare di tale disciplina, doveva rilasciare ai suoi fornitori la dichiarazione d'intento, redatta in conformità al modello approvato dal DM 6 dicembre 1986, con la quale esprimeva la volontà di effettuare acquisti ed importazioni di beni o servizi senza l'applicazione dell'IVA.

Tale dichiarazione, datata, numerata e sottoscritta dall'esportatore, doveva riportare i limiti quantitativi o temporali, entro i quali il fornitore era esonerato dall'addebito dell'IVA sulle operazioni effettuate nei suoi confronti.

Il fornitore dell'esportatore abituale, invece, era obbligato a trasmettere all'Agenzia delle entrate i dati contenuti nelle dichiarazioni di intento ricevute. Tale comunicazione doveva essere inviata telematicamente all'Agenzia delle entrate entro il termine di effettuazione della prima liquidazione periodica IVA, mensile o trimestrale, nella quale fossero confluite le operazioni realizzate senza applicazione dell'imposta. In caso

di omessa comunicazione nel termine indicato o in caso di comunicazione con dati incompleti o inesatti, il fornitore era punito con la sanzione amministrativa prevista dall'art. 7, comma 4-bis del D.Lgs. n. 471/97, compresa tra il 100% e il 200% dell'imposta relativa alle fatture emesse senza addebito di IVA, relative alle dichiarazioni di intento oggetto della comunicazione.

Le norme in esame, modificando l'art. 1, comma 1, lett. c) del decreto legge 29 dicembre 1983, n. 746, mutano il quadro di questi obblighi:

- da un lato, infatti, è disposto che **l'esportatore abituale trasmetta telematicamente all'Agenzia delle entrate la dichiarazione d'intento e che questa, unitamente alla ricevuta di consegna rilasciata dall'Agenzia stessa, sia consegnata – con le ordinarie modalità - al fornitore o prestatore ovvero in dogana, in caso di importazioni;**
- dall'altro, che **il fornitore emetta la fattura senza applicazione dell'IVA dopo aver riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate della dichiarazione d'intento da parte dell'esportatore abituale e che – in luogo della presentazione della comunicazione periodica – riepiloghi nella dichiarazione IVA annuale i dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento ricevute.**

L'Agenzia delle entrate, entro 120 giorni dall'entrata in vigore della norma in esame, dovrà mettere a disposizione dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli la banca dati delle dichiarazioni d'intento per dispensare dalla consegna in dogana della copia cartacea delle predette dichiarazioni e delle ricevute di presentazione, prima dell'effettuazione dell'operazione. E' auspicabile, al riguardo, che, nonostante il termine di 120 giorni spiri nel corso dell'anno 2015, tale banca dati possa essere messa a disposizione degli operatori economici già a partire dal 1° gennaio 2015, in modo da evitare complicazioni nella gestione documentale delle dichiarazioni d'intento cartacee, favorendo da subito l'uso di procedure telematiche.

E' altresì prevista la **modifica del regime sanzionatorio** disposto dall'art. 7, comma 4-bis del D.Lgs. n. 471/97. E' infatti disposto che sia punito con la sanzione compresa tra il 100% e il 200% dell'imposta relativa alle fatture emesse senza addebito di IVA, il cedente o prestatore che effettui cessioni o prestazioni nei confronti dell'esportatore abituale **prima di aver ricevuto da questi la dichiarazione d'intento, corredata della ricevuta di presentazione all'Agenzia delle entrate** di cui sopra.

L'art. 20 demanda infine ad un provvedimento del direttore dell' Agenzia delle entrate, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della disposizione in esame, il compito di definire le modalità applicative, anche di natura tecnica delle procedure suddette; tale provvedimento stabilirà i requisiti cui subordinare il rilascio della ricevuta da parte dell'Agenzia delle entrate. Con successivi provvedimenti possono essere definiti ulteriori requisiti.

Le novità si applicano alle dichiarazioni d'intento relative ad **operazioni senza applicazione dell'imposta da effettuare a decorrere dal 1° gennaio 2015.**

L'intervento normativo è da ritenere positivo e risponde, almeno in parte, alle richieste di Confindustria che, da tempo, sottolineava la necessità di rivedere l'assetto degli adempimenti in esame, con particolare riferimento all'obbligo di comunicazione dei dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento ricevute e i relativi profili sanzionatori.

L'intervento reca tuttavia alcuni profili che, a nostro avviso, potrebbero essere oggetto di ulteriore semplificazione. In primo luogo, l'obbligo di riepilogare nella dichiarazione IVA i dati delle singole dichiarazioni d'intento ricevute appare eccessivo e ridondante, specie nella considerazione che i dati di tali operazioni devono oggetto di comunicazione all'Agenzia delle entrate mediante il c.d. spesometro. Qualche dubbio, inoltre, genera la necessità da parte del fornitore dell'esportatore abituale, di dover riscontrare la correttezza della ricevuta che l'Agenzia delle entrate ha rilasciato all'esportatore abituale, con la quale si attribuisce all'operatore economico un compito di controllo proprio degli organi amministrativi. Si auspica che tali correttivi possano essere presi in considerazione in futuri interventi di semplificazione degli adempimenti.

Da ultimo si segnala che diversi operatori economici hanno sollevato, l'auspicio che i provvedimenti attuativi e la necessaria infrastruttura informatica, indipendentemente dal termine di 90 giorni previsto dalla norma in esame, possano essere messi a disposizione da parte dell'Agenzia delle entrate quanto prima e, ogni caso, in tempo utile per poter procedere all'emissione telematica delle dichiarazioni d'intento secondo le nuove modalità. Confindustria si è già attivata in tal senso presso l'Agenzia delle entrate, auspicando altresì che possano essere forniti chiarimenti circa le modalità di gestione delle dichiarazioni d'intento che gli operatori economici emetteranno nel corso del mese di dicembre 2014, con efficacia per l'anno 2015, per comprendere come tale procedura possa essere realizzata alla luce delle nuove disposizioni.

10. Comunicazione all'Agenzia delle entrate dei dati relativi alle transazioni con operatori di Paesi c.d. black list (Art. 21)

Un'altra disposizione del "decreto semplificazioni" che incide sugli adempimenti IVA è contenuta all'art. 21: questa norma reca alcune semplificazioni della **comunicazione all'Agenzia delle entrate dei dati relativi alle transazioni con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi c.d. black list,**

Si ricorda che l'art. 1, comma 1 del DL n. 40/10 ha previsto, per i soggetti passivi IVA, l'obbligo di comunicare telematicamente all'Agenzia delle

entrate tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di importo superiore a euro 500 effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti *black list*, come individuati dai DM 4 maggio 1999 e 21 novembre 2001.

In attuazione di tale obbligo, il decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 30 marzo 2010 ha stabilito le modalità ed i termini di presentazione della comunicazione.

In particolare, i dati vengono comunicati all'Agenzia delle entrate con periodicità:

- trimestrale dai soggetti che hanno realizzato, nei 4 trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni (cessioni di beni, acquisti di beni, prestazioni di servizi e acquisti di servizi), un ammontare totale trimestrale non superiore a 50mila euro;
- mensile negli altri casi.

I soggetti tenuti alla presentazione trimestrale possono scegliere di adottare la periodicità mensile per l'intero anno solare.

Il modello di comunicazione va presentato all'Agenzia delle Entrate in via telematica, direttamente o tramite intermediari abilitati, entro l'ultimo giorno del mese successivo al periodo di riferimento.

Per le operazioni effettuate a partire dal 1° ottobre 2013, la comunicazione va fatta - fermi restando i periodi di riferimento e i termini specifici fissati dagli articoli 2 e 3 del DM 30 marzo 2010 - con il modello relativo alla comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA (c.d. modello polivalente). Si ricorda, tuttavia, che per le operazioni effettuate fino al 31 dicembre 2013, accogliendo le richieste degli operatori economici, è stato consentito di utilizzare, in alternativa al nuovo modello polivalente, le precedenti modalità di comunicazione.

Al fine di semplificare l'adempimento in esame, la nuova disposizione dispone che:

- la comunicazione sia effettuata con frequenza annuale;
- le operazioni siano comunicate se di importo complessivo annuale superiore a 10.000 euro.

Tali modifiche entreranno **in vigore già per le operazioni poste in essere nell'anno solare in corso alla data di entrata in vigore del provvedimento** in commento.

Confindustria ritiene la norma apprezzabile soprattutto per la scelta di presentare la comunicazione con frequenza annuale, come da noi auspicato.

Desta invece qualche perplessità la scelta della soglia di esclusione complessiva annuale di 10.000 euro.

Sotto questo profilo, va ricordato che l'originario testo dello schema di decreto, approvato in prima lettura dal Consiglio dei Ministri lo scorso 20 giugno, sembrava prevedere – sulla base di una interpretazione letterale del dettato normativo - che la soglia di 10.000 euro fosse applicabile alla singola operazione.

Successivamente, il testo della norma è stato modificato, accogliendo la condizione posta nel parere della VI Commissione della Camera, e l'osservazione della VI Commissione del Senato, per rendere chiaro che il limite dei 10.000 euro dovesse intendersi riferito non alla singola operazione, bensì quale limite complessivo annuo.

Di fatto, quindi, la soglia di 10.000 euro dovrebbe essere intesa come una sorta di franchigia di esclusione: resta da comprendere se il computo di tale soglia possa essere riferito alle operazioni poste in essere nei confronti del singolo cliente/fornitore, come un'interpretazione orientata ai criteri di delega potrebbe far supporre, oppure se rappresenti una soglia cumulativa.

Qualora si privilegiasse questa seconda interpretazione, ne deriverebbe con evidenza un effetto tutt'altro che semplificatorio, sia rispetto all'impianto originario dello schema di decreto legislativo, sia rispetto al previgente assetto normativo nel quale era prevista una soglia di esonero per le singole operazioni di importo fino a 500 euro; al superamento della franchigia, anche operazioni di modesto importo dovranno essere oggetto di comunicazione, vanificando l'obiettivo della precedente disciplina di escludere dall'obbligo comunicativo operazioni il cui importo difficilmente sottendeva ipotesi di operazioni fraudolente o con indice di rilevante pericolosità.

Va peraltro osservato che la norma, che prevede l'immediata efficacia delle nuove regole al momento di entrata in vigore del decreto legislativo, comporterà la necessità di specifiche indicazioni procedurali su come gestire l'obbligo di comunicazione in relazione agli ultimi mesi dell'anno 2014; data la finalità di semplificazione del provvedimento in esame è da ritenere, infatti, poco plausibile – a nostro avviso - che, per effetto della nuova norma, i soggetti interessati siano obbligati a presentare una comunicazione contenente anche i dati già comunicati all'Agenzia delle entrate per i mesi o i trimestri antecedenti all'entrata in vigore dell'articolo in commento. Anche questo profilo merita, in ogni caso, specifici chiarimenti ufficiali.

Si ritiene infine necessaria una indicazione da parte dell'Agenzia delle entrate in relazione ai termini di presentazione della comunicazione: sebbene sia presumibile che questi coincideranno con quelli della presentazione della comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA

(c.d. spesometro), mediante il c.d. modello “polivalente”, il testo della disposizione nulla indica al riguardo, limitandosi a prevedere l’obbligo di comunicazione annuale.

11. Richiesta di autorizzazione per effettuare operazioni intracomunitarie (Art. 22)

Altro intervento di particolare rilevanza per la semplificazione degli adempimenti IVA attiene alla revisione della disciplina per la **richiesta di autorizzazione per effettuare operazioni intracomunitarie**; tali modifiche sono previste dall’art. 22 del “decreto semplificazioni”.

Si ricorda che prima dell’entrata in vigore del decreto in commento, i soggetti titolari di partita IVA che intendevano effettuare operazioni intracomunitarie dovevano dichiararne preventivamente la volontà all’Agenzia delle entrate, con specifica richiesta, al fine di essere inseriti nella banca dati VIES (*VAT information exchange system* – si tratta della banca dati contenente le partite IVA di tutti gli operatori comunitari che effettuano transazioni intracomunitarie).

La richiesta poteva essere effettuata direttamente nella dichiarazione di inizio attività oppure, successivamente, inviando un’istanza ad un ufficio dell’Agenzia delle entrate. In ogni caso, i contribuenti potevano in qualsiasi momento comunicare la volontà di retrocedere dall’opzione, cioè di essere esclusi dal VIES, presentando dichiarazione di revoca all’ufficio.

Entro i 30 giorni successivi alla ricezione della dichiarazione, gli uffici dell’Agenzia delle entrate competenti per le attività di controllo ai fini dell’IVA, effettuavano una valutazione, basata su specifiche analisi di rischio, per determinare se inserire o meno la partita IVA dell’istante nell’archivio VIES. Qualora dall’analisi fossero emersi degli elementi di rischio, l’ufficio poteva negare l’iscrizione al VIES; in caso contrario, se non fosse intervenuto il diniego nei trenta giorni, la partita IVA del contribuente era inserita nell’archivio VIES dal trentunesimo giorno successivo alla ricezione della richiesta (o della dichiarazione di attribuzione della partita IVA).

Anche per effetto di quanto indicato dall’Agenzia delle entrate nei propri chiarimenti ufficiali³⁴, l’assenza dall’Archivio VIES della partita IVA dell’operatore economico *“determina il venire meno della possibilità di effettuare operazioni intracomunitarie e di applicare il regime fiscale loro proprio, in quanto il soggetto non può essere considerato come soggetto passivo IVA italiano ai fini dell’effettuazione di operazioni intracomunitarie”*.

³⁴ Si vedano, in particolare, la Circolare 1° agosto 2011, n. 39/E e la Risoluzione 27 aprile 2012, n. 42/E.

Pertanto, tale disciplina comportava l'effetto di impedire alle imprese di poter compiere operazioni intracomunitarie (sia relative ai beni che alle prestazioni di servizi) per il periodo di 30 giorni, necessario per completare l'istruttoria finalizzata all'inserimento nell'archivio VIES della partita IVA interessata.

Eventuali operazioni intracomunitarie poste in essere nel periodo di mancato rilascio dell'autorizzazione, non erano da considerare, secondo l'Agenzia delle entrate, comprese nel regime fiscale degli scambi intracomunitari, ma in quello ordinario, con la conseguenza che:

- da un lato, eventuali cessioni o prestazioni intracomunitarie effettuate da un soggetto passivo non ancora incluso nell'archivio VIES (o escluso a seguito di diniego o revoca) dovevano ritenersi assoggettate ad imposizione in Italia, con i conseguenti riflessi, anche di natura sanzionatoria, ai sensi dell'art. 6 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, qualora l'operazione economica fosse stata invece assoggettata al regime fiscale IVA proprio della cessione/prestazione intracomunitaria effettuata da un soggetto passivo;
- dall'altro, eventuali acquisti effettuati da parte di un soggetto passivo nazionale nei confronti di un soggetto comunitario, non si ritenevano configurare una operazione intracomunitaria e pertanto l'imposta sul valore aggiunto non si riteneva dovuta in Italia, bensì nel paese del fornitore, con l'ulteriore effetto che l'acquirente italiano non regolarmente iscritto al VIES, ricevuta la fattura senza IVA dal fornitore europeo, non doveva procedere alla doppia annotazione della stessa nel registro delle fatture emesse e nel registro degli acquisti, non essendo applicabile il meccanismo dell'inversione contabile. Tale comportamento, si riteneva comportasse una illegittima detrazione dell'IVA con applicazione della sanzione di cui all'art. 6, comma 6, del D.Lgs. n. 471/97.

La sintetica descrizione della previgente disciplina e di come questa sia stata interpretata dall'amministrazione finanziaria evidenziano le grandi difficoltà e gli elevati rischi sanzionatori cui potevano essere soggetti gli operatori economici impegnati negli scambi intracomunitari.

Va peraltro rilevato come la previgente impostazione delle modalità di inserimento di una partita IVA nell'archivio VIES potesse ingenerare qualche dubbio sulla compatibilità degli disciplina nazionale rispetto alle corrispondenti regole comunitarie, contenute nel Regolamento (CE) n. 904/2010, del Consiglio, del 7 ottobre 2010.

Va ricordato, in merito, che l'art. 17 del citato regolamento, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto, affida a ciascuno Stato membro il compito di archiviare in un sistema elettronico, tra le altre, anche le informazioni riguardanti l'identità, l'attività, l'organizzazione e l'indirizzo delle persone a cui ha attribuito un numero di identificazione IVA, nonché la data di

attribuzione di tale numero; i dati riguardanti i numeri di identificazione IVA attribuiti che hanno perso validità, e le date in cui tali numeri hanno perso validità.

Il successivo art. 20 stabilisce inoltre che le predette informazioni siano inserite immediatamente nel sistema elettronico. Inoltre, ai sensi dell'art. 19 gli Stati membri provvedono a che le informazioni disponibili nel sistema elettronico siano aggiornate, complete ed esatte e a tal fine (art. 22), per fornire alle amministrazioni tributarie un livello ragionevole di garanzia circa la qualità e l'affidabilità delle informazioni disponibili tramite il sistema elettronico, gli Stati membri adottano le misure necessarie per garantire che i dati forniti da soggetti passivi e da persone giuridiche che non sono soggetti passivi per la loro identificazione ai fini dell'IVA siano, a loro giudizio, completi e esatti. Gli Stati membri devono altresì attuare procedure di verifica di tali dati in base ai risultati della loro valutazione del rischio. Le verifiche sono effettuate, in linea di massima, prima dell'identificazione o, qualora prima dell'identificazione siano effettuate solo verifiche preliminari, entro sei mesi da tale identificazione.

Se, quindi, le informazioni relative alla partita IVA devono essere inserite immediatamente nel sistema elettronico, il termine di 30 giorni che l'amministrazione italiana si era riservato, avrebbe potuto generare qualche dubbio di compatibilità con la disciplina comunitaria.

Un intervento di riforma si è reso quindi necessario, oltre che auspicabile.

Nello specifico, l'art. 22 modifica l'art. 35 del DPR n. 633/72, prevedendo che **la richiesta di iscrizione nell'archivio VIES presentata dal contribuente abbia immediata efficacia**; è consentito all'Agenzia delle entrate di revocare tale autorizzazione, in base a successivi controlli.

La norma introduce inoltre **una presunzione secondo cui un soggetto passivo non intende più effettuare operazioni intracomunitarie qualora non abbia presentato alcun elenco riepilogativo per quattro trimestri consecutivi**, successivi alla data di inclusione nella suddetta banca dati.

A tal fine, l'Agenzia delle entrate procede all'esclusione della partita IVA dalla banca dati VIES, previo invio di apposita comunicazione al soggetto passivo.

Le modalità attuative della norma sono demandate ad un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

La disposizione non prevede una specifica decorrenza e pertanto entrerà in vigore decorsi 15 giorni dalla pubblicazione in G.U. del "decreto semplificazioni".

La nuova disciplina è sicuramente utile e va nella direzione auspicata da Confindustria; è, in particolare, apprezzabile la scelta di includere immediatamente nell'archivio VIES le partite IVA, senza prevedere alcun

periodo di “sospensione” della soggettività passiva per le transazioni intracomunitarie. Confindustria ha, tuttavia, segnalato la necessità di apportare alcuni miglioramenti.

E' stato rilevato, in primo luogo, come spesso possa accadere che le imprese che non hanno grandi volumi di attività intracomunitarie non presentino gli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie per un periodo di quattro trimestri; ciò farebbe scattare la presunzione dettata dalla norma in esame, con conseguente esclusione dal VIES della partita IVA dell'impresa interessata. Confindustria ha reputato tale intervallo di tempo troppo breve ed ha espresso l'avviso di allungare tale periodo estendendolo, ad esempio, da 4 a 8 trimestri. Tale richiesta tuttavia, non ha trovato accoglimento né nei pareri delle Commissioni parlamentari competenti, né nelle modifiche apportate dal Governo rispetto al testo originario. E' auspicabile che tale richiesta possa essere riconsiderata.

Strettamente collegato alla questione appena descritta, è il tema della riammissione nella banca dati VIES delle partite IVA cancellate; sotto il profilo letterale, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate previsto dalla norma in commento dovrà stabilire: *“Le modalità operative per l'inclusione delle partite IVA nella banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie, nonché i criteri e le modalità di cessazione della partita IVA e dell'esclusione della stessa dalla banca dati medesima”*. E' presumibile che tale provvedimento fornirà indicazioni anche per le ipotesi di esclusione e successiva riammissione nel VIES delle partite IVA.

Va, infine, rilevato che, per le sanzioni ritenute applicabili dall'amministrazione finanziaria in vigore delle precedenti regole, si ritiene che possa trovare applicazione il principio del *favor rei*, ai sensi dell'art. 3 del D.Lgs n. 472/97, secondo cui: *“Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato”*. E' tuttavia auspicabile che ciò possa essere confermato dall'Agenzia delle entrate.

12. Semplificazione degli elenchi riepilogativi delle prestazioni di servizi (Art. 23)

Molto atteso dalle imprese era anche l'intervento di **semplificazione degli elenchi riepilogativi delle prestazioni di servizi** resi e ricevuti (c.d. elenchi *intrastat* dei servizi); l'art. 23 del “decreto semplificazioni” modifica, almeno in parte, il contenuto di tali elenchi.

Si ricorda che l'art. 50 del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, modificato da ultimo dal decreto legislativo 11 febbraio 2010 n. 18, stabilisce l'obbligo per i soggetti passivi IVA di presentare all'Agenzia delle

dogane elenchi riepilogativi periodici degli scambi di beni e servizi effettuati con i soggetti passivi IVA stabiliti negli altri Stati membri della Comunità europea. A seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 18/2010 che hanno recepito nel nostro ordinamento le disposizioni delle direttive comunitarie 2008/8/CE e 2008/117/CE, è stato infatti esteso alle prestazioni di servizi di tipo generico, scambiate tra soggetti passivi e soggette alle regole di territorialità di cui all'art. 7-ter del DPR n. 633/72, l'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi, prima limitato ai soli scambi intracomunitari di beni.

In attuazione delle regole introdotte dal D.Lgs. n. 18/2010, sono stati emanati il Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 22 febbraio 2010 e la Determinazione del Direttore dell'Agenzia delle dogane, di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle Entrate e d'intesa con l'Istituto Nazionale di Statistica n. 22778 del 22 febbraio 2010: il primo ha fornito la disciplina di presentazione dei modelli *intrastat*, la seconda ha definito la modulistica, il relativo contenuto e le istruzioni per la compilazione.

La Determinazione citata ha, in particolare, previsto l'obbligo di indicare nei modelli *intrastat* delle prestazioni di servizi, le seguenti informazioni:

- il numero progressivo di riga;
- il codice ISO dello Stato membro dell'acquirente/fornitore;
- il codice identificativo dell'acquirente/fornitore;
- l'ammontare in euro del servizio reso/ricevuto;
- il numero della fattura;
- la data della fattura;
- il codice statistico relativo al servizio reso/ricevuto³⁵;
- la modalità di erogazione;
- la modalità di incasso;
- il Paese di pagamento.

Fin dall'emanazione della Determinazione n. 22778/2010 gli operatori economici obbligati ad adempiere hanno ritenuto che il contenuto informativo degli elenchi riepilogativi delle prestazioni di servizi rese e ricevute fosse eccessivo, specie se paragonato a quanto previsto negli altri Stati membri dell'Unione Europea: basti pensare che, ad esempio, la Francia e l'Inghilterra si limitano a chiedere ai loro contribuenti solo le indicazioni circa il numero di partita IVA della controparte ed il valore

³⁵ Si tratta, in particolare, di un codice – composti di 6 cifre – ottenuti dall'elaborazione della tabella CPA 2008, di cui al Regolamento (CE) n. 451/2008 del 23 aprile 2008. I codici della tabella CPA sono composti da 4 cifre; la versione a 6 cifre, da inserire nell'elenco e disponibile sul sito internet dell'Agenzia delle Dogane, è frutto di un'elaborazione volta ad individuare con maggior dettaglio le tipologie di attività in essa contemplate.

complessivo delle transazioni effettuate con la controparte nel periodo di riferimento.

Inoltre, spesso da più parti è stato sollevato il dubbio che l'obbligo di prevedere la trasmissione dell'elenco riepilogativo relativo ai servizi acquisiti possa non trovare piena rispondenza alle corrispondenti regole della direttiva IVA; in particolare, è stata spesso paventata la non conformità di questo obbligo agli artt. 265 e 268 della direttiva 2006/112/CE che sembrano consentire agli Stati membri esclusivamente la possibilità di richiedere (per quanto attiene agli acquisti effettuati) la presentazione di elenchi riepilogativi relativi agli acquisti intracomunitari di beni, ma non anche di servizi. Invero, l'obbligo di presentazione degli elenchi *intrastat* per i servizi acquisiti è sempre stato ritenuto associabile, da parte dell'amministrazione finanziaria, alla generale previsione recata dall'art. 273 della direttiva IVA che consente agli Stati membri di stabilire, *"nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera"*.

Queste considerazioni hanno generato negli ultimi anni una riflessione sull'opportunità di semplificare il contenuto informativo degli elenchi in esame.

A seguito di tale dibattito, il Legislatore è dapprima intervenuto con l'art. 50-bis del DL n. 69/2013, introdotto nel corso dell'iter di conversione in legge; si ricorda che l'articolo in esame ha previsto, a decorrere dal 1° gennaio 2015, una serie di semplificazioni degli adempimenti dei titolari di partita IVA, a condizione che questi decidano di comunicare in via telematica all'Agenzia delle entrate i dati analitici delle fatture di acquisto e cessione di beni e servizi, incluse le relative rettifiche in aumento e in diminuzione, nonché i dati degli eventuali corrispettivi delle operazioni effettuate e non soggette a fatturazione, risultanti dagli appositi registri. L'art. 50-bis subordina l'entrata in vigore di tali semplificazioni all'emanazione, rispettivamente di:

- un decreto del Presidente della Repubblica, da adottare ai sensi dell'art. 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, che ridefinisce le informazioni da annotare nei registri tenuti ai fini dell'assolvimento degli obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto, allo scopo di allineare il contenuto dei medesimi alle segnalazioni da comunicare (facoltativamente) all'Agenzia, e abroga, in tutto o in parte, gli obblighi di trasmissione di dati e di dichiarazione contenenti informazioni già ricomprese nelle medesime segnalazioni;
- un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze avente natura non regolamentare, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata

in vigore del regolamento di cui sopra, per definire le ulteriori disposizioni attuative.

Nell'ambito di questo quadro di semplificazioni, l'art. 50-bis prevede, in particolare, l'abrogazione dell'obbligo di presentare gli elenchi riepilogativi delle prestazioni di servizi ricevute; tale specifica semplificazione è subordinata all'emanazione dei due provvedimenti sopra indicati, ma – a differenza delle altre semplificazioni contemplate dal comma 3 dell'art. 50-bis - non è correlata alla necessità di optare per la comunicazione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati contenuti nelle fatture o nei registri dei corrispettivi.

In attesa dei provvedimenti attuativi dell'art. 50-bis, il contenuto informativo degli elenchi *intrastat* servizi è rimasto immutato.

Il Legislatore quindi interviene sulla materia con l'art. 23 del “decreto semplificazioni” in commento.

In particolare, tale articolo **affida ad un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle dogane, da emanarsi entro novanta giorni dall'entrata in vigore della disposizione in esame, di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle entrate e d'intesa con l'Istituto Nazionale di Statistica, il compito di semplificare il contenuto degli elenchi riepilogativi relativi alle prestazioni di servizi “generiche”** (diverse da quelle oggetto di specifiche deroghe in tema di territorialità, di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633), rese nei confronti di soggetti passivi IVA stabiliti in un altro Stato membro dell'Unione europea e quelle da questi ultimi ricevute.

Tale modifica ha lo scopo di ridurre il relativo contenuto alle **sole informazioni concernenti:**

- **i numeri di identificazione IVA delle controparti;**
- **il valore totale delle transazioni suddette;**
- **il codice identificativo del tipo di prestazione resa o ricevuta;**
- **il Paese di pagamento.**

Confindustria ritiene che tale intervento, pur apprezzabile per l'intento semplificatorio, sia poco incisivo e che sia **necessario operare una semplificazione più marcata** ed in linea con la disciplina e la prassi adottata dagli altri Stati membri dell'Unione europea.

Confindustria, in particolare, ha proposto di eliminare l'elenco riepilogativo delle prestazioni di servizi acquisite dai soggetti identificati in Italia, essendo a nostro parere tale obbligo non conforme alla normativa comunitaria di riferimento.

In secondo luogo, ha espresso l'avviso che sia semplificato il contenuto per le prestazioni di servizio rese, limitandolo alle sole informazioni

concernenti i numeri di identificazione IVA delle controparti ed al valore delle transazioni; si ritiene, in particolare, che la ricerca del codice identificativo del tipo di prestazione resa risulti particolarmente complessa per gli operatori, spesso tenuti ad operare un abbinamento manuale tra codice identificativo della prestazione (c.d. CPA) e prestazione effettivamente resa.

Parimenti, Confindustria ha espresso qualche perplessità circa la necessità di dover segnalare le modalità di incasso/pagamento del corrispettivo che, per importi superiori a mille euro - quindi nella generalità dei casi - avvengono con strumenti tracciabili.

La scelta di ridurre considerevolmente il contenuto informativo di tali elenchi dovrebbe, peraltro, essere avvalorata dalla considerazione che le ulteriori informazioni richieste dal nostro Paese non vanno ad alimentare la banca dati VIES a cui gli elenchi Intrastat sono preordinati, ma sono finalizzate a favorire controlli fiscali non correlati con l'incrocio dei dati presenti in tale banca dati.

Raccogliendo anche le sollecitazioni di Confindustria, la VI Commissione del Senato ha invitato il Governo ad ampliare la portata dell'intervento di semplificazione, sopprimendo l'obbligo di inviare gli elenchi riepilogativi dei servizi ricevuti, stante la non conformità di tale previsione al dettato comunitario.

Il Governo, tuttavia, ha deciso di non accogliere la richiesta soppressione, ritenendo che la presentazione degli elenchi riepilogativi dei servizi ricevuti possa essere facoltativamente disposta da uno Stato membro per finalità di contrasto delle frodi IVA.

13. Regime sanzionatorio applicabile per l'omissione o l'inesattezza dei dati statistici degli elenchi *intrastat* (Art. 25)

Correlata alla presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni comunitarie è una ulteriore modifica introdotta dal "decreto semplificazioni" in esame.

L'art. 25 ha infatti modificato il **regime sanzionatorio applicabile per l'omissione o l'inesattezza dei dati statistici degli elenchi *intrastat***, sostituendo l'art. 34, comma 5 del DL n. 41/1995.

L'art. 34, comma 1 del decreto legge citato stabilisce che gli uffici abilitati a ricevere gli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie e quelli incaricati del loro controllo, devono provvedere direttamente all'integrazione o alla correzione dei dati statistici contenuti negli elenchi *intrastat*, qualora rilevino omissioni, irregolarità od inesattezze nella loro compilazione, dandone notizia al contribuente. Qualora, invece, rilevino la mancata presentazione di tali elenchi ovvero non abbiano la disponibilità dei dati esatti, devono inviare richiesta scritta al contribuente invitandolo a

presentare, entro un termine, comunque non inferiore a trenta giorni, gli elenchi ad un ufficio doganale abilitato ovvero a comunicare all'ufficio richiedente i dati necessari per rimuovere le omissioni, le irregolarità e le inesattezze riscontrate.

Inoltre, prima delle modifiche apportate dal “decreto semplificazioni” in commento, il comma 5 prevedeva che, per l'omissione o l'inesattezza dei dati relativi agli elenchi *intrastat*, si applicassero le seguenti sanzioni amministrative pecuniarie (art. 11 del D.Lgs. n. 322/1989), i cui limiti edittali sono ridotti alla metà nei casi di ottemperanza all'invito ad integrare i predetti elenchi riepilogativi:

- nella misura minima di quattrocentomila lire (206,58 euro) e massima di quattro milioni di lire (2.065,8 euro) per le violazioni da parte di persone fisiche;
- nella misura minima di un milione di lire (516,5 euro) e massima di dieci milioni di lire (5.164,5 euro) per le violazioni da parte di enti e società.

Con le modifiche introdotte dall'art. 25 del “decreto semplificazioni”, la misura delle sanzioni applicabili permane, dato che anche il nuovo comma 5 rinvia all'art. 11 del D.Lgs. n. 322/1989; viene meno, tuttavia, la riduzione alla metà del minimo edittale.

Il principale effetto della modifica normativa è invece quello di ridurre la platea dei soggetti ai quali possono essere irrogate le sanzioni in esame. Queste, infatti, potranno essere irrogate alle sole imprese che rispondono ai requisiti indicati nei decreti del Presidente della Repubblica emanati annualmente ai sensi dall'art. 7, comma 1, del D.Lgs. 6 settembre 1989, n. 322, concernente l'elenco delle indagini per le quali la mancata fornitura dei dati si configura come violazione dell'obbligo di risposta, ai sensi degli articoli 7 e 11 del citato decreto legislativo n. 322/1989. Di conseguenza, l'eventuale irrogazione delle sanzioni (ovvero le già illustrate sanzioni amministrative pecuniarie di cui all' art. 11 del D.Lgs. n. 322/1989) riguarderebbe i soli operatori che hanno effettuato nel mese di riferimento spedizioni o arrivi per un ammontare pari a o superiore a 750 mila euro, secondo quanto indicato, da ultimo, nel DPR 19 luglio 2013 contenente l'elenco delle rilevazioni statistiche ed i relativi criteri di applicazione per le quali la mancata risposta è oggetto di sanzione.

La norma, infine, dispone molto opportunamente che le predette sanzioni **saranno applicate una sola volta per ogni elenco Intrastat mensile inesatto o incompleto, a prescindere dal numero di transazioni mancanti o riportate in modo errato nell'elenco stesso.**

14. Adeguamento del valore di riferimento degli omaggi alla disciplina delle imposte sui redditi (Art. 30)

Per quanto attiene alle disposizioni del capo VI del “decreto semplificazioni”, finalizzate ad introdurre semplificazioni e coordinamenti normativi, due sono le misure di particolare rilevanza in materia di imposta sul valore aggiunto.

La prima è l’art. 30, **che adegua il valore di riferimento degli omaggi alla disciplina delle imposte sui redditi.**

Merita preliminarmente osservare che, sebbene inserita nel capo del decreto concernente le semplificazioni e i coordinamenti normativi, per la verità, la norma assume carattere sostanziale.

L’articolo in commento interviene sulla disciplina di detrazione dell’IVA relativa alle spese di rappresentanza, di cui all’art. 19-bis1, lett. h) del DPR n. 633/72, **uniformando il valore di riferimento previsto per la possibilità di detrarre l’IVA relativa agli acquisti di beni utilizzati come omaggi, alla disciplina dettata ai fini delle imposte sui redditi per l’integrale deducibilità degli omaggi**³⁶. Anteriormente alle modifiche in esame, la soglia per la detraibilità dell’IVA sugli omaggi era di 25,82 euro, mentre ai fini delle imposte sul reddito gli omaggi sono pienamente deducibili se di valore unitario non superiore a 50 euro.

Per ragioni di coordinamento, l’art. 30 interviene altresì a modificare l’art. 2, comma 2, n.4) e l’art. 3, comma 3, primo periodo dello stesso DPR, al fine di **escludere da imponibilità rispettivamente le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle la cui produzione o il cui commercio rientra nell’attività propria dell’impresa, se di costo unitario non superiore a 50 euro**, innalzando così la precedente soglia fissata a 25,82 euro.

Per effetto della modifica in esame, quindi, posto che la nozione di spese di rappresentanza prevista dal DM 19 novembre 2008 (in attuazione dell’art. 108, comma 2 del TUIR) si estende automaticamente anche ai fini dell’imposta sul valore aggiunto, l’IVA sostenuta per l’acquisto di beni e servizi qualificati come “di rappresentanza” è indetraibile, se si tratta di beni di costo unitario superiore a 50 euro, a prescindere dalla deducibilità dei relativi costi dal reddito d’impresa.

Al riguardo, merita ricordare quanto aveva chiarito il Ministero delle finanze con la Circolare 16 luglio 1998 n. 188/E, secondo cui:

³⁶ La lettera h) dell’art. 19-bis1 del DPR n. 633/72 prevede quindi che:” Non è ammessa in detrazione l’imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l’acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro cinquanta”.

- gli acquisti di beni destinati a essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa, costituiscono sempre spese di rappresentanza;
- viceversa, gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa, non costituiscono spese di rappresentanza.

Ciò tuttavia, dovrebbe forse essere meglio coordinato con quanto stabilito dal DM 19 novembre 2008 che fornisce la definizione delle spese di rappresentanza ai fini della deducibilità delle stesse dal reddito d'impresa e, dal quale, non si rinviene tale diversità di trattamento.

Anche alla luce delle indicazioni contenute nella circolare n. 188/E del 1998 non appare quindi ancora possibile ritenere che vi sia un perfetto coordinamento tra la disciplina dettata ai fini della detraibilità dell'IVA e quella dettata ai fini della deducibilità di tali spese dal reddito d'impresa.

Ad ogni modo è da ritenere che, ai fini dell'applicazione della corretta disciplina IVA:

- in caso di cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa, il cedente considera rilevante l'operazione, avendo, di regola, detratto l'imposta sul relativo acquisto;
- in caso di cessioni gratuite di beni non prodotti né normalmente commercializzati dall'impresa, non sia previsto alcun obbligo impositivo, dato che la cessione degli stessi configura una operazione esclusa dal campo di applicazione dell'imposta, sebbene per gli acquisti entro la nuova soglia di 50 euro, l'IVA sia detraibile.

Ciò considerato, va comunque osservato che l'aggiornamento a 50 euro del valore di riferimento degli omaggi ai fini IVA è senza dubbio utile, non fosse altro perché tale adeguamento veniva richiesto fin dal 2008, a seguito delle modifiche introdotte dalla Legge finanziaria 2008 (L. n. 244/2007), all'art. 108, comma 2 del TUIR ed attuate appunto con il Decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze 19 novembre 2008.

Va, inoltre, osservato che la modifica in esame rappresenta una occasione mancata per riscrivere in modo più aderente alle regole comunitarie le disposizioni che disciplinano l'imponibilità ad IVA delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi gratuite. Il "decreto semplificazioni", infatti, avrebbe potuto rappresentare una occasione propizia per chiarire che l'imponibilità delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi gratuite non operi nel caso in cui ci si sia astenuti volontariamente dall'esercizio del diritto di detrazione dell'imposta per l'acquisto dei beni e dei servizi forniti gratuitamente.

15. Adegumento presupposti per l'emissione di una nota di variazione dell'imponibile o dell'imposta (Art. 31)

Per quanto attiene alle modifiche apportate alla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, va, da ultimo, segnalato quanto previsto all'art. 31 del "decreto semplificazioni".

Tale articolo introduce alcune novità all'art. 26, comma 2 del DPR n. 63371972, norma che **disciplina i presupposti per l'emissione di una nota di variazione dell'imponibile o dell'imposta.**

Con la modifica in esame si consente che, **se l'imponibile si riduce a seguito della stipula di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato** (ai sensi dell'art. 182-bis della Legge Fallimentare, R.D. 16 marzo 1942, n. 267), **ovvero di un piano di rientro** (attestato ai sensi dell'art. 67, lettera d) della medesima L.F., pubblicato nel registro delle imprese), **possa essere emessa una nota di variazione in diminuzione**³⁷; pertanto, accanto alla deduzione delle perdite su crediti ai fini della determinazione del reddito d'impresa (ammessa dall'articolo 101, comma 5 del TUIR), il fornitore che ha emesso una fattura in relazione ad operazioni successivamente non pagate in tutto o in parte dal debitore, ha la possibilità di recuperare l'IVA originariamente versata all'erario al momento di effettuazione della fornitura il cui corrispettivo non sia stato pagato, portando in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione.

La disposizione in esame, sebbene utile ai fini del coordinamento normativo, **non appare in grado incidere in maniera significativa sull'attuale problematico assetto delle regole che stabiliscono i presupposti per l'emissione di una nota di variazione in diminuzione nei casi in cui si verifichi il mancato pagamento da parte del debitore.** La novella normativa infatti, prevede una semplice modifica di coordinamento, di portata limitata. La norma, in particolare, chiarisce solo le modalità di rettifica dell'IVA sui crediti non riscossi quando il cessionario o committente è assoggettato ad un accordo di ristrutturazione dei debiti o ad un piano attestato, pubblicato nel registro delle imprese.

³⁷ Si ricorda che il decreto legge n. 35/2005 ha introdotto la possibilità per il debitore, nell'ambito del concordato preventivo, di concludere con i creditori un accordo stragiudiziale di ristrutturazione dei debiti che gli permetta di fare fronte alla crisi dell'impresa tramite un piano concordato con i creditori rappresentanti almeno il sessanta per cento dei crediti (art. 182-bis, RD 16 marzo 1942, n. 267). L'accordo è poi omologato dal tribunale e, una volta pubblicato nel registro delle imprese, acquista efficacia dal giorno della sua pubblicazione.

Inoltre, ai sensi dell'art. 67, terzo comma, lettera d) della Legge Fallimentare, non sono soggetti all'azione revocatoria fallimentare gli atti, i pagamenti e le garanzie concesse su beni del debitore, purché posti in essere in esecuzione di un piano che appaia idoneo a consentire il risanamento della esposizione debitoria dell'impresa e ad assicurare il riequilibrio della sua situazione finanziaria; a tal fine un professionista indipendente designato dal debitore, iscritto nel registro dei revisori legali ed in possesso dei requisiti di legge, deve attestare la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano. Tale piano può essere pubblicato nel registro delle imprese su richiesta del debitore.

Il decreto, tuttavia, non contiene gli altri interventi, di portata molto più ampia e finalizzati a raggiungere un pieno coordinamento tra disciplina delle perdite su crediti ai fini delle imposte sui redditi e disciplina dell'IVA, da sempre auspicati dalle imprese.

Merita osservare, infatti, che in caso di mancato pagamento di crediti – specie di importo modesto – le disposizioni vigenti nell'ordinamento domestico rendono l'IVA addebitata dal cedente o prestatore sostanzialmente non recuperabile. Tale assetto non appare idoneo a garantire il rispetto di uno dei principi essenziali che presiedono al funzionamento dell'IVA: il principio di neutralità.

Per superare tali criticità Confindustria ritiene quindi improcrastinabile un intervento volto a raggiungere un pieno coordinamento tra disciplina delle perdite su crediti ai fini delle imposte sui redditi e disciplina dell'IVA. A tale riguardo sarebbe opportuno:

- prevedere la possibilità di emettere note di variazione in diminuzione già dal momento di inizio di una procedura concorsuale, senza attenderne la sua infruttuosa ultimazione;
- prevedere specifici criteri per il recupero dell'IVA relativa a crediti di modesta entità non riscossi.

E' auspicabile che il Legislatore, compatibilmente con gli effetti di cassa che una tale modifica potrebbe comportare, possa valutare di intervenire in tal senso.