





“Faccia a faccia con Enrico Zanetti”

Confronto su

Attuazione delega fiscale	
Semplificazioni	
Equità	
Sostenibilità	

del sistema tributario in Italia

Milano, 20 maggio 2016

Premessa

Il presente lavoro (curato dalla commissione diritto tributario nazionale dell'ODCEC Milano¹), evidenzia puntualmente alcune criticità del sistema tributario domestico e indica delle possibili soluzioni di carattere operativo, arrivando a formulare (laddove possibile) una proposta di modifica normativa puntualmente esplicitata.

Le proposte presentate sono state classificate secondo una tra le seguenti dimensioni:

- attuazione della fiscale;
- semplificazione;
- equità;
- sostenibilità

del sistema tributario, contrassegnando con apposito colore le singole proposte.

Preme tuttavia osservare che, a livello generale, sono presenti due questioni che meriterebbero (forse più delle altre qui esposte) una considerazione da parte del Legislatore; ci si riferisce ai molteplici adempimenti fiscali e alle continue proroghe che per la gestione degli stessi si rende molto spesso necessaria.

La combinazione di tali elementi genera dei “costi sociali” (tra cui incertezza interpretativa, eccessivo formalismo, duplicazione di dati forniti o trasmessi) che ricadono su tutta la collettività, dando la percezione di un “fisco ostile” e non adeguato alle moderne dinamiche economiche e della società.

Il “costo dell’adempimento” (in termini di tempo speso per la *tax compliance*) risulta essere ancora molto elevato² e va ad aggiungersi al carico fiscale effettivo; per questi motivi è ormai necessario ed ineludibile intraprendere un cammino finalizzato alla progressiva riduzione degli adempimenti e a una stabilizzazione del “calendario fiscale”.

Alessandro Solidoro

¹ Gruppo di lavoro formato da: Paolo Bifulco, Alessandro Cerati, Federico Cocchi, Giampiero Guarnerio, Sandro La Ciacera, Duilio Liburdi, Stefano Maffi, Luca Luigi Tomasini, Massimiliano Sironi (coordinatore).

L'appendice è a cura della commissione controllo societario ODCEC Milano – gruppo di studio: Daniele Bernardi (coordinatore) e Gaspare Insaudo.

² Si veda il *report “paying taxes 2016”*

Indice:

1° proposta: <i>dichiarazione integrativa a favore del contribuente</i>	pag. 4
2° proposta: <i>monitoraggio RW – revisione sanzioni per contribuenti collaborativi</i>	pag. 7
3° proposta: <i>riammissione alla rateazione di somme chieste a seguito di accertamento</i>	pag. 9
4° proposta: <i>concorso di violazioni e continuazione (c.d. “cumulo giuridico”)</i>	pag. 12
5° proposta: <i>dichiarazioni tardivamente presentate</i>	pag. 16
6° proposta: <i>ampliamento della procedura di reclamo mediazione di cui all’articolo 17 bis del D. Lgs. n. 546 del 1992</i>	pag. 18
7° proposta: <i>somme dovute a seguito dell’attività di controllo dell’Agenzia delle Entrate</i>	pag. 19
8° Proposta: <i>“liberalizzazione” dei pagamenti d’imposta modello F24</i>	pag. 22
9° proposta: <i>società di comodo ed in perdita sistematica</i>	pag. 24
10° proposta: <i>interessi ritardata iscrizione a ruolo</i>	pag. 25
11° proposta: <i>sospensione da parte di Equitalia della riscossione di somme iscritte a ruolo</i>	pag. 26
12° proposta: <i>il ruolo del commercialista nei rapporti telematici con l’Agenzia delle Entrate</i>	pag. 28
Appendice	
<i>Prime osservazioni sullo schema di decreto legislativo per la revisione legale</i>	pag. 31

1° proposta: *dichiarazione integrativa a favore del contribuente*

Obiettivo della modifica:

consentire la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore del contribuente entro i termini decadenziali di accertamento del relativo periodo di imposta analogamente a quanto oggi previsto in tema di ravvedimento operoso secondo le disposizioni di cui all'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997.

Diretta conseguenza di questa possibilità sarebbe quella di poter utilizzare, immediatamente, la differenza di imposta a favore del contribuente come emergente dalla dichiarazione integrativa ovvero la maggiore perdita che dovesse emergere. Naturalmente, questa possibilità dovrebbe essere bilanciata con due interventi che consentono all'amministrazione finanziaria di esercitare la propria attività di controllo analogamente a quanto previsto dalla circolare n. 31 del 2013 e, in via normativa, dall'articolo 1, comma 640 della legge n. 190 del 2014 (norma di completamento delle modifiche sul ravvedimento operoso).

Analogamente, laddove il contribuente in modo strumentale presentasse una dichiarazione integrativa a favore rivelatasi poi non corretta in modo da far emergere un credito di imposta non spettante, si potrebbe ipotizzare una sanzione maggiorata ai fini del recupero ovvero la sanzione base ma non definibile in modo agevolato.

Ipotesi di interventi normativi:

- Comma 8 bis **attuale**

8-bis. Le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti di imposta possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. L'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

- Comma 8 bis **"nuovo"**

8-bis. Le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti di imposta possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre il termine **decadenziale di**

accertamento del relativo periodo di imposta. L'eventuale differenza di imposta risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997. La maggiore perdita risultante dalle dichiarazioni di cui al presente comma è riportata a nuovo secondo le disposizioni di cui agli articoli 8 ed 84 del TUIR.

- Articolo 1, comma 640 della legge n. 190 del 2014 **attuale**

640. Nelle ipotesi di presentazione di dichiarazione integrativa ai sensi degli articoli 2, comma 8, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni, e 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, nei casi di regolarizzazione dell'omissione o dell'errore:

a) i termini per la notifica delle cartelle di pagamento di cui all'articolo 25, comma 1, lettere a) e b), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, relativi, rispettivamente, all'attività di liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni e di controllo formale delle dichiarazioni, concernenti le dichiarazioni integrative presentate per la correzione degli errori e delle omissioni incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, decorrono dalla presentazione di tali dichiarazioni, limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione;

b) i termini per l'accertamento di cui agli articoli 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa, limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione;

c) i termini di cui all'articolo 76 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e successive modificazioni, concernenti l'imposta di registro, decorrono dalla regolarizzazione spontanea degli errori od omissioni;

d) i termini di cui all'articolo 27 del testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, e successive modificazioni, concernente le imposte di successione e donazione, decorrono dalla regolarizzazione spontanea degli errori od omissioni.

- Articolo 1, comma 640 **"nuovo"**

In fondo si potrebbe aggiungere una formulazione del tipo "Le disposizioni di cui alle lettere a) e b) si applicano anche nelle ipotesi di cui all'articolo 2, comma 8 bis del DPR n. 322 del 1998".

Sanzioni:

Si potrebbe immaginare una modifica all'articolo 16 del D. Lgs. n. 472 del 1997 come seguente:

“Fatte salve le disposizioni di cui all'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, le disposizioni del presente articolo non si applicano nell'ipotesi di irrogazione delle sanzioni in relazione alle dichiarazioni presentate in base a quanto previsto dall'articolo 2, comma 8 bis del DPR n. 322 del 1998”.

Analoga previsione in merito alla impossibilità di ottenere la riduzione delle sanzioni in relazione alle previsioni di cui al D. Lgs. n. 462 del 1997 aggiungendo:

- *un comma 2 bis dell'articolo 2* **“Le disposizioni di cui al comma 2 non si applicano nel caso di maggiori somme o minori crediti dovute in base alla liquidazione delle dichiarazioni di cui al comma 8 bis dell'articolo 2 del DPR n. 322 del 1998”;**
- *un comma 1 bis all'articolo 3* **“Le disposizioni di cui al comma 1 non si applicano nel caso di maggiori somme o minori crediti dovute in base al controllo formale delle dichiarazioni di cui al comma 8 bis dell'articolo 2 del DPR n. 322 del 1998”**

* * *

2° proposta: *monitoraggio RW – revisione sanzioni per contribuenti collaborativi*

Obiettivo della modifica:

La normativa attuale sanziona pesantemente gli errori e le omissioni compiute dal contribuente nella compilazione del modello RW: tuttavia le disposizioni in materia sono complesse e, in alcuni casi lacunose, lasciando ampi margini per interpretazioni discrezionali che possono essere tra loro in contraddizione.

Tale situazione espone il contribuente ad un ingiusto rischio nel momento in cui è costretto a compiere delle scelte di compilazione del modello RW che, se si rivelassero successivamente errate, avrebbero come conseguenza sanzioni rilevanti anche nei casi in cui non vi sia malafede e soprattutto, senza che vi sia alcun danno per l'Erario.

Soluzione proposta:

Conformemente a quanto già avviene con il regime premiale in tema di *transfer price*, il contribuente che compila il modello RW potrebbe dichiarare la propria disponibilità a mettere a disposizione dell'amministrazione finanziaria in breve tempo, tutta la documentazione finanziaria relativa ai beni e agli investimenti detenuti all'estero.

In caso di errata compilazione del modello RW, il contribuente non sarà sanzionato per gli errori derivanti dalla compilazione del quadro, ma solo qualora abbia occultato od omesso di denunciare parte del proprio patrimonio o delle proprie attività all'estero.

La procedura potrebbe dunque essere del tutto analoga a quanto già succede per la documentazione riguardante i prezzi di trasferimento (*master file* e *country file*) che viene predisposta e conservata dal contribuente, il quale ne dà adeguata evidenza in dichiarazione dei redditi e si impegna ad inviarla all'Agenzia delle Entrate in via telematica entro 10 giorni dall'eventuale richiesta.

A fronte di questo impegno di trasparenza e collaborazione volontaria il contribuente ottiene l'azzeramento delle sanzioni in caso di errore in buona fede.

È altresì opportuno ricordare che nel caso del *transfer price* vi è anche una importante componente di minori imposte versate che non viene sanzionata in conseguenza del comportamento collaborativo del contribuente: invece per quanto attiene al monitoraggio fiscale non vi sarebbe alcun omesso versamento di imposta, ma unicamente un'errata compilazione di un modello dichiarativo.

La messa a disposizione di tutta la documentazione bancaria e finanziaria permetterebbe all’Agenzia delle Entrate di colmare eventuali carenze informative derivanti dall’errata compilazione del modello RW senza aggravio di costi e senza dover ricorrere ai propri poteri di acquisizione diretta dei dati dagli operatori finanziari esteri in base agli accordi di collaborazione recentemente sottoscritti dall’Italia con molti dei paesi precedentemente non collaborativi.

Inoltre, è opportuno precisare che in tale contesto, rimarrebbe comunque invariato il quadro sanzionatorio conseguente a comportamenti “scorretti” dovuti a malafede del contribuente (ad esempio: mancata compilazione del quadro RW) o i casi di occultamento di patrimoni o di omissioni nella presentazione della documentazione.

L’Agenzia delle Entrate, grazie anche all’esperienza maturata in sede di *voluntary disclosure*, sarebbe in grado di verificare agevolmente la posizione del singolo contribuente ed avrebbe agevole accesso alle informazioni finanziarie rese disponibili in maniera volontaria dal contribuente stesso.

* * *

3° proposta: *riammissione alla rateazione di somme chieste a seguito di accertamento*

Obiettivo della modifica:

estensione della riammissione alla rateazione anche ad altri “istituti” di definizione degli accertamenti ed anche al settore Iva al fine di ampliare la platea di destinatari.

Modifica proposta:

L’art. 1 comma 134 L. 208/2015 (legge di stabilità) prevede che *“nelle ipotesi di definizione degli accertamenti o di omessa impugnazione di cui al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, i contribuenti che, nei trentasei mesi antecedenti al 15 ottobre 2015, sono decaduti dal beneficio della rateazione, sono riammessi al piano di rateazione inizialmente concesso ai sensi dello stesso decreto legislativo n. 218 del 1997, limitatamente al versamento delle imposte dirette, a condizione che entro il 31 maggio 2016 riprendano il versamento della prima delle rate scadute”*.

La circolare n. 13/E del 22.4.2016³, al paragrafo 1, interpreta la norma nel seguente modo:

“Possono essere riammessi in rateazione i contribuenti che:

- hanno definito le somme dovute mediante un atto di adesione all’accertamento ai sensi dell’art. 7 del d.lgs. n. 218 del 1997, al processo verbale di constatazione ai sensi dell’art. 5-bis del citato decreto legislativo oppure all’invito a comparire ai sensi dell’art. 5, comma 1-bis, del medesimo decreto, oppure hanno prestato acquiescenza all’accertamento ai sensi dell’art. 15 del medesimo decreto;

- hanno optato per il pagamento in forma rateale;

- sono decaduti dal piano di rateazione, in quanto, dopo aver effettuato il versamento della prima rata, non hanno rispettato le successive scadenze del relativo piano di ammortamento. In particolare, la decadenza si è verificata a causa del mancato integrale versamento di una rata (diversa dalla prima) entro il termine di pagamento della rata successiva.

La riammissione alla rateazione è circoscritta agli istituti di cui al d.lgs. n. 218 del 1997 sopra indicati (adesione all’avviso di accertamento, al processo verbale di constatazione e all’invito a comparire nonché acquiescenza all’avviso di accertamento) e non anche agli altri istituti deflattivi del contenzioso (conciliazione e accordi di mediazione)”.

³ “Decadenza dalla rateazione di somme chieste in pagamento dall’Agenzia delle entrate a seguito di accertamenti. Riammissione alla rateazione - Art. 1, commi 134 - 138, della legge 28 dicembre 2015, n. 208”

L'interpretazione sopra prospettata appare molto restrittiva e non coordinata con la *ratio* della norma oltre che con il D. lgs. n. 218/97 (interamente e non parzialmente) richiamato.

Infatti, già il titolo del decreto legislativo citato (*"Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale"*), mette in evidenza la immotivata ed **illegittima esclusione della "conciliazione"**⁴: inoltre proprio l'Agenzia delle Entrate con circolare n. 17/E del 29 aprile 2016⁵, ha affermato che *"il medesimo art. 48-ter [D.lgs. n. 546/92 in tema di conciliazione, n.d.r.] prevede, al comma 4, che <<si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'accertamento con adesione dall'art. 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218>>. Ne deriva che, anche per l'istituto della conciliazione giudiziale, trovano applicazione le nuove disposizioni di cui all'art. 8, commi da 2 a 4, del d.lgs. n. 218 del 1997 [...]"*.

Altrettanto **immotivata ed illegittima** appare **l'esclusione degli "accordi di mediazione"** ex art. 17-bis D.lgs. n.546/92, posto che al comma 6 dell'articolo è espressamente previsto che *"per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218"*: da tale formulazione non si comprende quale possa essere la *ratio* dell'esclusione.

Sempre nella già citata circolare n. 17/E del 29 aprile 2016, l'Agenzia ha scritto:

- *"per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218" (art. 17-bis, comma 6, del d.lgs. n. 546 del 1997). Ne deriva che, anche per l'istituto della mediazione, trovano applicazione le nuove disposizioni di cui all'art. 8, commi da 2 a 4, del d.lgs. n. 218 del 1997 [...]"*;
- che⁶ *"l'art. 8, comma 4, del d.lgs. n. 218 del 1997 in materia di rateazione a seguito di atto di adesione, (è) applicabile altresì ai versamenti rateali a seguito di acquiescenza (in virtù del rinvio contenuto nell'art. 15, comma 2, del d.lgs. n. 218 del 1997) nonché a seguito di conciliazione (in virtù del rinvio contenuto nell'art. 48-ter, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992 con le precisazioni di cui al sottoparagrafo 3.2.2) e di reclamo/mediazione (in virtù del rinvio contenuto nell'art. 17-bis, comma 6, del d.lgs. n. 546 del 1992)"*.

⁴ Tra l'altro in contrapposizione a recenti provvedimenti che la estendono addirittura al secondo grado di giudizio.

⁵ "Disciplina dei pagamenti dovuti a seguito dell'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate - Novità del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159"

⁶ Cfr. par. 3

Perché deve essere: “Limitatamente al versamento delle imposte dirette”?

Perché limitarlo solo al versamento delle dirette e non anche all’IVA? Non si tratta infatti di un “condono”⁷: tra l’altro è proprio lo stesso D.lgs. n. 218/97 che, all’art. 2 prescrive che “*la definizione delle imposte sui redditi ha effetto anche per l’imposta sul valore aggiunto, relativamente alle fattispecie per essa rilevanti*”.

La circolare 13/E/2016 lo estende anche all’Irap pur non essendo una imposta diretta, così come interpretato in altre circostanze dall’Agenzia⁸. Si suggerisce pertanto l’eliminazione dall’art. 1 comma 134 L. 208/2015 dell’inciso “*limitatamente al versamento delle imposte dirette*”.

* * *

⁷ Per il quale si sarebbe incorsi nel rischio di infrazione comunitaria

⁸ Per es.: in materia di super-ammortamenti.

4° proposta: concorso di violazioni e continuazione (c.d. "cumulo giuridico")

Obiettivo della modifica:

rendere le previsioni relative al cumulo giuridico di facile ed univoca interpretazione.

Norma attuale (art. 12 D.Lgs. n.472/97):

"1. E' punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni **[violazione plurima]** anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione **[violazione continuata]**.

2. Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo. **[progressione]**

3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata di un quinto. **[più tributi]**

5. Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo. Se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede determinata la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate. **[più periodi]**

6. Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione.

7. Nei casi previsti dal presente articolo la sanzione non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni."

La norma mira a ridurre gli effetti di una sommatoria materiale dell'irrogazione di sanzioni multiple come nel caso:

- a) mancata registrazione di fattura emessa (rilevante sia ai fini IVA che II.DD.) **[violazione plurima]**
- b) continuata erronea applicazione di aliquota IVA sulla certificazione dei corrispettivi **[violazione continuata]**
- c) mancata certificazione di corrispettivi (che genera violazioni a catena come la mancata certificazione, mancata registrazione, omesso versamento ed infedele dichiarazione) **[progressione]**

Per espressa volontà del Legislatore a questi tre tipi di violazioni multiple si applica la maggiorazione della violazione più grave aumentata dal quarto al doppio.

Intanto, sembrerebbe logico che tale meccanismo automatico di definizione non debba essere soggetto ad una misura edittale (“*da un quarto al doppio*”), bensì in misura fissa.

Inoltre crea confusione il concorso della locuzione (“*anche relative a tributi diversi*”) del primo comma con la disposizione del terzo comma che si vedrebbe favorevolmente eliminata. Anche perché si otterrebbe la semplificazione di una sola maggiorazione per tutte queste casistiche meritevoli di sollievo.

Quanto precede, peraltro, deve tenere conto dell’ulteriore complicazione in caso di acquiescenza ex art. 15 D. Lgs. n.218/97 per cui la sanzione così calcolata ed irrogata deve essere confrontata con il terzo delle sanzioni più gravi irrogate per ciascuna imposta, rilevando però in questo caso il maggiore. Sembrerebbe utile eliminare tale previsione limitandosi a prevedere una semplice riduzione delle sanzioni irrogate in caso di mancata impugnazione.

Ed infine, ricordando che i calcoli così descritti non valgono né in mediazione, né in conciliazione, né nei casi ex art. 16 e 17 D. Lgs. n. 472/97 per cui sono stabilite modalità particolari. Anche questa una inutile complicazione.

In aggiunta a ciò, sembra doveroso consentire che tale meccanismo di riduzione delle sanzioni possa essere applicato direttamente dal contribuente in sede di ravvedimento operoso.

Per completezza si ritiene di suggerire anche una modifica alle norme in tema di tributi locali per cui è contestata l’applicabilità del “cumulo giuridico”:

Modifiche normative proposte:

Modifiche all’art. 12 D.Lgs. 472/97:

“1. E' punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata ~~da~~ di un quarto ~~e~~ ~~doppio~~, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione.

2. Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo.

~~3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata di un quinto.~~

4. Le previsioni dei commi 1, 2 e 3 si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore e, tra i tributi erariali, alle imposte doganali e alle imposte sulla produzione e sui consumi.

5. Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata ~~dalla della~~ metà ~~al triplo~~. Se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede determinando la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate.

6. Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione.

7. Nei casi previsti dal presente articolo la sanzione non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni.

~~8. Nei casi di accertamento con adesione, di mediazione tributaria e di conciliazione giudiziale, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta. La sanzione conseguente alla rinuncia, all'impugnazione dell'avviso di accertamento e alla definizione agevolata ai sensi degli articoli 16 e 17 del presente decreto non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni."~~

Modifiche all'art. 15 D.Lgs. 218/97:

"1. Le sanzioni irrogate per le violazioni indicate nell'articolo 2, comma 5, del presente decreto, negli articoli 71 e 72 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e negli articoli 50 e 51 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, sono ridotte a un terzo se il contribuente rinuncia ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, provvedendo a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute, tenuto conto della predetta riduzione. ~~In ogni caso la misura delle sanzioni non può essere inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo."~~

Modifiche all'art. 13 D.Lgs. 472/97:

"1-quinquies. Nella determinazione della sanzione da versare sono fatte salve le disposizioni dell'art. 12 del presente decreto."

Modifiche al comma 161 dell'art. 1 della L. 296/2006:

*“161. Gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni. **Nella determinazione delle sanzioni si applicano le disposizioni di cui all'art. 12 D.Lgs. 472/97**”.*

* * *

5° proposta: *dichiarazioni tardivamente presentate*

Obiettivo della modifica:

L'art. 2 comma 7 del DPR 322/1998 (d'ora innanzi "Decreto") stabilisce che *"le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta"*.

Ancorché la norma sia stata promulgata nel 1998, la sua formulazione è identica a quella vigente sin dal 1° gennaio 1973 (art. 9 comma 6 DPR 600/1973: *"Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore al mese si considerano omesse a tutti gli effetti ma costituiscono titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta"*).

Modifica proposta:

"Ai soli fini sanzionatori le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse".

O, in subordine:

"Ai soli fini sanzionatori le dichiarazioni presentate con un ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse."

I crediti d'imposta emergenti dalle dichiarazioni presentate oltre il termine di presentazione della dichiarazione relative al periodo d'imposta successivo non possono essere utilizzati in compensazione con altre imposte".

Ragioni della proposta:

- 1) L'attuale formulazione della norma, così come per lo più interpretata dalla giurisprudenza, mette sullo stesso piano una violazione aperta della legge (l'omissione della presentazione della dichiarazione) che crea danni informativi gravi all'erario con una violazione meno grave, che provoca solo un ritardo informativo.
- 2) Addirittura viene sostanzialmente punito più gravemente il caso meno pericoloso (dichiarazione a credito), per il quale l'unico rischio generato è quello di aver creato le condizioni di un potenziale "ingiusto arricchimento" dell'erario, rispetto al caso più pericoloso (dichiarazione a debito), potenzialmente suscettibile di salti d'imposta.

Infatti la dichiarazione ultratardiva a credito non è considerata validamente presentata, con la conseguenza che il contribuente rischia di perdere un credito d'imposta – situazione che emerge quando in corso d'anno il contribuente ha subito un prelievo eccessivo rispetto al dovuto. Subisce dunque una sanzione pari al 100% del suo credito per aver fatto correre il rischio all'erario di... arricchirsi ingiustamente.

Viceversa, una dichiarazione ultratardiva a debito (con saldo versato) non provoca perdita alcuna al contribuente, ma solo una minima sanzione formale, pur avendo creato lo stesso "danno informativo" al fisco (ma senza il "rischio" di ingiusto arricchimento per l'erario).

Infine, per il caso di dichiarazione ultratardiva a debito con saldo non versato, che è quello veramente pericoloso per l'erario, il contenuto coercitivo e sanzionatorio della norma resta invariato.

- 3) L'informatizzazione del rapporto fisco contribuente, il cui onere è stato totalmente collocato sulle spalle dei contribuenti e dei suoi consulenti, consente al fisco di conoscere in tempo reale l'eventuale omissione. Cosa che non era ipotizzabile al tempo in cui la norma venne inizialmente redatta
- 4) L'applicazione del principio costituzionale della capacità contributiva depone nel senso che l'imposta è dovuta dal contribuente o va restituita al contribuente sulla base della situazione oggettiva sottostante, mentre il comportamento scorretto attiene alla sua punibilità in termini sanzionatori.
- 5) L'invio telematico delle dichiarazioni, con le sue complessità e farraginosità (è sostanzialmente impossibile per un contribuente non "commercialista" mandare la dichiarazioni personalmente) si presta ad omissioni del tutto involontarie, frutto di omissioni spesso causate da errori di terzi, per i quali il contribuente sostanzialmente incolpevole o comunque in buona fede rischia conseguenze anche penali (è il caso ad esempio di dichiarazione a credito, il cui credito è stato utilizzato in compensazione "orizzontale").
- 6) La norma proposta consente di evitare contestazioni potenzialmente anche penali (un reddito milionario non dichiarato è tale anche se la dichiarazione è stata presentata oltre i 90 giorni e ha chiuso con un saldo a credito) per situazioni che non hanno provocato danni all'erario.

* * *

6° proposta: *ampliamento della procedura di reclamo mediazione di cui all'articolo 17 bis del D. Lgs. n. 546 del 1992* ■

Obiettivo della modifica:

Seppure non esplicitamente menzionato nell'articolo 10 della legge n. 23 del 2014 di delega di riforma del sistema tributario, la semplificazione del contenzioso tributario passa anche attraverso un sistema di maggiore razionalità e di confronto tra amministrazione finanziaria e contribuenti. Il decreto legislativo attuativo delle disposizioni di delega, ha rafforzato il meccanismo di conciliazione giudiziale intervenendo sul reclamo mediazione unicamente in relazione ai tributi che possono essere interessati da tale procedura.

L'ampliamento dell'accesso alla procedura di reclamo mediazione potrebbe comunque rappresentare un momento di ulteriore confronto tra amministrazione e contribuenti al fine di stimolare maggiormente l'accesso agli istituti deflattivi del contenzioso su un piano diverso rispetto, ad esempio, a quello dell'accertamento con adesione

Modifica proposta:

In concreto, la modifica potrebbe essere articolata su due livelli:

- un incremento generalizzato della soglia di imposta entro la quale la procedura di reclamo è perseguibile (ad esempio 100 mila euro);
- ovvero rendere di fatto "obbligatoria" la procedura di reclamo sino a tale limite e prevedere una facoltà per gli atti impositivi con importi superiori al predetto limite.

* * *

7° proposta: somme dovute a seguito dell'attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate

Obiettivo della modifica:

Il D. lgs. 24 settembre 2015, n. 159 (di seguito *decreto 159*), recante “*Misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione, in attuazione dell'articolo 3, comma 1, lettera a), della legge 11 marzo 2014, n. 23*”, ha modificato, tra l'altro, la disciplina dei versamenti - in unica soluzione o in forma rateale - delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate, intervenendo sul D.p.r. n. 602/73 in tema di riscossione.

In particolare, l'art. 15-ter D.p.r. n. 602/73 (*Inadempimenti nei pagamenti delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate*)⁹ è stato poi oggetto di commento nella circolare n. 17/E del 29 aprile 2016, in cui (al paragrafo 3 “*inadempimenti nel pagamento delle somme dovute*”), si afferma:

“*La disciplina degli inadempimenti in tema di pagamento (in unica soluzione e in forma rateale) delle somme dovute a seguito degli atti indicati nei paragrafi precedenti*¹⁰ è stata sistematizzata e inserita in un unico articolo, ossia nell'art. 15-ter del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, introdotto dall'art. 3 del decreto 159, rubricato <<*Inadempimenti nei pagamenti delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate*>>.

Al menzionato art. 15-ter del d.P.R. n. 602 del 1973 fanno, infatti, espressamente rinvio:

⁹ “1. In caso di **rateazione ai sensi dell'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462** [rateazione di avviso bonario 36-bis e di controllo 36-ter, n.d.r.] il mancato pagamento della prima rata entro il termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, ovvero di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni in misura piena.

2. In caso di **rateazione ai sensi dell'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218** [Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale, n.d.r.] il mancato pagamento di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

3. E' esclusa la decadenza in caso di lieve inadempimento dovuto a:

a) insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a diecimila euro;

b) tardivo versamento della prima rata, non superiore a sette giorni.

4. La disposizione di cui al comma 3 si applica anche con riguardo a:

a) versamento in unica soluzione delle somme dovute ai sensi dell'articolo 2, comma 2, [Riscossione delle somme dovute a seguito dei controlli automatici] e dell'articolo 3, comma 1 [Riscossione delle somme dovute a seguito dei controlli formali], del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462;

b) versamento in unica soluzione o della prima rata delle somme dovute ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. [n.d.r.: ma non è incluso nella fattispecie di cui al comma 2 che fa riferimento all'intero art. 8?]

5. Nei casi previsti dal comma 3, nonché in caso di tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, si procede all'iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata, della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, commisurata all'importo non pagato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi.

6. L'iscrizione a ruolo di cui al comma 5 non è eseguita se il contribuente si avvale del ravvedimento di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, entro il termine di pagamento della rata successiva ovvero, in caso di ultima rata o di versamento in unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza”.

¹⁰ Ovvero pagamenti a seguito delle comunicazioni degli esiti; pagamenti in base agli istituti definitivi: atti di adesione, acquiescenza agli avvisi di accertamento o di liquidazione, conciliazione giudiziale, accordi di mediazione, avvisi di liquidazione delle dichiarazioni di successione.

- l'art. 3-bis, comma 3, del d.lgs. n. 462 del 1997 in materia di rateazione a seguito di comunicazione degli esiti;

- l'art. 8, comma 4, del d.lgs. n. 218 del 1997 in materia di rateazione a seguito di atto di adesione, applicabile altresì ai versamenti rateali a seguito di acquiescenza (in virtù del rinvio contenuto nell'art. 15, comma 2, del d.lgs. n. 218 del 1997) nonché a seguito di conciliazione (in virtù del rinvio contenuto nell'art. 48-ter, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992 con le precisazioni di cui al sottoparagrafo 3.2.2) e di reclamo/mediazione (in virtù del rinvio contenuto nell'art. 17-bis, comma 6, del d.lgs. n. 546 del 1992);

- l'art. 38, comma 6, del d. lgs. n. 346 del 1990 con le precisazioni di cui al paragrafo 3.3.

Il medesimo art. 15-ter del d.P.R. n. 602 del 1973, in adesione ai criteri direttivi di cui all'art. 6, comma 5, lettera d) della legge delega n. 23 del 2014, contiene, tra l'altro, la disciplina del lieve inadempimento che ricorre ogni qualvolta ritardi di breve durata ovvero errori di limitata entità nel versamento delle somme dovute non comportano per il contribuente la perdita dei benefici e quindi, a seconda dei casi, non precludono il perfezionamento degli istituti definitivi né determinano la decadenza dalla rateazione”.

L'art. 15 comma 4 D.lgs. n. 159/2015 (riforma della riscossione) detta norme transitorie circa l'entrata in vigore delle nuove disposizioni.

Ebbene in merito al ritardo nel pagamento ed al lieve inadempimento **appare inspiegabile la “griglia”, alquanto articolata, di date a partire dalle quali si applicano le nuove più (favorevoli al contribuente) disposizioni** (i.e.: per gli avvisi *ex 36-bis* a decorrere dalle dichiarazioni relative al periodo di imposto in corso al 31.12.2014, per quelle relative alle somme riscosse per redditi soggetti a tassazione separata si fa riferimento al periodo di imposta 2012, per le somme *ex art. 36-ter* al periodo di imposta 2013, per le somme dovute a seguito di definizione di atti accertamento o liquidazione si fa riferimento a quelli perfezionati a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo, in G.U. il 7.10.2015 quindi entrata in vigore il 22.10.2016).

Modifiche proposte:

- applicazione della nuova disposizione senza distinzione di date.

In pratica: **applicarla a tutte le rateazioni in corso, anche se potenzialmente passibili di contestazione (non ancora notificata o se notificata non ancora definita, come avvenuto con le nuove sanzioni ridotte in materia per esempio di dichiarazione infedele).**

- Adozione del principio del *favor rei*

Secondo tale principio, previsto dall'art. 3, comma 3, D.lgs. n. 472 del 1997 “*Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo*”.

- Inclusione tra gli atti per i quali è possibile applicare le nuove disposizioni anche del **provvedimento di irrogazione immediato delle sanzioni ex art. 17 D.lgs 477/97** (per il quale il comma 3 prevede sempre la definizione agevolata ad 1/3).

L’Agenzia in occasione di *Telefisco* ha confermato che, in forza dell’interpretazione strettamente letterale delle disposizioni in oggetto non sarebbe applicabile. Conformemente, la recente circolare n. 12/E dell’8 aprile 2016¹¹:

“La legge delega n. 23/2014, per la revisione del sistema fiscale, ha previsto la modifica del sistema sanzionatorio con l’introduzione del principio del lieve inadempimento in caso di ritardo di breve durata o di errori di limitata entità nel versamento delle somme dovute con espresso riferimento alla rateizzazione dei debiti tributari gestita dall’Agenzia delle entrate.

A questo riguardo si precisa che il legislatore delegato - nel recepire il principio in questione con l’art. 15-ter del DPR n. 602/1973, introdotto dall’art. 3, comma 1 del D. lgs. n. 159/2015 - ha inteso riferirne la disciplina alle rateazioni disposte a seguito delle comunicazioni degli esiti derivanti da controllo automatizzato o formale ovvero dell’accertamento con adesione e degli altri istituti a questo assimilabili (ossia la definizione per omessa impugnazione, la mediazione e la conciliazione giudiziale) in virtù del richiamo all’art. 8 del D.lgs. n. 218/1997, prevedendone l’applicazione anche nei casi in cui il contribuente decida di pagare integralmente le somme dovute. In sintesi, il legislatore delegato ha inteso circoscrivere la disciplina del lieve inadempimento ai soli istituti innanzi menzionati.

L’estensione del lieve inadempimento a fattispecie ulteriori, come quella della definizione agevolata delle sanzioni, non trova espressa enunciazione nella norma”.

In questo caso, l’Amministrazione è apparsa eccessivamente formalistica, **poiché occorre dare alla novella la valenza più ampia possibile, stante la finalità garantista della stessa.** Si ritiene al contrario che il lieve inadempimento debba essere valorizzato a pieno come uno degli elementi fondanti della disciplina della fase attuativa del rapporto d’imposta¹².

* * *

¹¹ Agenzia delle entrate - Direzione Centrale Normativa Chiarimenti interpretativi relativi a quesiti posti in occasione di eventi in videoconferenza organizzati dalla stampa specializzata.

¹² Anche perché leggendo l’art. 6 (“*Gestione del rischio fiscale, governance aziendale, tutoraggio, rateizzazione dei debiti tributari e revisione della disciplina degli interpelli*”) della delega fiscale L. n. del 11.3.2014 non sembra si ravvisi questo intento di “circoscrivere” l’ambito di applicazione inteso dall’Agenzia.

8° Proposta: “liberalizzazione” dei pagamenti d’imposta modello F24

Obiettivo della modifica:

Si chiede il ripristino della facoltà (ma vorremmo chiamarlo diritto) del contribuente di versare le imposte rivolgendosi alla propria banca.

Sappiamo che l’attuale sistema che obbliga a transitare attraverso ENTRATEL venne imposto per ragioni di bilancio dello stato. Tuttavia:

- 1) Se il tema fosse solo quello di costo per l’erario è sufficiente stabilire per legge che le banche devono rendere il servizio gratuitamente. Così come gratuitamente lo stato chiede ai sostituti d’imposta di gestire il sistema delle ritenute d’acconto, o ai soggetti IVA di gestire l’incasso dell’imposta dai consumatori.
- 2) Il sistema ENTRATEL costa assai di più ai contribuenti di quanto risparmi l’erario – che alla fine è finanziato dai medesimi contribuenti. In effetti è più efficiente avere un punto di spesa che può contare sulla propria forza contrattuale per ottenere un prezzo basso piuttosto che un sistema che parcellizza l’obbligo su milioni di contribuenti che sono costretti a spendere molto di più di compensi professionali per l’assolvimento del medesimo onere di pagamento.
- 3) Il sistema ENTRATEL si presta a vari potenziali intoppi che possono provocare involontari inadempimenti sanzionati come omissioni.
- 4) La “delega obbligata” al servizio di pagamento ad intermediari terzi rispetto al contribuente espone il contribuente a possibili inadempimenti per errori di terzi che non dipendono dalla sua volontà;
- 5) Molti casi limite (saldo bancario negativo di pochi euro per effetto del tentativo di addebito via ENTRATEL; banali problemi di valuta, disponibilità di saldi o di fidi su conti correnti differenti al momento dell’addebito rispetto al momento in cui viene data istruzione all’intermediario) provocano involontari blocchi sui pagamenti altrimenti evitabili.
- 6) V’è il sospetto che l’attività di intermediario telematico sui versamenti sia attività riservata ai soggetti abilitati all’esercizio di “servizi di pagamento” (intermediari finanziari – istituti di pagamento) – cfr art. 1 c.2 lett. f del Testo Unico Bancario che rinvia all’art. 1 c.1 lett. b) del D.Lgs. 27/1/2010 n°11, che definisce – tra gli altri – servizi di pagamento esercitabili soltanto da soggetti autorizzati la “*esecuzione di ordini di pagamento, incluso il trasferimento di fondi, su un conto di pagamento presso il prestatore di servizi di pagamento dell’utilizzatore o presso un altro prestatore di servizi di pagamento*”:

3.1. *esecuzione di addebiti diretti, inclusi addebiti diretti una tantum [...]*”. Posto che i requisiti richiesti per essere qualificati “intermediari abilitati ENRATEL” non comprendono le abilitazioni all’esercizio di attività bancaria, sorge un contrasto insanabile tra attività professionale ed attività bancaria.

* * *

9° proposta: *società di comodo ed in perdita sistematica*

Obiettivo della modifica:

Nonostante le recenti disposizioni in materia di assegnazione agevolata e trasformazione in società semplice, il problema delle società non operative ed in perdita sistematica è sicuramente esistente.

Modifiche proposte:

Si potrebbe immaginare una nuova ipotesi di disapplicazione automatica delle due disposizioni formulando una sorta di parallelo con quanto previsto dall'articolo 172 del TUIR in tema di riporto a nuovo delle perdite post fusione. In questa norma, è presente una sorta di "esimente" legata ai risultati del conto economico nel momento in cui gli stessi attestano la "vitalità" del soggetto che riporta le perdite ovvero il fatto che lo stesso soggetto svolga una attività economica. Si potrebbe dunque ipotizzare una inapplicabilità di quanto previsto dall'articolo 30 della legge n. 724 del 1994 e del decreto legge n. 138 del 2011 in tema di perdite sistematiche nell'ipotesi in cui assunto un orizzonte temporale di cinque periodi di imposta, i ricavi ed i proventi dell'attività caratteristica abbiano superato, in almeno due periodi di imposta precedenti, una percentuale dell'ammontare dei medesimi pari al 40 od al 50 per cento con esclusione del primo periodo di imposta di attività. Nella sostanza, dunque, si tratterebbe di trovare un indicatore che attesti lo svolgimento di una attività economica effettiva anche se non profittevole.

Da un punto di vista normativo l'impostazione potrebbe essere "speculare" a quanto previsto dall'articolo 172, comma 7 del TUIR:

"Non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 30 della legge n. 724 del 1994 nell'ipotesi in cui l'ammontare di ricavi e dei proventi dell'attività caratteristica dei del terzo, del quarto e del quinto periodo di imposta precedenti sia superiore, per almeno il 40 per cento, della media dei ricavi e dei proventi dell'attività caratteristica degli ultimi due periodi di imposta".

* * *

10° proposta: *interessi ritardata iscrizione a ruolo*

Obiettivo della modifica:

L'art. 20 del D.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973 stabilisce che: “sulle imposte o sulle maggiori imposte dovute in base alla liquidazione ed al controllo formale della dichiarazione od all'accertamento d'ufficio si applicano, a partire dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento e fino alla data di consegna al concessionario dei ruoli nei quali tali imposte sono iscritte, gli interessi al tasso **del 4 per cento annuo**”¹³.

Si ritiene non equo che il contribuente subisca (in termini di maggiori interessi da corrispondere) la “lentezza” dei controlli effettuati dall’Agenzia delle Entrate, in considerazione anche che sulla base degli andamenti dei tassi di interesse, un saggio annuo del 4% appare oggi “fuori mercato”.

E’ infatti di tutta evidenza come il ritardo nell’iscrizione a ruolo o nel controllo non possa dipendere da causa imputabile al contribuente (come invece è per gli interessi di mora ex art. 30 D.p.r. 602/73 per tardivo pagamento di somme già iscritte a ruolo).

Modifica proposta:

Si potrebbe prevedere l’applicazione della minore misura del tasso legale. O alternativamente, mantenere il tasso del 4%, ma calcolato dal giorno di elaborazione della comunicazione di irregolarità.

* * *

¹³ Il tasso di interessi al 4% annuo si applica a partire dal 1 ottobre 2009 per effetto dell’art. 2 del D.M. 21 maggio 2009 (prima era il 5%).

11° proposta: *sospensione da parte di Equitalia della riscossione di somme iscritte a ruolo*

Obiettivo della modifica:

Rendere più agevola la sospensione temporanea, per il tramite di una riformulazione dell'art. 1 commi 537-538 L. n. 228/2012.

Modifica proposta:

comma 537

“Gli enti e le società incaricate per la riscossione dei tributi, sono tenuti a sospendere immediatamente ogni ulteriore iniziativa finalizzata alla riscossione delle somme iscritte a ruolo o affidate, su presentazione di una dichiarazione da parte del debitore, limitatamente alle partite relative agli atti espressamente indicati dal debitore”.

Comma 538

“Ai fini di quanto stabilito al comma 537, a pena di decadenza entro sessanta giorni dalla notifica, da parte del concessionario per la riscossione, del primo atto di riscossione utile o di un atto della procedura cautelare o esecutiva eventualmente intrapresa dal concessionario il contribuente presenta al concessionario per la riscossione una dichiarazione anche con modalità telematiche, con la quale venga documentato che gli atti emessi dall'ente creditore prima della formazione del ruolo, ovvero la successiva cartella di pagamento o l'avviso per i quali si procede, sono stati interessati:

a) da prescrizione o decadenza del diritto di credito sotteso, intervenuta in data antecedente a quella in cui il ruolo è reso esecutivo;

b) da un provvedimento di sgravio emesso dall'ente creditore;

c) da una sospensione amministrativa comunque concessa dall'ente creditore;

d) da una sospensione giudiziale, oppure da una sentenza che abbia annullato in tutto o in parte la pretesa dell'ente creditore, emesse in un giudizio al quale il concessionario per la riscossione non ha preso parte;

e) da un pagamento effettuato, riconducibile al ruolo in oggetto, in data antecedente alla formazione del ruolo stesso, in favore dell'ente creditore;

[f) da qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito sotteso]

La lettera f) è stata soppressa dall'art. 1, comma 1, lett. a), n. 1), D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 159.

In tal modo Equitalia rifiuta qualsiasi documentazione che non sia quella prevista alle lettere a-e), quindi ogni altro documento che comunque possa avere piena efficacia e validità nell'attestare la non debenza dell'importo a ruolo è ritenuto non valido al fine di sospendere la riscossione.

* * *

12° proposta: *il ruolo del commercialista nei rapporti telematici con l'Agazia delle Entrate*

Obiettivi della proposta:

Con riferimento ad alcuni episodi recenti, ma non isolati, sembra accentuarsi l'approccio da parte dell'Agazia delle Entrate di non "riconoscere" al commercialista un ruolo tecnologicamente attivo e responsabile nell'interlocuzione fra contribuente ed Amministrazione.

Tale tesi pare essere supportata da quanto sotto riportato:

- 1) nello scorso mese di marzo l'annuncio con ridotto preavviso del cambio di interfaccia per l'invio dei file telematici.

L' Agazia delle Entrate ha annunciato, con pochi giorni di preavviso, il cambiamento di specifiche tecniche del sistema per l'invio dei file telematici comunicando al contempo che le nuove modalità di interfaccia sarebbero state note al momento in cui disponibili, ovvero alla riapertura del servizio. Questa situazione ha determinato non poche difficoltà alla categoria che, non ricevendo dalle *software house* gli indispensabili aggiornamenti, ha dovuto attendere per poter procedere. Il risultato è stato l'accorpamento delle scadenze del mese di aprile (spesometro, ecc, ...) alla fine del mese.

- 2) nello scorso mese di gennaio, in occasione dell'invio delle spese mediche al STS, non è stata prevista alcuna modalità alternativa all'invio del file telematico e così determinando (di fatto) in capo al commercialista, l'onerosità di gestione dell'adempimento.
- 3) L'anno scorso, il varo del progetto "*desktop telematico*" (con l'intendimento di sostituire Entratel) ha subito uno slittamento, stante la mancanza di funzionalità indispensabili per il commercialista (ad esempio: verifica diagnostica dei modelli dichiarativi, ..); al momento la sostituzione di Entratel con il desktop telematico è prevista per settembre sebbene non vi sia al riguardo alcuna ragionevole certezza che la nuova versione colmi le lacune di cui sopra.

La proposta:

In un contesto di progressiva digitalizzazione dove a livello governativo si fa sempre più riferimento agli *open data*¹⁴ ed alla loro trasparenza e fruibilità cresce, nei confronti dell'Agazia delle Entrate l'esigenza di poter accedere/gestire i dati in formato elaborabile (e non statici).

Questo permetterebbe di realizzare una situazione "*win-win*", con beneficio di tutti i soggetti coinvolti.

¹⁴ <http://www.agid.gov.it/agenda-digitale/open-data>

Se è vero che le informazioni presenti sul sito permettono al professionista di “adempiere meglio” agli obblighi tributari, tutti ne ricavano dei benefici se queste informazioni divengono “elaborabili”: a tal riguardo, possono essere citati quali esempio di *best practices* i progetti di cooperazione applicativa messi in atto con il sistema camerale (ad esempio: pratiche camerali, registri vitivinicoli, e sim.).

* * *



*Appendice**

() A cura della commissione controllo societario ODCEC Milano*

Gruppo di lavoro composto da Daniele Bernardi e Gaspare Insaudo

PRIME OSSERVAZIONI SULLO SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO DI ATTUAZIONE DELLA DIRETTIVA 2014/56/UE DEL PARLAMENTO EUROPEO E DEL CONSIGLIO, DEL 16 APRILE 2014 CHE MODIFICA LA DIRETTIVA 2006/43/CE RELATIVA ALLE REVISIONI LEGALI DEI CONTI ANNUALI E DEI CONTI CONSOLIDATI, APPROVATA NEL CONSIGLIO DEI MINISTRI DEL 15 APRILE 2016

Considerazioni generali

L'articolato segue scrupolosamente la lettera della Direttiva 2014/56/UE, producendo un testo facilmente applicabile alle società di revisione ed ai revisori individuali.

Nessuno sforzo, tuttavia, è stato fatto per recepire la Direttiva tenendo conto della peculiarità nazionale per cui, nella maggioranza dei casi, la revisione legale viene affidato ad un organo collegiale, il collegio sindacale.

Di seguito le osservazioni all'articolato.

Art. 5 dello schema di D.Lgs. che sostituisce l'art. 5 del D.Lgs. 39/2010. Comma 7, lettera a):

La norma prevede che l'attività di formazione continua degli iscritti al Registro possa essere erogata da enti pubblici – al punto 6 - (Quindi anche dagli Ordini dei DCEC).

Tuttavia il punto 7, lettera a), prevede che i soggetti (gli enti), in possesso dei requisiti debbano avere un numero di dipendenti non inferiore a otto.

Non è chiara la ratio del numero minimo di dipendenti che, se mantenuta a livello di otto, comunque, escluderebbe la gran parte degli ordini territoriali, disperdendo professionalità, competenze e capacità organizzative che hanno dato ottima prova di funzionamento nell'erogazione della formazione continua agli iscritti.

Art. 8, dello schema di D.Lgs. che modifica l'Art.7 del D.Lgs. 39/2010. Comma 1, lettera i):

La norma prevede la comunicazione al Registro dell'eventuale rete cui appartiene il revisore legale, con rilevanti dettagli.

Il punto non è previsto dalla Direttiva, che non modifica in proposito la Direttiva precedente che richiedeva queste informazioni solo per le società di revisione.

La questione comporta criticità per un gran numero di professionisti revisori, considerando le incertezze sull'estensione della rete per i professionisti, alla luce della definizione di cui all'art 1, punto 1, lett. I), non modificato dallo schema di D.Lgs.

(I membri e i collaboratori di uno studio associato, non direttamente coinvolti in un incarico di revisione, sono "rete" per un membro dello studio che detiene l'incarico? E se nello studio ci si limita a condividere solo le spese?).

Art. 12 dello schema di D.Lgs. che interviene sostituendo l'Art.10 del D.Lgs. 39/2010.

Comma 3:

La norma, che effettivamente ripropone il contenuto dell'art.22, punto 2, della Direttiva, prevede un divieto assoluto alla detenzione di strumenti finanziari emessi dalla società.

Considerando la diffusione della cooperazione nel nostro paese, si possono creare criticità per i revisori soci cooperatori di cooperative di consumo o di banche di credito cooperativo, anche quando, come avviene normalmente, la loro partecipazione è del tutto influente sulla cooperativa.

Art. 13 dello schema che introduce gli Artt. 10 bis e 10 ter al D.Lgs. 39/2010.

Comma 6 del nuovo art. 10 ter:

La norma così formulata comporta il “riesame” del lavoro di ogni sindaco revisore (si ipotizza in modo collegiale o circolare).

In realtà la Direttiva, sul punto, si riferiva ai dipendenti del revisore (art. 24 bis, punto 1, lett. f).

Art. 16 dello schema di D.Lgs. che sostituisce l’Art.13, del D.Lgs. 39/2010,Comma 2:

La norma sulla durata dell’incarico, che non è legata ad alcun punto specifico della Direttiva, ripropone il medesimo contenuto del D.Lgs. 39/2010, art.13, punto 2, che era criticabile sotto diversi punti di vista.

Infatti, per revisori individuali e società di revisione, tra il momento di convocazione della assemblea (si suppone in prima convocazione e, per le società che fanno ricorso alle assemblee separate, si suppone ci si riferisca alla prima assemblea separata, in prima convocazione) ed il momento di approvazione del bilancio puo’ intercorrere un lasso di tempo anche considerevole, nel corso del quale possono verificarsi o emergere eventi successivi, da trattare secondo le indicazioni del principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560.

Per i sindaci, per altro, a norma dell’art. 2400, comma 1 c.c., è prevista la prorogatio fino al momento in cui il collegio è ricostituito.

Art. 17 dello schema di D.Lgs. che sostituisce l’Art.14 del D.Lgs. 39/2010. Comma 4:

Considerato che il legislatore si è addentrato nei diversi casi, è opportuno precisare che quando il “ revisore “ è un organo collegiale – il collegio sindacale- la relazione puo’ essere firmata solo dal presidente, a nome dell’intero collegio.

Sarebbe assai opportuno che non passi il punto di vista che il riferimento della norma alla revisione congiunta (precedente comma 3-bis), c’entri qualcosa con il collegio dei sindaci revisori.

Art. 18 dello schema di D.Lgs. che sostituisce il capo V del D.Lgs. 39/2010.

Art. 19 (comitato per il controllo interno e la revisione contabile):

I nuovi compiti attribuiti al comitato (tipicamente il collegio sindacale nelle società che adottano il sistema tradizionale di governance), sono fedeli al dettato della direttiva.

Tuttavia è scomparso il riferimento del vigente art.19, terzo comma, che prevede come la società di revisione legale debba presentare al comitato una relazione sulle questioni fondamentali emerse in sede di revisione e sulle carenze significative del sistema di controllo interno in relazione al processo di informativa finanziaria.

Detto documento nella prassi risulta, invece, utile e costituisce anche una base per meglio svolgere e focalizzare gli interventi ed esercitare i doveri del comitato.

Sarebbe dunque opportuno che l’obbligo per il revisore di presentare la relazione sulle questioni fondamentali fosse mantenuto e quindi reintrodotta.

Art. 20 comma 7:

La Direttiva, riguardo ai requisiti dei controllori, parla di esperienza specifica e apposita formazione.

In questo contesto, quindi, i 5 anni di esperienza potrebbero essere ridotti a 3, in modo da ampliare la platea dei possibili candidati.

Sarebbe inoltre utile precisare che ciascun sindaco revisore di un collegio è “responsabile della revisione”.

Art. 21, comma 2:

Il comma specifica che il MEF può avvalersi fino a un numero di cinque -elevabili a otto- esperti qualificati di comprovata esperienza e professionalità nel controllo della qualità e nella revisione legale.

Perché non indicare chiaramente che gli esperti siano scelti tra i Dottori Commercialisti o che, almeno la maggioranza di questi sia iscritta agli Albi dei DCEC.