



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

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

www.tributaristi-int.it

Roma 20/05/2015

Commissione Finanze della Camera: Seminario Istituzionale sulla Delega Fiscale

Commissione Finanze e Tesoro del Senato: Audizione

LEGGE 11 marzo 2014, n. 23

Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

**Schema di decreto legislativo recante
Misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese
Atto n. 161**

Premessa

- Evidenzia la necessità di dare indicazioni certe ed aggiornare i criteri per la determinazione del reddito delle imprese nonché favorire l'internazionalizzazione delle imprese e rendere più attrattivi gli investimenti esteri nel nostro Paese, in uno scenario economico sempre più globalizzato. Una corretta e chiara revisione dei criteri di detrazione dei costi enunciati nel D.Lgs. si ritiene possa favorire una migliore gestione strategica dei costi aziendali. Così come è apprezzabile la nuova forma di interpello per chi volesse investire nel nostro Paese.

Ovviamente si auspica che quanto inserito nello schema di decreto sia solo l'inizio di interventi normativi atti ad invogliare operatori stranieri ad avviare o riavviare iniziative produttive in Italia, servirà anche intervenire, ciò ovviamente a beneficio anche degli operatori nazionali, su burocrazia, giustizia civile e tributaria, costo del lavoro e pressione fiscale.

Analisi tecnica

ATTO DEL GOVERNO N. 161: Misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese

Con questo schema di decreto legislativo attuativo (*oltre che dell'art. 1*) dell'articolo 12, della Legge Delega n. 23 del 11/03/2014 si tende a raggiungere lo scopo di razionalizzare, riducendone le

Libera Associazione di rappresentanza professionale costituita con atto del 15 aprile 1997 Reg. in Roma il 22 aprile 1997
al n.18632 Vol. 1-B mod. Atti Pubblici- modificato in data 19/07/2004 Reg. in Roma il 23/04/2004 mod. Atti Pubblici

Sede Nazionale
Uffici di Rappresentanza

Via Conca d'Oro n.300 - 00141 Roma - tel/fax 068103840

Via Sistina n. 121 - 00187 Roma

Via Adeodato Ressi n. 16 - 20125 Milano

Ufficio di Presidenza

Via M. Ferraris 70/72 - 15011 Acqui Terme (AL)

tel. 0144325024 - fax 0144329517 - e-mail tribint@tin.it



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

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

www.tributaristi-int.it

incertezze, la determinazione del reddito d'impresa e della produzione netta, oltre a favorire l'internazionalizzazione dell'impresa.

Il principale obiettivo che il legislatore delegato intende perseguire (*per sua espressa indicazione contenuta nella relazione illustrativa*) è quello di rendere, tramite gli interventi di riordino previsti dalla Legge Delega e nei limiti di questa, il nostro paese più competitivo e maggiormente attrattivo per le imprese sia italiane che straniere che desiderano operare sul territorio nazionale.

Il contenuto dell'articolato dello schema di decreto legislativo è nel suo complesso condivisibile e vanno accolte con favore le modifiche riguardanti, ad esempio, il ruling internazionale, la riscrittura delle regole sui dividendi provenienti da società situate in paesi black list e delle disposizioni riguardanti la deducibilità dei costi sostenuti con fornitori residenti in paradisi fiscali.

Giudizio positivo anche per le modifiche al regime delle Controlled foreign companies (Cfc) con l'eliminazione dell'obbligo di interpello disapplicativo, che diventa facoltativo, l'allineamento dei meccanismi di calcolo dei redditi esteri a quelli previsti per le imprese nazionali e l'abrogazione dell'art. 168 del Tuir in materia di imprese collegate estere, oltre a quella dell'art. 168-bis, introdotto nel Tuir fin dal 01.01.2008, visto che la white list prevista dalla norma non è mai stata emanata.

Non si può non essere favorevoli anche al restyling della disciplina degli interessi passivi ex art. 96 del Tuir, con l'inclusione nel calcolo del Rol dei dividendi provenienti da società controllate estere (Cfc); alla possibilità di accedere al consolidato nazionale senza più limiti geografici per le società con stabile organizzazione in un altro paese UE, in ossequio alle sentenze della Corte di Giustizia Europea.

Condivisibili anche le modifiche all'exit tax relativa alle operazioni straordinarie (*fusioni, scissioni, conferimenti*) e le modifiche alla nuova deducibilità (*con decorrenza 2016*) delle spese di rappresentanza, oltre a quelle sulle perdite su crediti, sull'estensione a tutti i contribuenti delle regole per i crediti d'imposta sui redditi prodotti all'estero e all'introduzione della branch exemption, la possibilità, cioè, di optare, da parte dell'impresa residente, irrevocabilmente, per l'irrelevanza fiscale di utili e perdite realizzati da tutte le stabili organizzazioni all'estero, con la

Libera Associazione di rappresentanza professionale costituita con atto del 15 aprile 1997 Reg. in Roma il 22 aprile 1997
al n.18632 Vol. 1-B mod. Atti Pubblici- modificato in data 19/07/2004 Reg. in Roma il 23/04/2004 mod. Atti Pubblici

Sede Nazionale
Uffici di Rappresentanza

Via Conca d'Oro n.300 - 00141 Roma - tel/fax 068103840
Via Sistina n. 121 - 00187 Roma
Via Adeodato Ressi n. 16 - 20125 Milano
Via M. Ferraris 70/72 - 15011 Acqui Terme (AL)
tel. 0144325024 - fax 0144329517 - e-mail tribint@tin.it

Ufficio di Presidenza



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

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

www.tributaristi-int.it

ricaduta automatica nelle regole per le Controlled foreign companies (Cfc), fatta salva l'applicazione delle esimenti previste, qualora una o più stabili si trovi in un paese black list.

Qualche perplessità desta la norma di chiusura dell'art. 1 relativa all'interpello preventivo, previsto in via facoltativa per imprese sia estere che nazionali, in occasione di nuovi investimenti di rilevanti dimensioni (> di euro 30.000.000), finalizzato a ricevere un parere in merito ai profili fiscali del piano di investimento che si intende adottare e delle operazioni societarie pianificate per metterlo in atto.

Siamo sempre stati favorevoli a qualunque forma di cooperazione rafforzata tra fisco e contribuente che porti a maggiori collaborazioni basate sulla fiducia e sulla trasparenza e, conseguentemente, a minori controlli ex post che generano spesso contenzioso.

Quello che si vorrebbe evitare, invece è l'eccessiva farraginosità e lungaggine del sistema previsto dal comma 6, dell'articolo 2, laddove si incarica il MEF che con proprio decreto, da emanarsi entro 90 gg. dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo, deve stabilire le modalità applicative di questo nuovo interpello che, peraltro, sono già ampiamente delineate nel testo di legge, ma poi occorrerà ancora attendere gli ulteriori 10 gg. dall'entrata in vigore del D.M., concessi al Direttore dell'Agenzia delle Entrate per individuare l'ufficio competente al rilascio della risposta e alla verifica della corretta applicazione della stessa.

Trattandosi di termini ovviamente ordinatori e non perentori, c'è il fondato dubbio che, come spesso è accaduto, il MEF o il Direttore dell'Agenzia, ognuno per le proprie competenze, latitino e i tempi si allunghino a dismisura fino alla resa del legislatore (*vedi per tutti l'abrogazione dell'art. 168-bis del Tuir disposta con l'art. 10 di questo stesso Decreto Delegato*) quando si rende conto che non si ottempera a quanto da lui disposto con norma di legge. C'è solo da sperare che non sia questo il caso e che 100 gg. siano sufficienti, sempre che il decreto delegato approdi in Gazzetta Ufficiale entro il 20 settembre 2015 in modo da poter sperare che questo nuovo strumento di cooperazione possa essere utilizzato almeno dal 2016.

Ci permettiamo di suggerire una soluzione che, pur nel rispetto delle gerarchie ministeriali e dei compiti ad ognuno spettanti, acceleri almeno un po' l'iter per l'entrata in vigore di questa norma. Non si potrebbe, ad esempio, stabilire con norma di legge che il Direttore dell'Agenzia delle Entrate

Libera Associazione di rappresentanza professionale costituita con atto del 15 aprile 1997 Reg. in Roma il 22 aprile 1997
al n.18632 Vol. 1-B mod. Atti Pubblici- modificato in data 19/07/2004 Reg. in Roma il 23/04/2004 mod. Atti Pubblici

Sede Nazionale
Uffici di Rappresentanza

Via Conca d'Oro n.300 - 00141 Roma - tel/fax 068103840

Via Sistina n. 121 - 00187 Roma

Via Adeodato Ressi n. 16 - 20125 Milano

Ufficio di Presidenza

Via M. Ferraris 70/72 - 15011 Acqui Terme (AL)

tel. 0144325024 - fax 0144329517 - e-mail tribint@tin.it



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

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

www.tributaristi-int.it

identifichi gli uffici preposti per gli interpellati "una tantum" distinguendoli in nazionali e internazionali e/o per argomento da trattare?

E nel caso specifico dell'art. 2 del decreto delegato non si potrebbe prevedere che l'applicazione delle disposizioni ivi previste si applichino dall'entrata in vigore del D.M. di attuazione, stabilendo che il Direttore dell'Agenzia identifichi l'ufficio competente nei 10 gg. successivi all'entrata in vigore non del D.M., bensì del Decreto Delegato? In questo modo la struttura operativa si preparerebbe da subito e potrebbe collaborare con il MEF nella stesura del D.M. applicativo.

Ciò che non si può, invece, condividere in assoluto è l'entrata in vigore nel corrente anno, senza derogare espressamente allo Statuto del Contribuente, di quasi tutte le norme dell'articolato in spregio dell'articolo 3, comma 1 dello Statuto dei diritti del Contribuente (*legge n. 212 del 2000*) dove si prevede che ***"Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono"***.

L'articolo 1 del medesimo statuto, inoltre, prevede che *"Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali"*.

Negli articoli 3, 5 comma 1, 6, 8, 10, 11, 12, 13 e 15 il legislatore delegato prevede, con la medesima formula, che **"le disposizioni si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto"**, senza derogare espressamente all'art. 3, comma 1, della Legge 212/2000.

Si invita, pertanto, il legislatore delegato ad aggiungere nella suddetta formula di ognuno dei summenzionati articoli dello schema di Decreto Delegato, atto del Governo n. 161, l'ulteriore formula prevista per la deroga allo Statuto dei diritti del Contribuente, sempre che intenda mantenere la decorrenza delle norme dal periodo d'imposta di entrata in vigore del Decreto Legislativo, soprattutto a tutela del contribuente considerato che sono sostanzialmente tutte norme di maggior favore per il medesimo.

Per la Commissione fiscalità

Per il Consiglio nazionale

Libera Associazione di rappresentanza professionale costituita con atto del 15 aprile 1997 Reg. in Roma il 22 aprile 1997
al n.18632 Vol. 1-B mod. Atti Pubblici- modificato in data 19/07/2004 Reg. in Roma il 23/04/2004 mod. Atti Pubblici

Sede Nazionale
Uffici di Rappresentanza

Via Conca d'Oro n.300 - 00141 Roma - tel/fax 068103840

Via Sistina n. 121 - 00187 Roma

Via Adeodato Ressi n. 16 - 20125 Milano

Ufficio di Presidenza

Via M. Ferraris 70/72 - 15011 Acqui Terme (AL)

tel. 0144325024 - fax 0144329517 - e-mail tribint@tin.it



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

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

www.tributaristi-int.it

Il Coordinatore Consigliere nazionale
Giuseppe Zambon

Il Presidente
Riccardo Alemanno

Schema di decreto legislativo in materia di trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici

Atto n.162

Premessa

- L'incentivazione dell'uso della telematica, anche in funzione di una più efficace e condivisibile lotta all'evasione fiscale, sostenuta da una previsione premiale per i soggetti che aderiscono a tale possibilità è assolutamente condivisibile, in particolare in tema di fatturazione elettronica è apprezzato l'utilizzo volontario del nuovo strumento, in linea con le indicazioni di non obbligatorietà delle disposizioni europee. Si evidenzia comunque che per un efficace utilizzo della telematica nell'ambito della gestione contabile delle aziende, si debba preventivamente rendere pienamente operativo ed efficiente ogni singolo settore della Pubblica Amministrazione, cosa che al momento denota gravi lacune tecnico-strumentali.

Analisi tecnica

ATTO DEL GOVERNO N. 162: Trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici

Con questo schema di decreto legislativo attuativo (*oltre che dell'art. 1*) delle lettere d) e g), del comma 1, dell'articolo 9, della Legge Delega n. 23 del 11/03/2014 si tende a raggiungere lo scopo

di ridurre l'evasione fiscale e diminuire i costi per le aziende, mediante la diffusione della cultura digitale nel mondo delle imprese, obiettivo primario dell'Agenda Digitale Europea, incentivando

l'utilizzo del mezzo telematico per la fatturazione elettronica e la trasmissione di corrispettivi e fatture all'Amministrazione finanziaria.

Sia la Commissione Europea (*decisione COM. 8467/2010*), sia l'OCSE hanno dichiarato più volte che adottando sistemi di fatturazione elettronica si migliora il rapporto tra l'Amministrazione fiscale e i contribuenti semplificando e riducendo gli adempimenti fiscali di questi ultimi e producendo, nel contempo, una forte spinta alla tax compliance.

Libera Associazione di rappresentanza professionale costituita con atto del 15 aprile 1997 Reg. in Roma il 22 aprile 1997
al n.18632 Vol. 1-B mod. Atti Pubblici- modificato in data 19/07/2004 Reg. in Roma il 23/04/2004 mod. Atti Pubblici

Sede Nazionale
Uffici di Rappresentanza

Via Conca d'Oro n.300 - 00141 Roma - tel/fax 068103840

Via Sistina n. 121 - 00187 Roma

Via Adeodato Ressi n. 16 - 20125 Milano

Ufficio di Presidenza

Via M. Ferraris 70/72 - 15011 Acqui Terme (AL)

tel. 0144325024 - fax 0144329517 - e-mail tribint@tin.it



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

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

www.tributaristi-int.it

Sempre l'OCSE, con un report di soltanto sette mesi fa, analizzando l'evoluzione delle strategie di amministrazioni fiscali di diversi paesi, evidenzia come il ruolo delle stesse si stia spostando da quello di mero ricevitore passivo di dichiarazioni fiscali, che vengono sottoposte a controlli ex post, a quello di "facilitatore attivo" di tax compliance mediante l'acquisizione e la processabilità (*real time*) delle informazioni riguardanti le transazioni commerciali ed i connessi pagamenti operati dalle aziende tra loro e nei confronti dei consumatori finali.

Muovendosi verso una più completa filiera digitale delle informazioni e dei pagamenti è peraltro dimostrato che si possono migliorare i processi business ed ottenere significativi risparmi sui costi di gestione aziendale (*Tax compliance by Design - Achieving improved SME tax compliance by adopting a system perspective - Report * Dublino 28/10/2014*)

Con lo schema di decreto legislativo, atto del Governo n. 162, si intendono attuare le disposizioni dell'articolo 9, comma 1, lettere d) e g) della Legge Delega. La prima lettera tratta della fatturazione elettronica e della tracciabilità dei corrispettivi, mentre la seconda si occupa degli incassi dei distributori automatici.

La fatturazione elettronica è già una realtà nei rapporti con la Pubblica Amministrazione; l'obbligo è infatti entrato in vigore in due tempi, dal 6 giugno 2014 per Ministeri, Agenzie fiscali ed enti nazionali di previdenza e dal 31 marzo 2015 per tutti i restanti enti nazionali e per le amministrazioni locali.

Ora con lo schema di decreto delegato si introducono strumenti ed incentivi per **estendere il più possibile la fatturazione elettronica** anche tra soggetti privati (*business to business*) anche se **in forma opzionale** e non obbligatoria (*stante l'esplicito divieto di obbligatorietà previsto dalle disposizioni europee*).

Di **fatturazione elettronica** si occupa l'**articolo 1** dello schema di decreto delegato che dispone (*comma 1*) la messa a disposizione da parte dell'Agenzia Entrate a far tempo dal **01 luglio 2016** di un **servizio gratuito di generazione, trasmissione** e, per talune categorie di soggetti da individuarsi con D.M., anche di **conservazione** delle fatture elettroniche emesse anche tra "privati".

Libera Associazione di rappresentanza professionale costituita con atto del 15 aprile 1997 Reg. in Roma il 22 aprile 1997
al n.18632 Vol. 1-B mod. Atti Pubblici- modificato in data 19/07/2004 Reg. in Roma il 23/04/2004 mod. Atti Pubblici

Sede Nazionale
Uffici di Rappresentanza

Via Conca d'Oro n.300 - 00141 Roma - tel/fax 068103840

Via Sistina n. 121 - 00187 Roma

Via Adeodato Ressi n. 16 - 20125 Milano

Ufficio di Presidenza

Via M. Ferraris 70/72 - 15011 Acqui Terme (AL)

tel. 0144325024 - fax 0144329517 - e-mail tribint@tin.it



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

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

www.tributaristi-int.it

A partire dal **01 gennaio 2017**, invece, il MEF (*comma 2*) metterà a disposizione dei soggetti passivi IVA il **Sistema di interscambio (Sdi)**, piattaforma già utilizzata nella fatturazione elettronica verso la PA, quale veicolo per la trasmissione e la ricezione delle fatture elettroniche e

relative variazioni anche tra soggetti economici residenti, che dovranno utilizzare necessariamente il formato xml già in uso per la e-fatturazione verso la Pubblica Amministrazione.

Sempre dal **01 gennaio 2017** viene anche prevista (*comma 3*) la possibilità di optare per un quinquennio rinnovabile, per la **trasmissione telematica** all'Agenzia delle Entrate di **tutte le fatture emesse e ricevute** e relative variazioni; se le fatture sono state veicolate tramite lo Sdi la trasmissione si ritiene già assolta, in quanto i documenti sono già in possesso dell'Agenzia.

Anche per commercianti al minuto e soggetti assimilati che certificano cessioni e prestazioni con lo scontrino e/o la ricevuta fiscale sarà possibile dal 01 gennaio 2017 **comunicare all'Agenzia Entrate**, sempre con opzione quinquennale, **l'ammontare dei corrispettivi giornalieri** (*art. 2, comma 1*) esonerando i contribuenti optanti dalla tenuta del registro dei corrispettivi; **comunicazione** che diviene **obbligatoria per le cessioni di beni tramite distributori automatici** (*art. 2, comma 2*).

Al fine di incentivare le trasmissioni telematiche opzionali (*fatture e corrispettivi*), l'art. 3 del Decreto Delegato prevede che chi opererà potrà **ottenere l'esonero** dall'obbligo di presentazione telematica di alcuni **modelli di comunicazione** (*Spesometro, elenchi black list, modelli Intrastat per acquisto beni e servizi comunitari*) oltre a usufruire di un canale preferenziale per ottenere i **rimborsi IVA entro tre mesi** dalla presentazione della dichiarazione e, se garantiscono la tracciabilità totale di incassi e pagamenti, a vedersi **ridurre di un anno il termine** prescrizione **per gli accertamenti**.

Da ultimo l'articolo 4 prevede, sempre dal **01 gennaio 2017** la possibilità che l'Agenzia Entrate, tramite un programma di assistenza, metta a disposizione di specifiche categorie di soggetti passivi IVA di minori dimensioni (*ancora da identificare*) in via telematica le informazioni necessarie alla predisposizione delle liquidazioni periodiche e della dichiarazione annuale IVA, con l'**obiettivo** di arrivare in tempi brevi alla **dichiarazione annuale IVA precompilata** (*come auspicato dal Viceministro all'economia Luigi Casero in audizione giovedì scorso 7 maggio 2015 nelle commissioni di Camera e Senato*). Questo "tutoraggio" sarà di fatto possibile solo nei confronti dei soggetti che avranno aderito "in toto" alla trasmissione telematica dei documenti e dei corrispettivi all'Agenzia delle Entrate, per i quali verranno meno gli obblighi di registrazione delle fatture emesse e ricevute (*oltre a quello già visto dei corrispettivi*) e l'esonero da garanzie e da visto di conformità per l'utilizzo dei crediti in compensazione e le richieste di rimborso IVA.

Libera Associazione di rappresentanza professionale costituita con atto del 15 aprile 1997 Reg. in Roma il 22 aprile 1997
al n.18632 Vol. 1-B mod. Atti Pubblici- modificato in data 19/07/2004 Reg. in Roma il 23/04/2004 mod. Atti Pubblici

Sede Nazionale
Uffici di Rappresentanza

Via Conca d'Oro n.300 - 00141 Roma - tel/fax 068103840

Via Sistina n. 121 - 00187 Roma

Via Adeodato Ressi n. 16 - 20125 Milano

Ufficio di Presidenza

Via M. Ferraris 70/72 - 15011 Acqui Terme (AL)

tel. 0144325024 - fax 0144329517 - e-mail tribint@tin.it



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

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

www.tributaristi-int.it

Si tratta, visto nel suo insieme, di un **progetto ambizioso e per il quale non si può che esprimere apprezzamento**, a partire dalla fatturazione elettronica e fino alla completa gestione on line dei flussi di documenti IVA e relative dichiarazioni. C'è da sperare che i sistemi informatici

dell'Agenzia delle Entrate siano all'altezza, il 01 gennaio 2017, per far decollare questa piccola, grande rivoluzione telematica.

Le **criticità** che vediamo in questo progetto telematico sono di diversa natura e sono senz'altro già note anche al legislatore delegato:

1. **La facoltà e non l'obbligo** (*se escludiamo l'invio telematico dei corrispettivi per i distributori automatici*) di tutti gli adempimenti telematici richiesti, ma il problema non è al momento superabile stante il divieto imposto dalla legislazione europea di rendere obbligatoria la fatturazione elettronica tra privati. Non è dato sapere, infatti, quando un soggetto passivo IVA avrà a disposizione tutte le fatture ricevute in formato elettronico, posto che lui opti per emettere le sue in questo formato. Per godere degli incentivi previsti dall'articolo 3 del decreto delegato vige l'obbligo di trasmettere telematicamente **TUTTE** le fatture messe e ricevute e tutte le note di variazione, **ma come potrà avvenire in presenza di fornitori che inviano ancora le fatture in modalità cartacea?**
2. Oltre agli incentivi di natura amministrativa, contabile e tributaria previsti dal decreto, sarebbe opportuno esonerare dall'obbligo della **conservazione sostitutiva** delle fatture elettroniche i soggetti passivi IVA che utilizzano la piattaforma gratuita dal 2017 del Sistema di interscambio (Sdi) gestito dall'Agenzia delle Entrate che quindi è già in possesso di quei documenti, evitando i costi di conservazione a tutti i contribuenti e non solo alle specifiche categorie da individuarsi ex art. 1 dello schema di decreto delegato, a cui il servizio di conservazione verrà fornito gratuitamente dall'Agenzia stessa.
3. **Incentivi fiscali** sotto forma di crediti d'imposta o di riduzioni della base imponibile dovrebbero, inoltre, essere previsti per le piccole e medie imprese e per i professionisti che investono in sistemi informatici per gli uffici e in corsi di alfabetizzazione informatica del personale. Perché è condivisibile il pensiero del Dott. Vieri Ceriani, consulente del MEF per gli affari fiscali, quando al convegno di CNA del 28 aprile scorso ha definito la fattura cartacea nel regime IVA "figlia di un'era" che oggi si direbbe "dei dinosauri" essendo stata concepita negli anni 60 in ambito comunitario, durante la preparazione dell'Imposta sul

Libera Associazione di rappresentanza professionale costituita con atto del 15 aprile 1997 Reg. in Roma il 22 aprile 1997
al n.18632 Vol. 1-B mod. Atti Pubblici- modificato in data 19/07/2004 Reg. in Roma il 23/04/2004 mod. Atti Pubblici

Sede Nazionale
Uffici di Rappresentanza

Ufficio di Presidenza

Via Conca d'Oro n.300 - 00141 Roma - tel/fax 068103840
Via Sistina n. 121 - 00187 Roma
Via Adeodato Ressi n. 16 - 20125 Milano
Via M. Ferraris 70/72 - 15011 Acqui Terme (AL)
tel. 0144325024 - fax 0144329517 - e-mail tribint@tin.it



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

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

www.tributaristi-int.it

Valore Aggiunto e introdotta in Italia nel 1973, in periodi in cui lo sviluppo dell'informatica era di là da venire, ma ancora oggi vi sono tantissimi piccoli artigiani e commercianti non più giovanissimi che arrancano con la telematica e tutto il mondo virtuale che vi ruota attorno. **Forse i “dinosauri”, Dott. Ceriani, non sono del tutto scomparsi!**

Per la Commissione fiscalità
Il Coordinatore Consigliere nazionale
Giuseppe Zambon

Per il Consiglio nazionale
Il Presidente
Riccardo Alemanno

Schema di decreto legislativo recante Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente Atto n.163

Premessa

- Abuso di diritto ed elusione fiscale: l'inserimento dell'art. 10 bis alla Legge n.212 del 27 luglio 2000 (Statuto dei diritti del contribuente), apprezzabile per la finalità di rendere certa la disciplina sull'abuso di diritto ed elusione fiscale, impone di riproporre una richiesta già presentata, che si ritiene necessaria al fine di iniziare un vero e concreto percorso di riforma del nostro sistema fiscale e quindi dare certezza ai rapporti tra fisco e contribuente, elevare a rango costituzionale la Legge 212/2000.
- Disposizioni in materia di raddoppio dei termini per l'accertamento: le modifiche (chiarimenti introdotti) denotano come la norma tributaria abbia necessità di più interventi dopo la sua emanazione, data la complessità dell'intero sistema fiscale italiano e le conseguenti interpretazioni prodotte.
- Regime dell'adempimento collaborativo: la collaborazione costruttiva tra Amministrazione finanziaria e contribuente è tema ripercorso da ogni delega di riforma fiscale, il fatto della sua riproposizione è indicativo di un percorso da sempre tentato ma con scarsi risultati. Si auspica che tale previsione normativa sia quanto prima adottabile, non solo dalle aziende di grandissime dimensioni ma anche dalle piccole e medie nonché dal mondo del lavoro autonomo.

Libera Associazione di rappresentanza professionale costituita con atto del 15 aprile 1997 Reg. in Roma il 22 aprile 1997
al n.18632 Vol. 1-B mod. Atti Pubblici- modificato in data 19/07/2004 Reg. in Roma il 23/04/2004 mod. Atti Pubblici

Sede Nazionale
Uffici di Rappresentanza

Via Conca d'Oro n.300 - 00141 Roma - tel/fax 068103840
Via Sistina n. 121 - 00187 Roma
Via Adeodato Ressi n. 16 - 20125 Milano
Via M. Ferraris 70/72 - 15011 Acqui Terme (AL)
tel. 0144325024 - fax 0144329517 - e-mail tribint@tin.it

Ufficio di Presidenza



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

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

www.tributaristi-int.it

Analisi tecnica

ATTO DEL GOVERNO N. 163: Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuenti.

Con questo schema di decreto legislativo attuativo (*oltre che dell'art. 1*) degli articoli 5, 6 e 8 comma 2, della Legge Delega n. 23 del 11/03/2014 si tende a raggiungere lo scopo di rafforzare la certezza del diritto nei rapporti tra l'amministrazione finanziaria e i contribuenti disciplinando legislativamente l'abuso del diritto o elusione fiscale (*art. 1*), modificando la norma sul raddoppio dei termini di prescrizione per l'accertamento (*art. 2*) e introducendo nuove modalità di interlocuzione con l'amministrazione finanziaria in una sorta di "*cooperative compliance*" in linea con le proposte dell'OCSE (*artt. da 3 a 7*).

Essendo riservato, per ora, ai soli contribuenti di maggiori dimensioni che si dotino di un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale (*in linea con il D.Lgs. 231/2001*) e condividendone comunque le finalità, tralasciamo di entrare nel merito dell'ultimo argomento (*il c.d. "Regime di adempimento collaborativo"*) che introduce, fornendone fra l'altro le sole linee programmatiche (*essendo prevista l'emanazione di uno specifico D.M.*), forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata tra contribuenti e fisco, anche preventive alle scadenze dichiarative, nell'ottica di un reciproco affidamento, che consenta una preventiva valutazione del rischio fiscale d'impresa, assicurando al contribuente una sensibile mitigazione delle incertezze connesse alle operazioni che intende svolgere, riducendo i controlli successivi e il possibile contenzioso.

Per quanto concerne, invece, gli articoli 1 e 2 dello schema di decreto legislativo in esame, si prospettano le seguenti considerazioni:

[**Art. 1 – Abuso del diritto o elusione fiscale.**

Libera Associazione di rappresentanza professionale costituita con atto del 15 aprile 1997 Reg. in Roma il 22 aprile 1997
al n.18632 Vol. 1-B mod. Atti Pubblici- modificato in data 19/07/2004 Reg. in Roma il 23/04/2004 mod. Atti Pubblici

Sede Nazionale
Uffici di Rappresentanza

Via Conca d'Oro n.300 - 00141 Roma - tel/fax 068103840

Via Sistina n. 121 - 00187 Roma

Via Adeodato Ressi n. 16 - 20125 Milano

Ufficio di Presidenza

Via M. Ferraris 70/72 - 15011 Acqui Terme (AL)

tel. 0144325024 - fax 0144329517 - e-mail tribint@tin.it



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

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

www.tributaristi-int.it

Deve essere salutata con favore l'introduzione nello Statuto dei diritti del contribuente di una norma (**l'art. 10-bis**) che finalmente definisce e disciplina l'abuso del diritto.

Viene superato l'iniziale concetto di elusione "illegittima" così come codificato fin dal 1990 nell'art. 10 della legge 408 e poi circoscritto a fattispecie ben delimitate dall'art. 37-bis introdotto nel 1997 nel DPR 600/73. La nuova terminologia di abuso del diritto (*o elusione fiscale*) si è fatta strada negli ultimi anni, nella giurisprudenza sia di merito che di legittimità, sulla scia del principio comunitario antiabuso della Corte di Giustizia Europea

(sentenza Halifax e successive, che è applicabile, però, alle sole imposte armonizzate) invocando, per l'applicabilità alle imposte dirette, i principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione previsti dall'art. 53 della nostra Carta Costituzionale.

La Suprema Corte di Cassazione con sentenze non univoche e cambiando spesso orientamento ha stabilito nel 2011 (*sentenza 1372 sez. tributaria*) e poi con sentenze successive, che vi è **un limite costituzionale alla libertà di svolgimento dell'autonomia privata e alla libertà della forma negoziale quando si ledono le regole del riparto contributivo attuando comportamenti consentiti in astratto dalla legge, ma non improntati alla regola della lealtà reciproca tra contribuente e fisco, anomali e distorti agli effetti fiscali, privi di sostanza economica e in contrasto con i principi dell'ordinamento tributario.**

Recentemente, però, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione in materia d'imposte dirette, hanno circoscritto l'ambito applicativo dell'istituto dell'abuso del diritto, precisando che il legislatore ha proceduto alla tipizzazione delle condotte elusive, sicché può configurarsi un abuso del diritto solo qualora ricorra una delle operazioni tassativamente elencate nell'articolo 37-bis del DPR 600/73, ancorché non sia necessario che l'effetto elusivo derivi direttamente da una di tali condotte tipiche, di cui è sufficiente la presenza quale elemento della fattispecie (*Cass. SS.UU. n. 405 depositata il 14/01/2015*).

Da segnalare, per completezza di esposizione, anche la ancor più recente sentenza della Suprema Corte di soli dieci giorni fa (*Cass. n. 9334 depositata l'8 maggio 2015*) con la quale viene annullata una sentenza del giudice di appello favorevole all'amministrazione in quanto i giudici hanno omesso di motivare sufficientemente in ordine ad un fatto certamente decisivo, ossia l'inesistenza di ragioni economiche (*diverse dal realizzato risparmio fiscale*) per porre in essere una operazione in sé non esclusa dall'ordinamento se non se ed in quanto determinata unicamente dal perseguimento di un vantaggio fiscale.

Libera Associazione di rappresentanza professionale costituita con atto del 15 aprile 1997 Reg. in Roma il 22 aprile 1997 al n.18632 Vol. 1-B mod. Atti Pubblici- modificato in data 19/07/2004 Reg. in Roma il 23/04/2004 mod. Atti Pubblici

Sede Nazionale
Uffici di Rappresentanza

Via Conca d'Oro n.300 - 00141 Roma - tel/fax 068103840

Via Sistina n. 121 - 00187 Roma

Via Adeodato Ressi n. 16 - 20125 Milano

Ufficio di Presidenza

Via M. Ferraris 70/72 - 15011 Acqui Terme (AL)

tel. 0144325024 - fax 0144329517 - e-mail tribint@tin.it



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

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

www.tributaristi-int.it

Era dunque tempo, per dirimere il contrasto giurisprudenziale, che si addivenisse al superamento dell'elusione legata alle singole fattispecie di cui all'art. 37-bis del DPR 600/73 (provvedendo alla sua abrogazione) definendo legislativamente e codificando l'abuso del diritto, che viene però sottratto alle fattispecie penalmente rilevanti (comma 13, novello art. 10-bis, L. 212/2000), mentre il reato di elusione fiscale, a seguito di recenti pronunce della Corte di cassazione (Cass. pen., 28 febbraio 2012, n. 7739), può essere sanzionato sia amministrativamente sia penalmente.

Da un alto sembra corretto escludere sanzioni penali nell'abuso del diritto giacché si verte in supposizioni di costruzioni artificiali poste in essere per eludere le imposte, dall'altro, però, si potrebbe palesare l'ipotesi che attraverso la predisposizione di schermi elusivi ricondotti al nuovo concetto di abuso del diritto si costruiscano schemi complessi di frode fiscale di

rilevante importo che, non violando specifiche disposizioni tributarie che permetterebbero l'applicazione del comma 12 del novello art. 10-bis, aggirino la norma penale.

Senz'altro da condividere la formulazione della norma laddove si stabilisce **che l'onere della prova di dimostrare la sussistenza dell'abuso di diritto ricade sull'amministrazione finanziaria**, anche se potrebbe sembrare superfluo visto che l'art. 2697 del Codice Civile stabilisce che *“Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento”* e che l'inversione dell'onere della prova si ha solo in presenza di presunzione legale relativa e non vi è presunzione di legittimità per gli atti impositivi dell'amministrazione finanziaria.

Al contribuente spetta poi di dimostrare, recita il novello comma 4 dell'art. 10-bis, ***“l'esistenza di valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente”***.

Occorre qui considerare che la Legge Delega all'art. 5, comma 1, lettera b), numero 2) fa riferimento unicamente alla **“azienda”** del contribuente, mentre lo schema di decreto delegato (comma 3 dell'art. 10-bis aggiunto allo Statuto del Contribuente) fa riferimento alla **“impresa o attività professionale”**.

Il Governo nella relazione illustrativa (pag. 10) afferma che il termine **“azienda”** utilizzato dal legislatore delegante fa generare il dubbio che rilevino solo le attività di tipo imprenditoriale ed è solo per ragioni logiche e sistematiche, ritenendo di dover chiarire il

Libera Associazione di rappresentanza professionale costituita con atto del 15 aprile 1997 Reg. in Roma il 22 aprile 1997
al n.18632 Vol. 1-B mod. Atti Pubblici- modificato in data 19/07/2004 Reg. in Roma il 23/04/2004 mod. Atti Pubblici

Sede Nazionale
Uffici di Rappresentanza

Via Conca d'Oro n.300 - 00141 Roma - tel/fax 068103840
Via Sistina n. 121 - 00187 Roma
Via Adeodato Ressi n. 16 - 20125 Milano

Ufficio di Presidenza

Via M. Ferraris 70/72 - 15011 Acqui Terme (AL)
tel. 0144325024 - fax 0144329517 - e-mail tribint@tin.it



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

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

www.tributaristi-int.it

“supposto” dubbio, che è stato specificato che la norma si applica anche quando l'attività economica del contribuente è di natura professionale e non imprenditoriale.

Vorremmo invitare questa Commissione a porsi il quesito se è nella facoltà del legislatore delegato ampliare l'ambito di applicazione di una norma rispetto al dettato del legislatore delegante (*posto che il termine “azienda” è inequivocabile e che “miglioramento strutturale e funzionale” è terminologia che poco si addice allo studio di un professionista!*) solo perché il primo (*il Governo*) ravvisa la possibilità che la terminologia utilizzata dal secondo (*il Parlamento*) sia errata, riduttiva e fuorviante rispetto a ciò che il potere esecutivo vorrebbe o si aspettava dalla delega.

Da considerare, inoltre, che la terminologia utilizzata dal legislatore delegante è diversa da quella usata dal Governo, perché tratta di **“ragioni extrafiscali che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione (concetto non ripreso dal Governo), ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente”**.

Il testo governativo, invece, probabilmente allo scopo di adattarlo anche ai professionisti, stravolge il concetto perché attribuisce **natura organizzativa o “gestionale”** (*termine quest'ultimo non presente nella delega*) direttamente alla ragione extrafiscale che non risponde più, quindi, ad un'esigenza da raggiungere (*finalità*), mentre la finalità diventa essere il miglioramento strutturale e funzionale che, invece, nella Legge Delega rappresenta il **“risultato” cioè esso stesso la ragione extrafiscale**.

Come ben sappiamo qualora il Governo non rispetti la legge di delegazione, vale a dire i principi e i criteri direttivi in essa stabiliti, si ha il cosiddetto **eccesso di delega** che, se sottoposto al giudizio della Corte Costituzionale, ne comporta la dichiarazione di illegittimità nella parte che ecceda la delega stessa.

Libera Associazione di rappresentanza professionale costituita con atto del 15 aprile 1997 Reg. in Roma il 22 aprile 1997
al n.18632 Vol. 1-B mod. Atti Pubblici- modificato in data 19/07/2004 Reg. in Roma il 23/04/2004 mod. Atti Pubblici

Sede Nazionale
Uffici di Rappresentanza

Via Conca d'Oro n.300 - 00141 Roma - tel/fax 068103840

Via Sistina n. 121 - 00187 Roma

Via Adeodato Ressi n. 16 - 20125 Milano

Ufficio di Presidenza

Via M. Ferraris 70/72 - 15011 Acqui Terme (AL)

tel. 0144325024 - fax 0144329517 - e-mail tribint@tin.it



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

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

www.tributaristi-int.it

Si ritiene che il legislatore delegato abbia mal interpretato l'art. 5, comma 1, lettera b), numero 2) della Legge Delega 23/2014 e sia stato per questo "costretto" ad aggiungere i professionisti laddove il legislatore delegante sembrava essersene dimenticato.

La domanda da porsi è: **la norma antiabuso di cui all'art. 5 delle Legge Delega 23/2014 è riferibile a tutti i contribuenti o solo ai soggetti titolari di reddito d'impresa?**

La Raccomandazione della Commissione Europea sulla pianificazione aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012, ai cui principi la legge nazionale antiabuso deve adeguarsi per espressa previsione della Legge Delega, nell'ottavo considerando e negli articoli 2 e 4 non fa distinzione tra le varie tipologie di reddito e/o d'imposta, in effetti, ciò che manca nell'art. 5 della Legge Delega è una chiara identificazione dei soggetti (*intesi come tipologia di contribuenti*) in relazione ai quali si applica il nuovo principio dell'abuso del diritto, che però non possono che essere tutti, senza distinzione alcuna, come si evince anche nel parte finale della lettera d) del comma 1.

Nel decreto delegato, però, (*comma 9, novello art. 10-bis, L. 212/2000*) viene prevista la possibilità di poter escludere la configurabilità di una condotta abusiva da parte del contribuente, unicamente dimostrando l'esistenza delle ragioni extrafiscali, con riferimento al comma 3 del novello articolo 10-bis, L. 212/2000, e quindi solo a imprenditori e professionisti (*con i limiti di delega già visti*), mentre non si fa mai menzione dei

contribuenti "privati" non imprenditori che sembrerebbero, pertanto, completamente esclusi dalla normativa sull'abuso del diritto.

A nostro avviso l'errore consiste nell'aver ricompreso nel comma 3 del novello art. 10-bis, L. 212/2000 l'intero punto 2) della lettera b) del comma 1 dell'art. 5 della Legge Delega, unificando le due proposizioni esistenti e divise da un punto e virgola in un'unica proposizione non più suddivisa, legando così l'intero periodo all'impresa e all'attività professionale del contribuente ed escludendo i soggetti non imprenditori e/o professionisti.

Libera Associazione di rappresentanza professionale costituita con atto del 15 aprile 1997 Reg. in Roma il 22 aprile 1997
al n.18632 Vol. 1-B mod. Atti Pubblici- modificato in data 19/07/2004 Reg. in Roma il 23/04/2004 mod. Atti Pubblici

Sede Nazionale
Uffici di Rappresentanza

Ufficio di Presidenza

Via Conca d'Oro n.300 - 00141 Roma - tel/fax 068103840
Via Sistina n. 121 - 00187 Roma
Via Adeodato Ressi n. 16 - 20125 Milano
Via M. Ferraris 70/72 - 15011 Acqui Terme (AL)
tel. 0144325024 - fax 0144329517 - e-mail tribint@tin.it



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

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

www.tributaristi-int.it

L'importanza del punto e virgola!

Se analizziamo il suddetto punto 2) vediamo che il legislatore delegato deve garantire libertà di scelta al contribuente (*tutti, in quanto non meglio identificato*) e pertanto: “2) escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali; stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente;”

La prima proposizione, **fino alla parola “marginali” e al punto e virgola**, è di carattere generale, **dispone l'obbligo di un'esclusione** e non avendo limitazione di applicazione non può che valere per tutti i contribuenti (*anche non imprenditori e/o professionisti*), mentre la seconda **obbliga ad un'inclusione** stabilendo che tra le ragioni extrafiscali (*di cui alla proposizione precedente*) rientrano “anche”.....omissis.....

MODIFICA PROPOSTA

Se si accetta questa chiave di lettura è sufficiente riscrivere il comma 3 del novello art. 10-bis, L. 212/2000 spezzandolo in due commi in questo modo: **3**. Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali. **3-bis**). Rientrano tra le ragioni extrafiscali del comma precedente anche quelle **che rispondono ad esigenze di ordine organizzativo e gestionale e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa, ancorché dall'operazione non derivi necessariamente una redditività immediata.**

Libera Associazione di rappresentanza professionale costituita con atto del 15 aprile 1997 Reg. in Roma il 22 aprile 1997
al n.18632 Vol. 1-B mod. Atti Pubblici- modificato in data 19/07/2004 Reg. in Roma il 23/04/2004 mod. Atti Pubblici

Sede Nazionale
Uffici di Rappresentanza

Via Conca d'Oro n.300 - 00141 Roma - tel/fax 068103840

Via Sistina n. 121 - 00187 Roma

Via Adeodato Ressi n. 16 - 20125 Milano

Ufficio di Presidenza

Via M. Ferraris 70/72 - 15011 Acqui Terme (AL)

tel. 0144325024 - fax 0144329517 - e-mail tribint@tin.it



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

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

www.tributaristi-int.it

Un'altra modifica che sembrerebbe utile riguarda il comma 3. dell'art. 1 dello schema di decreto legislativo che forse sarebbe opportuno, per completezza di argomento, ricomprendere direttamente nel novello art. 10-bis, L. 212/2000

MODIFICA PROPOSTA

Art. 10-bis, L. 212/2000, comma 12-bis). Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente presenta istanza di interpello ai sensi del regolamento del Ministro delle finanze 19 giugno 1998, n. 259. Resta fermo il potere del Ministro dell'economia e delle finanze di apportare modificazioni a tale regolamento.

Articolo 1, atto del Governo n. 163, comma 3: soppresso

[**Art. 2 – Raddoppio dei termini di prescrizione per l'accertamento.**

Viene finalmente proposta una soluzione al problema del raddoppio dei termini di prescrizione per l'accertamento tributario in presenza di fattispecie di reato.

Con il comma 2 dell'art. 8 della Legge Delega 23/2014, il Governo è stato autorizzato a legiferare in materia e ciò si è puntualmente verificato con lo schema di decreto delegato, atto del Governo n. 163 dove, con l'art. 2 vengono modificati in modo analogo sia l'art. 43, comma 3 del DPR 600/73 per le imposte sui redditi, sia l'art. 57, comma 3 del DPR 633/72 per l'IVA.

Viene di fatto stabilito che **il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di accertamento.** Vengono, inoltre, fatti salvi gli effetti degli atti impositivi notificati fino alla data di entrata in vigore del decreto legislativo.

I problemi che si ravvisano in questa norma sono i seguenti:

Libera Associazione di rappresentanza professionale costituita con atto del 15 aprile 1997 Reg. in Roma il 22 aprile 1997
al n.18632 Vol. 1-B mod. Atti Pubblici- modificato in data 19/07/2004 Reg. in Roma il 23/04/2004 mod. Atti Pubblici

Sede Nazionale
Uffici di Rappresentanza

Via Conca d'Oro n.300 - 00141 Roma - tel/fax 068103840

Via Sistina n. 121 - 00187 Roma

Via Adeodato Ressi n. 16 - 20125 Milano

Ufficio di Presidenza

Via M. Ferraris 70/72 - 15011 Acqui Terme (AL)

tel. 0144325024 - fax 0144329517 - e-mail tribint@tin.it



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

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

www.tributaristi-int.it

1. Viene fatto riferimento solo alla denuncia presentata o trasmessa dall'Amministrazione finanziaria e non viene, quindi, disciplinata la questione se la **segnalazione fornita da procure o enti e soggetti terzi**, aventi obbligo di segnalazione in caso di reato tributario, **dopo lo scadere dei termini ordinari per l'accertamento**, sia o meno "abilitante" per giustificare il raddoppio dei termini di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate.
2. Rimane irrisolto il problema degli **elementi desunti dalla conservazione della contabilità per il periodo prolungato dal raddoppio dei termini** di accertamento. Le scritture contabili sono accessibili da parte dell'amministrazione finanziaria fino allo scadere del periodo entro il quale è esperibile l'attività di controllo o fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta. Se dalla documentazione verificata relativa ad anni precedenti a quelli dell'accertamento ordinario, a causa del raddoppio dei termini, l'amministrazione finanziaria dovesse trarre elementi utili per la contestazione di illeciti a soggetti terzi diversi dal contribuente, per i quali i termini di accertamento non sono raddoppiati, tali elementi sono comunque utilizzabili dall'amministrazione nei confronti dei suddetti soggetti?
3. La norma avrebbe potuto specificare chiaramente che **non è applicabile ai fini dell'accertamento IRAP**, chiudendo così numerosi contenziosi in essere. Per quanto riguarda i termini di accertamento in materia di IRAP, infatti, l'art. 25 del D.Lgs. n. 446/1997 stabilisce che per le attività di controllo, di accertamento, di riscossione e contenzioso in materia di IRAP *"si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi ad eccezione degli artt. 38, commi dal 4° al 7°, 44 e 45 del D.P.R. 600/1973"*. L'art. 43 risulta, quindi, applicabile, ma lo è anche il suo terzo comma? Al riguardo, nonostante sia la dottrina che la giurisprudenza prevalente ritengano che all'IRAP non si applichi il raddoppio dei termini in considerazione del fatto che il citato comma 3 richiama espressamente i reati di cui al D.Lgs. 74/2000, che prevede solo ed esclusivamente i reati in materia di imposte sui redditi e di IVA, l'Agenzia delle Entrate ogni qual volta operi un accertamento utilizzando il raddoppio dei termini, estende l'accertamento per le annualità "allargate" anche ai fini IRAP, alimentando il contenzioso tributario.

Libera Associazione di rappresentanza professionale costituita con atto del 15 aprile 1997 Reg. in Roma il 22 aprile 1997
al n.18632 Vol. 1-B mod. Atti Pubblici- modificato in data 19/07/2004 Reg. in Roma il 23/04/2004 mod. Atti Pubblici

Sede Nazionale
Uffici di Rappresentanza

Via Conca d'Oro n.300 - 00141 Roma - tel/fax 068103840

Via Sistina n. 121 - 00187 Roma

Via Adeodato Ressi n. 16 - 20125 Milano

Ufficio di Presidenza

Via M. Ferraris 70/72 - 15011 Acqui Terme (AL)

tel. 0144325024 - fax 0144329517 - e-mail tribint@tin.it



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

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

www.tributaristi-int.it

4. La Legge Delega fa salvi gli effetti relativi alle notifiche degli **atti di "controllo"**, mentre lo schema di decreto legislativo si riferisce agli **atti "impositivi"**. La differenza che ne scaturisce non è di poco conto. La formulazione governativa è senza dubbio a vantaggio del contribuente ed è corretto che lo sia trattandosi di norma di sfavore ed inoltre gli atti di controllo non sono precisamente individuati dalla normativa tributaria, in quanto termine non tecnico, e sarebbe stato disagevole individuarli e, soprattutto, molto spesso non vengono ritualmente "notificati", ma solo "consegnati" al contribuente. Pertanto per tutti i verbali di operazioni compiute, accessi, questionari, pvc, avvisi di irregolarità, avvisi bonari in genere, ecc., non scatta il raddoppio dei termini secondo la precedente disciplina che non contemplava una data ultima di invio della notizia di reato.
5. Permane la problematica degli **atti impositivi che possono ancora essere notificati fino alla data di entrata in vigore del Decreto Delegato** e che, trattandosi di data "mobile" e ancora non certa, potrebbe produrre la corsa all'emanazione da parte dell'Agenzia Entrate di avvisi di accertamento per anni antecedenti il 2010, conseguenti a tutti quegli atti di controllo già consegnati in anni precedenti, anche senza aver inviato la denuncia penale all'autorità giudiziaria. Tutto ciò, però, compatibilmente con le risorse dell'Agenzia che tra il 730 precompilato, la Voluntary disclosure e l'accelerazione imposta dal Direttore Orlandi per chiudere gli accertamenti relativi al 2010 entro il mese di giugno, poco si confà con una corsa accertativa relativa ad anni precedenti. L'alternativa potrebbe essere quella di applicare il nuovo regime a tutti gli atti notificati dopo la data di entrata in vigore della Legge Delega, ma è lo stesso legislatore delegante che ha individuato nella data di entrata in vigore dei decreti legislativi il termine in questione e, pertanto, occorre attenersi anche se il Governo ha latitato per troppo tempo e un articolato così breve si poteva produrre già nel mese di marzo del 2014.

Si sarebbe evitato di creare disparità di trattamento tra contribuenti accertati e non accertati in questi ormai decorsi quindici mesi dalla Legge Delega, considerando che la stessa nello specifico è chiarissima, e ciò ha permesso la continuazione di un comportamento da parte dell'Agenzia sicuramente disdicevole ancorché legittimato, ma già modificato da una Legge Delega che non si è voluto attivare in tempi brevi.

Per la Commissione fiscalità

Per il Consiglio nazionale

Libera Associazione di rappresentanza professionale costituita con atto del 15 aprile 1997 Reg. in Roma il 22 aprile 1997
al n.18632 Vol. 1-B mod. Atti Pubblici- modificato in data 19/07/2004 Reg. in Roma il 23/04/2004 mod. Atti Pubblici

Sede Nazionale
Uffici di Rappresentanza

Via Conca d'Oro n.300 - 00141 Roma - tel/fax 068103840
Via Sistina n. 121 - 00187 Roma
Via Adeodato Ressi n. 16 - 20125 Milano

Ufficio di Presidenza

Via M. Ferraris 70/72 - 15011 Acqui Terme (AL)
tel. 0144325024 - fax 0144329517 - e-mail tribint@tin.it



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

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

www.tributaristi-int.it

Il Coordinatore Consigliere nazionale
Giuseppe Zambon

Il Presidente
Riccardo Alemanno

Libera Associazione di rappresentanza professionale costituita con atto del 15 aprile 1997 Reg. in Roma il 22 aprile 1997
al n.18632 Vol. 1-B mod. Atti Pubblici- modificato in data 19/07/2004 Reg. in Roma il 23/04/2004 mod. Atti Pubblici

Sede Nazionale
Uffici di Rappresentanza

Via Conca d'Oro n.300 - 00141 Roma - tel/fax 068103840

Via Sistina n. 121 - 00187 Roma

Via Adeodato Ressi n. 16 - 20125 Milano

Ufficio di Presidenza

Via M. Ferraris 70/72 - 15011 Acqui Terme (AL)

tel. 0144325024 - fax 0144329517 - e-mail tribint@tin.it