



CAMERA DEI DEPUTATI  
6<sup>A</sup> COMMISSIONE PERMANENTE (FINANZE)

PROPOSTA DI LEGGE

*Disposizioni per la semplificazione fiscale,  
il sostegno delle attività economiche e delle famiglie  
e il contrasto dell'evasione fiscale*

*(Atto Camera 1074)*

Audizione del  
Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

---

---

## INDICE

	<b>Pag.</b>
PREMESSA.....	4
CAPO I – MISURE DI SEMPLIFICAZIONE FISCALE.....	6
ART. 2. ( <i>Modifiche ai termini per la comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute</i> ).....	6
ART. 3. ( <i>Semplificazioni in materia di controlli formali delle dichiarazioni dei redditi e termine per la presentazione della dichiarazione telematica dei redditi</i> ).....	6
ART. 6. ( <i>Semplificazioni in materia di modelli dichiarativi</i> ).....	8
ART. 7. ( <i>Semplificazioni per le associazioni sportive dilettantistiche</i> ).....	9
ART. 8. ( <i>Semplificazioni in materia di dichiarazioni di intento relative all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto</i> ).....	10
ART. 9. ( <i>Versamento dell'addizionale comunale all'IRPEF</i> ).....	11
ART. 10. ( <i>Conoscenza degli atti e semplificazione</i> ).....	11
ART. 11. ( <i>Introduzione dell'obbligo di invito al contraddittorio endoprocedimentale</i> ).....	13
ART. 13. ( <i>Efficacia delle deliberazioni regolamentari e tariffarie relative alle entrate tributarie degli enti locali</i> ).....	16
ART. 15. ( <i>Disposizioni in materia di sanzioni per violazioni tributarie</i> ).....	17
ART. 17. ( <i>Modifiche al regime della scissione dei pagamenti</i> ).....	17
ART. 18. ( <i>Disposizioni in materia di trasmissione telematica dei corrispettivi</i> ).....	18
CAPO II – INTERVENTI PER IL SOSTEGNO DELLE FAMIGLIE E DELLE ATTIVITÀ ECONOMICHE.....	18
ART. 19. ( <i>Disposizioni in materia di limitazioni all'uso del contante e dei titoli al portatore</i> ).....	18
ART. 20. ( <i>Limiti di pignorabilità</i> ).....	19
ART. 21. ( <i>Imposta sul reddito professionale</i> ).....	19
ART. 23. ( <i>Redditi fondiari percepiti</i> ).....	20
ART. 24. ( <i>Regime tributario speciale per i lavoratori impatriati</i> ).....	20

---

---

CAPO III – AGEVOLAZIONI PER LA PROMOZIONE DELL'ECONOMIA LOCALE MEDIANTE LA RIAPERTURA E L'AMPLIAMENTO DI ATTIVITÀ COMMERCIALI, ARTIGIANALI E DI SERVIZI .....	21
ART. 25. ( <i>Ambito di applicazione</i> ). .....	21
CAPO V – DISPOSIZIONI PER IL CONTRASTO DELL'EVASIONE FISCALE .....	21
ART. 36. ( <i>Misure per il contrasto delle indebite compensazioni</i> ). .....	21

---

## PREMESSA

Signor Presidente, Onorevoli Deputati,

il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (d'ora in avanti, "CNDCEC") desidera innanzitutto porgere alla Commissione il suo deferente saluto e i suoi più vivi ringraziamenti per l'opportunità che viene concessa di formulare le proprie osservazioni sulla proposta di legge, d'iniziativa dei deputati Ruocco ed altri, recante "*Disposizioni per la semplificazione fiscale, il sostegno delle attività economiche e delle famiglie e il contrasto dell'evasione fiscale*", presentata il 6 agosto 2018 (Atto Camera n. 1074).

In termini generali, sono senza dubbio da condividere gli obiettivi sottesi al provvedimento in discussione.

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

Lo confermano i dati del rapporto annuale *Doing Business* 2018 della Banca Mondiale, giunto alla sua quindicesima edizione, che presenta la classifica dei Paesi negli ambiti che descrivono la capacità degli stessi di essere *business friendly*. Su 190 Paesi monitorati, l'Italia si posiziona al 112° posto nell'ambito del "*paying taxes*", ossia con riferimento alla "facilità" di pagare le imposte. Una classifica non certo incoraggiante, quindi, né degna di un Paese membro del G7.

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

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

Un'attività legislativa che, ancora oggi, abusa dell'istituto della retroattività, modificando e correggendo le norme in corso d'anno, in palese violazione dei fondamentali principi fissati in materia dallo statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 2000).

Il CNDCEC, da parte sua, ha sempre sostenuto le iniziative volte alla realizzazione di una reale ed effettiva semplificazione fiscale sia sotto il profilo normativo, sia dal punto di vista delle procedure applicabili e degli adempimenti a carico dei contribuenti.

Ma lo stesso CNDCEC ha anche puntualmente denunciato la tendenza a "scaricare" sui cittadini-contribuenti, e indirettamente sui professionisti che li assistono, i costi e le complessità procedurali che il processo di semplificazione in atto inevitabilmente comporta (si pensi al moltiplicarsi degli obblighi comunicativi al Fisco generati dalla dichiarazione dei redditi precompilata, con le Certificazioni Uniche e le comunicazioni al Sistema

---

Tessera Sanitaria, nonché derivanti dal contrasto all'evasione nell'IVA, con la comunicazione periodica dei dati delle fatture emesse e ricevute).

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

Il CNDCEC esprime pertanto il suo più forte apprezzamento per iniziative legislative del tipo di quella oggi in discussione che contribuiscono sensibilmente al processo di semplificazione del sistema tributario e del rapporto tra contribuenti e fisco.

Nel condividere, dunque, l'impianto generale del provvedimento, nel presente documento sono trattate unicamente le disposizioni per le quali si ritiene di formulare osservazioni e proposte di modifica della disciplina in esso contenuta che il CNDCEC sottopone alla valutazione di questa on.le Commissione parlamentare.

Si segnala sin d'ora che per talune di esse sarà necessario un coordinamento normativo con le misure contenute nel decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, in corso di conversione in legge (c.d. "decreto collegato alla manovra di bilancio 2019"). Il riferimento va, in particolare, agli articoli 15 e 18 del provvedimento in esame relativi, rispettivamente, alle disposizioni in materia di sanzioni per violazioni agli obblighi di fatturazione elettronica e a quelle in materia di trasmissione telematica dei corrispettivi.

Considerata l'estrema vastità della materia interessata, abbiamo anche il piacere di depositare agli atti della presente audizione un secondo documento che contiene ulteriori proposte del CNDCEC in materia di semplificazione fiscale, che riteniamo possano integrare il quadro delle misure già previste nel provvedimento in esame. Tra le proposte incluse in quest'ultimo documento, ve ne sono alcune di valenza più generale, tra cui segnaliamo l'introduzione graduale dell'obbligo di fatturazione elettronica nelle operazioni tra privati (2.3.1), la revisione delle società di comodo (2.1.6), la sostituzione dell'Irap con un'addizionale sul reddito d'impresa (2.2.1), l'accorpamento di IMU e TASI (2.8.1).

Vorremmo altresì porre l'accento su altre proposte di notevole impatto per la categoria dei Commercialisti e per i professionisti in generale, le quali, se accolte, avrebbero ugualmente un rilevante effetto sul piano della semplificazione degli adempimenti e che auspichiamo possano ricevere la giusta attenzione da parte di questa on.le Commissione parlamentare.

Tra di esse, si segnalano, in particolare, il regime opzionale di cassa per le Società tra professionisti (2.1.3), la revisione della determinazione del reddito di lavoro autonomo (2.1.7), l'impegno unico alla trasmissione delle dichiarazioni (2.4.1), l'esclusione della responsabilità del professionista per le ritenute effettuate e non versate dal sostituto d'imposta (2.5.5), il regime sanzionatorio per le violazioni degli intermediari (2.6.4 e 2.6.5).

---

## CAPO I – MISURE DI SEMPLIFICAZIONE FISCALE

### **ART. 2. (Modifiche ai termini per la comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute).**

Nel condividere l'intervento in oggetto, si segnala che lo stesso va completato adeguando alla nuova periodicità annuale della comunicazione il regime sanzionatorio corrispondente per le violazioni eventualmente commesse.

Il vigente comma 2-bis dell'art. 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 dispone infatti che *“Per l'omissione o l'errata trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute, prevista dall'articolo 21 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, si applica la sanzione amministrativa di euro 2 per ciascuna fattura, comunque entro il limite massimo di euro 1.000 per ciascun trimestre. La sanzione è ridotta alla metà, entro il limite massimo di euro 500, se la trasmissione è effettuata entro i quindici giorni successivi alla scadenza stabilita ai sensi del periodo precedente, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati. Non si applica l'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472”*.

Nel primo periodo del citato comma 2-bis, la locuzione *“per ciascun trimestre”* deve pertanto essere eliminata.

### **ART. 3. (Semplificazioni in materia di controlli formali delle dichiarazioni dei redditi e termine per la presentazione della dichiarazione telematica dei redditi).**

**A)** Per quanto concerne l'inserimento nell'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, del comma 3-bis, secondo cui *“Ai fini del controllo di cui al presente articolo gli uffici non possono chiedere ai contribuenti certificazioni e documenti relativi a informazioni disponibili nell'anagrafe tributaria né a dati trasmessi da parte di soggetti terzi in ottemperanza a obblighi dichiarativi, certificativi o comunicativi”*, va segnalato che il nostro ordinamento, anche se con norme di carattere generale, già prevede il principio in esso contenuto.

Ci si riferisce al comma 4 dell'articolo 6 dello statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212), ai sensi del quale *“Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente. Tali documenti ed informazioni sono acquisiti ai sensi dell'articolo 18, commi 2 e 3, della legge 7 agosto 1990, n. 241, relativi ai casi di accertamento d'ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto interessato dalla azione amministrativa”*, nonché all'articolo 7, comma 1, lettera f), del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, secondo cui *“i contribuenti non devono fornire informazioni che siano già in possesso del Fisco e degli enti previdenziali ovvero che da questi possono*

---

*essere direttamente acquisite da altre Amministrazioni*”, che addirittura introduce un divieto in tal senso a carico del contribuente.

Pur apprezzando, dunque, l'intenzione di prevedere espressamente il medesimo principio anche per l'attività di controllo formale delle dichiarazioni svolta ai sensi dell'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, si suggerisce, al fine di dare forza cogente alla disposizione in oggetto, di introdurre una espressa sanzione di nullità per l'atto impositivo successivamente emesso in violazione di tale principio. Occorre, in altri termini, prevedere espressamente che in caso di mancata fornitura da parte del contribuente di certificazioni e documenti relativi a informazioni disponibili nell'anagrafe tributaria (anche se provenienti da soggetti terzi in ottemperanza a obblighi dichiarativi, certificativi o comunicativi), l'atto impositivo emesso sul presupposto di tale mancata fornitura è nullo *ex lege*.

**B)** Per quanto concerne lo slittamento dal 31 ottobre al 31 dicembre del termine per la presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e di imposta regionale sulle attività produttive, va segnalato che la disposizione che viene modificata è il comma 932 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2017, n. 205, secondo cui *“Al fine di evitare la sovrapposizione di adempimenti, per gli anni in cui si applicano le disposizioni di cui all'articolo 21 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, il termine del 16 settembre di cui al comma 1 dello stesso articolo 21 è fissato al 30 settembre e il termine per la presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e di imposta regionale sulle attività produttive dei soggetti indicati nell'articolo 2 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, in scadenza al 30 settembre, è fissato al 31 ottobre”*.

L'intervento normativo proposto, contrariamente a quanto affermato dalla relazione illustrativa al provvedimento, non è idoneo pertanto a fissare definitivamente al 31 dicembre il nuovo termine di presentazione delle dichiarazioni, in quanto si modifica una norma ad efficacia temporale limitata *“per gli anni in cui si applicano le disposizioni di cui all'articolo 21 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122”*, ossia per gli anni in cui resterà ancora in vita l'obbligo di comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute (c.d. “spesometro”), destinato a venire meno, come è noto, dal 1° gennaio 2019, per effetto dell'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica nelle operazioni tra privati, ai sensi dei commi da 909 a 928 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018).

L'attuale formulazione del comma 2 dell'articolo 3 in oggetto comporta dunque lo slittamento al 31 dicembre del termine di presentazione delle dichiarazioni relative al solo anno 2018 e non anche di quelle relative agli anni successivi.

Se, come si evince dalla relazione illustrativa, l'intenzione è quella di mettere “a regime” il termine del 31 dicembre, occorre invece modificare, nel medesimo senso, l'articolo 2, comma 1, del regolamento di cui al

---

decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, comma 136, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

Nel merito, si ritiene al riguardo maggiormente congruo, quale termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, quello del 31 ottobre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta, anziché il termine del 31 dicembre, coincidendo quest'ultima data con il periodo delle festività natalizie e delle "chiusure" annuali, con un periodo quindi già denso di scadenze e impegni di diversa natura, fiscale e non.

Si propone dunque di rendere permanente lo slittamento dal 30 settembre al 31 ottobre del termine di presentazione in via telematica delle predette dichiarazioni, modificando in tal senso il citato articolo 2, comma 1, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

#### **ART. 6. (Semplificazioni in materia di modelli dichiarativi).**

L'articolo 6 introduce alcune semplificazioni in materia di modelli dichiarativi volte principalmente a evitare duplicazioni dell'indicazione di dati e informazioni. In particolare, il comma 1 dispone che, con l'adozione di provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate, da adottarsi entro il 31 dicembre di ogni anno, sono apportate semplificazioni ai modelli dichiarativi volte, in particolare, a sopprimere duplicazioni di dati e informazioni già forniti per il periodo d'imposta interessato.

Nella lettera *b*) del successivo comma 3 è inoltre previsto che nel primo provvedimento adottato dal direttore dell'Agenzia delle entrate sono disposte la soppressione del modello dichiarativo 770 (dichiarazione del sostituto d'imposta) e la contestuale integrazione del modello F24 con l'indicazione del codice fiscale del contribuente nei cui riguardi è stata effettuata la ritenuta d'acconto.

Al riguardo, pur condividendo pienamente le finalità dell'intervento normativo, si osserva che la proposta di integrare il modello F24 con l'indicazione del codice fiscale del sostituto che ha subito la ritenuta d'acconto rischia di comportare maggiori complessità operative rispetto all'adempimento che si intende sopprimere, sol che si consideri che il versamento delle ritenute si effettua con periodicità mensile mentre la presentazione del modello 770 è un adempimento annuale.

Il previsto "appesantimento" della compilazione del modello F24, derivante dall'obbligo di indicare i codici fiscali di tutti i sostituiti, sarebbe dunque destinato a ripresentarsi in occasione di ciascun versamento mensile delle ritenute a fronte dell'unico adempimento dichiarativo annuale oggi invece previsto, con costi e criticità sicuramente maggiori di quelli attuali, in particolar modo per le imprese con un numero elevato di dipendenti.

In sostituzione di quest'ultima misura, si suggerisce, pertanto, di riconoscere ai sostituti la mera facoltà di inserire nelle certificazioni uniche annuali di cui all'articolo 4, comma 6-ter, del decreto del Presidente della



---

Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, i dati attualmente contemplati nei quadri ST e SX del modello 770, concedendo eventualmente in tal caso per la trasmissione in via telematica all'Agenzia delle entrate delle certificazioni un termine più ampio di quindici giorni rispetto a quello vigente del 7 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti.

La soluzione proposta lascerebbe dunque ai sostituti d'imposta la facoltà di scegliere se effettuare un unico adempimento (comprensivo dei dati del modello 770), con scadenza ravvicinata (22 marzo), ovvero se mantenere invariato l'attuale quadro degli adempimenti, con obbligo di presentazione anche del modello 770, ma entro il più ampio termine del 31 ottobre di ciascun anno.

**ART. 7. (Semplificazioni per le associazioni sportive dilettantistiche).**

L'articolo 7, al fine di autocertificare il mancato superamento della franchigia di diecimila euro prevista per le indennità, i rimborsi forfettari, i premi e i compensi corrisposti dall'associazione sportiva dilettantistica, prevede che il percipiente possa presentare all'associazione erogante, al momento del primo pagamento, un'unica dichiarazione, con validità per l'intero anno d'imposta, attestante il rispetto della franchigia prevista.

Il comma 2 introduce un meccanismo sanzionatorio in caso di omessa dichiarazione del superamento della predetta franchigia. Se nel corso dell'anno d'imposta interviene il superamento della franchigia, il soggetto che ha presentato la dichiarazione deve comunicarlo tempestivamente all'associazione sportiva, a pena di applicazione di una sanzione amministrativa pecuniaria pari a cinque volte l'importo eccedente, con un minimo di euro 200.

Al comma 3 viene fatto espresso divieto di applicazione alla suddetta sanzione dei seguenti istituti: ravvedimento, definizione agevolata, concorso di violazioni e continuazione.

Al riguardo, si ritiene che l'opportuna semplificazione prevista rischi di essere vanificata dall'eccessiva gravosità del regime sanzionatorio corrispondente.

Ipotizzando un atleta non professionista che, pur avendo presentato la dichiarazione unica annuale attestante il rispetto della franchigia prevista, percepisca 15.000 euro per alcune sue prestazioni, ometta, per mera dimenticanza, di comunicare tempestivamente all'associazione sportiva il superamento della predetta franchigia.

In simili circostanze si renderebbe applicabile una sanzione amministrativa pari a 25.000 euro (cinque volte l'importo eccedente, con un minimo di euro 200), a fronte di un debito per imposte (pari alla ritenuta alla fonte che l'associazione avrebbe ommesso di effettuare in seguito alla mancata comunicazione da parte del sostituito del superamento della franchigia) pari a soli 1.150 euro (23 per cento dei 5.000 euro eccedenti la soglia esente di 10.000 euro).

---

La misura della sanzione risulterebbe quindi palesemente in contrasto con il principio di proporzionalità a cui qualsiasi regime sanzionatorio deve essere necessariamente ispirato.

Considerato altresì che per la mancata effettuazione e l'omesso versamento della ritenuta restano comunque applicabili le corrispondenti sanzioni in misura proporzionale, si riterrebbe pertanto maggiormente conforme al predetto principio prevedere una sanzione in misura fissa, variabile tra un minimo e un massimo in modo da permettere di tener conto della condotta del trasgressore.

Si sottopone, inoltre, alla valutazione della Commissione l'opportunità di prevedere la possibilità di avvalersi dell'istituto del ravvedimento di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, al fine di favorire la *compliance* e di consentire la possibilità di regolarizzare la propria posizione, in conformità al nuovo approccio *ex ante* dei controlli del fisco, tendente a incentivare l'adozione di tali istituti (si vedano le c.d. lettere per la trasparenza e gli avvisi preventivi di irregolarità) e a limitare il più possibile l'approccio *ex post* di tipo eminentemente repressivo.

Si suggerisce infine di specificare, nel comma 2 dell'articolo in oggetto, il termine entro cui il sostituito deve comunicare all'associazione sportiva dilettantistica il superamento della franchigia, sostituendolo all'avverbio "tempestivamente" contenuto nell'attuale formulazione della disposizione, al fine di dare certezza al momento in cui deve ritenersi integrato l'inadempimento e si rende applicabile, di conseguenza, la sanzione corrispondente.

**ART. 8. (Semplificazioni in materia di dichiarazioni di intento relative all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto).**

L'intervento normativo risulta apprezzabile nella parte in cui elimina l'obbligo di riepilogare nella dichiarazione IVA annuale i dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento ricevute dai fornitori degli esportatori abituali.

Condivisibile anche la prevista soppressione dei registri delle dichiarazioni d'intento emesse e ricevute, con i corrispondenti obblighi di numerazione, annotazione e conservazione delle stesse.

Non si ritiene invece di poter condividere la modifica del regime sanzionatorio attualmente previsto in materia.

Il comma 2 dell'articolo in oggetto, modificando il comma 4-*bis* dell'articolo 7 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, interviene sulle sanzioni comminate al cedente o al prestatore che effettuano l'operazione senza aver prima riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate della dichiarazione d'intento ricevuta dal cessionario o committente. La vigente sanzione amministrativa in misura fissa da euro 250 a euro 2.000 viene sostituita con una sanzione in misura proporzionale dal cento al duecento per cento dell'imposta, equivalente a quella attualmente prevista, dal comma 3 del citato articolo 7, per chi effettua operazioni senza addebito d'imposta, in mancanza della predetta dichiarazione d'intento.

---

L'attuale regime sanzionatorio è stato infatti così modificato dall'articolo 15, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158, recante la "Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23".

Si tratta dunque di un "ritorno al passato" rispetto alla recente riforma del sistema sanzionatorio amministrativo tributario, che non tiene in debito conto l'esistenza della sanzione dal cento al duecento per cento dell'imposta (fermo l'obbligo del pagamento del tributo) prevista a carico del cedente o prestatore che effettui operazioni senza addebito d'imposta, in mancanza della dichiarazione d'intento (articolo 7, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471), e a carico di chi, in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge, dichiara all'altro contraente o in dogana di volersi avvalere della facoltà di acquistare o di importare merci e servizi senza pagamento dell'imposta, ovvero ne beneficia oltre il limite consentito (articolo 7, comma 4, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471).

#### **ART. 9. (Versamento dell'addizionale comunale all'IRPEF).**

Con la norma in oggetto viene stabilito che il versamento dell'addizionale comunale IRPEF è effettuato dai sostituti d'imposta cumulativamente per tutti i comuni di riferimento.

Si tratta di una misura certamente apprezzabile nei limiti in cui non si introducano in via amministrativa, a carico dei sostituti, nuovi o diversi adempimenti rispetto a quelli attualmente vigenti.

La norma prevede infatti che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, previa intesa in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali, da emanarsi entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della disposizione, sono definite le modalità per l'attuazione della norma e la ripartizione giornaliera, da parte dell'Agenzia delle entrate in favore dei comuni, dei versamenti effettuati da contribuenti e sostituti d'imposta a titolo di addizionale comunale all'IRPEF, avendo riguardo anche ai dati contenuti nelle relative dichiarazioni fiscali, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.

Si suggerisce pertanto di specificare in chiusura del nuovo comma 143 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 che l'attuazione della disciplina deve avvenire senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica "e senza nuovi adempimenti a carico di contribuenti e sostituti d'imposta".

#### **ART. 10. (Conoscenza degli atti e semplificazione).**

L'articolo in oggetto modifica l'articolo 6 dello statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge n. 212 del 2000, per una più efficace attuazione dei principi in esso sanciti, prevedendo che l'amministrazione finanziaria sia tenuta a mettere a disposizione dei contribuenti "i modelli di dichiarazione, le istruzioni, i servizi telematici, la modulistica, i documenti di prassi amministrativa e, in generale, ogni altra comunicazione da essa emanata", necessari ad assolvere correttamente gli adempimenti richiesti con congruo anticipo, "prima

---

dell'inizio del periodo d'imposta interessato" e, comunque, non oltre sessanta giorni prima del termine assegnato al contribuente per l'adempimento.

Al riguardo, nella piena condivisione delle finalità sottese all'intervento normativo, si suggerisce di mantenere fermi i termini di approvazione dei modelli di dichiarazione attualmente previsti dagli articoli 1 e 8 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, rispettivamente, per le imposte sui redditi e l'imposta regionale sulle attività produttive (31 gennaio dell'anno successivo a quello oggetto di dichiarazione) e per l'imposta sul valore aggiunto (15 gennaio dell'anno successivo a quello oggetto di dichiarazione).

Deve infatti ritenersi inverosimile che la modulistica possa essere messa a disposizione prima dell'inizio del periodo d'imposta oggetto di dichiarazione, essendo la stessa influenzata dalle modifiche normative eventualmente introdotte, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 1, dello statuto dei diritti del contribuente, nel corso del medesimo periodo d'imposta oggetto di dichiarazione.

Si suggerisce inoltre di includere tra gli strumenti da mettere a disposizione del contribuente entro un termine anteriore almeno di centoventi giorni rispetto alla scadenza dell'adempimento, le specifiche tecniche necessarie per la predisposizione degli applicativi indispensabili per l'esecuzione dell'adempimento stesso.

S'intende, in tal modo, dare effettiva attuazione al principio recato dal comma 2 dell'articolo 3 dello statuto dei diritti del contribuente, secondo il quale *"in ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti"*. Principio il cui rispetto risulta, irrimediabilmente, vanificato in caso di ritardo nella messa a disposizione delle predette specifiche tecniche.

Si suggerisce infine di coordinare il novellato comma 3 dell'articolo 6 dello Statuto del contribuente con quanto previsto dall'articolo 19-*octies* del decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172. I commi 4 e 5 di quest'ultima norma, infatti, già stabiliscono che *"4. I termini per l'adempimento degli obblighi dichiarativi e comunicativi relativi ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate possono essere prorogati con provvedimento del direttore della medesima Agenzia, adottato d'intesa con il Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, in presenza di eventi o circostanze che comportino gravi difficoltà per la loro regolare tempestiva esecuzione e comunque in caso di ritardo nella pubblicazione delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati relativi agli adempimenti stessi."*

*5. La proroga dei termini disposta ai sensi del comma 4 deve garantire un termine congruo, comunque non superiore a sessanta giorni, per l'effettuazione degli adempimenti medesimi"*.

---

**ART. 11. (Introduzione dell'obbligo di invito al contraddittorio endoprocedimentale).**

Come indicato nella relazione illustrativa al provvedimento, la norma in oggetto mira a introdurre il contraddittorio tra il contribuente e l'ufficio finanziario come fase endoprocedimentale obbligatoria in tutti i procedimenti di controllo fiscale, da attuare in via preventiva rispetto alla formazione dell'atto impositivo. La previsione costituisce applicazione dei principi espressi nello statuto dei diritti del contribuente, incrementa l'apporto probatorio fondante il recupero a tassazione e definisce in maniera più puntuale il *quantum* dell'obbligazione tributaria, in ossequio ai principi di effettività, realtà e attualità della capacità contributiva.

La misura, da tempo invocata anche dal CNDCEC, risulta sicuramente apprezzabile per la finalità di sistematizzazione dell'istituto. Pur condividendone pienamente, dunque, l'ispirazione, si sottopongono alla ponderata valutazione di questa on.le Commissione parlamentare le seguenti proposte di modifica dell'articolato che si ritiene possano contribuire a garantire una maggiore effettività ed efficacia al contraddittorio preventivo tra le parti.

Una prima criticità rinvenibile nell'attuale declinazione normativa dell'istituto deriva dalla prevista esclusione dall'obbligo in oggetto nel caso di emissione di avvisi di accertamento parziale tanto ai fini delle imposte sui redditi (articolo 41-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600), quanto ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (il riferimento normativo, attualmente contenuto nel comma 1 dell'articolo in oggetto, al quarto comma dell'articolo 54 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 deve intendersi fatto, invero, al successivo quinto comma).

Ebbene, se tale esclusione venisse confermata, essa comporterebbe un arretramento delle tutele oggi previste in favore del contribuente.

Ed infatti, alla luce dell'orientamento ormai consolidato della Corte di cassazione espresso, a sezioni unite, nella nota sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015, per i tributi armonizzati (imposta sul valore aggiunto e accise) l'omissione da parte dell'Ufficio del contraddittorio preventivo costituisce sempre causa di invalidità del successivo atto impositivo, ivi compreso il caso in cui quest'ultimo sia rappresentato da un avviso di accertamento parziale.

Vi è poi da osservare che, attualmente, la possibilità di emettere avvisi di accertamento parziale è frequentissima essendo state di molto ampliate le fonti di innesco che legittimano la sua emissione (accessi, ispezioni e verifiche, inviti a comparire, richieste di atti e documenti, questionari, segnalazioni della Direzione centrale accertamento, di una Direzione regionale ovvero di un ufficio della medesima Agenzia ovvero di altre Agenzie fiscali, segnalazioni della Guardia di finanza o di pubbliche amministrazioni e di enti pubblici, dati in possesso dell'anagrafe tributaria), il che lascia all'Agenzia delle entrate la facoltà di scegliere se emettere un accertamento di tipo ordinario o parziale. Se fosse dunque confermata l'esclusione dell'obbligo di contraddittorio preventivo per gli accertamenti del secondo tipo, l'Agenzia delle entrate avrebbe,

---

conseguentemente, la facoltà di sfuggire sistematicamente al predetto obbligo, semplicemente scegliendo di emettere un avviso di accertamento parziale, anziché ordinario.

Al fine di conferire all'istituto una effettiva funzione di garanzia, si suggerisce quindi di estendere l'ambito di operatività dell'obbligo di contraddittorio preventivo, includendovi non solo gli avvisi di accertamento parziale, ma, più in generale, qualsiasi atto impositivo (ivi compresi, i provvedimenti di irrogazione di sanzioni) suscettibile di incidere negativamente sulla sfera giuridico-economico-patrimoniale del contribuente.

L'attuale formulazione del comma 1 dell'articolo in oggetto dovrebbe pertanto essere modificata sostituendo la locuzione: *"Prima di emettere qualunque avviso di accertamento"* con la seguente: *"Prima di emettere qualunque atto impositivo"* e precisando altresì che l'obbligo riguarda indistintamente tutti i tributi erariali, nonché i tributi locali.

Sotto il profilo procedimentale, il comma 2 dell'articolo in oggetto prevede che il preventivo invito da notificare al contribuente, a pena di nullità dell'atto impositivo, ai sensi del precedente comma 1, possa assumere forma *"sia di avviso di avvio del procedimento che di avviso di conclusione della fase istruttoria svolta d'ufficio"*.

Al riguardo, si ritiene necessario stabilire, in modo chiaro e inequivocabile, che l'invito al contraddittorio deve essere notificato al contribuente soltanto dopo la conclusione della fase istruttoria svolta dall'Ufficio, al fine di poter trasfondere in detto invito gli esiti delle verifiche effettuate e dei rilievi eventualmente formulati.

Si suggerisce, a tal fine, di utilizzare una formulazione normativa analoga a quella attualmente prevista dall'articolo 12, comma 7, dello statuto dei diritti del contribuente, secondo cui *"Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza"*.

Proprio al fine di uniformare le discipline, sarebbe pertanto opportuno introdurre le norme in commento in materia di obbligo di contraddittorio preventivo nello stesso citato articolo 12 dello statuto del contribuente, apportando le modifiche necessarie al recepimento di detto obbligo.

In particolare, dopo le parole *"organi di controllo"*, dovrebbero essere aggiunte le seguenti: *"ovvero, in mancanza del predetto verbale di chiusura, dopo la conclusione della fase istruttoria svolta d'ufficio"*.

Oltre alla possibilità di formulare osservazioni e richieste per iscritto, dovrebbe altresì essere lasciata al contribuente la facoltà di chiedere un incontro presso l'Ufficio, al fine di poter comparire e discutere frontalmente con quest'ultimo.

Sempre nell'ottica di salvaguardare l'effettiva funzione di garanzia del contraddittorio, dovrebbe essere opportunamente previsto anche il cosiddetto obbligo di *"motivazione rafforzata"* del successivo atto impositivo

---

eventualmente emesso, sulla falsariga di quanto già stabilito dall'articolo 10-bis dello statuto del contribuente con riferimento alla disciplina antielusiva.

Dovrebbe pertanto essere inserito un ulteriore comma dal seguente tenore letterale: *“Fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle osservazioni e richieste fornite dal contribuente nel termine di cui al comma 7”* (si segnala, al riguardo, che l'attuale formulazione della lettera d) del comma 7 dell'articolo 11 in commento non prevede una specifica sanzione di nullità dell'atto impositivo *“se l'ufficio ritiene di disattendere, in tutto o in parte, le ragioni esposte dal contribuente”*).

Nel precedente comma 7 del riproposto articolo 12 dello statuto del contribuente, si suggerisce inoltre di modificare l'ultimo periodo nel seguente modo: *“L'atto impositivo emanato prima della scadenza del predetto termine è, in ogni caso, nullo”*. Quest'ultima disposizione garantirebbe maggiore effettività all'obbligo di contraddittorio preventivo, potendo l'Ufficio altrimenti “aggirare” detto obbligo semplicemente anticipando l'emissione dell'atto impositivo.

Quanto al periodo di svolgimento della fase del contraddittorio, potrebbe essere confermato il termine obbligatorio di almeno sessanta giorni attualmente previsto nel citato comma 7 dell'articolo 12 (andrebbe pertanto modificata l'attuale formulazione della lettera c) del comma 2 dell'articolo 11 in commento che prevede invece un termine variabile, a discrezione dell'Ufficio, *“non inferiore a quindici e non superiore a quarantacinque giorni”* per la produzione di documenti e memorie scritte o per la comparizione presso la sede dell'ufficio al fine dell'instaurazione del contraddittorio orale).

Un ulteriore elemento di criticità della proposta disciplina è rinvenibile nel comma 4 dell'articolo 11 in esame con cui vengono estese alla fase del contraddittorio le preclusioni documentali e probatorie attualmente previste nell'articolo 32, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 con riferimento alla fase istruttoria dei controlli e delle verifiche e che trovano giustificazione nella circostanza che in tale fase del procedimento amministrativo la partecipazione del contribuente è invero obbligata, svolgendo una funzione “collaborativa” rispetto alle richieste formulate dall'Ufficio nell'esercizio dei propri poteri istruttori.

Nella successiva fase del contraddittorio la partecipazione del contribuente al procedimento amministrativo deve ritenersi invece soltanto facoltativa, svolgendo una funzione eminentemente “difensiva”, funzione che, per sua natura, non può quindi essere vincolata, né vincolante rispetto alle successive eventuali fasi amministrative e contenziose, il che rende poco giustificabile la maturazione di preclusioni probatorie a danno del contribuente nella precedente fase del contraddittorio.

Per le medesime ragioni si suggerisce di rimeditare le disposizioni attualmente previste che, in caso di inerzia del contribuente nella fase del contraddittorio endoprocedimentale, stabiliscono che l'invito al contraddittorio produca automaticamente gli effetti dell'atto impositivo (comma 6 dell'articolo 11 in esame); così come quelle

---

che dispongono la sospensione di tutti i termini di decadenza per ambedue le parti nel periodo di sessanta giorni di durata del contraddittorio (comma 7, lettera c), del più volte citato articolo 11); nonché quelle che precludono al contribuente il ricorso all'istituto dell'accertamento con adesione di cui al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 (successiva lettera e) del citato comma 7); ed infine quelle che riducono a sessanta giorni i termini per avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (ultimo periodo, comma 6, dell'articolo 11).

Per evitare che nel corso della fase del contraddittorio maturino i termini di decadenza dell'azione accertatrice, si potrebbe infine implementare una disciplina analoga a quella attualmente prevista dalla norma antielusiva di cui al comma 7 dell'articolo 10-bis dello statuto del contribuente, dal seguente tenore letterale: *“Tra la data di ricevimento delle osservazioni e richieste ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per la presentazione di tali osservazioni e richieste e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni”*.

**ART. 13. (Efficacia delle deliberazioni regolamentari e tariffarie relative alle entrate tributarie degli enti locali).**

La misura in oggetto risulta pienamente condivisibile. Al riguardo, si segnala che per un'effettiva semplificazione degli adempimenti a carico dei contribuenti, dovrebbe essere altresì valutata l'opportunità di codificare le varie fattispecie di esenzione e di riduzione del prelievo, attraverso una loro standardizzazione, nei limiti, ovviamente, di quanto consentito dall'autonomia riconosciuta, in tale ambito, agli enti locali.

Si suggerisce pertanto di introdurre norme in tal senso che prevedano altresì la standardizzazione delle modalità tecniche di trasmissione in via telematica, da parte degli enti locali, delle deliberazioni di approvazione delle aliquote e delle detrazioni nonché dei regolamenti dell'imposta unica comunale da loro adottati (cfr. par. 2.8.2. del documento con le ulteriori proposte del CNDCEC in materia di semplificazione fiscale).

L'obbligo di trasmissione in formato elaborabile dei dati rilevanti contenuti nelle predette deliberazioni e regolamenti renderebbe infatti gli stessi leggibili e trasferibili automaticamente negli applicativi dedicati al calcolo dei tributi locali, garantendo, di conseguenza, celerità e correttezza delle attività di acquisizione di tali dati e di determinazione delle imposte dovute.



---

**ART. 15. (Disposizioni in materia di sanzioni per violazioni tributarie).**

**A)** Per quanto concerne il comma 1 dell'articolo in oggetto, la prevista riduzione alla metà del minimo edittale, per le violazioni commesse fino al 31 dicembre 2019, delle sanzioni previste dagli articoli 6 e 11, comma 2-*quater*, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 nei casi di omessa, errata o tardiva emissione delle fatture elettroniche, di cui all'articolo 1, comma 6, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127 va coordinata con le disposizioni contenute nel decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, in corso di conversione in legge, che all'articolo 10, recante "Disposizioni di semplificazione per l'avvio della fatturazione elettronica", prevedono la disapplicazione delle sanzioni, per il primo semestre del periodo d'imposta 2019, se la fattura è emessa in formato elettronico entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100, ovvero la loro riduzione in misura pari all'80 per cento a condizione che la fattura elettronica sia emessa entro il termine di effettuazione della liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto del periodo successivo.

Al riguardo, sarebbe opportuno estendere alle violazioni commesse in tutto il periodo d'imposta 2019 la disciplina contenuta nel citato articolo 10 del decreto-legge n. 119 del 2018.

**B)** Con il comma 3 dell'articolo in oggetto viene inoltre modificato il comma 5-*bis* dell'articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, stabilendo che "*Fuori dai casi di omessa dichiarazione con imposta a debito, non sono punibili le violazioni che non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo*".

Al riguardo, si suggerisce di specificare meglio la reale portata normativa della locuzione "*Fuori dai casi di omessa dichiarazione con imposta a debito*". Ed infatti, se con essa vuole intendersi che nel caso di omessa dichiarazione con imposta a debito le violazioni sono punibili anche se non incidono sui predetti elementi (base imponibile, imposta e versamento) e, in sostanza, sul *quantum* dovuto, la disposizione risulterebbe, *in parte qua, inutiliter data*, in quanto nei predetti casi la violazione, incidendo necessariamente sui predetti elementi, resterebbe comunque esclusa dalla causa di non punibilità prevista dal richiamato comma 5-*bis*, come modificato dal comma 3 in esame.

**ART. 17. (Modifiche al regime della scissione dei pagamenti).**

L'articolo in oggetto interviene sul meccanismo della scissione dei pagamenti previsto ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (c.d. *split payment*, secondo cui l'imposta, pur essendo addebitata in fattura, non viene incassata dal cedente o prestatore, essendo l'obbligo di versamento all'erario dell'imposta a carico del cessionario/committente), per consentire ai contribuenti che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi secondo tale meccanismo di usufruire di un *plafond*, analogo a quello già previsto per gli esportatori abituali,

---

per l'acquisto di beni e di servizi in sospensione d'imposta, a specifiche condizioni ed entro limiti stabiliti dalla legge, previa opzione in tal senso.

L'intervento normativo risulta pienamente condivisibile, anche se va segnalato che si tratta di un sistema che finisce per spostare di un gradino più a monte, nella filiera della distribuzione del bene o servizio, la posizione di costante credito verso l'erario (e, con essa, la rilevante perdita di liquidità) generata dal meccanismo in oggetto. In altri termini, il sistema ipotizzato se risolve, da una parte, la predetta criticità in capo al soggetto obbligato ad applicare il meccanismo della scissione dei pagamenti, genera, dall'altra, un'analoga criticità in capo al fornitore del soggetto obbligato allo *split payment*, dovendo lo stesso cedere beni o prestare servizi a quest'ultimo senza addebitare l'imposta in fattura.

In alternativa a un'auspicabile abrogazione del regime in oggetto, al fine di evitare la rilevante perdita di liquidità generata dallo *split payment*, si potrebbe intervenire, in modo forse ancor più efficace, sui tempi di erogazione dei rimborsi, rendendoli più celeri introducendo un modello IVA TR mensile, e sul limite alla compensazione dei crediti d'imposta di cui all'articolo 34, comma 1, legge 23 dicembre 2000, n. 388, attualmente pari a 700.000 euro annui, eliminandolo del tutto o, comunque, incrementandolo adeguatamente per i soggetti che effettuano prevalentemente operazioni in *split payment*.

Si segnalano infine tre refusi nel testo dei commi 2-bis e 2-ter, lettera a), aggiunti all'articolo 17-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, facendosi riferimento (due volte nel comma 2-bis e una volta nel comma 2-ter) ai corrispettivi delle "esportazioni", anziché a quelli delle operazioni soggette al meccanismo della scissione dei pagamenti.

#### **ART. 18. (Disposizioni in materia di trasmissione telematica dei corrispettivi).**

Anche per la norma in oggetto si segnala la necessità di coordinamento con le disposizioni contenute nel decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, in corso di conversione in legge, che all'articolo 17, recante modifiche all'articolo 2 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, prevedono che per i soggetti che effettuano le operazioni di cui all'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati relativi ai corrispettivi giornalieri decorrono dal 1° luglio 2019, per i soggetti con un volume d'affari superiore ad euro 400.000, e dal 1° gennaio 2020, per tutti gli altri.

## **CAPO II – INTERVENTI PER IL SOSTEGNO DELLE FAMIGLIE E DELLE ATTIVITÀ ECONOMICHE**

#### **ART. 19. (Disposizioni in materia di limitazioni all'uso del contante e dei titoli al portatore).**

La misura in oggetto intende modificare il regime sanzionatorio previsto per le violazioni delle disposizioni antiriciclaggio in materia di assegni. Viene ridotta la misura minima edittale delle sanzioni ivi previste e si

---

introducono una serie di criteri, applicabili obbligatoriamente o discrezionalmente, volti a modulare la sanzione concretamente irrogabile.

L'intervento risulta apprezzabile in quanto esclude la punibilità per l'emissione di assegni bancari e postali privi della clausola di non trasferibilità portati all'incasso dal beneficiario originario e riduce da 3.000 euro a 300 euro la misura minima edittale della sanzione amministrativa pecuniaria applicabile a tali violazioni, evitando così l'irrogazione di sanzioni del tutto sproporzionate in caso di emissione di assegni, senza la clausola di non trasferibilità, per importi di poco superiori a 1.000 euro.

Al riguardo, si suggerisce soltanto di valutare l'opportunità di ridurre, in modo più o meno proporzionale, anche la misura massima edittale della predetta sanzione amministrativa, che la misura in oggetto lascia invece invariata all'importo di 50.000 euro.

#### **ART. 20. (Limiti di pignorabilità).**

Si condivide pienamente l'intervento normativo in oggetto che estende la disciplina dei limiti di pignorabilità attualmente prevista per gli emolumenti derivanti da rapporto di lavoro dipendente, anche ai proventi derivanti dall'esercizio di impresa, arte o professione delle persone fisiche. Sono modificate, di conseguenza, sia le norme tributarie, sia la disciplina prevista dal codice di procedura civile sui limiti di pignorabilità.

Al riguardo, si osserva che sarebbe opportuno estendere la medesima disciplina anche ai soggetti facenti parte di associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni. Tali soggetti sono infatti sostanzialmente equiparabili a coloro che svolgono l'attività in forma individuale per cui si ritiene coerente estendere anche ai primi i limiti di pignorabilità previsti per i secondi.

Sotto il profilo della formulazione letterale delle nuove norme, si segnala la necessità di aggiungere all'inizio delle disposizioni modificate dal comma 2, lettera *d*) e dal comma 3, lettera *b*) dell'articolo in oggetto, la seguente locuzione: "*Per l'attività svolta dalle persone fisiche nell'esercizio della propria impresa, arte o professione,*". Le richiamate norme introducono, infatti, regole specifiche per l'applicabilità del limite di pignorabilità alle attività di impresa, arte o professione, rinviando tuttavia a disposizioni che si riferiscono, più genericamente, anche alle attività di lavoro dipendente, per cui occorre precisare che le specifiche regole successivamente elencate si applicano esclusivamente alle prime attività e non anche alle seconde.

#### **ART. 21. (Imposta sul reddito professionale).**

L'articolo in oggetto introduce una specifica forma di tassazione del reddito di lavoro autonomo, denominata imposta sul reddito professionale, sul modello dell'imposta sul reddito d'impresa (IRI), già prevista per le imprese individuali e le società di persone di natura commerciale dall'articolo 1, commi 547 e 548, della legge

---

11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017) e la cui applicazione è stata differita, a decorrere dal 1° gennaio 2018, per effetto dell'articolo 1, comma 1063, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018).

Il regime è applicabile previa opzione di durata di cinque periodi di imposta, rinnovabile, e comporta una tassazione separata, con aliquota pari al 24 per cento, del reddito non prelevato dal lavoratore autonomo.

La misura risulta certamente apprezzabile in quanto riduce la gravosità del prelievo impositivo derivante dalla progressività delle aliquote dell'IRPEF sulla parte del reddito non "consumato" dal lavoratore autonomo.

Al riguardo, si auspica che l'imminente abrogazione dell'IRI, preannunciata dalla Nota di Aggiornamento del Documento di Economia e Finanza 2018 (NADEF, pag. 41), non pregiudichi l'introduzione dell'imposta sul reddito professionale di cui all'articolo in oggetto, sebbene tale abrogazione sia stata ivi giustificata con la constatazione che l'IRI risulterebbe "*superata dalla flat tax per le piccole imprese e lavoratori autonomi*".

#### **ART. 23. (Redditi fondiari percepiti).**

La misura in oggetto introduce, in modo pienamente condivisibile, la rilevanza per cassa dei redditi derivanti dalla locazione di immobili ad uso abitativo. La norma dispone pertanto la generale non imponibilità dei predetti redditi non effettivamente percepiti dal locatore, senza dover attendere, come attualmente previsto, la conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore.

Al riguardo, si ritiene doveroso estendere, per esigenze di coerenza sistematica, il medesimo criterio di imputazione temporale anche ai redditi derivanti dalla locazione di immobili strumentali o, comunque, diversi da quelli ad uso abitativo.

#### **ART. 24. (Regime tributario speciale per i lavoratori impatriati).**

Anche il presente intervento normativo risulta apprezzabile, in quanto amplia l'ambito applicativo delle agevolazioni in favore dei lavoratori impatriati. Con le modifiche previste sono ricompresi, infatti, nel regime di favore anche i percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e sono semplificate le condizioni richieste per l'accesso all'agevolazione, essendo sufficiente che i lavoratori non siano stati residenti in Italia nei due periodi d'imposta precedenti il trasferimento in Italia, che gli stessi si impegnino a risiedere in Italia per almeno due anni e che l'attività lavorativa sia prestata prevalentemente nel territorio italiano.

Per effetto delle norme in commento sono eliminate dunque le seguenti due condizioni: a) che l'attività lavorativa sia svolta presso un'impresa residente nel territorio dello Stato in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa o con società che direttamente o indirettamente controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa; b) che i lavoratori rivestano ruoli direttivi ovvero siano in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione.

---

## **CAPO III – AGEVOLAZIONI PER LA PROMOZIONE DELL'ECONOMIA LOCALE MEDIANTE LA RIAPERTURA E L'AMPLIAMENTO DI ATTIVITÀ COMMERCIALI, ARTIGIANALI E DI SERVIZI**

### **ART. 25. (*Ambito di applicazione*).**

Nel condividere l'impianto normativo delle agevolazioni in oggetto, si segnala la necessità di ricomprendere nell'ambito di applicazione di queste ultime anche le attività professionali e, più in generale, le attività produttive di reddito di lavoro autonomo.

## **CAPO V – DISPOSIZIONI PER IL CONTRASTO DELL'EVASIONE FISCALE**

### **ART. 36. (*Misure per il contrasto delle indebite compensazioni*).**

L'articolo in esame inasprisce il regime sanzionatorio previsto per le ipotesi di compensazioni fiscali di crediti non spettanti o inesistenti.

In particolare, viene previsto che *“il pagamento delle somme dovute si considera non effettuato”* qualora un'eccedenza o un credito d'imposta esistenti sia utilizzato in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero qualora siano utilizzati in compensazione crediti in tutto o in parte inesistenti, ferme restando le sanzioni previste dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e fatta salva l'applicazione di disposizioni speciali.

Dal tenore letterale della norma sembra dunque evincersi che, alle sanzioni già previste *ex lege*, si aggiunge anche quella prevista per omesso versamento in misura pari al trenta per cento di ogni importo non versato.

Al riguardo, si nutrono dubbi sulla conformità di tale disciplina ai principi di proporzionalità delle sanzioni e del *ne bis in idem*, sol che si consideri che il fenomeno delle indebite compensazione è già fortemente contrastato con norme di vario tipo.

Innanzitutto, con specifiche norme sanzionatorie: oltre alla sanzione del trenta per cento nel caso di utilizzo in compensazione di crediti non spettanti e a quella dal cento al duecento per cento nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti, previste dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (la cui applicabilità è fatta salva dalla disposizione in oggetto), va ricordata altresì la sanzione del cinquanta per cento dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori e per i quali è scaduto il termine di pagamento, da applicarsi fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato, in presenza di debiti iscritti a ruolo del predetto tipo di ammontare superiore a millecinquecento euro, prevista dall'articolo 31 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122. Sanzione quest'ultima che, così come interpretata dall'Agenzia delle entrate, in presenza di debiti iscritti a ruolo del predetto tipo pari o superiori al cinquanta per cento dell'importo dei crediti

---

indebitamente compensati, finisce per essere addirittura pari al cento per cento dell'ammontare dell'indebita compensazione.

A tali norme si aggiungono poi quelle che prevedono vincoli particolari all'utilizzo in compensazione dei crediti fiscali, quali l'obbligo del visto di conformità al superamento della soglia annuale di cinquemila euro ovvero il controllo preventivo sui modelli F24 considerati "a rischio" e la possibilità per l'Agenzia delle entrate di sospendere sino a 30 giorni la compensazione in essi operata, prevista dall'articolo 1, comma 990, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 e dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 195385 del 28 agosto 2018, che ha individuato i criteri di selezione delle compensazioni "a rischio".

Si ritiene pertanto opportuno eliminare l'intervento normativo in oggetto, essendo già ampiamente previsti nel nostro ordinamento sufficienti strumenti di contrasto al fenomeno delle compensazioni fiscali indebite.