



**Confederazione Nazionale
dell'Artigianato e della Piccola
e Media Impresa**

Sede Nazionale
Via G. A. Guattani, 13 – 00161 Roma
Tel. 06/44188461
Fax. 06/44249515
E-Mail: polfis@cna.it

Sede di Bruxelles
B - 1000 Bruxelles - Rue du Commerce, 124
Tel. 322 2307442-429
Fax 322 2307219 e-mail bruxelles@cna.it

Divisione Economica e Sociale
Ufficio politiche fiscali

Comunicazione tributaria n. 28

Roma, 6 luglio 2010

**Oggetto: Manovra economico-finanziaria – prima analisi politica e tecnica – decreto legge
31 maggio 2010, n. 78**

Sommario

1. PREMESSA	3
2. AUMENTO DELLA PRESSIONE FISCALE DEI CITTADINI DI ROMA PER RISANARE L'ECCEZIONALE SQUILIBRIO FINANZIARIO (ARTICOLO 14, COMMA 14)	4
3. APPLICABILITÀ DELL'IVA SULLA TARIFFA DI IGIENE AMBIENTALE – NATURA DI SERVIZIO – IMMEDIATAMENTE APPLICABILE (ARTICOLO 14, COMMA 33)	5
4. COMPARTECIPAZIONE DEI COMUNI ALL'ATTIVITÀ DI ACCERTAMENTO TRIBUTARIO E CONTRIBUTIVO – SERVONO PROVVEDIMENTI DI ATTUAZIONE (ARTICOLO 18).....	6
5. ISTITUZIONE DELL'ANAGRAFE IMMOBILIARE INTEGRATA E AGGIORNAMENTO DEL CATASTO IMMOBILIARE – SERVONO PROVVEDIMENTI DI ATTUAZIONE (ARTICOLO 19).....	7
6. ADEGUAMENTO DELLE DISPOSIZIONI SULL'ANTIRICICLAGGIO E TRACCIABILITÀ DEI COMPENSI – NON SERVE PROVVEDIMENTO DI ATTUAZIONE (ARTICOLO 20)	8
7. COMUNICAZIONE ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE DI OPERAZIONI IVA DI IMPORTO SUPERIORE A 3000 EURO – SERVE PROVVEDIMENTO DI ATTUAZIONE (ARTICOLO 21)9	

8. RIFORMA DEL C.D. ACCERTAMENTO SINTETICO DEL REDDITO (REDDITOMETRO) – SERVE UN DECRETO DI ATTUAZIONE (ARTICOLO 22)	10
9. CONTRASTO AL FENOMENO DELLE IMPRESE APRI E CHIUDI (ARTICOLO 23)	12
10. CONTRASTO AL FENOMENO DELLE IMPRESE IN PERDITA SISTEMICA (ARTICOLO 24)	12
11. APPLICAZIONE DELLE RITENUTE SUI COMPENSI RICEVUTI DALLE IMPRESE RILEVANTI PER LA DETRAZIONE 36% E 55% (ARTICOLO 25).....	13
12. RICHIESTA AUTORIZZAZIONE PER EFFETTUARE OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE (ARTICOLO 27)	14
13. INCROCIO DEI DATI DELL'INPS CON QUELLI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE (ARTICOLO 28).....	15
14. ACCORPAMENTO DI ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE (ARTICOLO 29)	15
15. INIBIZIONE ALLA COMPENSAZIONE IN PRESENZA DI DEBITO SU RUOLI DEFINITIVI (ARTICOLO 31)	17
16. RAZIONALIZZAZIONE DELL'ACCERTAMENTO NEI CONFRONTI DEI SOGGETTI CHE ADERISCONO AL CONSOLIDATO NAZIONALE (ARTICOLO 35)	18
17. ALTRE DISPOSIZIONI IN MATERIA TRIBUTARIA (ARTICOLO 38).....	18
18. ULTERIORI SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI TRIBUTARI E CONTRIBUTIVI NEI CONFRONTI DEI SOGGETTI COLPITI DAL SISMA DEL 6 APRILE 2009 (ARTICOLO 39)	19
19. FISCALITÀ DI VANTAGGIO PER IL MEZZOGIORNO (ARTICOLO 40).....	20
20. REGIME FISCALE DI ATTRAZIONE EUROPEA (ARTICOLO 41).....	21
21. DISPOSIZIONI IN MATERIA DI RETE D'IMPRESE (ARTICOLO 42)	21
22. CONTRATTO DI PRODUTTIVITÀ; DETASSAZIONI E SGRAVI (ARTICOLO 53)	22
23. DIFFERIMENTO DEL VERSAMENTO DELL'ACCONTO IRPEF PER I PERIODI D'IMPOSTA 2011 E 2012 (ARTICOLO 55)	22



1. Premessa

La manovra “*anti-crisi*” varata dal Governo per il 2011-2013, tra maggiori entrate e minori spese è di 24,9 miliardi di euro. In particolare, le maggiori entrate che si aspettano dalle disposizioni per la lotta all’evasione fiscale nel 2013 sono pari a **6,801**⁽¹⁾ miliardi di euro. Si tratta, quindi di un impatto in termini assoluti molto forte che, peraltro, va ad aggiungersi ad un tendenziale di lotta all’evasione fiscale già molto alto.

Una manovra importante che, come dicevamo, riduce la spesa e mette, sotto il versante delle entrate, al centro dell’azione di Governo la lotta all’evasione; lotta che secondo «*Rete imprese Italia*», deve essere condotta, senza pregiudizi, a 360 gradi in tutti i diversi livelli ed ambiti. Abbiamo, da lungo tempo, evidenziato come gli studi di settore rappresentino uno straordinario strumento di «*compliance*» che permette una graduale, ma costante, emersione di base imponibile nei confronti delle piccole imprese. Gli studi di settore hanno consentito all’Amministrazione di avere una perfetta conoscenza dei profili di rischio, e quindi di evasione, delle piccole imprese, altrettanto andava fatto nei confronti di altri importanti segmenti imprenditoriali. Va, quindi, nella giusta direzione la previsione di una specifica attività di controllo nei confronti delle imprese in perdita «*sistemica*» e dei soggetti fuori dall’applicazione degli studi di settore, come, pure, di una più attenta verifica nei confronti delle imprese «*apri e chiudi*» (per le altre valutazioni di carattere generale sulla manovra economica si rinvia al documento presentato da «*Rete Imprese Italia*» in occasione dell’audizione del 10 giugno 2010).

Va, tuttavia, evitato che sull’onda dell’emozione, si introducano delle misure che, sebbene vadano nella giusta direzione di contrastare l’evasione fiscale, restringano all’eccesso il legittimo diritto di difesa dei contribuenti. Va, certamente, tutelato l’interesse generale che tutti paghino le tasse dovute, ma è anche vero che bisogna ad ogni costo evitare che misure troppo stringenti comportino il pagamento di maggiori imposte rispetto a quelle dovute.

Nella manovra, inoltre, si fa sentire la mancanza di misure che possano stimolare la ripresa economica nel nostro Paese.

Considerando la scarsità delle risorse disponibile, riteniamo che un segnale in questa direzione possa essere dato attraverso la proroga dell’agevolazione meglio nota come *tremonti-ter*, anche se con presupposti oggettivi e tempi diversi dalla disposizione attuale in vigore fino al 30 giugno 2010.

Riteniamo, infatti, sia importante modulare l’agevolazione tenendo conto di una duplice esigenza:

- stimolare la ripresa della domanda in beni strumentali nuovi,
- alleviare il peso fiscale di chi effettua investimenti che conducono all’ampliamento della

¹ E’ appena il caso di specificare, infatti, che al fine di osservare l’effettivo impatto in termini di maggiori entrate per lo Stato provenienti dalla lotta all’evasione fiscale, si deve leggere la voce «*saldo di cassa*». Specialmente per le disposizioni contro la lotta all’evasione fiscale, la differenza tra «*saldo netto da finanziarie*» e «*saldo di cassa*» può essere anche molto rilevante. Infatti mentre la prima voce attiene, nel caso delle norme in discussione, alle maggiori somme che emergono dalle contestazioni fatte con riferimento a quella norma, la seconda voce riguarda, invece, l’effettivo incasso da parte dello Stato delle somme accertate. La differenza può dipendere da molti fattori quali: un avviso di accertamento che non ha seguito per la risoluzione della controversia in contraddittorio, una probabile vittoria in contenzioso del contribuente ovvero, più semplicemente, perché il contribuente risulta nullatenente o perché va all’estero prima che si possano aggredire i beni (c.d. evasione da riscossione).



capacità produttiva, cercando di anticipare la ripresa della domanda interna ed internazionale.

Al fine di raggiungere questo duplice obiettivo, in primo luogo occorre estendere l'ambito oggettivo di applicazione della norma a tutti gli investimenti in beni strumentali, in secondo luogo l'ambito temporale di applicazione deve arrivare almeno al 31 dicembre 2010. Per l'imitare l'impatto in termini di mancate entrate erariali riteniamo si possa porre un limite agli investimenti agevolabili.

Questa duplice misura si ritiene garantisca un più vasto aumento della domanda interna di beni strumentali, stimolando, allo stesso tempo, il rinnovo del parco degli stessi in vista della ripresa economica. Oltre, ovviamente, ad evitare la complicazione della necessità di dover individuare i beni strumentali appartenenti al codice ateco 28.

Da ricerche interne effettuate sui dati forniti da CNA-informatica, è emerso, infatti, che nel primo semestre di applicazione della norma (30 giugno 2009 - 31 dicembre 2009), sono state pochissime le imprese che hanno potuto beneficiare in concreto dell'agevolazione.

Figura n. 1 – Analisi dei soggetti che hanno acquistato beni strumentali agevolabili secondo le disposizioni della tremonti-ter*

Scaglioni di ricavi o volume di affari	Totale soggetti indagati				
	imprese indagate	di cui con beni agevolati	% soggetti agevolati	Investimento medio	Risparmio d'imposta medio (stima)
minore di 20.000	4604	11	0,24%	€ 2.961	€ 341
da 20.000 a 50,000	10345	38	0,37%	€ 2.422	€ 303
da 50.000 a 100,000	7779	67	0,86%	€ 12.758	€ 1.722
da 100,000 a 500,000	8871	185	2,09%	€ 19.877	€ 2.683
da 500,000 a 1,000,000	1482	54	3,64%	€ 31.025	€ 4.188
da 1,000,000 a 5,000,000	633	36	5,69%	€ 90.690	€ 12.243
oltre 5,000,000	61	3	4,92%	€ 62.967	€ 8.501
TOTALE	33.775	394	1,17%	€ 24.837	€ 3.353

*Elaborazioni Centro studi CNA – Ufficio politiche fiscali su dati CNA-Informatica (dati provvisori)

Dalla tabella appare evidente che si tratta di importi molto bassi e, comunque, concentrati nelle imprese con dimensioni più elevate.

I risultati della tabella confermano che le agevolazioni che riguardano l'aumento della capacità produttiva delle aziende trovano una loro efficacia solamente nei momenti in cui le stesse imprese hanno una prospettiva futura di incremento della domanda di beni, ovvero, anche una sua modificazione. Le imprese sono disposte ad investire solamente a queste condizioni. Condizioni che sicuramente nel 2009 (anno peggiore della crisi più pesante dal 1929) le imprese non potevano avere. Ecco, perché riteniamo che occorra oggi una proroga dell'agevolazione.

2. Aumento della pressione fiscale dei cittadini di Roma per risanare



l'eccezionale squilibrio finanziario (articolo 14, comma 14)

Per risanare la situazione di squilibrio finanziario del comune di Roma, il Ministero dell'Economia ha costituito un fondo da 300 milioni che, a decorrere dall'anno 2011, concorrerà al sostegno degli oneri derivanti dall'attuazione del piano di rientro dal deficit dello stesso comune. La restante quota delle somme, fino a 200 milioni di euro annui complessivi occorrenti per fronteggiare tali oneri, può essere reperita attraverso:

- l'istituzione di un'addizionale commissariale fino ad 1 euro sui diritti di imbarco dei passeggeri in partenza dagli aeroporti di Roma;
- l'incremento dell'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche fino allo 0,4%.

Accanto a tali misure previste per l'attuazione del piano di rientro, il comune di Roma può adottare altre misure necessarie a garantire l'equilibrio della gestione ordinaria. Trattasi in particolare della:

- adozione di costi standard unitari di efficienza in conformità ai servizi resi dal comune;
- centralizzazione degli acquisti di beni e servizi di pertinenza comunale e delle società partecipate;
- riduzione del numero di società partecipate e dei costi per il funzionamento dei propri organi;
- introduzione di un contributo di soggiorno, fino ad un massimo di 10 euro, a carico dei turisti che soggiornano negli hotel della città;
- contributo straordinario sulle valorizzazioni immobiliari nella misura massima dell'80%, da applicare sul valore aggiunto derivante da sopravvenute previsioni urbanistiche;
- maggiorazione fino al 3 per mille dell'ICI sulle abitazioni diverse dalla prima casa;
- utilizzo degli oneri di urbanizzazione anche per la manutenzione ordinaria.

Si segnala che il comune di Roma può accedere al predetto fondo da 300 milioni solo dopo che il Ministero dell'Economia ha verificato l'effettiva attuazione delle misure autonome necessarie al reperimento degli altri 200 milioni di euro.

3. Applicabilità dell'Iva sulla Tariffa di Igiene Ambientale – natura di servizio – immediatamente applicabile (articolo 14, comma 33)

La disposizione con una norma interpretativa sottolinea che la Tariffa di Igiene Ambientale (TIA) non ha natura di tributo. A prescindere dalla correttezza formale della norma nel riferimento normativo indicato per individuare la natura della tariffa di igiene ambientale⁽²⁾, la disposizione interpretativa è volta a superare il problema dell'applicabilità o meno dell'imposta sul valore aggiunto sulle somme versate dai contribuenti a tale titolo, a seguito della sentenza della **Corte Costituzionale del 16 luglio 2009, n. 238/2009**.

La disposizione, qualora fosse confermata in sede di conversione del decreto legge, determina un duplice effetto molto importante:

² Infatti, mentre il riferimento della norma è all'articolo 238 del D.Lgs n. 152/2006, molti comuni adottano la tariffa di igiene ambientale spostata dall'articolo 49 del D.Lgs n. 22 del 1997.



- fa **decadere qualsiasi diritto di rimborso per i cittadini non imprenditori** che hanno versato l'imposta sul valore aggiunto e continuano a versarla;
- impedisce che sulle imprese si crei un ulteriore componente di costo aggiuntivo determinato dalla trasformazione dell'Iva indetraibile in un costo (maggiore imposta) solamente deducibile dal reddito.

Occorre mettere in evidenza, infatti, che sebbene la disposizione potrebbe sembrare penalizzante, in realtà evita l'introduzione prospettica di un costo aggiuntivo per le imprese, senza apportare nessun risparmio per le famiglie.

Infatti, se fosse stata confermata la natura tributaria della TIA, l'Ente gestore del servizio smaltimento dei rifiuti avrebbe comunque fatturato la sua prestazione di servizio al Comune, applicando l'imposta sul valore aggiunto. Il Comune, dal canto suo, avrebbe considerato l'imposta sul valore aggiunto quale componente di costo di gestione del servizio, da ribaltare poi sui consumatori come maggiorazione del tributo comunale. Il risultato finale avrebbe visto a carico dei consumatori non imprenditori un costo del servizio immutato, mentre per le imprese un ammontare di Iva detraibile che si sarebbe trasformato in costo deducibile dal reddito, con una conseguente penalizzazione (Com. trib. 4 novembre 2009, n. 74). La norma taglia la testa al toro. Infatti, lasciando le cose come stanno, evita sia la necessità di regolamentare il passato, sia le penalizzazioni sopra messe in evidenza per il futuro delle imprese.

E' previsto, inoltre, che le eventuali controversie che si instaureranno successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto dovranno essere poste al cospetto del giudice ordinario. E' probabile che a seguito della sentenza della Corte Costituzionale siano state assediate le Commissioni tributarie.

4. Compartecipazione dei Comuni all'attività di accertamento tributario e contributivo – servono provvedimenti di attuazione (articolo 18)

Si tratta di disposizioni che, oltre ad incrementare dal 30% al 33% la quota di compartecipazione dei Comuni sulle maggiori somme riscosse sui tributi erariali a titolo definitivo, stabiliscono l'istituzione nell'ambito dei Comuni, direttamente (per i Comuni con più di 5 mila abitanti) ovvero tramite l'istituzione di consorzi (per i Comuni con meno abitanti), di un nuovo organo amministrativo locale, il *consiglio tributario*. Tale organo, finalizzato all'attuazione concreta della collaborazione dei Comuni con l'Amministrazione finanziaria nella lotta all'evasione fiscale, ha l'obiettivo di realizzare:

- il collegamento tra Agenzia delle Entrate ed i Comuni per una più efficace ed efficiente gestione degli accertamenti c.d. "da redditometro";
- l'estensione ai Comuni della possibilità di accesso alle banche dati erariali e alla trasmissione telematica delle dichiarazioni dei contribuenti residenti nel Comune.

La partecipazione dei Comuni all'attività di accertamento dei redditi delle persone fisiche è disciplinata dall'art. 44 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 nel quale è prevista la possibilità per gli enti, in sede di accertamento dei redditi delle persone fisiche, di segnalare agli Uffici qualsiasi integrazione degli elementi contenuti nelle dichiarazioni mediante l'indicazione di "*dati, fatti ed*



elementi rilevanti e fornendo ogni documentazione atta a comprovarla”.

Questa disposizione di carattere generale ora viene integrata stabilendo che gli Uffici dell’Agenzia delle Entrate, *“prima dell’emissione degli avvisi di accertamento ai sensi dell’articolo 38, quarto comma e seguenti”* (accertamenti a mezzo redditometro), devono inviare una segnalazione ai Comuni di domicilio fiscale dei soggetti passivi. In tal modo, eventualmente, l’Ente, prima dell’emissione dell’accertamento, può fornire elementi utili a sostegno della pretesa tributaria scaturente dal redditometro.

Infine, si rammenta che con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 3 dicembre 2007 è stata data attuazione alle previsioni dell’articolo 1 del D.L. n. 203/2005, stabilendo che i Comuni, nell’ambito dell’ordinario contesto operativo di svolgimento delle proprie attività istituzionali, partecipano fornendo informazioni suscettibili di utilizzo ai fini dell’accertamento delle imposte dirette e indirette. Le segnalazioni dei Comuni devono essere qualificate, cioè riguardare *“posizioni soggettive in relazione alle quali sono rilevati e segnalati atti, fatti e negozi che evidenziano, senza ulteriori elaborazioni logiche, comportamenti evasivi ed elusivi”*. Da ultimo, con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 26 novembre 2008, sono state definite, in particolare, le modalità di trasmissione delle segnalazioni, la tempistica di trasmissione legata ai termini di decadenza dell’attività d’accertamento e le modalità di ripartizione della quota del 33% in caso di segnalazioni sulla medesima posizione da parte di più Comuni.

Si tratta di disposizioni che - sulla carta - possono avere una loro efficacia nella lotta all’evasione. Il passaggio dalla carta alla realtà dipende, come sempre, dalle persone preposte all’attuazione concreta delle norme e poi alla loro gestione operativa.

5. Istituzione dell’Anagrafe immobiliare integrata e aggiornamento del catasto immobiliare – servono provvedimenti di attuazione (articolo 19)

A decorrere dal 1° gennaio 2011 dovrà essere generata una banca dati degli immobili italiani, costituita e gestita dall’Agenzia del Territorio, che restituisce la mappatura di tutti i soggetti che vantano dei diritti reali sugli immobili dislocati sul territorio nazionale⁽³⁾. L’obiettivo verrà raggiunto integrando tutte le banche dati immobiliari disponibili presso l’Agenzia del Territorio.

Con decreti ministeriali sarà disciplinato l’accesso all’Anagrafe immobiliare integrata da parte dei Comuni, necessario quale arma contro l’evasione dei tributi locali ed ovviamente anche dei tributi erariali, per i quali avranno una compartecipazione al gettito che ne deriverebbe. Non solo ma sarà disciplinata anche l’introduzione dell’attestazione integrata ipotecario-catastale che sostituirà le vecchie visure.

Altra importante novità riguarda la precisa ripartizione delle funzioni catastali da assegnare ai Comuni e all’Agenzia del Territorio. In particolare, i Comuni parteciperanno con l’Agenzia del Territorio alle funzioni di accettazione e registrazione degli atti di aggiornamento sulla base di un sistema di regole tecnico-giuridiche uniformi fissate da un decreto ministeriale di prossima ema-



nazione. L'Agenzia del Territorio gestirà, in via esclusiva, le seguenti funzioni:

- individuazione delle metodologie di rilievo;
- controllo dei processi di aggiornamento catastale;
- gestione unitaria e certificata dei dati catastali e dei flussi di aggiornamento anche trasmessi con il Modello Unico digitale per l'edilizia;
- gestione dell'Anagrafe immobiliare integrata.

Si segnala che l'Agenzia del Territorio, entro il 30 settembre 2010, ultimerà le operazioni volte all'individuazione delle c.d. "case fantasma", cioè dei fabbricati che non risultano iscritti al catasto.

Al riguardo, è disposto che i titolari di diritti reali sugli immobili che non risultano dichiarati in catasto provvedano alla presentazione entro il 31 dicembre 2010 della relativa dichiarazione di aggiornamento catastale. Entro lo stesso termine del 31 dicembre 2010 i titolari di diritti reali sugli immobili, oggetto di interventi edilizi che hanno determinato una variazione di consistenza ovvero di destinazione non dichiarata in catasto, sono tenuti alla presentazione ai fini fiscali della relativa dichiarazione di aggiornamento catastale. In caso di omissione l'Agenzia del Territorio provvede all'attribuzione di una rendita presunta, tenendo conto anche degli elementi forniti dai Comuni.

A partire dal 2011 l'Agenzia del Territorio intensificherà le attività di controllo con il monitoraggio costante del territorio per individuare, con la collaborazione dei Comuni, gli ulteriori fabbricati che non risultano dichiarati in catasto.

Altri interventi riguardano l'indicazione obbligatoria degli estremi catastali al momento della stipula di un rogito o di un atto di trasferimento o costituzione di diritti reali immobiliari.

Pari indicazione diventa obbligatoria anche nelle ipotesi di registrazione dei contratti di locazione o affitto di beni immobili esistenti sul territorio dello Stato, pena l'applicazione di una sanzione dal 120% al 240% dell'imposta di registro.

6. Adeguamento delle disposizioni sull'antiriciclaggio e tracciabilità dei compensi – non serve provvedimento di attuazione (articolo 20)

Al fine di adeguare le disposizioni interne a quelle europee per evitare l'utilizzo del sistema finanziario per le attività di riciclaggio di denaro emergente da reati, l'importo oltre il quale sono vietati pagamenti in contanti passa dagli attuali 12.500 euro a 5.000 euro.

E' evidente che l'obbligo di effettuare pagamenti con sistemi traccianti, dall'assegno bancario non trasferibile alle carte di debito o di credito, determina anche un valido strumento deterrente all'evasione fiscale.

Si tratta, infatti, solamente di un effetto deterrente, difficilmente utilizzabile in modo automatico dall'Amministrazione finanziaria, se non nella fase di svolgimento dei controlli fiscali analitici in caso di selezione per tale forma di accertamento. Si tratta, quindi, principalmente, di imprese che si posizionano fuori dal mondo degli studi di settore.

³ L'analisi tecnica sulla disposizione stima un recupero di gettito IRPEF pari a 183 milioni di euro nel 2011, a 104 milio-



7. Comunicazione all’Agenzia delle Entrate di operazioni Iva di importo superiore a 3000 euro – serve provvedimento di attuazione (articolo 21)

E’ stabilito che le operazioni Iva di importo superiore a 3.000 euro devono essere trasmesse telematicamente all’Agenzia delle Entrate. Le modalità ed i termini per la trasmissione di questi dati dovranno essere disposti da un provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate. Sebbene non si tratti propriamente di fatturazione elettronica - la fattura, infatti, può essere emessa in forma libera - la comunicazione dei dati in essa contenuti per l’Amministrazione finanziaria produce gli stessi effetti della comunicazione della fattura elettronica⁽⁴⁾.

E’ evidente che occorre comunque attendere il provvedimento di attuazione per l’individuazione delle operazioni rilevanti. Tuttavia, dalla lettura testuale della norma deriva che l’obbligo di comunicazione non si limita solamente ai dati indicati nelle fatture, ma sembra estendersi anche alle operazioni IVA per cui la certificazione dei corrispettivi avviene tramite ricevuta o scontrino fiscale. Per questi ultimi soggetti l’adempimento potrebbe determinare un aumento dei costi amministrativi, anche se l’estensione potrebbe apparire coerente con la probabile strategia di lotta all’evasione connessa all’inserimento di questo obbligo. E’ da ritenersi, infatti, che l’obbligo di comunicare i dati delle operazioni IVA attenga, non già al controllo del volume dei ricavi del soggetto IVA che emette la fattura, ma piuttosto al controllo del reddito del soggetto che effettua la spesa. E’ molto probabile, infatti, che la comunicazione di questi dati sia utilizzata dall’Agenzia delle Entrate nell’ambito della nuova procedura di accertamento sintetico (cd. redditometro), per stimare il reddito del soggetto che effettua la spesa (art. 38, quarto comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) ovvero - in futuro - anche quale elemento indicativo di capacità contributiva per la costruzione del nuovo software fondato su regole statistiche, dal quale emergerebbe il reddito imponibile del contribuente (art. 38, quinto comma, del D.P.R. n. 600/1973)⁽⁵⁾. Queste intenzioni sono confermate proprio dal fatto che la formulazione della norma non comprende solamente le operazioni IVA certificate dalla fattura, ma anche le ricevute fiscali ovvero gli scontrini emessi, tenendo così conto, ad esempio, dell’enoteca che vende delle casse di vino pregiato ovvero del tour-operator per una vacanza alle Maldive, ovvero ancora, della ricevuta fiscale emessa da un resort a cinque stelle. E’ evidente che, qualora queste intenzioni fossero confermate al fine di arrivare al raggiungimento dell’obiettivo, occorrerebbe integrare nello stesso scontrino, nella ricevuta e di conseguenza nella contabilità, le indicazioni del soggetto che effettua l’acquisto (almeno il codice fiscale). Si tratterebbe, quindi, di effettuare un ulteriore salto: dalla fatturazione elettronica alla ricevuta fiscale/scontrino elettronico, con ulteriori ripercussioni di costi per le imprese.

ni di euro nel 2012 e 2103.

⁴ Si tratta di una norma sulla quale l’Analisi tecnica al provvedimento prevede il maggior gettito stimato nel 2011 è pari a 627,5 milioni di euro che cresce progressivamente nel 2012 e 2013 a 836,7 milioni di euro.

⁵ Si tratta delle due nuove regole che disegnano l’accertamento sintetico del reddito dichiarato dai ccdd. contribuenti IRPEF, introdotte dall’art. 22 del D.L. n. 78/2010.



Emendamenti diffusi

Sono proprio queste le considerazioni che ci hanno spinto a rivendicare l'esclusione dalla trasmissione dei dati, delle operazioni Iva certificate tramite scontrino ovvero ricevuta fiscale attraverso la diffusione di un emendamento al testo del decreto legge.

8. Riforma del c.d. accertamento sintetico del reddito (redditometro) – serve un decreto di attuazione (articolo 22)

Il principale tema fiscale della manovra di cui al D.L. n. 78/2010 è costituito, sicuramente, dal nuovo redditometro. L'attuale sistema di accertamento noto come redditometro doveva sicuramente essere riformato, dal momento che i beni attualmente elencati dal decreto di attuazione non rispecchiano più la struttura dei consumi delle famiglie e, più che altro, non identificano più un collegamento tra spesa e redditi prodotti. Pertanto tale riforma del sistema di accertamento si reputa necessaria.

E' anche vero, però, che l'esigenza della riforma, nell'ottica di un più efficace contrasto all'evasione fiscale, non deve avvenire a discapito di garanzie fondamentali per i contribuenti, quali la possibilità di fornire prova contraria, così come pure va evitato che nella ricostruzione dell'ammontare della pretesa tributaria siano presenti eccessivi margini di discrezionalità⁽⁶⁾.

La scelta del Governo di un maggior utilizzo del redditometro e di una completa rivisitazione dello stesso, va comunque valutata positivamente sotto il profilo della lotta all'evasione, anche in relazione al fatto che lo strumento ha il pregio di essere, potenzialmente, applicabile indistintamente a tutti i circa 41 milioni di contribuenti soggetti all'IRPEF, a prescindere dalle categorie reddituali dichiarate. Oltretutto, dovrebbe consentire un maggior contrasto al fenomeno degli evasori totali, cioè di quei soggetti completamente sconosciuti al Fisco che svolgendo comunque attività economiche operano una concorrenza sleale nei confronti di imprese e professionisti regolarmente "denunciati" al Fisco.

Il nuovo accertamento sintetico riparte da zero, dal momento che l'articolo 22 della Manovra 2010 cancella completamente gli attuali commi dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, inserendo al loro posto, nella sostanza, due diverse forme di accertamento sintetico:

- una prima forma, nella quale i funzionari dall'Agenzia delle Entrate, con ampia discrezionalità, possono basare l'accertamento sintetico sull'esistenza di qualsiasi spesa sostenuta nel corso del periodo d'imposta (nuovo quarto comma dell'art. 38);
- una seconda forma, basata sull'individuazione di indicatori di capacità contributiva, costruiti su base statistica e differenziati per tipologia di famiglia e per territorio.

Mentre la prima forma di accertamento sintetico potrebbe avere un'applicazione più limitata, la seconda tipologia di accertamento, basandosi su relazioni precostituite con riferimento alla disponibilità di beni/servizi indice, potrebbe trovare un'applicazione più "massiccia". Al riguardo, l'Amministrazione potrebbe mettere a disposizione dei contribuenti un apposito software al fine di permettere ai medesimi, di poter conoscere l'eventuale pretesa ed indurre a comportamenti

virtuosi.

Questa seconda tipologia di accertamento sintetico, basata su logiche statistiche trasparenti regolate tramite apposito decreto ministeriale, non dovrebbe, se costruita su solide basi di analisi economica, destare particolari preoccupazioni .

Resta, invece, preoccupazione la disposizione di carattere generale contenuta nel nuovo quarto comma dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, che introduce la possibilità di applicare, comunque, l'accertamento sintetico in relazione a **“spese di qualsiasi genere sostenute nel periodo d'imposta”**.

La disposizione, infatti, appare “sbilanciata” sul versante dell'Amministrazione finanziaria, in quanto scompaiono dalle disposizioni due importanti capisaldi che si presentano, ora, come elementi di equilibrio. In particolare si fa riferimento:

- 1) alla necessità che l'accertamento sintetico venga esperito “in base ad elementi e circostanza di fatto certi”;
- 2) al fatto che l'individuazione delle tipologie di spesa (che determinano la ricostruzione del reddito) avvenga sulla base di un apposito atto regolamentare.

L'eliminazione di questi due elementi introduce nell'accertamento sintetico del reddito un'ampia discrezionalità amministrativa, peraltro, senza conferire al contribuente la possibilità di fornire contro deduzioni. Il contribuente potrà sempre, e solamente, indicare quale sia stata la fonte che ha permesso di finanziare la spesa (risparmi di anni precedenti ovvero redditi tassati alla fonte o l'intervento di terze economie). In tutto questo, il “range” di tolleranza tra il reddito dichiarato dal contribuente e quello che emerge dall'applicazione del redditometro passa dal 25 al 20%.

Oltre quanto indicato nelle righe che precedono, considerata la ormai rodata applicazione degli studi di settore, occorrerebbe prevedere una norma di collegamento tra questo strumento di accertamento e il redditometro. Un imprenditore che ha raggiunto la congruità dei ricavi stimata dagli studi di settore, dovrebbe confrontarsi con il redditometro solamente nelle ipotesi in cui l'Agenzia delle Entrate riuscisse a dimostrare, con altri elementi, la presenza di altre categorie di reddito non dichiarate, ovvero, che nello specifico gli studi di settore si presentano inadeguati alla stima dei ricavi e, quindi, del reddito. Appare, infatti, quantomeno asistemico che gli studi di settore siano messi in primo piano rispetto agli altri accertamenti ccdd. analitico-induttivi, ed in secondo piano rispetto ad un sistema di accertamento che, sebbene evidenzia una relazione più intuitiva e riferita al reddito complessivo del contribuente, è sicuramente lontana dall'andamento d'azienda.

Oltre a ciò occorre, inoltre, rilevare che proprio con riferimento al reddito d'impresa, si assiste ad una scissione tra il reddito d'impresa soggetto a tassazione, determinato secondo la nota convenzione della competenza economica, ed il reddito disponibile. Infatti, il reddito d'impresa può risultare anche di molto inferiore al reddito disponibile, per effetto della deduzione dei ccdd. oneri figurativi, cioè elementi negativi del reddito d'impresa a cui non corrisponde alcuna uscita finanziaria. Si pensi agli ammortamenti, all'accantonamento ai fondi rischi, ovvero anche

⁶ L'analisi tecnica del provvedimento prevede un incremento delle entrate pari a 741,2 milioni di euro nel 2011, a 708,8 milioni di euro nel 2012 e a 814,7 milioni di euro nel 2013.



all'accantonamento al TFR nelle ipotesi in cui lo stesso rimane in azienda. In tutti questi casi il redditometro, proprio perché basato sul reddito disponibile, non potrebbe trovare giustificazione nel reddito d'impresa dichiarato dall'imprenditore. La differenza potrebbe essere spiegata proprio dall'esistenza di questi costi figurativi, prova (contraria) che nell'attuale sistema di accertamenti sintetici il contribuente non può fornire.

Emendamenti diffusi

In coerenza a quanto indicato nelle righe che precedono «*Rete imprese Italia*» ha diffuso due emendamenti al provvedimento. Con un primo emendamento si pone l'obiettivo di ripristinare alcune condizioni stabilite nella previgente disciplina, al fine di garantire ai contribuenti un uso ponderato del delicato strumento accertativo, quale quello sintetico. Trattasi, in particolare, della necessità che lo scostamento riguardi almeno due periodi di imposta (anziché solo uno) e sia almeno pari ad $\frac{1}{4}$ (anziché ad $\frac{1}{5}$) rispetto a quanto dichiarato.

Con il secondo emendamento si sottolinea che l'attività di selezione dei contribuenti da sottoporre ad accertamento mediante redditometro, si debba prima concentrare sugli evasori totali ovvero su quelli per i quali nella dichiarazione emerge un debito d'imposta esiguo e la dichiarazione non evidenzia un visto di conformità.

Riteniamo, inoltre, che debbano essere messi in fondo alle liste di controllo attraverso il redditometro, i soggetti che dichiarano in prevalenza un reddito d'impresa ovvero di lavoro autonomo, evidenziando una congruità ai ricavi emergenti dall'applicazione degli studi di settore, in presenza di asseverazione.

9. Contrasto al fenomeno delle imprese apri e chiudi (articolo 23)

Le imprese che cessano l'attività entro un anno dalla data di inizio, sono messe in primo piano sulle liste di controllo da parte dell'Agenzia delle Entrate. La norma ha la finalità di contrastare la pratica di coloro che per rendere più difficile l'azione di accertamento, aprono e chiudono l'attività commerciale nello stesso arco dell'anno⁽⁷⁾.

10. Contrasto al fenomeno delle imprese in perdita sistemica (articolo 24)

L'attività di accertamento si concentra anche sulle:

- imprese costantemente in perdita, non direttamente attribuibile ai compensi agli amministratori e soci, per più di un periodo d'imposta;
- imprese fuori dal «*tutoraggio fiscale*» (dal 31 dicembre 2011 imprese con volumi di affari superiori a 100 milioni di euro)⁽⁸⁾ e fuori dagli studi di settore ed interesserà ogni anno almeno $\frac{1}{5}$ della platea di riferimento.

Si tratta, quindi, di imprese che si posizionano tra 5 e 100 milioni di fatturato, per le quali finora

⁷ L'Analisi tecnica al provvedimento prevede un maggior gettito negli anni 2011-2013 pari a 100 milioni di euro.

⁸ Il tutoraggio fiscale prevede che i controlli sostanziali sono attivati, di norma, entro l'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale (articolo 27, commi da 9 a 11 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185). In prima istanza la norma di rivolgeva a imprese con volume di ricavi superiore a 300 milioni, da ridurre progressivamente fino a 100 milioni con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate entro il 31 dicembre 2011. Per ora il limite è stato ridotto da 300 milioni a 200 milioni dal Provv. 16 dicembre 2009.



non esisteva un vero piano di verifiche periodiche e controlli fiscali. Mentre, infatti, le imprese che rientrano nell'ambito del «*tutoraggio fiscale*» hanno un controllo sostanziale entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (articolo 27, comma 9 del DL n. 185/2008) e quelle con volume di affari inferiore sono soggette agli studi di settore, le imprese che si posizionano tra i due limiti individuati non avevano un piano definito di controlli.

Tabella n. 1 – Numero di soggetti titolari di partita Iva in ragione del volume d'affari dichiarato – dati UNICO-2008*

CLASSI DI VOLUME D'AFFARI (in euro)	Numero di contribuenti	Frequenza cumulata	%
minore di zero	2.625	2.625	0,05%
zero	568.929	571.554	10,66%
da 0 a 2.580	163.657	735.211	13,72%
da 2.580 a 7.000	265.414	1.000.625	18,67%
da 7.000 a 10.330	202.619	1.203.244	22,45%
da 10.330 a 20.660	590.867	1.794.111	33,47%
da 20.660 a 25.890	264.671	2.058.782	38,41%
da 25.890 a 61.970	1.095.896	3.154.678	58,85%
da 61.970 a 185.920	1.118.833	4.273.511	79,73%
da 185.920 a 309.870	332.858	4.606.369	85,94%
da 309.870 a 516.460	235.393	4.841.762	90,33%
da 516.460 a 1.000.000	210.729	5.052.491	94,26%
da 1.000.000 a 2.700.000	185.657	5.238.148	97,72%
da 2.700.000 a 5.164.570	57.652	5.295.800	98,80%
da 5.164.570 a 7.000.000	17.026	5.312.826	99,12%
da 7.000.000 a 15.000.000	25.687	5.338.513	99,60%
da 15.000.000 a 40.000.000	13.983	5.352.496	99,86%
oltre 40.000.000	7.665	5.360.161	100,00%
TOTALE	5.360.161		100,00%

* Elaborazioni Ufficio politiche fiscali su dati del Dipartimento politiche fiscali del Mef - IVA - Imposta sul valore aggiunto - Anno di imposta 2007 - Tab. 3.1.2.1.

Come è evidente dalla tabella il 98,80% delle imprese e lavoratori autonomi si posiziona nell'ambito degli studi di settore. Anche non avendo il particolare delle imprese che si posizionano sopra i 100 milioni di fatturato, è possibile avere un ordine di grandezza anche semplicemente vedendo che le imprese fino a 40 milioni di fatturato sono solamente 56.696, cioè si tratta dell'1,06% del totale delle imprese e lavoratori autonomi. Quelle che sono sopra i 40 milioni di fatturato, delle quali solo una parte supera anche i 100 milioni di fatturato, sono solamente 7.665, cioè lo 0,14%.

11. Applicazione delle ritenute sui compensi ricevuti dalle imprese rilevanti per la detrazione 36% e 55% (articolo 25)

Viene prevista a decorrere dal 1° luglio 2010 una ritenuta del 10% applicata dalle Poste Italiane



e dalle banche all'atto del bonifico effettuato dai contribuenti in relazione alle spese per le quali spetta una detrazione d'imposta⁹). Con tutta evidenza si tratta delle spese per ristrutturazioni edilizie che conferiscono una detrazione del 36% e delle spese per il risparmio energetico che conferiscono la detrazione del 55%. Bisognerà attendere l'emanazione di un provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Entrate per conoscere le modalità di esecuzione degli adempimenti relativi alla certificazione e alla dichiarazione delle ritenute operate. Ad ogni modo si tratta di una ritenuta molto alta.

La disposizione determina una forte penalizzazione per le imprese che esercitano queste attività, attribuendo loro un ulteriore obbligo di anticipazione di imposte, peraltro molto alto e, sicuramente non controbilanciato da alcun interesse dell'Erario alla condivisibile lotta all'evasione fiscale. Anticipazione che diventa sicuramente ancora più alta se si considera che in questo caso la ritenuta viene applicata sul corrispettivo includendo, quindi, l'imposta sul valore aggiunto e, nelle ipotesi di prestazione effettuate nei confronti dei condomini, si va a sommare all'atra ritenuta del 4% prevista dall'articolo 1, comma 43 della legge n. 296/2006.

Infatti, l'aggiunta della ritenuta agli acconti d'imposta già comunque dovuti, peraltro calcolata sui corrispettivi, determina sicuramente la formazione di un credito d'imposta anche molto alto, specialmente se riferito ai lavori connessi con la detrazione del 55%, nella quale i materiali usati presentano un elevato valore.

Introdurre in questo momento, in cui il problema delle imprese è proprio il credito, una disposizione del genere che obbliga ad anticipare imposte che sicuramente non saranno poi dovute, crea una penalizzazione ancora più forte, peraltro, come si diceva, senza apportare alcun altro beneficio in termini di controlli. E' evidente, infatti, che per quanto riguarda sia la detrazione del 36% che la detrazione del 55% per le opere a risparmio energetico, l'Amministrazione finanziaria ha già tutti gli elementi per effettuare i controlli, incrociando le dichiarazioni presentate dai contribuenti al Centro Operativo di Pescara, con le informazioni riportate nei bonifici.

Emendamento diffuso

Proprio per tutte queste ragioni, uno degli emendamenti presentati da «*Rete imprese Italia*», propone l'abrogazione della norma.

12. Richiesta autorizzazione per effettuare operazioni intracomunitarie (articolo 27)

Nell'ottica di prevenire frodi fiscali i soggetti che intendono effettuare operazioni intracomunitarie devono, in sede di dichiarazione di inizio attività ai fini IVA, indicare tale volontà. Per tali soggetti gli uffici dell'Agenzia delle Entrate si riservano, entro 30 giorni dalla data di attribuzione della P.IVA, di rilasciare apposito certificato di autorizzazione o provvedimento di diniego ad effettuare le predette operazioni. Le conseguenti P.IVA rilasciate saranno incluse nella banca dati dei sog-

⁹ L'analisi tecnica: al provvedimento prevede un incremento di gettito totale (ritenuta d'acconto, IRPEF/IRES/IRAP, I-VA) pari a 354,5 milioni di euro nel 2010 ed a 755,5 milioni di euro nel 2011. A partire dal 2012 si assiste ad un decremento del gettito pari a 559,1 milioni di euro nel 2012 fino ad arrivare a saldi negativi pari a -167,7 milioni di euro nel 2013 ed a -245,5 milioni di euro nel 2014. I decrementi sono da attribuire allo scomputo delle ritenute versate in eccesso rispetto alle imposte dovute.



getti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie⁽¹⁰⁾.

E' evidente che si tratta dell'ennesima disposizione volta a contrastare, in particolare, le frodi Iva carousel, per le quali sono già state previste una serie di disposizioni, tra le quali il principio della corresponsabilità al versamento dell'imposta, fino all'obbligo del versamento dell'Imposta sul valore aggiunto per l'acquisto intracomunitario dei veicoli tramite il c.d. modello F24 Auto-UE.

13. Incrocio dei dati dell'INPS con quelli dell'Agenzia delle Entrate (articolo 28)

Sono previsti controlli da parte dell'Agenzia delle Entrate sulle posizioni dei soggetti che percepiscono, ma non dichiarano redditi di lavoro dipendente ed assimilato. Tali controlli, effettuati sulla base dei dati in possesso dell'INPS, sono rivolti ad individuare tutte quelle situazioni in cui a carico dei predetti soggetti risultano versati i contributi previdenziali mentre non risultano operate le ritenute fiscali.

La disposizione appare pleonastica, dal momento che esiste nel sistema dei controllo già una disposizione che prevede questa forma di controllo tramite, appunto, incroci di dati (articolo 41-bis del DPR n. 600/1973). La necessità di prevedere una norma per rendere imperativo ciò che già potrebbe e dovrebbe essere fatto, appare quantomeno strano.

Strana è anche la relazione tecnica al provvedimento che inizialmente indica che è prevedibile un maggior gettito complessivo non inferiore a 10 milioni di euro negli anni 2011-2013, per poi sottolineare che per effetto di uno stimato incremento del numero di accertamenti automatizzati di cui all'articolo 41-bis del D.P.R. n. 600/1973, si prevede un maggior gettito di circa 100 milioni di euro nel 2011 che passa a 200 milioni di euro nel 2012 e 2013.

14. Accorpamento di accertamento e riscossione (articolo 29)

L'avviso di accertamento emesso ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni notificati, **a decorrere dal 1° luglio 2011** e relativi al **periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 e successivi**, devono contenere anche l'intimazione ad adempiere ed i termini per provvedere al pagamento delle somme dovute.

In tal modo tali atti diventano titoli esecutivi al momento della notifica al contribuente, che può avvenire anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento.

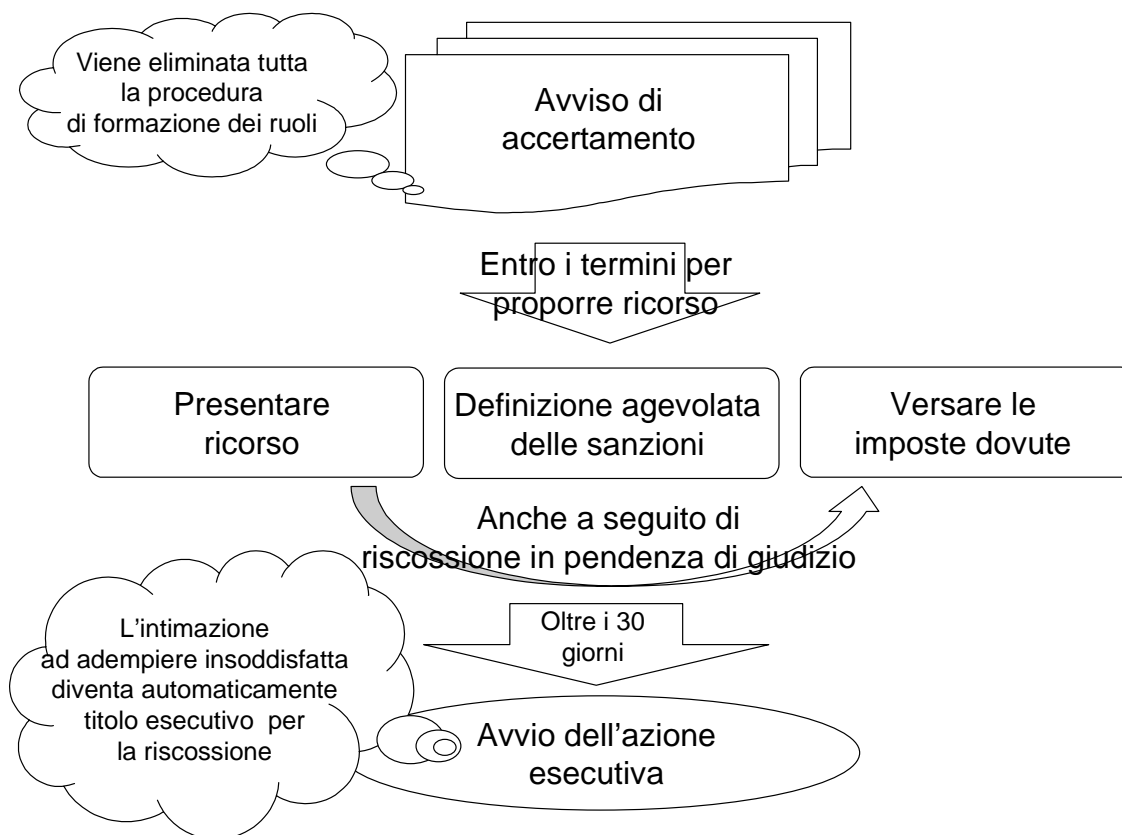
Inoltre, gli atti devono riportano l'avvertimento che, trascorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, è affidata agli agenti della riscossione che possono procedere anche all'esecuzione forzata⁽¹¹⁾.

¹⁰ L'analisi tecnica al provvedimento prevede maggiori entrate nel 2011, ai soli fini IVA, sono pari a 191,5 milioni di euro, senza tener conto degli effetti indiretti, in termini di gettito, anche ai fini delle imposte sui redditi.

¹¹ L'analisi tecnica al provvedimento stima un incremento delle riscossioni nel 2011 pari a 400 milioni di euro, che passa ad una stima di 1.500 milioni di euro nel 2012 e ad una stima di 1.300 milioni di euro nel 2013.



Figura n. 1 – Nuova procedura di contestazione ed intimazione ad adempiere in caso di accertamento



L'agente della riscossione procede ad espropriazione forzata, secondo le modalità dettate dalle disposizioni in materia di riscossione a mezzo ruolo, nelle ipotesi in cui sia stato notificato al contribuente uno dei predetti atti senza la preventiva notificazione della cartella di pagamento. In tal caso l'espropriazione forzata avviene decorso un anno dalla notifica degli atti ed è preceduta dalla notifica di un avviso come disposto dall'art. 50 del D.P.R. n. 602/1973.

L'espropriazione forzata è avviata, a pena di decadenza, **entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo**. Decorso inutilmente il termine del pagamento, le somme dovute sono maggiorate degli interessi di mora, dell'aggio spettante all'agente della riscossione e del rimborso delle spese relative alle procedure esecutive.

E' prevista l'emanazione di uno o più regolamenti volti a velocizzare, nell'ottica del contrasto all'evasione fiscale, tutti i processi di riscossione coattiva delle somme dovute a seguito dell'attività di liquidazione, controllo e accertamento sia ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA sia degli altri tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate e delle altre entrate riscuotibili a mezzo ruolo.

Emendamento diffuso

La nuova procedura esecutiva, applicabile nelle ipotesi di emanazione di un avviso di accerta-

mento e, connessa irrogazione delle sanzioni, determina dei problemi di mancato coordinamento normativo, con la possibilità di rateizzare le somme iscritte a ruolo ai sensi dell'articolo 19 del DPR n. 602/1973. Infatti, l'articolo da ultimo citato prevede che la rateizzazione è disposta dall'Agente della riscossione prima dell'avvio dell'azione esecutiva.

Dal momento che a seguito della disposizione innovativa è lo stesso contribuente che, in prima istanza, deve procedere al versamento di quanto emerge sia dall'avviso di accertamento che dal connessa irrogazione delle sanzioni, la consegna del titolo esecutivo all'Agente della riscossione avviene solamente se il contribuente non procede al versamento di quanto dovuto, entro i termini per proporre ricorso. In altre parole, secondo la disposizione attuale la concreta possibilità per il contribuente di chiedere la rateizzazione del debito, si ha solamente nelle ipotesi di inadempimento dell'obbligo di versamento e, quindi, solamente pagando un'ulteriore sanzione amministrativa del 30% (cfr. articolo 13 del D.Lgs n. 471/2010). Riteniamo che questa conseguenza paradossale sia dovuta ad un mal coordinamento normativo, non voluto dal legislatore. Proprio per questi motivi, si è proposto con uno specifico emendamento volto a garantire al contribuente la facoltà di avvalersi della dilazione di pagamento di cui all'art. 19 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, in ogni fase del procedimento di riscossione.

15. Inibizione alla compensazione in presenza di debito su ruoli definitivi (articolo 31)

E' previsto che a decorrere dal **1° gennaio 2011** viene preclusa la possibilità di operare la compensazione dei crediti relativi alle imposte erariali, qualora il contribuente abbia debiti di ammontare superiore a 1.500 euro iscritti a ruolo ed i cui termini di pagamento siano scaduti.

Tale preclusione opera limitatamente all'importo dei debiti per imposte e relativi accessori, iscritti a ruolo e non pagati, purché di ammontare superiore a millecinquecento euro.

L'inosservanza di tale divieto è punita con una sanzione pari al 50% dell'importo indebitamente compensato.

Un decreto del Ministero dell'Economia, da emanarsi entro 180 giorni dall'entrata in vigore del presente decreto, provvederà a stabilire le modalità per procedere al pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte erariali.

Sempre a decorrere dalla stessa data non sarà possibile procedere all'erogazione di un rimborso d'imposta mediante compensazione volontaria con crediti d'imposta secondo le disposizioni di cui all'articolo 28-ter del D.P.R. n. 602/1973, in presenza di debiti iscritti a ruolo di ammontare non superiore a millecinquecento euro⁽¹²⁾.

Spunti critici

La disposizione, oltre a creare delle limitazioni nella fruibilità dei crediti d'imposta in un momento nel quale il problema per lo sviluppo del Paese è ancora attribuibile alla scarsa possibilità di

¹² L'analisi tecnica del provvedimento sima effetti positivi in termini di abbattimento dell'ammontare complessivo delle compensazioni pari a 700 milioni di euro nel 2011, a 2.100 milioni nel 2012 ed a 1.900 milioni nel 2013.



ottenere credito dal settore bancario, non effettua la dovuta distinzione tra i ruoli definitivi, nei quali sono incluse le somme da versare a titolo definitivo (ex articolo 14 del DPR n. 602/1973) e ruoli provvisori nei quali, al contrario, sono inclusi i debiti fiscali relativi a contenziosi pendenti (ex articolo 15 del DPR n. 602/1973). Proprio per questo, Rete imprese Italia, ha chiesto, unitamente a Confindustria la doverosa distinzione tra ruoli provvisori e ruoli definitivi, includendo solo questi ultimi nell'ambito di applicazione della norma limitativa della compensazione (vedi testo del comunicato congiunto, disponibile nella versione htm).

16. Razionalizzazione dell'accertamento nei confronti dei soggetti che aderiscono al consolidato nazionale (articolo 35)

Per rendere più efficiente l'attività di accertamento è stata introdotta una nuova disposizione contenuta nell'articolo 40-bis del D.P.R. n. 600/1973 che interviene in modo specifico sulla rettifica delle dichiarazioni presentate dai soggetti aderenti al consolidato nazionale.

In virtù della responsabilità solidale tra il soggetto consolidante e ciascuna società consolidata è disposto che l'accertamento nei riguardi di tali soggetti è effettuato con un unico atto, notificato sia alla consolidata che alla consolidante, con il quale è determinata la maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale e sono irrogate le conseguenti sanzioni.

L'atto unico è impugnabile sia dalla consolidata che dalla consolidante dal momento che operano in litisconsorzio necessario, mentre il pagamento della relativa pretesa da chiunque effettuato estingue l'obbligazione tributaria.

Inoltre, è riconosciuta la facoltà alla consolidante di richiedere che siano computate in diminuzione dei maggiori imponibili derivanti dalle rettifiche conseguenti all'attività di accertamento, le perdite di periodo del consolidato non utilizzate, fino a concorrenza del loro ammontare. Tale richiesta deve essere avanzata dalla consolidante con apposita istanza, entro il termine di proposizione del ricorso, all'ufficio competente che ha emesso l'atto di accertamento. A sua volta l'ufficio procede alla rettifica dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate che comunica alla consolidata e alla consolidante, entro sessanta giorni dalla presentazione dell'istanza.

Stesse regole valgono nelle ipotesi di definizione dell'accertamento con adesione. Tali novità entrano in vigore il 1° gennaio 2011, con riferimento ai periodi d'imposta per i quali risultano ancora pendenti i termini per l'accertamento⁽¹³⁾.

17. Altre disposizioni in materia tributaria (articolo 38)

Le misure fiscali introdotte hanno l'obiettivo di razionalizzare il sistema tributario sia nella fase di accertamento che in quella della riscossione. Non a caso, infatti, il comma 4 del citato articolo contiene disposizioni volte a razionalizzare le modalità di notifica degli atti o avvisi fiscali.

In particolare, viene stabilito che la facoltà riconosciuta al contribuente di eleggere il domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale deve risultare da appo-

¹³ L'analisi tecnica al provvedimento, prudenzialmente, si stima un maggior gettito di 100 milioni di euro annui, a decorrere dal 2011.



sita comunicazione al competente ufficio, secondo le modalità fissate da un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate⁽¹⁴⁾.

Per quanto concerne la notifica della cartella di pagamento è stabilito che la stessa può essere eseguita tramite posta elettronica certificata all'indirizzo riportato negli appositi elenchi previsti dalla legge.

E' riconosciuta piena discrezionalità agli uffici dell'Amministrazione finanziaria di definire con propri provvedimenti i termini e le modalità per l'utilizzo esclusivo dei servizi telematici ovvero della posta elettronica certificata, anche tramite intermediari abilitati, per tutte le operazioni sia da parte degli interessati che della stessa Amministrazione.⁽¹⁵⁾

Altra misura riguarda la possibilità riconosciuta all'Amministrazione finanziaria di fornire un servizio di libero accesso ai dati disponibili in Anagrafe Tributaria per consentire ad un qualsiasi soggetto pubblico o privato di verificare la corrispondenza tra il codice fiscale ed i dati anagrafici inseriti. Tali informazioni sono disponibili a condizione che venga stipulata in via preventiva apposita convenzione, anche con le modalità della cooperazione applicativa.

E' previsto, infine, al comma 13 dell'articolo in commento l'esonero dall'obbligo di compilazione del quadro RW del modello UNICO per i seguenti soggetti:

- persone fisiche che prestano lavoro all'estero per lo Stato italiano o presso organizzazioni internazionali cui il nostro Paese aderisce, la cui residenza fiscale in Italia sia determinata in base ad accordi internazionali ratificati;
- persone fisiche residenti in Italia che prestano la propria attività lavorativa in via continuativa all'estero in zone di frontiera.

Altra disposizione di rilievo in questo articolo (cfr. comma 9) è rappresentata dalla limitazione a 150 giorni, quale tempo massimo prevedibile dal giudice tributario per sospendere l'esecutività di un ruolo, nelle ipotesi in cui ci sia dimostrazione del grave ed irreparabile danno dalla esecuzione dell'atto impugnato.

Spunti critici

Si tratta di una norma da ritenersi assolutamente insufficiente se si pone in confronto con una durata media dei soli procedimenti di primo grado pari a 734 giorni. Ciò obbligherebbe i contribuenti (pena il pignoramento) a pagare gli importi richiesti dall'Amministrazione a fronte di pretese che potrebbero successivamente risultare non fondate (si veda, in particolare, l'azione CNA portata avanti nell'ambito di Rete imprese Italia, unitamente a Confindustria, disponibile nella versione htm).

18. Ulteriori sospensione dei versamenti tributari e contributivi nei con-

¹⁴ L'analisi tecnica al provvedimento stima effetti derivanti dalla razionalizzazione delle modalità di notifica in materia fiscale sono quantificabili in 50 milioni di euro a decorrere dal 2011.

¹⁵ Gli effetti derivanti dal potenziamento dei servizi telematici stimati dall'analisi tecnica al provvedimento ammontano ad un maggior gettito pari a 30 milioni di euro per il 2011-2013.



fronti dei soggetti colpiti dal sisma del 6 aprile 2009 (articolo 39)

E' stata disposta per i soggetti, colpiti dal sisma del 6 aprile 2009, titolari di redditi d'impresa o di lavoro autonomo con volume d'affari non superiore a 200.000 euro, che il termine di scadenza della sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari, previsto dall'articolo 1, comma 1, dell'ordinanza del presidente del Consiglio dei Ministri del 30 dicembre 2009, n. 3837, è prorogato al 15 dicembre 2010⁽¹⁶⁾.

La proroga opera esclusivamente nei confronti dei titolari di redditi di impresa o di lavoro autonomo e non dà luogo al rimborso delle somme già versate.

Stessa proroga è prevista con riferimento ai contributi previdenziali ed assistenziali, ai premi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie professionali di cui all'articolo 2, comma 1, dell'ordinanza del presidente del Consiglio dei ministri 9 aprile 2009, n. 3754..

Pertanto, nei confronti dei predetti soggetti con riferimento ai redditi di impresa o di lavoro autonomo, il termine di scadenza della sospensione relativa ai contributi ed ai premi è prorogato al 15 dicembre 2010, senza alcun rimborso per quanto già versato.

Inoltre, è autorizzata la spesa di 10 milioni di euro quale contributo al comune de L'Aquila per fronteggiare il disavanzo sul bilancio del 2009 per le minori entrate registrate a causa del catastrofico evento naturale.

19. Fiscalità di vantaggio per il Mezzogiorno (articolo 40)

Le Regioni del Mezzogiorno d'Italia, in considerazione della particolare situazione economica e dell'attuazione del federalismo fiscale, possono con legge propria intervenire in materia di IRAP, stabilendo aliquote, esenzioni, detrazioni e deduzioni nei riguardi delle nuove iniziative produttive.

Sarà un decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, d'intesa con ciascuna Regione, a stabilire il periodo d'imposta a partire dal quale troveranno applicazioni le disposizioni adottate in autonomia.

Spunti critici

E' evidente che si tratta di una disposizione, questa, difficilmente perseguibile nei fatti. Infatti, specialmente nell'ambito delle Regioni del Mezzogiorno lo squilibrio finanziario è molto importante. Pertanto, dal momento che l'IRAP è posta proprio a copertura delle spese relative al servizio sanitario nazionale, anche la sola riduzione dell'IRAP appare, quantomeno improbabile. Se a questo, poi, si aggiunge la riduzione anche dei trasferimenti alle Regioni, disposte con lo stesso provvedimento, si comprende meglio che la facoltà della riduzione allargata dell'IRAP resterà sulla carta. A meno che non si voglia poi sostituirla con qualche altro tributo regionale di altra natura. Quanto sopra affermato è reso evidente proprio in questi giorni, nei quali per le regioni del mezzogiorno Calabria, Campania e Molise, oltrechè per il Lazio, proprio a causa dello sfioramento del bilancio sanitario per il 2010, le imprese ed, in generale, i cittadini saranno obbligati a pa-

¹⁶ L'analisi tecnica al provvedimento stima effetti finanziari relativi alla sospensione infrannuale dei versamenti contributivi sono pari a 3 milioni di euro per l'anno 2010.



gare un'IRAP più alta dello 0,15% ed un'addizionale regionale all'IRPEF dello 0,30% (cfr. News 5 luglio 2010, n. 28).

20. Regime fiscale di attrazione europea (articolo 41)

Si tratta di una norma che consente a tutte le imprese residenti in uno Stato dell'Unione europea diverso dall'Italia, di stabilire attività produttive in Italia applicando il regime fiscale vigente in uno degli Stati membri dell'Unione. Il regime fiscale adottato si renderebbe applicabile sia con riferimento all'attività produttiva creata nel nostro Paese, sia ai dipendenti e collaboratori utilizzati per lo svolgimento dell'attività produttiva.

Emendamento diffuso

Della disposizione se ne propone l'abrogazione. Infatti, l'articolo 41 potrebbe impropriamente produrre fenomeni di concorrenza sleale nel territorio italiano fra imprese residenti ed imprese residenti in Paesi dell'Unione europea, diversi dall'Italia.

La necessità che le imprese, tra loro concorrenti, possano contare su un quadro fiscale omogeneo nell'ambito del territorio nazionale è un valore da sempre riconosciuto dal legislatore nazionale, tanto da fare da sfondo anche alla recente legge delega in materia di federalismo fiscale.

Le ragioni che inducono a chiedere la soppressione della norma così come formulata, poggiano altresì su alcune considerazioni di coerenza giuridico-sistematica dell'agevolazione proposta.

La possibilità di scegliere regimi fiscali diversi da quello italiano, offerta alle imprese di Stati membri che si insediano in Italia, appare in contrasto con i principi ed i vincoli sanciti in sede europea a tutela della parità di condizioni economiche e legali valide per tutti gli imprenditori del Mercato Comune.

In ambito nazionale tale disposizione stride in modo inaccettabile con le "regole" della Carta Costituzionale in materia di eguaglianza, - con riferimento esplicito alla rimozione degli ostacoli anche di ordine economico per un armonico sviluppo della comunità nazionale - di libertà garantita dall'iniziativa economica privata, di equità nell'universale dovere di concorrere alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva.

21. Disposizioni in materia di rete d'impresa (articolo 42)

Sono previsti vantaggi fiscali, amministrativi e finanziari, nonché la possibilità di stipulare convenzioni con l'ABI, alle imprese appartenenti ad una delle reti di imprese di cui all'articolo 3, comma 4-ter e seguenti, del decreto legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito con modificazioni dalla legge 9 aprile 2009, n. 33.

Trattasi nello specifico del contratto di rete mediante il quale due o più imprese si obbligano ad esercitare in comune una o più attività economiche rientranti nei rispettivi oggetti sociali, al fine di accrescere la reciproca capacità innovativa e la competitività sul mercato.

Sarà un provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Entrate, da adottarsi entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, a fissare le forme, le modalità ed i tempi di presentazione delle richieste per il riconoscimento dell'appartenenza ad una rete di imprese



22. Contratto di produttività; detassazioni e sgravi (articolo 53)

E' estesa a tutto il 2011 la detassazione delle somme erogate ai lavoratori dipendenti del settore privato correlate a incrementi di produttività aziendale. Si tratta, in sostanza, di una misura già disposta nel 2008 e prorogata per gli anni seguenti, che prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva (ancora da definire) in luogo dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali. Le somme agevolate non possono superare il limite complessivo di 6.000 lordi da applicare ai redditi di lavoro dipendente non superiori a 40.000 euro. Tali somme beneficiano, sempre per il 2011, anche dello sgravio sui contributi dovuti dal lavoratore e dal datore di lavoro nei limiti delle risorse stanziare a tale scopo. Al riguardo è previsto che il Governo incontri, entro il 31 dicembre 2010, le parti sociali per determinare la misura del citato sostegno fiscale e contributivo.

23. Differimento del versamento dell'acconto IRPEF per i periodi d'imposta 2011 e 2012 (articolo 55)

Con decreto del presidente del Consiglio dei Ministri di prossima emanazione è disposto il differimento, nei limiti fissati dallo stesso decreto, del versamento dell'acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuto per i periodi d'imposta 2011 e 2012. Per i soggetti che si avvalgono dell'assistenza fiscale, i sostituti d'imposta provvedono a trattenere l'acconto in virtù del predetto differimento. L'attuazione di tale misura fiscale prevede minori entrate per l'anno 2011 fino a 2.300 milioni di euro e per l'anno 2012 fino a 600 milioni di euro.

Emendamento diffuso

Al riguardo è stato presentato da Reti Imprese Italia un apposito emendamento finalizzato a permettere, in considerazione della grave crisi economica, una significativa riduzione dell'acconto IRPEF anche per l'anno 2010 come, peraltro, già previsto nel decreto legge per i successivi anni 2011 e 2012.

a cura di Claudio Carpentieri - Ufficio Politiche Fiscali

(CC/GA/manovra_2010)

