



CAMERA DEI DEPUTATI – SENATO DELLA REPUBBLICA
COMMISSIONI RIUNITE
VI (FINANZE) – VI (FINANZE E TESORO)

*Indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito
delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*

Allegato 2

Proposte fiscali di semplificazione e razionalizzazione normativa
e per la ripartenza e lo sviluppo

Audizione del
Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Roma, 5 marzo 2021

INDICE

PROPOSTE FISCALI DI SEMPLIFICAZIONE E PER LA RIPARTENZA E LO SVILUPPO	4
A. REDDITI DI IMPRESA E DI LAVORO AUTONOMO	5
A.1 Neutralità fiscale delle operazioni di riorganizzazione delle attività di lavoro autonomo	5
A.2 Regime opzionale di determinazione secondo il criterio di cassa del reddito delle società tra professionisti costituite in forma di società di capitali e cooperativa con ricavi non superiori ai limiti previsti per la contabilità semplificata	5
A.3 Riduzione dei coefficienti per il calcolo dei ricavi e del reddito minimi ai fini della disciplina delle società non operative e abrogazione della disciplina sulle società in perdita sistematica	6
A.4 Superbonus ricapitalizzazione imprese	7
A.5 Eliminazione del limite di riportabilità delle perdite	8
A.6 <i>Carry back</i> delle perdite	8
A.7 Modifiche alla deducibilità degli interessi passivi per le imprese soggette all'IRES	8
A.8 Adeguamento e conversione in euro dei limiti deducibilità relativi a mezzi di trasporto e telefoni cellulari	8
A.9 Estensione del regime forfetario dei contribuenti minimi ai professionisti che svolgono l'attività di lavoro autonomo in forma associata	9
A.10 Deducibilità dei contributi previdenziali e assistenziali obbligatori dal reddito di lavoro autonomo	10
B. REDDITI DI FABBRICATI	10
B.1 Tassazione per cassa dei redditi da locazione	10
C. RISCOSSIONE E ADEMPIMENTI	10
C.1 Riduzione della ritenuta a titolo di acconto dell'Irpef per i lavoratori autonomi	10
C.2 Ripristino compensazione crediti IRPEF, IRES E IRAP, anche prima della presentazione della relativa dichiarazione	11
C.3 Incremento del limite che preclude la compensazione dei crediti in presenza di debiti su ruoli definitivi	11
C.4 Razionalizzazione delle modalità di rateizzazione delle somme risultanti dagli atti dell'Agenzia delle entrate .	12
C.5 Sospensione tributi e adempimenti per i professionisti ordinistici in isolamento causa covid-19	12

C.6	Sospensione del termine di pagamento delle somme risultanti dagli “avvisi bonari” in caso di istanza di rettifica o di autotutela da parte del contribuente	13
C.7	Eliminazione della riscossione provvisoria in pendenza di giudizio fino alla sentenza di primo grado, salvo i casi di grave e fondato pericolo per la riscossione	13
C.8	Riduzione della misura degli interessi corrispettivi relativi al versamento delle imposte	13
D.	ACCERTAMENTO E ISTITUTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO	14
D.1	Estensione dell’obbligo di contraddittorio preventivo	14
D.2	Diritto d’accesso agli atti in materia tributaria	14
D.3	Obbligo di comunicazione della chiusura della verifica fiscale	15
D.4	Obbligo di risposta dell’Amministrazione finanziaria alle istanze di autotutela e sospensione del termine di impugnazione dell’atto impositivo	15
D.5	Acquiescenza parziale	15
E.	SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE	16
E.1	Maggiore proporzionalità delle sanzioni.....	16
F.	GIUSTIZIA TRIBUTARIA	17
F.1	Riforma degli organi di giustizia tributaria	17
F.2	Revisione dell’istituto del reclamo e mediazione tributaria	18
F.3	Misure urgenti relative allo svolgimento del processo tributario	19

PROPOSTE FISCALI DI SEMPLIFICAZIONE E PER LA RIPARTENZA E LO SVILUPPO

Tra le principali questioni irrisolte della Fiscalità del nostro Paese vi è certamente l'eccessivo numero degli adempimenti e l'estrema complessità della normativa che, per effetto dei costanti rimaneggiamenti cui è sottoposta, ha prodotto un sistema fiscale divenuto ormai disorganico, irrazionale, difficile da interpretare e, in ultima analisi, privo delle caratteristiche proprie di un ordinamento, ossia di un insieme coordinato di atti normativi.

Per tale motivo un obiettivo prioritario di qualsiasi ipotesi di riforma fiscale deve necessariamente consistere nella semplificazione degli adempimenti e nella razionalizzazione della normativa, in modo da garantire maggiore certezza e stabilità al nostro sistema tributario.

Va però qui sottolineato che semplificare non significa solo eliminare oneri burocratici ed amministrativi e snellire le procedure, ma significa andare oltre.

Il sistema economico-finanziario in cui operiamo ha una sua complessità strutturale e intrinseca che finisce inevitabilmente per riflettersi e riprodursi anche nelle norme che lo regolano.

“Semplificare” non è quindi solo la mera eliminazione di vincoli o la deregolamentazione che deve tendere a ridurre i costi connessi agli adempimenti formali.

La semplificazione che serve al Paese è quella che pianifica e realizza un sistema chiaro, certo e coerente. E, ovviamente, efficiente in termini di costi e benefici. Una legislazione che sia facile da attuare, che garantisca la certezza e la stabilità del diritto e che non imponga oneri inutili.

Sulla base di tali premesse, si individuano di seguito le direttrici su cui si ritiene di dover intervenire.

- **la semplificazione normativa:** occorrono norme lineari, di facile interpretazione e applicazione. I passaggi obbligati di questo percorso consistono nella rimozione di alcune distorsioni strutturali (introdotte, il più delle volte, per esigenze di gettito) che rendono l'ordinamento opaco e di difficile lettura nei suoi obiettivi e nel coordinamento tra le diverse discipline di imposta e tra i diversi comparti dell'ordinamento;
- **la semplificazione degli adempimenti (o operativa):** è evidente la necessità di ridurre gli adempimenti, eliminando quelli inutili e le attuali criticità, anche alla luce dell'evoluzione tecnologica e della sempre maggiore interoperabilità delle banche dati pubbliche che possono certamente contribuire a snellire adempimenti e procedure;
- **la garanzia di un rapporto equilibrato tra Fisco e Contribuenti,** nell'ambito del quale si coniughino con equilibrio l'interesse pubblico e il dinamismo dell'impresa, valorizzando gli istituti della cooperazione e del controllo del rischio fiscale e garantendo la certezza del diritto e la proporzionalità della risposta sanzionatoria.

Per quanto concerne la **semplificazione normativa**, l'obiettivo prioritario dovrebbe essere rivolto alla predisposizione di un “Codice tributario”, composto da tre libri: il primo, dedicato agli schemi generali di applicazione di tutti i tributi (controlli, accertamento, riscossione, sanzioni), in cui far confluire anche lo Statuto dei diritti del contribuente, il secondo, riservato agli aspetti sostanziali dei singoli tributi, il terzo, relativo al processo tributario. Soltanto attraverso un'opera di sistematizzazione e razionalizzazione normativa si potrà infatti realizzare una reale e duratura semplificazione del nostro sistema fiscale.

Di seguito, un primo “pacchetto” di proposte che potrebbe costituire il nucleo di un progetto di effettiva e duratura **semplificazione**, di maggior equilibrio nel **rapporto tra Fisco-Contribuenti** e di stimolo allo **sviluppo e alla crescita** economica del nostro Paese.

Nel documento sono altresì riportate alcune **misure** che, affiancandosi a quanto opportunamente già previsto in materia di credito di imposta per l'investimento in beni strumentali nuovi e per spese di ricerca e sviluppo, possono concretamente irrobustire il pacchetto di norme fiscali che, in questa delicatissima fase storica, deve essere messo a punto **per** contribuire a rafforzare la **resilienza**, la **ripartenza** e, infine, lo **sviluppo** della nostra economia.

A. REDDITI DI IMPRESA E DI LAVORO AUTONOMO

A.1 Neutralità fiscale delle operazioni di riorganizzazione delle attività di lavoro autonomo

Nella prospettiva del rilancio delle attività di lavoro autonomo, è ormai non più rinviabile la necessità di garantire in via normativa alle operazioni straordinarie che interessano i soggetti che svolgono attività di lavoro autonomo lo stesso principio di neutralità fiscale previsto per le attività commerciali.

In particolare, l'esplicitazione normativa di tale principio intende evitare che operazioni di apporto o conferimento di studi individuali o associati in società tra professionisti ovvero di trasformazione, fusione o scissione eterogenea di società semplici svolgenti attività professionale in società tra professionisti sia considerato, sotto il profilo fiscale, di natura realizzativa, con conseguente emersione di materia imponibile in relazione ai beni, ai crediti, al valore della clientela o agli elementi immateriali comunque riferibili all'attività professionale.

Tali operazioni si risolvono, infatti, nella sola variazione della veste giuridica con cui viene svolta, senza soluzione di continuità, la medesima attività professionale già esercitata prima dell'operazione stessa.

Si ritiene altresì necessario che l'intervento sia attuato con una norma di interpretazione autentica al fine di assicurare il medesimo trattamento fiscale anche alle operazioni straordinarie poste in essere precedentemente al momento di approvazione della norma stessa, il che trova giustificazione nell'ancora attuale mancanza di una disciplina fiscale delle società tra professionisti.

L'approvazione di tale norma garantirebbe, in ultima analisi, la necessaria parità di trattamento fiscale delle operazioni in oggetto rispetto alle analoghe operazioni straordinarie poste in essere nell'ambito delle attività commerciali, favorendo lo sviluppo di una forma societaria, la società tra professionisti, attualmente ancora poco utilizzata, proprio per le incertezze sulla normativa fiscale applicabile a tali operazioni.

A.2 Regime opzionale di determinazione secondo il criterio di cassa del reddito delle società tra professionisti costituite in forma di società di capitali e cooperativa con ricavi non superiori ai limiti previsti per la contabilità semplificata

Per le società tra professionisti (STP) di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183 costituite nelle forme delle società di capitali e di società cooperativa si propone l'introduzione di un regime opzionale di determinazione del reddito secondo il criterio di cassa di cui all'articolo 66 del Testo unico delle imposte sui redditi (Tuir), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, attualmente applicabile dalle sole imprese minori soggette al regime di contabilità semplificata.

L'esigenza di prevedere tale regime opzionale è da ascrivere alla circostanza che le STP svolgono attività di natura eminentemente professionale. Tali attività se esercitate in forma individuale ovvero nell'ambito di una associazione professionale o di una società semplice sono considerate produttive di reddito di lavoro autonomo, che, come è noto, è determinato, ai sensi dell'articolo 54 del Tuir, secondo il criterio di cassa.

Qualora la medesima attività professionale sia esercitata in forma collettiva tramite una società tra professionisti di cui all'articolo 10, comma 3, della legge n. 183 del 2011, il reddito conseguito è riconducibile, invece, nella categoria dei redditi di impresa, che, come è altrettanto noto, deve essere determinato secondo il criterio di cassa previsto dall'articolo 66 del Tuir soltanto da parte delle c.d. imprese minori, ossia imprenditori individuali e società di persone commerciali (s.n.c. e s.a.s.) che abbiano conseguito ricavi non superiori a 400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero a 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività, ammessi quindi al regime di contabilità semplificata ai sensi dell'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Le STP che assumono la forma di società di capitali e di società cooperativa, pur essendo costituite – ai sensi del comma 4, lettera a), del citato articolo 10 della legge n. 183 del 2011 – per l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci, devono invece obbligatoriamente determinare il loro reddito imponibile secondo il criterio di competenza, ai sensi degli articoli 83 e 109 del Tuir, essendo peraltro preclusa alle stesse la possibilità di adottare il regime di contabilità semplificata, pur in presenza di un ammontare di ricavi non superiore ai limiti previsti dal citato articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973.

Al fine di non penalizzare ingiustificatamente le STP costituite in forma di società di capitali e di società cooperativa che, pur avendo realizzato un volume di ricavi non superiore ai limiti previsti per la tenuta della contabilità semplificata, non possono accedere al regime di determinazione del reddito secondo il criterio di cassa di cui all'articolo 66 del Tuir, in conseguenza della veste giuridica che le stesse hanno deciso di assumere, sarebbe opportuno quindi prevedere la facoltà di optare per la determinazione del reddito di impresa ai sensi del richiamato articolo 66 del Tuir per tutte le STP costituite in forma di società di capitali e di società cooperativa che abbiano conseguito un ammontare di ricavi non superiore ai limiti previsti dal citato articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973.

A.3 Riduzione dei coefficienti per il calcolo dei ricavi e del reddito minimi ai fini della disciplina delle società non operative e abrogazione della disciplina sulle società in perdita sistematica

In una logica di semplificazione, sarebbe auspicabile abolire o modificare profondamente la disciplina delle società non operative, le cui presunzioni di redditività non appaiono, in ogni caso, in linea con l'attuale crisi economica, partendo da una rivisitazione organica e generalizzata dei coefficienti attuali (*in primis* quelli relativi agli immobili) che, già oggi, non sono in linea con il mercato.

Contestualmente, andrebbe abolita la disciplina delle società in perdita sistematica, anche in considerazione dell'attuale fase di crisi economica, nella quale i risultati negativi delle imprese dipendono, sempre più spesso, non tanto dall'utilizzo strumentale dello schermo societario, bensì dall'impossibilità reale di conseguire il *quantum* di proventi e redditi minimi richiesti dal legislatore.

A.4 Superbonus ricapitalizzazione imprese

Nel Documento Programmatico di Bilancio 2021, il Governo stima di incassare tra il 2021 e il 2026 sovvenzioni UE a fondo perduto per complessivi 65,4 miliardi di euro.

Le sovvenzioni “*andranno ad aumentare la spesa per investimenti pubblici, il sostegno agli investimenti privati e le spese per ricerca, innovazione, digitalizzazione, formazione ed istruzione*” (pagina 10 del DPB 2021).

Appare cruciale che una fetta rilevante venga dedicata al sostegno degli investimenti privati, nella forma di incentivi alla capitalizzazione del sistema delle imprese.

Anche perché, come è noto, sul lato della spesa per investimenti pubblici, il problema principale non è mai stato quello di non avere le risorse per effettuarli, ma quello di riuscire a spendere le risorse disponibili.

La capitalizzazione del sistema delle imprese costituisce un obiettivo primario per le imprese e per i suoi creditori, tra i quali, seppure indirettamente, è ormai molto forte il ruolo dello Stato, quale garante di ultima istanza verso il settore bancario, per gli ingenti prestiti che sono stati rilasciati con garanzia statale.

Un piano di incentivi alla ricapitalizzazione delle imprese, mediante le sovvenzioni UE, costituisce dunque il modo migliore per attuare una scelta *win-win* privato-pubblico, perché rafforza la solidità delle imprese e la loro capacità di rimborso dell'indebitamento, evitando al contempo allo Stato di dover intervenire con risorse proprie a copertura delle garanzie che verrebbero attivate dal sistema bancario nel caso in cui le imprese debentrici non fossero in grado di onorare i propri debiti.

Per funzionare, il meccanismo dovrebbe però essere estremamente semplice e l'incentivo estremamente premiante, come dimostra lo scarso *appeal* di strumenti simili recentemente introdotti, ma straordinariamente complessi e non sufficientemente premianti.

Servirebbe un vero e proprio “superbonus della ricapitalizzazione delle imprese”, tale per cui, per ogni euro di aumento di capitale viene riconosciuto un euro di contributo pubblico (da appostare in una riserva di patrimonio netto non distribuibile), nella forma di credito di imposta cedibile a terzi, ivi comprese banche e istituti di credito (su modello superbonus edilizio).

Unici accorgimenti, in un meccanismo normativo che deve essere il più lineare e semplice possibile, sarebbero quelli volti ad evitare “effetti moltiplicativi fittizi” nelle catene partecipative, prevedendo che una società, la quale abbia fruito del superbonus ricapitalizzazioni, se ricapitalizza una propria partecipata, attribuisce a quest'ultima un superbonus del 100% solo per la parte di apporto di capitale eventualmente eccedente l'aumento di capitale che è stato agevolato in capo ad essa.

Eventualmente, per concentrare maggiormente le risorse (mantenendo elevato e quindi “irrifutabile” l'occasione di cogliere l'incentivo), si potrebbe prevedere una limitazione della platea soggettiva alle sole imprese che, nel 2020, rispetto al 2019, hanno avuto un calo di fatturato oltre una determinata soglia e hanno registrato un aumento del rapporto capitale di debito/mezzi propri superiore a una determinata soglia (fermo restando che non devono avere un rapporto deteriorato al punto da rientrare nella nozione comunitaria di società già in difficoltà).

Sarebbe il modo migliore di investire una parte cospicua delle sovvenzioni a fondo perduto UE: lo Stato si tutelerebbe rispetto alle esposizioni che ha come garante, le imprese reggerebbero nei prossimi anni la sfida della ripartenza e del

contemporaneo pagamento dei debiti contratti per sopravvivere nella fase di massima difficoltà e, alla fine del periodo di rimborso dei prestiti garantiti, avremmo uno Stato con meno deficit e debito di quello che altrimenti avrebbe e imprese più capitalizzate di quello che altrimenti sarebbero.

A.5 Eliminazione del limite di riportabilità delle perdite

Sarebbe opportuno eliminare la limitazione all'80 per cento dell'utilizzo delle perdite pregresse, prevista dall'art. 84 del TUIR. L'utilizzabilità delle stesse in misura non superiore all'80 per cento dei redditi prodotti negli anni successivi produce una penalizzazione per i contribuenti, che è stata in passato motivata dall'esigenza di realizzare, almeno nell'immediato, un effetto finanziario positivo per l'erario; per i contribuenti si verifica, invece, nei primi anni, un effetto finanziario negativo, in quanto si allunga il tempo di "assorbimento" delle stesse perdite, che restano, integralmente utilizzabili, ma in un periodo più lungo.

A.6 Carry back delle perdite

Si propone di introdurre anche nel nostro ordinamento l'istituto del riporto all'indietro delle perdite (cosiddetto "carry back"), che consente di riliquidare l'imposta degli esercizi precedenti a quello di realizzo della perdita, ottenendo il rimborso delle somme già versate. Tale forma di riporto è presente, ad esempio, in Francia (fino a concorrenza dell'intero importo degli utili non distribuiti nei tre periodi d'imposta precedenti), Germania (con riguardo al reddito, non superiore a 511.500 euro – 5 milioni di euro per il 2020-21 –, del primo periodo d'imposta precedente), Regno Unito e USA (il *Coronavirus aid, relief, and economic security act* ha introdotto la possibilità di riportare indietro, fino a cinque anni, e senza il limite dell'80 per cento le perdite maturate nel triennio 2018-2020). Insomma, una misura di immediato riequilibrio delle posizioni finanziarie di contribuenti ed Erario, particolarmente utile nel contesto *post coronavirus*.

A.7 Modifiche alla deducibilità degli interessi passivi per le imprese soggette all'IRES

Andrebbe riformata la disciplina degli interessi passivi corrisposti da imprese soggette all'IRES per i quali l'art. 96 del TUIR ammette la deduzione nel limite del 30 per cento del Risultato operativo lordo (ROL). Tale limite, ispirato dalla finalità di forfettizzare il livello di indebitamento fisiologico, qualora non soffra di specifiche eccezioni, risulta invero troppo penalizzante, a maggior ragione in questa fase storica in cui l'asticella del debito tenderà ragionevolmente a innalzarsi.

I limiti di deducibilità andrebbero depotenziati, tenendo anche presente che la Direttiva n. 2016/1164 UE (c.d. ATAD 1) (recepita nel nostro ordinamento con il decreto legislativo 29 novembre 2018, n. 142), ammette una serie di esclusioni e semplificazioni, mai adottate dal legislatore domestico, quali una *safe harbour* fino a 3 milioni di euro di interessi netti, oltre alla deduzione integrale per le entità indipendenti (non appartenenti a gruppi di imprese), in quanto inidonee a dar luogo ad effetti di erosione della base imponibile, nonché talune facilitazioni per le imprese appartenenti a gruppi e il *carry back* delle eccedenze di interessi.

A.8 Adeguamento e conversione in euro dei limiti deducibilità relativi a mezzi di trasporto e telefoni cellulari

Si propone di armonizzare le percentuali di deducibilità/detraibilità relative ai mezzi di trasporto e ai telefoni cellulari, nonché di convertire in euro e adeguare i limiti di rilevanza ai fini delle imposte sui redditi dei costi relativi ai mezzi di trasporto a deducibilità limitata di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), del Testo unico delle imposte sui redditi (Tuir).

Attualmente, le spese e gli altri componenti negativi relativi alle autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli sono deducibili nella misura del 20 per cento, con un ulteriore limite collegato alla rilevanza fiscale del costo di acquisto che non può eccedere: 18.075,99 euro per le autovetture e gli autocaravan, 4.131,66 euro per i motocicli, 2.065,83 euro per i ciclomotori (limiti introdotti ormai da oltre vent'anni e sino ad ora mai aggiornati).

Ai fini dell'Iva, l'articolo 19-bis.1, comma 1, lettera c), del d.P.R. n. 633 del 1972 dispone che l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di veicoli stradali a motore e dei relativi componenti e ricambi è ammessa in detrazione nella misura del 40 per cento se tali veicoli non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione.

Per quanto concerne la deduzione dei costi relativi alla telefonia mobile, l'articolo 102 del Tuir prevede che la deduzione sia pari all'80 per cento.

Ai fini dell'IVA, l'articolo 19, comma 4, del d.P.R. n. 633/1972 prevede la detraibilità dell'imposta relativa ai costi di telefonia mobile in misura pari al 100 per cento in caso di utilizzo esclusivo del telefono nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione e al 50 per cento in caso di utilizzo promiscuo.

Tali differenti percentuali di deducibilità/detraibilità determinano una complessa gestione contabile di tali beni e un doppio binario civilistico/fiscale molto difficile da gestire.

Si propone pertanto di armonizzare le predette percentuali di deducibilità/detraibilità, fissando un'unica percentuale in misura pari al 40 per cento per i costi relativi ai mezzi di trasporto a deducibilità limitata (con incremento dal 20 al 40 per cento della deducibilità ai fini delle imposte sui redditi) e in misura pari all'80 per cento per i costi relativi alla telefonia mobile (con incremento dal 50 all'80 per cento della detraibilità IVA in caso di utilizzo promiscuo).

Il tutto, lasciando inalterata la possibilità per il contribuente di detrarre integralmente l'Iva assolta sugli acquisti in caso di utilizzo esclusivo nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione.

Sarebbe inoltre opportuno adeguare i limiti di rilevanza ai fini delle imposte sui redditi dei costi relativi ai mezzi di trasporto a deducibilità limitata di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), del TUIR, convertendoli in euro e arrotondali alla centinaia di euro superiore, laddove ancora previsti in lire.

Più in generale, si propone altresì la conversione in euro degli importi ancora espressi in lire nel Testo unico delle imposte sui redditi, con arrotondamenti alla decina di euro superiore se l'importo risultante dalla conversione è inferiore a mille euro ovvero alla centinaia di euro superiore negli altri casi, in modo da consentire una più semplice applicazione pratica ed una più agevole loro memorizzazione. Sarebbe inoltre opportuno disporre gli stessi arrotondamenti per gli importi già espressi in euro.

A.9 Estensione del regime forfetario dei contribuenti minimi ai professionisti che svolgono l'attività di lavoro autonomo in forma associata

Si propone di eliminare la causa di esclusione dal regime forfetario costituita dalla partecipazione in società di persone, associazioni, imprese familiari e s.r.l. "trasparenti". In tal modo, si riduce il rischio che il regime forfetario possa determinare un effetto distorsivo in termini di incentivo implicito alla disgregazione delle attività professionali svolte in forma associata, in un contesto economico in cui sarebbe semmai opportuno concepire incentivi all'aggregazione, nell'interesse del mercato che richiede servizi sempre più specializzati.

A.10 Deducibilità dei contributi previdenziali e assistenziali obbligatori dal reddito di lavoro autonomo

Al fine di garantire l'equità orizzontale nella tassazione dei redditi da lavoro, si propone che i contributi previdenziali e assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge dai lavoratori autonomi siano deducibili non dal reddito complessivo – come attualmente previsto –, ma dal reddito di categoria, analogamente a quanto già previsto per i lavoratori dipendenti.

La differente modalità di computo dei contributi previdenziali e assistenziali nell'ambito del reddito complessivo crea infatti ingiustificate disparità di trattamento, a parità di reddito imponibile, tra lavoratori autonomi e dipendenti posto che le detrazioni d'imposta decrescenti riconosciute ai redditi da lavoro sono commisurate all'ammontare del reddito di categoria (di lavoro autonomo e di lavoro dipendente) e non a quello del reddito complessivo.

B. REDDITI DI FABBRICATI

B.1 Tassazione per cassa dei redditi da locazione

L'attuale disciplina prevede che i redditi da locazione di fabbricati siano tassati secondo il criterio di competenza, indipendentemente dalla percezione dei canoni e dalla eventuale morosità del conduttore. In quest'ultimo caso, il locatore è costretto quindi a versare imposte in relazione a un reddito che, il più delle volte, è difficilmente recuperabile. Per una maggiore conformità del prelievo al principio di capacità contributiva si propone dunque di tassare i redditi da locazione di fabbricati in base al principio di cassa, ossia nel periodo d'imposta di effettiva percezione dei canoni.

C. RISCOSSIONE E ADEMPIMENTI

C.1 Riduzione della ritenuta a titolo di acconto dell'Irpef per i lavoratori autonomi

La grave crisi economica e di liquidità che sta colpendo la quasi totalità dei contribuenti italiani in conseguenza dell'emergenza epidemiologica in corso impone un ripensamento circa la congruità dell'attuale misura della ritenuta a titolo di acconto che i lavoratori autonomi subiscono all'atto della percezione dei compensi corrisposti da un sostituto d'imposta.

L'aliquota vigente della ritenuta, pari al venti per cento, penalizza infatti fortemente i lavoratori autonomi rispetto ai titolari di reddito di impresa, che, di regola, non subiscono alcuna ritenuta di acconto all'atto dell'incasso dei loro proventi.

Peraltro le originarie finalità di contrasto all'evasione che ispiravano l'esigenza di effettuazione delle ritenute d'acconto nei confronti dei lavoratori autonomi possono, oggi, essere molto più efficacemente realizzate attraverso l'utilizzo dei dati di cui l'Anagrafe tributaria già dispone per effetto dell'obbligo di fatturazione elettronica tramite il Sistema di Interscambio messo a disposizione dell'Agenzia delle entrate.

Si propone pertanto la riduzione dal venti al dieci per cento della misura della ritenuta di acconto sui redditi di lavoro autonomo e assimilati di cui al primo comma dell'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, analogamente a quanto, già da tempo, disposto per le ritenute sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e procacciamento di affari dal secondo comma dell'articolo 25-bis del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973.

Al fine di tener conto dei maggiori costi sostenuti dai lavoratori autonomi che si avvalgono in via continuativa di dipendenti o di terzi nello svolgimento della loro attività, si propone inoltre – in conformità al citato articolo 25-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 – che la ritenuta sia commisurata al cinquanta per cento dell'ammontare dei compensi.

C.2 Ripristino compensazione crediti IRPEF, IRES E IRAP, anche prima della presentazione della relativa dichiarazione

Una misura che si ritiene prioritaria per un più equilibrato rapporto Fisco-Contribuenti è rappresentata dallo “sblocco” delle compensazioni dei crediti relativi alle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive, eliminando il vincolo, introdotto soltanto dall'anno 2020, della previa presentazione della dichiarazione da cui il credito emerge.

Si tratta infatti, generalmente, di crediti IRPEF derivanti da ritenute d'acconto già subite dai contribuenti nell'anno precedente a quello di presentazione della relativa dichiarazione e che, risultando eccedenti rispetto all'imposta dovuta per l'annualità interessata, è giusto poter utilizzare in compensazione sin dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, indipendentemente dalla presentazione della dichiarazione dei redditi relativa alla medesima annualità.

La misura trova giustificazione anche nell'impossibilità di presentare le dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP nei primi mesi dell'anno, a causa dell'indisponibilità degli applicativi per il calcolo degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) che, generalmente, si protrae fino agli inizi del mese di giugno e, comunque, della previsione secondo cui la trasmissione delle dichiarazioni all'Agenzia delle entrate non può essere effettuata prima del mese di maggio.

C.3 Incremento del limite che preclude la compensazione dei crediti in presenza di debiti su ruoli definitivi

Attualmente, i contribuenti con debiti iscritti a ruolo per imposte erariali, scaduti, di importo superiore a 1.500 euro non possono effettuare la compensazione dei crediti tributari e contributivi, senza prima adempiere all'obbligo di pagamento dei predetti debiti.

È evidente che, a dieci anni dall'introduzione del vincolo in oggetto, il limite di 1.500 euro non risulta più adeguato al rinnovato contesto in cui lo stesso si trova ad operare, caratterizzato dalla possibilità di controlli più puntuali e tempestivi da parte dell'Amministrazione finanziaria, per effetto della riduzione a 5.000 euro del limite oltre il quale la compensazione dei crediti tributari resta subordinata al rilascio del visto di conformità e dell'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica e di comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA.

Pertanto, si propone di incrementare a 20.000 euro l'importo dei debiti iscritti a ruolo, già scaduti, oltre il quale la compensazione dei propri crediti resta subordinata al previo pagamento di tali debiti.

Si propone inoltre di modificare il regime sanzionatorio previsto per i casi di inosservanza del divieto in oggetto.

Attualmente, in caso di violazione è prevista la sanzione pari al *“50 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 fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato”*.

Secondo l'Agenzia delle entrate, la sanzione irrogabile è addirittura pari al 100% dell'importo indebitamente compensato, qualora tale importo risulti inferiore alla metà del debito scaduto, il che deve ritenersi in contrasto con il principio di proporzionalità della sanzione rispetto alla gravità della violazione commessa.

Si propone pertanto che la sanzione irrogabile per l'inosservanza del divieto in oggetto sia stabilita in misura pari al cinquanta per cento dell'importo indebitamente compensato.

Nel caso il debitore abbia chiesto un rimborso, ma contestualmente abbia carichi affidati all'agente della riscossione di ammontare non superiore a 20.000 euro, si propone infine di esonerare l'Agenzia delle entrate dalla trasmissione telematica all'agente della riscossione dell'apposita segnalazione prevista affinché quest'ultimo possa notificare all'interessato una proposta di compensazione tra il credito d'imposta ed il debito iscritto a ruolo.

C.4 Razionalizzazione delle modalità di rateizzazione delle somme risultanti dagli atti dell'Agenzia delle entrate

Nell'attuale normativa esiste ancora un forte divario tra le diverse forme di rateazione delle somme risultanti dagli atti dell'amministrazione finanziaria. Tra le varie modalità di versamento rateale previste si segnalano le seguenti:

- a) somme risultanti dai carichi affidati all'agente della riscossione (cartelle di pagamento e accertamenti esecutivi), che possono essere dilazionate fino a un massimo di 72 rate mensili, ovvero di 120 rate, ove il debitore si trovi, per ragioni estranee alla propria responsabilità, in una comprovata e grave situazione di difficoltà legata alla congiuntura economica (periodo di rateazione massimo di 6 o 10 anni). Nel caso in cui i carichi affidati all'agente della riscossione sono di importo superiore a 60.000 euro, la dilazione può tuttavia essere concessa soltanto se il contribuente presenta apposita documentazione attestante la temporanea situazione di obiettiva difficoltà;
- b) somme dovute a seguito del controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni che possono essere versate all'Agenzia delle entrate in 8 rate trimestrali di pari importo, ovvero, per importi superiori a 5.000 euro, in 20 rate trimestrali (periodo di rateazione massimo di 5 anni);
- c) somme dovute a seguito di acquiescenza per omessa impugnazione degli atti dell'amministrazione finanziaria ovvero della sottoscrizione di avvisi di accertamento con adesione, mediazioni e conciliazioni giudiziali che possono essere versate all'Agenzia delle entrate in 8 rate trimestrali di pari importo, ovvero, per importi superiori a 50.000 euro, in 16 rate trimestrali (periodo di rateazione massimo di 4 anni).

Al riguardo, si propone di uniformare la disciplina relativa alla periodicità e al numero massimo di rate concedibili nelle varie forme di rateizzazione, permettendo ai contribuenti di beneficiare di modalità di versamento più agevolate.

In particolare, si suggeriscono le seguenti misure:

- il prolungamento a 6 anni del periodo massimo di rateazione anche per i versamenti nei confronti dell'Agenzia delle entrate di cui alle precedenti lettere b) e c);
- l'eliminazione delle soglie di 5.000 e 50.000 euro previste per i versamenti nei confronti dell'Agenzia delle entrate di cui alle precedenti lettere b) e c), in modo da lasciare ai contribuenti un più ampio periodo di rateazione anche per i debiti tributari di minore importo;
- la modifica della periodicità di versamento delle rate, da mensile a trimestrale, per la dilazione dei pagamenti nei confronti dell'agente della riscossione di cui alla precedente lett. a).

C.5 Sospensione tributi e adempimenti per i professionisti ordinistici in isolamento causa covid-19

In caso di isolamento obbligatorio dovuto a contagio da virus Covid-19, di quarantena precauzionale o altra misura ad effetto equivalente risultante da idonea certificazione, che interessi professionisti iscritti agli enti di diritto privato di

previdenza obbligatoria, è necessario prevedere che i termini dei versamenti e degli adempimenti tributari, previdenziali e assistenziali, nonché quelli per il compimento di qualsiasi atto dei procedimenti civili, penali, amministrativi, contabili e tributari, ivi compresi i termini per la notifica del ricorso in primo grado innanzi alle Commissioni tributarie, che scadono nel periodo di isolamento o di quarantena, siano differiti al trentesimo giorno successivo alla fine del medesimo periodo. Si propone di applicare tale disciplina anche ai termini che i professionisti ordinistici devono rispettare per conto dei loro clienti, in caso di mandato rilasciato in data anteriore all'inizio del periodo di isolamento o quarantena al professionista o alla società di servizi di cui quest'ultimo sia unico socio avente il requisito di iscrizione agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria.

C.6 Sospensione del termine di pagamento delle somme risultanti dagli “avvisi bonari” in caso di istanza di rettifica o di autotutela da parte del contribuente

Come è noto, gli esiti del controllo delle dichiarazioni dei redditi e dell'IVA vengono comunicati dall'Agenzia delle entrate ai contribuenti per mezzo dei c.d. “avvisi bonari” che contengono l'indicazione delle somme dovute a titolo di imposte, sanzioni e interessi. Con tali avvisi, che precedono l'iscrizione a ruolo, oltre a darsi notizia delle irregolarità riscontrate, si consente all'interessato di pagare gli importi dovuti entro trenta giorni, onde evitare l'affidamento del carico tributario all'agente della riscossione e fruire di una riduzione delle sanzioni dovute.

Allo stato della legislazione vigente, nel caso in cui il contribuente intenda far rilevare eventuali errori o incongruenze nell'operato dell'Ufficio, può presentare all'Ufficio istanza di autotutela che tuttavia non costituisce evento che determina la sospensione del suddetto termine di trenta giorni. Ne consegue che in caso di mancato accoglimento della richiesta, il contribuente, qualora non intenda coltivare un contenzioso con la proposizione del ricorso, potrebbe avere poco tempo a disposizione per aderire all'avviso o addirittura, nell'ipotesi di rigetto conosciuto tardivamente, potrebbe essere decaduto da tale facoltà.

Si propone pertanto la sospensione del termine di trenta giorni per la regolarizzazione dell'“avviso bonario” in pendenza dell'esame da parte dell'Ufficio dell'istanza di autotutela eventualmente prodotta dal contribuente.

C.7 Eliminazione della riscossione provvisoria in pendenza di giudizio fino alla sentenza di primo grado, salvo i casi di grave e fondato pericolo per la riscossione

L'attuale normativa prevede che in caso di ricorso contro gli avvisi di accertamento, il contribuente sia comunque obbligato al versamento, entro il termine di proposizione del ricorso, di un importo pari a un terzo della maggiore imposta accertata.

Si ritiene che un più equilibrato rapporto tributario debba prevedere che la riscossione dell'imposta accertata fino al pronunciamento del giudice di primo grado possa essere azionata, per un importo non superiore alla metà della maggiore imposta, soltanto in caso di grave e fondato pericolo per la riscossione che l'ente impositore dovrebbe dimostrare, con adeguata e specifica motivazione, nello stesso avviso di accertamento notificato al contribuente.

C.8 Riduzione della misura degli interessi corrispettivi relativi al versamento delle imposte

Attualmente, i tassi di interesse applicati a titolo di maggiorazione dei versamenti delle imposte sono i seguenti:

-
- a) 1 per cento, in caso di versamenti periodici IVA con cadenza trimestrale (articolo 7, comma 3, d.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542);
 - b) 0,40 per cento mensile, in caso di versamento del saldo annuale IVA oltre la scadenza del 16 marzo ed entro il termine di versamento delle imposte dirette (articolo 7, comma 1, lettera b), d.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542);
 - c) 0,40 per cento, in caso di versamento del saldo delle imposte dirette entro i 30 giorni dalla scadenza ordinaria del termine (articolo 17, comma 2, d.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435).

La misura degli interessi attualmente in vigore corrisponde a tassi annuali (mediamente) del 6 per cento nel primo caso e 4,80 per cento negli altri due casi, assai più elevati rispetto ai tassi di mercato, per cui è opportuna una loro riduzione. Si propone pertanto di ridurre la misura dei predetti interessi, alla luce della drastica riduzione subita dai tassi di mercato negli ultimi anni.

In particolare, si potrebbe prevedere la riduzione allo 0,20 per cento gli interessi applicati a titolo di maggiorazione dei versamenti di cui alle precedenti lettere b) e c) e allo 0,30 per cento per gli interessi di cui alla precedente lettera a).

D. ACCERTAMENTO E ISTITUTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO

D.1 Estensione dell'obbligo di contraddittorio preventivo

L'esistenza del diritto dei contribuenti a esercitare un contraddittorio con l'amministrazione finanziaria prima di ricevere l'emanazione di un atto impositivo è una delle tematiche che, negli ultimi anni, è stata oggetto di permanenti contenziosi tra amministrazione finanziaria e contribuenti.

La soluzione adottata recentemente dal legislatore con l'articolo 4-*octies* del decreto-legge n. 34 del 2019 (che ha inserito l'articolo 5-*ter* nel decreto legislativo n. 218 del 1997) non è idonea a risolvere i problemi, quanto semmai ad aggiungerne di nuovi. Invero, a tacer d'altro, essa non si applica alla generalità dei procedimenti, ma soltanto a una fetta estremamente ridotta di essi, essendo rimasti esclusi gli avvisi di accertamento parziale che, nella prassi, costituiscono la maggior parte degli atti emessi dagli uffici.

Si propone pertanto di generalizzare l'obbligo di contraddittorio preventivo, estendendolo agli accertamenti parziali e a quelli c.d. "a tavolino" – ossia non preceduti da accessi, ispezioni e verifiche presso la sede del contribuente – nonché ai procedimenti riguardanti le imposte di registro, sulle successioni e donazioni e ipotecarie e catastali (oggi escluse).

Per non vanificare il principio, dovrebbe essere inoltre espressamente prevista la sanzione della nullità dell'atto impositivo nel caso in cui quest'ultimo sia emanato in violazione dell'obbligo di contraddittorio preventivo, e ciò senza che il contribuente sia tenuto a fornire la c.d. prova di resistenza, ovvero nel caso in cui la motivazione dell'atto non rechi un'adeguata replica alle osservazioni e alle richieste formulate dal contribuente in sede di contraddittorio.

D.2 Diritto d'accesso agli atti in materia tributaria

Per superare le carenze di tutela per il contribuente nella fase endoprocedimentale tributaria, si propone di introdurre, in attuazione dell'articolo 24, comma 1, lett. b), della legge n. 241 del 1990, una disciplina speciale del diritto d'accesso agli atti in materia tributaria. In coerenza con quanto previsto dall'articolo 10 della legge n. 241 del 1990, e come in ogni caso richiesto dal diritto unionale per i tributi armonizzati (cfr., di recente, CGUE, sent. 16 ottobre 2019, C-189/18, *Glencore*), tale disciplina dovrà garantire il diritto per il contribuente, alla conclusione dell'istruttoria e prima di ricevere l'atto

impositivo, di accedere salvo casi eccezionali al fascicolo istruttorio completo dell'Ufficio, in una prospettiva di parità delle armi in punto di *disclosure*.

D.3 Obbligo di comunicazione della chiusura della verifica fiscale

Attualmente, in caso di apertura nei confronti del contribuente di una verifica fiscale di cui questi abbia avuto formale conoscenza (attraverso la notifica di inviti a comparire o a produrre documenti ovvero a seguito di accessi o ispezioni presso la sede del contribuente), l'Amministrazione finanziaria non ha un obbligo di comunicare al contribuente la chiusura delle operazioni di verifica che abbiano avuto un esito negativo.

Per non lasciare il contribuente in un permanente stato di incertezza sugli esiti di tale verifica, si propone di introdurre l'obbligo da parte dell'Amministrazione finanziaria di comunicare la chiusura delle operazioni di verifica anche in caso di esito negativo delle stesse.

D.4 Obbligo di risposta dell'Amministrazione finanziaria alle istanze di autotutela e sospensione del termine di impugnazione dell'atto impositivo

Come è noto, l'istituto dell'autotutela consente all'Amministrazione finanziaria, d'ufficio o su istanza del contribuente, di apportare correttivi ad eventuali errori commessi nell'attività di accertamento, al fine di evitare pericolose deviazioni nell'applicazione della legge (con il conseguente deterioramento del rapporto di fiducia tra Amministrazione e contribuente), con una diminuzione dei costi del contenzioso e un aumento dell'efficienza dell'attività amministrativa.

Attualmente, non è previsto un termine entro cui l'Amministrazione finanziaria è tenuta a rispondere alle istanze di autotutela presentate dai contribuenti. Al fine di garantire la tutela dei diritti del contribuente e dei principi di buon andamento e di efficienza dell'agire amministrativo, si propone pertanto che l'Amministrazione finanziaria sia tenuta a pronunciarsi con atto motivato, entro il termine di 45 giorni dalla presentazione dell'istanza di autotutela da parte del contribuente. Nel contempo, si rende necessario prevedere la sospensione del termine di impugnazione dell'atto impositivo oggetto dell'istanza di autotutela per il medesimo periodo di 45 giorni, al fine di garantire al contribuente l'esercizio del suo diritto di difesa.

D.5 Acquiescenza parziale

Attualmente, il contribuente può prestare acquiescenza all'avviso di accertamento, provvedendo a pagare l'intero importo accertato ovvero la prima rata entro il termine per la proposizione del ricorso e rinunciando a presentare istanza di accertamento con adesione. A fronte di tale comportamento collaborativo, il contribuente ha diritto alla riduzione delle sanzioni a un terzo dell'importo irrogato.

Secondo l'interpretazione consolidata dell'Agenzia delle entrate, l'acquiescenza è ammessa solo con riferimento all'intero contenuto dell'avviso di accertamento mentre non è possibile aderire ai singoli rilievi indicati nell'atto stesso.

Tale interpretazione appare ora in contrasto con l'interpretazione data dalla Corte di cassazione, nell'ordinanza n. 11497 dell'11 maggio 2018 in cui si evidenzia che la funzione deflativa del contenzioso dell'istituto in esame induce a ritenere che sia possibile per il contribuente aderire anche solo a parte delle rettifiche. Viene, infatti, affermato che l'acquiescenza non deve necessariamente riguardare tutte le pretese contenute nell'avviso di accertamento, ben potendo essere parziale e diretta a singoli rilievi dotati di autonoma rilevanza.

Si propone pertanto di codificare in via normativa il principio sancito dalla Corte di cassazione, mediante norma di interpretazione autentica (come tale, valevole anche per il passato), lasciando impregiudicata la possibilità per il contribuente di contestare innanzi al Giudice tributario le violazioni non definite per acquiescenza oppure di definirle mediante l'utilizzo di altri strumenti deflattivi del contenzioso.

E. SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE

E.1 Maggiore proporzionalità delle sanzioni

Le sanzioni amministrative tributarie, come noto, sono irrogate in forma sostanzialmente automatica, a mezzo di appositi programmi di calcolo che si limitano a confrontare cumulo materiale e cumulo giuridico e poi ad inserire l'esito del calcolo negli atti impositivi.

La normativa in materia indica invece la necessità di irrogare la sanzione a seguito di uno specifico procedimento di valutazione degli aspetti specifici e soggettivi della violazione commessa.

Per rendere più concreto questo auspicio, si propone di intervenire sui seguenti aspetti:

- attualmente, nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione ovvero di una conciliazione giudiziale, l'articolo 7, comma 4, del decreto legislativo n. 472 del 1997 consente all'Amministrazione di ridurre sino alla metà del minimo edittale le sanzioni irrogate nei casi in cui, sulla base delle circostanze del caso concreto, tali sanzioni risultino sproporzionate rispetto all'entità del tributo richiesto. Si propone di eliminare il limite massimo alla riduzione sanzionatoria applicabile, in modo da rimuovere ogni vincolo alla piena attuazione del principio di proporzionalità;
- maggiore gradualità delle sanzioni rispetto alla differente gravità delle violazioni commesse. In particolare, è necessario ridurre i minimi edittali delle sanzioni irrogabili nei casi di dichiarazione infedele, laddove si tratti di cosiddetta «evasione interpretativa». La maggiore imposta accertata scaturisce, infatti, non solo dal rinvenimento di imponibili occultati (che, per brevità, può essere etichettata come «evasione materiale»), ma anche dalla «rilettura» del regime giuridico applicato dal contribuente all'imponibile dichiarato (per la quale è stata coniata l'espressione «evasione interpretativa»). Esempi di quest'ultima sono costituiti dalla violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, dalla non inerenza e indeducibilità di costi realmente sostenuti, ovvero dalla non corretta classificazione o valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti (rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati in bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali);
- si dovrebbe inoltre eliminare la cumulabilità delle sanzioni IVA per dichiarazione infedele (pari, nel minimo al 90 per cento dell'imposta) e per illegittima detrazione (pari al 100 per cento dell'imposta), che determina una sanzione totale pari quasi a due volte l'imposta evasa (190 per cento). O ancora, la cumulabilità delle sanzioni per le omissioni relative a fatturazione, registrazione e dichiarazione di un'operazione IVA effettuata in evasione d'imposta. È evidente che in questi casi il principio di proporzionalità delle sanzioni resta irrimediabilmente violato da sanzioni amministrative che sono troppo elevate, già nel loro minimo edittale. Né è sufficiente che il rispetto del principio di proporzionalità sia rimesso alla sola discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria – ex articolo 7,

comma 4, del decreto legislativo n. 472 del 1997 – allorché, sulla base delle circostanze del caso concreto, tali sanzioni risultino sproporzionate rispetto all'entità del tributo accertato e possono essere quindi ridotte fino alla metà del minimo edittale;

- nei casi di omesso versamento delle imposte indicate nella dichiarazione annuale o nella comunicazione delle liquidazioni periodiche dell'IVA, il contribuente può regolarizzare la sua posizione versando entro trenta giorni dalla ricezione del c.d. "avviso bonario" l'imposta, gli interessi ed una sanzione pari al 10 per cento delle somme non versate (ossia, un terzo della sanzione ordinaria prevista per l'omesso versamento).

Per effetto del nuovo obbligo di comunicare i dati relativi alle liquidazioni periodiche dell'IVA (mensili o trimestrali), i controlli sulla correttezza e tempestività dei versamenti periodici dell'IVA è stato di molto accelerato, al punto tale che la comunicazione degli esiti del controllo è ora recapitata al contribuente ancor prima della presentazione della dichiarazione annuale dell'imposta e comunque (per quelle relative agli ultimi due trimestri dell'anno) non oltre i sei/otto mesi dalla scadenza originaria.

Richiedere in tali casi, al fine di regolarizzare la propria posizione, una sanzione pari al 10 per cento per un ritardo nel versamento di appena pochi mesi non risulta coerente con le sanzioni dovute per regolarizzare violazioni ben più gravi commesse dal contribuente, come quella di infedeltà della dichiarazione.

Con l'attuale disciplina vi è quindi il fondato rischio di "premiare" i contribuenti che commettono violazioni più gravi – in quanto non intercettabili attraverso il semplice controllo automatico dei dati dichiarati dallo stesso contribuente – per cui chi ha omesso di pagare le imposte che ha fedelmente dichiarato finisce per corrispondere una sanzione quasi uguale a quella in cui incorre un contribuente che ha presentato invece una dichiarazione infedele.

Si propone pertanto di eliminare tale disparità, riconoscendo al contribuente nei casi in cui la comunicazione degli esiti dei controlli automatici effettuati ai sensi degli articoli 36-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 54-*bis* del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, gli sia recapitata entro un anno dalla data in cui la violazione è stata commessa, la facoltà di regolarizzare la sua posizione versando entro trenta giorni dalla ricezione del c.d. "avviso bonario" l'imposta, gli interessi e la sanzione ridotta al 4 per cento.

F. GIUSTIZIA TRIBUTARIA

F.1 Riforma degli organi di giustizia tributaria

La Giustizia tributaria costituisce un tassello fondamentale per il corretto dispiegarsi del rapporto fisco-contribuenti. In questa legislatura, è tornato d'attualità il tema della Riforma degli organi di giurisdizione tributaria con diverse proposte di legge all'attenzione del Parlamento che hanno come denominatore comune l'istituzione di un giudice più specializzato e professionale, in grado di assicurare autonomia, terzietà e indipendenza alla funzione giudicante.

I dati statistici sull'operato delle attuali Commissioni tributarie evidenziano una progressiva riduzione dei tempi medi di decisione delle controversie (al netto del ritardo accumulato quest'anno in conseguenza della pandemia da Covid-19). Il vero "collo di bottiglia" nel giudizio tributario è attualmente rappresentato, come è noto, dal grado di legittimità dinanzi alla Corte di cassazione che, per l'enorme mole di ricorsi da cui è gravata, non riesce a garantire tempi di risposta

altrettanto celeri. I dati dimostrano pertanto che la giurisdizione speciale tributaria “risolve” i suoi problemi ed è arduo sostenere che funzioni peggio delle altre giurisdizioni. Occorre pertanto migliorare l’impianto attuale, ma non stravolgerlo.

Ad avviso del Consiglio nazionale dei commercialisti, i principi e criteri direttivi che dovrebbero ispirare la Riforma sono i seguenti:

- mantenere ferma la natura speciale della giurisdizione tributaria, rinunciando definitivamente ad alcune ipotesi riformatrici di “riconduzione” delle attuali Commissioni tributarie in seno alla giustizia civile ovvero a quella della Corte dei conti;
- salvaguardare il doppio grado di merito del processo tributario;
- prevedere negli organi giudicanti di primo e secondo grado l’istituzione di sezioni specializzate per materia o tributo (si pensi ad esempio a sezioni dedicate ai tributi locali e/o alle controversie in materia catastale);
- rendere le attuali Commissioni tributarie sempre più indipendenti, assicurandone ancor meglio qualità, equidistanza dalle parti, introducendo un giudice, sempre più professionale e specializzato, che possa garantire autonomia, terzietà e indipendenza della funzione giudicante, oltre che una maggiore sua produttività;
- prevedere per i Giudici tributari l’obbligo di formazione e aggiornamento professionale continuo;
- trasferire la fase di reclamo/mediazione dinanzi ad un organo terzo, al fine di garantire la necessaria indipendenza del soggetto deputato a gestire tale istituto;
- prevedere l’istituzione, accanto agli attuali Uffici del Massimario regionali, di un Ufficio del Massimario nazionale composto dai rappresentanti del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, degli enti impositori e dei Consigli nazionali delle professioni abilitate alla difesa in giudizio, quale strumento di trasparenza, garanzia ed imparzialità, che consenta alle Parti di orientare le scelte, favorendo la deflazione delle liti nell’interesse della collettività.

La Riforma non può inoltre prescindere da una più precisa definizione dei requisiti professionali del nuovo Giudice tributario. A tal fine, l’aspetto principale non è tanto quello di stabilire se i futuri organi giudicanti debbano essere a tempo pieno o di natura mista, composti, come ora, da “togati” e “non togati”. Un Giudice a tempo pieno sarebbe certo preferibile, ma ciò che risulta imprescindibile è che nella loro selezione sia garantita, per legge, una maggiore specializzazione e professionalità, preferendo coloro che abbiano conseguito titoli di studio e di servizio nella specifica materia tributaria.

Il tutto, preservando, con un’adeguata fase transitoria, le professionalità attualmente operanti nelle Commissioni tributarie.

F.2 Revisione dell’istituto del reclamo e mediazione tributaria

Sarebbe opportuno provvedere ad una revisione dell’istituto del reclamo e della mediazione tributaria disciplinato dall’articolo 17-bis del decreto legislativo n. 546 del 1992 nella parte in cui prevede che la valutazione delle richieste del contribuente è affidata ad “*appropriate strutture diverse ed autonome*” da quelle che curano l’istruttoria degli atti reclamabili mantenendo, però, tale valutazione pur sempre in capo all’Amministrazione finanziaria.

Sarebbe, di contro, auspicabile l'individuazione di un organo *super partes*, come avviene, del resto, nel processo civile, in cui il mediatore non è mai una delle parti coinvolte nel gioco processuale o una loro propaggine.

L'iniqità dell'attuale assetto risulta, peraltro, ancor più evidente avuto riguardo alle procedure instaurate dinanzi agli Enti locali, posto che questi possono anche non attivare un'apposita struttura per la gestione dei reclami e assegnare la stessa al medesimo funzionario che ha formato l'atto.

F.3 Misure urgenti relative allo svolgimento del processo tributario

Si propone di modificare la disciplina emergenziale in materia di svolgimento del processo tributario introdotta con l'articolo 27 del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137, alla luce del provvedimento del direttore generale delle finanze 11 novembre 2020, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 285 del 16 novembre 2020, con cui sono state approvate le regole tecnico-operative per la partecipazione all'udienza a distanza di cui all'articolo 16 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge dicembre 2018, n. 136.

Al fine di prevenire situazioni di pericolo per l'incolumità pubblica o dei soggetti a vario titolo interessati nel processo tributario, si propone che, fino alla cessazione degli effetti della dichiarazione dello stato di emergenza nazionale da Covid-19, le controversie fissate per la trattazione in udienza pubblica, in deroga all'articolo 34 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, passino in decisione sulla base degli atti, salvo che almeno una delle parti non insista per la discussione con collegamento da remoto, con apposita istanza da notificare alle altre parti costituite e da depositare almeno cinque giorni liberi anteriori alla data fissata per la trattazione.

La discussione con collegamento da remoto dovrà svolgersi secondo le regole tecnico operative per la partecipazione all'udienza a distanza di cui al citato provvedimento del direttore generale delle finanze 11 novembre 2020 e secondo le disposizioni, in quanto compatibili, di cui all'articolo 16 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge dicembre 2018, n. 136.

Nei casi in cui sia stata richiesta la discussione da remoto, l'ufficio di segreteria della Commissione tributaria comunica alle parti, a mezzo posta elettronica certificata, ai sensi dell'art. 16-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, di regola, almeno tre giorni prima della trattazione, l'avviso dell'ora e delle modalità di collegamento. Nel caso in cui non sia possibile garantire il rispetto dei termini di cui al primo periodo, la controversia è rinviata a nuovo ruolo con possibilità di prevedere la discussione con collegamento da remoto nel rispetto dei medesimi termini. Si dà atto a verbale delle modalità con cui si accerta l'identità dei soggetti partecipanti, anche ai fini della disciplina sulla protezione dei dati personali. I verbali redatti in occasione del collegamento da remoto e i provvedimenti adottati in esito al collegamento da remoto si intendono assunti presso la sede dell'ufficio giudiziario.

Se almeno una delle parti ha insistito per la discussione con collegamento da remoto e quest'ultima non sia possibile, la controversia è rinviata a nuovo ruolo.

Si propone inoltre di confermare la norma secondo cui fino alla cessazione degli effetti della dichiarazione dello stato di emergenza nazionale da Covid-19, i componenti dei collegi giudicanti residenti, domiciliati o comunque dimoranti in luoghi diversi da quelli in cui si trova la commissione di appartenenza sono esonerati, su richiesta e previa comunicazione al Presidente di sezione interessata, dalla partecipazione alle udienze o camere di consiglio da svolgersi presso la sede della Commissione interessata.

Sarebbe tuttavia opportuno specificare che i componenti dei collegi giudicanti che abbiano richiesto il predetto esonero partecipano alle udienze o camere di consiglio da svolgersi con collegamento da remoto, utilizzando le regole tecnico operative per la partecipazione all'udienza a distanza di cui al citato provvedimento del direttore generale delle finanze 11 novembre 2020.