

NOVITÀ TRIBUTARIE 2017

a cura di Silvia Pelizzo, dottore commercialista e tributarista in Udine

- SOMMARIO -

1. LA NUOVA IMPOSTA SUL REDDITO DI IMPRESA (C.D. "IRI")	2
1.1. AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE	2
1.2. AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE E DETERMINAZIONE DEI FLUSSI REDDITUALI IMPONIBILI.....	3
1.3. IRI E ASPETTI CONTRIBUTIVI	7
1.4. IRI E ACCERTAMENTO	7
2. SUPER E IPER-AMMORTAMENTO	7
2.1. PROROGA DEL SUPER-AMMORTAMENTO.....	8
2.2. INTRODUZIONE DELL'IPER-AMMORTAMENTO PER I BENI "INDUSTRIA 4.0"	9
2.3. SUPER-AMMORTAMENTO DEI SOFTWARE	10
3. ROTTAMAZIONE DEI RUOLI	11
3.1. REQUISITI	11
3.2. EFFETTI DELLA SANATORIA	18
3.3. LA PROCEDURA	22
3.4. I VERSAMENTI DELLE SOMME DOVUTE PER LA SANATORIA	24
4. NOVITÀ IN TEMA DI IVA	25
4.1. GRUPPO IVA.....	25
4.2. NOVITÀ IN TEMA DI RIMBORSI IVA INFERIORI A EURO 30.000.....	28
5. NOVITÀ IN TEMA DI FATTURAZIONE ELETTRONICA.....	29

1. LA NUOVA IMPOSTA SUL REDDITO DI IMPRESA (c.d. “IRI”)

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 1, CO. 547, LETT. B), DELLA L. N. 232/2016

EFFICACIA TEMPORALE:

DAL PERIODO DI IMPOSTA 2017

L’art. 1, co. 547, lett. b) della L. n. 232/2016 introduce nel nostro ordinamento tributario – a partire dal periodo di imposta 2017 – il regime opzionale dell’**“Imposta sul Reddito d’Impresa (IRI)”**, avente la finalità (in estrema sintesi) di uniformare il trattamento, ai fini dell’IRPEF, delle imprese individuali, delle società di persone e delle società a ristretta base proprietaria (di cui all’art. 116 del Tuir) con quello ordinario delle società di capitali soggette all’IRES.

Si tratta di un intervento che attenua sì la progressività dell’imposizione sulle imprese soggette all’IRPEF, ma solo temporaneamente, vale a dire fino a quando gli utili non sono prelevati dall’imprenditore, dai collaboratori familiari o dai soci e fatti concorrere alla formazione del loro reddito complessivo.

L’intervento normativo in commento è, in verità, solo l’ultimo di altri precedenti “tentativi”¹ (mai attuati) di istituire meccanismi di tassazione proporzionale, anziché progressiva e ha comportato l’inserimento nel D.Lgs. n. 917/1986 (Tuir) il nuovo art. 55-*bis*.

L’IRI ha dunque l’effetto, come evidenziato nella relazione illustrativa del disegno di legge, di:

- ⇒ assoggettare alla medesima aliquota d’imposta il reddito d’impresa, indipendentemente dalla natura giuridica assunta dal contribuente;
- ⇒ favorire, in continuità con l’ACE, la patrimonializzazione delle imprese, poiché separando *“il reddito dell’impresa da quello dell’imprenditore è possibile ridurre il carico fiscale sul reddito non distribuito dall’impresa (che, quindi, resta all’interno della stessa)”*;
- ⇒ considerare l’impresa come “separata” dall’imprenditore ed evidenziare il contributo lavorativo dallo stesso apportato, garantendo *“una tassazione analoga a quella degli altri redditi da lavoro (dipendente o da pensione) sulla parte di reddito che l’imprenditore ritrae dall’azienda per soddisfare i propri bisogni”* e, quindi, *“un’equità orizzontale ai fini IRPEF sui redditi personali dei diversi tipi di lavoro (dipendente, autonomo, imprenditoriale)”*;
- ⇒ mantenere comunque la tassazione del reddito d’impresa in capo all’imprenditore, ai collaboratori familiari e ai soci. All’IRI è assegnata, in via di principio, la funzione di acconto della successiva imposizione, essendo consentita la deduzione dal reddito d’impresa delle somme prelevate dall’imprenditore, dai collaboratori familiari e dai soci, nei limiti dell’utile di esercizio e delle riserve di utili assoggettate a tassazione sostitutiva negli anni precedenti.

1.1. Ambito soggettivo di applicazione

I soggetti passivi interessati² dalla nuova imposta sono

- le imprese individuali (comprese quelle familiari³);

¹ Come quelli di cui all’art. 2 della L. n. 133/1999 e di cui all’art. 11, co. 1, lett. a) della L. n. 23/2014.

² E’ opportuno precisare che la norma cita esplicitamente solo gli imprenditori individuali, le S.n.c. e le S.a.s.: il mancato riferimento agli altri soggetti indicati nell’art. 5 del Tuir impone di verificare se sono comprese altre forme societarie ivi indicate ed in particolare le società di armamento e le società di fatto.

- le società in nome collettivo e in accomandita semplice, in contabilità ordinaria⁴;
- le società di capitali a ristretta base proprietaria ammesse al regime della c.d. “piccola trasparenza” di cui all’art. 116 del Tuir⁵.

1.2. Ambito oggettivo di applicazione e determinazione dei flussi reddituali imponibili

La nuova imposta si applica con l’aliquota prevista ai fini dell’IRES, che, a partire dallo stesso anno di entrata in vigore dell’IRI (2017), scenderà dal 27,5 al **24%**.

Il regime, come più sopra espresso, si applica a seguito di una **opzione** esercitata dalla società o dall’imprenditore individuale nella dichiarazione dei redditi, con effetto dal periodo d’imposta cui è riferita la dichiarazione: il primo anno la scelta avverrà, pertanto, dopo la fine dell’esercizio, nel 2018, il che consentirà una migliore valutazione della convenienza o meno del nuovo regime.

L’opzione ha durata pari a cinque periodi d’imposta, è rinnovabile⁶ e ha la conseguenza di non rendere più applicabili

- il **regime di trasparenza** previsto dall’art. 5⁷ del Tuir, secondo cui i redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice (residenti nel territorio dello Stato) sono imputati a ciascun socio, *indipendentemente* dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili. Le quote di partecipazione agli utili si considerano proporzionate al valore dei conferimenti dei soci, se non risultano diversamente determinate dall’atto costitutivo o altro atto con data certa anteriore all’inizio del periodo di imposta. Se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote presumono uguali.
- il criterio di **determinazione del costo fiscale della partecipazione** stabilito dall’art. 68, co. 6 del Tuir, in base al quale il costo fiscale della quota di partecipazione in una società di persone è aumentato o diminuito dei redditi e delle perdite imputate al socio, mentre dal costo si scomputano, fino a concorrenza dei redditi già imputati, gli utili distribuiti al socio.

³ A tali soggetti dovrebbe affiancarsi l’azienda coniugale, che rientra nell’ambito dell’istituto della comunione legale e che nelle istruzioni per la compilazione della dichiarazione dei redditi è stata assimilata alla società personale – se costituita dopo il matrimonio e gestita in forma societaria - ovvero all’impresa individuale – con attribuzione del reddito all’altro coniuge nella misura del 50% o in quella diversa stabilita con convenzione matrimoniale.

⁴ I soggetti che si trovano naturalmente nel regime di contabilità semplificata possono optare per l’applicazione dell’IRI, adottando la detta contabilità ordinaria (sia per fatti concludenti, che per espressa opzione in dichiarazione IVA).

⁵ Vale a dire S.r.l. con non più di dieci soci persone fisiche o società cooperative con non più di venti soci, aventi ricavi non superiori alla soglia prevista per gli studi di settore (vale a dire euro 5.164.569).

Nella relazione illustrativa è precisato che si è inteso in tal modo evitare la disparità di trattamento che si sarebbe verificata tra le società di persone commerciali in ordinaria e “*quelle società di capitali che proprio in virtù della composizione della base societaria - formata unicamente da un numero limitato di persone fisiche - e dei limiti dimensionali dell’attività esercitata, si trovano in una situazione fattuale analoga*”.

Nel nuovo comma 2-bis inserito nell’art. 116 del Tuir è stata prevista l’applicazione alle società di capitali a ristretta base societaria delle regole di determinazione del reddito ai fini IRPEF e nel secondo periodo dello stesso comma si chiarisce che gli utili derivanti dalla partecipazione in tali società sono trattati - come precisato nella stessa relazione - “*alla stregua dei compensi previsti dal comma 2 dell’art. 55-bis e, quindi, perdono la natura di redditi di capitali ma concorrono alla formazione del reddito del percettore quale reddito d’impresa. A ciò consegue la non applicazione delle ritenute d’acconto*” previste dagli artt. 26 e seguenti del D.P.R. n. 600/1973.

⁶ La disposizione in commento non è stata coordinata con quella introdotta dall’art. 7-quater, co. 27 e ss., del D.L. n. 193/2016 (conv. in L. n. 225/2016) con riferimento ad altri regimi speciali previsti dal Tuir: quest’ultima norma, infatti, ha previsto che, dal 2017, le opzioni per trasparenza, consolidato fiscale e *tonnage tax* si rinnovino automaticamente alla scadenza, salvo che il contribuente non comunichi espressamente di volerle revocare. Dal testo normativo, non pare che tale automatismo valga per l’opzione IRI e, oggettivamente, non se ne comprende il motivo.

⁷ E dall’art. 23, comma 1, lett. g), del Tuir per i soci non residenti.

❑ Flussi reddituali IRI e IRPEF

Come detto, gli utili concorrono a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei collaboratori o del coniuge e dei soci, per il loro intero ammontare, nel periodo d'imposta in cui sono **distribuiti**.

Nello stesso periodo, la società o l'impresa deduce gli utili attribuiti, al fine di evitare la duplicazione impositiva degli stessi, che, dunque, restano tassati solo in capo ai "partecipanti"⁸.

La nuova imposta è applicata separatamente sul reddito d'impresa determinato applicando le ordinarie regole del Tuir (Titolo I, capo VI) per il reddito di impresa dei soggetti trasparenti e le somme prelevate dai "partecipanti" – che sono componenti deducibili *"nei limiti del reddito del periodo d'imposta e dei periodi d'imposta precedenti assoggettati a tassazione separata"* – mantengono in capo agli stessi la natura di reddito d'impresa, senza assumere quella di redditi di capitale.

Restano, quindi, in piedi le differenze rispetto ai criteri applicati dai soggetti IRES, riconducibili per lo più ai diversi criteri di deduzione degli interessi passivi, per i quali non si applica il limite del 30% del ROL.

Il reddito assoggettato all'IRI potrà risultare superiore o inferiore all'utile prodotto nello stesso anno, a causa delle variazioni imposte ai fini fiscali.

L'utile distribuito deve sempre assumere rilevanza, ai fini sia della deduzione da parte dell'impresa che dell'imposizione in capo ai partecipanti, nel limite del reddito dei periodi d'imposta nei quali è applicata la nuova imposta che non risulta ancora "prelevato". In tal modo si garantisce la irrilevanza fiscale della parte di utile eccedente il reddito assoggettato all'IRI.

ESEMPIO → Si ipotizzi una S.n.c., partecipata equamente da due soci, con reddito imponibile di euro 100.000 e che i soci abbiano prelevato complessivamente 80.000.

Nel regime ordinario di trasparenza fiscale, il suddetto reddito verrebbe tassato in capo a ciascun socio per euro 50.000, indipendentemente dalla materiale percezione. Ipotizzando che i soci abbiano una aliquota marginale IRPEF del 43%, l'esborso impositivo complessivo sarebbe pari a euro 43.000.

In presenza di opzione per l'IRI, sulle somme prelevate da ciascun socio sarebbe dovuta l'IRPEF (ordinaria) complessiva di euro 34.400, mentre la società corrisponderebbe l'IRI per euro 4.800 (= 20.000 x 24%). In questo caso il carico impositivo complessivo sarebbe pari a euro 39.200.

Nella relazione illustrativa, è stato precisato che, nel nuovo regime *"l'ammontare dell'utile di esercizio e delle riserve di utili costituisce meramente il limite massimo di prelevamenti possibili; prelevamenti che, peraltro, potranno essere effettuati soltanto nei limiti dei redditi già assoggettati a tassazione separata. In altre parole, i prelievi di utili o di riserve di utili assumeranno rilevanza fiscale ai fini della deducibilità in capo alla società/impresa individuale ovvero di tassazione ai fini IRPEF per soci, titolare e collaboratori nei limiti del reddito d'esercizio o dei redditi di esercizi precedenti che hanno già scontato la tassazione separata"*.

Nella stessa relazione è stato affrontato anche il caso in cui sia il reddito assoggettato all'IRI a risultare superiore all'utile conseguito. In tale ipotesi, *"i redditi d'impresa eccedenti la misura dell'utile d'esercizio in modo definitivo restano assoggettati esclusivamente ad IRI, dal momento che non potranno essere oggetto di prelevamento, analogamente a quanto avviene con riferimento alla tassazione IRES"*.

Si verifica, quindi, una deroga al principio in base al quale l'imposizione definitiva avviene in capo ai "partecipanti" e applicando le aliquote progressive dell'IRPEF.

⁸ In dottrina, è opinione diffusa che non siano equiparabili ai prelevamenti gli utilizzi degli utili per la copertura di perdite - in quanto in tal caso gli stessi restano all'interno del patrimonio aziendale - nonché le attribuzioni di patrimonio.

Le somme prelevate dalle riserve formate con utili dei periodi precedenti a quello di adozione dell'IRI non assumono rilevanza ai fini reddituali, essendo stati già assoggettati ad imposizione per trasparenza. È stato espressamente previsto che le riserve si considerano formate prioritariamente con gli utili dei periodi precedenti.

❑ Regime delle perdite

È stato, inoltre, stabilito che il reddito dell'esercizio e di quelli precedenti va considerato al netto delle perdite IRI riportabili, che possono essere - come precisato nella stessa relazione - sia dovute *“a eccedenze di somme prelevate in altro periodo rispetto agli utili realizzati nello stesso periodo che trovano capienza negli utili conseguiti in esercizi precedenti sia ... conseguite nell'ordinaria attività”*.

Può, infatti, accadere che i prelevamenti degli utili già assoggettati all'imposta proporzionale siano di importo superiore a quello del reddito dello stesso anno (risultante dalla somma algebrica degli elementi positivi e negativi): in tal caso si genera una perdita riportabile, per l'intero importo, in diminuzione dei redditi degli anni successivi, in quanto gli utili dedotti dall'impresa sono assoggettati, per lo stesso importo, ad imposizione in capo ai soci.

Il regime ordinario delle perdite delle imprese individuali e delle società commerciali di persone in contabilità ordinaria stabilisce il loro scomputo dal reddito dei cinque anni successivi (o senza limite per le perdite dei primi tre anni di attività): se si opta per il regime IRI le perdite sono, invece, sempre riportabili negli anni successivi in cui si applica la nuova imposta per l'intero importo e senza limiti di tempo.

La disciplina delle perdite risulta, quindi, più favorevole di quella ordinariamente prevista per le imprese soggette all'IRPEF (perché la deduzione avviene oltre il quinto anno successivo anche per i soggetti che non si trovano nei primi tre anni di attività) e all'IRES (perché non opera, ai fini del riporto, il limite dell'80% del reddito di ciascun esercizio successivo).

ESEMPIO → Dato che la quantificazione del limite entro cui sono consentite le deduzioni dei prelievi è complicata dalla necessità di mantenere un monitoraggio costante dei redditi tassati e dei prelievi eseguiti nel corso dell'intero quinquennio (e successivi, in caso di rinnovo) di vigenza dell'opzione, si riporta un esempio numerico⁹:

⇒ nell'esercizio **T1** il reddito di impresa complessivo è di 100 e vi è un prelievo di utili di 80: tale prelievo è deducibile integralmente e, dunque, l'imponibile T1 è pari a 20 e il *plafond* Iri T1 è pari a 20;

⇒ Nell'esercizio **T2** il reddito di impresa complessivo è 10 e si distribuisce ai soci 25.

La distribuzione è tutta deducibile in quanto

a) in parte azzerà il reddito d'esercizio (10) e

b) per il rimanente importo (15) riduce il *plafond* formatosi nel T1.

Pertanto, in T2, si realizzerà una perdita di (-) 15, riportata a nuovo e il *plafond* Iri del T2 sarà pari a 5 (= 20-15);

⇒ nell'esercizio **T3**, vi è un reddito di 20 e distribuzione ai soci di 30.

La distribuzione è solo parzialmente deducibile, per 25 (sommando il *plafond* di 5 al reddito lordo dell'anno di 20) e si genera una perdita di 5 (totale perdita riportabile pari a 15 + 5 = 20).

Il *plafond* Iri T3, dato dai redditi tassati meno le perdite ancora riportabili, si azzerà (20 - 15 - 5 = 0).

⇒ nell'anno **T4**, la società ha un reddito di 60 e distribuisce ai soci 65, di cui deducibili solo 60 (reddito dell'anno, dato che il *plafond* Iri era 0). L'imponibile è 0. Le perdite ancora riportabili rimangono 20. *Plafond* Iri T4 sarà sempre pari a 0.

⁹ Cfr. L. Gaiani, *“I prelievi dei soci sono deducibili dai redditi annuali”*, in Il Sole 24 Ore del 29 dicembre 2016.

NOVITÀ TRIBUTARIE 2017

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 11 gennaio 2017

⇒ nell'esercizio **T5**, infine, la società ha un reddito di 80, prelievi per 50, imponibile lordo di 30, che viene compensato con le perdite (20), con un imponibile finale di 10 soggetto al 24% e nessuna perdita riportabile. Il *plafond* Iri T5 (valido nel caso di rinnovo del regime) è pari a 30, dato dalla sola sommatoria dei redditi tassati a Iri (20 nell'anno T1 e 10 nell'anno T5), non essendovi perdite riportabili.

Anno	Reddito prodotto (A)	Prelievi soci deducibili (B)	Impon. IRI al 24% C=(A-B)	Perdita IRI riportabile C=(A-B)	Σ reddito prodotto D=A(T1)+A(T2)+...	Σ prelev. deduc. E=B(T1)+B(T2)+...	Plafond IRI
T1	100	80	20	-	100	80	20
T2	10	25	-	- 15	110	105	5 (=20-15)
T3	20	25 (=30-5)	-	- 20 [=-15-(25-20)]	130	130	0 (=20-15-5)
T4	60	60 (65>60)	-	-20	190	190	0
T5	80	50	10 (=30-20)	0	270	240	30

☐ Regime transitorio in entrata e in uscita

Quanto al regime transitorio in entrata, il sistema IRI è innovativo per i soggetti che prima operavano in trasparenza, con attribuzione del reddito nel medesimo periodo di imposta in cui veniva prodotto, e che quindi trovano in bilancio utili già assoggettati a tassazione personale e non ancora prelevati.

Il cambio di regime è analogo a quello previsto dall'art. 170, comma 3, del Tuir per la trasformazione "progressiva", da società personale a società di capitale:

- le riserve costituite prima della trasformazione (qui dell'adesione al regime IRI) con utili imputati ai soci per trasparenza non concorrono al reddito delle persone fisiche in caso di distribuzione;
- queste quote del patrimonio netto *ante* devono essere iscritte a bilancio con indicazione della loro origine.

La normativa specifica è contenuta nel comma 6 del nuovo art. 55-*bis* del TUIR, con l'ulteriore precisazione che le riserve da cui sono prelevate le somme si considerano formate prioritariamente con utili dei periodi di imposta precedenti.

Questa è una regola oggettiva, che non richiede nessuna esplicita manifestazione di volontà in merito all'imputazione dei prelevamenti. È verosimile che i modelli della dichiarazione dei redditi conterranno un prospetto per evidenziare lo scarico progressivo di questi utili che, da un lato, non sono reddito del titolare o dei soci, in quanto hanno già concorso al loro imponibile precedente, e dall'altro non sono componenti negativi nel calcolo dell'IRI.

Quanto, invece, al regime transitorio in uscita, il co. 2, secondo periodo, dell'art. 55-*bis* detta le regole per il caso in cui il progressivo IRI chiuda in perdita nel momento in cui cessa il regime opzionale.

Queste perdite tornano ad essere utilizzabili dal titolare e dai soci con i criteri dell'art. 8, co. 3, cioè con imputazione su un contemporaneo o futuro reddito di impresa in contabilità ordinaria, entro cinque anni dal periodo di formazione della perdita, che viene individuato nell'ultimo anno IRI, anche se il saldo potrebbe essersi formato in una pluralità di esercizi precedenti.

Nel caso in cui esista invece un'uscita dal regime con un progressivo di utili IRI superiore al progressivo dei prelevamenti, le persone fisiche saranno tassate "integralmente", sino ad esaurimento del *plafond*, a mano a mano che preleveranno tali somme, la cui qualificazione è a titolo di reddito di impresa personale. Anche qui corre l'analogia con la trasformazione societaria "regressiva", nella specie con il co. 4 dell'art. 170.

1.3. IRI e aspetti contributivi

Ai fini contributivi, l'opzione per l'IRI è inconferente, dato che il co. 548 dell'art. 1 della L. n. 232/2016 stabilisce che il contributo annuo dovuto alle gestioni dei contributi e delle prestazioni previdenziali degli artigiani e degli esercenti attività commerciali – titolari, coadiuvanti e coadiutori – è determinato senza tener conto delle disposizioni in materia di imposizione separata del reddito di impresa.

Ne consegue che il reddito non prelevato dall'imprenditore concorrerà alla formazione del reddito minimale contributivo.

1.4. IRI e accertamento

In merito al sistema accertativo applicabile alle società di persone che optano per il regime IRI, si osserva che la riforma in esame comporta la modifica di quello vigente nei riguardi di coloro che applicano il regime di trasparenza, in quanto la società di persone diverrà soggetto passivo, oltre che all'IRAP e all'IVA, anche all'IRI e non più soltanto destinatario dei controlli ai fini dell'IRPEF dovuta dai soci.

In caso di accertamento di un maggior reddito assoggettabile all'IRI il relativo avviso riguarderà, infatti, direttamente la società, alla quale sarà irrogata la sanzione per l'infedeltà della dichiarazione relativa a tale imposta.

I "partecipanti" devono dichiarare gli utili percepiti dalla società, ma se la stessa è a ristretta base partecipativa o familiare e viene raggiunta da un accertamento di maggiori ricavi o proventi, anche essi potrebbero vedersi rettificare il proprio reddito di partecipazione, in base alla presunzione (semplice) di distribuzione degli utili extra-bilancio elaborata dalla giurisprudenza della Cassazione.

2. SUPER E IPER-AMMORTAMENTO**RIFERIMENTI NORMATIVI:**

ART. 1, CO. 8-13, DELLA L. N. 232/2016

EFFICACIA TEMPORALE:

PER GLI INVESTIMENTI EFFETTUATI

→ ENTRO IL 31.12.2017 OVVERO

→ ENTRO 30.06.2018 CONDIZIONE CHE, ENTRO IL 31.12.2017, L'ORDINE SIA ACCETTATO DAL VENDITORE E VENGA CORRISPOSTO UN ANTICIPO DI ALMENO IL 20%

L'art. 1, co. 8-13, della L. n. 232/2016 stabilisce la proroga, per il 2017 (con una possibile estensione sino al 30 giugno 2018), della maggiore deduzione del 40% a titolo di ammortamento o di canoni di leasing, che era stata introdotta dalla Legge di Stabilità 2016 per gli investimenti in beni strumentali nuovi realizzati tra il 15 ottobre 2015 e il 31 dicembre 2016.

La norma introduce altresì un ulteriore incentivo, rappresentato da una maggiorazione del 150% del costo rilevante per il calcolo di ammortamenti e leasing, per investimenti in macchinari dotati di particolari caratteristiche indicate in allegato alla legge, realizzati nel medesimo periodo temporale di cui sopra.

Infine, si estende il super-ammortamento del 40% anche agli acquisti di *software* connessi agli investimenti in macchinari, per i quali spetta l'iper-ammortamento del 150%.

Le agevolazioni in commento, come già quella in vigore fino al prossimo 31 dicembre 2016, varranno solo per il comparto IRES/IRPEF e non anche per l'IRAP ed inoltre non potranno essere

considerate nella determinazione degli acconti sia dell'esercizio 2017 che del 2018, acconti che dovranno essere conseguentemente ricalcolati assumendo come imposta del periodo precedente quella che si sarebbe generata in assenza del *bonus*.

2.1. Proroga del super-ammortamento

L'art. 1, co. 8, della L. n. 232/2016 prevede, come detto, la proroga delle disposizioni contenute nell'art. 1, co. 91, della Legge n. 208/2015 (il c.d. super-ammortamento).

L'agevolazione prevista dalla Legge di Stabilità 2016 viene così estesa agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, effettuati

► fino al **31 dicembre 2017**, ovvero

► anche oltre tale data, ma entro il **30 giugno 2018**, a condizione che entro fine 2017 sia confermato l'ordine inviato al fornitore e sia versato un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

La realizzazione dell'investimento richiede, come in passato, che, alla scadenza ultima (31 dicembre 2017 o 30 giugno 2018 a seconda dei casi), il relativo costo sia sostenuto secondo i criteri di competenza temporale previsti dall'**art. 109 del Tuir**¹⁰:

a) per i beni acquistati, si ha riguardo alla data di consegna o spedizione;

b) per i cespiti realizzati in appalto, è invece necessario che la relativa costruzione sia stata ultimata nel periodo agevolato.

In presenza di appalti con liquidazione di Stati di avanzamento lavori (Sal) a titolo definitivo (art. 1666 c.c.) rileverà anche l'importo risultante dai suddetti Sal redatti entro le date limite¹¹;

c) per i beni acquisiti in locazione finanziaria, si considererà il momento di consegna alla società di leasing.

d) se il contratto prevede il differimento degli effetti traslativi della proprietà, l'investimento si ha invece per effettuato alla data in cui tali effetti si producono. Non si tiene invece conto di clausole di riserva della proprietà (c.d. patto di riservato dominio).

Potrà, come detto, usufruire del maggior termine del 30 giugno 2018, l'investimento per il quale, al 31 dicembre 2017, l'ordine sia stato accettato dal venditore e sia stato inoltre pagato un acconto almeno pari al 20% del costo. Questa disposizione, che è comune anche al nuovo iper-ammortamento, solleva alcuni problemi interpretativi con riguardo sia alla forma dell'ordine sia alla misura dell'acconto.

È innanzitutto da ritenere che la prima condizione (accettazione dell'ordine) sia da considerare verificata anche qualora, entro la fine del 2017, il contratto di investimento sia stato concluso con modalità differenti da un "ordine confermato", purché per iscritto, come ad esempio attraverso la sottoscrizione di un contratto di compravendita o di appalto redatto per scrittura privata¹².

Con riferimento invece all'acconto, il 20% dovrà essere commisurato al corrispettivo risultante dal contratto stipulato entro il 2017, a nulla rilevando, per la validità dell'intero investimento, che a consuntivo (cioè al momento della consegna del bene, entro il 30 giugno 2018) il costo sostenuto risulti differente a seguito di aggiustamenti o varianti all'ordine iniziale.

Si tratta di capire, però, se sia di ostacolo alla fruizione del beneficio il fatto che, successivamente al perfezionamento dell'ordine e al pagamento dell'acconto (effettuati entro il 2017), l'impresa decida, nel

¹⁰ Si ricorda che la Circ. n. 23/E/2016 ha chiarito che *"Per i soggetti che determinano il reddito imponibile sulla base delle risultanze del conto economico, la maggiorazione non risulta legata alle valutazioni di bilancio, ma è correlata ai coefficienti di ammortamento fiscale"*.

¹¹ Si ritiene che qualora alcuni Sal vengano approvati entro il periodo agevolato e altri al di fuori, il bene è comunque agevolabile, ma il super-ammortamento dovrà essere ragguagliato alla parte del costo di acquisto riferibile al/ai Sal reso/i definitivo/i nell'arco di tempo rilevante per il *bonus*.

¹² Per i beni in leasing, il requisito dell'ordine e dell'acconto minimo del 20%, dovrebbero richiedere un contratto stipulato entro il 31 dicembre 2017 (con contestuale ordine della società di leasing al fornitore del bene) con pagamento entro la stessa data del maxi-canone in misura pari al almeno il 20% del costo del bene (sommatoria delle quote capitale dei canoni più il riscatto).

primo semestre del 2018, di avvalersi di una locazione finanziaria e proceda dunque a risolvere il contratto col fornitore originario, restituendo l'acconto, con contestuale nuova stipula da parte della compagnia di leasing.

Quanto alle **esclusioni** da agevolazione, vengono ribadite quelle previste nella versione originaria della norma, vale a dire gli investimenti in beni con coefficiente di ammortamento tabellare inferiore al 6,5%, quelli in fabbricati e costruzioni e quelli di talune tipologie indicate nella Legge n. 208/2015.

La Legge di Bilancio 2017, poi, introduce una nuova categoria di investimenti esclusi dal *bonus*, vale a dire quelli relativi alle autovetture e agli altri mezzi di trasporto a deducibilità limitata di cui all'art. 164, lett. b) e b-bis), del Tuir, vale a dire auto, motocicli e ciclomotori

→ tenuti a disposizione dell'impresa o del lavoratore autonomo (comprese quelle degli agenti di commercio), ovvero

→ concesse in uso promiscuo a dipendenti.

Per questi beni, il super-ammortamento del 140% risulta, dunque, scaduto il 31 dicembre 2016.

Potranno, di converso, beneficiare dell'incentivo nel 2017:

- gli autocarri,
- le autovetture (e gli altri mezzi) che vengono utilizzati esclusivamente quali beni strumentali nella attività propria dell'impresa (ex lett. a), n. 1) dell'art. 164), e
- quelli ad uso pubblico (ex lett. a), n. 2) dell'art. 164), come le autovetture dei taxisti.

2.2. Introduzione dell'iper-ammortamento per i beni "Industria 4.0"

Come accennato in premessa, alla proroga del 40% si accompagnerà l'introduzione, a partire dal 1° gennaio 2017, di una nuova (e più elevata) agevolazione (c.d. **iper-ammortamento**) relativa a talune tipologie di beni strumentali nuovi ad elevata tecnologia individuati dall'allegato A alla legge.

Si tratta di beni dotati di determinate caratteristiche funzionali coerenti con gli standard della c.d. "Industria 4.0".

L'iper-ammortamento consiste in una maggiorazione del costo ai fini dell'ammortamento deducibile o della deduzione dei canoni di leasing pari al **150%** (consentendo così di ammortizzare fiscalmente un valore pari al 250% del costo di acquisto).

In prima analisi è necessario rilevare che i requisiti applicativi dell'iper-ammortamento sono in parte diversi e più stringenti rispetto a quelli del super-ammortamento e dunque, trattandosi di una agevolazione di grande impatto, si rende necessario prestare particolare attenzione nel processo di verifica delle condizioni oggettive per la stessa previste.

In primis, per sfruttare l'iper-ammortamento, occorre una attestazione, da rilasciare

⇒ per i beni di costo singolarmente non superiore a 500.000 euro, mediante autocertificazione del legale rappresentante ai sensi del D.P.R. n. 445/2000, ovvero,

⇒ per i beni di costo singolarmente superiore a 500.000 euro, attraverso una perizia tecnica giurata rilasciata

- da un ingegnere o
- da un perito industriale o
- da un ente di certificazione accreditato,

che certifichi che il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo nell'elenco Allegato A alla legge e che lo stesso è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

La relazione ministeriale al Disegno di Legge di Bilancio 2017 indica che l'autocertificazione o la perizia giurata dovranno essere acquisite entro la fine dell'esercizio in cui il bene entra in funzione, ovvero, se successivo, entro il periodo di imposta in cui il bene è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. In quest'ultimo caso, l'iper-ammortamento sarà fruito solo dall'esercizio di avvio dell'interconnessione.

Trattandosi pur sempre di beni strumentali nuovi, sarà da capire se, in assenza di tali certificazioni (o comunque anteriormente all'esercizio in cui si realizza la necessaria interconnessione), spetterà comunque almeno la maggiorazione del 40% (super-ammortamento).

L'iper-ammortamento riguarda investimenti il cui costo è sostenuto (ai sensi dell'art. 109 del Tuir)

- tra il **1° gennaio 2017** (data di entrata in vigore della legge) e il **31 dicembre 2017**, ovvero
- anche successivamente, ma non oltre il 30 giugno 2018, a condizione che, entro la fine del 2017, sia confermato l'ordine e sia pagato un acconto del 20% del costo.

L'iper-ammortamento potrà essere fruito anche per investimenti in leasing, con la conseguente ripartizione della maggiore deduzione in un arco temporale dimezzato rispetto a quello dell'investimento ordinario¹³.

Considerato che l'agevolazione opera solo ai fini IRES (aliquota del 24% a partire dall'esercizio 2017), l'iper-ammortamento si traduce in un risparmio effettivo pari al 36% del costo (24% del 150%) che, aggiungendosi a quello derivante dalla imputazione a bilancio, porta il *tax saving* complessivo al 60% del costo.

In buona sostanza, per ogni milione di euro di costo di beni iper-agevolati, il Fisco farà risparmiare all'impresa, nel periodo di durata dell'ammortamento, almeno 600 mila euro, e l'onere effettivo sarà pari a 400 mila euro.

2.3. Super-ammortamento dei software

L'art. 1, co. 10, della L. n. 232/2016 stabilisce, inoltre, che l'incentivo fiscale per chi realizza investimenti in beni al 250% si estenderà anche ad acquisizioni di **beni immateriali strumentali correlati agli investimenti**, individuati in apposito elenco (Allegato B alla legge), per i quali il costo rilevante per ammortamenti e leasing sarà incrementato del 40%.

E' necessario ribadire che non sono agevolati gli acquisti dei *software tout court*, ma dei soli software, sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni **connessi** a investimenti in beni materiali "Industria 4.0".

La maggiorazione dell'ammortamento di questi beni immateriali si imputerà temporalmente, come peraltro già previsto per il super-ammortamento sui beni materiali, secondo il piano di ammortamento fiscale.

Nel caso del *software*, in particolare, troverà applicazione l'art. 103, comma 1, del Tuir che stabilisce che le quote di ammortamento delle opere dell'ingegno sono deducibili in misura non superiore al 50%. Questa percentuale si utilizzerà anche per la deduzione dell'ulteriore quota del 40%, che dunque verrà effettuata nell'arco di appena due esercizi.

Anche nel caso del super-ammortamento dei *software* qualificati, è previsto l'onere del rilascio di una attestazione da parte del legale rappresentante o di una perizia che confermi che l'*asset* immateriale

- a) possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo nell'elencazione contenuta nell'Allegato B alla L. n. 232/2016;
- b) è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

¹³ Ad esempio, per un impianto con coefficiente di ammortamento del 17,5% (ammortizzabile in sei anni), la locazione finanziaria consente di ottenere la deduzione in 35 mesi.

3. ROTTAMAZIONE DEI RUOLI

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 6 DEL D.L. N. 193/2016

EFFICACIA TEMPORALE:*SUI RUOLI AFFIDATI ALL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE DAL 01.01.2000 AL 31.12.2016*

L'art. 6 del D.L. n. 193/2016 (convertito con L. 1 dicembre 2016 n. 225) introduce una sanatoria delle cartelle di pagamento e degli accertamenti esecutivi/avvisi di addebito, che può comportare forti sconti per chi ne fruisce. In breve, se sussistono i requisiti indicati dalla norma (e di cui si dirà più oltre), il contribuente, presentando apposita domanda, beneficia dello stralcio degli interessi di mora e delle sanzioni amministrative.

Per il perfezionamento della sanatoria, occorre eseguire i versamenti di quanto dovuto al massimo in cinque rate, l'ultima delle quali va versata entro il settembre 2018, ed essere in regola con i pagamenti delle rate ex art. 19 del D.P.R. n. 602/1973 (dilazione delle somme iscritte a ruolo) che scadono nel periodo compreso tra l'1 ottobre 2016 e il 31 dicembre 2016.

Caso più delicato, invece, si presenta quello del ruolo o dell'atto ad esso presupposto oggetto di contestazione giudiziale: l'art. 6 del D.L. n. 193/2016 prevede, infatti, che nella domanda, in presenza di contenzioso, ci si debba impegnare a rinunciare al ricorso.

3.1. Requisiti

Al fine di beneficiare della sanatoria dei ruoli e degli accertamenti esecutivi/avvisi di addebito, sono necessarie le seguenti condizioni:

- A)** si deve trattare di carichi definibili, quindi non rientranti nelle esclusioni previste dal decreto stesso;
- B)** i carichi devono essere stati affidati a Equitalia dall'1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2016;
- C)** se ci sono rateazioni in corso, il debitore deve essere in regola con i pagamenti delle rate scadenti dall'1° ottobre 2016 al 31 dicembre 2016;
- D)** se ci sono contenziosi in corso in merito ai carichi definibili, occorre impegnarsi a rinunciare ai medesimi nella domanda inviata ad Equitalia.

A**RUOLI DEFINIBILI**

L'art. 6 del D.L. 22 ottobre 2016 n. 193, al di là dei requisiti che più oltre verranno trattati, non dà una elencazione positiva dei ruoli definibili, ma istituisce di converso una lista di esclusioni: considerato che si tratta di una legge di sanatoria, si ritiene non sia ammessa alcuna interpretazione estensiva o analogica delle fattispecie indicate.

Il co. 10 del citato art. 6/193 enuncia, in maniera tassativa, le fattispecie escluse¹⁴ dalla sanatoria:

- somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'art. 16 del Regolamento UE 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015;
- risorse proprie tradizionali dell'UE, previste dall'art. 2 par. 1 lett. a), delle decisioni 2007/436/CE, EURATOM del Consiglio, del 7.6.2007, e 2014/335/UE, EURATOM del Consiglio, del 26 maggio 2014;
- IVA all'importazione;

¹⁴ Per i carichi non rientranti nella sanatoria, l'eventuale dilazione ex art. 19 del D.P.R. n. 602/1973 rimane in essere, e la decadenza resta soggetta alle regole ivi indicate (nella versione attuale, mancato pagamento di cinque rate del piano, anche non consecutive, o di due rate, se si tratta di riammissione ex D.L. n. 113/2016).

- crediti derivanti da pronunce della Corte dei Conti;
- multe, ammende e sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- *“le altre sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti dagli enti previdenziali”*.

Ai sensi dell’art. 6, co. 10, lett. e-bis), del D.L. n. 193/2016, poi, sono esclusi

- i carichi affidati recanti *“le altre sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti dagli enti previdenziali”*¹⁵.

Relativamente alle violazioni del D.Lgs. n. 285/1992 (Codice della Strada), il co. 11 dell’art. 6/193 ammette la definizione, sempre che la riscossione sia stata affidata ad Equitalia, tuttavia, essa non causa lo stralcio delle sanzioni amministrative ma dei solli interessi¹⁶.

Preso atto, dunque, delle suddette esclusioni, è possibile sostenere che rientrino nella sanatoria i ruoli relativi

- a qualsiasi imposta (IRES, IRPEF, IVA, addizionali, imposte d’atto, canone RAI),
- ai contributi INPS e INAIL nonché
- ai contributi previdenziali dovuti alle Casse professionali o di altra natura, nella misura in cui la riscossione sia stata affidata ad Equitalia (Cassa dei dottori commercialisti, degli Avvocati, ecc.).

L’inclusione nella sanatoria degli accertamenti esecutivi e degli avvisi di addebito deriva dagli artt. 29 e 30 del D.L. n. 78/2010, secondo cui i riferimenti in norme vigenti a detti atti si intendono al ruolo.

Nemmeno la segnalazione ex art. 48-bis del D.P.R. n. 602/1973, sul blocco dei pagamenti delle Pubbliche Amministrazioni, dovrebbe ostare alla sanatoria.

Ci sono però alcune situazioni dubbie, per le quali si attende una chiarimento ufficiale, quali

- i tributi amministrati dall’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli;
- le somme derivanti da precedenti condoni (ad esempio i ruoli scaturenti da mancato pagamento delle somme delle sanatorie della L. 289/2002).

Potrebbe poi succedere che, negli anni, alcuni importi siano stati iscritti a ruolo, per poi essere oggetto di **sgravio** ad opera dell’ente impositore, ad esempio su autotutela del contribuente.

In tal caso, dovrebbe essere naturale che i menzionati ruoli, per effetto dello sgravio, non esistano più, dunque non vadano compresi nelle somme da corrispondere per effetto della sanatoria, sia a titolo di imposta che di sanzioni e interessi.

Se, invece, i debitori hanno pagato parzialmente il debito, sono ammessi alla sanatoria, ma non vi è possibilità di ripetere quanto versato ed è irrilevante che il pagamento parziale sia avvenuto a seguito di cartella di pagamento o in fasi antecedenti, dunque mediante autoliquidazione, in sede di registrazione del contratto o di avviso bonario.

Da ultimo, va ricordato che, ai sensi dell’art. 6, co. 13-bis, del D.L. n. 193/2016, *“la definizione agevolata prevista dal presente articolo può riguardare il singolo carico iscritto a ruolo o affidato”*: è pertanto pacifica la possibilità di una definizione solo parziale dei carichi.

¹⁵ Dunque, una cartella di pagamento che porti a riscossione somme a titolo di capitale né tributarie né contributive (esempio spese legali iscritte a ruolo ex art. 15 del D.Lgs. n. 546/1992 dall’ente impositore) sembra definibile, e il debitore potrà fruire dello stralcio dei soli interessi di mora ex art. 30 del D.P.R. n. 602/1973.

Se, invece, il carico di ruolo riguarda solo una sanzione non fiscale e non contributiva (esempio, valutaria), difficilmente, stante il dato positivo, si può affermare che la rottamazione sia possibile, con conseguente stralcio dei soli interessi di mora ex art. 30 del D.P.R. n. 602/1973: la legge è chiara nell’escludere “i carichi” sulle “altre sanzioni”.

¹⁶ Compresi quelli di cui all’art. 27 co. 6 della L. 689/1981.

Non a caso, dal modello di istanza alla definizione si evince che spetta al debitore decidere quali carichi definire, anche in relazione al singolo atto, dunque alla singola cartella di pagamento, avviso di accertamento esecutivo o avviso di addebito.

Pertanto, a titolo esemplificativo:

- se un contribuente ha ricevuto una cartella di pagamento per mancato versamento di IVA a seguito di liquidazione periodica e, nel contempo, un accertamento esecutivo IRES, può continuare nel contenzioso in merito a quest'ultimo (o, comunque, non definirlo) e sanare la cartella di pagamento;
- se un contribuente ha ricevuto una cartella di pagamento portante a riscossione ruoli di diversi enti impositori, ad esempio INPS e Agenzia delle Entrate (o dello stesso ente impositore ma riconducibili a diverse Direzioni provinciali), può definire solo quelli relativi all'Agenzia delle Entrate, dandone indicazione nel modello.

Vista la volontà del legislatore di consentire una sanatoria parziale, è sostenibile la possibilità di definire una o più poste comprese nel medesimo ruolo, e non necessariamente tutte, circostanza confermata dalle istruzioni alla compilazione del modello di istanza (vedasi i comunicati stampa del 4 novembre 2016 e del 2 dicembre 2016).

Ipotizziamo che il contribuente, su un ruolo concernente omessi versamenti IVA per tre liquidazioni periodiche mensili, abbia presentato ricorso solo per una, e, quindi, abbia implicitamente prestato acquiescenza per le altre (o, per una qualsivoglia ragione, ritenga la pretesa fondata in merito ad alcune e infondata per le altre). Egli potrebbe avere interesse a definire solo il debito relativo alle liquidazioni non oggetto di ricorso, e, almeno a prima vista, non vi sono motivi per negarlo, sebbene il ruolo sia unico.

Potrebbero emergere problemi in relazione alla compilazione del modello, che, per la sanatoria parziale di ruoli contenuti in un unico atto, richiede il c.d. "estremo dell'atto", che è spesso unico per i vari debiti contenuti nello stesso ruolo.

Nulla vieta di confrontarsi direttamente con l'Agente della Riscossione, ma se nel campo "identificativo carico" si indica sia il numero di ruolo sia l'entità del debito che si vuole definire, trattasi di informazioni sufficienti per appurare la volontà del debitore. Può essere inoltre opportuno corredare l'istanza da una memoria esplicativa, tramite la quale il debitore o il suo difensore illustrano i debiti oggetto di sanatoria.

Ad ogni modo, se l'Agente della Riscossione intendesse negare una sanatoria parziale di poste interne al singolo ruolo, in nessun caso l'istanza potrà essere rigettata sulla base dell'errata compilazione del modello. Nella comunicazione di liquidazione degli importi, al massimo esso specificherà la necessità di definizione integrale dei singoli ruoli.

Poi, siccome nella domanda è presente il domicilio, "reale" o telematico del debitore, è auspicabile un confronto preventivo sulla problematica.

B

RUOLI CONSEGNATI DALL'1 GENNAIO 2000 AL 31 DICEMBRE 2016

Rientrano nella sanatoria tutti i carichi **affidati** agli Agenti della Riscossione¹⁷ nel lasso temporale compreso tra l'1° gennaio 2000 e il 31 dicembre 2016.

¹⁷ L'art. 6 del D.L. n. 193/2016 circoscrive l'ammissione alla sanatoria ai carichi affidati agli "Agenti della riscossione" (ex art. 3 del D.L. n. 203/2005), escludendo con ciò sia

- gli enti locali che riscuotono le entrate in proprio (ex art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997) sia
- i concessionari locali ex art. 53 del D.Lgs. n. 446/1997.

Di contro, quando l'ente creditore si sia avvalso di Equitalia per la riscossione, non ci sono dubbi sulla possibilità di sanatoria.

In sede di conversione del D.L. n. 193/2016, la L. n. 225/2016 ha inserito l'art. 6-ter, che prevede la possibilità, per gli enti locali che esigono gli importi in proprio (o mediante i concessionari ex art. 53 del D.Lgs. n. 446/1997), di prevedere la "rottamazione".

Dunque, la definizione delle somme di norma riscosse mediante ingiunzione fiscale (ex R.D. n. 639/1910) dipende dalla volontà dell'ente locale, fatto che, a ben vedere, comporta un'irragionevole disparità di trattamento tra contribuenti, siccome la definizione

E' bene precisare che, per effetto della lettera della norma, occorre riferirsi non alla data di notifica/spedizione della cartella di pagamento (o dell'accertamento esecutivo/avviso di addebito), ma alla data in cui

i. è stato consegnato il ruolo ad Equitalia o

ii. è stato affidato il credito,

informazioni che, spesso, non emergono dalla cartella di pagamento né dall'estratto di ruolo rilasciato al contribuente, ma solo dai sistemi interni degli Agenti della Riscossione.

Può accadere, dunque, che una cartella di pagamento notificata nei primi mesi del 2017 sia definibile, essendo il ruolo stato consegnato entro il 31 dicembre 2016. Analogamente, se la cartella era stata notificata nei primi mesi del 2000, potrebbe risultare non definibile, in quanto il ruolo è stato magari consegnato prima dell'1° gennaio 2000.

Si evidenzia che l'art. 6, co. 3-*bis*, del D.L. n. 193/2016 prevede espressamente un obbligo a carico dell'Agente della riscossione, che è chiamato a fornire ai debitori tutti i dati necessari per individuare i carichi definibili, sia presso gli sportelli che nell'area riservata del proprio sito istituzionale.

In tema di **data di consegna dei ruoli**, è poi necessario ricordare che, ai sensi dell'art. 4 del D.M. n. 321/1999, *"per i ruoli trasmessi al CNC¹⁸ fra il giorno 16 e l'ultimo giorno del mese, la consegna al concessionario si intende effettuata il giorno 10 del mese successivo"*: declinando nel caso della sanatoria in commento quanto era stato specificato dall'Agenzia delle Entrate in merito all'art. 12 della L. 289/2002¹⁹, ne deriva che i ruoli trasmessi entro il 31 dicembre 2016 possono rientrare nella definizione, siccome il termine stabilito dalla norma appare comunque rispettato, ancorché essi "si considerino" consegnati in una data posteriore (il giorno 10 gennaio).

dipende da una scelta a loro estranea, concernente l'affidamento della riscossione ad Equitalia o la delibera sulla sanatoria se questo non è avvenuto.

Pertanto, l'art. 6-*ter* del D.L. n. 193/2016 contempla la possibilità di deliberare l'accesso alla sanatoria per le entrate delle *"regioni, delle province, delle città metropolitane e dei comuni"*, escludendo così gli altri enti, come alcune casse professionali private, che riscuotono le entrate in proprio.

In merito agli effetti della sanatoria, l'art. 6-*ter* co. 1 del D.L. n. 193/2016 stabilisce che gli enti locali possono deliberare *"l'esclusione delle sanzioni"* relative alle entrate oggetto della definizione, senza riferimento agli interessi i quali, mediante regolamento, possono essere previsti nella fase di riscossione (ex art. 1 co. 165 della L. n. 296/2006).

Emerge una disparità poco giustificabile rispetto all'art. 6 del D.L. n. 193/2016, ove gli interessi di mora (art. 30 del D.P.R. n. 602/1973) sono automaticamente stralciati.

Sotto un profilo procedurale, l'ente locale, per consentire ai debitori di fruire della sanatoria, deve deliberare in tal senso entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della L. n. 225/2016, ovvero dal 3 dicembre 2016.

Entro trenta giorni dalla delibera, esso deve dare notizia di ciò mediante pubblicazione sul sito internet istituzionale.

Tramite la delibera, sono stabiliti gli aspetti applicativi dell'istituto, dunque:

- il numero di rate e la scadenza, che non può superare il 30.9.2018;
- le modalità con cui il debitore può aderire alla sanatoria;
- i termini per la presentazione dell'istanza, in cui occorre sia indicare l'opzione per il pagamento rateale sia l'impegno a rinunciare ai giudizi in corso;
- il termine entro cui l'ente locale o il concessionario devono liquidare gli importi, e precisare la scadenza delle rate.

L'istanza sospende i termini di prescrizione e di decadenza per il recupero degli importi oggetto della domanda di definizione.

Infine, il mancato, insufficiente o tardivo versamento della totalità delle somme o di una delle rate inibisce l'accesso alla definizione, dunque quanto pagato viene scomputato dal residuo, e le sanzioni saranno dovute per intero.

A livello generale, si potrebbe sostenere che l'ente locale non può introdurre disposizioni più gravose rispetto a quanto prevede l'art. 6 del D.L. n. 193/2016 per la sanatoria sui carichi affidati ad Equitalia. Così, sarebbe censurabile una delibera che inibisse la possibilità di una definizione parziale (solo una o più ingiunzioni fiscali).

Tuttavia, questa affermazione potrebbe essere confutata dal fatto che il legislatore, nella formazione dell'art. 6-*ter*, è stato chiaro nell'elencare quali commi (10 e 11) si applicano alla sanatoria delle entrate locali.

¹⁸ Ossia al Consorzio Nazionale Concessionari del servizio riscossione dei tributi.

¹⁹ Cfr. Circ. Agenzia delle Entrate n. 22/E/2003, § 9.1 (*"In particolare, avendo riguardo al disposto dell'articolo 4 del decreto ministeriale 3 settembre 1999, n. 321, secondo cui «per i ruoli trasmessi al CNC fra il giorno 16 e l'ultimo giorno del mese, la consegna si intende effettuata il giorno 10 del mese successivo», rientrano nell'ambito applicativo dell'articolo 12 i ruoli la cui «consegna... si intende effettuata» il giorno 10 gennaio 2001, nel presupposto che gli stessi sono stati trasmessi al CNC entro il 31 dicembre 2000"*), che ha fornito dei chiarimenti ribaditi nella successiva Ris. Agenzia delle Entrate n. 150/E/2005.

Invece, per i ruoli trasmessi a partire dall'1 gennaio 2017 non è più possibile definire.

Bisogna però rilevare che, a differenza dell'art. 12 della L. 289/2002 (in cui il riferimento alla consegna dei ruoli riguardava solo un termine finale), nel caso dell'art. 6/193 hanno rilevanza due termini, uno iniziale (1 gennaio 2000) e uno finale (31 dicembre 2016). Pertanto, specularmente a quanto detto dall'Agenzia delle Entrate negli interventi di prassi richiamati, dovrebbero rilevare i ruoli effettivamente consegnati a partire dall'1.1.2000, non avendo rilevanza che quelli trasmessi fra il giorno 16 e l'ultimo del mese di dicembre "si considerino" consegnati il 10 gennaio.

Quanto, invece, alla **data di affidamento del credito**,

- la riscossione delle somme derivanti da avviso di accertamento di imposte sui redditi, IVA e IRAP (ex art. 29 del D.L. n. 78/2010) nonché
- la riscossione dei contributi INPS (ex art. 30 del D.L. n. 78/2010)

avviene mediante accertamento esecutivo o avviso di addebito.

In tal caso, non vi è la formazione del ruolo, in quanto lo stesso accertamento/avviso di addebito costituisce già titolo esecutivo, ma l'affidamento del debito mediante flussi telematici, che avviene dopo il termine per il pagamento delle somme.

A tal proposito è dunque necessario ricordare che, per gli accertamenti esecutivi ex art. 29 del D.L. n. 78/2010²⁰, *"l'affidamento formale della riscossione in carico all'agente, anche ai fini dell'esecuzione forzata, si intende effettuato alla data di trasmissione del flusso di carico"*.

C

REGOLARITA' NEI PAGAMENTI IN SCADENZA DALL'1 OTTOBRE 2016 AL 31 DICEMBRE 2016

L'art. 6, co. 8, del D.L. n. 193/2016 stabilisce che, per i debitori che hanno dilazioni in corso con Equitalia (ex art. 19 del D.P.R. n. 602/1973), l'ammissione è subordinata al regolare pagamento delle rate scadenti nel periodo compreso tra l'1° ottobre 2016 e il 31 dicembre 2016.

Quanto esposto dovrebbe valere altresì per gli enti creditori (il cui elenco è disponibile presso il sito internet di Equitalia), che, pur avvalendosi dell'Agente della riscossione "nazionale", gestiscono in proprio la dilazione (ai sensi dell'art. 26 del D.Lgs. 46/1999).

Trattasi di un requisito molto importante, che non deve essere sottovalutato.

Ciò che colpisce di tale condizione è che la stessa concretizza una manifesta disparità irragionevole tra contribuenti: infatti coloro i quali non hanno mai pagato (e nemmeno hanno domandato la dilazione) possono fruire della sanatoria, così come i debitori decaduti prima del termine indicato, in cui si è verificata di diritto la decadenza dalla dilazione; di contro, se è in essere una dilazione (non ancora decaduta), i versamenti delle rate che scadono dall'1° ottobre 2016 al 31 dicembre 2016 devono essere rigorosamente rispettati, quindi l'omesso versamento anche solo di una delle rate inibisce l'accesso alla sanatoria.

L'art. 6, co. 8, del D.L. n. 193/2016, infatti, quale condizione per essere ammessi al beneficio, prevede che *"rispetto ai piani in essere, risultino adempiti tutti i versamenti con scadenza dal 1° ottobre al 31 dicembre 2016"*. In verità, il riferimento al mero "adempimento" delle rate induce ad affermare²¹ che, se il contribuente versasse tardivamente una o più rate ricadenti in quella finestra temporale, ciò non sarebbe causa ostativa alla sanatoria: l'adempimento, ancorché tardivamente, è infatti avvenuto, a maggior ragione se si tratta di lieve tardività²².

²⁰ Modalità simili sono previste per gli avvisi di addebito INPS ex art. 30 del D.L. n. 78/2010 (determinazione INPS 30 luglio 2010 n. 172, allegata alla circ. 30 dicembre 2010 n. 168).

²¹ E tale orientamento parrebbe confermato anche da una delle FAQ diramate da Equitalia sul proprio sito: "Chi ha già un piano di rateizzazione in corso, può comunque aderire alle agevolazioni previste dalla Legge? Sì, ma deve pagare le rate con scadenza dal 1° ottobre al 31 dicembre 2016". Nessun riferimento, dunque, al pagamento tempestivo.

²² Ove il debitore, pur non essendo ancora decaduto, abbia omesso il pagamento di una o più rate, trovano applicazione le regole di imputazione dei pagamenti di cui all'art. 31, terzo comma, del D.P.R. n. 602/1973: *"nei riguardi delle rate scadute l'imputazione è*

Ulteriori criticità riguardano i casi di piani di rateazione riconosciuti dopo l'entrata in vigore del D.L. n. 193/2016 (ossia dal 24 ottobre 2016): secondo una parte della dottrina, infatti, le rate, scadenti dall'1° ottobre 2016 al 31 dicembre 2016, il cui pagamento condiziona l'accesso alla sanatoria, dovrebbero essere solo quelle relative a piani vigenti al 24 ottobre 2016.

Questa soluzione, che potrebbe non essere condivisa dall'Agente della riscossione, è supportata dal fatto che l'art. 6, co. 8, del D.L. n. 193/2016 parla dei piani "in essere", implicitamente riferendosi a quelli vigenti alla sua entrata in vigore, e non ai successivi.

Anche in questa ipotesi, si ritiene opportuno un confronto con Equitalia o un chiarimento ufficiale da parte dell'Agenzia delle Entrate.

D

CONTENZIOSI IN CORSO IN MERITO AI CARICHI DEFINIBILI

L'art. 6 co. 2 del D.L. 22.10.2016 n. 193, pur non prevedendo alcuna forma di sospensione del processo né, in generale, alcuna disciplina di raccordo tra i contenziosi pendenti e la definizione, si limita ad affermare che l'istante, nella domanda di "rottamazione", si deve impegnare a **rinunciare ai giudizi in corso**.

Il contribuente, fermo restando l'impegno da rendere in sede di istanza, non deve rinunciare al giudizio ai sensi dell'art. 44 del D.Lgs. 546/1992, vuoi perché, come si esporrà, sembra più corretto parlare di estinzione per cessazione della materia del contendere, vuoi perché la rinuncia è un atto irrinunciabile.

In generale, visto che la norma di riferimento non prevede forme di raccordo tra la pendenza del contenzioso e la sanatoria, sarebbe oltremodo opportuno che il giudice tributario evitasse sia di decidere la causa sia, in special modo, di dichiarare estinto il giudizio prima del perfezionamento della procedura.

Per evitare ogni sorta di problema, si potrebbe richiedere di rinviare l'udienza ex art. 34 del D.Lgs. 546/1992, rimettere la causa a nuovo ruolo o sospendere il processo, in modo che le parti compaiano nuovamente di fronte alla Commissione in data posteriore al perfezionamento della definizione (in caso di opzione per il pagamento in quattro rate, dunque, sarebbe opportuno che l'udienza venga fissata dopo il settembre 2018).

Qualora venga disposta la rimessione della causa a nuovo ruolo o la sospensione, la parte contribuente dovrebbe riassumere il processo notificando l'istanza di riassunzione e depositandola ex art. 43 del D.Lgs. 546/92 entro 6 mesi da quando cessa la causa di sospensione, decorrenti dal giorno dell'inadempimento (fatto che inibisce la sanatoria) o da quando si è perfezionata la procedura.

In verità, la casistica dei casi di interconnessione tra le cause in giudizio e la sanatoria in commento è vastissima: in questa sede ci si limiterà a individuare i casi più frequenti, senza alcuna pretesa di essere esaustivi.

Occorre in primo luogo distinguere a seconda che oggetto dell'impugnazione sia

a) direttamente il ruolo oppure

b) l'atto di accertamento

dal quale l'affidamento promana, avvertendo da subito che alcuni aspetti sono comuni ad entrambe le vicende.

○ **Ricorso proposto avverso la cartella di pagamento.**

Una prima discriminante del presente caso riguarda la circostanza che le somme in questione siano state già **versate**, in pendenza di giudizio, atteso che le regole della rottamazione prevedono che quanto

fatta, rata per rata, iniziando dalla più remota, al debito d'imposta, di soprattassa, di pena pecuniaria e poi al debito per indennità di mora e non può essere fatta ai diritti ed alle spese maturati a favore del concessionario se non dopo la completa estinzione del debito per le rate scadute e relative indennità di mora".

pagato a titolo di sanzioni e interessi di mora non è ripetibile e quindi non può essere sottratto dall'importo da pagare a tale fine.

Ne consegue che, in linea di principio, in tali ipotesi la definizione agevolata sia sostanzialmente preclusa, in quanto non arreca alcun beneficio.

Un'altra discriminante è rappresentata dall'esistenza di una iscrizione a ruolo, poichè, in caso di pronuncia di primo o secondo grado favorevole al contribuente, l'Ufficio avrebbe dovuto procedere allo sgravio, e non alla semplice sospensione dei carichi affidati a Equitalia.

E' peraltro chiaro come questa osservazione evidenzia un'ulteriore incongruenza della normativa in esame: il debitore vittorioso potrebbe trovarsi nella materiale impossibilità di beneficiare della sanatoria, al contrario di quanto accade nell'ipotesi di contribuente soccombente.

○ **Ricorso proposto avverso avviso di accertamento esecutivo.**

Più complicata ovviamente è la situazione in cui il ricorso è stato prodotto avverso l'avviso di accertamento dal quale è scaturito l'affidamento che si vuole rottamare.

In questa eventualità, se il carico trasmesso a Equitalia ha ad oggetto l'intero importo accertato, non dovrebbero sussistere difficoltà di sorta. La definizione dello stesso comporterà la rinuncia al giudizio in corso, senza strascichi ulteriori.

Si pensi ad esempio all'iscrizione a ruolo eseguita dopo una sentenza di Commissione tributaria regionale favorevole all'Ufficio oppure all'affidamento del carico tributario in presenza di fondati pericoli per la riscossione o ancora all'impugnazione di un avviso di recupero del credito d'imposta.

Al riguardo, vale peraltro osservare che se l'appellante è l'Ufficio, pur nel silenzio della legge, non vi è dubbio che questi debba in ogni caso rinunciare al contenzioso, essendosi comunque "definita" la partita oggetto di contestazione.

Se invece si è in presenza di un ruolo "provvisorio", recante una porzione della pretesa complessiva, occorre chiedersi cosa accade in caso di rottamazione di tale importo. Si pensi all'affidamento pari a due terzi dell'accertato eseguito dopo una sentenza di Commissione tributaria provinciale favorevole all'Ufficio.

In questo caso, ci sembra che le soluzioni siano due:

- a) si determina una parziale cessazione della materia del contendere, limitata per l'appunto alla cifra definita, con facoltà del contribuente di proseguire la controversia per la differenza. In tale eventualità, si attribuisce all'affidamento una portata autonoma, tanto da farne oggetto di definizione separata rispetto alla totalità;
- b) occorre rinunciare all'intero giudizio, con l'effetto che il contribuente sarà chiamato a versare, non solo l'importo derivante dalla rottamazione, ma anche la porzione non definita, conteggiata per intero, senza sconto alcuno. Il conto della sanatoria, in questo caso, aumenta sensibilmente, come conseguenza della circostanza che l'importo affidato si considera indissolubilmente legato alle sorti dell'accertato²³.

Come si vede dunque si tratta di questioni piuttosto spinose, che potrebbero incidere in modo risolutivo nella scelta di aderire alla definizione agevolata.

Senza dimenticare che la complessità dei conteggi necessari a stabilire l'onere della rottamazione, a seconda della opzione interpretativa adottata, aumenta i rischi di errore che si possono commettere nella

²³ Così, solo per esemplificare, si ipotizzi che a fronte di 100 di accertato, il giudice abbia statuito 60. Propone appello principale l'Agenzia delle entrate e appello incidentale il contribuente. Somma iscritta a ruolo pari a 60, comprensiva di sanzioni. Se il contribuente definisce l'affidamento di 60, potrà dunque accadere che il giudizio prosegua per la differenza di 40, nell'ambito di una dinamica processuale in cui la parte privata assume la veste di mero resistente, mentre l'unico appellante resta l'Ufficio. In alternativa, il soggetto passivo potrebbe essere tenuto ad accettare anche il pagamento dell'intera porzione non rottamata, dovendo egli rinunciare a qualunque azione processuale, con un costo complessivo superiore a quello che si determina in caso di soccombenza totale, poichè rispetto a quest'ultima eventualità, la quota calcolata senza i benefici di legge è maggiore.

decisione della presentazione della domanda di definizione e rende ancor più necessario offrire al contribuente una via d'uscita dopo che è pervenuta la comunicazione di Equitalia.

Un'ultima annotazione riguarda il regime delle **spese processuali**.

Ed invero, lo strumento scelto dal legislatore per porre fine al contenzioso è la rinuncia al giudizio, anziché, come sembra forse più corretto, la cessazione della materia del contendere.

Senonché, ai sensi dell'art. 44, D.Lgs. n. 546/1992, in ipotesi di rinuncia al ricorso o all'appello, il rinunciante è, in linea di principio, tenuto al pagamento delle spese processuali alla controparte. Per evitare dunque il rischio che il giudice ponga a carico del debitore le spese di giudizio, occorrerebbe presentare una istanza congiunta, in cui la controparte aderisce alla richiesta di compensazione delle stesse.

3.2. Effetti della sanatoria

La definizione dei ruoli comporta vari effetti, che consistono principalmente nello

- ▶ stralcio delle sanzioni amministrative
- ▶ stralcio degli interessi di mora.

In certe ipotesi, ci può anche essere l'effetto di attenuante o addirittura di non punibilità per alcuni reati fiscali.

Inoltre, la domanda di sanatoria inibisce l'adozione di nuove misure cautelari, nonché esecutive.

Va subito evidenziato che mentre l'effetto sulle azioni cautelari e di riscossione coattiva deriva dalla semplice presentazione della domanda, lo stralcio delle sanzioni e degli interessi nonché i risvolti in ambito penale sono connessi al perfezionamento della definizione, che non coincide con la presentazione della domanda ma con l'integrale e tempestivo pagamento delle somme o delle rate.

□ Stralcio delle sanzioni amministrative

Il principale effetto della sanatoria riguarda lo stralcio di ogni sanzione amministrativa: l'art. 6, co. 1, del D.L. n. 193/2016, da un lato, sancisce che il debitore fruisce della definizione dei ruoli *“senza corrispondere le sanzioni incluse in tali carichi”*, dall'altro, che occorre corrispondere per intero le somme affidate *“a titolo di capitale”*.

È dunque univoca la volontà del legislatore di prevedere, per coloro i quali beneficiano della sanatoria, la non debenza di tutte le sanzioni amministrative, a prescindere dalla ragione per cui sono in origine state irrogate, dall'imposta o dal contributo a cui sono collegate e dall'ente che le ha irrogate, sempre che siano fiscali o contributive.

Rientrano nella definizione di “sanzioni amministrative” le sanzioni tributarie, siano esse

- non connesse ad un tributo (si pensi alle violazioni da RW ex art. 5 del D.L. n. 167/1990, o
- a quelle sulle comunicazioni ex artt. 8 e 11 del D.Lgs. 471/1997, o
- a quelle sulla trasmissione telematica delle dichiarazioni ex art. 7-bis del D.Lgs. n. 241/1997),

siano esse irrogate, nella misura minima o massima, unitamente all'imposta,

- a quelle connesse al tributo, irrogate in via separata in quanto derivanti da una mera tardività nel pagamento.

Del pari, vengono meno le sanzioni (o somme aggiuntive) connesse ai contributi previdenziali, derivanti sia da evasioni che da omessi versamenti (art. 116 della L. n. 388/2000), non solo se relative a contributi gestiti dall'INPS e dall'INAIL, ma altresì dalle Casse di previdenza professionali o di altra natura, a condizione che il sistema di riscossione sia quello del ruolo ex D.Lgs. n. 46/1999.

È evidente che, nelle menzionate fattispecie, la convenienza alla definizione è notevole.

Se, ad esempio, l'Agenzia delle Entrate ha irrogato, unitamente all'accertamento ex art. 17 del D.Lgs. n. 472/1997, le sanzioni nella misura massima, queste vengono meno, e lo sconto sarà maggiore rispetto ad un qualsivoglia istituto deflativo del contenzioso.

Ancora più forte è il beneficio per coloro i quali sono stati destinatari di atti irrogativi di sole sanzioni: occorrerà pagare i soli compensi di riscossione, computati, ex art. 17 del D.Lgs. n. 112/1999, sull'intero carico iscritto a ruolo, o addirittura quasi nulla, se venisse confermato, a livello operativo, quanto sembra emergere dall'Audizione dell'amministratore delegato di Equitalia Ruffini alle Commissioni riunite Bilancio e Finanze della Camera dei Deputati del 2 novembre 2016.

Va detto, però, che, nella dottrina che fin qui si è espressa, sono stati sollevati dubbi sulla possibilità che la definizione riguardi i carichi di ruolo concernenti le sole sanzioni, siccome *“la sorte capitale coinciderebbe con l'importo cui il Fisco dovrebbe rinunciare”*; tuttavia è anche vero il legislatore, ove ha ritenuto, ha disciplinato espressamente la fattispecie (sanzioni derivanti da violazioni del codice della strada), dunque ben si può optare per l'ammissibilità della sanatoria.

Il diritto oggettivo, unitamente all'irrogazione delle sanzioni amministrative pecuniarie, può prevedere determinate **sanzioni accessorie**.

Nel sistema tributario, ciò succede nei casi dell'art. 21 del D.Lgs. 472/1997, oppure come conseguenza della violazione di norme in tema

- di rilascio dello scontrino fiscale (art. 12 del D.Lgs. n. 471/1997),
- di comunicazioni finanziarie (art. 10 del D.Lgs. n. 471/1997) e
- di visto di conformità (art. 39 del D.Lgs. n. 241/1997).

Si ritiene che la definizione dei ruoli, che ha come effetto lo stralcio delle sanzioni, non faccia venire meno le sanzioni accessorie, in quanto la legge parla di quelle derivanti da carichi inclusi in ruoli, cosa non ravvisabile in detta fattispecie.

Vero è che, per effetto dell'art. 16 del D.Lgs. 472/1997, la definizione al terzo della sanzione principale comporta il venir meno di quella accessoria, ma l'estensione del principio alla sanatoria ex D.L. n. 193/2016 significherebbe ampliarne gli effetti oltre a quanto voluto espressamente dal legislatore, e ciò potrebbe essere sottoposto a critiche.

❑ Stralcio degli interessi di mora

Il perfezionamento della definizione ha come effetto non solo lo stralcio delle sanzioni amministrative, ma altresì degli interessi di mora.

Gli interessi di mora sono disciplinati dall'art. 30 del D.P.R. n. 602/1973, secondo cui, decorso il termine dell'art. 25, co. 2, del D.P.R. n. 602/1973 (60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento), *“sulle somme iscritte a ruolo, esclusi le sanzioni pecuniarie tributarie e gli interessi, si applicano, a partire dalla data della notifica della cartella e fino alla data del pagamento, gli interessi di mora al tasso determinato annualmente con decreto del Ministero delle finanze con riguardo alla media dei tassi bancari attivi”*.

Solo per i ruoli consegnati dal 13 luglio 2011 (art. 7, co. 2-*sexies* e 2-*septies*, del D.L. n. 70/2011), gli interessi di mora sono conteggiati unicamente sugli importi a titolo di capitale, e non più, con effetto di anatocismo fiscale, anche sulle somme dovute a titolo di sanzione tributaria e interessi.

L'art. 29 del D.L. n. 78/2010, in tema di accertamenti esecutivi, si limita a specificare che, qualora il contribuente versi le somme in ritardo (quindi decorso il termine per il ricorso), saranno dovuti gli interessi di mora calcolati dal giorno successivo alla notifica dell'atto a quello in cui è avvenuto il versamento.

Pertanto, spettano per intero tutti gli interessi diversi da quelli di mora, di natura tributaria e non, come ad esempio:

- ⇒ gli interessi da ritardata iscrizione a ruolo, disciplinati dall'art. 20 del DPR n. 602/1973, che di norma vengono contestati nell'accertamento o nella cartella di pagamento come conseguenza del mancato o tardivo pagamento di tributi;
- ⇒ gli interessi relativi all'imposta sulle successioni non versata entro il termine di 60 giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione, ai sensi dell'art. 37, co. 2, del D.Lgs. n. 346/1990;
- ⇒ gli interessi da sospensione amministrativa ex art. 39 del DPR 602/1973;
- ⇒ gli interessi legali ex art. 1284 c.c.

Talvolta la legge o il sistema di riferimento prevede che, a seguito di una certa inadempienza, il debitore sia tenuto a pagare somme aggiuntive, sempre da riscuotere a mezzo ruolo, a titolo di **"maggiorazione"**.

L'assenza di indicazioni nell'art. 6 del D.L. n. 193/2016 induce a far propria un'interpretazione secondo l'intenzione del legislatore: se la *ratio legis* è quella di prevedere lo stralcio delle sanzioni amministrative, la maggiorazione non sarà dovuta quando ha, in sostanza, natura sanzionatoria avente causa in un rapporto tributario o contributivo, e non sostitutiva di altre tipologie di interessi.

Un esempio potrebbe essere la maggiorazione della metà del contributo unificato ex art. 13 del D.P.R. n. 115/2002, dovuta a seguito di indicazioni mancanti nel ricorso, o il raddoppio del contributo unificato, previsto sempre dall'art. 13, avente anch'esso funzione sanzionatoria, strumentale a disincentivare le impugnazioni pretestuose.

❑ Computo dei compensi di riscossione e altre spese

L'art. 6, co. 1, lett. b), del D.L. n. 193/2016 stabilisce espressamente che spettano per intero i compensi di riscossione (vale a dire gli aggi), nonché le spese di rimborso per le attività esecutive e per la notifica della cartella di pagamento.

Attualmente, l'importo dell'aggio è pari al 6% delle somme iscritte a ruolo, ridotto al 3% se gli importi vengono onorati entro i 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento.

Invece, nel sistema degli accertamenti esecutivi e degli avvisi di addebito (artt. 29 e 30 del D.L. n. 78/2010), gli aggi sono dovuti per l'intero se il debitore non paga le somme entro il termine previsto.

A seguito della sanatoria, il debitore non deve corrispondere tutte le somme a titolo di compenso di riscossione, ma solo quelle parametrare agli importi che effettivamente bisogna versare. Questa circostanza è confermata nell'Audizione dell'amministratore delegato di Equitalia Ruffini alle Commissioni riunite Bilancio e Finanze della Camera dei Deputati del 2 novembre 2016: in detta sede, è specificato che il debitore deve versare *"le somme maturate quale aggio di riscossione esclusivamente sugli importi da corrispondere a seguito della definizione"*. Tale interpretazione è assolutamente conforme al dato normativo, dato che, ai sensi della richiamata lettera b) dell'art. 6 del D.L. n. 193/2016, gli aggi sono computati unicamente sugli importi dovuti ex lett. a), pertanto solo sugli importi a titolo di capitale e di interessi.

Ciò si traduce in un enorme vantaggio per coloro i quali hanno carichi di ruolo relativi a sole sanzioni: non essendo queste dovute, vengono meno pure gli aggi, e il debitore dovrà corrispondere solo le spese di notifica della cartella di pagamento e, se del caso, quelle relative alle attività esecutive.

❑ Effetti sull'attività di riscossione relativa ai soli ruoli definibili

Gli effetti sull'attività di riscossione e sulle misure cautelari si hanno non con il perfezionamento della procedura (derivante dall'integrale e tempestivo versamento di tutto il dovuto, o delle quattro rate), ma con la presentazione della domanda.

La domanda di definizione ha, dunque, come effetto la sospensione dei termini di versamento delle rate da dilazione dei ruoli (art. 19 del D.P.R. n. 602/1973) nel periodo compreso tra l'1 gennaio 2017 e la data in cui occorre pagare o la totalità degli importi o la prima rata.

Si segnala che l'esatto giorno in cui occorre corrispondere le somme o la prima rata sarà comunicato da Equitalia entro il 31 maggio 2017, siccome dalla legge e dal modello di istanza si evince solo che la prima rata o la totalità degli importi vanno corrisposti a luglio 2017.

Per come è formulata la norma, nonostante su ciò non possano esservi certezze, sembra che la sospensione delle rate che scadono dall'1 gennaio 2017 permanga quand'anche la domanda sia presentata, ad esempio, a febbraio 2017, fermo restando che il termine ultimo coincide con il 31 marzo 2017.

Una questione poi assai complessa riguarda tale sospensione, nel caso in cui il debitore intenda avvalersi della rottamazione solo in maniera parziale: egli, in via autonoma, difficilmente è in grado di scindere l'importo della rata, e quindi di onorare la sola porzione non oggetto di rottamazione, che a questo punto, anche guardando alla formulazione della norma, non beneficia della sospensione dall'1° gennaio 2017.

Un ulteriore effetto della presentazione della domanda dei ruoli definibili, ai sensi dell'art. 6, co. 5, del D.L. n. 193/2016, riguarda il fatto che l'Agente della Riscossione non può avviare **azioni esecutive** né disporre **fermi amministrativi e ipoteche** (artt. 77 e 86 del D.P.R. n. 602/1973), né, per esigenze di ordine sistematico, attivare altre misure cautelari.

Rimangono però i fermi e le ipoteche già adottati alla data di presentazione dell'istanza (come peraltro avviene nel caso della dilazione ex art. 19 del D.P.R. n. 602/1973): allora, se fosse già stata iscritta l'ipoteca esattoriale prima della trasmissione della domanda, questa mantiene i suoi effetti e dunque il titolo di prelazione.

Relativamente al fermo dei beni mobili registrati ex art. 86 del D.P.R. n. 602/1973 già adottato, il debitore potrebbe, al fine di circolare con il veicolo, chiederne la sospensione utilizzando la modulistica scaricabile dal sito Internet di Equitalia.

Si evidenzia che il legislatore, quale effetto della domanda, inibisce la "iscrizione" di fermi e ipoteche, quindi se l'Agente della Riscossione avesse già comunicato l'intenzione di iscrivere ipoteca o di adottare il fermo, la domanda inibirebbe la materiale iscrizione del provvedimento nei pubblici registri, ancorché la procedura sia stata iniziata, non avendo rilievo il mancato pagamento del debito entro il termine intimato.

Presentata la domanda di sanatoria, non possono essere altresì proseguite le procedure di recupero coattivo già avviate, *"a condizione che non si sia ancora tenuto il primo incanto con esito positivo ovvero non sia stata presentata istanza di assegnazione ovvero non sia stato già emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati"*.

Perciò, se fosse stato disposto un pignoramento immobiliare, non si può né proseguire con l'esecuzione né disporre altri pignoramenti. Del pari, si dovrebbe interrompere la procedura di pignoramento presso terzi ex art. 72-bis del D.P.R. n. 602/1973, ove non vi è un'assegnazione ma un pagamento diretto ad Equitalia.

Nel momento in cui viene presentata la domanda, sono sospesi altresì i termini di prescrizione e di decadenza relativi ai carichi definibili.

La legge (art. 6 co. 4 del D.L. n. 193/2016) stabilisce che in caso di mancato, insufficiente o tardivo pagamento delle rate o delle intere somme dovute i termini di prescrizione o di decadenza riprendono a decorrere.

❑ Effetti penali

In virtù della regola generale desumibile dagli artt. 13 e 13-*bis* del D.Lgs. 74/2000, il pagamento del debito derivante dalla sanatoria in oggetto può rappresentare non solo una circostanza attenuante, ma anche una causa di non punibilità del reato fiscale.

Ai sensi dell'art. 13, co. 1, del D.Lgs. 74/2000, i delitti

- di omesso versamento IVA (art. 10-*ter* del D.Lgs. 74/2000),
- di ritenute fiscali (art. 10-*bis* del D.Lgs. 74/2000) e
- di indebita compensazione di crediti non spettanti (art. 10-*quater*, co. 1, del D.Lgs. 74/2000)

non sono punibili se l'integrale pagamento degli importi (ivi compresi interessi e sanzioni) avviene prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado.

In costanza del menzionato requisito, anche il versamento delle somme nell'ambito della sanatoria in commento rappresenta una causa di non punibilità.

Per gli altri reati disciplinati dal D.Lgs. 74/2000, la sanatoria, sempreché il pagamento avvenga entro la dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, ha effetto di circostanza attenuante, e la pena può essere diminuita sino alla metà. L'attenuante è inoltre presupposto per chiedere il c.d. "patteggiamento" ex art. 444 c.p.p..

Se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, è in corso una dilazione del pagamento (situazione a cui potrebbe essere assimilato il versamento in più momenti delle somme derivanti dall'art. 6 del D.L. n. 193/2016), il giudice penale concede un termine di 3 mesi per il pagamento del residuo, prorogabile una sola volta per altri 3 mesi.

Bisogna rilevare che, ai fini sia della circostanza attenuante che della non punibilità, il debito tributario deve essere estinto "integralmente" prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado. Quindi, se è stata trasmessa la denuncia per dichiarazione infedele (art. 4 del D.Lgs. 74/2000), non sempre il pagamento del debito integra la circostanza attenuante: ove gli importi siano stati iscritti a ruolo per l'intero ex art. 15-*bis* del DPR 602/73 (ruolo straordinario) il contribuente, in sostanza, beneficia della definizione per l'intera pretesa, e ciò comporta l'attenuante penale. Di contro, se è stato impugnato l'accertamento e non c'è il ruolo straordinario (ipotesi più comune), la riscossione non avviene per l'intero ma solo per il terzo delle imposte (art. 15 del D.P.R. n. 602/1973), allora la definizione dell'art. 6 del D.L. n. 193/2016, come si vedrà, riguarda unicamente la porzione di pretesa iscritta a ruolo (quindi il terzo delle imposte), non l'intero debito dunque non c'è l'attenuante (l'estinzione del debito non sarebbe integrale), salvo il contribuente decida, autonomamente, di versare le restanti somme richieste non ancora iscritte a ruolo.

3.3. La procedura

Il procedimento inizia con un adempimento a carico del debitore, consistente nella presentazione della domanda all'Agente della Riscossione, con cui si indica la volontà di pagare ratealmente e ci si impegna a rinunciare ai contenziosi in corso²⁴.

Successivamente, Equitalia comunicherà al debitore l'importo delle somme o delle singole rate da versare, unitamente alle relative scadenze. Non è quindi prevista l'autoliquidazione degli importi ad opera del contribuente.

A questo punto, se la totalità delle somme è versata per intero nel termine, oppure se le rate sono pagate nei termini e per l'esatto importo, la procedura si perfeziona.

²⁴ Non sembra che la presentazione della domanda possa essere processo reversibile: in sostanza non pare siano ammessi "ripensamenti".

In presenza anche di un solo inadempimento, invece, la sanatoria non può ritenersi conclusa, e, salvo quanto si dirà più oltre, riemerge il debito a titolo di sanzione amministrativa e di interesse di mora, in più il carico, per espressa disposizione di legge, non potrà essere oggetto di dilazione ex art. 19 del D.P.R. n. 602/1973.

È importante rammentare che, nonostante il perfezionamento si verifichi con l'integrale e tempestivo versamento degli importi, adottando un'interpretazione prudentiale è mediante la comunicazione che il debitore manifesta l'intenzione "irreversibile" di fruirne.

Infatti, dal momento di presentazione della domanda, la disciplina, anche in caso di rateazioni in corso, non è più quella dell'art. 19 del D.P.R. n. 602/1973, ma dell'art. 6 del D.L. n. 193/2016, e se la definizione non si perfeziona, gli importi, comprensivi di sanzioni e interessi di mora, non potranno più essere dilazionati.

Dunque, l'invio della domanda deve avvenire solo se si è ragionevolmente consci di poter onorare tutte le rate entro i termini.

Equitalia, mediante i comunicati stampa 4 novembre 2016 e 2 dicembre 2016, ha divulgato il modello di richiesta per la definizione, in ossequio all'art. 6 del D.L. n. 193/2016, che demanda all'Agente della Riscossione la fissazione delle modalità attuative della norma.

La domanda va necessariamente presentata utilizzando tale modello (denominato "DA1"), **entro e non oltre il 31 marzo 2017**. Nonostante la norma non lo affermi espressamente, è prudente intendere il termine come decadenziale.

È possibile presentare il modello sia personalmente, o tramite soggetto delegato²⁵, presso gli sportelli di Equitalia, sia in modalità telematica (nell'istanza sono indicati gli indirizzi di posta elettronica a cui inviarla).

Nel modello, sarà necessario

- eleggere domicilio, presso la propria abitazione, il proprio ufficio o una casella PEC, oppure presso un domiciliatario;
- impegnarsi a comunicare le variazioni di domicilio;
- indicare se si opta per il versamento in forma rateale o se si vuole pagare la totalità degli importi in unica soluzione;
- specificare se si intende pagare tramite domiciliazione presso il conto corrente (se la casella non viene barrata occorrerà versare gli importi mediante i bollettini allegati alla comunicazione dell'Agente della Riscossione, o presso gli sportelli);
- attestare che sui carichi oggetto di definizione non ci sono contenziosi, o impegnarsi a rinunciare ai contenziosi pendenti relativi ai carichi definibili.

Spetta al debitore decidere quali carichi definire, anche in relazione al singolo atto, dunque alla singola cartella di pagamento, accertamento esecutivo o avviso di addebito.

Dalle FAQ presenti sul sito internet di Equitalia (al giorno 16 dicembre 2016), è specificato che la compilazione deve avvenire indicando, a seconda dei casi:

- il numero identificativo della cartella di pagamento, emergente dall'atto stesso;
 - il numero di identificazione interna dell'accertamento esecutivo (emergente dalla nota di presa in carico di cui all'art. 29 del D.L. 78/2010, che Equitalia notifica al contribuente, e non dall'accertamento esecutivo);
- il numero identificativo dell'avviso di addebito INPS, presente dall'atto stesso.

²⁵ Occorre allegare copia di un documento di identità del richiedente, e, se la presentazione avviene mediante delega, anche del delegato.

Non ha rilevanza il numero identificativo degli atti presupposti (avvisi di accertamento non esecutivi, avvisi di liquidazione, solleciti, avvisi bonari) o successivi (intimazioni di pagamento ex art. 50 del D.P.R. n. 602/1973, preavvisi di fermo, comunicazioni di ipoteca).

Ove si intenda definire solo uno o più carichi relativi ad una singola cartella di pagamento, bisogna specificare quali mediante indicazione del numero di ruolo.

Dato che la legge di conversione del D.L. n. 193/2016, ha apportato alcune modifiche all'art. 6 del decreto stesso, estendendo ad esempio la sanatoria ai carichi affidati nel 2016 (prima il limite temporale era il 2015), l'art. 6 co. 3 stabilisce che, entro il 31 marzo 2017, il debitore può integrare la domanda presentata anteriormente.

Entro il **31 maggio 2017**, Equitalia comunica al debitore l'ammontare delle somme da pagare, nonché quello delle singole rate, unitamente al giorno di scadenza delle stesse.

L'Agente della riscossione ben può opporre il diniego di sanatoria, ma non ha nessuna discrezionalità al riguardo, quindi il diniego potrà basarsi solo su motivi di legittimità: si pensi alla domanda su carichi non definibili, come quelli relativi a IVA all'importazione.

Il diniego dovrebbe rappresentare un atto impugnabile nei sessanta giorni ai sensi dell'art. 19, co. 1, lett. h), del D.Lgs. 546/1992, concernente, in generale, *"il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari"*.

L'impugnabilità non va attribuita solo al diniego di sanatoria, ma anche alla comunicazione mediante la quale Equitalia rende edotto il contribuente delle somme da versare, quantificazione che potrebbe rivelarsi errata.

3.4. I versamenti delle somme dovute per la sanatoria

I versamenti possono avvenire sia in unica soluzione sia in forma rateale.

L'art. 6 del D.L. n. 193/2016 non indica il termine per il pagamento della totalità degli importi: esso si evince dal modello "DA1" approvato da Equitalia, e coincide con il luglio 2017.

L'esatta data sarà contenuta nella liquidazione degli importi comunicata dall'Agente della riscossione entro il 31 maggio 2017.

Il versamento è eseguibile tramite domiciliazione bancaria (sul conto corrente indicato dal debitore nell'istanza), bollettini precompilati allegati alla comunicazione di Equitalia o presso gli uffici dell'Agente della Riscossione. È dunque esclusa ogni forma di compensazione, posto che le modalità di pagamento non rientrano nel sistema dei versamenti unitari dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997.

In caso di opzione per la rateazione, il differimento può avvenire al massimo in cinque rate, fermo restando che

- il 70% degli importi va corrisposto nel 2017 e
- il restante 30% nel 2018.

Dal modello di istanza "DA1" emerge che il contribuente, ferme restando le indicate scadenze di legge, ha a disposizione diverse opzioni. Ad esempio, può scegliere di versare il 70% a luglio 2017 e il 30% ad aprile 2018, oppure il 35% a luglio 2017, il 35% a settembre 2017, il 15% ad aprile 2018 e il restante 15% a settembre 2018.

Le rate possono essere al più 3 nel 2017 e 2 nel 2018, e scadono nei mesi di luglio, settembre e novembre nel 2017, e ad aprile e settembre nel 2018.

In merito all'esatta data del pagamento, essa sarà contenuta nella liquidazione degli importi comunicata dall'Agente della riscossione entro il 31 maggio 2017.

Per come è formulata la norma, non sembra contemplata la possibilità di anticipare il versamento delle rate.

Sugli importi dilazionati sono dovuti i relativi interessi, previsti nella misura del 4,5% annuo, decorrenti dall'1 agosto 2017 (art. 3 del DM 21.5.2009).

Il debitore, per ragioni di liquidità, potrebbe, però, anche intendere presentare separate istanze, in modo da avvalersi del pagamento rateale solo per alcuni carichi.

Purtroppo, la legittimità di tale condotta non trova una soluzione a livello normativo: di certo, come prevede l'art. 6 co. 13-*bis* del D.L. n. 193/2016, la definizione non deve essere totale, potendo concernere uno o più carichi iscritti a ruolo.

La norma (ai sensi dell'art. 6, co. 3) sembra collegare le modalità di estinzione del debito (per intero o in forma rateale) all'intero carico, e non alla singola cartella di pagamento/accertamento esecutivo/avviso di addebito, né al fatto che il debitore invii una o distinte istanze.

Dunque, prendendo spunto da tale circostanza, si potrebbe affermare che, nel momento in cui il debitore decide quali carichi definire, il debito sia da considerarsi unico.

La definizione si perfeziona con il **tempestivo e integrale pagamento**, nei termini, della totalità degli importi dovuti o di tutte le rate.

Dunque, il diritto allo stralcio delle sanzioni, degli interessi di mora e della relativa quota di aggi dipende da ciò, essendo irrilevante la presentazione della domanda.

Il debitore perde il diritto al beneficio senza necessità di un formale provvedimento amministrativo, nel momento in cui risulta inadempiente, quindi alla data di scadenza della singola rata non onorata, o versata in maniera insufficiente, e lo stesso dicasi, se non si opta per il pagamento rateale, in merito alla totalità degli importi.

Riemerge la possibilità, in costanza dei requisiti di legge, di adottare sia misure cautelari (fermi e ipoteche) sia azioni esecutive (pignoramenti), così come la prosecuzione di quelle già in essere. Del pari, i termini di decadenza e di prescrizione per il recupero dei carichi di ruolo, che erano rimasti sospesi, riprendono a decorrere.

In caso di mancato perfezionamento, tutto il carico residuo, detratto quanto già versato, può essere escusso, ed è inibita la dilazione dei ruoli dell'art. 19 del D.P.R. n. 602/1973.

4. NOVITA' IN TEMA DI IVA

RIFERIMENTI NORMATIVI:	GRUPPO IVA – ART. 1, CO. 24 DELLA L. N. 232/2016 RIMBORSI IVA – ART. 7-QUATER, CO. 32, DEL D.L. N. 193/2016 E SS.MM.
EFFICACIA TEMPORALE:	GRUPPO IVA – DAL 2018 RIMBORSI IVA – DAI RIMBORSI IN DICHIARAZIONE IVA 2017 (PER IL 2016)

4.1. Gruppo Iva

L'art. 1, co. 24 della L. n. 232/2016 introduce, in seno alla normativa Iva italiana (D.P.R. n. 633/1972), il nuovo Titolo V-*bis* (composto da 11 articoli), con cui viene prevista la nascita – a partire dal

2018 - dei c.d. “Gruppi IVA”, in linea con la Direttiva 2006/112/CE, e in attuazione, seppur tardiva, della Legge Delega fiscale.

Nel giugno 2015 e nel febbraio 2016, infatti, si era tentato di allineare la legislazione interna a quella di altri Paesi Ue; tuttavia, l'intendimento era stato accantonato in assenza di adeguate coperture di bilancio.

Le future disposizioni trovano come detto fondamento nell'art. 11 della Direttiva IVA, secondo cui gli Stati membri hanno facoltà di considerare come **unico soggetto passivo** IVA le entità, stabilite nel territorio dello stesso Stato, giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi.

La Relazione di accompagnamento al D.d.L. del Legge di Bilancio 2017 riferisce, inoltre, che le preoccupazioni (e le aspettative) del legislatore sono di regolamentare, in particolare, le attività svolte da gruppi societari bancari ed assicurativi (e loro consorzi), nell'ambito dei quali si manifesta il problema del *pro-rata* c.d. infragruppo (cui è oggi dedicata la disposizione contenuta nell'art. 10, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972). È un richiamo certamente corretto ma non esaustivo, ove si consideri quanto hanno indicato i Servizi della Commissione europea a proposito dell'obiettivo principale dell'opzione dell'IVA di gruppo.

In dettaglio, nella Comunicazione al Consiglio del 2 luglio 2009, si precisa (punto 2) che *“Il concetto di IVA di gruppo è stato introdotto nella normativa comunitaria soltanto dall'art. 4, paragrafo 4, della Sesta Direttiva IVA. Secondo la relazione a quella proposta, scopo della disposizione sull'IVA di gruppo è quello di consentire agli Stati membri, a fini di semplificazione amministrativa o di lotta contro le pratiche abusive (ad esempio, se un'impresa è suddivisa in vari soggetti passivi in modo che ciascuno possa avvalersi di un regime speciale), di non considerare soggetti passivi distinti quei soggetti la cui «indipendenza» è unicamente una modalità giuridica”*.

All'origine, dunque, ma anche ora, il significato da riconoscere all'art. 11 della Direttiva è di migliorare l'applicazione del principio, calato nel precedente art. 9, ove è racchiusa la definizione di soggetto dell'imposta. E non può sfuggire, proprio in relazione a quest'ultima disposizione, che una delle condizioni ivi indicate per il riconoscimento dello *status* di soggetto economico è dato dalla sua **indipendenza**, cioè dalla possibilità, ad esso riconosciuta, di svolgere l'attività in nome proprio, per proprio conto e sotto la propria responsabilità, assumendosi il rischio economico legato all'esercizio di dette attività.

In sintesi, si può fondatamente sostenere che la definizione contenuta nell'art. 11 della Direttiva non comprime né estende la portata dell'art. 9, cioè la nozione di soggetto passivo, che rimane sempre agganciata all'esercizio di un'attività economica, ma ne modula l'applicazione in funzione del principio di indipendenza definito dall'art. 10.

Il nuovo regime, così come previsto dalla citata direttiva, è facoltativo e, per quanto non espressamente previsto, come nelle precedenti versioni, dovrebbe essere **alternativo** all'istituto della cosiddetta “liquidazione IVA di gruppo”, di cui all'art. 73, co. 3, del D.P.R. n. 633/1972.

➡ **Requisiti soggettivi**

In estrema sintesi, potranno partecipare al Gruppo IVA i soggetti passivi IVA stabiliti nel territorio dello Stato per i quali ricorrano congiuntamente i seguenti **vincoli**:

1) un **vincolo finanziario** ex art. 2359, co. 1, n. 1 c.c., sussistente quando tra i soggetti vi è, direttamente o indirettamente, un rapporto di controllo²⁶ o quando i soggetti sono controllati, direttamente o

²⁶ Possesso della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria.

indirettamente, dal medesimo soggetto; tale vincolo deve sussistere almeno a partire dal **1° luglio dell'anno solare precedente**;

- 2) un **vincolo economico**, riscontrabile quando tra i soggetti passivi vi è almeno una forma di cooperazione economica, poiché svolgono attività dello stesso genere, o attività complementari o interdipendenti, o che avvantaggiano uno o più di essi;
- 3) un **vincolo organizzativo**, in quanto, in via di fatto o di diritto, esiste un coordinamento tra gli organi decisionali.

Se ricorre il vincolo finanziario, si presumono sussistenti anche il vincolo economico e organizzativo.

Sono invece **esclusi** dal Gruppo IVA,

→ le sedi e le stabili organizzazioni situate all'estero,

→ i soggetti

* la cui azienda è sottoposta

- a sequestro giudiziario ex art. 670 c.p.c. o

- a procedura concorsuale o

* posti in liquidazione ordinaria.

In tale contesto, si introduce la figura del **rappresentante** del Gruppo IVA, quale soggetto che esercita il controllo (vincolo finanziario).

Perché si costituisca il gruppo, il rappresentante del Gruppo dovrà presentare telematicamente una dichiarazione contenente, tra l'altro, la denominazione del Gruppo, i dati identificativi del rappresentante e degli altri soggetti partecipanti e le relative sottoscrizioni, l'attestazione della sussistenza dei vincoli, le attività svolte, ecc.

Se la dichiarazione è presentata dal 1° gennaio al 30 settembre, l'opzione ha effetto dall'anno successivo; se la dichiarazione è presentata dal 1° ottobre al 31 dicembre, l'opzione ha effetto dal secondo anno successivo.

Come chiarito nella relazione tecnica, l'opzione riveste carattere omnicomprensivo, secondo il c.d. *"all in, all out principle"*, per cui la manifestazione di volontà deve obbligatoriamente essere esercitata da tutti i soggetti passivi per i quali ricorrano congiuntamente le condizioni di legge, senza poter effettuare una scelta di "composizione" del Gruppo, così come avviene per la liquidazione IVA di gruppo.

L'opzione è vincolante per un triennio e resta valida, di anno in anno, fino a revoca.

La **portata innovativa** delle disposizioni approvate risiede nel fatto che, una volta costituito il Gruppo IVA, le entità partecipanti – originariamente soggetti passivi IVA distinti – divengono un **unico** soggetto passivo IVA.

Ne segue che:

- le operazioni effettuate tra soggetti facenti parte del gruppo IVA non assumono rilevanza ai fini IVA;
- le operazioni effettuate tra soggetto terzo e soggetto partecipante al Gruppo IVA si considerano effettuate da o nei confronti del Gruppo;
- gli obblighi e diritti derivanti dall'applicazione delle norme IVA sono a carico o a favore del Gruppo IVA.

Ciò comporta che gli obblighi di fatturazione, registrazione, comunicazione, dichiarazione, ecc. debbano essere assolti dal Gruppo e non dalla singola entità partecipante.

In termini operativi, la stessa relazione tecnica suggerisce l'adozione di distinte serie di numerazione e di registri o blocchi sezionali per entità giuridica, al fine di assolvere gli obblighi di fatturazione e registrazione.

Secondo l'art. 11 della Direttiva 2006/112/UE, l'efficacia delle nuove norme è subordinata alla **consultazione**, da parte del MEF, del Comitato IVA della Ue.

Tale consultazione preventiva, ancorché obbligatoria (non è infatti sufficiente la mera notifica di adozione della deroga), ha la sola finalità di assicurare che possano essere esaminate le **previsioni derogatorie** e la loro portata in termini di effetti per l'erario e per i soggetti passivi.

Il Comitato IVA non è tenuto a pronunciarsi favorevolmente o sfavorevolmente sulla misura nazionale derogatoria e può limitarsi a prenderne atto, purché lo Stato membro abbia fornito *“informazioni sufficienti per consentirgli di esaminare tale misura con cognizione di causa”* (Corte di Giustizia Ue, causa C-228/05 *Stradasfalti*).

Rifacendosi all'esperienza maturata da altri Stati membri, l'istituto del gruppo IVA dovrebbe consentire un **legittimo risparmio d'imposta** qualora tra le entità aderenti al gruppo vi siano soggetti passivi IVA che non godono del pieno diritto alla detrazione.

Secondo i modelli adottati in altri Stati membri, dunque, il gruppo IVA detrae l'imposta in base alla composizione del volume d'affari complessivo realizzato dall'*unicum*, riducendo o neutralizzando gli effetti che derivano dal porre in essere operazioni che non danno diritto a detrazione.

In ultimo, si segnala che la Legge di Bilancio 2017 in parte ha riscritto le disposizioni relative alla **liquidazione IVA di gruppo** (di cui all'art. 73, co. 3 del D.P.R. n. 633/1972). Secondo la nuova formulazione, in vigore dal 2018, non vi sarebbe più obbligo per la capogruppo di presentare la dichiarazione IVA per il gruppo; inoltre, la sussistenza del requisito del possesso sarebbe richiesta a partire dal 1° luglio – e non più dal 1° gennaio – dell'anno solare precedente (per allineare il presupposto a quello previsto per i Gruppi IVA).

4.2. Novità in tema di rimborsi Iva inferiori a euro 30.000

A distanza di due anni dal primo round di semplificazioni recate dall'art. 13 del D.Lgs. 175/2014, che ha innovato la materia dei rimborsi IVA, nell'ambito delle modifiche al D.L. 193/2016 recate dalla legge di conversione n. 225/2016, sono state introdotte nuove misure, tra le quali l'aumento a 30.000 euro del limite al di sotto del quale l'accesso ai rimborsi è garantito **senza**:

- apposizione del visto di conformità o rilascio della sottoscrizione dell'organo di revisione contabile, per la generalità dei soggetti *ex art. 38-bis*, co. 3 del D.P.R. n. 633/1972;
- prestazione di garanzia patrimoniale, per i soggetti *“sotto osservazione” ex art. 38-bis* co. 4 del D.P.R. n. 633/1972.

La novità riguarderà tanto l'esecuzione dei rimborsi annuali quanto i rimborsi trimestrali.

L'intento del legislatore è quello di agevolare il recupero del credito IVA anche in ragione del fatto che sono accresciute le situazioni in cui esso può prodursi: si pensi all'estensione del *reverse charge* o all'introduzione dell'istituto di *split payment*. Non a caso proprio ai soggetti che operano in *reverse charge* nel settore edile, di recente, è stato riconosciuto il beneficio dell'erogazione dei rimborsi in via prioritaria (D.M. 29 aprile 2016).

La misura rappresenta, inoltre, un sostegno per le imprese di medie e piccole dimensioni, sulle quali si fonda il tessuto economico nazionale, che potranno così recuperare più agevolmente l'eccedenza di IVA detraibile, riducendo i costi amministrativi connessi alle procedure di rimborso.

Dunque, al di sotto del limite di 30.000 euro, per il recupero del credito IVA mediante istanza di rimborso, sarà sufficiente la presentazione della dichiarazione annuale o del modello TR, al ricorrere dei requisiti che legittimano il rimborso annuale *ex art. 30* del D.P.R. n. 633/1972 (es. cessazione dell'attività, operazioni con l'estero, acquisto di beni ammortizzabili) ovvero il rimborso trimestrale *ex art. 38-bis* del D.P.R. n. 633/1972.

Se sarà confermato il contenuto della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 32/2014 (§ 2.1), il limite dovrà intendersi riferito alla somma delle richieste effettuate nel periodo d'imposta (anno solare) e non al singolo rimborso.

Al di sopra della nuova soglia di 30.000 euro, per la maggior parte dei soggetti passivi che accedono ai rimborsi, sarà, invece, necessario provvedere:

- all'apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione (o, in alternativa, alla sottoscrizione dell'organo di revisione contabile);
- al rilascio della dichiarazione sostitutiva di atto notorio attestante il rispetto di determinati requisiti economico-patrimoniali.

Restano, invece, tenuti alla prestazione di apposita garanzia patrimoniale in favore dell'Amministrazione finanziaria (ma al di sopra del più elevato limite di 30.000 euro) i soggetti passivi:

- ✓ che esercitano attività d'impresa da meno di 2 anni (fatta eccezione per le *start up* innovative di cui all'art. 25 del D.L. 179/2012);
- ✓ che nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso hanno ricevuto la notifica di avvisi di accertamento o di rettifica, senza aver soddisfatto la pretesa erariale, dai quali risulta una differenza tra l'importo dichiarato e l'importo accertato superiore alle percentuali di cui all'art. 38-bis comma 4 lett. b) del DPR 633/72;
- ✓ che hanno presentato la richiesta di rimborso sprovvista del visto di conformità o della dichiarazione sostitutiva di atto notorio.

La nuova soglia per l'esecuzione dei rimborsi IVA senza formalità specifiche potrebbe risultare applicabile già a decorrere dalle istanze di rimborso annuale presentate con la dichiarazione IVA 2017 (relative al credito 2016), se sarà replicato quanto avvenuto con le novità del D.Lgs. 175/2014 (entrate in vigore il 13 dicembre 2014 e risultate efficaci già con la dichiarazione IVA 2015).

5. NOVITÀ IN TEMA DI FATTURAZIONE ELETTRONICA

RIFERIMENTI NORMATIVI:

DECRETO MEF 4 AGOSTO 2016

EFFICACIA TEMPORALE:

DAL 1° LUGLIO 2016/1° GENNAIO 2017

Come noto, in data 2 settembre 2015 è entrato in vigore il D.Lgs. n. 127/2015, che ha introdotto – tra l'altro – la facoltà di scambiare, tra soggetti privati, fatture in formato elettronico .xml per il tramite del Sistema di Interscambio (c.d. SDI).

Lo stesso decreto ha poi demandato a successivi regolamenti ministeriali l'emanazione delle specifiche tecniche e delle modalità operative.

Senza la pretesa di entrare, in questa sede, nelle regole della fatturazione elettronica e delle sue specifiche tecniche, è però sicuramente interessante soffermarsi sui molti benefici fiscali correlati a tale opportunità, alcuni dei quali ripresi anche dal D.L. n. 193/2016, con rilevanti vantaggi operativi.

In prima istanza, è necessario ricordare che l'art. 1 del D.Lgs. n. 127/2015 prevede, tra l'altro, l'esercizio di una opzione (con validità quinquennale) entro la fine dell'anno precedente quello di inizio per trasmettere i dati delle fatture emesse e ricevute. Naturalmente i dati delle fatture (elettroniche) già veicolate attraverso il Sistema di Interscambio, emesse e ricevute, potranno non essere trasmessi in quanto già in possesso dell'Agenzia delle Entrate.

Quest'ultima da una parte, quindi, ha messo a disposizione dei soggetti passivi IVA, dal 1° gennaio 2017, lo SDI per la trasmissione e la ricezione delle fatture elettroniche (in solo formato .xml strutturato) e dall'altro ha creato un portale *web* per agevolare anche i soggetti di piccole e piccolissime dimensioni alla emissione, trasmissione e conservazione gratuita delle fatture elettroniche, già in funzione dallo scorso 1° luglio 2016.

Addivenendo ad un processo di fatturazione elettronica, il primo **beneficio** è colto dalla lettura del comma 5 dell'art. 1/127:

⇒ la previsione di “**controlli a distanza**” grazie ai dati acquisiti (di cui ci occuperemo infra).

L'art. 3 ha quindi previsto le seguenti ulteriori significative semplificazioni:

⇒ **esonero** dalla comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA (c.d. **spesometro**) di cui all'art. 21 del D.L. n. 78/2010.

È probabilmente questa la più importante di tutte le agevolazioni, in quanto va a dirimere qualsiasi preoccupazione legata al nuovo obbligo di invio trimestrale di tutti i dati delle fatture emesse e ricevute introdotto dal D.L. n. 193/2016;

⇒ **rimborsi IVA** in via prioritaria, entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione annuale. Di particolare rilievo in quanto non è necessario dimostrare il motivo per il quale lo stesso è stato generato (ex art. 30, comma 2, lett. a), b), c), d) ed e), D.P.R. n. 633/1972) come, ad esempio, aliquota media vendite inferiore a quella degli acquisti, operazioni all'esportazione superiori al 25% del fatturato, IVA relativa all'acquisto di beni strumentali e per ricerca e sviluppo;

⇒ esonero dalla comunicazione dei dati dei contratti stipulati dalle **società di leasing** (ovvero dai soggetti che svolgono attività di locazione e noleggio), ai sensi dell'art. 7, comma 12, del D.P.R. n. 605/1973;

⇒ esonero dalla comunicazione degli acquisti effettuati presso operatori economici di **San Marino** con l'assolvimento dell'IVA mediante autofattura, ai sensi dell'art. 16, lett. c), del D.M. 24 dicembre 1993;

⇒ si intendono assolti tutti gli obblighi fiscali di conservazione a norma di cui al D.M. 17 giugno 2014 per tutte le fatture elettroniche, nonché i documenti informatici veicolati per il tramite del Sistema di Interscambio (SDI).

Anche in quest'ultimo caso una importantissima agevolazione che è rivolta soprattutto a quelle realtà imprenditoriali più piccole e a tutti i professionisti. Nel caso in cui invece ci fossero particolari necessità di dover fare valere i propri diritti verso terze parti, allora è doveroso predisporre da subito un sistema di conservazione digitale a norma valida anche ai fini civilistici.

Successivamente, con il **Decreto MEF 4 agosto 2016**, sono stati regolamentati tre aspetti operativi previsti nel D.Lgs. n. 127/2015.

☐ **Controlli a distanza**

Le informazioni trasmesse all'Agenzia delle Entrate - tramite il Sistema di Interscambio - sono incrociate con le altre banche dati presenti in Anagrafe Tributaria e messe a disposizione anche della Guardia di Finanza, in modo che, da una parte,

a) si evitino duplicazioni di controlli e soprattutto, dall'altra,

b) vengano effettuati controlli a distanza meno invasivi rispetto ad un accesso presso la sede del contribuente (al fine di non ostacolare il normale svolgimento dell'attività economica).

La norma prevede che, in caso di discordanze rilevanti tra i dati ricevuti e quelli presenti in altre banche dati conservate dall'Agenzia, quest'ultima provvederà ad informarne il contribuente, in via telematica.

☐ **Programma di assistenza**

Un altro vantaggio di una certa rilevanza per tutti i soggetti in contabilità semplificata - limitatamente all'anno di inizio dell'attività ed i due successivi - è costituito dal fatto che l'Agenzia delle Entrate realizzerà un programma di assistenza, mettendo a disposizione di quest'ultimi gli elementi informativi necessari per le liquidazioni periodiche e per la dichiarazione annuale dell'IVA con l'eliminazione dell'obbligo di registrazione delle fatture emesse e di quelle ricevute.

La possibilità di non dover più predisporre e stampare i registri IVA acquisti e vendite, nonché corrispettivi, è condizionata al fatto di aver effettuato l'opzione per l'invio, rispettivamente, dei dati delle fatture elettroniche emesse e ricevute e, del caso, dei corrispettivi telematici tramite il Sistema di Interscambio.

Inoltre, non sarà necessaria l'apposizione del visto di conformità e la presentazione delle eventuali altre garanzie necessarie per le richieste di rimborsi IVA superiori a euro 30.000.

☐ **Riduzione dei termini per l'accertamento tributario**

Altra questione trattata dal Regolamento ministeriale è quella della possibilità di riduzione di **due anni** dei termini di accertamento passando, quindi, dagli attuali cinque a tre anni, con la condizione di garantire la tracciabilità dei pagamenti.

Il D.M. del 4 agosto 2016 ha chiarito che tale presupposto è soddisfatto se - per importi superiori a euro 30 - i soggetti passivi di imposta *“effettuano e ricevono tutti i loro pagamenti mediante bonifico bancario o postale, carta di debito o carta di credito, ovvero assegno bancario, circolare o postale recante la clausola di non trasferibilità”*.

L'unica criticità ravvisabile in questa disposizione è riconducibile al fatto che se per le fatture “passive” non sorgono problemi nella scelta della modalità di pagamento del fornitore (assegno circolare, bonifico, riba, ecc.), per le fatture “attive” diventa difficoltoso riuscire a “decidere per conto” del cliente le modalità con cui costui dovrà pagare le fatture emesse. Sarebbe, dunque, auspicabile una modifica della norma regolamentare, prevedendo una maggiore elasticità nel disciplinare tali modalità di pagamento. La norma, infatti, anche per un solo pagamento/incasso effettuato in contanti superiore a euro 30 prevede la perdita del beneficio.

L'agevolazione riguarda unicamente i redditi di impresa o di lavoro autonomo dichiarati e non il reddito complessivo del contribuente per il quale, ad esempio, sarà sempre accertabile un eventuale errore di deduzione di spese mediche o un eventuale omesso reddito di capitale, nei termini ordinari.

Questi in estrema sintesi i notevoli benefici dell'estensione anche alle transazioni tra privati della fatturazione elettronica. Una parte della dottrina, a oggi, ritiene che le imprese si trovino ad un vero e proprio bivio:

- continuare a gestire in maniera cartacea le informazioni contenute all'interno di una fattura con tutte le conseguenti inefficienze in termini di possibili errori, tempi morti per veicolare i documenti, dubbi di recapito ed approvazione delle fatture, ... oppure
- ripensare in chiave digitale i processi amministrativi e profittare dell'efficientamento indotto e magari beneficiando anche dei maggiori vantaggi previsti dal D.Lgs. n. 127/2015.

I risultati dell'Osservatorio *Fatturazione Elettronica* e Dematerializzazione del Politecnico di Milano parlano chiaro: inerzie culturali e resistenze al cambiamento sono ancora oggi tra gli ostacoli che le imprese incontrano nel loro percorso di Digitalizzazione. Eppure tutti oramai si è abituati a ricevere tramite *e-mail* fatture in formato elettronico (solitamente un semplice .pdf): pertanto questi documenti sono stati "stampati", riordinati e successivamente registrati in contabilità con i medesimi tempi di input delle altre fatture cartacee ricevute per posta ordinaria.

Con la *fattura elettronica* strutturata (in formato .xml) questi tempi sono azzerati, perché le informazioni contenute nei documenti sono inserite automaticamente nei gestionali contabili, pronte per la verifica della corretta imputazione della contropartita ed assoggettabilità IVA.

Se non vi è dubbio alcuno che il legislatore potrebbe fare uno sforzo in più nel prevedere incentivi fiscali ancora più forti (ad esempio, eliminando i nuovi indici di *compliance*, l'accertamento induttivo ex art. 39 D.P.R. 600/73, la dichiarazione annuale IVA, le Certificazioni Uniche riferite ai lavoratori autonomi...) altrettanto vero è che aspettare che altre imprese e/o lavoratori autonomi facciano la "prima mossa" significherebbe una disattenzione verso il cambiamento che verrà ... anzi, che è già iniziato.

Con tutta probabilità il 2017 sarà un anno di "rodaggio" del sistema *fatturazione elettronica* ma da qualche parte occorre pur cominciare.

- La presente Relazione è stata resa definitiva in data 8 gennaio 2017 -