



# PROPOSTE PRATICHE PER LA SEMPLIFICAZIONE DEL SISTEMA TRIBUTARIO

ASSOLOMBARDA – AIDC Milano

## **COORDINATORI**

Dott. Guido Marzorati (Direttore del Settore Fisco e Diritto d'Impresa di Assolombarda)

Dott. Alessandro Savorana (Presidente Comitato scientifico Centro Studi AIDC Milano)

### **Gruppo di Lavoro - Autori**

Francesca Affini (Settore Fisco e Diritto d'Impresa di Assolombarda)

Davide Campolunghi (Centro Studi AIDC Milano)

Marta Castelli (Settore Fisco e Diritto d'Impresa di Assolombarda)

Massimo Cortese (Settore Fisco e Diritto d'Impresa di Assolombarda)

Carmen Giugno (Settore Fisco e Diritto d'Impresa di Assolombarda)

Duilio Liburdi (Centro Studi AIDC Milano)

Gloria Marino (Centro Studi AIDC Milano)

Guido Marzorati (Settore Fisco e Diritto d'Impresa di Assolombarda)

Marco Massenz (Settore Fisco e Diritto d'Impresa di Assolombarda)

Domenico Miscioscia (Settore Fisco e Diritto d'Impresa di Assolombarda)

Paola Monfrini (Settore Fisco e Diritto d'Impresa di Assolombarda)

Marco Piazza (Centro Studi AIDC Milano)

Armando Priolo (Settore Fisco e Diritto d'Impresa di Assolombarda)

Alessandro Savorana (Centro Studi AIDC Milano)

Massimiliano Sironi (Centro Studi AIDC Milano)

Angelo Ventimiglia (Settore Fisco e Diritto d'Impresa di Assolombarda)

*Milano, 28 febbraio 2019*

## **PREMESSA**

Un sistema fiscale complesso, spesso basato su norme di difficile interpretazione che alimentano dubbi interpretativi con alto rischio di contenzioso, gravato da un profluvio di adempimenti, non rende il nostro Paese competitivo e nemmeno attrattivo per gli investitori esteri.

Inutile negare che l'Italia, sotto il profilo tributario, non riporta consensi incoraggianti, tenuto anche conto che i rapporti tra fisco e contribuenti sono tuttora basati su reciproca diffidenza e non su una reciproca leale collaborazione.

Ancor prima di cimentarsi su un auspicato (seppur titanico) riordino dell'ordinamento fiscale nel suo complesso, appare impellente apportarvi delle semplificazioni improntate a buonsenso e pragmatismo.

Semplificazioni sollecitate da tempo, politicamente promesse a più riprese ma mai attuate, che se da sole non possono essere solutive di una caotica legislazione, possono però attenuare la pressione di contribuenti ed operatori oltre a contenere i costi di compliance.

Lo studio presenta alcune proposte di semplificazione, senza alcuna pretesa di esaustività, con l'obiettivo di segnalare al legislatore alcune tematiche da affrontare per rendere meno opprimente e più evoluto il rapporto Stato-contribuenti.

La riduzione delle complessità e delle distorsioni può essere un primo passo verso la giusta direzione.

*Dott. Guido Marzorati (Direttore del Settore Fisco e Diritto d'Impresa di Assolombarda)*

*Dott. Alessandro Savorana (Presidente Comitato scientifico Centro Studi AIDC Milano)*

## Adempimenti dichiarativi e del sostituto d'imposta

<b>1</b>	<b>Certificazione Unica – Natura dichiarativa</b> Confermare che la CU ha natura dichiarativa sia per il sostituto che per il sostituito: al dipendente del quale è stata trasmessa CU relativamente a redditi soggetti a ritenuta non dovrebbe essere mai contestata l'omessa dichiarazione ma eventualmente l'infedele dichiarazione visto che tutto/parte del reddito è stato dichiarato all'amministrazione finanziaria dal sostituto.	
<b>2</b>	<b>Invio telematico della Certificazione Unica</b> Si propone di limitare l'obbligo di invio telematico all'Agenzia delle entrate delle sole Certificazioni riferite a soggetti ammessi all'utilizzo della dichiarazione precompilata, ossia lavoratori dipendenti, collaboratori e pensionati (escludendo quindi da detto obbligo le certificazioni riferite a soggetti esclusi da detto utilizzo).	
<b>3</b>	<b>Omessa presentazione della dichiarazione</b> Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione entro i termini ordinari, si propone di introdurre la possibilità di effettuare il ravvedimento operoso ex art. 13 D. Lgs. 472/1997 almeno sino al termine di presentazione della seconda dichiarazione successiva. La sanzione attualmente prevista per la presentazione della dichiarazione nei 90 giorni successivi alla scadenza ordinaria del termine verrebbe rimodulata su un importo più elevato nel caso in cui il ravvedimento intervenga in un momento successivo a quello dei 90 giorni. <i>(cfr. anche allegato)</i>	
<b>4</b>	<b>Semplificazioni per la compilazione del quadro RW</b> L'attivazione dello scambio d'informazioni, automatico e su richiesta, sviluppato dall'Ocse (CRS), operativo ormai con molti Paesi fra i quali tutti quelli UE e dello Spazio economico europeo, solleva il tema dell'attualità ed utilità delle complesse disposizioni vigenti in tema di "monitoraggio fiscale" (compilazione quadro RW) poiché il coinvolgimento delle istituzioni finanziarie estere nella raccolta di informazioni utili ai fini fiscali costituisce indubbiamente misura idonea a contenere il fenomeno dell'evasione fiscale realizzata mediante l'occultamento di capitali all'estero, in modo più efficace da quanto abbia sinora contribuito lo spontaneo adempimento dei contribuenti all'obbligo, previsto dall'articolo 4 del D.L. 167/90, di dichiarare i capitali detenuti all'estero nell'ambito del cd. quadro RW.	

	<p>L'adempimento di tale obbligo, posto peraltro a carico di una pluralità di soggetti più ampia rispetto al mero possessore dei capitali detenuti all'estero (quali ad esempio i delegati ad operare sui conti, i nudi proprietari, i beneficiari di trust e fondazioni), si è oltretutto da subito palesato come assai oneroso rispetto alle esigenze di accertamento dei redditi prodotti all'estero, oltre ad aver generato nel corso del tempo molteplici incertezze di carattere interpretativo e prevedere rilevanti sanzioni in caso di violazione dell'obbligo di dichiarazione, cui si correlano quelle relative ad un'eventuale evasione reddituale e patrimoniale operanti su meccanismi di carattere presuntivo.</p> <p>Tale regime risulta poi essere ulteriormente inasprito con riferimento agli Stati o territori a regime fiscale privilegiato per i quali vi è un raddoppio dei termini ordinari di accertamento.</p> <p>Si dovrebbe porre rimedio alle criticità che evidenzia l'attuale impianto del modello RW eliminando del tutto l'obbligo imposto ai contribuenti che detengono attività o investimenti in Paesi che consentano lo scambio di informazioni e circoscrivendolo semmai alle sole giurisdizioni che non partecipano allo scambio di informazioni con l'Italia, limitando comunque gli adempimenti ai soli dati necessari per liquidare l'imposta sulle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFAE), prevedendo opportunamente un quadro apposito nel modello dichiarativo.</p> <p><i>(cfr. anche allegato)</i></p>	
5	<p><b>Delega unica al Professionista</b></p> <p>Qualora un'impresa o una persona fisica intenda rivolgersi a un commercialista per l'assistenza tributaria, occorre prevedere una razionalizzazione sistemica dell'espletamento di svariati adempimenti.</p> <p>Per ovviare a questa complessità, occorre prevedere una <b>unica delega</b> da conferirsi all'inizio del mandato, senza limiti di tempo, in ogni momento revocabile, da trasmettersi telematicamente all'amministrazione finanziaria.</p> <p><i>(cfr. anche allegato)</i></p>	

## Società non operative e in perdita sistemica

### 6 Società non operative

Si propone di rivedere al ribasso i coefficienti del test di operatività per stabilire se la società è di comodo. Sarebbe opportuno che i predetti coefficienti siano aggiornati periodicamente per tener conto dell'andamento della situazione generale, mediante apposito decreto del MEF, da emanarsi periodicamente.

### 7 Società in perdita sistemica

Abrogazione della norma introdotta per le società in perdita sistemica. E' paradossale l'assunzione a presupposto della tassazione anche delle perdite conseguenti un andamento congiunturale negativo o piani aziendali rivelatesi sbagliati, arrivando al caso di tassare in maniera "punitiva" (poiché presunto evasore) anche l'imprenditore incapace.  
*(cfr. anche allegato)*

## Imposta sul valore aggiunto

### 8 Esportatori abituali e lettere d'intento

Semplificazioni relative alla disciplina IVA degli esportatori abituali con particolare riferimento alla dichiarazione d'intento.

Occorrerebbe consentire all'esportatore abituale di inviare la propria dichiarazione di intento a partire dal mese di novembre dell'anno precedente, anziché dal mese di dicembre.

Eliminare:

- in capo al fornitore dell'esportatore abituale l'obbligo di indicare in fattura gli estremi della dichiarazione di intenti ricevuta;
- sia in capo al fornitore che all'esportatore abituale l'annotazione della dichiarazione di intento emessa e ricevuta nel registro IVA vendite o in apposito registro;

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- in capo all'esportatore abituale, una volta inviata telematicamente all'Agenzia delle Entrate la propria dichiarazione di intenti, di consegnarla al fornitore unitamente alla ricevuta telematica di presentazione;</li> <li>- in capo al fornitore che abbia riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento del proprio cliente di fatturare a quest'ultimo in regime di non imponibilità solamente dopo aver ricevuto la dichiarazione di intenti e la relativa ricevuta telematica di presentazione (pena l'applicazione delle sanzioni del comma 4-bis dell'art. 7 del D.Lgs. n. 471/97: da 250 euro a 2.000 euro).</li> </ul>	
<b>9</b>	<p><b>Operazioni verso San Marino</b></p> <p>Abrogare la disposizione che condiziona la non imponibilità dell'operazione di esportazione all'annotazione nel registro IVA vendite dell'avvenuta restituzione della fattura vistata dall'Ufficio tributario di San Marino.</p>	
<b>10</b>	<p><b>Incasso di corrispettivi dai dipendenti. Esonero emissione fattura</b></p> <p>Introdurre una disposizione in base alla quale le imprese che incassano i corrispettivi dai dipendenti (in genere trattenuti dal netto della busta paga per utilizzo promiscuo di auto o cellulari) siano esonerate dall'emissione della fatturazione. Tale esonero è previsto attualmente per i corrispettivi incassati dai dipendenti per la mensa aziendale. Sarebbe una grande semplificazione in quanto si eviterebbero oneri amministrativi di emissione della fattura in capo alle imprese. I corrispettivi incassati transiterebbero direttamente dal registro dei corrispettivi.</p>	
<b>11</b>	<p><b>Cessione di beni oggetto di temporanea esportazione</b></p> <p>Avallare, mediante un documento di prassi, l'orientamento già espresso dalla Corte di Cassazione (Sentenza 20 dicembre 2012, n. 23588, Sentenza 8 marzo 2013, n. 5894; Sentenza 16 marzo 2016, n. 5168) in base al quale l'esportazione temporanea, con successiva cessione, dei beni esportati sottoposti al controllo dell'autorità doganale, integra la fattispecie di cessione all'esportazione non imponibile art. 8, comma 1, lett. a) DPR 633/1972.</p>	

<p><b>12</b></p>	<p><b>Modifiche apportate dalla Legge Europea</b></p> <p>Operazione: invio di beni da parte di un'impresa italiana in conto lavorazione in un Paese UE e cessione dei beni lavorati ad un'impresa ivi stabilita oppure cessione e consegna dei beni lavorati ad impresa stabilita in altro Stato membro oppure ad impresa residente in un Paese extra-UE.</p> <p>In tale fattispecie, in seguito alle modifiche apportate dalla legge europea (Legge 115/2015), l'invio dei beni in conto lavorazione costituisce una cessione intra-Ue assimilata (art. 41 DL. 331/1993) in capo all'impresa italiana. Occorrerebbe chiarire che la cessione intracomunitaria "assimilata" non imponibile art.41, comma 2, lett. c) del D.L. n. 331/93, anche se effettuata nei confronti della propria partita IVA comunitaria e quindi senza incasso di corrispettivo concorre ugualmente sia allo status di esportatore abituale che alla costituzione del plafond IVA dell'impresa italiana committente della prestazione.</p> <p>Tale interpretazione sarebbe avvalorata dalla C.M. n. 13 del 24 febbraio 1994 (paragrafo 17 intitolato "Plafond") nella quale viene precisato che le cessioni intracomunitarie di cui all'art. 41 commi 1 e 2 (tra le quali quindi quelle menzionate dalla lettera c) del comma 1 di tale disposizione) concorrono alla determinazione dello status e alla formazione del plafond dell'esportatore abituale.</p> <p>Nel medesimo contesto, sarebbe opportuno che venisse anche chiarito che la cessione dei beni lavorati (sia che avvenga nei confronti di un'impresa residente nel Paese membro della lavorazione oppure in altro Paese UE o ExtraUE) non genera mai una duplicazione del volume di affari ai fini IVA in capo all'impresa italiana cedente.</p>	
<p><b>13</b></p>	<p><b>Esportazione indiretta a cura del cessionario non residente</b></p> <p>Modificare la disciplina dell'art. 8, comma 1, lett. b) (esportazione indiretta a cura del cessionario non residente) in modo da semplificare la procedura di acquisizione della prova dell'avvenuta esportazione da parte dell'impresa fornitrice italiana.</p> <p>Precisare con un documento di prassi che la prova dell'avvenuta esportazione può essere data dal visto telematico sulla bolla doganale di esportazione del cessionario non residente o da qualsiasi altra prova dell'avvenuta importazione dei beni nel Paese del cessionario estero.</p>	



14	<p><b>Prova della cessione intracomunitaria</b></p> <p>Occorrerebbe definire normativamente gli elementi di prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria, anche alla luce dell'orientamento, estremamente restrittivo, della Corte di Cassazione (rif. ordinanza n. 9717/2018).</p> <p>Sulla prova dell'effettivo arrivo dei beni oggetto di cessioni intracomunitarie in uno Stato membro diverso da quello di invio, bisognerebbe confermare la recente prassi dell'Agenzia delle Entrate (risoluzioni n. 345/E del 28 novembre 2007 e n. 477/E del 15 dicembre 2008) in base alla quale è possibile dimostrare l'invio all'estero dei beni con qualsiasi documento idoneo e non solo mediante lettera di vettura internazionale (CMR).</p>	
15	<p><b>Dichiarazione IVA annuale – Eliminazione dell'obbligo di separata indicazione delle operazioni</b></p> <p>Eliminare nel quadro VT della dichiarazione annuale IVA l'obbligo di separata indicazione delle operazioni (effettuate nei confronti di consumatori finali e soggetti IVA), tenuto conto che tali informazioni non rivestono alcuna rilevanza ai fini accertativi, ma soltanto una valenza statistica.</p>	
16	<p><b>Dichiarazione annuale IVA – Quadro VF – Ripartizione del totale degli acquisti e delle importazioni – Eliminare informazioni</b></p> <p>Si propone di eliminare il rigo nel quale è contenuta la ripartizione del totale degli acquisti e delle importazioni. Tali informazioni potrebbero essere acquisite dall'Agenzia delle Entrate attraverso la presentazione da parte del contribuente degli altri modelli dichiarativi (in particolare i modelli Redditi).</p>	
17	<p><b>Dichiarazione annuale IVA – Cessione al consolidato dell'eccedenza a credito</b></p> <p>Introduzione di un rigo nel quadro VL della dichiarazione IVA per i soggetti che nell'anno precedente hanno ceduto al consolidato fiscale il credito IVA e che intendano rettificare l'importo originariamente dichiarato. Tali soggetti potrebbero compilare tale rigo in luogo della presentazione di una dichiarazione integrativa che modifica il dato indicato nel rigo VX6 della dichiarazione annuale presentata.</p>	
18	<p><b>Fattura con descrizione carente delle operazioni effettuate</b> – La fattura contenente una descrizione generica dell'operazione posta in essere possa dar luogo alla detrazione dell'IVA e alla deduzione del costo dal reddito d'impresa se il contribuente esibisce la documentazione contabile o extra contabile idonea a comprovare la natura dell'operazione fatturata.</p>	

## Altre semplificazioni

19	<b>F24 – Modalità di versamento</b> Facoltà di utilizzo dei servizi telematici dell’Agenzia delle Entrate in presenza di compensazioni orizzontali in F24 con saldo a zero e in F24 con debito d’imposta.	
20	<b>Proroga automatica dei termini degli adempimenti tributari</b> In attuazione delle norme dello Statuto dei diritti del contribuente, dovrebbe essere espressamente prevista la proroga automatica dei termini di presentazione di dichiarazioni e comunicazioni, nonché dei termini di versamento, in presenza di ritardi nella messa a disposizione sul sito internet dell’Agenzia delle Entrate degli applicativi necessari all’effettuazione degli adempimenti. Si propone di prevedere, in ogni caso, per tutti i predetti adempimenti un termine minimo di 60 giorni dalla data di pubblicazione dei software sul sito internet dell’Agenzia delle entrate.	
21	<b>Scarto delle dichiarazioni trasmesse telematicamente</b> Si propone di stabilire un termine più ampio di 30 gg. - anziché di 5 - per le rettifiche di errori che hanno provocato lo scarto telematico delle dichiarazioni.	
22	<b>Abolizione del modello F23</b> Si propone l’utilizzo di un unico modello di pagamento tramite F24, anche per le imposte e i tributi per i quali è ancora previsto il pagamento con F23.	
23	<b>Riscontro degli Uffici all’esito dell’attività istruttoria</b> Nell’esercizio dell’attività istruttoria gli Uffici possono invitare il contribuente a produrre dati, documenti e notizie utili ai fini dell’accertamento, nell’ipotesi siano emerse irregolarità a suo carico. Occorrerebbe prevedere normativamente l’obbligo per l’Amministrazione finanziaria di comunicare al contribuente la conclusione delle attività istruttorie entro 30 giorni dalla conclusione delle stesse.	

24	<p><b>Semplificazioni dei regimi di opzioni e revoche aventi validità fiscale per le imprese e i lavoratori autonomi</b></p> <p>Adozione del generalizzato principio di comportamento concludente per l'accesso ad una data modalità di determinazione dell'imponibile fiscale, così come per la scelta del regime contabile, per l'adozione di un regime di tassazione opzionale o per l'utilizzo dell'imposizione sostitutiva o di deroga al regime di competenza, senza alcuna comunicazione (anche di carattere preventivo).</p> <p><i>(cfr. anche allegato)</i></p>	
25	<p><b>Introduzione della facoltà dei pagamenti delle imposte in forma rateizzata</b></p> <p>Facoltà per il contribuente di adottare una forma di rateazione fino a 12 mesi. In sostanza, in sede di liquidazione annuale, il contribuente potrebbe scegliere di pagare in "12 rate mensili" gli importi a saldo dell'anno X e quanto dovuto per l'intero acconto del periodo d'imposta successivo (anno Y), al netto dei crediti da portare in compensazione, metodo che sotto il profilo finanziario agevolerebbe l'adempimento. Ad esempio, supponendo un debito complessivo di 120,00 euro (60,00 euro per il saldo 2018 e 60,00 euro di acconto su base storica), il contribuente potrebbe optare fino a un massimo di 12 rate e, dunque, versare di 10,00 euro mensili, fermo restando la maggiorazione d'interessi.</p> <p><i>(cfr. anche allegato)</i></p>	
26	<p><b>Pagamenti dovuti in occasione del ravvedimento operoso</b></p> <p>Prevedere una procedura di rateazione anche per i versamenti effettuati a fronte del ravvedimento operoso analogamente a quanto già previsto per le comunicazioni di irregolarità e per gli istituti deflattivi del contenzioso (accertamento con adesione, reclamo e conciliazione giudiziale). In altri termini, si potrebbe ipotizzare:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- l'identificazione di un sistema di rateazione differenziato a seconda degli importi dovuti per effetto del ravvedimento operoso;</li> <li>- l'individuazione di un numero minimo di versamenti che, se non effettuati, comportano la decadenza dalla procedura di sanatoria e dunque la richiesta da parte dell'amministrazione finanziaria delle somme dovute maggiorate delle sanzioni in misura ordinaria.</li> </ul> <p><i>(cfr. anche allegato)</i></p>	
27	<p><b>Pagamenti rateizzati per le sanzioni tributarie</b></p> <p>Introdurre la possibilità di procedere al pagamento in modo rateizzato delle sanzioni tributarie nel momento in cui le stesse siano contestate od irrogate con le procedure previste dagli articoli 16 e seguenti del D.Lgs. n. 472 del 1997. Attualmente, tale fattispecie è l'unica nella quale il contribuente, anche volendo decidere per l'acquiescenza rispetto ai contenuti dello stesso, non può effettuare il pagamento delle somme dovute in modo rateizzato.</p> <p><i>(cfr. anche allegato)</i></p>	

Allegato – approfondimenti su punti specifici

### Punto 3 - Omessa presentazione della dichiarazione

Nell'ambito dell'odierna modalità di funzionamento del sistema di controllo delle dichiarazioni presentate e dei versamenti effettuati dai contribuenti, si assiste, in modo indubbio, ad una rilevante azione da parte dell'Amministrazione finanziaria in tempi estremamente brevi rispetto alle scadenze previste per legge ai fini della effettuazione degli adempimenti fiscali.

In questo contesto, un ruolo particolare assume l'ipotesi della mancata presentazione della dichiarazione, adempimento con il quale viene formalizzata la posizione fiscale del contribuente. A tale riguardo, il sistema normativo prevede come:

- laddove la dichiarazione non sia stata presentata alla scadenza di legge, la violazione potrà essere regolarizzata, al massimo, entro i 90 giorni successivi alla predetta scadenza (art. 2, comma 7, del D.P.R. n. 322 del 1998) mediante l'accesso all'istituto di ravvedimento operoso;
- decorso il termine di cui al precedente *a-linea*, la dichiarazione, ai fini fiscali, rimane omessa a tutti gli effetti e costituisce, unicamente, titolo per la riscossione delle somme da essa emergenti come dovute.

Ulteriore conseguenza della mancata presentazione della dichiarazione è la possibilità di "proroga" biennale del termine di accertamento nonché quella di attivazione di particolari modalità di accertamento (quali, ad esempio, l'accertamento induttivo); soltanto ai fini sanzionatori, l'articolo 1 del D. Lgs. n. 471 del 1997, come modificato dal D. Lgs. n. 158 del 2015, prevede che, laddove il contribuente presenti la dichiarazione originariamente omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva e comunque in assenza di qualunque attività di controllo avviato nei confronti del contribuente, la sanzione ordinariamente applicabile in relazione alle maggiori imposte eventualmente dovute (dal 120 al 240 per cento della maggiore imposta) sono ridotte alla metà.

Posto che è lo stesso legislatore a conferire e ad identificare la minor pericolosità del comportamento del contribuente che, in assenza di controlli, provvede comunque a presentare la dichiarazione seppure tardivamente, anche in considerazione della evidenziata premessa in merito alla ridotta tempistica con la

quale ormai l'amministrazione finanziaria provvede ad effettuare i controlli sulle posizioni fiscali dei contribuenti, vi è da ritenere che possa essere introdotto, in via normativa, il concetto di validità della dichiarazione laddove la stessa sia presentata in un congruo lasso temporale successivo alla scadenza originaria.

In altri termini:

- analogamente a quanto già previsto ai fini sanzionatori, si potrebbe introdurre la possibilità di effettuare il ravvedimento operoso ex articolo 13 del D. Lgs. n. 472 del 1997 almeno sino al termine di presentazione della seconda dichiarazione successiva;
- coerentemente, modulare il termine di sanatoria già attualmente previsto intendendo la violazione legata alla mancata presentazione della dichiarazione come rientrante tra quelle formali. In concreto, dunque, ferma restando la sanzione attualmente prevista per la presentazione della dichiarazione nei 90 giorni successivi alla scadenza ordinaria del termine, la medesima sanzione potrebbe essere rimodulata su un importo più elevato laddove il ravvedimento intervenga in un momento successivo a quello già identificato nei 90 giorni.

In tal senso, seppure indirettamente, si è già espressa l'amministrazione finanziaria con la circolare n. 54 del 2002, documento nel quale venne preso in considerazione il caso del contribuente che, pur non presentando la dichiarazione alla scadenza ordinaria provvedeva comunque al versamento delle imposte "astrattamente" risultanti dalla dichiarazione che, dunque, in caso di presentazione della stessa, sarebbero emerse come debito da assolvere.

In una simile ipotesi, secondo l'amministrazione finanziaria, era possibile il ravvedimento operoso versando, sulla base della disposizione allora vigente, il tributo (anche attraverso il ravvedimento operoso) unitamente alla sanzione ridotta del sei per cento sulle somme dovute, ferma restando la sanzione fissa per la mancata presentazione della dichiarazione.

#### **Punto 4 - Semplificazioni per la compilazione del quadro RW**

L'attivazione dello scambio d'informazioni, automatico e su richiesta, sviluppato dall'Ocse (CRS), operativo ormai con molti Paesi fra i quali tutti quelli UE e dello Spazio economico europeo, solleva il tema dell'attualità ed utilità delle complesse disposizioni vigenti in tema di "monitoraggio fiscale" (compilazione quadro RW) poiché il coinvolgimento delle istituzioni finanziarie estere nella raccolta di informazioni utili ai fini fiscali costituisce indubbiamente misura idonea a contenere il fenomeno dell'evasione fiscale realizzata mediante l'occultamento di capitali all'estero, in modo più efficace da quanto abbia sinora contribuito lo spontaneo adempimento dei contribuenti all'obbligo, previsto dall'articolo 4 del D.L. 167/90, di dichiarare i capitali detenuti all'estero nell'ambito del cd. quadro RW.

L'adempimento di tale obbligo, posto peraltro a carico di una pluralità di soggetti più ampia rispetto al mero possessore dei capitali detenuti all'estero (quali ad esempio i delegati ad operare sui conti, i nudi proprietari, i beneficiari di trust e fondazioni), si è oltretutto da subito palesato come assai oneroso rispetto alle esigenze di accertamento dei redditi prodotti all'estero e il legislatore nazionale ha a suo tempo provveduto con la Legge Europea 2003 a ridimensionare le sanzioni e a modificare gli obblighi dichiarativi eliminando i trasferimenti da, verso e sull'estero.

Ciò nonostante la compilazione del modello è rimasta comunque eccessivamente onerosa anche a seguito della riforma, se non addirittura più gravosa a causa degli obblighi stabiliti nella normativa secondaria.

La problematica dell'adempimento degli obblighi di compilazione del quadro RW non deriva soltanto dalle complessità ed i costi che devono essere sostenuti per la sua predisposizione (costi dei professionisti o dei mandati fiduciari per la detenzione del conto), ma anche dal timore che i dati sull'ammontare dei capitali detenuti all'estero siano adeguatamente protetti da accessi non autorizzati, come confermano i numerosi procedimenti penali di cui si dà atto nel Piano triennale di prevenzione della corruzione 2018 – 2020.

L'articolo 5, comma 2 del Dl. 167 del 1990 dispone inoltre che la violazione dell'obbligo di dichiarazione previsto nell'articolo 4, comma 1, è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria dal 3 al 15 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati, la quale viene raddoppiata per quelli detenuti negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

Tali sanzioni continuano ad essere spropositate anche perché non variano, contrariamente a quanto richiesto dalla Commissione, in funzione dell'entità delle imposte evase.

Le sanzioni per non aver indicato (o avere indicato in maniera erronea, stante anche la difficoltà imposta dalla norma nelle metodologie di calcolo) le attività nel quadro RW si cumulano altresì con quelle per l'eventuale evasione delle imposte sui redditi e sul patrimonio, con un meccanismo presuntivo – tale da ribaltare l'onere della prova sul contribuente - in base al quale essi si considerano fruttiferi in misura pari al tasso ufficiale di riferimento, e con l'ulteriore presunzione, per i capitali detenuti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, che essi si presumono costituiti mediante redditi sottratti a tassazione (con raddoppio della sanzione, ordinariamente applicabile dal 90% al 180% delle imposte evase, aumentata di un terzo per i redditi di fonte estera).

La sproporzione deriva dal fatto che l'obiettivo di garantire l'efficacia dei controlli fiscali è già adeguatamente garantito dallo scambio d'informazioni, automatico e su richiesta, previsto sia all'interno dell'Unione Europea che nei rapporti con numerosi Stati terzi.

Infine, con riferimento agli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, i termini ordinari per l'accertamento delle imposte sui redditi evase (entro il quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione oppure entro il settimo se la dichiarazione è stata omessa) sono raddoppiati, così come è raddoppiato il termine (31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione) per contestare la violazione degli obblighi di compilare il quadro RW. Sia il raddoppio delle sanzioni che dei termini di accertamento appare illegittimo in quanto esso dipende dal livello d'imposizione "privilegiato" previsto dalla legge tributaria estera, quando invece ciò che rileva, così come accade in numerosi di tali Stati, è la partecipazione al sistema comune di scambio d'informazioni e la presenza di una convenzione la quale preveda uno scambio d'informazioni rafforzato su richiesta.



Si dovrebbe porre rimedio alle criticità che evidenzia l'attuale impianto del modello RW eliminando del tutto l'obbligo imposto ai contribuenti che detengono attività o investimenti in Paesi che consentano lo scambio di informazioni e circoscrivendolo semmai alle sole giurisdizioni che non partecipano allo scambio di informazioni con l'Italia, limitando comunque gli adempimenti ai soli dati necessari per liquidare l'imposta sulle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE), prevedendo opportunamente un quadro apposito nel modello dichiarativo

E' del resto evidente che gli obblighi dichiarativi previsti dalla normativa sul "monitoraggio fiscale" si palesano del tutto inefficaci proprio nei confronti dei contribuenti "*non compliant*" che non intendono pagare le imposte dovute e tantomeno si "autodenunciano" dando evidenza dei relativi capitali detenuti all'estero nel quadro RW, penalizzando invece le categorie di contribuenti "virtuosi" che denunciano le attività detenute all'estero ma che a causa della complessità di compilazione rischiano di commettere errori in buona fede.

Tale obbligo, del resto, non sembra aver prodotto in passato gli attesi effetti deterrenti alla luce dell'ampia adesione dei contribuenti italiani ai vari provvedimenti, sia quelli denominati come "scudo fiscale" che gli ultimi di "*voluntary disclosure*", volti all'emersione delle attività estere non dichiarate, a cui lo scambio di informazioni tra le amministrazioni fiscali ha viceversa contribuito in modo significativo.

#### **Punto 5 - Delega unica al Professionista**

Qualora un'impresa o una persona fisica intenda rivolgersi a un commercialista per l'assistenza tributaria, occorre prevedere una razionalizzazione sistemica dell'espletamento di svariati adempimenti.

Per fare un esempio, oggi è previsto il conferimento di distinte deleghe al professionista per: l'apertura, la variazione e la chiusura della partita IVA, per il ritiro della smart card, per l'apertura e la consultazione del cassetto fiscale, per l'apertura e la gestione del cassetto previdenziale, per la fatturazione digitale, per il pagamento e la trasmissione dell'F24, per la trasmissione dei dichiarativi fiscali, per l'assistenza nella fase degli accertamenti e del contenzioso, per l'accesso all'agente della riscossione.

Per ovviare a questa complessità, occorre prevedere una **unica delega** da conferirsi all’inizio del mandato, senza limiti di tempo, in ogni momento revocabile, da trasmettersi telematicamente all’amministrazione finanziaria, con tutte le precauzioni del caso, come data certa e firma digitale, e valida per tutte le casistiche in cui il legislatore prevede l’intervento del professionista. Ciò assicura al contribuente facilità ed immediatezza di accesso agli adempimenti per tramite del proprio Dottore Commercialista di fiducia.

## **Punto 6 e 7 – Società non operative e in perdita sistematica**

### **A. Disciplina delle società non operative**

Tale disciplina è stata introdotta originariamente nel 1994 ed è a tutt’oggi presente nel nostro ordinamento, dopo molteplici modifiche e revisioni che ne hanno anche ampliato l’ambito di applicazione. La finalità è sostanzialmente quella di individuare fra le società commerciali quelle che, anziché esercitare un’effettiva attività d’impresa, si limitano di fatto alla mera amministrazione e godimento del patrimonio comune dei propri soci (cd. “società di comodo”).

L’articolo 30 della legge n.724/1994, definisce “non operative” le società che non superano un test di operatività, con cui si confrontano i ricavi effettivamente contabilizzati con ricavi “presunti” determinati applicando alcuni coefficienti agli *assets* patrimoniali della società, precisamente:

- il 2% al valore delle partecipazioni e titoli e relativi crediti finanziari;
- il 6% al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili;
- il 15% al valore delle altre immobilizzazioni.

Il test di “operatività” deve essere effettuato confrontando il risultato dato dall’applicazione dei coefficienti ai valori medi degli *assets* di cui sopra risultanti dai bilanci degli ultimi tre periodi d’imposta con la media dei ricavi del medesimo lasso temporale. Il mancato superamento del test di “operatività” identifica la “società di comodo” che, per diretta conseguenza dettata dalla norma è chiamata a dichiarare almeno un reddito minimo calcolato applicando le seguenti percentuali:

- il 1,5% al valore delle partecipazioni e titoli e relativi crediti;

- il 4,75% al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili;
- il 12% al valore delle altre immobilizzazioni.

L'imposizione diretta conseguente viene attualmente maggiorata (di 10,5 punti percentuali) per i soli soggetti IRES.

Inoltre, la "società di comodo" è soggetta a importanti restrizioni nell'utilizzo di eventuali crediti d'imposta sul valore aggiunto vantati verso l'Erario.

La disciplina, nella sua formulazione attuale, prevede alcune ipotesi di esclusione o disapplicazione, anche mediante il ricorso al contraddittorio preventivo attraverso istanza di interpello.

Dopo aver sinteticamente delineato i meccanismi di funzionamento di tali disposizioni, è opportuno osservare che questa norma venne introdotta nel 1994 con il chiaro intento di arginare l'allora diffuso ricorso allo strumento societario al solo fine di aggirare non solo la maggiore imposizione diretta sui patrimoni personali, ma anche quella indiretta quale, non per ultima, l'imposta di successione e donazione (a quei tempi particolarmente gravosa). In sostanza, il Legislatore si preoccupò di circoscrivere e colpire il fenomeno attraverso l'autodenuncia nella dichiarazione dei redditi e la contestuale autoliquidazione delle correlate conseguenze impositive.

Tuttavia, non solo il mutato e più favorevole quadro della disciplina fiscale sui patrimoni personali ha oggi ridotto la diffusione a tali pratiche, ma anche l'attuale contesto economico, ha reso anacronistiche le variabili su cui si basa il test di "operatività".

È facilmente osservabile come i tassi d'interesse siano rimasti per quasi una decade ormai ai minimi storici, gli indici rappresentativi delle *performances* dei mercati finanziari abbiano avuto dal 2000 un andamento estremamente erratico e, non ultimo, il mercato immobiliare attraversa dal 2009 una profonda depressione che ha prodotto forti contrazioni sia del valore dei beni immobili sia dei canoni locativi.

L'impianto della norma appare quindi datato e, pur avendo subito recentemente interventi sottesi ad alleggerirne la portata applicativa, la sua disapplicazione rimane sempre basata sull'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente che, in molti casi, risulta diabolica. Alla luce di queste considerazioni, si ritiene necessaria una sistematica revisione, finalizzata a convertire questo istituto in uno strumento atto a formare liste di selezione per verifiche mirate, al pari di quanto è avvenuto nella transizione dagli studi di settore agli ISA, con i quali potrebbe essere coordinato per garantire una maggior efficacia d'indagine (entrambi, infatti, si basano sull'analisi dei ricavi) soprattutto se correttamente abbinato ai *cluster* per settore di attività.

In questa ottica, rimarrebbe comunque valido il meccanismo del test di "operatività" basato sul confronto delle *performances* di alcuni *assets* societari (immobili, beni mobili registrati e attività finanziarie) con *benchmark* di mercato, ma con il supporto della maggiore precisione ed attendibilità dato dal patrimonio informativo che oggi (rispetto al 1994) l'amministrazione finanziaria ha a disposizione grazie alle sue banche dati.

In una prima fase di revisione, comunque, si potrebbe anche mantenere l'attuale struttura del test di operatività, ma sarebbe d'obbligo rivedere al ribasso i coefficienti del "test di operatività" da applicare sulle poste dell'attivo, utilizzando coefficienti quali:

- lo 0,75% al valore delle partecipazioni e titoli e relativi crediti;
- il 3% al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili;
- il 4% al valore delle altre immobilizzazioni,

e, allo stesso tempo, determinare il reddito minimo (qualora non il test non fosse superato), calcolato applicando le seguenti nuove percentuali:

- lo 0,35% al valore delle partecipazioni e titoli e relativi crediti;
- il 1,50% al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili;
- il 2 % al valore delle altre immobilizzazioni.

A corollario di questo iniziale *restyling* sarebbe opportuno che i predetti coefficienti siano aggiornati periodicamente per tener conto dell'andamento della situazione generale, mediante apposito decreto del MEF (da emanarsi periodicamente, al fine di tener conto del quadro macro-economico).

## **B. Disciplina delle “società in perdita sistemica”**

A latere della disciplina delle “società non operative”, nel corso del 2011 è stata introdotta una disposizione in virtù della quale le società commerciali che dichiarano nell’arco di cinque periodi di imposta :

- perdite fiscali, ovvero
- perdite fiscali per quattro periodi di imposta e per l’altro periodo di imposta un reddito inferiore a quello minimo determinato con i criteri delle “società non operative”,

sono considerate presuntivamente in una situazione di c.d. “perdita sistemica” ed obbligate a dichiarare il reddito minimo determinato secondo le regole per le c.d. “società non operative”, venendo anch’esse di fatto considerate ai fini fiscali “società di comodo”.

Anche per le “società in perdita sistemica” operano le medesime conseguenze previste per le “società non operative”, quali la maggiorazione dell’imposizione diretta IRES e le limitazioni nell’utilizzo ovvero la perdita del credito IVA legittimamente spettante.

Al pari delle disposizioni in materia di “società non operative”, la disciplina delle “società in perdita sistemica” prevede ipotesi di esclusioni e disapplicazioni analoghe, ma rimane anch’essa fondata sul meccanismo dell’inversione dell’onere della prova in capo al contribuente.

La norma in questione, sin dalla sua entrata in vigore, è stata in dottrina fortemente criticata perché priva di qualsiasi presupposto (anche costituzionale) per l’assoggettamento ad imposizione di un reddito solo presunto.

Anche il principio di fondo che sorregge la disposizione e precisamente l’antieconomicità dell’impresa in perdita sistemica quale presunzione di evasione, è stato recentemente oggetto di maggiore analisi giurisprudenziale, con esiti non sempre favorevoli all’Amministrazione Finanziaria.

A prescindere dal discutibile potere di sindacato nelle scelte imprenditoriali assegnato con questa norma all’amministrazione finanziaria, la conseguenza diretta della disciplina delle “società in perdita sistemica” è l’assunzione a presupposto di tassazione anche delle perdite conseguenti un andamento

congiunturale, di settore o di mercato, negativo o piani aziendali rivelatesi sbagliati, arrivando infine al caso, paradossale, di tassare in maniera “punitiva” (poiché presunto evasore) l’imprenditore incapace.

Occorre, dunque, prevedere la completa abrogazione della norma, anche in considerazione della concorrenza con altre due disposizioni di legge che, in linea di principio, sono finalizzate a colpire il fenomeno delle società con condotte anti economiche:

- la norma che disciplina la tassazione quale reddito diverso delle utilità (anche in natura) che il socio riceve dalla società della cui compagine sociale fa parte;
- la disposizione contenuta nell’articolo 24 del decreto legge n. 78 del 2010 che prevede come la programmazione dei controlli fiscali dell’Agenzia delle entrate e della Guardia di finanza debba assicurare una vigilanza sistematica, basata su specifiche analisi di rischio, relativamente ad imprese che presentano dichiarazioni in perdita fiscale, non determinata da compensi erogati ad amministratori e soci, per più di un periodo d’imposta e non abbiano deliberato e interamente liberato nello stesso periodo uno o più aumenti di capitale a titolo oneroso di importo almeno pari alle perdite fiscali stesse.

#### **Punto 24 - Semplificazioni dei regimi di opzioni e revoche aventi validità fiscale per le imprese e i lavoratori autonomi**

Nell’ordinamento tributario sono rinvenibili una molteplicità di scelte sulle modalità con cui tenere le scritture contabili, determinare la base imponibile, scegliere (per talune componenti reddituali) un’imposizione sostitutiva, o altro ancora.

La volontà di accedere ad una delle alternative consentite dal legislatore tributario (rispetto al regime naturale o ordinario) viene esercitata attraverso l’esercizio di un’opzione (e delle correlate revoche): nel corso del tempo, in connessione con l’evoluzione e l’articolazione del sistema fiscale, si sono succedute diversi meccanismi con cui esercitare le relative opzioni, pervenendo a configurare un attuale quadro estremamente frammentato e non privo di elementi di incoerenza.

Infatti, nonostante il riordino a suo tempo effettuato per il tramite del D.P.R. n. 442/1997, le successive modificazioni delle disposizioni tributarie rendono necessaria una revisione dei principi generali che regolamentano opzioni e revoche di carattere tributario.

In questa prospettiva – e con specifico riferimento ai soggetti che producono reddito d'impresa, di lavoro autonomo o comunque ai soggetti passivi IVA, può essere utile effettuare la seguente suddivisione per opzioni relative a:

1. scelta del regime contabile (per es.: regime di contabilità ordinaria per le imprese minori ex art. 18 co. 8 D.P.R. n. 633/1972);
2. modalità determinazione del reddito (determinazione del reddito agrario per le società agricole ex art. 1 co. 1093 L. n. 296/2006);
3. scelta di imposizione sostitutiva o deroga al regime di competenza (per es.: rateizzazione delle plusvalenze ex art. 86 co. 4 T.U.I.R.);
4. accesso a regimi di tassazione opzionali (per es.: tassazione in base al consolidato fiscale ex art. 117 e ss. T.U.I.R.).

Al fine di semplificare e razionalizzare l'attuale (frammentato) quadro normativo, si ritiene di suggerire l'adozione di un principio generale di validità del comportamento concludente, eliminando qualsiasi obbligo di comunicazione nei modelli dichiarativi o in altri appositi modelli.

E' subito necessario notare come:

- a. una siffatta impostazione sia in linea con quanto previsto dall'art. 1 del D.P.R. n. 442/1997 che già ora stabilisce al comma 1 che “[...] l'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili”;
- b. il comportamento concludente ha trovato – nel tempo – ampia applicazione, anche al di là di quanto originariamente previsto dal D.P.R. n. 442/1997: da ultimo, basti pensare alla facoltà di trasmettere con cadenza semestrale (anziché trimestrale) i dati delle fatture emesse e ricevute di cui all'art. 21 del D.L. n. 78/2010 (cfr. art. 1-ter D.L. n. 148/2017)<sup>1</sup>;

---

<sup>1</sup> In questa fattispecie, infatti non si è nell'ambito della scelta di un regime contabile o delle determinazioni di base imponibile, ma quanto piuttosto in quella di scelta della periodicità con cui procedere all'invio di alcuni dati richiesti per legge.

c. allo stato attuale, vi siano alcune opzioni da esercitarsi al fine di fruire “[...] di benefici di natura fiscale o l'accesso a regimi fiscali opzionali, subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione” per le quali, ferma restando la sussistenza dei requisiti sostanziali, ma in assenza di una apposita comunicazione preventiva (cfr. art. 2 del D.L. n. 16/20129), è prevista una peculiare modalità di regolarizzazione, definita “in bonis”, in base alla quale è possibile sanare l’omessa preventiva comunicazione entro un dato termine. E’ opportuno evidenziare come tale procedura provochi – nei fatti – una “svalutazione” del comportamento concludente, valorizzando al contrario il dato formalistico della preventiva comunicazione e inserendo al contempo un ulteriore elemento di complessità dichiarativa: si viene così a privilegiare (pur in presenza di tutte le condizioni richieste da una data disposizione) l’aspetto formale della “preventiva comunicazione”, la cui assenza (se non sanata in termini utili), ha rilevanti e sproporzionate (per gli effetti che produce in capo al contribuente) conseguenze sfavorevoli.

L’adozione del generalizzato principio di comportamento concludente per l’accesso ad una data modalità di determinazione dell’imponibile fiscale, così come per la scelta del regime contabile, per l’adozione di un regime di tassazione opzionale o per l’utilizzo dell’imposizione sostitutiva o di deroga al regime di competenza, senza alcuna comunicazione (anche di carattere preventivo), andrebbe nella direzione di semplificare gli adempimenti dichiarativi, senza peraltro compromettere né pregiudicare la capacità di accertamento da parte delle autorità fiscali: non è infatti ravvisabile alcun ostacolo a tali attività che potrebbero comunque essere condotte con tutti gli strumenti e gli istituti all’uopo previsti dall’ordinamento, senza che ciò faccia perdere efficacia all’azione accertatrice circa il corretto assolvimento degli obblighi tributari.

#### **Punto 25 - Introduzione della facoltà dei pagamenti delle imposte in forma rateizzata**

Una delle semplificazioni auspiccate è quella di introdurre la facoltà dei pagamenti rateizzati nell’arco di 12 mesi per quanto concerne le imposte sui redditi. In linea di principio, infatti, tale forma di rateazione potrebbe avere effetti positivi in relazione anche al venir meno della necessità di procedere a successive



sanatorie, anche per errore, derivanti dal fatto che, nei termini ordinari, non si è reso possibile effettuare i prescritti versamenti di imposta, oltre a consentire una migliore gestione e pianificazione della tesoreria.

Non va dimenticato, infatti, che ai fini IRPEF/IRES/IRAP il secondo acconto che va corrisposto nel mese di novembre in unica soluzione, può essere particolarmente gravoso per i contribuenti.

La proposta è dunque quella di prevedere la facoltà per il contribuente di adottare una forma di rateazione fino a 12 mesi. In sostanza, in sede di liquidazione annuale, il contribuente potrebbe scegliere di pagare in “12 rate mensili” gli importi a saldo dell’anno X e quanto dovuto per l’intero acconto del periodo d’imposta successivo (anno Y), al netto dei crediti da portare in compensazione, metodo che risulterebbe molto meno difficoltoso sotto il profilo finanziario agevolando l’adempimento.

Ad esempio: supponendo un debito complessivo di € 120 ( € 60 per il saldo 2018 e € 60 di acconto su base storica), il contribuente potrebbe optare fino a un massimo di 12 rate e, dunque, versare di € 10 mensili, fermo restando la maggiorazione d’interessi.

#### **Punto 26 – Pagamenti dovuti in occasione del ravvedimento operoso**

Nell’ambito della procedura di ravvedimento operoso, l’amministrazione finanziaria ha da sempre sostenuto l’impossibilità che i pagamenti dovuti per effetto della sanatoria possano essere effettuati in forma rateizzata, ammettendo però, nel contempo, la possibilità di effettuare i predetti “versamenti” in più tranche, fermo restando che la contestazione formulata dall’amministrazione finanziaria interromperebbe il ravvedimento stesso conservando comunque la validità degli adempimenti medio tempore effettuati.

Ciò posto, aderendo alla ipotesi che il ravvedimento operoso rappresenti una forma di auto accertamento (nel senso che il contribuente procede a correggere spontaneamente le proprie violazioni in un momento antecedente alla constatazione della violazione da parte dell’amministrazione finanziaria), parrebbe opportuno prevedere in via normativa una procedura di rateazione anche per i versamenti effettuati a fronte del ravvedimento operoso analogamente a quanto già previsto in materia di istituti deflattivi del contenzioso quali l’accertamento con adesione nonché il reclamo e la conciliazione giudiziale.

Muovendo da tale presupposto, dunque (che peraltro con riferimento alle comunicazioni di irregolarità è già operante) si potrebbe ipotizzare :

- l'identificazione di un sistema di rateazione differenziato a seconda degli importi dovuti per effetto del ravvedimento operoso;
- l'individuazione di un numero minimo di versamenti che, se non effettuati, comportano la decadenza dalla procedura di sanatoria e dunque la richiesta da parte dell'amministrazione finanziaria delle somme dovute maggiorate delle sanzioni in misura ordinaria.

### **Punto 27 - Pagamenti rateizzati per le sanzioni tributarie**

Analogamente a quanto esaminato nel punto 3.b, sarebbe del tutto opportuno introdurre la possibilità di procedere al pagamento in modo rateizzato delle sanzioni tributarie nel momento in cui le stesse siano contestate od irrogate con le procedure previste dagli articoli 16 e seguenti del D.Lgs. n. 472 del 1997. A ben guardare, infatti, la fattispecie della notifica dell'atto contenente sole sanzioni è l'unica nella quale il contribuente, anche volendo decidere per l'acquiescenza rispetto ai contenuti dello stesso, non può effettuare il pagamento delle somme dovute in modo rateizzato. La differenza è tanto più evidente laddove la si confronti con quanto previsto dall'articolo 15 del D.lgs. n. 218 del 1997 norma che, come noto, disciplina l'acquiescenza rispetto agli atti di accertamento. In tale ipotesi, infatti, le sanzioni possono essere oggetto di pagamento rateizzato unitamente all'imposta e vengono dunque corrisposte nella misura ridotta prevista dallo stesso articolo 15. Analoga possibilità di rateazione è prevista, inoltre, nel caso delle comunicazioni di irregolarità di cui al d.lgs. n. 462 del 1997.

Si ritiene, pertanto, che per coerenza del sistema debba essere consentito il pagamento rateizzato delle sanzioni anche laddove le stesse siano contestate ovvero irrogate con atto autonomo non correlato al tributo.

\* \* \*