



CONFINDUSTRIA

La manovra di bilancio per il 2017

DL 22 ottobre 2016, n. 193

*Disposizioni urgenti in materia fiscale
e per il finanziamento di esigenze
indifferibili*

26 ottobre 2016

Premessa

Il Consiglio dei Ministri ha varato, il 15 ottobre scorso, la **manovra di bilancio per il 2017**.

La manovra si articola in due provvedimenti:

- (i) la **Legge di Bilancio**; e
- (ii) il c.d. **Decreto Legge Fiscale** - Decreto Legge 22 ottobre 2016, n. 193, recante *“Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili”*, di seguito *DL Fiscale*.

Per avere una visione puntuale dell'**articolazione della manovra tra entrate e spese occorre attendere i testi definitivi del DDL Bilancio**; peraltro, merita segnalare che alcune misure di entrata sono affidate al DL Fiscale (nuovi adempimenti IVA; rottamazione cartelle; la voluntary disclosure).

Nel seguito si fornisce un primo commento delle principali misure, di interesse per le Associate, contenute nel DL Fiscale pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 249 del 24 ottobre.

La prima analisi del provvedimento evidenzia alcune criticità. In particolare, delude la mancata previsione di misure volte a disciplinare gli impatti fiscali derivanti dall'adozione dei nuovi principi contabili, da tempo auspicati da Confindustria e sulle quali avevamo lavorato di intesa con il Ministero dell'Economia e delle Finanze. Da quanto consta, tale intervento non risulta presente nemmeno nel disegno di legge di bilancio.

Le principali misure contenute nel DL Fiscale

Soppressione di Equitalia L'art. 1 del DL Fiscale dispone la soppressione, a partire dal 1° luglio 2017, delle **società del Gruppo Equitalia**, ed il trasferimento delle loro competenze ad un Ente pubblico economico, denominato "**Agenzia delle Entrate-Riscossione**", sottoposto all'indirizzo ed alla vigilanza del Ministro dell'Economia e delle Finanze ed al monitoraggio da parte dell'Agenzia delle Entrate, il cui direttore rivestirà il ruolo di Presidente del nuovo ente.

Il Gruppo Equitalia è attualmente costituito dalle seguenti società:

- **Holding Equitalia SpA**, istituita nel 2005, è una società a totale partecipazione pubblica (51% Agenzia delle Entrate e 49% INPS);
- **Equitalia Servizi di riscossione SpA**, società controllata interamente dalla holding, svolge il ruolo di Agente unico della riscossione a seguito della fusione per incorporazione dei precedenti agenti della riscossione (Equitalia Nord SpA, Equitalia Centro SpA e Equitalia Sud SpA);
- **Equitalia Giustizia SpA**, istituita nel 2008, è il gestore del FUG (Fondo Unico di Giustizia), dove confluiscono le somme sequestrate nell'ambito di procedimenti penali e in applicazione delle misure di prevenzione antimafia, nonché i proventi derivanti dai beni confiscati alla criminalità organizzata.

La quota del capitale della Holding Equitalia Spa detenuta dall'INPS (49%) sarà acquisita al suo valore nominale, entro il 1° luglio 2017, dall'Agenzia delle Entrate, mentre le azioni di Equitalia Giustizia Spa saranno cedute a titolo gratuito al Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze stipulerà annualmente con il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, in qualità di Presidente del nuovo ente, una **convenzione triennale** per definire i servizi svolti dall'ente e le relative risorse disponibili, le priorità, le strategie per la riscossione, gli obiettivi

quantitativi in termini di economicità della gestione, nonché individuare strumenti innovativi per comunicare con i contribuenti ed agevolare l'assolvimento degli obblighi di pagamento delle imposte.

Per garantire l'operatività dell'ente, si prevede che il personale delle società del Gruppo Equitalia con contratto di lavoro a tempo indeterminato, in servizio alla data di entrata in vigore del decreto, sia trasferito all'Agenzia delle Entrate-Riscossione, senza soluzione di continuità e con la garanzia della posizione giuridica ed economica maturata alla data del trasferimento. Si prevede, **in sede di trasferimento, l'effettuazione di una** procedura ricognitiva sullo svolgimento delle funzioni svolte, con modalità da definire, nonché sul possesso dei requisiti per la prosecuzione del rapporto lavorativo con il nuovo Ente.

Osservazioni - Il DL Fiscale recepisce alcune **raccomandazioni** avanzate a dicembre 2015 **dall'OCSE e dal Fondo Monetario Internazionale**. Tali organismi internazionali sottolineavano non solo l'eccessivo accumulo di crediti fiscali vantati dall'Erario non riscossi, raccomandando di migliorare le prestazioni della funzione di riscossione, ma mettevano in evidenza anche il **numero eccessivo di soggetti che intervengono in Italia nella gestione dell'obbligazione tributaria** (Ag. Entrate, Ag. Dogane, G.d.F., Sogei, Sose, Dipartimento delle finanze, Equitalia), in linea con quanto più volte manifestato anche da Confindustria.

Con riguardo ad Equitalia, i **rapporti FMI e OCSE raccomandavano di:**

- riconoscere ad Equitalia la possibilità di definire le priorità nello svolgimento della sua attività di riscossione, senza vincolarla all'obbligatorietà dell'azione esecutiva su tutti i soggetti (imprese e persone fisiche), indipendentemente dalle possibilità di successo e dagli importi;
- rivedere la disciplina di rateizzazione che consentiva, per esigenze di

semplificazione, di accedere al beneficio per importi fino a 60 mila euro sulla base di una semplice autodichiarazione della situazione di difficoltà finanziaria,

- *dotare Equitalia di adeguati poteri di recupero dei debiti fiscali, limitati (progressivamente dal legislatore per esigenze di tutela sociale, come il divieto di pignoramento sull'abitazione principale).*

*La norma in commento consentirà al Ministero dell'Economia e delle Finanze di **definire**, con apposite convenzioni, le **priorità nelle strategie di riscossione**, superando il precedente vincolo dell'obbligatorietà dell'azione esecutiva su tutti i contribuenti. Questo è un aspetto positivo, poiché **renderà più efficiente l'attività di riscossione**; certamente, **andrà scongiurato il rischio che l'attività di riscossione si concentri solo su taluni soggetti** (quelli solvibili e visibili).*

Opportunamente non è stata data attuazione alla raccomandazione di una revisione in senso più restrittivo della attuale disciplina di rateizzazione; ciò risponde alla condivisibile scelta di tutelare i contribuenti in maggiore difficoltà finanziaria.

Definizione agevolata

L'art. 6 del DL Fiscale disciplina una procedura di definizione agevolata dei **carichi iscritti a ruolo, affidati ad Equitalia, dal 2000 al 2015** e consente di estinguere il debito senza corrispondere le sanzioni amministrative, gli interessi di mora, nonché le altre somme aggiuntive dovute sui contributi di natura previdenziale.

La misura interessa l'**IRES, IRAP, IRPEF, l'IVA** relativa alle operazioni interne, i **contributi INPS**, nonché gli interessi dovuti e le somme aggiuntive sul ritardato pagamento delle multe stradali.

Sono **esclusi dalla definizione**, invece, i ruoli relativi a:

- l'Iva assolta sulle importazioni da chiunque effettuate;

- le risorse proprie iscritte nel bilancio generale dell'Unione Europea (es. dazi doganali, altri prelievi sugli scambi con Paesi terzi, ecc..);
- le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato;
- i crediti da danno erariale derivanti da sentenze di condanna della Corte dei Conti;
- le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute per provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- le sanzioni amministrative relative a multe stradali.

Ai fini della definizione agevolata il contribuente è tenuto al **pagamento integrale dei tributi e degli interessi legali, nonché dell'aggio.**

Tali somme potranno essere corrisposte in un'unica soluzione ovvero essere dilazionate entro un **limite massimo di 4 rate**, con il pagamento dei relativi interessi per dilazioni di pagamento (al tasso del 4,5% annuo), entro e non oltre il 15 marzo 2018.

Il contribuente decade dalla definizione agevolata nel caso di mancato, insufficiente o tardivo versamento di una sola rata, con conseguente ripresa dell'azione esecutiva sulle somme residue da parte dell'Agente della riscossione

Per aderire alla definizione agevolata, il contribuente dovrà presentare un'apposita istanza ad Equitalia, entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto legge (entro il 23 gennaio 2017), indicando il numero di ratenelle quali intende effettuare il pagamento, nonché l'impegno a rinunciare ai giudizi tributari eventualmente pendenti aventi ad oggetto i tributi oggetto di definizione.

Dalla data di presentazione della citata richiesta, Equitalia non potrà avviare nuove procedure per la riscossione coattiva (ad es. fermo amministrativo sui beni mobili registrati e pignoramento mobiliare ed immobiliare di beni) per il

recupero delle somme contestate oggetto di definizione. Sono escluse dalla sospensione esclusivamente le procedure già avviate, per le quali risulta:

- tenuto il primo incanto con esito positivo;
- presentata l'istanza di assegnazione;
- emesso il provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati.

L'Agente della riscossione comunicherà ai contribuenti che hanno presentato la richiesta di definizione agevolata, entro 180 giorni dall'entrata in vigore del decreto legge (entro, pertanto, il 24 aprile 2017), l'ammontare complessivo delle somme dovute, l'importo e la tempistica di versamento delle singole rate.

In ogni caso, le prime 3 rate dovranno essere versate non oltre il 31 dicembre 2017, per un importo complessivo pari a circa 5/6 delle somme dovute (le prime due rate saranno pari ad 1/3 ciascuna, mentre la terza sarà pari a 1/6), mentre la quota residua, pari ad 1/6, dovrà essere versata non oltre il 15 marzo 2018.

Possono accedere alla definizione agevolata anche i contribuenti che fruivano di rateizzazioni in corso alla data di entrata in vigore del decreto, a condizione che gli stessi abbiano assolto integralmente i versamenti in scadenza dal 1° ottobre al 31 dicembre 2016. Per tali contribuenti, l'importo dovuto ai fini della definizione agevolata è calcolato tenendo conto di quanto già versato a titolo di capitale ed interessi. Non saranno recuperabili le eventuali somme versate a titolo di sanzioni, interessi di mora o di dilazione. Il versamento della prima o unica rata relativa alle somme oggetto di definizione comporterà la revoca automatica della precedente rateizzazione.

***Osservazioni** - L'intervento mira a definire l'elevato "stock" di crediti tributari e contributivi affidati alla riscossione di Equitalia: è un obiettivo condivisibile, ma l'intervento presenta profili di miglioramento.*

Nella Relazione Tecnica al decreto legge si fa riferimento ad uno stock di crediti

pari a **722 miliardi di euro**, al 31 dicembre 2015.

In realtà nel **bilancio di responsabilità sociale 2015 redatto da Equitalia** si stimava un ammontare complessivo di **1.050 miliardi di euro al 31 dicembre 2015**, di cui, però, circa il 52,7% non recuperabile perché oggetto di sgravio e perché i soggetti debitori erano falliti, o privi di patrimonio. Dei restanti 506 miliardi erano **recuperabili** in realtà, al netto delle procedure cautelari ed esecutive infruttuose, degli importi in corso di rateizzazione, **solo circa 84 miliardi di euro** (di cui circa 33 miliardi di euro erano di difficile recupero perché riferiti a soggetti in difficoltà finanziaria).

Merita ricordare che, nei rapporti redatti **dall'OCSE** e dal **FMI** a fine 2015, si raccomandava di adottare disposizioni di **cancellazione dei crediti arretrati**, al fine di evitare che le agenzie di riscossione spreccassero risorse nella ricerca di crediti non riscuotibili. Tali organismi evidenziavano come la cancellazione del debito dovesse avvenire attraverso un'azione contabile e non attraverso un condono del debito. Tale suggerimento è stato parzialmente accolto dal legislatore, in quanto la definizione agevolata dei carichi a ruolo prevede il **pagamento integrale dell'imposta** (e, pertanto, non è parificabile ad un condono), mentre non sono dovute le sanzioni e gli interessi di mora, che costituiscono il costo dell'inadempimento tributario. Peraltro, la "rottamazione delle cartelle" si perfeziona con il pagamento dell'ultima rata, garantendo così l'integrale assolvimento del debito tributario da parte del contribuente.

La dilazione del pagamento, però, è eccessivamente serrata nei tempi, dovendosi concludere entro il 15 marzo 2018. Si rammenta, al riguardo, che l'attuale disciplina di rateizzazione dei debiti tributari consente ai contribuenti in difficoltà finanziaria di rateizzare i loro debiti, fino ad un massimo di 72 rate mensili (6 anni), ovvero di 120 rate mensili (10 anni) nei casi di grave difficoltà. Ciò potrebbe scoraggiare l'adesione da parte dei contribuenti che sono in difficoltà finanziarie.

Adempimenti i IVA A decorrere **dal 1° gennaio 2017** muta significativamente il quadro degli adempimenti comunicativi delle operazioni rilevanti ai fini IVA.

Si **sostituisce l'attuale spesometro**¹ con una nuova comunicazione telematica trimestrale all'Agenzia delle Entrate, dei dati di tutte le fatture emesse e ricevute nel trimestre di riferimento (lo spesometro, pertanto, diventa da annuale a trimestrale e può essere compilato solo in forma analitica).

Accanto alla modifica dello spesometro, si introduce anche una nuova **comunicazione trimestrale dei dati delle liquidazione periodiche IVA**.

A fronte dei nuovi obblighi comunicativi si prevede la **soppressione dei seguenti adempimenti**:

- la comunicazione dati contratti di *leasing* e noleggio²,
- gli elenchi *intrastat*, limitatamente agli acquisti intracomunitari di beni e alle prestazioni di servizi ricevute da soggetti stabiliti in un altro Stato membro dell'Unione europea³;
- la comunicazione delle operazioni con operatori economici di Paesi c.d. *black list*⁴.

Si prevede, inoltre, una proroga di un anno del termine di **soppressione del regime opzionale di trasmissione dei corrispettivi** da parte delle imprese della grande distribuzione⁵: per i contribuenti che abbiano esercitato l'opzione entro il 31 dicembre 2016 si prevede, infatti, che la stessa resti valida fino al 31 dicembre 2017.

¹ Si ricorda che, attualmente, la comunicazione telematica dei dati rilevanti ai fini IVA può essere effettuata, a scelta del contribuente, inviando i dati in forma analitica o in forma aggregata. La comunicazione deve essere presentata annualmente entro il 10 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento, per i soggetti che effettuano la liquidazione IVA mensile e entro il 20 aprile, per gli altri.

² Di cui all'articolo 7, dodicesimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605.

³ Di cui all'articolo 50, comma 6, del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

⁴ Di cui all'articolo 1 del decreto legge 25 marzo 2010, n. 40, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 maggio 2010, n. 73.

⁵ Di cui all'articolo 1, commi da 429 a 432, della legge 30 dicembre 2004, n. 311.

Per l'adeguamento tecnologico necessario ai fini dell'implementazione dei nuovi obblighi, infine, si istituisce un **credito d'imposta**, pari a **100 euro una tantum**. Tale credito, tuttavia, è concesso solo ai contribuenti già in attività nel 2017 e che abbiano realizzato un volume d'affari non superiore a 50 mila euro. Si prevede, inoltre, l'attribuzione di un ulteriore credito d'imposta - nella misura di 50 euro - che si somma al credito d'imposta di 100 euro, a favore dei contribuenti che inviano i dati delle fatture secondo le modalità di cui al nuovo articolo 21 del decreto legge n. 78 del 2010 e che, sussistendone i presupposti, abbiano esercitato l'opzione per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati dei corrispettivi giornalieri delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi⁶.

L'intervento è corredato da specifiche **sanzioni**:

- per l'omessa o errata trasmissione dei dati di ogni fattura, prevista dall'articolo 21, si applica la sanzione di 25 euro, con un massimo di 25 mila euro. Non si applica il concorso di violazioni e la continuazione⁷;
- per l'omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA, di cui all'articolo 21-bis, si applica una sanzione da 5 mila a 50 mila euro.

Con riguardo alla dichiarazione annuale IVA, il decreto interviene anche sui termini di presentazione⁸, confermando per la dichiarazione relativa all'anno 2016, il termine di febbraio e prevedendo, per i periodi d'imposta successivi, che la dichiarazione IVA sia presentata nel periodo tra il 1° febbraio e il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento.

L'articolo 4 del DL Fiscale, infine, apporta alcune modifiche anche alla disciplina relativa all'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi dei distributori automatici. La nuova norma stabilisce - a

⁶ Di cui all'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127.

⁷ Di cui all'articolo 21 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

⁸ Di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

decorrere dal 1° aprile 2017 – che la memorizzazione e trasmissione obbligatoria non riguardi esclusivamente le cessioni di beni effettuate tramite distributori automatici, ma che si estenda anche alle prestazioni di servizi rese tramite i distributori automatici stessi. Si demanda ad un apposito provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate di individuare soluzioni di trasmissione dei dati che consentano di non incidere sull’attuale funzionamento dei distributori automatici e garantiscano, nel rispetto dei normali tempi di obsolescenza e rinnovo degli stessi, la sicurezza e l’inalterabilità dei dati dei corrispettivi acquisiti dagli operatori. Con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate possono essere stabiliti termini differiti, rispetto al 1° aprile 2017, di entrata in vigore dell’obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi, in relazione alle specifiche variabili tecniche di peculiari distributori automatici.

Osservazioni - *L’obiettivo di contrastare in modo più efficace l’evasione dell’IVA non può che trovare generale apprezzamento: Confindustria ha più volte indicato come l’evasione fiscale sia “un grave ostacolo allo sviluppo economico e civile perché penalizza l’equità, distorce la concorrenza, viola il patto sociale, peggiora il rapporto tra cittadini e Stato e riduce la solidarietà”⁹.*

La revisione degli adempimenti comunicativi IVA, peraltro, è stata sostenuta anche da OCSE, FMI e Commissione europea, che considerano l’attuale assetto degli obblighi IVA italiani obsoleto e poco efficace al contrasto delle frodi IVA. Prova ne è l’elevato VAT gap rilevato dalla stessa Commissione europea, che annovera l’Italia fra gli Stati membri con le peggiori performance per l’anno 2014¹⁰.

Pur apprezzando che le modifiche non abbiano riguardato le modalità di comunicazione dei dati relativi all’anno 2016, a giudizio di Confindustria, le

⁹ Si veda, ad esempio, il rapporto del Centro Studi di Confindustria “Scenari economici” n. 25 del dicembre 2015.

¹⁰ Il rapporto della Commissione europea stima il VAT gap italiano circa 36 miliardi di euro contro, ad esempio, i circa 17 miliardi di euro del Regno Unito, i 23 miliardi di euro della Germania e i 24 miliardi di euro della Francia).

nuove disposizioni presentano diverse criticità.

*In primo luogo, la scelta di ripensare nuovamente gli obblighi di comunicazione IVA – maturata e realizzata senza un vero approccio sistematico volto a correggere le storture insite nel nostro sistema degli adempimenti IVA – denota una **limitata visione sistematica della questione.***

Si addossano ancora una volta sulle imprese i costi di una diversa implementazione di una comunicazione telematica di dati all’Agenzia delle Entrate.

Confindustria era ed è sicuramente favorevole ad una revisione dell’assetto degli obblighi IVA anche più articolata, ma realizzata in maniera sistematica e stabile nel tempo e non soggetta a continui ripensamenti.

Vi è, invece, il rischio che anche questo tentativo si riveli poco efficace, come avvenuto nel recente passato per lo spesometro, e siano necessari ulteriori interventi correttivi.

*Si continua a ignorare la circostanza che, per le imprese, la **modifica degli obblighi di compliance fiscale comporta costi significativi** derivanti dalla necessità di apportare modifiche a sistemi gestionali complessi e integrati; il credito di imposta di 100 euro, peraltro riservato solo alle imprese di piccolissime dimensioni (50 mila euro di fatturato), non può certamente compensare l’onere a carico delle imprese. Merita sottolineare, inoltre, che questa misura di sostegno, essendo rivolta esclusivamente ai soggetti che abbiano realizzato un fatturato non superiore a 50 mila euro presenta chiari profili di selettività che la qualificherebbero come aiuto di Stato e non come misura di carattere generale.*

*Il nuovo assetto rischia di **compromettere l’interesse** per le imprese ad **esercitare l’opzione per la fatturazione elettronica**¹¹ delle operazioni, dal momento che gli adempimenti che verrebbero abrogati rappresentano anche*

¹¹ Prevista tra le modalità di comunicazione telematica dei dati di cui all’articolo 1 del decreto legislativo n. 127 del 2015.

gli incentivi proposti per la fatturazione elettronica. Considerati i costi necessari per realizzare un sistema di fatturazione elettronica, le imprese non avranno incentivi significativi per implementarlo, essendo più conveniente limitarsi a applicare i nuovi obblighi comunicativi, beneficiando delle stesse semplificazioni fiscali.

*Considerati gli ingenti sforzi sostenuti dall'amministrazione finanziaria per il potenziamento delle infrastrutture informatiche e dei servizi ai contribuenti interessati all'uso della fatturazione elettronica, questa deve essere **lo strumento verso cui tendere nel medio periodo per rendere più trasparente e moderno il rapporto fisco-contribuenti** e, al contempo, indurre tutte le imprese a rendere più moderna la loro gestione amministrativa.*

Per evitare, quindi, che il decreto attuativo della delega fiscale in materia di fatturazione elettronica si traduca in un esercizio privo di effetti concreti a beneficio delle imprese, è necessario prevedere, in questo quadro, il rafforzamento degli strumenti in grado di incentivare i contribuenti a beneficiare dei regimi opzionali da esso previsti: in tal senso, si potrebbe, ad esempio, valutare di introdurre l'effettiva riduzione dei termini di accertamento, senza che questa sia subordinata alla tracciabilità finanziaria delle operazioni effettuate e ricevute, oppure di evitare l'applicazione dei meccanismi di reverse charge domestico o di split payment¹² a beneficio delle imprese che utilizzano la fatturazione elettronica, o, infine, l'innalzamento della

¹² Giova ricordare che, nell'autorizzare l'Italia ad applicare lo *split payment* per un periodo temporaneo, fino al 31 dicembre 2017, il Consiglio dell'Unione Europea ha osservato come il nostro Paese preveda, dal 2014, l'obbligo di utilizzare la fatturazione elettronica per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti della PA e come ciò dovrebbe consentire di controllare adeguatamente il settore interessato in futuro, quando sarà stata sviluppata e posta in atto un'adeguata politica di controllo sulla base dei dati disponibili per via elettronica. Il Consiglio ha osservato quindi che, una volta pienamente attuato tale sistema, "non dovrebbe essere più necessario derogare alla direttiva 2006/112/CE. L'Italia ha pertanto assicurato che non chiederà il rinnovo dell'autorizzazione alla misura di deroga". Considerata la sostituibilità tra il meccanismo dello *split payment* e la fatturazione elettronica come strumenti di contrasto all'evasione fiscale, riconosciuta dagli organi comunitari, e tenuto conto delle sostanziali analogie di funzionamento tra *split payment* e *reverse charge* (in entrambi i casi, infatti, il cessionario/committente è tenuto al versamento dell'IVA all'Erario in sostituzione del cedente/prestatore), sarebbe opportuno valutare l'eliminazione del meccanismo dell'inversione contabile qualora il fornitore decida di avvalersi della fatturazione elettronica anche nei rapporti tra soggetti non pubblici esercenti attività d'impresa; in tal caso, l'IVA ritornerebbe ad essere addebitata per rivalsa in fattura con le modalità ordinarie.

soglia di compensazione dei crediti tributari ad almeno 2 mln di euro.

Depositi IVA Con l'obiettivo principale di contrastare alcuni meccanismi fraudolenti derivanti dall'introduzione di beni nei depositi IVA, l'articolo 4 del DL Fiscale **-misure di** **contrasto** apporta alcune modifiche alla loro disciplina¹³.

all'evasione Nello specifico, in primis, si chiarisce che, tra le operazioni che possono essere effettuate senza pagamento dell'imposta, rientrano tutte le cessioni di beni eseguite mediante introduzione in un deposito IVA. Si supera in tal modo una previsione, ormai datata, che limitava la possibilità di eseguire cessioni di beni mediante introduzione in un deposito IVA, a soggetti nazionali o extracomunitari¹⁴, solo qualora tali introduzioni avessero ad oggetto i beni elencati nella tabella A-bis, allegata al decreto legge n. 331 del 1993. Si tratta, principalmente, di beni usualmente scambiati nelle borse merci.

Quanto alle vere e proprie misure di contrasto all'evasione, si prevede la sostituzione del comma 6 dell'articolo 50-bis, concernente le modalità di assolvimento dell'imposta nel momento di estrazione dei beni depositati.

La nuova norma stabilisce che, ferma restando la previsione che l'imposta è dovuta dal soggetto che procede all'estrazione del bene, il versamento della stessa sia effettuato dal gestore del deposito, in nome e per conto del soggetto che procede all'estrazione stessa. Di conseguenza l'imposta, invece che essere assolta mediante il meccanismo dell'inversione contabile¹⁵, dovrà essere versata dal depositario mediante pagamento con F24¹⁶, senza possibilità di operare compensazioni orizzontali con altri crediti tributari, entro il giorno 16 del mese successivo a quello di riferimento.

Il soggetto che procede all'estrazione annota nel registro delle fatture di

¹³ Di cui all'articolo 50-bis, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331 convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

¹⁴ In altri termini, a soggetti diversi da quelli identificati un altri Stati membri dell'Unione Europea.

¹⁵ Di cui all'articolo 17, comma 2 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

¹⁶ Di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

acquisto una fattura emessa ai sensi dell'articolo 17, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972 e i dati della ricevuta del versamento suddetto, effettuato dal depositario.

Viene, inoltre, prevista la possibilità per gli esportatori abituali di effettuare l'estrazione senza pagamento dell'imposta; in tal caso, la dichiarazione di intento deve essere trasmessa telematicamente all'Agenzia delle Entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica. Per il mancato versamento dell'imposta dovuta per l'estrazione dei beni dal deposito, si applica la sanzione per omesso versamento¹⁷, al cui pagamento è tenuto solidalmente anche il gestore del deposito; tuttavia, nel caso in cui l'estrazione sia stata effettuata senza pagamento dell'imposta da un soggetto che abbia presentato la dichiarazione di intento in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge, trova applicazione la sanzione dal 100 per cento al 200 per cento dell'imposta¹⁸; al pagamento dell'imposta e di tale sanzione è tenuto esclusivamente il soggetto che procede all'estrazione.

La procedura sopra descritta, che introduce l'obbligo di versamento dell'IVA da parte del depositario in nome e per conto del soggetto che estrae i beni, non trova applicazione qualora i beni siano introdotti in un deposito IVA in forza di un acquisto intracomunitario.

Sono demandate ad provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, di concerto con il direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, le modalità di attuazione delle disposizioni in esame.

La violazione dei nuovi obblighi di versamento dell'IVA da parte del gestore è valutata ai fini della revoca dell'autorizzazione alla gestione dei depositi stessi.

Le nuove disposizioni appena descritte si applicheranno a decorrere dal 1° aprile 2017.

¹⁷ Di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

¹⁸ Di cui all'articolo 7, comma 4, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Osservazioni - *Le norme in esame sembrano ispirarsi astrattamente al modello di funzionamento dello split payment. Il soggetto passivo che procede all'estrazione dei beni rimane, infatti, responsabile dell'imposta, pur non procedendo al suo materiale assolvimento, che viene ad essere affidato alla competenza del gestore del deposito IVA, con la previsione di un meccanismo di responsabilità solidale tra depositario e soggetto passivo che procede all'estrazione.*

Il nuovo assetto normativo sembra, quindi, addossare maggiori oneri in capo ai gestori dei depositi IVA.

La norma sembra potenzialmente fonte di criticità, soprattutto sotto il profilo finanziario, sia per i gestori dei depositi, sia – soprattutto - per i soggetti che estraggono i beni dai depositi, chiamati ad anticipare al depositario un'imposta che, altrimenti, avrebbero semplicemente compensato nei registri IVA. Ad ogni modo, prima di esprimere un giudizio più accurato, appare opportuno comprendere meglio gli impatti che la novità potrà generare sull'operatività dei depositi IVA.

La norma presenta, infine, un profilo positivo con riguardo alla semplificazione dei requisiti per l'effettuazione di cessioni che possono essere realizzate mediante introduzione dei beni in un deposito IVA.

Dichiarazione integrativa Positive e significative sono le modifiche alla disciplina della dichiarazione integrativa a favore.

a favore

Secondo la normativa attualmente vigente, le **dichiarazioni integrative a favore**, volte a correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, possono essere presentate non oltre il termine prescritto per la presentazione delle dichiarazioni relative al periodo

d'imposta successivo; una diversa disciplina è, invece, prevista per le dichiarazioni integrative a sfavore che possono essere presentate entro i termini di decadenza dell'azione di accertamento¹⁹.

Il DL Fiscale uniforma i termini di presentazione delle dichiarazioni integrative: un unico termine (pari a 5 anni) è, infatti, riconosciuto per correggere errori ed omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore reddito, di un maggiore o minore debito di imposta, nonché di un maggiore o minore credito. Ne consegue la possibilità di compensare il credito emergente da una dichiarazione integrativa a favore entro un termine più ampio di quello attuale.

Tale possibilità di compensazione dei crediti oltre l'anno è riconosciuta solo per le imposte sui redditi e per l'IRAP; per quanto concerne l'IVA, l'eventuale credito derivante da un minor debito o da una maggiore eccedenza detraibile potrà essere utilizzato in compensazione solo nel caso di dichiarazioni integrative a favore presentate entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo; decorso tale termine, sarà possibile solo chiederne il rimborso.

Osservazioni - *L'intervento è positivo in quanto consente di superare una criticità emergente dal tenore delle norme attuali.*

Il MEF, in risposta ad un question time presso la VI Commissione della Camera aveva, ad aprile scorso, ravvisato la necessità di una iniziativa normativa volta ad equiparare le due fattispecie regolate dai commi 8 e 8-bis dell'articolo 2 citato. Ciò in quanto i contribuenti vengono spesso a conoscenza degli errori commessi a seguito della notifica della comunicazione di irregolarità che viene, normalmente, effettuata quando il termine della presentazione della

¹⁹ Si ricorda che, per effetto delle modifiche intervenute con la Legge di Stabilità 2016 (v. art. 1, commi 131 e 131, Legge 28 dicembre 2015, n. 208), per i periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e per quelli successivi, l'azione di accertamento può essere esercitata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

dichiarazione integrativa a favore è già scaduto.

**Tax credit
cinema**

Per il solo 2016, viene incrementato di 30 mln di euro, lo stanziamento del c.d. *tax credit* per il cinema e l'audiovisivo; la provvista complessiva dell'incentivo viene elevata, pertanto, a 170 mln di euro.

Osservazioni - *A decorrere dal 1° gennaio 2014, il tax credit per il cinema è stato reso permanente ed esteso ai produttori indipendenti di opere audiovisive. Lo stanziamento a regime della misura è pari a 140 mln di euro l'anno; l'incremento disposto dall'articolo 14 in commento è, dunque, di natura temporanea e dal 2017 le risorse tornano al livello ordinario.*

Il giudizio sulla misura è positivo, anche in considerazione del fatto che il tax credit può essere fruito, non solo in esito ad investimenti da parte della filiera cinematografica (produzione, distribuzione, esercizio di sale, ecc.), ma anche dai soggetti terzi che, pur non appartenendo al comparto, investono nella produzione di opere filmiche.

Il secondo blocco di disposizioni riguarda il finanziamento di esigenze indifferibili per l'esercizio 2016.

Si segnalano in particolare i seguenti interventi.

**Fondo di
garanzia per
le PMI**

Viene rifinanziato il Fondo di Garanzia per le PMI con 895 milioni di euro, a valere sul 2016. E' inoltre prevista la possibilità di aumentare la dotazione del Fondo con 100 milioni provenienti dal PON "Imprese e Competitività 2014-2020".

Osservazioni – *Le nuove risorse vengono stanziato a valere sul 2016 anche se il Fondo dispone di risorse sufficienti per coprire il flusso di nuove garanzie stimate entro la fine dell'anno in corso: si può supporre che tale scelta dipenda*

da esigenze di finanza pubblica che rendono più efficiente appostare i fondi sul bilancio 2016, anziché su quello riferito al 2017.

Con riguardo all'ulteriore dotazione di 100 milioni provenienti dal PON "Imprese e Competitività 2014-2020", va ricordato che lo stesso è utilizzabile esclusivamente per la concessione di garanzie a imprese delle imprese del Mezzogiorno (Basilicata, Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Abruzzo, Molise, Sardegna).

Il rifinanziamento consentirà di assicurare continuità all'attività del Fondo, che altrimenti si sarebbe bloccata all'inizio del 2017. L'ammontare di risorse stanziato appare sufficiente a coprire il fabbisogno stimato, alla luce dell'attuale perimetro di intervento e considerati i ritmi di crescita del Fondo, per l'anno 2017.

Va tuttavia rilevato che il DL non contiene alcuna misura finalizzata a potenziare il ruolo del Fondo e ampliarne il perimetro di attività. In proposito, si ricorda che Confindustria, insieme a Febaf e ABI, ha chiesto: l'innalzamento dell'importo massimo garantibile per singola impresa da 2,5 a 5 milioni; l'estensione dell'ambito di operatività del Fondo alle grandi imprese con un numero di dipendenti fino a 499; l'introduzione di misure per favorire il cofinanziamento da parte delle Regioni; la semplificazione delle modalità di concessione delle garanzie su operazioni di portafoglio.

Finanziamenti investimenti FS Viene autorizzata la spesa di 320 milioni di euro per l'anno 2016 e 400 milioni per l'anno 2018, che integrano le previsioni del Contratto di programma RFI - parte investimenti, attualmente in corso di perfezionamento; la spesa per il 2016 è già stata approvata dal CIPE, con delibera del 10 agosto, non ancora registrata.

Osservazioni – *La misura è positiva perché dovrebbe garantire il completamento della copertura degli investimenti sulla rete ferroviaria per*

l'anno in corso.

Misure urgenti per il trasporto regionale Viene autorizzato l'impiego di 690 milioni di euro di risorse del FSC a copertura di debiti delle Regioni Campania e Molise per gli oneri connessi al trasporto ferroviario regionale. Nel dettaglio, la norma assegna per il 2016 alla Regione Campania un contributo straordinario fino a 600 milioni di euro per far fronte ai propri debiti nei confronti della società Ente Autonomo Volturno, che gestisce il servizio ferroviario e funiviario regionale e la rete. Analogo contributo straordinario è disposto in favore del Molise, con importo di 90 milioni di euro per il 2016 a copertura dei propri debiti nei confronti di Trenitalia SpA. Per dare operatività a queste misure viene autorizzata la rimodulazione degli interventi già programmati a valere sulle risorse FSC per il periodo 2014-20.

Osservazioni – *Si tratta di una previsione che distrae risorse della politica di coesione destinate agli investimenti e allo sviluppo territoriale per garantire il ripianamento di situazioni debitorie e gestioni fortemente inefficienti nel settore del trasporto regionale ferroviario, senza intervenire o condizionare il percorso di necessario risanamento.*

La norma rischia peraltro di pregiudicare il finanziamento e la realizzazione di interventi, in fase di individuazione o già inseriti nella programmazione del Fondo (es. in attuazione del Masterplan per il Sud), a sostegno della competitività del sistema produttivo locale e delle politiche per le infrastrutture e l'ambiente.

Fondo per interventi strutturali di politica L'articolo 15 del DL Fiscale dispone l'incremento per il 2017 e gli anni successivi del Fondo per interventi strutturali di politica economica (FISPE) e reca gran parte delle disposizioni di copertura del provvedimento. Il FISPE è incrementato di 4,26 mld di euro per l'anno 2017, 4,18 mld di euro

economica per il 2018, 3,27 mld di euro per l'anno 2019 e 2,97 mld di euro annui a decorrere dal 2020.

Le risorse necessarie all'incremento del Fondo di cui sopra e a copertura delle misure del DL che non indicano la modalità di finanziamento, sono quantificate in 1,99 mld di euro nel 2016, 4,26 mld di euro nel 2017, 4,83 mld di euro nel 2018, 3,27 mld di euro nel 2019 e 2,97 mld di euro a decorrere dal 2020.

Le risorse vengono reperite come segue:

- a) per il solo 2016, 417 milioni di euro sono ricavati dalla riduzione delle dotazioni dei Ministeri (dettagliate in un allegato al DL non ancora disponibile);
- b) 1,6 mld di euro, per il solo 2016, provengono dal Fondo per il finanziamento di esigenze indifferibili;
- c) 2,3 milioni di euro nel 2016, 4,26 mld di euro nel 2017, 4,83 mld di euro nel 2018, 2,97 mld di euro dal 2019 saranno, invece, utilizzati quali maggiori entrate derivanti dalle misure previste dal DL in commento (efficientamento riscossione, contrasto evasione IVA, definizione agevolata delle cartelle, ecc).