



CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE IN SEDE DI CONTROLLO

AUDIZIONE DELLA CORTE DEI CONTI SUL DISEGNO DI LEGGE

A.S. 886

DI CONVERSIONE DEL DECRETO-LEGGE 119/2018

“DISPOSIZIONI URGENTI IN MATERIA FISCALE E FINANZIARIA”

SENATO DELLA REPUBBLICA – VI COMMISSIONE FINANZE E TESORO



Ottobre 2018



CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE IN SEDE DI CONTROLLO

AUDIZIONE DELLA CORTE DEI CONTI SUL DISEGNO DI LEGGE

A.S. 886

DI CONVERSIONE DEL DECRETO-LEGGE 119/2018

“DISPOSIZIONI URGENTI IN MATERIA FISCALE E FINANZIARIA”

SENATO DELLA REPUBBLICA – VI COMMISSIONE FINANZE E TESORO

Ottobre 2018

INDICE

	Pag.
Introduzione	3
Le disposizioni in materia di pacificazione fiscale	4
<i>Il pagamento rateale</i>	4
<i>Stralcio dei debiti fino a 1.000 euro</i>	6
<i>La dichiarazione integrativa speciale</i>	7
<i>Definizione agevolata delle controversie tributarie</i>	9
<i>Altre osservazioni</i>	10
Le disposizioni in materia di semplificazione fiscale e di innovazione del processo tributario contenute nel Capo II	11
Le altre disposizioni fiscali contenute nel Capo III	14
Le disposizioni finanziarie urgenti	16
 Tavole	 17

INTRODUZIONE

1.

Il provvedimento su cui la Corte è oggi chiamata a sottoporre al Parlamento le proprie valutazioni è parte integrante della manovra di bilancio per il triennio 2019-2021 che sta per essere presentata all'esame delle Camere.

Anche quest'anno il Governo ha scelto di proporre lo schema della (parziale) compensazione degli oneri netti della legge di bilancio attraverso una fonte normativa "terza", la quale entra - nella fattispecie - a far parte del quadro complessivo degli effetti della manovra per il fatto di destinare le risorse in fondi di spesa utilizzati dalla legge di bilancio. Le entrate che non trovano un impiego immediato confluiscono infatti in due Fondi (il fondo per la riduzione della pressione fiscale e quello per la compensazione degli effetti finanziari non previsti a legislazione vigente) per essere in seguito utilizzate a copertura di nuovi interventi in sede di legge di bilancio. Nell'allegato 3 la destinazione ai Fondi costituisce una maggiore spesa e concorrerà alla copertura della manovra di bilancio come minor spesa corrente. Si tratta di una soluzione dettata da aspetti tecnici legati alla formalizzazione di un meccanismo-ponte tra le due iniziative legislative e che è possibile praticare in presenza di un decreto-legge emanato e, quindi, tale formalmente da costituire legislazione vigente al momento della presentazione del disegno di legge di bilancio.

Il decreto incide inoltre sull'esercizio in corso prevedendo le risorse per la copertura degli effetti indotti dalle nuove norme proposte sulle entrate previste per l'anno da precedenti interventi e disponendo il rifinanziamento di importanti misure relative ai contratti di programma con RFI, al Fondo di garanzia PMI, all'autotrasporto, alle missioni di pace e alla cassa integrazione guadagni per riorganizzazioni o crisi aziendali.

Le disposizioni proposte comportano minori entrate e maggiori spese per poco meno di 1,8 miliardi nel 2018, 481 milioni nel 2019, 2,6 miliardi nel 2020 e 3,5 miliardi nel 2021. Ad esse si fa fronte nel 2018 prevalentemente attraverso riduzioni di precedenti autorizzazioni di spesa (per circa 1,6 miliardi). Negli anni successivi sono le maggiori entrate derivanti dalle misure in materia di pacificazione e di semplificazione fiscale e di innovazione del processo tributario a costituire la fonte delle risorse destinate ai due Fondi (Fondo per la riduzione della pressione fiscale e al Fondo per la compensazione degli

effetti finanziari non previsti a legislazione vigente).

LE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI PACIFICAZIONE FISCALE

2.

Le norme contenute nel Capo I del Titolo I (Disposizioni in materia di pacificazione fiscale) si articolano lungo due direttrici. Da un lato esse prendono in considerazione le situazioni nelle quali esiste già una pretesa avanzata dall'Amministrazione fiscale, prevedendo, per chi aderisce alla sanatoria, il pagamento dei tributi e la cancellazione dell'obbligo di corrispondere le sanzioni e gli interessi. Dall'altro, consentono a chi non ha alcuna pendenza in essere di correggere, entro limiti predeterminati, le proprie dichiarazioni tributarie corrispondendo un'imposta sostitutiva del 20 per cento.

Nel caso di definizione dei processi verbali (art. 1), degli accertamenti e degli inviti al contraddittorio (art. 2) o dei carichi affidati agli agenti della riscossione (art. 3), la definizione agevolata implica il pagamento dell'intero importo dovuto a titolo di imposte. Relativamente ai carichi affidati per la riscossione sono dovute anche le somme per aggi, rimborso spese per procedure esecutive e notifiche.

Relativamente alla definizione delle controversie presso la giurisdizione tributaria (art. 6), la norma richiede il pagamento di un importo pari al valore della controversia, cioè all'entità del tributo, al netto di interessi e sanzioni. Nel caso di quelle già decise in primo grado con esito sfavorevole all'Agenzia delle entrate, la definizione presuppone il pagamento della metà delle imposte. Qualora la controversia sia stata decisa in secondo grado, sempre in modo sfavorevole all'Agenzia, la somma dovuta per la definizione si riduce a un quinto.

Il pagamento rateale

3.

Le diverse fattispecie considerate nel provvedimento contemplano sempre la possibilità di pagamento rateale degli importi dovuti, sia pure con modalità e tempi diversi.

Per la definizione dei processi verbali, degli accertamenti e degli inviti al contraddittorio

è prevista una rateazione fino a venti rate trimestrali di pari importo (5 anni).

Nell'ipotesi di definizione dei carichi affidati all'agente della riscossione si prevede un numero massimo di dieci rate semestrali (31 luglio e 30 novembre di ciascun anno) di pari importo.

In caso di pagamento rateale, la definizione dei processi verbali e degli atti di accertamento si perfeziona con il pagamento della prima rata. In proposito va ricordato quanto si è verificato nella gestione delle misure previste dalla legge finanziaria del 2003 (legge 27 dicembre 2002, n. 289), con la mancata riscossione di ingenti importi dovuti a titolo di pagamento rateale.

E', infatti, possibile che il pagamento della sola prima rata sia utilizzato per fruire dei benefici che derivano dal perfezionamento della richiesta di definizione (cancellazione di sanzioni, eventuali misure cautelari in essere, ecc.) e, comunque, per procrastinare gli atti di riscossione che, secondo l'ordinaria procedura, avrebbero fatto seguito al verbale o all'accertamento.

Una disciplina diversa è prevista per la definizione dei carichi affidati all'agente della riscossione, essendo la stessa subordinata al pagamento integrale delle somme dovute (escluse sanzioni e interessi di mora) anche su base rateale (art. 4, comma 14). Tuttavia il mancato pagamento di rate successive alla prima non determina la perdita di alcuni effetti favorevoli derivanti dalla definizione, quali il mancato avvio di nuove procedure esecutive e la non proseguibilità delle procedure esecutive già avviate e l'inapplicabilità delle preclusioni di cui agli art. 28-ter (compensazione con credito d'imposta) e 48-bis (pagamenti delle Pubbliche amministrazioni) del d.P.R. n. 602 del 1973.

Nel caso della dichiarazione integrativa speciale di cui all'art. 9, il comma 4 prevede che la dichiarazione sia titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in essa indicati nonché degli interessi legali e di una sanzione amministrativa del 30 per cento delle somme non versate, ridotta alla metà in caso di versamento eseguito entro i trenta giorni successivi.

Anche in questo caso il lungo periodo di rateazione concesso potrebbe comportare l'inesigibilità delle somme dovute in base alla dichiarazione.

Nel caso di pagamento rateale afferente alla definizione di processi verbali e degli atti di accertamento, la prima rata deve essere corrisposta entro il 31 maggio 2019; nel caso di

definizione dei carichi affidati agli agenti della riscossione il versamento della prima rata semestrale dovrà essere effettuato entro il 31 luglio 2019. Relativamente alla dichiarazione integrativa speciale è prevista una non convincente differenziazione dei termini di effettuazione dei pagamenti, individuati nel 31 luglio 2019 se il versamento è effettuato in unica soluzione e nel 30 settembre 2019 per la prima rata del versamento rateale.

Stralcio dei debiti fino a 1.000 euro

4.

Il decreto prevede all'art. 4 la completa caducazione dei “singoli carichi” di importo fino a 1.000 euro affidati agli agenti della riscossione negli anni dal 2000 al 2010.

La norma trova un antecedente storico nell'art. 1, comma 527, della legge n. 228 del 2012, in forza del quale sono stati automaticamente annullati i crediti fino a 2.000 euro iscritti nei ruoli resi esecutivi fino al 31 dicembre 1999.

Si osserva che il limite di 1.000 euro, facendo riferimento al singolo carico, potrebbe applicarsi anche alle ipotesi di debitori gravati da una molteplicità di carichi di importo unitario inferiore a tale soglia o sui quali gravano carichi unitari di importo superiore ai quali si associano carichi di importo inferiore ai 1.000 euro. Va ricordata l'esigenza di salvaguardare comunque l'interesse erariale, soprattutto con riferimento ai debiti di natura tributaria che, per la loro entità complessiva, avrebbero giustificato l'obbligo di pagamento delle imposte e lo svolgimento di un'azione di recupero coattivo.

La perdita di gettito stimata per effetto di tale previsione ammonta a 524 milioni di euro. La stima si fonda sul dato storico della precedente definizione agevolata dei carichi di importo inferiore a 1.000 euro affidati oltre otto anni prima. Tale criterio di stima, basato sugli esiti della precedente rottamazione, è implicitamente influenzato dalle criticità e dai ritardi che hanno caratterizzato fino ad oggi l'andamento della riscossione erariale.

Va tenuto presente, poi, che il provvedimento pone a carico degli enti impositori le spese inerenti alle procedure di riscossione oggetto di caducazione, con riflessi negativi in gran parte riferibili ai Comuni e alle Regioni, specialmente nei casi in cui gli stessi non abbiano precedentemente allocato in apposito fondo le somme relative a tali oneri.

Quanto ai profili di rilievo costituzionale, va ricordato che la Corte costituzionale, con sentenza n. 29 del 2018, ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale - proposta dalla Regione Toscana in riferimento agli artt. 117, terzo e quarto comma, e 119, primo e secondo comma, Cost. - dell'art. 6, commi 1 e 10, del decreto-legge n. 193 del 2016, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 225 del 2016, che prevedeva la definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione negli anni compresi tra il 2000 e il 2016 (c.d. rottamazione delle cartelle). Secondo la Corte, infatti, la portata della riforma, avente ad oggetto specificamente la riscossione mediante ruoli, si caratterizzava per esigenze unitarie che imponevano una disciplina centralizzata ed omogenea per tutte le Regioni e gli Enti interessati.

Con riferimento alla previsione dell'art. 4 va, comunque, evidenziato come la stessa almeno in parte potrebbe comportare un discarico automatico di una massa di partite in buona parte già prescritte, non essendo stati posti in essere i necessari atti interruttivi. Tale operazione, tuttavia, sembra destinata a non incidere sull'efficienza dei futuri processi di gestione dei numerosi crediti di contenuta entità che ha caratterizzato e continua a caratterizzare la riscossione dei crediti pubblici.

Va, peraltro, ricordato come un numero crescente di Comuni stia abbandonando il sistema di riscossione tramite ruoli per adottare, in alcuni casi con buoni risultati, gli altri strumenti di riscossione coattiva offerti dall'ordinamento.

La dichiarazione integrativa speciale

5.

Con l'art. 9 del decreto si prevede la possibilità per i contribuenti di integrare le dichiarazioni fiscali presentate entro il 31 ottobre 2017 ai fini dell'imposizione sui redditi e delle relative addizionali, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, delle ritenute e dei contributi previdenziali, dell'Irap e dell'Iva.

La norma stabilisce, al comma 1, che l'integrazione possa avvenire entro il limite di 100 mila euro di imponibile annuo e, comunque, del 30 per cento di quanto già dichiarato. Aggiunge poi che "Resta fermo il limite complessivo di 100.000 euro di imponibile annuo per cui è possibile l'integrazione". Alla luce di tale formulazione sembrerebbe doversi

desumere che in caso di integrazione degli imponibili ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva, la sommatoria delle due integrazioni, fermo restando il limite del 30 per cento per singolo imponibile, non possa superare i 100.000 euro. Tenuto conto che in molti casi l'integrazione dell'imponibile dichiarato ai fini di un tributo determina necessariamente l'integrazione ai fini di un altro tributo, occorre considerare che la fissazione di un limite cumulativo di 100.000 euro potrebbe comportare una sensibile riduzione degli imponibili concretamente integrabili.

Con riferimento all'ultimo periodo del comma 1, "In caso di dichiarazione di un imponibile minore di 100.000 euro, nonché in caso di dichiarazione senza debito d'imposta...", per maggiore chiarezza, si suggerisce la seguente formulazione: "Nei casi in cui sia stata originariamente presentata una dichiarazione con un imponibile inferiore a 100.000 euro, nonché nei casi di dichiarazione senza debito d'imposta...".

Quanto all'applicazione di un'aliquota del 20 per cento sui maggiori imponibili dichiarati ai fini dell'imposizione sui redditi, prevista dal comma 2, lett. a), occorre considerare che la misura di tale aliquota si colloca al di sotto dell'aliquota applicata sui redditi originariamente dichiarati sia ai fini dell'Irpef che dell'Ires, così potendosi verificare l'ipotesi di versamento tardivo del tributo senza aggravio alcuno, con l'applicazione di un'imposta sostitutiva inferiore a quella che avrebbero dovuto corrispondere alle scadenze ordinarie. In proposito si richiamano i principi indicati dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 175 del 1986.

È possibile calcolare che, in termini di imposte dovute ai fini dell'imposta personale sul reddito per i quattro periodi d'imposta potenzialmente interessati al condono, il vantaggio fiscale accordato su una integrazione di 20.000 euro a fronte di un dichiarato originario di 10.000 ammonta a oltre 19.000 euro.

Occorre richiamare l'attenzione sulla disposizione di cui all'art. 9, comma 2, lettera b) che prevede la fissazione di un'aliquota del 20 per cento sulle maggiori ritenute oggetto di dichiarazione integrativa. In ogni caso, non è chiara la valenza di un versamento di ritenute pari a 1/5 del dovuto sui sostituiti, laddove le ritenute siano previste a titolo di acconto.

Si suggerisce, in luogo dell'espressione "un'imposta sostitutiva determinata

applicando sulle maggiori ritenute un'aliquota pari al 20 per cento", la seguente più chiara formulazione: "un'imposta sostitutiva determinata applicando sull'imponibile soggetto a ritenute un'aliquota pari al 20 per cento".

In merito alle implicazioni di ordine penale, la formulazione del comma 9 dell'articolo fa ritenere non punibili, nei limiti dell'integrazione degli imponibili concretamente effettuata e in assenza di ulteriori profili di responsabilità penale, gli eventuali reati commessi riconducibili alle fattispecie di cui all'art. 2 (Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e all'art. 3 (Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) del d.lgs. n. 74 del 2000. Al riguardo, si rileva come mentre nel caso dell'art. 2 del d.lgs. n. 74 non sussistano soglie di punibilità, le fattispecie contemplate dall'art. 3 dello stesso decreto prevedano distinte soglie di punibilità. Si evidenzia che nella previsione dell'esclusione della punibilità delle condotte penalmente rilevanti riconducibili agli articoli 2 e 3 del d.lgs. n. 74 del 2000 non è previsto un meccanismo di *disclosure* simile a quello di cui all'articolo 5-*quater*, comma 1, del decreto-legge n. 167 del 1990, con le conseguenti difficoltà di applicazione.

Definizione agevolata delle controversie tributarie

6.

L'articolo 6 del decreto consente di definire le controversie tributarie in essere nelle quali è parte l'Agenzia delle entrate mediante il pagamento del tributo accertato o liquidato con l'atto impugnato, o di una frazione dello stesso pari al 50 o al 20 per cento, nel caso in cui l'Agenzia delle entrate sia risultata soccombente, rispettivamente, in primo o in secondo grado. Viene prevista anche la possibilità di definire le controversie il cui oggetto riguardi esclusivamente le sanzioni tributarie "non collegate al tributo" con il pagamento di un importo pari al 40 per cento delle stesse o al 15 per cento in caso di soccombenza dell'Agenzia delle entrate nell'ultimo grado di giudizio.

Preme osservare come, a differenza della precedente definizione agevolata prevista dall'art. 11 del decreto-legge n. 50 del 2017, non è inserita alcuna disposizione volta a garantire il riversamento alle Regioni dei proventi derivanti dalla definizione delle controversie relative all'Irap e all'addizionale regionale all'Irpef. L'attribuzione di tali

somme, prevista dall'articolo 9 del d.lgs. n. 68 del 2011 è risultata, in precedenza, particolarmente complessa non essendo previsti, negli atti di accertamento emessi dall'Agenzia delle entrate, specifici codici tributo o indicazione di codici regioni, da utilizzare per il versamento volti ad individuare l'ente destinatario del gettito.

Altre osservazioni

7.

Appare utile segnalare ulteriori profili delle norme che parrebbero meritevoli di attenzione.

- L'articolo 1 non prevede la possibilità di sanare le violazioni contestate in relazione alle imposte indirette (mentre l'art. 2 consente di definire violazioni già oggetto di avvisi di rettifica o liquidazione), né di definire contestazioni per le quali le imposte non sono immediatamente liquidabili. Anche in vigore dell'articolo 5-bis del d.lgs. n. 218 del 1997 era stato, infatti, previsto che non potessero formare oggetto di adesione, tra l'altro “fatti o altri elementi, non ancora formalizzati nella constatazione di specifiche violazioni, in base ai quali la relativa prognosi di sussistenza viene rimessa, oltre che al vaglio del competente ufficio, anche all'eventuale espletamento, da parte del medesimo, di ulteriori attività istruttorie” (in tal senso l'Agenzia delle entrate con circolare n. 55/E del 17 settembre 2008). Tuttavia, mentre nel precedente assetto normativo era comunque possibile fruire, laddove tali contestazioni fossero tradotte dall'ufficio in atti di accertamento, delle riduzioni previste dagli articoli 5, comma 1-bis, e 15, comma 2-bis, del d.lgs. n. 218 del 1997, la possibilità di definire tali controversie in maniera agevolata risulta oggi preclusa laddove, alla data di entrata in vigore del decreto, l'ufficio non abbia già notificato l'invito all'adesione o l'avviso di accertamento, pur in presenza di processo verbale di constatazione già consegnato. Tale situazione ingenera perplessità facendo dipendere la possibilità di fruizione della definizione agevolata non dalla sola volontà del contribuente, ma anche dall'attività di accertamento già svolta dall'amministrazione fiscale alla data di entrata in vigore del decreto.
- Sempre con riferimento all'art. 1 desta perplessità la previsione di un'autoliquidazione da parte del contribuente; potrebbe essere previsto che alla presentazione dell'istanza di definizione da parte del contribuente faccia seguito l'invio di un atto di liquidazione delle somme dovute da parte dell'ufficio unitamente al modello di versamento con i codici tributo relativi.
- All'art. 1, comma 4, si utilizza la locuzione “redditi di partecipazione” in luogo di quella, più appropriata, di “redditi di impresa e di lavoro autonomo imputati per trasparenza”. Risulta comunque dubbia la possibilità di integrare i maggiori redditi di capitale imputabili ai beneficiari dei *trust* trasparenti. La disposizione non chiarisce inoltre quali siano gli effetti di una tale integrazione con riferimento agli altri soggetti cui il reddito dell'entità trasparente dovrebbe essere imputato, né con riferimento ad eventuali imposte dovute direttamente dall'entità trasparente (es.

Irap e Iva), conseguenti alle omissioni dichiarative commesse.

- All'art. 1, comma 9, la locuzione "con riferimento ai periodi di imposta fino al 31 dicembre 2015" dovrebbe essere sostituita con l'espressione "con riferimento ai periodi di imposta fino a quelli in corso al 31 dicembre 2015", al fine di non discriminare i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare rispetto a quelli con esercizio cosiddetto "a cavallo".
- All'art. 7, comma 1, per le società e le associazioni sportive dilettantistiche si prevede un limite massimo di imponibile integrabile di 30.000 euro, ma non si prevede l'ulteriore limite del 30 per cento dell'imponibile dichiarato. Andrebbe chiarito se ciò consente la dichiarazione integrativa anche nel caso di omessa presentazione della dichiarazione.
- All'art. 7, comma 3, non è chiaro se la preclusione operi integralmente per la lite ove almeno una imposta tra l'Ires e l'Irap accertate superi i 30 mila euro, oppure se sia ammessa la definizione parziale del contesto, limitatamente all'imposta che non supera tale soglia. Nulla si dice in relazione all'Iva o ad altre imposte.
- All'art. 9, comma 2, non viene considerato l'eventuale contributo di solidarietà, che risulterebbe, quindi, non incluso nell'imposta sostitutiva.
- All'art. 9, comma 5, si esclude l'utilizzabilità delle perdite fiscali pregresse, ma nulla si prevede in merito ai riporti di eccedenze di interessi passivi deducibili e all'ACE.
- All'art. 9, comma 6, con il richiamo all'art. 1, comma 640, lett. a) e b), della legge n. 190 del 2014, viene in effetti previsto che la decorrenza dei termini di notifica delle cartelle di pagamento e di accertamento per gli "imponibili integrati" decorra dalla data di presentazione della dichiarazione integrativa speciale. La disposizione appare coerente con l'esigenza di tentare la riscossione coattiva delle imposte liquidate in relazione ai maggiori imponibili integrati. Andrebbe precisata, l'estensione del termine di accertamento in relazione a dichiarazioni integrative "a sfavore" del contribuente e meglio chiarito in cosa consistano gli "elementi" integrati e quale sia il confine di tale attività di accertamento. Sempre con riferimento all'art. 9 si rileva come nessuna previsione si rinvenga nella norma in ordine ai criteri di ripartizione dell'imposta sostitutiva per quanto riguarda l'Irap e le addizionali all'Irpef.

LE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI SEMPLIFICAZIONE FISCALE E DI INNOVAZIONE DEL PROCESSO TRIBUTARIO CONTENUTE NEL CAPO II

8.

Il capo II del decreto-legge n. 119 introduce disposizioni in materia di semplificazione fiscale e di innovazione del processo tributario.

In particolare, le disposizioni previste agli articoli dal 10 al 15 appaiono collegate e conseguenti all'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica attraverso il c.d. Sistema di Interscambio disciplinato dall'art. 1 del d.lgs. n. 127 del 2015, così come modificato dalla legge n. 205 del 27 dicembre 2017 (Legge di bilancio 2018).

La Corte ha avuto modo di commentare in più occasioni quest'ultima misura, rilevando come la stessa possa rappresentare una delle leve fondamentali per consentire il contenimento del gravissimo *tax gap* Iva (e, indirettamente, di quello delle imposte dirette), riorientando l'azione dell'Amministrazione finanziaria da mero controllore, per lo più formale, di dichiarazioni tributarie, a facilitatore attivo degli adempimenti fiscali cui sono chiamati i contribuenti e, parallelamente, a promotore della digitalizzazione del Paese.

La fatturazione elettronica è un processo che determina necessariamente l'armonizzazione delle attività di predisposizione, invio e ricezione delle fatture e che produce profonde innovazioni nei procedimenti contabili, amministrativi, gestionali e commerciali ai quali necessariamente si correla con le differenziazioni che caratterizzano le diverse tipologie e dimensioni degli operatori.

Le disposizioni contenute nel decreto appaiono, dunque, finalizzate a:

- garantire un avvio positivo dell'obbligo di fatturazione elettronica superando le possibili difficoltà tecniche che gli operatori Iva, in particolare quelli meno strutturati e non abituati a predisporre digitalmente le proprie fatture, potrebbero incontrare nei primi mesi del 2019;
- risolvere – a livello sistematico – alcune criticità che sono emerse nella fase di avvio dell'obbligo di fatturazione elettronica anticipato al 1° luglio scorso per le operazioni di cessione di carburante e per le operazioni di subappalto e subfornitura nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con un'Amministrazione pubblica.

L'art. 10 introduce, limitatamente al primo semestre 2019, la non applicazione delle sanzioni in caso di emissione della fattura elettronica entro i termini di liquidazione dell'imposta. È da ritenere che con il termine "emissione" ci si intenda riferire al momento di trasmissione della fattura elettronica al Sistema di Interscambio, fermo restando il principio di imputare l'imposta al periodo di liquidazione relativa al momento di effettuazione dell'operazione attestato dalla data della fattura.

Ciò potrebbe consentire agli operatori Iva di avere - in fase di prima applicazione dell'obbligo di fatturazione elettronica - margini di tempo ampi per trasmettere la fattura al Sistema di Interscambio, fermo restando il fatto che è solo la fattura elettronica il

documento che certifica l'operazione. Di conseguenza, il cessionario/committente - soggetto passivo Iva - potrà detrarre l'imposta solo se ha ricevuto dal Sistema tale documento.

Si tratta di una misura che si correla all'esigenza di tenere ferma in via generale la data di decorrenza dell'obbligo di fatturazione elettronica evitando il rischio di proroghe o di avvii differenziati per tipologia di operatori.

E' prevista, inoltre, la riduzione delle sanzioni dell'80 per cento (di cui all'art. 1, comma 6, del d.lgs. n. 127 del 2015) nel caso in cui la fattura elettronica venga emessa entro il termine di effettuazione della liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto del periodo successivo.

Se le disposizioni dell'art. 10 rappresentano un intervento di carattere temporaneo, i successivi articoli 11, 12, 13 e 14 comportano modifiche "di sistema" intervenendo su disposizioni che risalgono alle origini dell'Iva e consentendo un allineamento del nostro ordinamento a regole già presenti negli altri Stati dell'Unione Europea.

L'art. 11, infatti, modifica i termini di emissione della fattura consentendo agli operatori di emettere il documento entro 10 giorni da quello di effettuazione dell'operazione, ferma restando l'indicazione in fattura della data dell'operazione (qualora appunto il documento sia emesso in una data successiva) e la corretta imputazione dell'imposta nel periodo di liquidazione riferito al momento di effettuazione dell'operazione. La disposizione, peraltro, prevede che la modifica in argomento entri in vigore il 1° luglio 2019, cioè al termine del periodo transitorio di non applicazione delle sanzioni previsto dall'art. 10. E' da ritenere che si sia voluto rendere più flessibile a regime il momento di predisposizione e invio della fattura anche perché il processo di fatturazione elettronica via Sistema di Interscambio consente all'Amministrazione la conoscenza certa e tempestiva delle informazioni contenute nel documento.

Gli articoli 12, 13 e 14, poi, intervengono - sempre in modo sistematico e a regime - sulle regole di registrazione delle fatture attive e passive. Le disposizioni in parola appaiono conseguenti proprio all'introduzione dell'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica e alle modifiche introdotte dall'articolo 11.

L'art. 12 è finalizzato a evitare dubbi interpretativi sul momento di registrazione delle fatture attive e a consentire una maggiore flessibilità da parte degli operatori, stabilendo

che il termine ultimo per tale registrazione è il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni.

Con l'art. 13 viene superata la regola di numerazione progressiva delle fatture passive in quanto, con l'introduzione della fatturazione elettronica, è il Sistema ad attestare la progressività delle fatture ricevute.

L'art. 14 stabilisce la possibilità, per l'operatore, di far concorrere l'imposta in detrazione non solo nel periodo di ricezione della fattura ma anche nel periodo in cui essa è divenuta esigibile per la controparte, cioè quello attestato dalla data riportata in fattura che identifica il momento di effettuazione dell'operazione.

Infine, l'art. 15 corregge le disposizioni introdotte con l'art. 1, comma 909, della Legge di bilancio 2018, limitando l'obbligo della fatturazione elettronica ai soli soggetti residenti e stabiliti in Italia, allineando quindi la disposizione alle indicazioni contenute nella risposta con la quale la Commissione europea ha concesso la deroga al nostro Paese.

LE ALTRE DISPOSIZIONI FISCALI CONTENUTE NEL CAPO III

9.

Con le disposizioni di cui all'art. 17 del decreto fiscale si completa la strategia a suo tempo delineata dall'art. 9 della legge delega fiscale del 2014.

L'introduzione dell'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi rappresenta, infatti, il complemento all'obbligo di fatturazione elettronica rendendo omogeneo e completo il flusso informativo verso l'Amministrazione finanziaria relativo ai dati fiscalmente rilevanti delle operazioni di cessioni di beni e prestazioni di servizi. Esso, inoltre, completa il processo di digitalizzazione dei documenti di certificazione fiscale, superando – di fatto - ricevute e scontrini fiscali, introdotti nell'ordinamento oltre trent'anni fa.

Anche il passaggio dall'emissione di scontrini e ricevute alla memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi non sarà immediato per gli esercenti del commercio al dettaglio e attività similari. Tuttavia, rispetto alla fatturazione elettronica, tale processo dovrebbe comportare minori cambiamenti operativi per gli operatori e, a

ben vedere, forse opportune semplificazioni. Infatti, la norma primaria (art. 2 del d.lgs. n. 127 del 2015) stabilisce che l'operatore effettui il processo di memorizzazione e trasmissione telematica mediante strumenti che garantiscono sicurezza e inalterabilità dei dati.

Tali strumenti - ad oggi - sono stati identificati nei "registratori di cassa telematici", (provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 28 ottobre 2016) presenti sul mercato dal 2017. Si tratta di apparecchi simili ai registratori di cassa, già ampiamente utilizzati per emettere scontrini e ricevute fiscali, che hanno la caratteristica di essere collegati in rete e di essere capaci - oltre che di memorizzare in modo sicuro i dati - di predisporre, sigillare e trasmettere automaticamente i file (XML) contenenti i dati fiscalmente rilevanti delle singole operazioni. L'operatore, pertanto, potrebbe beneficiare dell'invio all'Amministrazione fiscale dei dati memorizzati dall'apparecchio senza dover più conservare documenti di carta, ottenendo una riduzione dei costi di verifica periodica dell'apparecchio (che diverrà biennale) e potrà sempre consultare e acquisire online, anche per il tramite del professionista delegato, sia i dati dei corrispettivi trasmessi dall'apparecchio che i dati delle verificazioni periodiche dello stesso.

Appare ragionevole aver previsto un ampio margine di tempo per l'avvio generalizzato dell'obbligo, nonché la possibilità di specifici esoneri da definire con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, potendo sussistere situazioni di concreta difficoltà o impossibilità di osservare l'adempimento, come nel caso di assenza della connessione internet nella località ove viene svolta l'attività, trattandosi di elemento tecnico indispensabile per garantire il processo.

Altrettanto ragionevoli appaiono le disposizioni che consentono di evitare doppi adempimenti in capo agli operatori che già trasmettono i dati dei corrispettivi per il tramite del Sistema tessera sanitaria, così come la previsione di coprire parzialmente i costi che gli operatori dovranno sopportare per adeguare i registratori di cassa attualmente in uso o per acquistarne uno nuovo.

Da ultimo, appaiono comprensibili le motivazioni alla base delle disposizioni dell'art. 18 che rinviando al 1° gennaio 2020 l'avvio della c.d. "lotteria dei corrispettivi", che potrà trovare attuazione, previa definizione delle necessarie regole tecniche, dopo l'avvio dell'obbligo generalizzato di trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi.

LE DISPOSIZIONI FINANZIARIE URGENTI

10.

Per il 2018 il decreto oltre a considerare gli effetti indotti dalle misure sulle entrate relative a precedenti interventi, dispone il trasferimento di risorse a Rete ferroviaria italiana per il finanziamento dei contratti di programma (articolo 21), il rifinanziamento del Fondo di garanzia per le piccole e medie imprese (articolo 22), l'aumento della dotazione finanziaria relativa alle agevolazioni per interventi per la ristrutturazione dell'autotrasporto e quello delle risorse del Fondo per il finanziamento degli interventi di adeguamento dei porti da assegnare all'autorità di sistema portuale del mar ligure occidentale (articolo 23), il rifinanziamento del Fondo per le missioni internazionali di pace (articolo 24) e l'estensione della durata del trattamento straordinario di integrazione salariale (CIGS) modificando l'articolo 22-*bis* del d.lgs. n. 148/2015 (articolo 25).

Per il reperimento delle risorse relative a tali misure si fa riferimento, in prevalenza, alla riduzione delle spese dei ministeri relative a missioni e programmi indicate in un elenco allegato al decreto. Tali somme sono accantonate e rese indisponibili e possono essere rimodulate nell'ambito dei pertinenti stati di previsione su proposta dei Ministri competenti. Come già sottolineato nel recente passato, vanno ribadite le perplessità circa questa tecnica di compensazione specie quando posta in essere a pochi mesi dalla chiusura dell'esercizio. Si tratta inoltre di una modalità di compensazione che presenta aspetti problematici sotto il profilo della osservanza della legge di contabilità - che richiede a tale scopo la puntuale riduzione di un'autorizzazione di spesa - nonché del soddisfacimento dell'esigenza di coperture effettive, a fronte di oneri certi.

La Corte in varie occasioni ha fatto osservare la difficile sostenibilità *ex ante* di tale forma di copertura, attesa la mancata dimostrazione dell'effettiva presenza delle risorse sussunte a copertura mentre continuano a mancare i riferimenti alle singole autorizzazioni di spesa incise. Si propone, infine, l'esigenza più volte espressa dalla Corte di una Relazione tecnica più dettagliata per quanto concerne le unità di bilancio sulle quali va ad incidere.

TAVOLE

TAVOLA 1

IL DL 119/2018 (EFFETTI IN TERMINI DI INDEBITAMENTO NETTO)

importi assoluti in milioni di euro				
	2018	2019	2020	2021
minori entrate	564,9	54,5	48,1	46,0
maggiori spese	1.220,0	426,6	2.537,6	3.377,9
totale impieghi	1.784,9	481,2	2.585,8	3.423,9
maggiori entrate	222,8	499,9	2.624,9	3.475,2
minori spese	1.569,1	20,5		
totale risorse	1.792,0	520,4	2.624,9	3.475,2
miglioramento saldi	7,0	39,3	39,2	51,3
Composizione %				
	2018	2019	2020	2021
minori entrate	31,5	10,5	1,8	1,3
maggiori spese	68,1	82,0	96,7	97,2
totale impieghi	99,6	92,5	98,5	98,5
maggiori entrate	12,4	96,1	100,0	100,0
minori spese	87,6	3,9	0,0	0,0
totale risorse	100,0	100,0	100,0	100,0
miglioramento saldi	0,4	7,5	1,5	1,5

Fonte: Elaborazione Corte dei conti su dati Relazione tecnica - Mef

TAVOLA 2

IL DL 119/2018 (EFFETTI IN TERMINI DI INDEBITAMENTO NETTO)

importi assoluti in milioni di euro				
	2018	2019	2020	2021
Titolo I - Disposizioni in materia fiscale				
Capo I Disposizioni in materia di pacificazione fiscale				
maggiori entrate		163,4	1.251,4	1.553,4
minori entrate	-532,2	-19,8	-13,4	-11,3
Capo III - Altre disposizioni fiscali				
maggiori entrate		336,5	1.373,5	1.921,8
minori entrate		-34,7	-34,7	-34,7
maggiori spese		36,3	198,5	6,0
Titolo II - Disposizioni finanziarie urgenti				
maggiori entrate	222,8			
minori spese	-1.569,1	-20,5		
minori entrate	-32,7			
maggiori spese	1.220,0	390,3	2.339,1	3.371,9

Fonte: Elaborazione Corte dei conti su dati Relazione tecnica - Mef

TAVOLA 3

LE RIDUZIONI DEL 2018 DEGLI STANZIAMENTI DEI MINISTERI DISPOSTI DALLA LEGGE DI BILANCIO 2018 E
DAL DL 119/2018

(in milioni)

missioni	Legge Bilancio 2018	Decreto fiscale	Riduzioni totali	Comp % LB 18	Comp % DL 119/18	Comp % Totale
1. Organi costituzionali, a rilevanza costituzionale e Presidenza del Consiglio dei ministri	5,9	0,0	5,9	0,4	0,0	0,3
3. Relazioni finanziarie con le autonomie territoriali	97,6	17,2	114,8	6,6	2,9	5,5
4. L'Italia in Europa e nel mondo	31,1	35,7	66,8	2,1	6,0	3,2
5. Difesa e sicurezza del territorio	11,8	0,0	11,8	0,8	0,0	0,6
6. Giustizia	36,4	10,0	46,4	2,5	1,7	2,2
7. Ordine pubblico e sicurezza	10,7	0,0	10,7	0,7	0,0	0,5
8. Soccorso civile	2,1	0,0	2,1	0,1	0,0	0,1
9. Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	5,8	0,5	6,3	0,4	0,1	0,3
10. Energia e diversificazione delle fonti energetiche	0,1	1,0	1,1	0,0	0,2	0,1
11. Competitività e sviluppo delle imprese	20,9	13,0	33,9	1,4	2,2	1,6
12. Regolazione dei mercati	0,0	1,0	1,0	0,0	0,2	0,0
13. Diritto alla mobilità e sviluppo dei sistemi di trasporto	154,5	1,5	156,0	10,4	0,3	7,5
14. Infrastrutture pubbliche e logistica	80,9	0,5	81,4	5,5	0,1	3,9
15. Comunicazioni	7,0	0,0	7,0	0,5	0,0	0,3
16. Commercio internazionale ed internazionalizzazione del sistema produttivo	1,0	3,0	4,0	0,1	0,5	0,2
17. Ricerca e innovazione	20,5	0,0	20,5	1,4	0,0	1,0
18. Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	6,0	4,0	10,0	0,4	0,7	0,5
19. Casa e assetto urbanistico	3,5	0,0	3,5	0,2	0,0	0,2
20. Tutela della salute	26,5	0,0	26,5	1,8	0,0	1,3
21. Tutela e valorizzazione dei beni e attività culturali e paesaggistici	9,8	0,1	9,9	0,7	0,0	0,5
22. Istruzione scolastica	62,0	14,0	76,0	4,2	2,4	3,7
23. Istruzione universitaria e formazione post-universitaria	18,6	15,0	33,6	1,3	2,5	1,6
24. Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	16,3	55,0	71,3	1,1	9,3	3,4
25. Politiche previdenziali	8,9	0,0	8,9	0,6	0,0	0,4
26. Politiche per il lavoro	66,0	19,0	85,0	4,5	3,2	4,1
29. Politiche economico-finanziarie e di bilancio e tutela della finanza pubblica	519,0	0,0	519,0	35,0	0,0	25,1
30. Giovani e sport	10,8	0,0	10,8	0,7	0,0	0,5
31. Turismo	0,0	0,6	0,6	0,0	0,1	0,0
32. Servizi istituzionali e generali delle amministrazioni pubbliche	55,1	17,5	72,6	3,7	3,0	3,5
33. Fondi da ripartire	173,6	380,7	554,3	11,7	64,6	26,8
34. Debito pubblico	20,0	0,0	20,0	1,3	0,0	1,0
Totale complessivo	1.482,3	589,3	2.071,7	100,0	100,0	100,0

Sono riportate solo le missioni interessate dalle riduzioni.

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Legge di bilancio 2018-2020 e dl 119/2018