

**CONSIGLIO NAZIONALE DOTTORI COMMERCIALISTI
CONSIGLIO NAZIONALE RAGIONIERI COMMERCIALISTI**

Osservazioni e note sul

D.L. 4 luglio 2006, n. 223

Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale

Parte II[^]

Audizione

Presso gli Uffici di Presidenza riuniti delle Commissioni Permanenti 5 (Bilancio) e 6 (Finanze e Tesoro) del Senato della Repubblica sul DDL di conversione in legge del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (Atto Senato n. 741)

Roma 11 luglio 2006

I rappresentanti dei Consigli Nazionali dei dottori e dei ragionieri commercialisti hanno già avuto modo di esprimere sulla stampa le loro valutazioni circa gli interventi effettuati con il D.L. 4 luglio 2006, n. 223, con riferimento tanto alle disposizioni modificative della disciplina dei servizi professionali che a quelle strettamente fiscali.

Le osservazioni critiche che seguono attengono alla seconda parte del decreto, afferente le misure fiscali adottate.

Profili critici preliminari

Una prima critica riguarda le modalità dell'intervento, adottato in via d'urgenza e con significativi effetti retroattivi, in spregio ai principi di certezza del diritto e del legittimo affidamento, sanciti dallo Statuto dei diritti del contribuente, che costituisce la sintesi dei principi generali del diritto tributario.

Una ulteriore critica riguarda il metodo: innovazioni così significative, ad elevato impatto sul sistema economico, avrebbero richiesto un'ampia consultazione. E spiace osservare che le nostre categorie professionali, forti di circa 100.000 iscritti, siano state ignorate, potendo invece apportare un qualificato contributo, fondato sull'esperienza quotidiana che rende sensibili ai vari effetti delle novelle disposizioni. E' mancata una trasparente valutazione economica delle nuove norme tributarie, disordinatamente inserite nell'ordinamento, con particolare riferimento all'impatto sulle strutture finanziarie ed economiche delle imprese e sul funzionamento degli studi professionali.

Un'ultima notazione critica concerne la confusione tra misure di razionalizzazione del sistema, poche e poco coordinate, e quelle di contrasto all'evasione, ovviamente condivisibili, talora impropriamente collocate tra quelle di razionalizzazione.

Il provvedimento fiscale si connota quindi soprattutto per l'obiettivo di recuperare gettito più che per razionalizzare il sistema tributario.

In tale contesto queste norme non solo non hanno semplificato il sistema ma l'hanno peggiorato sotto il profilo degli effetti sull'organizzazione dell'attività professionale, con misure punitive per i professionisti che implicano aggravio di adempimenti per essi e per le imprese assistite che li riversano su di loro.

Vi è molto disagio e tanta irritazione da parte degli iscritti i quali sentono la propria dignità negletta e non considerata e si ritengono ingiustamente vessati da adempimenti sempre più pressanti e complessi che sgravano invece i compiti propri degli uffici fiscali. Non vi è accettazione di uno stato di fatto che scarica ai professionisti i lavori più gravosi e complessi che dovrebbero competere agli uffici (come il controllo delle dichiarazioni errate o presunte tali) e l'aggiunta di ulteriori compiti senza alcun compenso accentua l'irritazione. Sullo specifico ci si soffermerà in seguito.

Sui singoli interventi si evidenziano molte criticità.

1. INTERVENTI SUL SETTORE IMMOBILIARE

(art. 35, commi da 8 a 10)

Il passaggio da un regime IVA a un regime di esenzione da IVA comporta per il settore immobiliare una penalizzazione finanziaria immediata e un maggior onere tributario a regime. Considerate le cifre interessate a queste modifiche, è facile prevedere che le imprese coinvolte si troveranno in grande difficoltà a gestire il cambiamento.

Le norme includono nel regime di esenzione dall'IVA le seguenti **cessioni** di fabbricati, o loro porzioni:

- per le imprese costruttrici o le imprese che vi abbiano eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, interventi di recupero, ristrutturazione edilizia e risanamento conservativo, le cessioni effettuate decorsi cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento;
- per i soggetti diversi da quelli indicati in precedenza, qualsiasi cessione, ivi comprese quelle aventi ad oggetto fabbricati strumentali (precedentemente imponibili).

Esse intervengono anche sulle operazioni di **locazione** sancendo l'esenzione:

- per le locazioni finanziarie di terreni ed aziende agricole; di aree non edificabili, diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli; di fabbricati, esclusi quelli strumentali per natura; di fabbricati ad uso abitativo da parte delle imprese di costruzione;
- per le locazioni, anche finanziarie, di fabbricati strumentali;
- per le locazioni di fabbricati ad uso abitativo da parte delle imprese di costruzione.

Il mutamento del regime fiscale ai fini IVA di tali operazioni dal regime di imponibilità a quello di esenzione, comporta il rilevante effetto dell'applicabilità sulle stesse delle imposte proporzionali di registro, ipotecarie e catastali, fatte salve le ultime due fattispecie per le quali l'imposta si applica in misura fissa.

Un ulteriore effetto è poi quello concernente l'indetraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti, che può divenire totale per le imprese che effettuino esclusivamente operazioni esenti.

1.1. Recupero dell'IVA detratta sugli acquisti. Effetti retroattivi

Il comma 9 introduce una specifica disciplina transitoria relativa alla rettifica della detrazione operata negli anni precedenti sugli acquisiti dei beni ora diventati oggetto di esenzione, con effetto sostanzialmente retroattivo.

La disposizione prevede che, in relazione al mutato regime fiscale, l'imposta dovuta per effetto della rettifica di cui all'art. 19-*bis* 2 del d.p.r. n. 633/1972 è versata in tre rate annuali da corrispondere entro il termine previsto per il versamento dell'acconto IVA (la prima rata scade dunque il 27 dicembre 2006).

È proprio quest'ultima norma a destare le maggiori perplessità. L'ingiusta onerosità insita nella stessa è talmente evidente che anche i mercati finanziari hanno risentito, in modo molto sensibile, delle novità legislative introdotte. L'indice di settore relativo alle società immobiliari quotate in Borsa, soltanto nella prima settimana dall'approvazione del D.L. n. 223/2006, ha perso infatti il 7,6% a fronte di una sostanziale stabilità dell'indice generale di Piazza Affari (+0,06%). Ugualmente pesante è stato anche l'effetto sulle quotazioni dei fondi immobiliari nazionali che finiranno di essere appetibili con evidente preferenza di quelli esteri.

Considerata dunque la rilevanza della questione, e tenuto conto che le modificazioni normative introdotte rappresentano pur sempre una rilevante deroga al fondamentale principio della neutralità dell'IVA, andrebbe innanzitutto valutata la compatibilità comunitaria delle stesse alla luce del divieto per gli Stati membri di introdurre nuove fattispecie di esenzione non previamente autorizzate dall'Unione europea (in tal senso, cfr. Corte di giustizia CE 20 giugno 2002, causa C-287/00).

PROPOSTA

Questa parte della manovra va semplicemente cassata.

Considerato che le disposizioni di nuova introduzione sono state giustificate con la necessità di evitare che, a fronte di una detraibilità integrale e immediata dell'IVA assolta sugli acquisti dei beni immobili, l'emersione della corrispondente imposta a debito si prolungasse oltremodo nel tempo, semplicemente tenendo il bene a propria disposizione, si potrebbe anche ipotizzare una "detraibilità ripartita" nel tempo dell'imposta sugli acquisti di tali beni, ovvero una "detraibilità differita" al momento della cessione del bene (con conseguente emersione della corrispondente IVA a debito). I principi di neutralità dell'IVA sarebbero salvi e non vi sarebbero discriminazioni a danno del settore.

1.2. Leasing immobiliare

Le società di *leasing* immobiliare non potranno svolgere in futuro alcuna attività. Infatti se un'impresa acquista un fabbricato strumentale può detrarre l'IVA, mentre se utilizza il *leasing* la società locatrice non può più detrarre l'imposta e quindi deve ricaricare l'IVA che non gli è possibile detrarre.

Risulta pertanto evidente che in simili condizioni le operazioni di *leasing* perderebbero ogni convenienza, con l'effetto di distorcere il mercato dei prestiti.

PROPOSTA

Ricondurre all'imponibilità IVA delle operazioni di leasing.

2. INTERVENTI SUL SETTORE DELLE ATTIVITÀ PROFESSIONALI

Penalizzato è anche il settore delle attività professionali, che è interessato da una pluralità di interventi. Non solo per l'ampliamento della base imponibile per la tassazione delle plusvalenze da realizzo dei beni strumentali utilizzati nello svolgimento dell'attività, ma anche per l'applicazione indiscriminata e poco ragionata degli studi di settore.

2.1. Spese sostenute direttamente dal committente per conto del professionista (art. 36, comma 29)

Attraverso l'integrazione del quinto comma dell'art. 54 del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), concernente la determinazione del reddito di lavoro autonomo ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, il legislatore ha sancito che le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi *“sono integralmente deducibili se sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate nella fattura”*.

La disposizione è finalizzata a dare copertura normativa all'insostenibile interpretazione fornita al riguardo dall'Agenzia delle entrate, secondo cui le spese di vitto e alloggio sostenute direttamente dal committente per lo svolgimento di un incarico assegnato ad un professionista costituiscono compensi in natura che rilevano, quali componenti positivi, nella determinazione del reddito di lavoro autonomo del professionista.

Tale interpretazione comporta la necessità che il committente comunichi al professionista l'ammontare delle spese sostenute per suo conto, in modo da consentire a quest'ultimo di includere tale ammontare tra i propri compensi professionali da addebitare in fattura alla controparte contrattuale.

La disciplina, pur chiarendo che le anzidette spese “prepagate” dal committente non sono sottoposte al limite di deducibilità previsto in generale dal comma 5 dell'art. 54 del Tuir per le spese di vitto e alloggio sostenute dal professionista (non oltre il 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta), lascia comunque aperti consistenti dubbi in ordine alla sua coerenza sistematica.

Ed infatti, sotto quest'ultimo profilo, ciò che appare discutibile è proprio la presupposta qualificazione fiscale di compenso in natura delle spese direttamente sostenute dal committente per conto del professionista.

Sia la nozione civilistica di compenso professionale che la definizione fiscale di reddito di lavoro autonomo conducono, infatti, a conclusioni diverse rispetto a quella presupposta dalla norma in commento.

Quanto alla prima, è opportuno ricordare che le norme del codice civile in materia di professioni intellettuali distinguono il “*compenso*” dalle “*spese occorrenti al compimento dell'opera*”.

Il “*compenso*” è esclusivamente remunerativo della prestazione professionale e va determinato di regola secondo quanto convenuto tra le parti e secondo le tariffe e gli usi (art. 2233 cod. civ.).

Le “*spese occorrenti al compimento dell'opera*” debbono essere anticipate dal cliente al prestatore d'opera, salva diversa pattuizione (art. 2234 cod. civ.).

Orbene, non è chi non veda come le spese “prepagate” dal committente non hanno alcunché di remunerativo per il professionista, non comportando le stesse un incremento del patrimonio, sia in denaro che in natura, del prestatore d'opera.

Ma anche, sotto il profilo eminentemente fiscale, l'assimilazione di tali spese ai compensi in natura non è condivisibile, se solo si pone mente che, ai sensi del primo comma dell'art. 54 del Tuir, il reddito derivante dall'esercizio di arti o professioni è pari alla “*differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'impostae quello delle spese sostenute nel periodo stesso*” nell'esercizio dell'attività.

La disposizione tributaria riconduce dunque tra i componenti positivi del reddito di lavoro autonomo solo i “*compensi in denaro e in natura*” (oltre che le plusvalenze, per effetto delle altre modificazioni introdotte nella disciplina *de qua* dal comma 29 dell'art. 36 del D.L. n. 223/2006), per cui, riprendendo l'anzidetta definizione civilistica di compenso, le sole somme o altri valori, anche in natura, percepiti in funzione remunerativa dell'attività professionale.

Un'ulteriore conferma delle conclusioni innanzi evidenziate è desumibile, infine, anche da un'interpretazione sistematica della disciplina delle imposte sui redditi. Se si raffrontano le norme in materia di determinazione del reddito di lavoro autonomo con le corrispondenti norme previste per il reddito di lavoro dipendente è agevolmente verificabile la più ampia nozione di provento imponibile adottata dal legislatore fiscale a proposito di quest'ultima categoria reddituale.

Ai sensi dell'art. 51, comma 1, del Tuir, il reddito di lavoro dipendente è costituito da “*tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'impostain relazione al rapporto di lavoro*”. In quest'ultimo caso, l'ampiezza della definizione adottata dalla norma consente di comprendere nel reddito di lavoro dipendente, oltre alla remunerazione del lavoro prestato, anche qualsiasi altra somma che il datore di lavoro abbia erogato a terzi per la fornitura di servizi al dipendente

comunque connessi al rapporto di lavoro. In tale ambito, vanno sicuramente comprese anche le somme erogate per spese di vitto e alloggio forniti al dipendente, in relazione a prestazioni rese fuori della sede di lavoro (salve le esclusioni specificamente stabilite), che non hanno sicuramente una funzione remunerativa.

Lo stesso approccio non può essere adottato per i redditi di lavoro autonomo. È vero che la norma fiscale considera anche i compensi in natura, ma pure in questo caso deve trattarsi di valori o utilità che abbiano innanzi tutto i requisiti per essere qualificati “*compensi*”. Tali possono essere considerati solo i valori e le altre utilità corrisposte dal committente in remunerazione della prestazione resa (un esempio potrebbe essere dato dal sostenimento da parte del committente di spese di viaggio, vitto e alloggio per una vacanza del professionista).

È evidente che questa non è la situazione delle spese per vitto e alloggio sostenute dal committente necessarie per lo svolgimento dell’incarico da questi affidato al professionista, che lungi dall’aver funzione remunerativa della prestazione resa, si limitano a dare attuazione al principio affermato dal codice civile, secondo il quale il committente deve anticipare “*le spese occorrenti al compimento dell’opera*”.

Alla luce di tali considerazioni, non può dunque condividersi la qualificazione presupposta dalla norma, secondo la quale le spese sostenute dal committente vanno considerate alla stregua di compensi in natura del professionista.

La ricomprensione di tali spese tra i compensi in natura determina evidenti distorsioni anche sotto il profilo dell’assoggettamento a ritenuta di acconto ai fini dell’IRPEF di importi (le spese sostenute dal committente fatturate dal professionista) che giammai potranno determinare un incremento della base imponibile, in virtù dell’integrale deducibilità di tali spese nella determinazione del reddito professionale ora espressamente sancita dalla stessa norma qui criticata.

Nel caso di specie, il prelevamento della ritenuta risulta dunque del tutto ingiustificato, sostanziandosi in un versamento di imposte su somme totalmente ininfluenti sulla determinazione del reddito professionale (l’imponibilità delle spese come compenso in natura viene controbilanciata dalla sancita integrale deducibilità delle stesse, sebbene queste ultime non siano state materialmente sostenute dal professionista).

Ma non basta. L’inclusione delle spese tra i compensi in natura determina anche un maggior costo della prestazione, pari ai contributi previdenziali addebitabili dal professionista sui maggiori compensi professionali fiscalmente rilevanti (nel caso dei dottori e ragionieri commercialisti tale maggior costo è pari al 4% delle spese addebitate in fattura), con buona pace dei propositi di rendere le prestazioni professionali più economiche sul mercato.

PROPOSTA

Eliminare la modifica introdotta all’art. 54, comma 5, del TUIR e prevedere che sono integralmente deducibili anche le spese anticipate dal professionista e

rimborsate dal committente e dichiarare deducibili in capo a questi le spese direttamente sostenute in correlazione al mandato professionale.

2.2. *Obbligo di tenuta di conti correnti bancari o postali da parte degli esercenti arti e professioni*
(art. 36, comma 12)

La norma introduce un nuovo terzo comma nell'art. 19 del d.p.r. n. 600/1973 relativo alle scritture contabili degli esercenti arti e professioni.

In particolare, tali soggetti sono ora espressamente obbligati a tenere uno o più conti correnti bancari o postali nei quali far confluire, obbligatoriamente, le somme riscosse nell'esercizio dell'attività e dai quali effettuare i prelevamenti per il pagamento delle spese alla medesima attività inerenti.

Sotto un profilo generale, è elemento di ingiusta discriminazione nei confronti dei professionisti rispetto agli altri soggetti passivi. Sarebbe quindi più logico e coerente considerare le finalità della norma (semplificazione dei controlli e contrasto dell'evasione fiscale) che essa avesse valenza generale, gradualizzata e limitata ai soggetti aventi dimensioni superiori ad una soglia determinata.

Ma ciò che stupisce maggiormente è che il legislatore d'urgenza, perdendo assolutamente di vista ciò che accade nella pratica quotidiana, abbia previsto una "tracciabilità" integrale di tutte le operazioni rilevanti ai fini della determinazione del reddito, anche se di modestissimo importo.

L'assurdità sta nel fatto che anche l'acquisto, ad esempio, della piccola cancelleria necessaria allo svolgimento dell'attività ovvero il pagamento di un taxi per recarsi presso un proprio cliente deve avvenire obbligatoriamente tramite carta di credito o mezzo di pagamento simile, pena l'indeducibilità dei costi sostenuti, con buona pace dei criteri sostanziali di determinazione del reddito di lavoro autonomo che prevedono una tassazione dello stesso al netto, e non al lordo, delle spese necessarie a produrlo.

L'anzidetto obbligo andrebbe quindi limitato soltanto agli incassi e prelevamenti superiori ad un certo ammontare.

PROPOSTA

Limitazione dell'obbligo di utilizzo del conto corrente bancario o postale ai soli professionisti aventi compensi superiori ad un soglia definita (non meno di 300.000 euro).

2.3. *Divieto di riscossione in contanti dei compensi professionali*
(art. 36, comma 12)

Ai sensi del nuovo quarto comma dell'art. 19 del d.p.r. n. 600/1973 *“i compensi in denaro per l'esercizio di arti e professioni sono riscossi esclusivamente mediante assegni non trasferibili o bonifici ovvero altre modalità di pagamento bancario o postale nonché mediante sistemi di pagamento elettronico, salvo per importi unitari inferiori a 100 euro”*.

In linea generale, la disposizione testé enunciata, pur codificando ciò che già comunemente si verifica nella pratica professionale per i compensi di importo più consistente, solleva i medesimi dubbi poc'anzi illustrati in punto di uniformità di trattamento tra settore professionale e imprenditoriale.

La norma è inutilmente vessatoria per la clientela che si avvale dell'opera di professionisti, in quanto costringe chiunque a dotarsi di un conto corrente bancario ovvero a recarsi in banca o all'ufficio postale per il pagamento anche di importi di minima rilevanza.

In alternativa, si potrebbe quanto meno ipotizzare un incremento a 3.000 euro del limite entro cui resta possibile la riscossione in contanti del compenso professionale, in modo da agevolare il pagamento delle prestazioni di più modesta rilevanza. L'attuale limite di 100 euro appare invero di grave complicazione ed inadeguato a dare effettività alla disposizione, essendo ormai rara la fissazione di compensi inferiori al predetto importo.

PROPOSTA

Divieto di riscossione in contanti dei compensi professionali per importi superiori a 3.000 euro.

3. INTERVENTI IN MATERIA DI ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

3.1. Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria (art. 37, comma 32)

La norma interviene sull'art. 32 del d.p.r. n. 600/1973, concernente i poteri istruttori degli uffici, ampliandone notevolmente la portata mediante le seguenti previsioni:

- al n. 4) del primo comma del cit. art. 32, si stabilisce che i contribuenti possono essere destinatari di questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento anche nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti;
- al n. 8) del primo comma del cit. art. 32, è eliminata la locuzione “nominativamente indicati”, con l'effetto di permettere agli uffici di richiedere ai soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili dati, notizie e documenti relativi ad attività svolte in un determinato periodo d'imposta, rilevanti ai fini

dell'accertamento, nei confronti di loro clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo, anche senza una preventiva individuazione nominativa di questi ultimi da parte dell'ufficio accertatore.

L' intervento normativo comporta una collaborazione da parte dei contribuenti che in taluni casi potrebbe essere molto gravosa.

L'ampliamento dei poteri ispettivi, con possibilità di effettuare le richieste di informazioni "per masse" di clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo con cui si sono intrattenuti rapporti, determina infatti un evidente maggior aggravio nel reperimento di dati, notizie e documenti relativi ad un insieme di soggetti non meglio definito.

PROPOSTA

Il termine fissato dall'ufficio per l'adempimento non deve essere inferiore a sessanta giorni, con possibilità di proroga su richiesta del contribuente.

3.2. Comunicazione di talune informazioni bancarie all'Anagrafe tributaria (art. 37, commi da 4 a 6)

Attraverso l'integrazione del sesto e dell'undicesimo comma dell'art. 7 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 605, recante disposizioni relative all'anagrafe tributaria e al codice fiscale dei contribuenti, viene posto a carico degli operatori finanziari (banche, società Poste italiane s.p.a., intermediari finanziari, imprese di investimento, organismi di investimento collettivo del risparmio, società di gestione del risparmio, nonché ogni altro operatore finanziario) l'obbligo di comunicare all'anagrafe tributaria l'esistenza e la natura dei rapporti intrattenuti con la clientela.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono definite le specifiche tecniche, le modalità e i termini per la comunicazione delle anzidette informazioni relative ai rapporti posti in essere a decorrere dal 1° gennaio 2001, ancorché cessati, nonché per l'aggiornamento periodico delle medesime informazioni.

Le informazioni comunicate sono archiviate in apposita sezione, con l'indicazione dei dati anagrafici dei titolari dei rapporti, compreso il codice fiscale, e sono utilizzabili anche per le attività connesse alla riscossione mediante ruolo.

Al riguardo, i Consigli nazionali dei Dottori e Ragionieri commercialisti non possono nascondere le forti perplessità che derivano dalla mancata previsione di misure di riservatezza delle informazioni comunicate all'anagrafe tributaria, tenuto anche conto del sempre maggior numero di soggetti abilitati dalla legge all'accesso all'anagrafe.

PROPOSTA

La disposizione va integrata con la previsione che le informazioni acquisite dall'Anagrafe debbano essere assoggettate ad un severo regime di riservatezza.

3.3. Studi di settore. Eliminazione della regola del 2 su 3

(art. 37, comma 2)

La disposizione provvede ad abrogare i commi 2 e 3 dell'art. 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, con effetto a partire dal periodo d'imposta per il quale il termine di presentazione della dichiarazione scade successivamente alla data di entrata in vigore del decreto-legge in oggetto.

Ne consegue che a partire dall'anno 2005 (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), anche nei confronti dei soggetti in regime di contabilità ordinaria e degli esercenti arti e professioni l'accertamento basato sugli studi di settore potrà sempre essere notificato nel caso in cui i ricavi o i compensi dichiarati non risultino congrui con le risultanze emergenti dal software GE.RI.CO. anche per un solo periodo d'imposta.

Per gli anzidetti soggetti non trova dunque più applicazione la cosiddetta "regola del due su tre", secondo cui l'accertamento basato sugli studi di settore poteva essere effettuato soltanto qualora in almeno due periodi d'imposta su tre consecutivi considerati il contribuente fosse risultato "incongruo".

Viene contestualmente abrogata la disposizione che autorizza l'applicazione degli studi di settore nei confronti dei soggetti in contabilità ordinaria in ciascun periodo d'imposta in cui il contribuente fosse risultato incoerente rispetto agli indici di natura economica, finanziaria o patrimoniale attualmente individuati dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 18 gennaio 2006.

Viene, infine, altresì abrogata la previsione di accertamento sulla base degli studi a seguito del riscontro di gravi contraddizioni o irregolarità nella tenuta delle scritture contabili obbligatorie rilevate in base ai criteri stabiliti con il d.p.r. 16 settembre 1996, n. 570.

Al riguardo, i Consigli nazionali dei Dottori e Ragionieri commercialisti esprimono la loro totale contrarietà alle anzidette disposizioni abrogative, anche perché hanno sempre sostenuto la tesi dell'inapplicabilità degli studi di settore alle professioni liberali il cui lavoro intellettuale è difficilmente catastizzabile.

L'effetto provocato dall'abrogazione delle regole innanzi illustrate contrasta palesemente con la *ratio* ispiratrice degli studi di settore che, per loro natura, si adattano soltanto ai soggetti di minori dimensioni nei confronti dei quali il rischio di ritrovarsi di fronte a contabilità formalmente regolari, ma sostanzialmente inattendibili, è indubbiamente maggiore.

Rischio che invece risulta notevolmente ridotto nei confronti delle "grandi imprese", per le quali la tenuta delle scritture contabili, ancor prima di costituire un obbligo di natura fiscale, risponde ad effettive esigenze gestionali di controllo e di misurazione dei risultati conseguiti.

La norma segna, quindi, un passo indietro rispetto al principio costituzionale di capacità contributiva che impone di tassare i contribuenti in funzione del reddito effettivamente prodotto e non di quello presumibilmente attribuibile agli stessi.

Principi di civiltà fiscale richiedono evidentemente la tutela, anche ai fini fiscali, del valore conoscitivo e probatorio delle scritture contabili, sempre che le stesse, ovviamente, siano idonee a superare il vaglio dell'attività di verifica "sul campo" da parte degli uffici impositori.

L'innovazione, autorizzando l'applicazione degli studi di settore in qualsiasi caso di scostamento dei ricavi o compensi dichiarati rispetto a quelli che si presumono "congrui", pone seriamente in discussione il principio di rilevanza delle scritture contabili, quanto meno per i soggetti di limitate dimensioni.

A tutela di quest'ultimo principio non può validamente invocarsi l'obbligo di preventiva attivazione del contraddittorio con il contribuente al fine della notifica dell'accertamento basato sugli studi, essendo in quella sede destinate a cadere nel nulla, con ogni probabilità, le eccezioni del contribuente che semplicemente affermasse che gli "affari sono andati male".

Viene meno, in altri termini, il "diritto a perdere" o comunque a "non guadagnare quanto mediamente guadagnano gli altri", non perché si siano verificati accadimenti straordinari e imprevedibili non contemplati dagli studi, ma semplicemente perché l'attività non ha dato i frutti sperati o perché si è stati incapaci di stare sul mercato.

Occorre invece restituire agli studi di settore la loro funzione originaria di strumento di selezione delle posizioni tributarie che, in quanto anomale, è doveroso sottoporre ad approfondimenti e controlli, ed evitare che gli stessi si tramutino in uno strumento di "catastizzazione" dei redditi di impresa e di lavoro autonomo.

PROPOSTA

Eliminazione della disposizione, confermando i criteri di applicazione degli studi di settore in vigore prima del decreto.

Per i professionisti in particolare andrebbe eliminata del tutto l'applicazione degli studi di settore. In questo senso è risolutivo il lavoro svolto in materia dalla Commissione di esperti, che non è riuscita tuttora ad individuare un valido criterio per una misurazione attendibile dei compensi in via preventiva e forfetaria.

4. INTERVENTI SUGLI ADEMPIMENTI DEI CONTRIBUENTI

Tutti i contribuenti sono interessati da maggiori adempimenti. Ci riferiamo alla trasmissione periodica degli incassi, agli elenchi dei clienti e fornitori, all'obbligo di pagamento delle imposte in via telematica e all'anticipazione di molti termini. Tali adempimenti genereranno un incremento di lavoro per gli studi professionali probabilmente non remunerato, o remunerato in modo del tutto residuale.

Si deve registrare ancora una volta che i professionisti sono chiamati a svolgere nuovi adempimenti, con funzione di supporto all'amministrazione finanziaria, senza che ciò si traduca in un riconoscimento di un adeguato corrispettivo, ma con un sicuro aggravamento delle responsabilità.

4.1. Obbligo di presentazione degli elenchi dei clienti e dei fornitori

(art. 37, commi 8 e 9)

A partire dal 2006, viene reintrodotta (a distanza ormai di dodici anni dalla sua soppressione) l'obbligo di presentare l'elenco dei soggetti nei cui confronti sono state emesse fatture (elenco clienti) e l'elenco dei soggetti titolari di partita IVA da cui sono effettuati acquisti rilevanti ai fini dell'IVA (elenco fornitori), nel corso dell'anno precedente.

Tali elenchi dovranno essere obbligatoriamente presentati in via telematica entro sessanta giorni dal termine previsto per la comunicazione annuale dati di cui all'art. 8-bis del d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322, vale a dire entro il 29 aprile di ciascun anno solare, con possibilità da parte dell'Agenzia di differire la scadenza per esigenze di natura esclusivamente tecnica ovvero relativamente a particolari tipologie di contribuenti, anche in considerazione della dimensione dei dati da trasmettere.

La "reviviscenza" di tale obbligo è respinta decisamente da parte dei Consigli nazionali dei Dottori e dei Ragionieri commercialisti in quanto trattasi di adempimento che già in passato non ha dato i frutti sperati sotto il profilo della lotta all'evasione e che, di contro, comporta un evidente aggravio di costi e procedure per i contribuenti ed i loro consulenti.

Al più potrebbe ipotizzarsi la previsione dell'obbligo solo al superamento delle soglie del volume d'affari che rendono obbligatoria la tenuta delle scritture contabili.

PROPOSTA

Si ritiene che l'adempimento rappresenti un inutile aggravio e debba essere pertanto eliminato.

In subordine dovrebbe essere limitato ai soggetti obbligati alla tenuta della contabilità ordinaria ed avere attuazione a decorrere dall'introduzione dell'obbligo della fatturazione elettronica.

4.2. Obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri da parte dei commercianti al minuto e soggetti assimilati

(art. 37, commi da 33 a 37)

Dal 1° gennaio 2007, nei confronti dei soggetti di cui all'art. 22 del d.p.r. n. 633/1972 (soggetti per i quali l'emissione della fattura non è obbligatoria, se non è richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione) è introdotto l'obbligo

di trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate, distintamente per ciascun punto vendita, dell'ammontare complessivo dei corrispettivi giornalieri delle operazioni rilevanti ai fini dell'IVA.

Le relative modalità di attuazione e i termini per la trasmissione telematica delle informazioni, ivi comprese quelle previste dall'art. 24 del cit. d.p.r. n. 633/1972, dovranno essere definite dall'Agenzia delle entrate con un apposito provvedimento.

L'attivazione di tale procedura comporterà il venir meno degli obblighi di registrazione dei corrispettivi di cui al predetto art. 24.

Parallelamente, viene disposta, sempre con decorrenza dal 1° gennaio 2007, la soppressione dell'obbligo di certificazione fiscale dei corrispettivi di cui all'art. 12 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 e al d.p.r. 21 dicembre 1996, n. 696 (scontrini e ricevute fiscali).

Al riguardo, occorre rilevare che la disposizione generalizza, rendendola nel contempo obbligatoria, la previsione già contenuta nell'art. 1, comma 429, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, riguardante le imprese che operano nel settore della grande distribuzione commerciale (aziende distributive con strutture di vendita aventi superficie superiore a 150 metri quadri nei comuni con popolazione residente inferiore a 10.000 abitanti, o aventi superficie superiore a 250 metri quadri nei comuni con popolazione residente superiore ai 10.000 abitanti).

Ebbene, non sembra che la disposta generalizzazione possa comportare un'effettiva semplificazione degli adempimenti dei contribuenti, né un potenziamento dell'efficacia dei controlli da parte dell'amministrazione finanziaria.

Quanto alla semplificazione, imporre un obbligo di trasmissione telematica a tutti i commercianti al minuto, anche di modestissime dimensioni, comporta gravi oneri ed un aggravio delle procedure ancor maggiore di quelle richieste dagli attuali obblighi di registrazione dei corrispettivi.

Ma anche l'efficacia dei controlli potrebbe risultare ridotta, anziché potenziata, sol che si consideri la contestuale eliminazione dell'obbligo di certificazione dei corrispettivi, che potrebbe favorire l'effettuazione di operazioni "in nero".

Per tali ragioni, è auspicabile che il previsto obbligo di trasmissione telematica sia tramutato in facoltà, in modo da lasciare al contribuente la libertà di avvalersi della descritta procedura nei casi in cui effettivamente la stessa risulti conveniente. Ove dovesse confermarsi la obbligatorietà dell'adempimento, dovrebbe prevedersene l'applicazione in maniera graduale, inizialmente per le sole imprese di maggiori dimensioni. Andrebbe inoltre riconosciuto un credito di imposta, compensabile, pari al 40% dei maggiori costi sostenuti e debitamente documentati per l'acquisto di hardware e software o per il ricorso ai servizi offerti dagli intermediari.

PROPOSTA

L'adempimento va reso facoltativo. Ove dichiarato obbligatorio, sarebbe opportuno prevederne la graduale applicazione, limitatamente ai contribuenti obbligati alla

tenuta delle ordinarie scritture contabili. I costi ulteriori connessi all'adempimento dovrebbero essere in parte compensati con il riconoscimento di un credito d'imposta.

4.3. Nuovi termini per la presentazione delle dichiarazioni e per il versamento delle imposte

I commi da 10 a 14 dell'art. 37 modificano, a decorrere dal primo maggio 2007, i termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi (compreso il mod. 730), IVA, IRAP e dei sostituti d'imposta e dei relativi versamenti, anticipando le date previste per i vari adempimenti.

In particolare, la presentazione in via telematica della dichiarazione dei sostituti d'imposta deve avvenire entro il 31 marzo, mentre la dichiarazione unificata ha come termine ultimo per la trasmissione il 31 luglio (ovvero sette mesi dalla data di chiusura dell'esercizio per i soggetti IRES). Tutti i versamenti sono anticipati al 16 del mese.

A fronte di tali anticipazioni è previsto che la pubblicazione in Gazzetta dei modelli di dichiarazione dei redditi, IVA e IRAP avvenga quindici giorni prima (entro il 30 gennaio invece che il 15 febbraio), mentre rimane invariata, al 15 gennaio, la data di pubblicazione dei modelli di dichiarazione dei sostituti d'imposta.

Tali modifiche sono inaccettabili. Esse comportano il sovrapporsi degli adempimenti di liquidazione delle imposte con quelli di trasmissione telematica delle dichiarazioni, rendendo particolarmente critico il periodo di scadenze per gli intermediari.

Inoltre, l'anticipazione a marzo della presentazione delle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, non accompagnata da un altrettanto significativa anticipazione della data di pubblicazione dei modelli, sembra non tenere conto dei tempi necessari alle case di software per la predisposizione dei programmi.

In considerazione dell'unificazione delle modalità e dei termini di presentazione dei modelli 770-semplificato e 770-ordinario, si riterrebbe inoltre opportuno ricondurre gli stessi ad un unico modello.

I dottori e i ragionieri commercialisti si sentono già oberati da pesanti obblighi ed adempimenti e percepiscono la loro condizione pari a quella degli impiegati del fisco, utilizzati gratuitamente. Essi non possono accettare questa misura che li sottopone ad un lavoro stressante con adempimenti importanti ravvicinati nel tempo (redazione dei bilanci, calcolo delle imposte, calcolo degli acconti d'imposta, pagamenti, redazione delle dichiarazioni ed ora anche trasmissione delle stesse).

Ci si chiede se i redattori della norma conoscono quale fatica comporta la preparazione, redazione e controllo di ciascuna trasmissione telematica e se apprezzano l'improbabile ed oscuro lavoro dei professionisti. Sembra di no.

E' un grave segnale di disattenzione, se non di spregio, avere pensato una simile misura senza neppure avere cercato, se non una doverosa condivisione, almeno un parere di chi rappresenta i lavoratori impegnati quotidianamente in tale settore.

Questa misura potrebbe indurre a ritenere impossibile adempiere all'obbligo della trasmissione telematica. Non può neppure escludersi che la protesta giusta e fondata possa esplodere in forme di astensione spontanea o organizzata da tali adempimenti senza i quali l'Amministrazione finanziaria resterebbe senza elementi necessari per le sue attività.

PROPOSTA

Eliminare la disposizione.

4.4. Obbligo di pagamento telematico di imposte e contributi per i soggetti titolari di partita IVA

(art. 37, comma 49)

La disposizione, a partire dal 1° ottobre 2006, impone ai soggetti titolari di partita IVA di utilizzare, anche tramite intermediari, modalità di pagamento telematiche delle imposte, dei contributi e dei premi di cui all'art. 17, comma 2, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, e delle entrate spettanti agli enti ed alle casse previdenziali di cui all'art. 28, comma 1, del cit. D.Lgs. n. 241 del 1997.

Si tratta di previsione assolutamente da scongiurare in quanto inutilmente vessatoria e oltremodo limitativa delle attuali modalità di pagamento di imposte, premi e contributi.

La disposizione impone obblighi in evidente contrasto con i principi di adempimento delle obbligazioni pecuniarie di dubbia compatibilità costituzionale.

PROPOSTA

Si propone di eliminare la modifica all'attuale disposizione che prevede la facoltà di avvalersi della modalità informatica.

4.5. Obbligo per i curatori degli adempimenti dei sostituti d'imposta

(art. 37, comma 1)

L'inserzione di questa disposizione appesantisce nettamente il lavoro dei curatori senza utilità sostanziale e comporta obblighi che rischiano di allungare i già esorbitanti tempi di chiusura dei fallimenti. L'intento di contrastare l'evasione non si giustifica in questo caso in cui è un pubblico ufficiale ad eseguire i pagamenti.

La norma andrebbe quindi cancellata.

PROPOSTA

Eliminare la disposizione.

CONCLUSIONE

Ci si chiede se i redattori del provvedimento conoscono le realtà di alcuni settori vitali dell'economia nazionale, gli effetti che generano alcune misure e soprattutto se conoscono quale sia il lavoro dei professionisti in materia di adempimenti fiscali. Un riesame del rapporto professionisti/fisco deve essere posto in agenda con urgenza per restituire serenità e dignità a questi ultimi.

Mario Damiani

*Presidente del Consiglio nazionale
Dottori commercialisti*

William Santorelli

*Presidente del Consiglio nazionale
Ragionieri e periti commerciali*