

SENATO DELLA REPUBBLICA

AUDIZIONE PRESSO LA VI COMMISSIONE FINANZE E TESORO

**SCHEMI DI DECRETI LEGISLATIVI IN ATTUAZIONE DELLA LEGGE N.
23 DEL 2014, RECANTE «DELEGA AL GOVERNO PER UN SISTEMA
FISCALE PIU' EQUO, TRASPARENTE E ORIENTATO ALLA CRESCITA».**

ATTI DEL GOVERNO:

**N. 161 (MISURE PER LA CRESCITA E LA INTERNAZIONALIZZAZIONE
DELLE IMPRESE);**

N. 162 (TRASMISSIONE TELEMATICA DELLE OPERAZIONI IVA);

**N. 163 (DISPOSIZIONI SULLA CERTEZZA DEL DIRITTO NEI RAPPORTI
TRA FISCO E CONTRIBUENTE).**

INTERVENTO DEL PRESIDENTE DI CONFPROFESSIONI

DOTT. GAETANO STELLA

Roma, 21 MAGGIO 2015

Premessa

A nome dei liberi professionisti italiani desidero, anzitutto, ringraziare il Presidente, Mauro Maria Marino, e tutti i componenti della VI Commissione Finanze del Senato, che ci permette di esporre la nostra posizione sulla legge 11 marzo 2014, n. 23, che conferisce delega al Governo per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

In questa sede siamo chiamati a esprimere il nostro parere su tre schemi di decreti legislativi che rappresentano il cuore della legge delega: le misure tese a favorire l'internazionalizzazione dei soggetti economici alle prese con le profonde trasformazioni dei modelli di sviluppo e dei mercati caratterizzati da una sempre maggior spinta alla competitività; la fatturazione elettronica che rappresenta una priorità nell'Agenda Digitale Europea e al tempo stesso una leva competitiva in mano alle imprese per semplificare i processi amministrativi e ridurre i costi di gestione; infine, le disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente.

Come avrò modo di illustrare nel dettaglio tra breve, si tratta di interventi tanto attesi, quanto auspicati per ristabilire il corretto e trasparente rapporto fra il fisco, le imprese e i cittadini. Rapporto nel quale un'ampia fascia di liberi professionisti, in particolare quelli che operano nell'area economica, si confronta quotidianamente, registrandone sempre più sovente disfunzioni e problematiche capaci di soffocare professionalità, senso della misura e pazienza.

N. 161 (MISURE PER LA CRESCITA E LA INTERNAZIONALIZZAZIONE DELLE IMPRESE)

Misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese

Partendo dalla revisione della disciplina impositiva sulle operazioni transfrontaliere, lo schema di decreto legislativo predisposto dal Governo mira a rendere più attrattivo e competitivo il nostro Sistema-Paese, intervenendo nella rimozione di alcuni vincoli che finora hanno frenato la spinta all'internazionalizzazione delle nostre imprese.

Non possiamo non condividere l'impostazione dell'Esecutivo di voler agevolare il mondo "imprese" in una fase economica assai delicata, tuttavia, non possiamo trascurare il ruolo fondamentale del "professionista", protagonista non secondario nel processo di internazionalizzazione delle imprese, ma anche soggetto economico autonomo che deve poter affrontare le sfide della globalizzazione con gli stessi strumenti resi disponibili per il mondo delle imprese.

Qualche esempio, può rendere più chiaro il quadro in cui operano attualmente i liberi professionisti. Prendendo spunto dalle previsioni per la maggiorazione della deducibilità delle spese di rappresentanza per le imprese, si ritiene utile intervenire sia sulla medesima tipologia di spesa anche in relazione ai professionisti, sia su altre forme di incentivazione che devono favorire, in particolare, le situazioni in cui il professionista investe nella propria formazione professionale. Nel dettaglio: spese di vitto e alloggio; spese di aggiornamento professionale; spese per i veicoli utilizzati dal professionista.

Non possiamo pensare che il professionista (dal commercialista al consulente aziendale, dall'avvocato all'ingegnere, dal progettista al programmatore di software, fino al medico e alle altre professioni) al pari delle imprese, non abbia bisogno di maggiore visibilità, di spostamenti e di costante aggiornamento, per poter al meglio affiancare le imprese con cui si interfaccia nell'operazione di rilancio economico, soprattutto sui mercati internazionali. Da questo punto di vista, riteniamo sia necessario gestire anche la problematica della "base fissa" del professionista in un Paese estero, elemento fondamentale per disciplinare la corretta imposizione dell'attività svolta, oltre che incentivare forme di aggregazione in grado di accettare la sfida del contesto internazionale. Permettetemi di entrare più nel dettaglio.

Stabile organizzazione

Nello schema di decreto n. 161 riferito all'internalizzazione delle imprese, è prevista, tra l'altro, la revisione della configurazione della stabile organizzazione per le imprese, in aderenza all'articolo 7 della Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni. A tale riguardo è necessario risolvere un altro equivoco che grava sul mondo professionale.

In relazione alla citata convenzione OCSE ed in particolare all'articolo 14, ormai abrogato, che riguardava la "base del fissa" del professionista, utile per determinare il Paese di imposizione dell'attività svolta, l'Italia ebbe modo di esprimere la propria contrarietà all'assimilazione effettuata in sede OCSE, secondo cui in luogo del concetto di "base fissa" dovesse utilizzarsi quello di "stabile organizzazione" di cui all'articolo 7 della medesima convenzione OCSE.

Ad oggi, dunque, non sono chiari quali requisiti debbano essere osservati sia per configurare, in riferimento ad un professionista straniero, l'esistenza di una "base fissa/stabile organizzazione in Italia", sia per verificare in capo al professionista italiano la medesima condizione in relazione ad una propria struttura localizzata all'estero.

È evidente che nell'ottica di un maggior processo di internazionalizzazione anche del mondo professionale, tali incertezze non possono essere ulteriormente tollerate, posto che una volta correttamente configurata la "base fissa/stabile organizzazione" professionale all'estero, la tassazione dei proventi dalla medesima realizzata dovrebbe avvenire solo nel Paese in cui la medesima base opera.

Credito d'imposta per la costituzione degli studi associati

L'incentivo all'internazionalizzazione degli studi professionali può transitare anche attraverso l'introduzione di un nuovo credito d'imposta finalizzato a facilitare l'aggregazione e lo sviluppo degli studi associati, mezzo prioritario per accettare una sfida di ampio respiro. Il credito d'imposta, in particolare, dovrebbe essere ancorato agli investimenti per l'avvio e la costituzione dello studio associato, oltre che in maniera specifica al fatturato collegato ai processi di internazionalizzazione delle aziende italiane collegate al professionista.

Conservazione sostitutiva delle fatture elettroniche

L'introduzione della fatturazione elettronica costituisce un onere piuttosto gravoso per imprese e professionisti, tenuti all'obbligo di conservazione digitale sostitutiva del documento emesso a cui sono soggetti entrambe le parti del rapporto oggetto di fatturazione. Tale obbligo comporta una serie di azioni da porre in essere, dove l'onere economico è variabile in funzione del numero di fatture emesse e da conservare per ciascun esercizio. L'articolo 1) comma 1) dello schema di decreto legislativo prevede l'attivazione di un servizio gratuito di generazione, trasmissione e conservazione delle fatture elettroniche soltanto per specifiche categorie di soggetti passivi IVA.

Sarebbe opportuno che tale servizio possa essere assicurato gratuitamente a tutti i soggetti passivi IVA, senza alcuna discriminazione di carattere oggettivo e/o soggettivo. Inoltre, tenuto conto che attualmente per le fatture dirette a Pubbliche Amministrazioni, i dati relativi alla fattura elettronica sono già messi a disposizione dell'organo di controllo mediante il sistema di Interscambio messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, appare auspicabile non sottoporre i contribuenti all'obbligo di conservazione sostitutiva, individuando un archivio anagrafico che analogamente all'Indice PA per gli Enti Pubblici, oltre a fungere da indirizzario, possa rappresentare una base per la conservazione sostitutiva delle fatture elettroniche.

Trasmissione telematica delle fatture e dei corrispettivi

Lo schema di decreto prevede all'articolo 3, una serie di incentivi per i soggetti che esercitano l'opzione per la trasmissione telematica delle fatture elettroniche e/o la trasmissione telematica dei corrispettivi. Nel rispetto di tale previsione per i soggetti che garantiscono la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati si potrebbe prevedere quale incentivo la preclusione della possibilità da parte del Fisco di esperire gli accertamenti analitico-induttivi sulla base di presunzioni semplici di cui all'articolo 39, primo comma, lettera d) DPR 600/1973 e all'articolo 54, secondo comma, DPR 633/1972. La tracciabilità delle operazioni in entrata e in uscita verrebbe in tal modo ad assumere funzioni di garanzia per il contribuente contro l'utilizzo delle presunzioni in sede di accertamento.

**N. 163 (DISPOSIZIONI SULLA CERTEZZA DEL DIRITTO NEI RAPPORTI TRA
FISCO E CONTRIBUENTE).**

Spese di rappresentanza

L'attuale regime di deducibilità consentito per le spese di rappresentanza sostenute dai professionisti è pari all'1%. A tal proposito credo sia pleonastico qualsiasi commento, lasciando alle vostre valutazioni la previsione di un ampliamento del suddetto limite elevandolo al 2%.

Spese di vitto e alloggio dei professionisti

Il legislatore ha già fornito una prima soluzione, mediante il decreto legge semplificazione (n. 175/2014), ad una rilevante complicazione contabile/amministrativa legata alla deducibilità delle spese di trasferta dei lavoratori autonomi ove dette spese siano pagate direttamente dal committente, modificando l'articolo 54, comma 5 del Tuir. Per mera dimenticanza, posto che non si ravvisa alcuna ragione per escluderle, non sono state considerate le spese di trasporto (aereo, treno...) direttamente sostenute dal committente. Ciò comporta la farraginosa necessità di seguire la procedura per la fatturazione richiesta in via interpretativa dall'Agenzia delle Entrate.

A nostro avviso, sarebbe coerente intervenire nuovamente sull'articolo 54, laddove (comma 5) si prevede che «le spese di partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale, incluse quelle di viaggio e soggiorno sono deducibili nella misura del 50 per cento del loro ammontare». Si tratta di una disposizione penalizzante e ingiusta, tanto più che la attuale normativa obbliga i professionisti alla formazione continua. La norma a suo tempo spacciata come norma antielusiva volta a limitare le cosiddette “vacanze mascherate sotto le mentite spoglie di corsi di formazione”, non risponde alla realtà dei fatti. Gli eventi sono accreditati dagli Ordini professionali che attuano una attenta vigilanza sui contenuti dei corsi di formazione e sulla modalità di tenuta impartendo in caso di mancata ottemperanza agli obblighi di formazione le pesanti sanzioni previste.

Si propone di prevedere che non sono soggette alle limitazione in questione i convegni, congressi e simili con riferimento ai quali l'Ordine professionale di appartenenza rilascia crediti formativi. In tale contesto le spese di viaggio e alloggio sostenute in connessione a spese di formazione dovrebbero essere interamente deducibili (senza la limitazione al 75%) senza il plafond del 2%.

Utilizzo autovetture per l'esercizio delle professioni

Il limite di deducibilità dei costi ancorati all'utilizzo delle autovetture è ancor più anacronistico. Oggi il professionista adempie al proprio compito con un'apertura a 360 gradi verso la propria clientela, ovunque sia necessario recarsi. Oggi al professionista viene riconosciuta la possibilità di detenere un solo veicolo per svolgere la propria attività ma - a differenza delle aziende che non hanno limiti sia per quanto riguarda i beni strumentali sia in relazione alle auto aziendali - non hanno la facoltà di dedurre interamente le quote di ammortamento e le spese relative all'autovettura utilizzata dal professionista nell'esercizio della professione.

Riprendendo i principi comunitari che riconoscono i professionisti quali soggetti economici che operano all'interno di un mercato, riteniamo sia equo prevedere la possibilità di dedurre integralmente i costi legati all'utilizzo delle autovetture per l'esercizio della professione. Ovviamente, nel caso degli studi associati, la completa deducibilità deve essere limitata a tanti autoveicoli quanti sono gli associati.

Certezza del diritto

Lo schema di decreto riguardante la "certezza del diritto e dei rapporti con il contribuente" si concentra prioritariamente sulle problematiche dell'abuso del diritto e del raddoppio dei termini di accertamento in presenza di eventuali reati tributari. Condividendo l'impostazione di fondo, il mondo professionale richiede ulteriori interventi proprio sul fronte della chiarezza dei rapporti con l'amministrazione finanziaria, al fine di evitare situazioni foriere di equivoci, incomprensioni e contenzioso. A tale riguardo si invocano interventi di ampio respiro, volti davvero a creare un rapporto sinergico con gli enti proposti al controllo.

In questa sede, per chiarezza espositiva, non si può tacere quanto accade nella realtà del territorio, dove sovente gli uffici dell'Agenzia delle Entrate, in sede di verifica, disconoscono le stesse istruzioni superiori impartite dall'amministrazione centrale. Secondo quanto riferito da numerosi professionisti che operano a stretto contatto con i suddetti uffici, non sempre è sufficiente il procedimento di mediazione presso la Direzione Regionale delle Entrate a ricondurre la verifica dell'ufficio nei limiti delle interpretazioni fornite dalla direzione centrale dell'Agenzia. Sul punto, non si vuole arrivare a chiedere che il firmatario dell'avviso di accertamento sia responsabile personalmente in caso di non ottemperanza alle indicazioni delle circolari, ma si rende opportuna

una imponente opera di monitoraggio da parte dell'amministrazione centrale su tali comportamenti lesivi della certezza del diritto nei rapporti tra cittadini e fisco.

Responsabilità solidale per le ritenute subite

Per fugare qualsiasi dubbio circa la non responsabilità del sostituto relativamente alle ritenute non versate dal sostituto, appare anzitutto opportuno intervenire con una norma di interpretazione autentica. In questo ambito ci troviamo infatti di fronte a un'aberrazione accertativa spesso ricorrente negli uffici dell'amministrazione finanziaria e avallata in alcuni casi dalla giurisprudenza che si limita ad una interpretazione letterale e formalistica dell'attuale sistema.

Nel solo caso dei professionisti, poi, si assiste ad una vera e propria beffa. In fattura il professionista è obbligato ad evidenziare la ritenuta subita e a non riscuotere la stessa, anticipando dunque l'effetto a beneficio dello Stato che invece incassa subito dette ritenute, che solo a distanza di tempo, in sede di dichiarazione dei redditi, saranno (forse) riconosciute al contribuente. Il problema sorge quando il sostituto d'imposta non adempie ai suoi obblighi fiscali, non versando le ritenute trattenute sul compenso al professionista.

Ebbene, appare di tutta evidenza l'ingiustizia del richiedere tali importi al professionista medesimo. Non solo egli è costretto a non incassare, ma addirittura potrebbe essere chiamato a rifondere, quale pseudo-responsabile in solido, l'importo non incassato *illo tempore*. Eventualmente, una simile responsabilità potrebbe essere attribuita solo in caso di mancato versamento, ma allora dovrebbe attribuirsi al professionista la possibilità di incassare dal proprio cliente la ritenuta. Rimanendo però invariato tale assetto normativo, è indispensabile chiarire, con norma di interpretazione autentica valevole anche per il passato, che il professionista non è affatto responsabile per le eventuali ritenute non versate dal sostituto d'imposta. Oltre alla logica che lo impone, una impostazione contraria è oltraggiosa della comune accezione di giustizia di un Paese civile.

Raddoppio dei termini di accertamento in presenza di reati tributari

La disposizione contenuta nell'articolo 2 dello schema di decreto è sicuramente da accogliere con favore, posto che limita le ipotesi di raddoppio dei termini di accertamento esclusivamente alle fattispecie in cui la denuncia della presenza di un eventuale reato tributario viene effettuata entro i termini ordinari dell'azione di accertamento tributario. Ciò che non si condivide è quanto previsto

nell'ultimo comma del citato articolo, con cui si intendono conservare gli effetti degli atti impositivi già notificati. In tal modo, infatti, si crea una disparità di trattamento tra i contribuenti che non sembra possa essere condivisa alla luce dei principi costituzionali, nonché nell'ottica del *favor rei*, secondo cui una disposizione più favorevole per il contribuente deve trovare applicazione anche per le situazioni pregresse.

Disciplina del mantenimento in vita della società ai solo fini fiscali e contributivi per cinque anni dopo la cancellazione

La disposizione è stata introdotta dal decreto Legislativo n. 175/2014 (decreto semplificazioni). La necessità di evitare, come può essere accaduto in passato, che società con debiti fiscali vengano “rapidamente” chiuse dal liquidatore, prima che l'amministrazione finanziaria riesca magari a chiedere il fallimento della società per mancato versamento di imposte è assolutamente condivisibile.

Tuttavia, il dettato attuale della norma introdotta dal decreto semplificazione è di una tale vaghezza e omnicomprensività che si presta alle conclusioni interpretative più disparate, creando nei liquidatori (usualmente commercialisti, avvocati e consulenti del lavoro) dubbi applicativi e perplessità nell'acquisizione degli incarichi. La stessa amministrazione finanziaria nel commentare la norma (circolare n. 30/2015) ha fatto solo una parafrasi della medesima senza entrare nel merito di alcuni passaggi della disposizione che presentano risvolti applicativi oltremodo critici. La disposizione necessita, in conclusione, di notevoli integrazioni per dare certezza, coerenza ed equità al suo contenuto.

Semplificazioni in materia di accertamento

Il periodo di crisi che si vive da ormai sette anni porta inevitabilmente a delle rigidità e difficoltà anche negli adempimenti fiscali. La giurisprudenza della Corte di Cassazione ha effettuato diversi interventi in materia di responsabilità penale del contribuente in caso di mancato pagamento di imposte e ritenute, soprattutto se causate da oggettive difficoltà non attribuibili alla parte. Sarebbe pertanto opportuno intervenire normativamente per consentire, in via preventiva, di evitare la contestazione dei reati in argomento, ipotizzando delle forme di dilazione dei versamenti quando comprovate dalle predette difficoltà. In merito, però, si rende necessario un intervento ancorato a

pochi parametri altamente significativi, senza la ricerca esasperata di cavilli burocratici tali da rendere impraticabile la scelta di dilazione auspicata.

Sempre in tema di reati tributari, si ritiene necessario inoltre innalzare le soglie previste dal D. Lgs. n. 74 del 2000 soprattutto in relazione alle dichiarazioni infedeli o apparentemente fraudolente, in considerazione dei nuovi meccanismi accertativi ormai frequentemente utilizzati dagli organi ispettivi. Il ricorso indiscriminato alle indagini finanziarie, agli accertamenti ancorati alla cosiddetta “antieconomicità” della gestione aziendale - oggettivamente difficile da distinguere rispetto alla crisi dell’azienda - nonché le ipotesi di contestazioni definibili “formali”, quali quelle riguardanti la non completa chiarezza e completezza delle informazioni in fattura (ma con prestazioni realmente eseguite), richiede una necessaria cautela al configurarsi del reato tributario, purtroppo attualmente dietro l’angolo tenuto conto dei contenuti limiti previsti dal legislatore.

Se poi consideriamo che il configurarsi di un reato tributario potrebbe anche condurre alle ipotesi di sequestri preventivi delle aziende, con evidenti conseguenze sulla gestione e stabilità delle stesse, si ritiene utile un intervento in una duplice direzione:

1. parametrizzazione delle soglie del reato tributario in funzione del fatturato del contribuente;
2. non obbligo di comunicazione del reato tributario in presenza di accertamenti basati su presunzioni legali relative (come le indagini finanziarie), nonché in caso di ricostruzione dei componenti positivi basata su presunzioni semplici, sia qualificate (accertamenti analitici induttivi), sia non qualificate (accertamenti induttivi puri), salvo la definizione degli stessi, anche a seguito di adesione, ovvero fino alla decisione di primo grado che conferma il superamento delle soglie normative.

In riferimento alle richiamate metodologie di accertamento, inoltre, sarebbe necessario un intervento di totale trasparenza volto a far comprendere:

1. il conseguimento degli obiettivi strategici degli Uffici ed il relativo ritorno in termini di premi. Spesso e volentieri si assiste, infatti, a rigidità di vario genere motivate dal perseguimento di un fantomatico budget. Non è dato sapere se siano o meno “leggende metropolitane”, di certo serve una maggiore chiarezza volta a fugare ogni dubbio o perplessità;

2. il ruolo primario della Costituzione italiana, secondo cui nessuno può subire una tassazione ingiusta. I recuperi fiscali devono dunque essere equilibrati e non spropositati, soprattutto nelle ipotesi di ricostruzioni basate su presunzioni;
3. l'inderogabilità del divieto di doppia imposizione, anche tra soggetti diversi. Se da un lato il legislatore, sapientemente, è intervenuto a sottolineare che le false fatturazioni soggettive non possono affatto determinare la indeducibilità del costo, atteso che la prestazione è stata realmente eseguita, non è possibile ancora assistere a recuperi impositivi riguardanti le operazioni intervenute tra due soggetti sulla base di meri rilievi formali attinenti i contenuti esplicativi delle fatture, richiedendo però le imposte solo al ricevente la fattura e conservando la piena tassazione correttamente adempiuta dall'emittente.

Infine, in tema di accertamento, è oltremodo delicata la gestione delle indagini finanziarie. Tale tipologia di accertamento non può risolversi in un onere probatorio vessatorio a carico del contribuente, causato da storture di sistema davvero incomprensibili. Ad esempio:

- 1) appare incongrua la possibilità di richiedere spiegazioni in riferimento ad utilizzi del denaro contante avvenuti nel rispetto della normativa antiriciclaggio esistente nei diversi periodi d'imposta. Se una norma ne consente un determinato utilizzo e pertanto un ben preciso limite di prelievo, non è ammissibile che a distanza di anni si possa chiedere contezza dell'utilizzo di quel contante;
- 2) nelle ipotesi di recuperi relativi ai prelievi, deve sempre essere riconosciuta al contribuente una percentuale di costi occulti, nel rispetto del principio costituzionale della giusta tassazione fiscale. Il problema al momento è stato risolto dalla Corte Costituzionale nell'ambito degli accertamenti ai professionisti, ma è evidente che lo stesso debba accadere nei confronti di tutti i contribuenti;
- 3) sul fronte difensivo, deve essere chiarita la reale portata probatoria dell'indicazione del soggetto percettore. In base al tenore letterale delle disposizioni vigenti, la mera indicazione del destinatario del prelievo è sufficiente a vincere la presunzione legale, circostanza però non condivisa dagli uffici periferici. Sarebbe opportuno, dunque, esplicitare che detta indicazione è sufficiente a ribaltare l'onere probatorio, essendo poi onere dell'ufficio verificare la veridicità della stessa affermazione e/o le eventuali conseguenze fiscali in capo al percettore della somma;
- 4) in ogni caso si rende necessaria una migliore informazione dei documenti bancari. Alcuni uffici non ritengono sufficiente, sul fronte difensivo, la produzione della matrice dell'assegno. Posto ormai il notevole uso di assegni non trasferibili, deve allora rendersi

obbligatoria l'indicazione, sugli estratti di conto corrente, della denominazione del soggetto destinatario dell'assegno, in modo che sia il medesimo conto a consentire l'assolvimento dell'onere difensivo, al pari delle altre modalità di pagamento tracciate, che hanno insite l'indicazione del beneficiario del pagamento.

Chiarezza delle informazioni in caso di accertamento

Il caos seguito all'introduzione della mediazione tributaria è esplicito del contorsionismo con cui si legifera in Italia. Prevedere un'ipotesi di inammissibilità del ricorso in assenza della procedura di mediazione, con totale responsabilità attribuita al contribuente, è stata un'aberrazione che finalmente ha visto porre parziale rimedio, seppur in modo altrettanto bislacco, ad inizio del 2014, con una norma che inconcepibilmente non interviene per il passato. Fortunatamente è sopravvenuto l'intervento risolutivo (almeno si auspica) della Corte Costituzionale, che riconduce ad un ambito di improcedibilità gli eventuali errori commessi in tale procedura.

La norma, che dovrebbe essere meritevole di ampliamento per snellire il contenzioso tributario, con innalzamento, ad esempio, al valore di 50 mila euro delle liti assoggettate alla mediazione, non sembra porre particolari problemi circa l'identificazione degli accertamenti ad essa sottostanti. Se un avviso di accertamento non contesta, complessivamente, un importo di imposte superiore a 20 mila euro, è obbligatoria la mediazione. Tale assunto, a prima vista semplice, viene inevitabilmente ingarbugliato dall'interpretazione di prassi, dove con "licenza poetica" ad esempio si decide di introdurre il concetto di "imposta virtuale" conseguente ad un accertamento che riduce l'entità delle perdite.

Anche a voler superare tali interventi interpretativi sostitutivi della norma, il vero problema residuale è rappresentato dalla totale assenza di responsabilità in capo all'ufficio accertatore circa le procedure da seguire. Allo stato attuale, allegare all'avviso di accertamento un ciclostile asettico riepilogativo di tutte le possibilità normative appare un esercizio inutile e contrario totalmente ai principi dello Statuto del Contribuente.

L'Agenzia delle Entrate deve indicare in maniera chiara le possibilità che nel singolo caso si offrono al contribuente. È necessario, pertanto, introdurre l'obbligo motivazionale dell'avviso di accertamento circa gli adempimenti obbligatori e/o possibili per il contribuente, con specifico riferimento alle seguenti casistiche:

- obbligatorietà della procedura di mediazione. Il contribuente deve essere compiutamente avvertito che il relativo accertamento è sottoposto, in maniera inderogabile ed ex lege, alla procedura in oggetto;

- possibilità o meno di procedere all'avviso di accertamento con adesione.

Ciò al fine di evitare spiacevoli obiezioni spesso prodotte dagli uffici in sede di contenzioso, in ordine all'inammissibilità del ricorso, sia per l'assenza della mediazione, sia per il decorso temporale alla produzione del ricorso avendo fruito il contribuente indebitamente del periodo ulteriore di 90 giorni connesso alla produzione dell'istanza di adesione. Simili comportamenti, in contrasto aperto con lo statuto del contribuente, non devono essere tollerati e la sola strada è l'introduzione dell'obbligo, in capo all'ufficio, di motivare adeguatamente le opzioni che si offrono al contribuente a seguito di accertamento, senza il ricorso a meri ciclostili.

Società di comodo

Il decreto semplificazione ha allungato da 3 a 5 anni il periodo di monitoraggio per la verifica delle società in perdita sistematica. La modifica si è resa necessaria in considerazione della grave crisi che oramai da oltre sette anni attanaglia il nostro Paese. Dunque, per il 2014, il periodo di monitoraggio è riferito al quinquennio 2009-2013.

Tuttavia alla disposizione non è stato dato effetto retroattivo. Una azienda che, ad esempio, nel 2012 o 2013 rientrava tra le società di comodo per perdita sistematica non ha visto sanare la propria posizione. È quanto meno singolare che tali soggetti si vedano notificare avvisi di accertamento in base alla pregressa disciplina, visto che la ratio della modifica normativa ha preso spunto dal riconoscimento della grave situazione economica nazionale.

Modifiche all'articolo 10 bis della L. 212/2000

Concludo segnalando che ai commi 3) e 4) dell'articolo 1) dello schema di decreto sulle "Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente", in merito alle modifiche all'art. 10 Bis della L. 212/2000, occorrerebbe precisare che si considerano valide ragioni economiche anche le operazioni poste in essere nell'ambito della compagine sociale che realizzano sia pur indirettamente un vantaggio di tipo organizzativo e funzionale per l'impresa ove esercitata in forma societaria. Infatti, l'attuale tenore del comma 3) del citato articolo 10-bis modificato, potrebbe generare dubbi interpretativi (nonostante il contenuto del comma 4.) in tutti

quei casi in cui l'interesse sociale viene perseguito mediante sistemazione di rapporti tra soci con utilizzo di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni - anche non proporzionali, conferimenti, scorpori...).

Grazie per l'attenzione.