



SENATO DELLA REPUBBLICA
COMMISSIONE FINANZE E TESORO

Audizione del Direttore dell'Agenzia delle entrate e Presidente dell'Agenzia delle entrate-Riscossione

Antonino Maggiore

AUDIZIONE INFORMALE ESAME DEL DISEGNO DI LEGGE N. 886
CONVERSIONE IN LEGGE DEL DECRETO LEGGE 23 OTTOBRE 2018, N. 119
DISPOSIZIONI URGENTI IN MATERIA FISCALE E FINANZIARIA

Roma, 31 ottobre 2018, h. 17.00

Palazzo Carpegna

Ufficio di Presidenza della Commissione Finanze e Tesoro

Sommario

1.	PREMESSA.....	3
2.	ARTICOLO 1 - DEFINIZIONE AGEVOLATA DEI PROCESSI VERBALI DI CONSTATAZIONE	3
3.	ARTICOLO 2 - DEFINIZIONE AGEVOLATA DEGLI ATTI DEL PROCEDIMENTO DI ACCERTAMENTO	6
4.	ARTICOLO 3 DEFINIZIONE AGEVOLATA DEI CARICHI AFFIDATI ALL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE.....	9
5.	ARTICOLO 4 - STRALCIO DEI DEBITI FINO A MILLE EURO AFFIDATI AGLI AGENTI DELLA RISCOSSIONE DAL 2000 AL 2010.....	14
6.	ARTICOLO 5 - DEFINIZIONE AGEVOLATA DEI CARICHI AFFIDATI ALL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE A TITOLO DI RISORSE PROPRIE DELL'UNIONE	16
7.	ARTICOLO 6 - DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE CONTROVERSIE TRIBUTARIE	17
8.	ARTICOLO 7 - REGOLARIZZAZIONE CON VERSAMENTO VOLONTARIO DI PERIODI D'IMPOSTA PRECEDENTI	26
9.	ARTICOLO 9 - DISPOSIZIONI IN MATERIA DI DICHIARAZIONE INTEGRATIVA SPECIALE	27
10.	ARTICOLO 10 - SEMPLIFICAZIONE PER L'AVVIO DELLA FATTURAZIONE ELETTRONICA.....	32
11.	ARTICOLO 11 - SEMPLIFICAZIONE IN TEMA DI EMISSIONE DELLE FATTURE	35
12.	ARTICOLO 12 - SEMPLIFICAZIONE IN TEMA DI ANNOTAZIONE DELLE FATTURE EMESSE.....	36
13.	ARTICOLO 13 - SEMPLIFICAZIONE IN TEMA DI REGISTRAZIONE DEGLI ACQUISTI.....	37
14.	ARTICOLO 14 - SEMPLIFICAZIONI IN TEMA DI DETRAZIONE DELL'IVA.....	38
15.	ARTICOLO 15 - DISPOSIZIONE DI COORDINAMENTO IN TEMA DI FATTURAZIONE ELETTRONICA.....	40
16.	ARTICOLO 17 - OBBLIGO DI MEMORIZZAZIONE E TRASMISSIONE TELEMATICA DEI CORRISPETTIVI	41
17.	ARTICOLO 18 - RINVIO LOTTERIA DEI CORRISPETTIVI	44
18.	ARTICOLO 20 - ESTENSIONE DELL'ISTITUTO DEL GRUPPO IVA AI GRUPPI BANCARI COOPERATIVI	44

1. Premessa

Signor Presidente, signori Senatori Commissari,

Vi ringrazio per l'opportunità che mi viene offerta di illustrare le misure del decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119, cd. "decreto fiscale".

Focalizzerò il mio intervento su quelle misure del provvedimento che risultano direttamente connesse allo svolgimento dei compiti istituzionali dell'Agenzia.

Mi soffermerò, nell'ordine, su: 1) definizione agevolata dei processi verbali di constatazione; 2) definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione; 3) stralcio dei debiti fino a mille euro affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2010; 4) definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione a titolo di risorse proprie dell'Unione; 5) definizione agevolata delle controversie tributarie; 6) regolarizzazione con versamento volontario di periodi d'imposta precedenti; 7) disposizioni in materia di dichiarazione integrativa speciale; 8) semplificazione per l'avvio della fatturazione elettronica; 9) semplificazione in tema di emissione delle fatture; 10) semplificazione in tema di annotazione delle fatture emesse; 11) semplificazione in tema di registrazione degli acquisti; 12) semplificazioni in tema di detrazione dell'IVA; 13) disposizione di coordinamento in tema di fatturazione elettronica; 14) obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi; 15) rinvio lotteria dei corrispettivi 16) estensione dell'istituto del gruppo IVA ai Gruppi Bancari Cooperativi.

2. Articolo 1 - Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione

L'articolo 1 del decreto prevede la possibilità di definire in via agevolata il contenuto integrale dei processi verbali di constatazione, consegnati entro il 24 ottobre 2018, data di entrata in vigore del decreto. La definizione è consentita a condizione che, alla stessa data, non sia stato notificato un avviso di accertamento o ricevuto un invito al contraddittorio.

Per poter effettuare la regolarizzazione, occorre:

- a) presentare una dichiarazione “integrativa”, entro il 31 maggio 2019. Come chiarito nella relazione illustrativa, la disposizione trova applicazione anche nel caso in cui il contribuente abbia ommesso di presentare la dichiarazione relativa al periodo di imposta oggetto di regolarizzazione. A seconda della tipologia di violazione, è prevista la possibilità di presentare una dichiarazione per ciascun periodo d'imposta, al fine di regolarizzare tutte le violazioni constatate nel processo verbale relative a tale periodo e definire integralmente il contenuto del verbale ;
- b) versare solo l'imposta autoliquidata, senza sanzioni e interessi, in un'unica soluzione, entro il 31 maggio 2019 o in un massimo di venti rate trimestrali di pari importo.

La dichiarazione può essere presentata per sanare le violazioni relative ai cosiddetti “periodi fiscalmente aperti”, ossia quei periodi di imposta per i quali non sono scaduti i termini per l'accertamento ai fini delle imposte dirette e dell'IVA. La norma chiarisce che occorre, altresì, tenere conto del raddoppio dei termini previsto nel caso di omessa dichiarazione di investimenti e attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, sia ai fini dell'accertamento basato sulla presunzione secondo la quale, salva la prova contraria, detti investimenti e attività si presumono costituiti mediante redditi sottratti a tassazione, sia ai fini della contestazione delle violazioni e irrogazione delle sanzioni per le violazioni in materia di monitoraggio fiscale.

La norma prevede che nella dichiarazione integrativa il contribuente non possa utilizzare ulteriori perdite pregresse rispetto a quelle già indicate nella dichiarazione presentata nei termini, a compensazione dei maggiori imponibili correlabili alla definizione del verbale.

Se il processo verbale è riferito a soggetti che producono redditi in forma associata (articolo 5 del richiamato TUIR) ovvero che hanno optato per il regime della trasparenza fiscale (articoli 115 e 116 TUIR¹), gli stessi soggetti possono presentare la propria dichiarazione per regolarizzare il reddito di partecipazione ad essi imputabile.

Qualora la definizione riguardi debiti relativi alle risorse proprie tradizionali dell'UE previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, per la regolarizzazione, oltre ai tributi ed alle somme dovute, occorre corrispondere gli interessi di mora.

La presentazione della dichiarazione e il versamento delle somme dovute in un'unica soluzione o della prima rata del debito dilazionato, entro il 31 maggio 2019, consente il perfezionamento della definizione. Il debito è rateizzabile in un massimo di venti rate trimestrali di pari importo.

Con riferimento agli adempimenti successivi, la norma rinvia, con alcune differenze, alle disposizioni contenute nei commi 2, 3 e 4 dell'articolo 8, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, con riguardo alla rateazione, attestazione dell'avvenuto perfezionamento e successiva attività di riscossione in caso di inadempimenti nel versamento delle rate. Le modalità di rateazione sono quelle previste per l'accertamento con adesione; le rate, successive alla prima, devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre e, sull'importo di tali rate, sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata. Entro dieci giorni dal versamento dell'intero importo o di quello della prima rata, il contribuente fa pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento. Il versamento delle somme dovute avviene mediante versamenti unitari (modello F24) e, in caso

¹ Ci si riferisce alle situazioni nelle quali, alle condizioni di legge, il reddito della società di capitali è imputato direttamente ai singoli soci "per trasparenza", adottando, cioè, lo stesso sistema previsto per le società di persone.

di inadempimento nei pagamenti rateali si applica la disciplina generale, di cui all'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602; si verifica, in termini più espliciti, la decadenza dal beneficio e iscrizione a ruolo delle relative somme.

Per il pagamento delle somme dovute viene esplicitamente esclusa la compensazione (articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241).

In caso di mancato perfezionamento, l'ufficio procede alla notifica degli atti relativi alle violazioni constatate. In deroga alle norme dello Statuto del Contribuente, i termini per l'accertamento riguardanti i periodi di imposta fino al 2015 compreso, oggetto dei processi verbali di constatazione, sono prorogati di due anni.

Per l'attuazione delle norme è previsto che il direttore dell'Agenzia delle entrate, di concerto con il direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, emani le disposizioni necessarie con propri provvedimenti.

3. Articolo 2 - Definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento

L'articolo 2 del decreto consente di definire in via agevolata gli atti del procedimento di accertamento cioè gli avvisi di accertamento, gli avvisi di rettifica e di liquidazione, gli atti di recupero, gli inviti al contraddittorio e gli accertamenti con adesione, sottoscritti ma non perfezionati. La definizione avviene, mediante pagamento delle sole imposte in un'unica soluzione o in più rate; non sono dovuti sanzioni, interessi ed eventuali somme accessorie.

La definizione agevolata riguarda gli **avvisi di accertamento** ai fini di tutte le imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto, compresi gli accertamenti parziali automatizzati, gli avvisi di rettifica e di liquidazione per il recupero dell'imposta complementare di registro, l'imposta complementare sulle successioni e donazioni, le relative imposte ipotecaria e catastale e gli atti di recupero dei crediti d'imposta, notificati entro il 24 ottobre 2018. Per

accedere alla definizione agevolata deve trattarsi di atti non impugnati ed ancora impugnabili alla data di entrata in vigore del decreto.

La procedura si perfeziona mediante pagamento delle sole imposte, senza le sanzioni, interessi ed eventuali accessori, entro il 23 novembre 2018 (**trenta giorni** dalla data di entrata in vigore del decreto in esame), o, se più ampio, entro il termine per la proposizione del ricorso (articolo 15, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218), qualora residui dopo la data del 24 ottobre 2018.

È possibile, altresì, avvalersi della definizione agevolata, per le somme contenute negli **inviti al contraddittorio** relativi ad accertamenti delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché delle altre imposte indirette, notificati entro il 24 ottobre 2018. Si tratta degli inviti a comparire, sia ad iniziativa dell'ufficio che su istanza del contribuente (a seguito di un processo verbale) recanti l'importo delle maggiori imposte, ritenute e contributi dovuti. Gli inviti possono essere definiti con il pagamento delle sole imposte, senza le sanzioni, gli interessi e gli eventuali accessori, entro il 23 novembre 2018, cioè entro **trenta giorni** dalla data di entrata in vigore del decreto.

La definizione agevolata può riguardare anche gli **accertamenti con adesione** (articoli 2 e 3 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218), sottoscritti, ma non ancora perfezionati. La definizione agevolata, in questo caso, può avvenire con il pagamento, entro il termine di **venti giorni** (ai sensi dell'articolo 9 del citato D. Lgs. 218/97), decorrente dal 24 ottobre 2018, data di entrata in vigore del decreto, delle sole imposte, senza dover corrispondere le sanzioni, gli interessi e gli eventuali accessori.

Tutte le forme di definizioni agevolate si perfezionano con il versamento delle somme dovute, in unica soluzione o della prima rata, entro i termini relativi a ciascuna tipologia di atto.

Per le rateazioni, si applicano le disposizioni previste dall'articolo 8, commi 2, 3, 4 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, con la possibilità di saldare il debito con un massimo di venti rate trimestrali di pari importo.

Ai fini della definizione, è esclusa la compensazione (prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241); in caso di mancato perfezionamento della procedura agevolata, il competente ufficio prosegue le ordinarie attività, relative a ciascuno dei procedimenti presi in considerazione dalla norma.

Nell'ipotesi di regolarizzazione di debiti relativi alle risorse proprie tradizionali UE previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, si aggiungono al tributo da corrispondere, gli interessi maturati.

Sono esclusi dalla definizione agevolata gli atti emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria (cd. *voluntary disclosure*) di cui all'articolo 5-quater del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, che ha consentito ai soggetti che detenevano attività e beni all'estero, omettendo di dichiararli, di sanare la propria posizione nei confronti dell'erario versando, in un'unica soluzione e senza possibilità di compensazione, l'intera misura delle imposte dovute e le sanzioni (queste ultime in misura ridotta). La preclusione riguarda entrambe le edizioni della procedura e opera anche con riferimento agli eventuali atti emessi a seguito del mancato perfezionamento della stessa.

La definizione perfezionata dal coobbligato giova in favore degli altri.

La norma demanda ad uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate, di concerto con il direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, le ulteriori disposizioni necessarie per la relativa attuazione.

4. Articolo 3 Definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione

L'articolo 3 del decreto ripropone l'istituto della definizione agevolata (cd. "rottamazione ter") dei carichi affidati all'Agente della riscossione, con alcune importanti novità rispetto ai precedenti provvedimenti legislativi introdotti dall'art. 6 del DL n. 193/2016 e, successivamente, dall'art. 1 del DL n. 148/2017.

La definizione agevolata riguarda i debiti risultanti dai carichi affidati all'Agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017, che possono essere estinti con il pagamento del capitale e degli interessi iscritti a ruolo (nonché dell'aggio, dei diritti di notifica della cartella di pagamento e delle spese esecutive eventualmente maturate), senza corrispondere le somme affidate a titolo di sanzione e gli interessi di mora (di cui all'art. 30, comma 1, DPR n. 602/1973), nonché le sanzioni e le somme aggiuntive dovute sui debiti di natura previdenziale (di cui all'art. 27, comma 1, D. Lgs. n. 46/1999).

Le sanzioni amministrative relative a violazioni del codice della strada, possono essere estinte in forma agevolata senza corrispondere le maggiorazioni previste dall'art. 27, comma 6, della Legge n. 689/1981, e gli interessi di mora successivamente maturati.

Non rientrano nel beneficio della definizione agevolata alcune tipologie di carichi, esclusi in ragione della loro natura, e in particolare quelli riferiti a:

- recupero degli aiuti di Stato considerati illegittimi dall'Unione Europea;
- crediti derivanti da condanne pronunciate dalla Corte dei conti;
- multe, ammende e sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali.

Diversamente dal passato, il decreto consente la definizione agevolata - con specifiche deroghe - dei carichi affidati all'Agente della riscossione a titolo di risorse proprie dell'Unione Europea e di imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione.

Quanto alle **modalità di adesione**, entro il prossimo 13 novembre 2018, Agenzia delle entrate-Riscossione renderà disponibile, presso i propri sportelli e sul sito Internet istituzionale, la modulistica necessaria per la presentazione della dichiarazione, il cui termine di scadenza è fissato per il 30 aprile 2019.

Rispetto alle precedenti definizioni, il decreto prevede importanti novità a favore del contribuente per il pagamento in forma rateale e in particolare:

- un periodo temporale più ampio per rateizzare le somme dovute: dieci rate ripartite in cinque anni;
- un tasso di interesse ridotto, definito nella misura del 2 per cento annuo a partire dall'1 agosto 2019 (il tasso di interesse per le precedenti definizioni era pari al 4,5 per cento annuo in base all'art. 21, comma 1, DPR n. 602/1973).

Nella dichiarazione di adesione alla definizione agevolata, in continuità con i precedenti provvedimenti legislativi in materia, il contribuente dovrà impegnarsi a rinunciare ai giudizi pendenti relativi ai carichi indicati nella medesima dichiarazione. Dietro presentazione di copia della dichiarazione di adesione e nelle more del pagamento delle somme dovute, i giudizi, su istanza di parte, saranno sospesi. Soltanto l'effettivo perfezionamento della richiesta di definizione, con il pagamento integrale di quanto dovuto, determinerà l'estinzione del giudizio. In caso di mancato pagamento la definizione agevolata perderà efficacia e il giudice, sempre su istanza di una delle parti, revocherà la sospensione del giudizio.

In base al comma 10 dell'art. 3 del Decreto legge in esame, la presentazione della dichiarazione di adesione determinerà:

- la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza;

- la sospensione degli obblighi di pagamento di dilazioni già concesse;
- il divieto di avviare nuove procedure cautelari (fatti salvi i fermi e le ipoteche già iscritte) ed esecutive.

Inoltre, a maggior tutela del contribuente, a seguito della presentazione della dichiarazione di adesione:

- l'Agenzia delle entrate-Riscossione non potrà proseguire procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non abbia avuto luogo il primo incanto con esito positivo;
- il contribuente non sarà considerato inadempiente ai fini dell'art. 28-ter del DPR n. 602/1973, nell'ambito delle procedure di erogazione dei rimborsi d'imposta e dell'art. 48-bis dello stesso DPR n. 602/1973, in ordine alla verifica della condizione di morosità da ruolo, per un importo superiore a 5.000 euro, ai fini del pagamento, da parte di soggetti pubblici, di somme di ammontare almeno pari a tale importo.

Entro il 30 giugno 2019, l'Agenzia delle entrate-Riscossione dovrà inviare ai contribuenti che hanno presentato l'istanza, la "comunicazione delle somme dovute", con gli importi da pagare alla scadenza delle singole rate.

Il pagamento potrà essere effettuato:

- in un'unica soluzione entro il 31 luglio 2019;
- in un numero massimo di dieci rate consecutive, di pari importo, le cui scadenze sono fissate al 31 luglio e al 30 novembre di ciascun anno, a decorrere dal 2019.

Le somme dovute a titolo di definizione agevolata potranno essere versate, oltre che con le modalità già in uso (pagamento allo sportello, attraverso domiciliazione su conto corrente, ecc.) anche mediante compensazione con i crediti non prescritti, certi liquidi ed esigibili, per somministrazioni, forniture, appalti e servizi, anche professionali, maturati nei confronti della

Pubblica Amministrazione, recandosi presso la rete degli sportelli dell'Agenzia delle entrate-Riscossione presenti sul territorio nazionale (esclusa la Regione Sicilia).

Limitatamente ai debiti definibili, indicati dal contribuente nella dichiarazione di adesione, le dilazioni sospese per effetto della presentazione di tale dichiarazione saranno automaticamente revocate in data 31 luglio 2019 e non potranno essere accordate nuove dilazioni ai sensi dell'articolo 19 del DPR n. 602/1973.

Il pagamento della prima o unica rata determina l'estinzione delle procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non abbia avuto luogo il primo incanto con esito positivo.

La definizione non produce effetti nei casi di mancato, insufficiente o tardivo versamento dell'unica rata o di una delle successive in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme dovute. In questo caso, riprendono a decorrere i termini di prescrizione e decadenza per il recupero dei carichi oggetto di dichiarazione e, relativamente ai debiti per i quali la definizione non ha prodotto effetti:

- i versamenti eventualmente effettuati sono acquisiti a titolo di acconto dell'importo complessivamente dovuto e sul debito residuo l'Agente della riscossione prosegue l'attività di recupero;
- il pagamento del debito non può più essere rateizzato.

Entro il 31 dicembre 2024, l'Agenzia delle entrate-Riscossione deve trasmettere, a ciascun ente creditore, l'elenco dei contribuenti che si sono avvalsi della definizione agevolata con l'indicazione dei codici tributo per i quali è stato effettuato il pagamento.

Di conseguenza, è disposto lo slittamento dei termini per la presentazione delle comunicazioni di inesigibilità da parte dell'Agente della riscossione che dovranno essere presentate:

- con riferimento ai carichi affidati all'Agente della riscossione negli anni 2016-2017, entro il 31 dicembre 2026;

- con riferimento ai carichi affidati all'Agente della riscossione fino al 31 dicembre 2015, per singole annualità di consegna partendo dalla più recente, entro il 31 dicembre di ciascun anno successivo al 2026.

I commi dal 21 al 25 dell'art.3 del decreto recano **disposizioni di coordinamento** con le precedenti definizioni agevolate. In particolare, i contribuenti che hanno aderito alla **rottamazione bis** (di cui all'art. 1 del DL n. 148/2017) e regolarizzano, entro il termine del 7 dicembre 2018, i pagamenti dovuti fino alla rata di ottobre 2018, possono usufruire della disciplina di favore introdotta dal decreto in esame per la restante parte del debito.

Il versamento delle somme ancora dovute dopo i pagamenti delle rate fino a quella di ottobre 2018, potrà, infatti, essere effettuato in dieci rate consecutive di pari importo, con scadenza il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno, a decorrere dal 2019, con interessi calcolati al tasso dello 0,3 per cento annuo a partire dal 1° agosto 2019, quindi a un tasso inferiore rispetto a quello (2 per cento annuo) stabilito per i debiti che saranno oggetto della domanda di adesione alla c.d. rottamazione-ter.

Senza alcun adempimento a carico dei contribuenti in regola, al 7 dicembre 2018, con i pagamenti delle rate della c.d. rottamazione bis (originariamente in scadenza nei mesi di luglio, settembre e ottobre 2018, per i debiti affidati dal 1° gennaio al 30 settembre 2017 o, nel solo mese di ottobre 2018, per i debiti affidati dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2016) l'Agenzia delle entrate-Riscossione trasmetterà entro il 30 giugno 2019 apposita comunicazione, nonché i bollettini precompilati per eseguire il versamento del debito residuo secondo un piano di pagamento rideterminato in base alle nuove scadenze. Anche in questo caso i pagamenti potranno essere effettuati mediante compensazione con i crediti maturati nei confronti della Pubblica Amministrazione.

Sono inoltre ammessi alla nuova procedura di definizione agevolata disciplinata dal decreto in commento, anche i soggetti che, per mancati o tardivi pagamenti, non hanno perfezionato la definizione agevolata prevista dall'art. 6 del DL n. 193/2016, nonché coloro che, dopo aver

aderito a quella di cui all'art. 1 del DL n. 148/2017, non hanno provveduto al pagamento, entro il 31 luglio 2018, di tutte le rate dei vecchi piani di dilazione, in essere alla data del 24 ottobre 2016, scadute al 31 dicembre 2016.

L'articolo 3 del decreto in commento, prevede anche disposizioni particolari per i soggetti colpiti dagli **eventi sismici dell'Italia centrale** degli anni 2016 e 2017 che potranno effettuare il pagamento di tutte le somme dovute a titolo di definizione agevolata ex art. 6 del DL n. 193/2016 ovvero ex art. 1 del DL n. 148/2017:

- in 10 rate, a partire dal 31 luglio 2019, sulle quali saranno dovuti, dal 1° agosto 2019, interessi al tasso dello 0,3 per cento annuo;
- in un'unica soluzione, entro la stessa data del 31 luglio 2019.

Anche in questo caso, entro il 30 giugno 2019, senza alcun adempimento a carico dei debitori interessati, l'Agente della riscossione invierà al debitore interessato apposita comunicazione.

5. Articolo 4 - Stralcio dei debiti fino a mille euro affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2010

L'articolo 4 in esame prevede "lo stralcio" dei debiti di importo fino a 1.000 euro. In particolare è disposto l'annullamento automatico (senza alcuna richiesta da parte del contribuente) dei singoli debiti, affidati all'Agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010, di importo residuo fino a mille euro, calcolato al 24 ottobre 2018 (data di entrata in vigore del decreto legge), comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni.

L'annullamento è effettuato alla data del 31 dicembre 2018, per consentire il regolare svolgimento dei necessari adempimenti tecnici e contabili.

Una volta effettuato l'annullamento, il contribuente potrà verificare l'estinzione del debito anche consultando la sua posizione debitoria all'interno dell'area riservata disponibile sul sito Internet dell'Agenzia delle entrate-Riscossione.

Restano esclusi dall'annullamento automatico in argomento:

- i debiti relativi alle “risorse proprie tradizionali” dell'Unione Europea e all'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione;
- i debiti derivanti dal recupero degli aiuti di Stato considerati illegittimi dall'Unione Europea ovvero da condanne pronunciate dalla Corte dei conti;
- le multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna.

L'elenco delle quote riferite ai carichi annullati, dovrà essere trasmesso dall'Agenzia delle entrate-Riscossione agli enti creditori in via telematica oppure su supporto magnetico (per gli enti non telematici), per il conseguente scarico e l'eliminazione dalle relative scritture patrimoniali.

Le eventuali somme versate prima del 24 ottobre 2018 (data dell'entrata in vigore del decreto legge) restano definitivamente acquisite, mentre gli importi versati dopo il 24 ottobre sono imputati in ordine:

- ai debiti residui eventualmente inclusi nella definizione agevolata prima del versamento;
- a debiti scaduti o in scadenza;

In assenza di debiti, gli importi versati dopo il 24 ottobre, sono rimborsati al contribuente seguendo la modalità già prevista per il rimborso delle somme pagate in eccedenza.

Al fine di regolarizzare contabilmente le somme già riversate al competente ente creditore, per le eventuali riscossioni intervenute sui debiti in argomento tra il 24 ottobre e il 31 dicembre 2018, l'Agente della riscossione deve presentare richiesta di restituzione all'ente stesso. In caso di mancata erogazione delle somme da parte dell'ente creditore entro 90 giorni dalla

richiesta, l'Agenzia delle entrate-Riscossione è autorizzata a compensare il relativo importo con i successivi riversamenti al medesimo ente creditore.

6. Articolo 5 - Definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione a titolo di risorse proprie dell'Unione

L'articolo 5 estende la definizione agevolata ai carichi affidati all'Agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017 a titolo di "risorse proprie tradizionali" dell'Unione Europea (tariffe doganali) e di IVA riscossa all'importazione.

La norma prevede il pagamento integrale delle somme affidate a titolo di "capitale" e di "interessi iscritti a ruolo" (nonché dell'aggio, dei diritti di notifica della cartella di pagamento e delle spese maturate per eventuali procedure esecutive).

Oggetto della "sanatoria", infatti, sono esclusivamente le sanzioni e, parzialmente, gli interessi di mora.

Le modalità di adesione sono quelle previste dall'art. 3 precedentemente esaminato, rispetto alle quali sono individuate, principalmente, le seguenti deroghe:

- a) limitatamente ai debiti relativi alle "risorse proprie tradizionali" dell'UE, il debitore è tenuto a corrispondere, in aggiunta a capitale e interessi compresi nel carico:
 - a decorrere dal 1° maggio 2016 e fino al 31 luglio 2019, gli specifici interessi di mora previsti dalla normativa comunitaria;
 - dal 1° agosto 2019, gli interessi al tasso del 2% annuo;
- b) entro il 31 maggio 2019, l'Agente della riscossione trasmette l'elenco dei singoli carichi compresi nelle dichiarazioni di adesione all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, che determina l'importo degli interessi di mora e lo comunica al medesimo Agente, entro il 15 giugno 2019;

- c) entro il 31 luglio 2019, l'Agente della riscossione comunica ai debitori che hanno presentato la dichiarazione l'ammontare complessivo delle somme dovute ai fini della definizione, nonché quello delle singole rate, e il giorno e il mese di scadenza di ciascuna di esse;
- d) il pagamento dell'unica o della prima rata delle somme dovute a titolo di definizione scade il 30 settembre 2019; la seconda rata scade il 30 novembre 2019 e le restanti rate il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno successivo.

Al fine di poter valutare puntualmente lo stato dei carichi affidati alla riscossione, di competenza del bilancio dell'UE, è infine previsto che l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli trasmetta, anche in via telematica e secondo le scadenze determinate in base all'articolo 13 del regolamento (UE) n. 609/14, specifica richiesta all'Agente della riscossione il quale, entro i successivi 60 giorni, comunica, con le stesse modalità, se i contribuenti che hanno aderito alla definizione agevolata hanno effettuato il pagamento delle rate previste e, in caso positivo, fornisce l'elenco dei codici tributo per i quali è stato effettuato il versamento.

7. Articolo 6 - Definizione agevolata delle controversie tributarie

La definizione agevolata delle controversie tributarie, introdotta dall'art. 6 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, consente di definire con modalità agevolate le controversie tributarie pendenti, anche in cassazione e a seguito di rinvio, in cui è parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, vale a dire avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione.

Sono, quindi, escluse dalla definizione le controversie relative ad atti non aventi natura impositiva, poiché finalizzati alla mera liquidazione e riscossione delle somme dovute. Sono, inoltre, escluse dalla definizione le controversie in cui la qualità di parte è rivestita da enti diversi dall'Agenzia delle entrate, come ad esempio l'Agenzia del demanio e l'Agenzia delle

dogane e dei Monopoli, nonché le controversie concernenti, anche solo in parte, le risorse proprie tradizionali dell'Unione europea, l'IVA all'importazione e le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato.

Tuttavia, la normativa in commento riconosce agli enti territoriali – regioni, province e comuni - la facoltà di stabilire entro il 31 marzo 2019, con le forme che la legge prevede per l'adozione dei relativi atti, l'applicazione della medesima definizione agevolata alle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria nelle quali siano parte i medesimi enti.

Questa forma di definizione agevolata offre ai contribuenti l'occasione di chiudere le vertenze fiscali - eliminando, per quanto possibile, le situazioni di conflittualità con l'erario - attraverso il pagamento di un importo pari al valore della controversia, stabilito a norma dell'art. 12, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, secondo cui “Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste”.

Ulteriori agevolazioni sono previste qualora l'Agenzia delle entrate sia risultata soccombente nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare² depositata alla data di entrata in vigore del DL n. 119 del 2018 – ossia al 24 ottobre 2018 - poiché in questi casi il contribuente ottiene, oltre all'abbattimento totale delle sanzioni e degli interessi, anche una riduzione dell'importo da versare con riferimento al valore della lite. Più precisamente, nella specie il contribuente può pervenire alla definizione tramite il pagamento:

² Le pronunce cautelari, quali le ordinanze con le quali il giudice accorda al contribuente la sospensione degli effetti dell'atto impugnato, non rilevano ai fini della soccombenza né a quelli relativi alla quantificazione degli importi dovuti per la definizione.

- dell'intero valore della lite in caso di pendenza del giudizio di primo grado, nonché, come chiarito nella Relazione illustrativa, a seguito di pronuncia di Cassazione con rinvio³;
- della metà o di un quinto del valore della lite, a seconda che l'Agenzia delle entrate sia risultata soccombente, rispettivamente, nella pronuncia di primo grado ovvero in quella di secondo grado.

Un diverso trattamento è riservato alle controversie relative esclusivamente:

- alle sanzioni non collegate al tributo⁴, che possono essere definite con il pagamento del 15 per cento del valore della controversia in caso di soccombenza dell'Agenzia delle entrate nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, depositata alla data del 24 ottobre 2018, e del 40 per cento negli altri casi (ad esempio, quando non è stata ancora emessa alcuna pronuncia oppure a seguito di pronuncia di Cassazione con rinvio);
- alle sanzioni collegate al tributo⁵, per la cui definizione non è dovuto alcun importo, qualora il rapporto relativo al tributo sia stato definito anche con modalità diverse da quelle previste dal decreto in parola⁶.

Così strutturata la definizione in commento, oltre a condividere con gli altri strumenti della c.d. "pace fiscale" l'obiettivo di ridurre le conflittualità nel rapporto intercorrente tra contribuente

³ A seguito di sentenza di Cassazione con rinvio, infatti, le pronunce in precedenza rese perdono efficacia. Si tenga presente che anche ai fini della riscossione in pendenza di giudizio, l'articolo 68, comma 1, lettera c-bis) del D.Lgs. n. 542 del 1992, come di recente modificato dal D.Lgs. n. 159 del 2016, prevede che a seguito di Cassazione con rinvio il tributo deve essere pagato nell'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado.

⁴ Di regola, le sanzioni non collegate al tributo corrispondono a quelle stabilite per violazioni che non incidono sulla determinazione e sul versamento del tributo.

⁵ Per converso, le sanzioni collegate al tributo sono quelle stabilite per le violazioni che incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo (ad esempio, sanzioni per omessa o infedele dichiarazione, per omesso o ritardato versamento, ecc.).

⁶ Ad esempio, se il contribuente ha corrisposto il tributo risultante dall'avviso di accertamento, contestando le sole sanzioni, la lite avente ad oggetto queste ultime può essere definita senza alcun versamento e con la sola presentazione della domanda.

e fisco, persegue anche un intento deflativo del contenzioso tributario, essendo essa volta, altresì, a ridurre le controversie pendenti innanzi alle commissioni tributarie e, soprattutto, a liberare la Corte di cassazione dall'esame di un ingente numero di ricorsi. Sotto tale profilo, si evidenzia che detta definizione è stata, infatti, limitata alle controversie in cui è parte l'Agenzia delle entrate, le quali rappresentano la preponderante quantità dei giudizi instaurati innanzi sia alla Corte di cassazione sia alle commissioni tributarie.

La definizione riguarda le controversie pendenti alla data del 24 ottobre 2018, ossia le controversie in cui il ricorso di primo grado sia stato notificato alla controparte entro tale stessa data e per le quali il processo non si sia concluso con decisione definitiva alla data di presentazione della domanda di definizione.

Per ciascuna controversia, il contribuente deve, infatti, presentare, entro il 31 maggio 2019, una distinta domanda, esente dall'imposta di bollo, secondo il modello che sarà approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate; deve, inoltre, effettuare un separato versamento, mediante modello F24, utilizzando appositi codici tributo.

Il perfezionamento della definizione avviene con la presentazione della predetta domanda e con il pagamento degli importi dovuti o della prima rata entro la medesima data del 31 maggio 2019. Nei casi in cui sia possibile chiudere la lite senza pagare alcun importo, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.

Per il versamento, la disciplina richiama le disposizioni sull'accertamento con adesione, di cui all'art. 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, con alcune modifiche:

- è ammessa la dilazione solo per importi superiori a 1.000 euro;
- il versamento rateale può essere eseguito in un massimo di 20 rate trimestrali;
- il termine di pagamento delle rate successive alla prima, da versare il 31 maggio 2019, scade il 31 agosto, il 30 novembre, il 28 febbraio e il 31 maggio di ciascun anno a partire dal 2019;

- è esclusa la compensazione prevista dall'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;
- sulle rate successive alla prima si applicano gli interessi legali calcolati dal 1° giugno 2019 alla data del versamento.

Restano applicabili le prescrizioni di cui all'art. 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, richiamate dall'art. 8 del D.Lgs. n. 218 del 1997.

Gli importi da versare vanno calcolati al netto di quanto già pagato a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio, vale a dire delle somme corrisposte ai sensi dell'art. 68⁸ del D.Lgs. n.

⁷ Ai sensi dell'art. 15-ter del DPR n. 602 del 1973, "1. In caso di rateazione ai sensi dell'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, il mancato pagamento della prima rata entro il termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, ovvero di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni in misura piena.

2. In caso di rateazione ai sensi dell'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, il mancato pagamento di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

3. E' esclusa la decadenza in caso di lieve inadempimento dovuto a:

- a) insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a diecimila euro;
- b) tardivo versamento della prima rata, non superiore a sette giorni.

4. La disposizione di cui al comma 3 si applica anche con riguardo a:

a) versamento in unica soluzione delle somme dovute ai sensi dell'articolo 2, comma 2, e dell'articolo 3, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462;

b) versamento in unica soluzione o della prima rata delle somme dovute ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

5. Nei casi previsti dal comma 3, nonché in caso di tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, si procede all'iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata, della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, commisurata all'importo non pagato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi.

6. L'iscrizione a ruolo di cui al comma 5 non è eseguita se il contribuente si avvale del ravvedimento di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, entro il termine di pagamento della rata successiva ovvero, in caso di ultima rata o di versamento in unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza."

⁸ A norma dell'art. 68 del D.Lgs. n. 546 del 1992, "1. Anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato:

- a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso;
- b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;
- c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale;

546 del 1992, nonché di quelle versate per la definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione, a norma dell'art. 1, comma 4, del decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172⁹ (c.d. rottamazione dei carichi bis). Il perfezionamento della definizione della controversia è in ogni caso subordinato al versamento, entro il 7 dicembre 2018, delle somme dovute per effetto dell'art. 3, comma 21, dello stesso DL n. 119, in base al quale l'integrale pagamento, entro tale data delle residue somme dovute ai fini della rottamazione bis determina il differimento automatico delle restanti somme.

In ogni caso, la definizione agevolata della controversia non dà luogo alla restituzione di somme già versate, anche se eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione. Gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato prima del 24 ottobre 2018.

Non è prevista la sospensione automatica dei processi, ma solo la sospensione per nove mesi dei termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione, che scadono tra il 24 ottobre 2018 – data di entrata in vigore del DL n. 119 del 2018 – e il 31 luglio 2019. Tale sospensione non si applica alle liti non definibili, indicate in premessa, per le quali è necessario osservare gli ordinari termini di impugnazione. Il

c-bis) per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della Corte di cassazione di annullamento con rinvio e per l'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione.

Per le ipotesi indicate nelle precedenti lettere gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto.

2. Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza. In caso di mancata esecuzione del rimborso il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'articolo 70 alla commissione tributaria provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale.

⁹ Si ricorda l'art. 6 del DL n. 193 del 2016 ha consentito la definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione negli anni compresi tra il 2000 e il 2016 (c.d. rottamazione cartelle). Successivamente, l'art. 1 del DL n. 148 del 2017, oltre a prorogare il termine per il pagamento delle rate relative alla definizione 2016, ha riaperto i termini per la definizione agevolata dei carichi, permettendo di estinguere con modalità agevolate anche i carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio al 30 settembre 2017 (c.d. rottamazione bis). Tale provvedimento ha anche riaperto la definizione agevolata dei carichi 2000-2016 per i quali fosse stata presentata tempestivamente la domanda, oppure ove il contribuente non avesse potuto accedere alla prima rottamazione per mancato pagamento tempestivo di precedenti piani di rateazione.

contribuente, dichiarando di voler aderire alla definizione agevolata, può tuttavia chiedere al giudice la sospensione del processo con apposita istanza. In tal caso, il processo è sospeso fino al 10 giugno 2019 e, se entro tale data il contribuente deposita presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la controversia copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti oppure della prima rata, il processo resta sospeso fino al 31 dicembre 2020. La disciplina prevede che, in assenza di istanza di trattazione presentata dalla parte interessata entro la medesima data del 31 dicembre 2020, il processo è dichiarato estinto dall'organo giurisdizionale.

Nel caso in cui non ricorrano i presupposti per la definizione o per il suo perfezionamento, l'ufficio notifica apposito atto di diniego entro il 31 luglio 2020, che può essere impugnato dal contribuente entro 60 giorni innanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la lite. Nel caso in cui la definizione della controversia sia richiesta in pendenza del termine per impugnare, la pronuncia giurisdizionale può essere impugnata unitamente al diniego della definizione ovvero entro sessanta giorni dalla notifica di quest'ultimo.

Come per analoghe discipline definitorie delle controversie tributarie, è previsto che le spese del processo estinto restano a carico della parte che le ha anticipate, coerentemente con la disposizione del comma 3 dell'art. 46 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Per quanto concerne i rapporti della definizione delle liti in commento con la definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione, di seguito a quanto accennato in precedenza nella parte relativa alle modalità di accesso alla definizione in esame, si precisa che:

- nel caso in cui le somme interessate dalle controversie definibili siano oggetto di definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione, ai sensi dell'art. 1, comma 4, del DL n. 148 del 2017, il perfezionamento della definizione della lite è subordinato al versamento, entro il 7 dicembre 2018, delle residue somme dovute per effetto dell'art. 1, commi 6 e 8, lett. b) dello stesso DL n. 148 del 2017, in scadenza nei

mesi di luglio, settembre e ottobre 2018, come previsto dall'art. 3, comma 21¹⁰, del DL n. 119 del 2018;

- i restanti importi dovuti ai sensi dell'art. 1, comma 4, del DL n. 148 del 2017 resteranno quindi dovuti nell'ambito della definizione delle liti;
- dagli importi dovuti per la definizione delle controversie vanno scomputati quelli già versati, non soltanto a titolo di riscossione frazionata in pendenza di giudizio, ma anche a titolo di definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione.

Si osserva che la definizione agevolata delle controversie prevista dall'art. 6 del DL n. 119 del 2018 presenta evidenti differenze rispetto alla pregressa definizione agevolata prevista dall'art. 11 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96.

A differenza dell'odierna definizione agevolata delle liti, l'istituto definitorio di cui all'art. 11 del DL n. 50 del 2017 non era limitato alle controversie vertenti sui soli atti impositivi, ma comprendeva anche quelle aventi ad oggetto gli atti di mera riscossione. Esso nasceva, infatti, a completamento dell'effetto definitorio relativo alle controversie interessate dalla prima rottamazione dei carichi, introdotta dall'art. 6 del DL n. 193 del 2016, consentendo di definire integralmente i rapporti tributari in contestazione, qualora gli importi oggetto di contenzioso non fossero stati integralmente affidati all'agente della riscossione per effetto delle disposizioni sulla riscossione in pendenza di giudizio. Coerentemente, la definizione delle liti di cui al citato articolo 11 prevedeva sempre il pagamento integrale delle imposte in contestazione, analogamente a quanto dovuto in sede di rottamazione dei carichi, a prescindere dalla eventuale soccombenza provvisoria in giudizio dell'Agenzia.

¹⁰ Secondo il comma 21 dell'art. 3 del DL n. 119 del 2018, "integrale pagamento, entro il termine differito al 7 dicembre 2018, delle residue somme dovute ai sensi dell'art. 1, commi 6 e 8, lettera b), numero 2" del DL n. 148 del 2017 "in scadenza nei mesi di luglio, settembre e ottobre 2018, determina, per i debitori che vi provvedono, il differimento automatico del versamento delle restanti somme, che è effettuato in dieci rate consecutive di pari importo, con scadenza il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2019 ...".

Il contribuente che avesse presentato la dichiarazione di adesione alla c.d. rottamazione dei carichi recata dall'art. 6 del DL n. 193 del 2016 aveva, infatti, la facoltà di avvalersi anche della definizione agevolata delle controversie tributarie di cui all'art. 11 del DL n. 50 del 2017, con la condizione tassativa di non poter, tuttavia, rinunciare alla medesima rottamazione. In altre parole, qualora la definizione dei carichi non fosse stata perfezionata con l'integrale pagamento degli importi dovuti, ferma restando la validità della definizione della lite correttamente perfezionata, il contribuente era tenuto a versare per intero gli importi contenuti nei carichi affidati all'agente della riscossione.

Come già specificato, la definizione agevolata prevista dall'art. 6 del DL n. 119 del 2018 è invece circoscritta alle liti vertenti su atti di imposizione e risponde alla duplice esigenza di comporre i contrasti tra contribuente e fisco e di conseguire rilevanti effetti deflativi sul numero delle liti pendenti, in particolare attraverso la riduzione delle somme dovute in relazione alla soccombenza dell'Agenzia nel corso del giudizio. Pertanto, a fronte di una lite inerente a somme che formano oggetto di definizione dei carichi, l'art. 6 del DL n. 119 del 2018 stabilisce modalità di coordinamento tra le due tipologie di definizione agevolata che, in coerenza con la ratio delle disposizioni in commento, tendono ad evitare effetti distorsivi salvaguardando l'obiettivo di definizione della lite.

Per garantire la piena e tempestiva applicazione delle disposizioni in esame, a seguito della conversione del decreto-legge, l'Agenzia delle entrate emanerà il Provvedimento attuativo previsto dal comma 15, recante anche lo schema di domanda di definizione, la circolare esplicativa, nonché provvederà ad istituire i codici tributo necessari per il versamento delle somme dovute.

8. Articolo 7 - Regolarizzazione con versamento volontario di periodi d'imposta precedenti

L'articolo 7 contiene disposizioni specifiche per le società e le associazioni sportive dilettantistiche, iscritte nel Registro CONI, che possono avvalersi:

- della dichiarazione integrativa speciale di cui all'articolo 9 del decreto per tutte le imposte dovute e per ciascun periodo d'imposta, nel limite complessivo di 30.000 euro di imponibile complessivo annuo;
- della definizione agevolata degli atti del procedimento di cui all'articolo 2 del decreto e della definizione agevolata delle controversie tributarie di cui all'articolo 6 del decreto, con alcune specificità.

Oltre alla possibilità di avvalersi della dichiarazione integrativa speciale, le società e le associazioni sportive dilettantistiche possono:

- avvalersi della definizione agevolata prevista dall'articolo 2 del decreto in esame relativamente agli avvisi di accertamento di accertamento, agli inviti al contraddittorio e agli atti di adesione ai soli fini delle imposte IRES, IRAP e IVA, versando per intero l'imposta sul valore aggiunto (IVA), un importo pari al 50 per cento delle maggiori imposte accertate e al 5 per cento delle sanzioni irrogate e degli interessi dovuti (lettera a));
- avvalersi della definizione agevolata delle liti pendenti (dinanzi alle commissioni tributarie di cui all'articolo 6 del decreto in esame (lettera b)).

Per la definizione agevolata delle liti pendenti sono previsti versamenti differenziati in ragione del grado di giudizio e dell'esito della eventuale pronuncia giurisdizionale resa. In particolare, prendendo come riferimento la data di entrata in vigore del decreto in esame, la definizione della pendenza potrà essere effettuata con il versamento volontario del:

- 40 per cento del valore della lite e 5 per cento delle sanzioni e degli interessi accertati nel caso in cui questa penda ancora nel primo grado di giudizio (lettera b, numero 1);
- 10 per cento del valore della lite e 5 per cento delle sanzioni e degli interessi accertati, in caso di soccombenza in giudizio dell'amministrazione finanziaria nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale resa e non ancora definitiva (lettera b, numero 2);
- 50 per cento del valore della lite e 10 per cento delle sanzioni e interessi accertati in caso di soccombenza in giudizio della società o associazione sportiva nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale resa e non ancora definitiva.

La definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento e delle liti pendenti è preclusa se l'ammontare delle sole imposte accertate o in contestazione, relativamente a ciascun periodo d'imposta, per il quale è stato emesso avviso d'accertamento o è pendente reclamo o ricorso, è superiore a 30.000 euro per ciascuna imposta, IRES o IRAP, accertata o contestata. In tali casi è possibile avvalersi delle definizioni agevolate degli atti di accertamento e delle liti pendenti di cui agli articoli 2 e 6 del decreto in esame con le regole ivi previste.

Le società e le associazioni sportive dilettantistiche, iscritte nel Registro CONI, qualora interessate da un processo verbale di constatazione, potranno definire tali atti con le regole previste dall'articolo 1 del decreto.

9. Articolo 9 - Disposizioni in materia di dichiarazione integrativa speciale

L'art. 9 disciplina la cd. "dichiarazione integrativa speciale", che si differenzia, per molteplici aspetti, dalla dichiarazione integrativa ordinaria prevista ai fini delle imposte dirette, dell'Irap e dei sostituti di imposta dall'art. 2, comma 8, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 e, per l'imposta sul valore aggiunto, dall'art. 8, comma 6-bis del medesimo.

In particolare, rispetto alla dichiarazione integrativa ordinaria, l'istituto in esame si differenzia per specifici e maggiori benefici offerti ai contribuenti, - quali l'esenzione da sanzioni ed interessi, l'applicazione di imposte sostitutive in luogo di quelle ordinarie, ed il versamento delle somme dovute in dieci rate semestrali di pari importo.

L'accesso alle agevolazioni appena descritte è consentito solamente ai contribuenti che hanno presentato le dichiarazioni fiscali relative al quadriennio 2013-2016 e che non sono stati sottoposti ad attività di controllo fiscale o a procedimenti penali per violazione di norme tributarie.

La norma ammette la possibilità di effettuare la predetta integrazione solo entro limiti quantitativi assoluti e correlati a quanto già dichiarato pari, rispettivamente, ad euro centomila di imponibile complessivo e, comunque, a non oltre il 30 per cento di quanto già dichiarato.

Alle condizioni sopra descritte, i contribuenti, entro il 31 maggio 2019, possono pertanto correggere errori od omissioni ed integrare le dichiarazioni fiscali presentate entro il 31 ottobre 2017. All'imponibile, così integrato, si applica un'aliquota pari al 20 per cento per le imposte dirette e i contributi e l'aliquota media con riferimento all'IVA.

La norma prevede che, nel caso in cui la base imponibile originaria sia minore di 100.000 euro, nonché in caso di dichiarazione senza debito di imposta per perdite, l'integrazione degli imponibili è ammessa sino a 30.000 euro.

La norma prevede l'applicazione delle seguenti imposte sostitutive, in luogo di quelle ordinarie sul maggior imponibile integrato, per ciascun anno di imposta, senza sanzioni e altri oneri accessori:

- un'imposta sostitutiva determinata applicando un'aliquota pari al 20 per cento, ai fini delle imposte sui redditi, dei contributi previdenziali e dell'imposta regionale sulle attività produttive, sul maggior imponibile IRPEF o IRES;

- un'imposta sostitutiva determinata applicando alle maggiori ritenute un'aliquota pari al 20 per cento.

Per quanto attiene all'Imposta sul valore aggiunto, all'imponibile integrato si applica l'aliquota media per l'IVA, ovvero, nei casi in cui non sia possibile determinarla, l'aliquota ordinaria, attualmente pari al 22 per cento ai sensi dell'articolo 16 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 (Decreto IVA).¹¹

La dichiarazione integrativa speciale all'Agenzia delle entrate va trasmessa in via telematica (ai sensi dell'articolo 3 del D.P.R. n. 322 del 1998), per uno o più periodi d'imposta, per i quali, alla data di entrata in vigore del presente decreto, non siano scaduti i termini per l'accertamento e per la contestazione delle violazioni delle norme tributarie.

Dopo aver presentato la dichiarazione integrativa speciale, ai contribuenti è richiesto di provvedere spontaneamente al versamento di quanto dovuto senza la possibilità di avvalersi della compensazione, prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997. Il versamento potrà essere:

- effettuato in unica soluzione, entro il 31 luglio 2019, ovvero
- ripartito in dieci rate semestrali di pari importo. In tal caso, il pagamento della prima rata deve essere effettuato entro il 30 settembre 2019.

Il perfezionamento della procedura, in presenza della dichiarazione integrativa, decorre dal momento del versamento di quanto dovuto in unica soluzione o della prima rata.

¹¹ Per determinare l'aliquota media è necessario effettuare il rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni imponibili, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili, e il volume d'affari dichiarato, tenendo conto dell'esistenza di operazioni non soggette ad imposta ovvero soggette a regimi speciali (lettera c).

Nel caso in cui i dichiaranti non dovessero eseguire in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, il versamento delle somme dovute a seguito della dichiarazione integrativa speciale, tanto nel caso di pagamento in unica soluzione quanto nel caso di rateizzazione, la dichiarazione diviene titolo per la riscossione delle imposte dovute, in base agli imponibili in essa indicati. Le somme non corrisposte sono iscritte a ruolo a titolo definitivo, trovando esplicitamente applicazione le disposizioni dell'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, e sono altresì dovuti gli interessi legali e una sanzione amministrativa pari al 30 per cento delle somme non versate, ridotta alla metà in caso di versamento eseguito entro i trenta giorni successivi alla scadenza medesima.

La dichiarazione integrativa speciale non ammette l'utilizzo delle perdite di cui agli articoli 8 e 84 del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, (Testo unico delle imposte sui redditi - TUIR), a scomputo dei maggiori imponibili e non può costituire titolo per: a) il rimborso di ritenute, acconti e crediti d'imposta precedentemente non dichiarati; b) per il riconoscimento di esenzioni o agevolazioni non richieste in precedenza ovvero di detrazioni d'imposta diverse da quelle originariamente dichiarate. Qualora dalla dichiarazione integrativa dovesse risultare un minor credito d'imposta rispetto a quello risultante dalla dichiarazione originaria, la differenza dovrà essere versata con le modalità stabilite.

Proseguendo nell'esame, si precisa che ai soli elementi oggetto dell'integrazione, parimenti a quanto previsto per la dichiarazione integrativa ordinaria, anche per quella speciale si applica l'articolo 1, comma 640, lettere a) e b), della legge n. 190 del 2014 e, quindi:

- i termini per la notifica delle cartelle di pagamento relative, rispettivamente, all'attività di liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni e di controllo formale delle dichiarazioni, concernenti le dichiarazioni integrative presentate per la correzione degli errori e delle omissioni incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, decorrono dalla presentazione di tali dichiarazioni, limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione;

- i termini per l'accertamento delle imposte sui redditi e per gli accertamenti relativi all'imposta sul valore aggiunto decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa, limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione.

La dichiarazione integrativa speciale è irrevocabile.

Un ulteriore limite previsto per la dichiarazione integrativa speciale, rispetto a quella ordinaria, è rinvenibile nel fatto che non è possibile far emergere, alle particolari condizioni di favore previste, le attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato.

Non è possibile, inoltre, integrare gli imponibili correlati ai maggiori redditi di partecipazione per i rilievi formulati a seguito di accessi, ispezioni, verifiche o di qualsiasi atto impositivo a carico delle società partecipate per i contribuenti che li hanno prodotti in forma associata di cui all'articolo 5 del TUIR o che hanno esercitato l'opzione per la trasparenza fiscale prevista dall'articolo 115 o per le società a ristretta base proprietaria di cui all'articolo 116 del TUIR.

La norma stabilisce che chiunque si avvalga fraudolentemente della procedura al fine di far emergere attività finanziarie e patrimoniali o denaro contante o valori al portatore provenienti da reati diversi dai delitti di cui agli articoli 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) del decreto legislativo n. 74 del 2000, è punito con la medesima sanzione prevista per il reato di esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti al vero di cui all'articolo 5-septies del decreto-legge n. 167 del 1990 (reclusione da un anno e sei mesi a sei anni).

Resta ferma l'applicabilità degli articoli:

- 648-bis (riciclaggio, punibile con la reclusione da quattro a dodici anni e con la multa da euro 5.000 a euro 25.000);
- 648-ter (impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, punibile con la reclusione da quattro a dodici anni e con la multa da euro 5.000 a euro 25.000);

- 648-ter.1 (autorinciclaggio, punibile con la reclusione da reclusione da uno a quattro anni e della multa da euro 2.500 a euro 12.500) del codice penale;
- 12-quinquies del decreto-legge n. 306 del 1992 (trasferimento fraudolento di valori, punibile con la reclusione da due a cinque anni e la confisca di denaro, beni o altre utilità).

L'Agenzia delle entrate e gli altri organi dell'Amministrazione finanziaria concordano condizioni e modalità per lo scambio dei dati relativi alle procedure avviate e concluse.

E' demandata a uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate, la definizione delle modalità di presentazione della dichiarazione integrativa speciale e di pagamento dei relativi debiti tributari, nonché l'emanazione delle ulteriori disposizioni necessarie per l'attuazione delle norme in questione.

Infine, ai sensi del comma 12, le somme versate dai contribuenti a seguito della presentazione della dichiarazione integrativa speciale sono destinate al Fondo per la riduzione della pressione fiscale.

10. Articolo 10 - Semplificazione per l'avvio della fatturazione elettronica

L'articolo 10, nel disporre - per i primi sei mesi del 2019 - la disapplicazione ovvero la riduzione delle sanzioni previste in caso di omessa o irregolare emissione delle fatture, contempera l'esigenza di non differire ulteriormente l'entrata in vigore della fatturazione elettronica (stabilita per il 1° gennaio 2019) con quella di limitare possibili effetti negativi ad essa connessi, derivanti dagli errori dovuti agli eventuali ritardi nell'adeguamento dei sistemi informatici alle novità imposte dalla normativa di settore.

L'adozione obbligatoria della fattura elettronica anche nei rapporti Business to Business e Business to Consumer è l'ultima fase di un processo di digitalizzazione degli adempimenti IVA, iniziato nel 2007 con la legge n. 244, con il quale è stato introdotto l'obbligo di fatturazione

elettronica nei rapporti economici tra pubblica amministrazione e fornitori - attuato con successivo decreto del Ministero dell'economia e delle finanze n. 55 del 3 aprile 2013, ed entrato in vigore prima per i Ministeri, Agenzie fiscali ed enti nazionali di previdenza, dal 6 giugno 2014, e poi, dal 31 marzo 2015, per tutte le altre pubbliche amministrazioni, compresi gli enti locali.

La fatturazione elettronica nei rapporti tra operatori privati è stata dapprima prevista a titolo facoltativo con il decreto Legislativo n. 127 del 2015, da realizzare mediante il Sistema di Interscambio per la trasmissione e la ricezione delle fatture elettroniche; successivamente, con la legge di bilancio 2018, ne è stato disposto l'obbligo generalizzato.

Pertanto, a partire dal 1 gennaio 2019, potranno essere emesse soltanto fatture elettroniche attraverso il Sistema di Interscambio per documentare le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, sia nell'ambito dei rapporti tra due operatori IVA (operazioni B2B, cioè Business to Business), sia per le cessioni/prestazioni effettuate verso un consumatore finale (operazioni B2C, cioè Business to Consumer).

Sono esonerati dal predetto obbligo coloro che rientrano nel regime forfetario agevolato o che continuano ad applicare il regime fiscale di vantaggio.

Sul punto, gli operatori del mercato hanno più volte manifestato difficoltà a rispettare i tempi, estremamente stringenti, di trasmissione delle fatture elettroniche, soprattutto se immediate e quindi da emettere entro le ore 24 del giorno in cui l'operazione si considera effettuata. Ciò, in quanto, in base alle norme, tanto nazionali quanto comunitarie, la fattura deve essere emessa al momento di effettuazione dell'operazione e di esigibilità dell'imposta, secondo la previsione degli articoli 6 e 21, comma 4, del DPR n. 633/1972, e *“La fattura... elettronica, si ha per emessa all'atto della sua ... trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente”*, trasmissione che, come detto, e a partire dal 1° gennaio 2019, potrà avvenire solo mediante il “sistema di interscambio” (SdI).

Proprio per venire incontro alle difficoltà rappresentate dagli operatori, l’Agenzia delle entrate, con la circolare n. 13/E del 2 luglio 2018, aveva già chiarito che, in fase di prima applicazione delle nuove disposizioni, considerato anche il necessario adeguamento tecnologico, il file fattura, predisposto nel rispetto delle regole tecniche previste dal provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018, ed inviato con un minimo ritardo, comunque tale da non pregiudicare la corretta liquidazione dell’imposta, non avrebbe costituito una violazione punibile .

In tale ottica, al fine di trovare una soluzione più strutturata alle criticità rappresentate, il decreto ha attenuato gli effetti prodotti dagli eventuali errori compiuti – sia dal cedente che dal cessionario¹² - nel primo semestre 2019, disapplicando del tutto le sanzioni¹³, quando il ritardo non comporta un effetto sostanziale sulla liquidazione dell’imposta di periodo (mensile o trimestrale), ovvero riducendone la misura (al 20 per cento) laddove l’errore incida sulla liquidazione solo da un punto di vista temporale (quando la fattura, emessa tardivamente,

¹² Le attenuazioni previste dalla norma si applicano anche con riferimento al cessionario/committente che abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura ovvero non abbia proceduto alla regolarizzazione

¹³ Si ricorda che l’articolo 6, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, al comma 1, stabilisce che chi viola gli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini dell’imposta sul valore aggiunto ovvero all’individuazione di prodotti determinati è punito con la sanzione amministrativa compresa **fra il novanta e il centoottanta per cento** dell’imposta relativa all’imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell’esercizio. Alla stessa sanzione, commisurata all’imposta, è soggetto chi indica, nella documentazione o nei registri, un’imposta inferiore a quella dovuta. In questi casi, secondo il comma 4 del medesimo articolo, la sanzione comunque non può essere inferiore a euro 500. La sanzione è dovuta nella misura da euro 250 a euro 2.000 quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo. Il comma 3 dispone che se le violazioni consistono nella mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto ovvero nell’emissione di tali documenti per importi inferiori a quelli reali, la sanzione è in ogni caso pari al **cento per cento dell’imposta corrispondente all’importo non documentato e comunque non inferiore a euro 500**. Il comma 8 prevede inoltre che anche il cessionario o il committente che abbia detratto l’imposta in assenza di una fattura elettronica è punito con una sanzione amministrativa pari al **cento per cento dell’imposta, con un minimo di euro 250**, sempreché non provveda a regolarizzare l’operazione.

Si ricorda, infine, che le disposizioni attualmente vigenti in tema di fatturazione elettronica non hanno in alcun modo derogato ai termini di emissione dei documenti, che restano ancorati al momento di effettuazione dell’operazione e di esigibilità dell’imposta, secondo la previsione degli articoli 6 e 21, comma 4, del DPR n. 633/1972- Istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto.

partecipa alla comunque alla liquidazione periodica del mese o trimestre successivo) e non anche nel *quantum*. Pertanto, l'operatore potrà avere ampio margine di tempo per trasmettere la fattura elettronica al Sistema di interscambio, fermo restando che la data della fattura dovrà corrispondere alla data di effettuazione dell'operazione;

Con l'**articolo 11** viene, inoltre, modificato l'articolo 21, comma 4, del decreto IVA al fine di consentire - a partire dal 1° luglio 2019 - l'emissione delle fatture entro 10 giorni dall'effettuazione dell'operazione.

Tale ultima previsione – per la quale il decreto, sempre all'articolo 11, detta il necessario coordinamento con le indicazioni da inserire in fattura qualora non vi sia coincidenza tra la data di emissione e quella di effettuazione dell'operazione – non muta i termini di esigibilità dell'imposta e la conseguente liquidazione, configurandosi come un intervento di valenza generale che si applica a tutti i soggetti passivi d'imposta, indipendentemente dalle modalità di fatturazione adottabili.

Va notato, infine, che le misure tese ad attenuare le conseguenze sanzionatorie così come sopra descritte si aggiungono alle altre già presenti nell'ordinamento, tra cui l'istituto del ravvedimento operoso, in base al quale, ad esempio, le percentuali di riduzione previste dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997 si applicheranno anche alla sanzione già ridotta secondo i criteri del citato articolo 10 del decreto.

11. Articolo 11 - Semplificazione in tema di emissione delle fatture

L'articolo 11, come anticipato, introduce una norma di valenza generale che consente, a decorrere dal 1° luglio 2019, l'emissione delle fatture entro 10 giorni dall'effettuazione delle operazioni.

Chi si avvale della possibilità di emettere la fattura in una data diversa dalla data di effettuazione dell'operazione dovrà darne evidenza nel documento stesso, mentre il medesimo obbligo non ricorre per chi emette la fattura nello stesso giorno di effettuazione dell'operazione. La norma non incide sulla disciplina dell'esigibilità dell'imposta e della conseguente liquidazione.

Attualmente, secondo la previsione dell'articolo 6, comma 4, del DPR n. 633 del 1972, la fattura è emessa al momento dell'effettuazione dell'operazione, ovvero entro le ore 24 del giorno dalla cessione del bene o dalla prestazione del servizio.

In particolare la lettera a) del comma 1, in previsione del nuovo termine di 10 giorni per l'emissione della fattura, prevede, tra le indicazioni che devono essere contenute nella fattura, la data in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi ovvero la data in cui è corrisposto in tutto o in parte il corrispettivo, sempreché tale data sia diversa da quella di emissione della fattura.

La previgente disciplina, quindi, che imponeva l'emissione della fattura contestualmente all'effettuazione dell'operazione, non prevedeva tale possibilità.

La fattura elettronica, pertanto, si considera emessa se risulta trasmessa attraverso il Sistema di Interscambio entro 10 giorni dalla data dell'effettuazione dell'operazione.

Il comma 2 dispone che le modifiche introdotte dall'articolo si applicano a decorrere dal 1° luglio 2019, ovvero dal momento in cui cessano le attenuanti introdotte in ambito sanzionatorio, previste per il primo semestre 2019 dall'articolo 10 del decreto in esame.

12. Articolo 12 - Semplificazione in tema di annotazione delle fatture emesse

L'articolo 12, in un'ottica di semplificazione e coordinamento con le altre disposizioni, **modifica i termini di registrazione delle fatture emesse**, fissando, come regola generale, quella per cui le stesse, indipendentemente dalla loro tipologia, devono essere annotate,

nell'ordine della loro numerazione, **entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione** (e non più con riferimento alla data della loro emissione). Ciò consente un più ampio lasso temporale per l'annotazione, senza inficiare la corretta liquidazione dell'imposta a debito di periodo.

Attualmente, la norma distingue tra fatture immediate, che devono essere annotate nel registro delle fatture emesse entro 15 giorni dalla data di emissione della stessa (articolo 23, del decreto IVA), e fatture differite, che devono essere registrate entro la data di emissione ma con riferimento al mese di effettuazione.

Viene, comunque, mantenuta l'eccezione legata alle operazioni di *«cessione di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente»* (all'articolo articolo 21, comma 4, terzo periodo lettera b) del d.P.R. n. 633 del 1972), per le quali si prevede che le fatture emesse entro il mese successivo a quello della consegna, o spedizione dei beni, devono essere registrate entro il 15 del mese successivo a quello di emissione e con riferimento al medesimo mese.

In questo modo, in ragione della peculiarità di tali operazioni, che già consente l'emissione di fattura entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni (articolo 21, comma 4, terzo periodo lettera b) del D.P.R. n. 633 del 1972), si aggiunge, di fatto, lo slittamento dell'esigibilità dell'imposta, a tutto vantaggio dei contribuenti.

13. Articolo 13 - Semplificazione in tema di registrazione degli acquisti

L'**articolo 13** detta disposizioni di **semplificazione in tema di registrazione degli acquisti, abrogando**, in un'ottica di semplificazione per i contribuenti, **la numerazione progressiva delle fatture** precedentemente prevista dall'articolo 25 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Tale previsione risulta in linea con i nuovi obblighi di fatturazione elettronica generalizzata, decorrenti dal 1° gennaio 2019, quando la trasmissione tramite Sistema di interscambio consentirà l'individuazione univoca dei documenti, assolvendo automaticamente all'obbligo prima dettato dal decreto IVA.

Va peraltro evidenziato che l'agevolazione troverà applicazione anche per i soggetti comunque esclusi dalla fatturazione elettronica obbligatoria, quali i contribuenti che rientrano nel cosiddetto "regime di vantaggio" (di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111), e coloro che applicano il regime forfettario (di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190), stante il rinvio "*all'obbligo di numerazione e registrazione delle fatture di acquisto, ai sensi dell'articolo 25 del dPR n. 633 del 1972*", contenuto nelle discipline di riferimento.

14. Articolo 14 - Semplificazioni in tema di detrazione dell'IVA

L'**articolo 14** del decreto interviene sui **termini di detrazione dell'IVA**, modificando l'articolo 1, comma 1, del d.P.R. n. 100 del 1998.

Detto articolo stabilisce ad oggi che, entro il giorno 16 di ciascun mese, il contribuente determina la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel mese precedente (risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili) e quello dell'imposta (risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni ed ai servizi acquistati, sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso) per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese, ai sensi dell'articolo 19 del "decreto IVA".

La modifica attuata dall'articolo 14 mantiene la simmetria del procedimento di fatturazione, accompagnando, ai mutati termini per l'emissione del documento, illustrati con riferimento all'articolo 11, un maggior margine per la detrazione dell'imposta, che diventa

possibile anche per le fatture di acquisto ricevute e annotate entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, in riferimento allo stesso mese (con l'unica eccezione delle fatture di acquisto relative ad operazioni effettuate nell'anno precedente, per le quali l'IVA deve essere detratta nell'anno di ricezione del documento).

Così, ad esempio, per un'operazione eseguita il 25 febbraio 2019 e fatturata il 6 marzo successivo, il cessionario/committente, che abbia ricevuto ed annotato il documento entro il 15 dello stesso mese, avrà la possibilità di computare l'IVA addebitatagli in fattura nella liquidazione del periodo in cui l'operazione si considera effettuata (febbraio 2019) e, dunque, di portare subito in detrazione l'imposta.¹⁴

Viene in tal modo scongiurato il rischio che i più ampi termini di emissione della fattura disposti dall'articolo 11, e la sua probabile consegna anche oltre il periodo (mese/trimestre) in cui l'imposta è divenuta esigibile, possa arrecare pregiudizio al cessionario/committente obbligandolo al rinvio della detrazione.

Risulta opportuno ricordare che questa previsione è in linea non solo con i precedenti documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria (si veda, in particolare, la circolare n. 1/E del 2018), ma soprattutto con le norme europee in materia, quali gli articoli 178 e 179 della direttiva IVA (direttiva 2006/112/CE), e l'interpretazione che delle stesse ha dato la giurisprudenza della Corte di Giustizia (si veda, ad esempio, la sentenza 29 aprile 2004, C-152/02, dove si è precisato che *«il diritto alla [detrazione] deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono i due requisiti prescritti da tale disposizione, vale a dire che la cessione dei beni o la prestazione dei servizi abbia avuto luogo e che il*

¹⁴ Secondo quanto rappresentato dalla relazione illustrativa, tenendo conto dei tempi di emissione della fattura, il requisito del possesso della fattura potrebbe arrecare al cessionario/committente un pregiudizio derivante dalla circostanza che la fattura possa essergli recapitata oltre il periodo in cui l'imposta diventa esigibile, con il conseguente rinvio della detrazione. La novella prevede quindi che si possa computare l'IVA addebitata in fattura del periodo in cui è stata effettuata l'operazione, a condizione che la fattura sia recapitata e quindi debitamente registrata entro i termini di liquidazione (il giorno 16 del mese successivo).

soggetto d'imposta sia in possesso della fattura o del documento che possa considerarsi equivalente secondo i criteri fissati dallo Stato membro interessato»).

15. Articolo 15 - Disposizione di coordinamento in tema di fatturazione elettronica

L'**articolo 15**, modificando il decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, ne ha allineato il testo - in particolare l'articolo 1, comma 3 - alla decisione di esecuzione (UE) 2018/593 del Consiglio, del 16 aprile 2018, che ha autorizzato il nostro Paese ad accettare come fatture documenti o messaggi solo in formato elettronico qualora emessi da soggetti passivi «**stabiliti**» sul territorio italiano e non semplicemente «*identificati*», come in precedenza stabilito.¹⁵

Va sottolineato che tale previsione, di razionalizzazione ed armonizzazione del nostro ordinamento con quello europeo, non esclude i soggetti stabiliti dai potenziali vantaggi della fatturazione elettronica.

Infatti secondo quanto già chiarito nella circolare n. 13/E del 2018 (si veda la risposta al quesito 1.2), intervenuta sul tema: *«la decisione non richiede che il soggetto ricevente la fattura debba essere stabilito sul territorio nazionale. Non è, quindi, incompatibile con la decisione di deroga (e con il principio di proporzionalità) la possibilità di indirizzare una fattura elettronica a soggetti non residenti identificati in Italia, sempre che a questi sia assicurata la possibilità di ottenere copia cartacea della fattura ove ne facciano richiesta»).*

¹⁵ Al fine di coordinare le due norme l'articolo in esame espunge la parola "identificati", dal testo del decreto legislativo n. 127 del 2015. Nello specifico, l'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, prevede che al fine di razionalizzare il procedimento di fatturazione e registrazione, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato, e per le relative variazioni, sono emesse esclusivamente fatture elettroniche utilizzando il Sistema di Interscambio. La decisione di esecuzione (UE) 2018/593, articolo 1, stabilisce che l'Italia è autorizzata ad accettare come fatture documenti o messaggi solo in formato elettronico se sono emessi da soggetti passivi stabiliti sul territorio italiano diversi dai soggetti passivi che beneficiano della franchigia per le piccole imprese.

16. Articolo 17 - Obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi

L'articolo 17, modificando le disposizioni dell'articolo 2, comma 1, del D.lgs. n. 127 del 2015, supera l'attuale regime opzionale di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi. A seguito di tale intervento normativo si creano i presupposti per:

- acquisire tempestivamente e in modalità sicura, per l'Agenzia delle entrate, i dati delle certificazioni fiscali sino ad oggi regolamentate da scontrino e ricevuta fiscale, integrando le basi dati necessarie per attuare le disposizioni di cui all'articolo 4 del decreto legislativo n. 127 del 2015 in tema di supporto, da parte dell'Agenzia, nella fase di compilazione della dichiarazione IVA, dei redditi e nella liquidazione delle imposte, soprattutto rivolta agli operatori IVA di piccole dimensioni (si immagini, ad esempio, tutti i commercianti al dettaglio che, in luogo delle fatture, emettono scontrini e ricevute);
- potenziare i processi di analisi del rischio e controllo preventivo dei fenomeni evasivi, consentendo all'Amministrazione finanziaria di intervenire in fase pre-dichiarativa con strumenti di spinta alla *compliance* (comunicazioni) e di ridurre l'invasività dei controlli;
- creare i presupposti per stimolare la diffusione dei pagamenti elettronici;
- proseguire la spinta alla digitalizzazione del Paese, aprendo occasioni per far nascere servizi e processi ad alto valore aggiunto che, nel medio periodo, riducono i costi ed efficientando i processi aziendali.

Al contempo, l'introduzione dell'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi porterebbe a:

- eliminare alcuni adempimenti contabili in vigore ancora oggi sulla base di disposizioni introdotte a partire dalla metà degli anni Settanta, quali quelli di tenuta del registro dei corrispettivi ed emissione e conservazione di documenti, gli scontrini e le ricevute fiscali, alternativi alla fattura;

- semplificare e armonizzare i processi (e quindi i documenti) di certificazione dei corrispettivi derivanti dalle operazioni B2B e B2C, mantenendo coerenza con la disciplina europea in materia e tenendo conto del rilevante impatto che tale semplificazione avrebbe sia sulla normativa nazionale che sulle abitudini dei cittadini-consumatori finali e dei contribuenti IVA (oltre che sui processi dell'Amministrazione finanziaria).

Si ricorda che l'Agenzia delle entrate ha già disciplinato dal punto di vista tecnico-operativo il processo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi previsto dal comma 1 dell'art. 2 del D.lgs. n. 127 del 2015 con l'emanazione del provvedimento del 20 ottobre 2016, frutto di un lavoro di confronto con le principali associazioni di categoria anche nell'ambito del Forum italiano sulla fatturazione elettronica. Infatti, poiché la norma primaria prevede che la memorizzazione e trasmissione dei dati dei corrispettivi debba avvenire in modalità sicura e inalterabile, con il provvedimento citato l'Agenzia ha stabilito – anche per semplificare la quotidianità degli operatori – la necessità, per questi ultimi, di dotarsi di strumenti hardware e software attraverso cui effettuare la predetta memorizzazione e trasmissione. Tali strumenti, i cosiddetti «Registratori Telematici» (RT) – sono oggi utilizzati dai soggetti che hanno esercitato l'opzione di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri ai sensi dell'attuale articolo 2, comma 1, del decreto legislativo n. 127 del 2015.

L'Agenzia delle entrate ha la possibilità di individuare ulteriori strumenti per effettuare l'adempimento, come ad esempio una procedura web gratuita (similare a quella già messa a disposizione per la fattura elettronica) utilizzabile anche da tablet o smartphone ovvero POS evoluti in grado di trasmettere sia i dati dei corrispettivi sia l'informazione dell'effettuazione del pagamento elettronico.

Si ritiene che gli orizzonti temporali di avvio graduale dell'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi previsti dalla norma in esame siano congrui per consentire all'Agenzia, con l'aiuto di Sogei, di realizzare le citate ulteriori soluzioni tecniche ma anche per consentire ai produttori dei registratori di cassa telematici di effettuare gli

adeguamenti del parco macchine oggi esistente, producendo ed immettendo sul mercato gli apparecchi in grado di sostituire i registratori di cassa non adeguabili.

Peraltro, nel corso del 2019 potranno essere individuate con più puntualità le situazioni per le quali si dovesse rilevare oggettive difficoltà nell'attuare il processo di memorizzazione e trasmissione telematica e i due decreti ministeriali previsti dall'art. 17 in esame rappresentano lo strumento più adeguato per stabilire esoneri specifici.

Anche grazie alle regole tecniche e procedurali disciplinate dal provvedimento del 20 ottobre 2016, l'Agenzia sarà in grado di mappare puntualmente gli operatori cui spetterà l'agevolazione e il numero di apparecchi (registratori telematici) da loro utilizzati.

Inoltre, l'Agenzia – con l'aiuto di Sogei – acquisirà i dati dei corrispettivi che perverranno dal Sistema Tessera Sanitaria al fine di evitare una duplicazione degli adempimenti a carico dei soggetti che vendono farmaci. Per quest'ultimi operatori viene prevista la possibilità di ottemperare all'obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi mediante gli strumenti e i canali telematici oggi utilizzati per l'invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria. In tale evenienza la trasmissione andrà effettuata giornalmente e non più mensilmente. Sul punto si rappresenta l'opportunità di estendere detta modalità di assolvimento degli obblighi di trasmissione telematica anche agli altri soggetti che già trasmettono i dati dei corrispettivi a Sistema Tessera Sanitaria (ad esempio ottici e soggetti diversi dalle farmacie che vendono dispositivi medici).

Sono, infine, aggiornate le disposizioni contenute nell'articolo 4 del decreto legislativo n. 127 del 2015, per chiarire che - per gli operatori IVA in contabilità semplificata - resta l'obbligo di tenuta del registro degli incassi e dei pagamenti di cui all'articolo 18, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 e che resta in vigore la disposizione del comma 5 dell'articolo 18 del d.P.R. n. 633/72 che consente comunque agli operatori in contabilità semplificata di tenere i registri IVA senza operare annotazioni relative a incassi e pagamenti.

17. Articolo 18 - Rinvio lotteria dei corrispettivi

L'articolo 18 rinvia al 1° gennaio 2020 la "lotteria dei corrispettivi" introdotta dalla legge n. 232 del 2016 (art. 1, commi da 537 e seguenti).

La norma appare coerente e anche consequenziale alle disposizioni dell'art. 17 poiché allinea i termini di avvio della lotteria con quelli dell'obbligo generalizzato di trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi, al fine di consentire ai produttori dei cc.dd. registratori di cassa telematici di adeguare il software degli stessi per la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate, non solo del dato cumulato dei corrispettivi giornalieri, ma anche dei dati puntuali della singola operazione (data, importo e modalità di pagamento), compreso il codice fiscale del cliente. Tali elementi informativi, infatti, sono essenziali per consentire all'Amministrazione finanziaria di realizzare i processi automatici di estrazione a sorte.

18. Articolo 20 - Estensione dell'istituto del gruppo IVA ai Gruppi Bancari Cooperativi

La norma intende estendere l'istituto del Gruppo IVA di cui al Titolo V-bis del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, ai gruppi bancari cooperativi e chiarisce che il vincolo finanziario, la cui esistenza è uno dei presupposti per la costituzione del gruppo IVA, si considera sussistente anche tra i partecipanti al gruppo bancario cooperativo.

In particolare, il comma 1 della disposizione:

a) inserisce nell'articolo 70-ter del DPR n. 633 la disposizione secondo cui per i partecipanti al gruppo bancario cooperativo il vincolo finanziario si considera sussistente sulla base del contratto di coesione stipulato ai sensi dell'articolo 37-bis del testo unico di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385;

b) inserisce nel comma 2 dell'articolo 70-septies del citato DPR n. 633 la disposizione secondo cui nel gruppo bancario cooperativo il rappresentante di gruppo è la società

capogruppo di cui alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 37-bis del testo unico di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385.

La normativa attuale (legge di bilancio 2017, n. 232 del 2016) ha introdotto nel DPR n. 633 del 1972 il Titolo V-bis che disciplina il gruppo IVA, dando così attuazione all'art. 11 della direttiva n. 2006/112/CE, in base al quale gli Stati membri dell'Unione europea possono considerare come un unico soggetto passivo d'imposta i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico ed organizzativo.

In base alla normativa vigente, la costituzione del gruppo IVA presuppone l'esistenza di un vincolo finanziario costituito da un rapporto di controllo di diritto, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile.

Il gruppo bancario cooperativo (GBC), costituito ai sensi della legge di riforma del settore del credito cooperativo (decreto-legge n. 18 del 2016, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 49 del 2016), si caratterizza per particolari regole di costituzione dettate dal testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al decreto legislativo n. 385 del 1993 (TUB).

La peculiare normativa del settore del credito cooperativo obbliga, infatti, le banche cooperative ad aderire al GBC sulla base del contratto di coesione, pena il mancato rilascio dell'autorizzazione per le BCC-CR neocostituite (ex articolo 33, comma 1-bis, del TUB) e la revoca dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività bancaria (ex articolo 2, commi 3 e 4, del decreto-legge n.18 del 2016).

In particolare, l'articolo 37-bis del TUB, come modificato in sede di riforma delle BCC, prevede che la società capogruppo eserciti l'attività di direzione e coordinamento sulle banche aderenti al gruppo sulla base al citato contratto. La capogruppo, in base alla normativa richiamata, deve essere una società costituita in forma di società per azioni, autorizzata all'esercizio dell'attività bancaria, il cui capitale è detenuto in misura maggioritaria dalle banche

di credito cooperativo appartenenti al gruppo. Il medesimo contratto di coesione deve assicurare tra l'altro, oltre che l'esistenza di una situazione di controllo come definito dai principi contabili internazionali adottati dall'Unione europea, l'individuazione e l'attuazione degli indirizzi strategici e degli obiettivi operativi del gruppo nonché gli altri poteri necessari per l'attività di direzione e coordinamento da parte della capogruppo, ivi compresi i controlli ed i poteri di influenza sulle banche aderenti volti ad assicurare il rispetto dei requisiti prudenziali e delle altre disposizioni in materia bancaria.

Per effetto della normativa che regola il settore del credito cooperativo, pertanto, il rapporto di controllo, idoneo ad individuare il vincolo finanziario ai fini della costituzione del gruppo IVA, non è ravvisabile all'interno del GBC nell'esercizio maggioritario del voto assembleare, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile, bensì nell'esercizio dei poteri esercitati dalla capogruppo per effetto delle condizioni contrattuali dettate dal peculiare contratto di coesione

Ciò premesso, la norma estende la disciplina del gruppo IVA ad un particolare settore dell'attività bancaria che, in base all'attuale normativa, ne resterebbe altrimenti escluso.

Al riguardo, si rappresenta il generale interesse dell'intero settore bancario ad usufruire della disciplina del gruppo IVA; infatti la stessa è volta ad attenuare gli effetti dell'indetraibilità dell'IVA che caratterizzano tale settore - le cui operazioni rientrano nell'esenzione di cui all'articolo 10 del DPR n. 633 -, in conseguenza del fatto che le operazioni e le prestazioni rese dai membri del gruppo all'interno del gruppo non assumono alcuna rilevanza agli effetti dell'IVA.