

### **Legge 9 agosto 2013, n. 98 - Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 21 giugno 2013, n. 69, recante disposizioni urgenti per il rilancio dell'economia (c.d. decreto del “Fare”)**

1. Premessa
2. Norme in materia di concorrenza nel mercato del gas naturale e nei carburanti (art. 4)
3. Robin tax (art.5)
4. Proroga del credito d'imposta per la produzione, la distribuzione e l'esercizio cinematografico (art.11)
5. Misure economiche di natura compensativa per le televisioni locali (art. 11-bis)
6. Disposizioni urgenti per il rilancio della nautica da diporto e del turismo nautico (art. 23)
7. Disposizioni in favore dell'Esposizione Universale di Milano 2015 (art. 46-ter)
8. Modifiche alla disciplina della responsabilità fiscale negli appalti (art. 50)
9. Semplificazione delle comunicazioni telematiche all'Agenzia delle entrate per i soggetti titolari di partita IVA (art. 50-bis)
10. Abrogazione del modello 770 mensile (art. 51)
11. Ampliamento dell'assistenza fiscale (art. 51-bis)
12. Disposizioni per la riscossione mediante ruolo (art. 52)
13. Disposizioni per la gestione delle entrate tributarie o patrimoniali, dei comuni e delle società da essi partecipate (art.53)
14. Norma interpretativa in materia di rimborsi IVA alle agenzie di viaggio (art. 55)
15. Proroga termine di versamento dell'imposta sulle transazioni finanziarie (art. 56)

## 1. Premessa

Nel Supplemento Ordinario n. 63 della Gazzetta Ufficiale n. 194 del 20 agosto 2013 è stata pubblicata la legge 9 agosto 2013, n. 98 di conversione, con modificazioni, del decreto legge 21 giugno 2013, n. 69, recante "*Disposizioni urgenti per il rilancio dell'economia*", c.d. decreto del Fare.

Il decreto del Fare, che contiene alcune misure di semplificazione in materia fiscale, è già stato oggetto di precedente commento, nella circolare dell'[area PF n. 19642 del 26 giugno 2013](#).

La presente circolare riprende i chiarimenti già forniti in precedenza, integrandoli con l'analisi delle modifiche normative introdotte nel corso dell'iter di conversione in legge del decreto.

## 2. Norme in materia di concorrenza nel mercato del gas naturale e nei carburanti (art. 4)

A seguito della conversione in legge del decreto è stato inserito, all'articolo 4, il comma 7-bis che modifica la disciplina della deduzione forfetaria in favore degli esercenti impianti di distribuzione carburanti, introdotta dall'articolo 34 della legge n. 183 del 2011, sostituendo il parametro dei ricavi con quello dei volumi d'affari.

L'agevolazione è stata concessa per tener conto dell'incidenza crescente delle accise sul reddito di impresa dei soggetti distributori.

La deduzione forfetaria del reddito deve essere effettuata per un importo pari alle seguenti percentuali dell'ammontare lordo del volume di affari, come individuato dall'articolo 20 del DPR n. 633 del 72 (c.d. decreto IVA):

- a) 1,1% del volume di affari fino a 1.032.000 euro;
- b) 0,6% del volume d'affari oltre 1.032.000 euro e fino a 2.064.000 euro;
- c) 0,4% del volume d'affari oltre 2.064.000,00 euro.

## 3. Robin tax (art.5)

Al fine di reperire una parte delle risorse necessarie per la riduzione della componente A2 della tariffa elettrica deliberata dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas, il comma 1 dell'articolo 5 del decreto in esame introduce alcune modifiche ai presupposti di applicazione dell'addizionale IRES di cui all'articolo 81, commi da 16 a 18, del DL 25 giugno 2008, n. 112, ampliando la platea dei soggetti tenuti al versamento di tale addizionale IRES (cosiddetta "Robin Tax").

Anteriormente alle modifiche che la norma in esame prevede, l'addizionale IRES – la cui disciplina è stata oggetto dal 2006 ad oggi di numerosi interventi - si applica ai soggetti che soddisfano simultaneamente le seguenti condizioni:

- 1) conseguimento nel periodo di imposta precedente di un volume di ricavi superiore a 10 milioni di euro (tale limite era di 25 milioni per il periodo 2008-2010);

2) realizzazione, sempre nel precedente anno d'imposta, di un reddito imponibile superiore a 1 milione di euro (questo presupposto vale dal 2011);

3) svolgimento di un'attività d'impresa rientrante nei seguenti settori economici energetici: a) ricerca e coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi; b) raffinazione petrolio, produzione o commercializzazione di benzine, petroli, gasoli per usi vari, oli lubrificanti e residuati, gas di petrolio liquefatto e gas naturale; c) produzione, trasmissione e dispacciamento, distribuzione o commercializzazione dell'energia elettrica; d) trasporto o distribuzione del gas naturale.

La misura d'imposta, inizialmente pari al 5,5 % (per il periodo 2008-2009), è stata aumentata al 6,5% a decorrere dall'annualità 2010 e, ulteriormente, incrementata al 10,5% solo per il triennio 2011-2013.

L'articolo 5, comma 1 del decreto n. 69 del 2013 modifica i presupposti di cui ai numeri 1) e 2), sopra citati, ampliando la platea dei soggetti ai quali si rende applicabile l'addizionale IRES. In particolare, si prevede che l'addizionale si applichi ai soggetti IRES che abbiano conseguito nel precedente periodo d'imposta un volume di ricavi superiore a 3 milioni di euro e un reddito imponibile superiore a 300 mila euro.

Nessuna modifica è invece prevista con riferimento ai settori economici in cui le imprese interessate dalla maggiorazione devono operare.

Secondo la relazione al provvedimento, la misura consentirà di generare un maggior gettito di 150 milioni di euro nel 2015 e di 75 milioni di euro a decorrere dal 2016.

## 4. Proroga del credito d'imposta per la produzione, la distribuzione e l'esercizio cinematografico (art.11)

La disposizione dell'articolo 11 del decreto n. 69 del 2013 sancisce la proroga per l'anno 2014 del credito di imposta per la produzione, la distribuzione e l'esercizio cinematografico, di cui all'articolo 1, commi da 325 a 328 e da 330 a 337, della Legge n. 244 del 2007, in scadenza al 31 dicembre 2013.

Viene introdotto un limite massimo di spesa di 45 milioni di euro e le modalità di attuazione sono demandate ad un provvedimento dell'Agenzia delle entrate anche al fine di garantire il rispetto del predetto limite.

La proroga riguarda il:

- *Tax credit produzione*: beneficiarie sono le imprese di produzione cinematografica ed il credito di imposta è pari al 15% del costo complessivo di produzione, fino all'ammontare massimo di 3,5 mln di euro. Il credito di imposta spetta per film di nazionalità italiana, film riconosciuti di interesse culturale dalla Commissione per la cinematografia.
- *Tax credit produzione esecutiva film stranieri*: il credito di imposta spetta per la realizzazione sul territorio italiano di film o parti di film "stranieri". Il credito d'imposta è pari al 25% del costo di produzione della singola opera, per spese di produzione, effettuate sul territorio italiano, che non eccedano il 60% del budget complessivo, nel limite massimo, per ciascun film, di 5 mln di euro.

- *Tax credit investitori esterni*: il credito di imposta spetta all'investitore "esterno" (ovvero diverso dal produttore cinematografico), che fornisce un apporto di capitale alla realizzazione di un film.

## 5. Misure economiche di natura compensativa per le televisioni locali (art. 11-bis)

Nel corso della conversione in legge del decreto, è stato inserito l'articolo 11-bis, rubricato "misure economiche di natura compensativa per le televisioni locali".

La norma qualifica ai fini fiscali come contributi in conto capitale, ai sensi dell'articolo 88, comma 3 del TUIR, le misure economiche compensative percepite dalle emittenti televisive locali a titolo risarcitorio a seguito del volontario rilascio delle frequenze di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 23 gennaio 2012.

Il decreto del Ministro dello sviluppo economico 23 gennaio 2012 ha previsto, ai sensi dell'articolo 1, comma 9, della legge n. 220 del 2010, misure economiche compensative, per complessivi 174.684.709 euro, nei confronti delle emittenti televisive locali che hanno rinunciato ai propri diritti d'uso ai fini della destinazione della banda 790-862 Mhz alla telefonia mobile (c.d. "dividendo digitale esterno" determinato dal passaggio delle trasmissioni alla tecnologia digitale terrestre).

L'articolo 88, comma 3, lettera b) del TUIR ricomprende tra le sopravvenienze attive, i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, diversi dai contributi spettanti in base a contratto, esclusivamente in conto esercizio a norma di legge, o destinati all'acquisto di beni ammortizzabili (contributi in conto impianti).

I contributi in conto capitale, avente natura residuale rispetto a quelli disciplinati dal TUIR, concorrono a formare il reddito per cassa nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e negli esercizi successivi, ma non oltre il quarto.

## 6. Disposizioni urgenti per il rilancio della nautica da diporto e del turismo nautico (art. 23)

L'articolo 23 del decreto n. 69 del 2013 prevede alcune disposizioni finalizzate al rilancio del settore del turismo nautico ed, in particolare, della nautica da diporto. Le modifiche riguardano:

- la disciplina del noleggio occasionale di imbarcazioni da diporto;
- la tassazione che grava sul possesso di imbarcazioni da diporto.

Il comma 1 dell'articolo modifica la disciplina del noleggio occasionale, originariamente prevista dall'articolo 59-ter, comma 5 del decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1.

Tale norma ha introdotto nel corpus normativo del Codice della Navigazione una nuova disposizione – l'art. 49-bis, in vigore dal 25 marzo 2012 – che reca un'autonoma disciplina dell'attività di noleggio occasionale da parte di un privato della propria imbarcazione da diporto. Questa norma prevede la possibilità per i titolari persone fisiche e per gli utilizzatori in locazione

finanziaria di imbarcazioni e navi da diporto, di concederle, in forma occasionale, in noleggio. L'attività di noleggio non costituisce "uso commerciale dell'unità" e i proventi possono essere assoggettati, se non superano i 30 mila euro annui, a un'imposta sostitutiva del 20%. Questa scelta comporta, in ogni modo, l'esclusione della detraibilità o deducibilità dei costi e delle spese sostenute nell'attività di noleggio.

Per poter beneficiare dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, il contribuente interessato deve comunicare il noleggio occasionale all'Agenzia delle Entrate.

La misura in esame interviene su questa disciplina, prevedendo che l'imposta sostitutiva possa applicarsi se l'attività di noleggio occasionale è di durata complessiva non superiore a 40 giorni, indipendentemente dall'entità dei proventi conseguiti.

Viene meno quindi il limite di 30 mila euro annui, entro cui poter applicare l'imposta sostitutiva.

Con l'introduzione del comma 01 nel corso dell'iter di conversione in legge del decreto, è stato inoltre disposto l'ampliamento della platea dei soggetti che possono accedere al regime agevolativo del noleggio occasionale: accanto alle persone fisiche, possono infatti ora beneficiare del regime anche le società che non hanno come oggetto sociale il noleggio o la locazione, che siano titolari o utilizzatrici a titolo di locazione finanziaria, di imbarcazioni e navi da diporto.

Il comma 2 dell'articolo 23 del decreto interviene sulla disciplina che ha istituito la tassa annuale sulle unità da diporto di lunghezza superiore ai 10 metri (articolo 16, commi da 2 a 10 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201).

Secondo le norme istitutive di questo tributo, sono obbligati al pagamento della tassa i proprietari, usufruttuari, acquirenti con patto di riservato dominio, o gli utilizzatori a titolo di locazione anche finanziaria, per la durata della stessa, residenti nel territorio dello Stato, nonché le stabili organizzazioni in Italia dei soggetti non residenti, che possiedono, o ai quali è attribuibile, il possesso dell'unità da diporto.

La tassa, che si applica per le imbarcazioni possedute o detenute da soggetti residenti nel territorio dello Stato a prescindere dal Paese nel quale è stata immatricolata l'imbarcazione, è calcolata sulla base dei seguenti importi fissi annuali, indicati nel comma 2 dell'articolo 16 e determinati in funzione della lunghezza dell'imbarcazione:

- a. euro 800 per le unità con scafo di lunghezza compresa tra i 10,01 e i 12 metri;
- b. euro 1.160 per le unità con scafo di lunghezza compresa tra i 12,01 e i 14 metri;
- c. euro 1.740 per le unità con scafo di lunghezza compresa tra i 14,01 metri e i 17 metri;
- d. euro 2.600 per le unità con scafo di lunghezza compresa tra i 17,01 e i 20 metri;
- e. euro 4.400 per le unità con scafo di lunghezza compresa tra i 20,01 e i 24 metri;
- f. euro 7.800 per le unità con scafo di lunghezza compresa tra 24,01 e i 34 metri;
- g. euro 12.500 per le unità con scafo di lunghezza compresa tra i 34,01 e i 44 metri;

- h. euro 16.000 per le unità con scafo di lunghezza compresa tra i 44,01 e i 54 metri;
- i. euro 21.500 per le unità con scafo di lunghezza compresa tra i 54,01 e i 64 metri;
- j. euro 25.000 per le unità con scafo di lunghezza superiore ai 64 metri.

La disposizione del decreto legge in esame, modifica il comma 2 dell'articolo 16 del DL n. 201 del 2011, rimodulando la tassa sulle imbarcazioni da diporto. In particolare, la norma:

- abroga le lettere a) e b) del comma 2 dell'articolo 16, stabilendo quindi che l'imposta non trovi applicazione per le imbarcazioni di lunghezza fino a 14 metri;
- riduce gli importi della tassa alle lettere c) e d), portandoli, rispettivamente, da 1.740 a 870 euro e da 2.600 a 1.300 euro. Pertanto le tariffe delle unità con scafo di lunghezza da 14,01 a 17 metri e da 17,01 a 20 metri, sono dimezzate.

## 7. Disposizioni in favore dell'Esposizione Universale di Milano 2015 (art. 46-ter)

L'articolo 46-ter, introdotto nel corso dell'iter di conversione in legge del decreto, ha previsto alcuni interventi finalizzati a favorire l'organizzazione dell'Esposizione universale di Milano del 2015.

Per quanto concerne le misure di carattere fiscale si segnalano i commi 3 e 4.

Il comma 3 introduce una disposizione di interpretazione dell'articolo 19, comma 2 dell'Accordo tra il Governo della Repubblica italiana e il Bureau International des Expositions sulle misure necessarie per facilitare la partecipazione all'Esposizione Universale di Milano del 2015, stipulato a Roma l'11 luglio 2012 e ratificato con la legge n. 3 del 2013.

L'articolo 19 dell'Accordo disciplina le agevolazioni fiscali in favore dell'Organizzatore, cioè della Società Expo 2015 S.p.A. che ha il compito, secondo le competenze delineate dalla normativa italiana, di porre in essere interventi infrastrutturali e organizzativi necessari per la realizzazione dell'Expo Milano 2015.

Il comma 2 prevede, in particolare, che le disposizioni di cui all'articolo 17, quinto comma, del DPR n. 633 del 1972, relative al meccanismo dell'inversione contabile per l'assolvimento dell'IVA, si applichino anche alle prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti appaltatori nei confronti dell'Organizzatore.

La disposizione del decreto legge in esame estende, in via interpretativa, l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile anche alle prestazioni di servizi attinenti all'architettura e all'ingegneria previste al Capo IV, Sezione I (artt. da 90 a 96), del D.Lgs. n. 163 del 2006 (Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture).

Il comma 4 dell'articolo in commento prevede che alle prestazioni rappresentate dai diritti per l'accesso all'Expo 2015 di Milano sia applicabile l'aliquota IVA ridotta del 10 per cento.

Al riguardo va osservato che l'articolo 19, comma 3 dell'Accordo sopra menzionato aveva stabilito che, ai fini dell'applicazione dell'imposta sul va-

lore aggiunto, le prestazioni rese dall'Organizzatore per l'accesso all'Expo Milano 2015 non rientrano fra quelle esenti da IVA ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 22), del DPR n. 633 del 1972, cioè le prestazioni proprie delle biblioteche, discoteche e simili e quelle inerenti alla visita di musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, ville, palazzi, parchi, giardini botanici e zoologici e simili.

## 8. Modifiche alla disciplina della responsabilità fiscale negli appalti (art. 50)

L'articolo 50 del decreto modifica la disciplina di responsabilità solidale fiscale negli appalti (commi da 28 a 28-ter del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, come modificata da ultimo dall'articolo 10-ter del decreto legge 22 giugno 2012, n. 83).

Tuttavia, invece che abrogare interamente la disciplina come richiesto da Confindustria, l'articolo in esame si limita a intervenire sui profili IVA: la norma esclude infatti l'imposta sul valore aggiunto dall'ambito applicativo della disciplina, sia con riferimento al rapporto che intercorre tra il committente e l'appaltatore, sia riguardo agli eventuali rapporti di subappalto.

Si ricorda in proposito che Confindustria aveva presentato lo scorso 13 marzo una denuncia alla Commissione europea, evidenziando i profili di incompatibilità della norma con l'ordinamento comunitario, con esplicito riferimento all'IVA (si veda al riguardo, [l'informativa dell'area Politiche fiscali dello scorso 13 marzo](#)).

A decorrere dal 22 giugno 2013, data di entrata in vigore del decreto legge, pertanto, la disciplina esplica i propri effetti limitatamente alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente dei lavoratori impegnati nell'esecuzione di un contratto di appalto/subappalto.

In merito agli effetti della modifica normativa si osserva che, sebbene, a causa della scarsa chiarezza con cui sono state redatte le norme previste dai commi da 28 a 28-ter dell'articolo 35 del DL n. 223 del 2006, non sia del tutto univoco, ad una prima lettura, comprendere per i contratti in vigore al 22 giugno 2013, data di entrata in vigore del DL n. 69 del 2013, in che modo operi l'esclusione dell'imposta sul valore aggiunto, ciò non di meno, a nostro avviso occorre considerare come elemento dirimente la data di pagamento delle fatture oggetto del contratto di appalto/subappalto.

In particolare, è da ritenere – a nostro avviso – che, per le somme relative a contratti di appalto/subappalto, che sono corrisposte a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto, l'appaltatore ovvero il subappaltatore non sono più chiamati a certificare il corretto versamento dell'imposta sul valore aggiunto relativa alle prestazioni oggetto del contratto; tali soggetti, invece, dalla data indicata, devono continuare a certificare la correttezza delle ritenute IRPEF dei lavoratori impiegati nell'appalto, al fine di poter ottenere il pagamento del corrispettivo. Tale indicazione opera indipendentemente dal fatto che l'esecuzione del contratto sia già iniziata ovvero sia già stata emessa (ma non pagata) una fattura alla data del 22 giugno 2013.

Questa interpretazione appare essere avvalorata, a nostro avviso, da quanto l'Agenzia delle entrate ha precisato nella circolare n. 40/E dell'8 ottobre 2012, con riferimento all'entrata in vigore della disciplina.

In tale sede, oltre ad aver indicato – a garanzia del contribuente - che la disciplina era applicabile ai contratti stipulati dal 12 agosto 2012 e che, in ossequio all'articolo 3, comma 2 della Legge n. 212 del 2000 (Statuto del contribuente), gli adempimenti previsti fossero esigibili a partire dal sessantesimo giorno successivo a quello di entrata in vigore, l'Agenzia delle entrate ha specificato che la certificazione dovesse "essere richiesta solamente in relazione ai pagamenti effettuati a partire dall'11 ottobre 2012, in relazione ai contratti stipulati a partire dal 12 agosto 2012".

Tale indicazione è stata fornita nella considerazione che la disciplina interveniva su un elemento fondamentale delle prestazioni contrattuali rappresentato dal pagamento del corrispettivo.

Da quanto sopra, emerge quindi che, per l'Agenzia delle entrate, il riferimento dirimente ai fini del rilascio della certificazione è rappresentato dal pagamento del corrispettivo del contratto.

Poiché, pertanto, le considerazioni appena esposte hanno guidato l'interpretazione dell'Agenzia delle entrate nell'individuazione della data di decorrenza dell'obbligo di rilascio della certificazione, le medesime dovrebbero rappresentare la base anche per la corretta interpretazione del momento da cui decorrono le modifiche normative in esame, che si riflettono sul contenuto della certificazione che i soggetti obbligati devono rilasciare.

Ad ogni modo, un'indicazione ufficiale da parte dell'Agenzia delle entrate appare auspicabile.

La scelta operata con il decreto, ovvero la semplice esclusione dell'IVA, lascia inalterate tutte le criticità che la disciplina sulla responsabilità solidale fiscale fino ad oggi ha generato, in termini di complessità degli adempimenti e di rischio del blocco dei pagamenti tra i soggetti coinvolti nella filiera degli appalti.

Di fatto, la norma in commento sembra riportare la situazione indietro di sette anni, a quando fu approvato il decreto n. 223 del 2006 (c.d. decreto Visco – Bersani).

Va ricordato, peraltro, che, nel corso dell'esame al Senato della legge di conversione del decreto, è stata ripristinata la formulazione originaria del decreto ed è stata soppressa la disposizione, precedentemente introdotta nel corso dell'esame alla Camera, che prevedeva l'esclusione della responsabilità solidale con l'acquisizione del Documento unico di regolarità tributaria (c.d. DURT) relativo al subappaltatore, attestante l'inesistenza di debiti tributari per imposte, sanzioni o interessi, scaduti e non estinti dal subappaltatore alla data di pagamento del corrispettivo o di parti di esso.

L'esame del provvedimento da parte delle Camere, invece di un auspicabile intervento di abrogazione dell'intera disciplina, ha pertanto generato il rischio di un peggioramento delle regole e degli adempimenti ad esse relativi.

Tale rischio è stato fortunatamente scongiurato. Per maggiori indicazioni relative alla proposta normativa sul DURT, poi accantonata dal Senato, si rinvia al contenuto del box di seguito.

### *Documento unico di regolarità tributaria (DURT)*

La proposta emendativa concernente il DURT, poi accantonata, prevedeva una radicale modifica dell'impianto della disciplina sulla responsabilità solidale fiscale negli appalti. In particolare:

- confermava l'esclusione dell'IVA dall'ambito di applicazione;
- stabiliva che il meccanismo di esclusione dalla responsabilità solidale fosse imperniato sul rilascio da parte degli uffici provinciali dell'Agenzia delle entrate, del Documento unico di regolarità tributaria (DURT). L'appaltatore, quindi, poteva sospendere il pagamento del corrispettivo per il contratto di appalto fino a che il subappaltatore non gli avesse messo a disposizione il DURT;
- prevedeva che, ferma restando la responsabilità solidale in capo all'appaltatore, l'inosservanza di quanto sopra comportasse per il committente che avesse pagato prima di aver ricevuto il DURT dall'appaltatore, l'assoggettabilità ad una sanzione compresa tra 5 mila e 200 mila euro;
- non interveniva sul comma 28-ter, lasciando inalterato l'ambito soggettivo di applicazione della norma;
- introduceva alcuni nuovi commi, nei quali si prevedeva che:
  - o ai fini del rilascio del DURT, l'Agenzia delle entrate, anche avvalendosi del sistema UNIEMENS reso disponibile dall'INPS, predisponesse un idoneo portale per l'acquisizione dei necessari flussi informativi;
  - o i soggetti che vi avessero interesse, potevano richiedere la registrazione al portale di cui sopra: in tal caso, avrebbero dovuto trasmettere i dati contabili relativi alle retribuzioni erogate, ai contributi versati e alle imposte dovute, con cadenza periodica;
  - o per i contribuenti minori che si fossero registrati al portale, era prevista l'esecuzione delle liquidazioni periodiche e dei versamenti dell'IVA con cadenza mensile (e non trimestrale);
- demandava ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, previa intesa con l'INPS, da adottare entro 4 mesi dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto (dicembre 2013), le modalità per il rilascio del DURT. Le nuove procedure avrebbero dovuto entrare in funzione non oltre i sei mesi dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto (febbraio 2014). Di tali modalità ne sarebbe stato dato avviso mediante comunicato dell'Agenzia delle entrate, da pubblicare sulla G.U. e sul sito internet dell'Agenzia stessa.

Infine era prevista una disciplina transitoria secondo cui le disposizioni che prevedevano l'esclusione della responsabilità solidale con il rilascio del DURT avrebbero prodotto efficacia a decorrere dalla data di pubblicazione dell'avviso sulla G.U.

Per utilità, si presenta di seguito una sintetica ricostruzione storica dell'evoluzione della norma sulla responsabilità solidale fiscale negli appalti.

La disciplina fiscale della responsabilità solidale nel settore degli appalti nasce nel 2006, per effetto di quanto stabilito dall'articolo 35, commi da 28 a 34 del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito in legge 4 agosto 2006, n. 248.

In sintesi questa disciplina aveva previsto:

- la responsabilità solidale dell'appaltatore, per l'effettuazione ed il versamento delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e per il versamento dei contributi previdenziali e dei contributi assicurativi obbligatori per gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali dei dipendenti, cui è tenuto il subappaltatore. Tale responsabilità solidale veniva meno se l'appaltatore avesse verificato, acquisendo la relativa documentazione prima del pagamento del corrispettivo, che gli adempimenti sopra menzionati, fossero stati correttamente eseguiti dal subappaltatore;
- l'obbligo per il committente di procedere al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore, solo previa esibizione da parte dell'appaltatore della documentazione in grado di attestare che gli adempimenti in capo al subappaltatore fossero stati correttamente eseguiti. Nel caso in cui il committente avesse pagato l'appaltatore senza avere ottenuto la necessaria documentazione, il committente stesso sarebbe stato soggetto ad una sanzione amministrativa da un minimo di 5 mila euro ad un massimo di 200 mila euro.

L'ambito applicativo era limitato alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente dei lavoratori impegnati dai subappaltatori.

L'efficacia dell'intero impianto normativo era subordinata all'emanazione di un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero del lavoro<sup>1</sup>, volto a stabilire quale fosse la documentazione in grado di attestare l'assolvimento degli adempimenti in capo al subappaltatore.

La disciplina evidenziò subito profili di criticità. Risultava, in particolare, di estrema difficoltà identificare la documentazione idonea ad attestare quali fossero i lavoratori impiegati nei singoli appalti e, soprattutto, le relative ritenute sui redditi di lavoro dipendente (con il dettaglio, appunto, riferito al singolo appalto).

Va osservato, infatti, che il versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente viene effettuato, in relazione ad ogni periodo di riferimento, dal sostituto d'imposta in modo cumulativo, per tutti i dipendenti da esso impiegati; nel modello di versamento F24 non è previsto l'obbligo o la possibilità di indicare informazioni di dettaglio, in modo da riferire le ritenute oggetto di versamento al singolo dipendente.

Proprio nella considerazione di queste difficoltà, il decreto attuativo fu pubblicato tardi; le norme attuative furono, infatti, dettate dal decreto interministeriale 25 febbraio 2008, n. 74, pubblicato nella G.U. n. 90 del 16 aprile 2008.

Al fine di identificare la documentazione da esibire per superare la responsabilità solidale e, per quanto concerne il committente, il rischio di pesanti sanzioni, il decreto attuativo disponeva la creazione di un apposito modello F24 riferito al singolo appalto, demandandone l'approvazione ad uno specifico Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

<sup>1</sup> Da pubblicare entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto Visco – Bersani.

A dimostrazione del corretto assolvimento dei propri obblighi, il subappaltatore era inoltre tenuto a presentare, insieme al modello F24 per appalto, una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà con cui attestare l'avvenuto versamento delle ritenute.

In alternativa all'autocertificazione e al modello F24 per appalto, il decreto prevedeva la possibilità per il subappaltatore di ottenere il rilascio di una asseverazione da parte di un professionista abilitato, ovvero da parte del responsabile di un CAF.

Tale documentazione, una volta ricevuta dall'appaltatore, avrebbe dovuto essere presentata da questi al committente, per evitare l'applicazione in capo a quest'ultimo delle sanzioni amministrative.

L'assetto normativo così delineato – invero subito apparso complesso e non attuabile in tempi brevi<sup>2</sup> – non fu, tuttavia, mai applicato perché, pochi mesi dopo la disciplina fu abrogata (l'art. 3, comma 8, del decreto legge 3 giugno 2008, n. 97 dispose l'abrogazione dei commi da 29 a 34 dell'articolo 35 del decreto n. 223 del 2006 e del decreto interministeriale).

Rimase in vigore solo il comma 28 dell'articolo 35 del decreto legge n. 223 del 2006 che, pur lasciando in vita il principio della responsabilità solidale dell'appaltatore per la mancata effettuazione ed il mancato versamento delle ritenute sui redditi dei dipendenti del subappaltatore, non prevedeva norme applicative. L'applicazione della disciplina era quindi, di fatto, inibita.

La questione della responsabilità solidale, con riferimento ai profili fiscali, è rimasta così lettera morta fino alla primavera del 2012, quando, con il comma 5-bis dell'articolo 2 del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16 (convertito dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44), inserito nel corso dell'iter di conversione (in Commissione finanze della Camera dei deputati), è stato sostituito il testo del comma 28 dell'articolo 35 del decreto n. 223 del 2006.

Per effetto di questa modifica normativa, in caso di appalto di opere o servizi, il committente imprenditore o datore di lavoro era obbligato in solido con l'appaltatore, nonché con ciascuno degli eventuali subappaltatori, entro il limite di due anni dalla cessazione dell'appalto, al versamento all'erario delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e dell'imposta sul valore aggiunto scaturente dalle fatture inerenti alle prestazioni effettuate nell'ambito dell'appalto, ove non avesse dimostrato di avere messo in atto tutte le cautele possibili per evitare l'inadempimento.

Rispetto all'originario impianto del decreto n. 223 del 2006, questa disposizione:

- aveva esteso la responsabilità solidale all'IVA, non limitandosi alle sole ritenute sui redditi dei lavoratori impiegati dal subappaltatore;
- aveva disposto la responsabilità solidale sia nei rapporti tra appaltatore e subappaltatore, che tra committente e appaltatore;
- non aveva previsto specifiche prescrizioni in merito alle modalità con cui superare la responsabilità solidale, né fatto rinvio ad uno specifico provvedimento attuativo volto a definirle.

La disposizione, pur essendo efficace già dal giorno successivo a quello di pubblicazione nella G.U. della legge di conversione del decreto legge n. 16

---

<sup>2</sup> Il modello F24 per appalto non fu mai realizzato, anche perché avrebbe comportato un aggravio sproporzionato degli oneri amministrativi a carico delle imprese. L'unico strumento per evitare la responsabilità solidale risultava, pertanto, essere quello dell'asseverazione.

del 2012 (quindi dal giorno 29 aprile 2012), si è subito rivelata di impossibile applicazione pratica, poiché:

- non individuava né le modalità con cui il committente potesse dimostrare di aver messo in atto tutte le cautele possibili per evitare l'inadempimento dell'appaltatore o del subappaltatore, né le modalità con cui tali soggetti potessero, a loro volta, dimostrare al committente di aver assolto correttamente i loro obblighi;
- con specifico riferimento all'IVA, non sembrava tenere in debita considerazione il meccanismo di funzionamento dell'imposta e trascurava il fatto che, nella specifica materia dei subappalti nel settore edile, già vige una disposizione che mira ad evitare fenomeni evasivi, ovvero l'articolo 17, comma 6, lettera a), DPR n. 633 del 1972, introdotta dalla legge n. 296 del 2006 (finanziaria 2007).

Nella considerazione di questo quadro di incertezza, il Legislatore è nuovamente intervenuto dopo pochi mesi per riformulare la disciplina.

L'articolo 13-ter, inserito in sede di conversione in legge<sup>3</sup> del decreto legge 22 giugno 2012, n. 83 ha sostituito nuovamente il comma 28 dell'articolo 35 del DL n. 223 del 2006, integrandolo con i nuovi commi 28-bis e 28-ter, stabilendo quanto segue.

In sintesi, questa nuova disciplina prevede che:

- per quanto concerne il rapporto di subappalto, l'appaltatore risponde in solido con il subappaltatore, nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto, del versamento all'erario delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e del versamento dell'IVA dovuta dal subappaltatore all'erario in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto. La responsabilità solidale viene meno se l'appaltatore verifica, acquisendo la documentazione prima del pagamento del corrispettivo, che gli adempimenti sopra menzionati, scaduti alla data del versamento, sono stati correttamente eseguiti dal subappaltatore;
- con riferimento al rapporto tra appaltatore e committente, il committente provvede al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore solo dopo l'esibizione da parte di quest'ultimo della documentazione attestante che gli adempimenti di cui sopra, scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dagli eventuali subappaltatori. L'inosservanza delle modalità di pagamento previste a carico del committente è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 5 mila a euro 200 mila se gli adempimenti non sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dal subappaltatore.

Con la circolare n. 40/E dell'8 ottobre 2012 (si veda anche [la nostra informativa dell'8 ottobre 2012](#)), l'Agenzia delle entrate ha fornito i primi chiarimenti, relativi agli aspetti critici relativi alla disciplina di responsabilità fiscale nell'ambito dei contratti di appalto e subappalto di opere e servizi, introdotta dall'articolo 13-ter del decreto legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 134.

I principali chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate riguardano la decorrenza delle nuove misure (ai contratti stipulati a partire dal 12 agosto 2012) e le modalità con cui è possibile certificare il corretto adempimento degli obblighi fiscali (oltre che con l'asseverazione di un responsabile del centro

<sup>3</sup> Il decreto 22 giugno 2012, n. 83 è stato convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 134.

di assistenza fiscale o di un soggetto abilitato, anche con dichiarazione sostitutiva).

Ad integrazione di quanto già chiarito con la circolare n. 40/E dell'8 ottobre 2012 e accogliendo molte sollecitazioni rappresentate da Confindustria, l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 2/E del 1° marzo 2013 (si veda [la nostra informativa del 1° marzo 2013](#)), ha fornito ulteriori chiarimenti ai fini della corretta applicazione della disciplina di responsabilità solidale fiscale negli appalti.

Con riferimento all'ambito oggettivo ha precisato che la norma si rende applicabile solo alle fattispecie riconducibili al contratto di appalto come definito dall'articolo 1655, c.c. secondo cui l'appalto è *"... il contratto col quale una parte assume, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, il compimento di una opera o di un servizio verso un corrispettivo in danaro"*.

Inoltre, al fine di agevolare l'adempimento degli obblighi previsti dalle norme in commento, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, in caso di più contratti intercorrenti tra le medesime parti, la certificazione attestante la regolarità dei versamenti delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA relativi al contratto d'appalto (possibilità ammessa dalla circolare n. 40/E del 2012), può essere rilasciata in modo unitario e anche con cadenza periodica fermo restando che, al momento del pagamento, deve essere attestata la regolarità di tutti i versamenti relativi alle ritenute e all'IVA scaduti a tale data.

Ulteriori chiarimenti sono stati forniti nel corso del seminario organizzato dall'Area Politiche Fiscali, in collaborazione con l'Agenzia delle entrate, il 27 marzo 2013.

In termini generali, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che il soggetto che riceve l'autocertificazione non può sostituirsi alla Pubblica Amministrazione per quanto attiene al controllo circa la veridicità delle indicazioni contenute nelle autocertificazioni stesse. Tale controllo è demandato agli organi accertatori. Inoltre, ha precisato che la certificazione attestante la regolarità dei versamenti può essere rilasciata in carta semplice, con allegata una copia del documento di identità del dichiarante, senza che vi sia la necessità di autenticare la firma. E' stato poi chiarito che, poichè l'autocertificazione (o l'asseverazione rilasciata da un professionista abilitato) deve attestare la correttezza delle liquidazioni e dei versamenti delle ritenute e dell'IVA esposta nelle fatture emesse prima della sua predisposizione ed i cui termini di versamento siano scaduti alla data di pagamento del corrispettivo del contratto (data generalmente successiva a quella di predisposizione della certificazione), nel caso di contratti di appalto o di subappalto di breve o brevissima durata o, ad esecuzione istantanea, l'autocertificazione (o l'asseverazione) può non essere presentata se, alla data del pagamento dell'intero corrispettivo pattuito, non siano ancora scaduti i termini per il versamento dell'IVA o delle ritenute afferenti tale contratto.

Analoghe considerazioni sono state avanzate con riferimento al caso del pagamento di un acconto prima dell'inizio dell'esecuzione del contratto di appalto (o di subappalto), poichè in tale situazione l'autocertificazione o l'asseverazione del professionista abilitato non potrebbe attestare alcun versamento né delle ritenute di lavoro dipendente (dato che l'esecuzione del contratto non è iniziata), né dell'IVA relativa alla fattura di acconto (se i termini di versamento dell'imposta non sono scaduti alla data di pagamento dell'acconto).

Da ultimo, come sopra anticipato, la disciplina in esame ha subito un'ulteriore parziale modifica: il decreto in commento, infatti, modificando il comma 28 dell'articolo 35, ha escluso l'IVA dall'ambito di applicazione della norma.

## 9. Semplificazione delle comunicazioni telematiche all'Agenzia delle entrate per i soggetti titolari di partita IVA (art. 50-bis)

L'articolo 50-bis, introdotto in sede di conversione in legge del decreto, prevede, a decorrere dal 1° gennaio 2015, un regime opzionale imperniato sulla comunicazione giornaliera in forma telematica all'Agenzia delle entrate da parte dei soggetti passivi IVA dei dati relativi a tutte le operazioni rilevanti ai fini IVA; saranno, in particolare, oggetto di invio i dati analitici delle fatture di acquisto e di vendita e delle relative note di variazione, nonché l'ammontare dei corrispettivi delle operazioni rilevanti che non sono soggette a fatturazione.

La comunicazione non riguarderà in ogni caso i corrispettivi relativi ad operazioni non soggette a fatturazione, effettuate dallo Stato, dalle regioni, dalle province, dai comuni e da altri organismi di diritto pubblico, nonché dai soggetti che applicano la dispensa dagli adempimenti di cui all'articolo 36-bis del DPR n. 633 del 1972.

Per i contribuenti che decideranno di avvalersi dell'opzione, verranno meno i seguenti obblighi:

- la comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA - c.d. spesometro (articolo 21, DL n. 78 del 2010);
- la comunicazione delle transazioni con operatori economici di Paesi black list (articolo 1, commi 1-3, DL n. 40 del 2010);
- l'applicazione delle disposizioni che stabiliscono la responsabilità solidale nel versamento dell'IVA, nel caso di cessioni, a prezzi inferiori al valore normale, di determinati beni considerati a rischio di frodi IVA (articolo 60-bis, DPR n. 633 del 1972);
- la comunicazione, da parte delle pubbliche amministrazioni, all'anagrafe tributaria degli estremi dei contratti di appalto da esse stipulati (articolo 20, comma 1, DPR n. 605 del 1973)
- la comunicazione, da parte dei fornitori degli esportatori abituali, delle dichiarazioni d'intento ricevute (articolo 1, comma 1, lett. c), ultimo periodo, DL n. 746 del 1983);
- l'applicazione delle norme in tema di responsabilità solidale fiscale negli appalti per il versamento delle ritenute IRPEF sui redditi di lavoro dipendente (articolo 35, commi da 28 a 28-ter, DL n. 228 del 2006).

L'efficacia del regime in esame è subordinata all'adozione di due provvedimenti:

- un decreto del Presidente della Repubblica per la ridefinizione delle informazioni da annotare nei registri IVA, allo scopo di allineare il contenuto degli stessi alle segnalazioni da trasmettere quotidianamente all'Agenzia delle entrate. Tale DPR avrà anche il compito di abrogare, in tutto o in parte, gli obblighi di trasmissione di dati e di

dichiarazione contenenti informazioni già ricomprese nelle segnalazioni quotidiane;

- un decreto del Ministro dell'economica e delle finanze, da emanare entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore del DPR di cui sopra, recante le disposizioni attuative del regime.

Il comma 4 dell'articolo in esame stabilisce, inoltre, che a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sarà soppressa la sezione "servizi acquisiti" contenuta negli elenchi Intrastat (modelli INTRA 2-quater e INTRA 2-quinquies), relativi ai servizi c.d. generici che i committenti italiani ricevono da prestatori stabiliti in altri stati membri dell'Unione europea.

Dall'esame letterale della norma emerge che tale semplificazione è applicabile anche in assenza di opzione per la comunicazione quotidiana delle informazioni all'Agenzia delle entrate, di cui sopra.

Per quanto apprezzabile negli intenti, la norma introdotta sembra avere carattere prettamente programmatico, poiché prevede l'introduzione di un regime opzionale di comunicazioni delle operazioni IVA che vedrà la luce nel 2015, solo a seguito dell'emanazione di due provvedimenti attuativi.

Anche l'abrogazione degli elenchi intrastat sui servizi acquisiti, da tempo auspicata perché l'obbligo non sembra trovare un fondamento giuridico in nessuna delle disposizioni della direttiva IVA concernenti gli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie, pur positiva nelle intenzioni, è solo procrastinata e subordinata all'emanazione di un decreto attuativo del Ministro dell'economia.

Se tuttavia saranno approvate disposizioni attuative improntate all'effettiva semplificazione degli adempimenti, la previsione del regime in esame rappresenterà tuttavia un'opportunità di sicuro interesse.

## 10. Abrogazione del modello 770 mensile (art. 51)

L'articolo 51 del decreto – come richiesto da Confindustria - dispone l'abrogazione dell'articolo 44-bis del DL n. 269 del 2003 (come modificato dall'articolo 42, comma 2 del DL n. 207 del 2008), che prevedeva, al fine di semplificare gli adempimenti richiesti ai sostituti d'imposta, la sostituzione della dichiarazione annuale presentata dagli stessi relativamente ai redditi di lavoro dipendente (modello 770 semplificato), con comunicazioni mensili da inviare telematicamente all'Amministrazione finanziaria, contenenti i dati retributivi e le informazioni necessarie per il calcolo delle ritenute fiscali e dei relativi conguagli.

La disciplina abrogata non è mai entrata in vigore, poiché il termine di avvio della procedura (previsto a partire dalle retribuzioni corrisposte con riferimento al mese di gennaio 2009), è stato via via rinviato (DL n. 225 del 2010, DL n. 216 del 2011) per essere fissato, da ultimo, con le retribuzioni corrisposte con riferimento al mese di gennaio 2014. Era inoltre previsto l'avvio, dal 1° gennaio 2013, di una sperimentazione della nuova procedura di trasmissione delle comunicazioni, che non è stata mai attuata.

La misura in realtà non semplificava alcun adempimento dei sostituti di imposta, poiché non eliminava alcun obbligo informativo sostanziale contenuto nel modello della dichiarazione annuale (che restava tra l'altro in vi-

gore per la comunicazione dei redditi di lavoro autonomo e dei redditi di capitale), ma semplicemente fissava una rimodulazione temporale diversa.

L'unica semplificazione cui mirava, in origine, la norma abrogata era quella di riunire in un flusso informativo unificato i (nuovi) flussi fiscali mensili verso l'Agenzia delle entrate e i flussi previdenziali mensili cui erano già tenuti i sostituti di imposta verso l'INPS (UNIEMENS). Infatti, si prevedeva che le comunicazioni mensili fiscali erano dirette a favorire anche il calcolo dei contributi, per la rilevazione della misura della retribuzione e dei versamenti eseguiti, per l'implementazione delle posizioni assicurative individuali e per l'erogazione delle prestazioni.

Tale progetto di flusso informativo mensile unificato INPS – Fisco era però naufragato per le differenze esistenti tra la disciplina fiscale (le ritenute sono applicate sulle retribuzioni erogate) e quella previdenziale (le ritenute sono applicate sulle retribuzioni di competenza) che rendevano di fatto di difficile utilizzo il dato mensile unico (esistevano tra l'altro differenze di linguaggi informativi diversi utilizzati dall'Agenzia delle Entrate e dall'INPS).

Il progetto di mensilizzazione, pertanto, sarebbe stato circoscritto ai dati fiscali relativi ai redditi di lavoro dipendente, ma non prese l'avvio oltre che per le ragioni su esposte anche per le perplessità, da più parti avanzate, sull'effettiva semplificazione degli adempimenti per i sostituti di imposta, tenuto conto che si introducevano 12-13 comunicazioni mensili.

Questo avrebbe comportato un forte aggravio dei costi di gestione per le imprese.

Per tali ragioni Confindustria aveva proposto nell'ambito della mappatura degli adempimenti fiscali realizzata dall'Agenzia delle Entrate l'abrogazione della misura perché inefficace nel raggiungere i suoi obiettivi di semplificazione e potenzialmente onerosa per le imprese.

## 11. Ampliamento dell'assistenza fiscale (art. 51-bis)

L'articolo 51-bis del decreto, inserito nel corso dell'iter di conversione, prevede che, a decorrere dall'anno 2014, i soggetti titolari dei redditi di lavoro dipendente e assimilati di cui agli articoli 49 e 50, comma 1, lettere a), c), c-bis), d), g), con esclusione delle indennità percepite dai membri del Parlamento europeo, i) e l), del TUIR, in assenza di un sostituto d'imposta tenuto a effettuare il conguaglio, possono comunque adempiere agli obblighi di dichiarazione dei redditi presentando l'apposita dichiarazione modello 730 e la relativa scheda ai fini della destinazione del 5 e 8 per mille ai CAF dipendenti (articolo 34, comma 4, del D.Lgs. n. 241 del 1997) e agli altri soggetti che possono prestare l'assistenza fiscale ai sensi delle disposizioni contenute nel DL n. 203 del 2005.

Al comma 2, l'articolo 51-bis prevede che se dalle dichiarazioni presentate emerge un debito, il soggetto che presta l'assistenza fiscale trasmette telematicamente la delega di versamento utilizzando i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle entrate ovvero, entro il decimo giorno antecedente la scadenza del termine di pagamento, consegna la delega di versamento compilata al contribuente che effettua il pagamento con le modalità indicate nell'articolo 19 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Inoltre, il comma 3 dello stesso articolo 51-bis stabilisce che nei riguardi dei contribuenti che presentano la dichiarazione ai sensi del comma 1, i rimbor-

si sono eseguiti dall'amministrazione finanziaria, sulla base del risultato finale delle dichiarazioni.

Infine, al comma 4, è stabilito che, per l'anno 2013, le dichiarazioni ai sensi del comma 1 possono essere presentate dal 2 al 30 settembre 2013, esclusivamente se dalle stesse risulta un esito contabile finale a credito. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabiliti termini e modalità applicative di tale disposizione.

Il direttore dell'Agenzia delle entrate ha approvato, lo scorso 14 agosto il Provvedimento n. 98764 che dà attuazione alle disposizioni del quarto comma dell'articolo in esame. Quasi contestualmente, la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28/E del 22 agosto 2013 ha fornito chiarimenti in merito alle modalità con le quali i soggetti titolari di reddito di lavoro dipendente e assimilati, di cui sopra, che non hanno potuto presentare il modello "730-ordinario" in mancanza di un sostituto d'imposta che potesse effettuare il conguaglio, presentano la dichiarazione "730-Situazioni particolari" per i redditi 2012 e possono chiedere l'erogazione del rimborso del credito d'imposta loro spettante.

## 12. Disposizioni per la riscossione mediante ruolo (art. 52)

L'articolo 52 del decreto prevede alcune modifiche in materia di rateizzazione delle somme iscritte a ruolo riscosse dall'Agente della riscossione (Equitalia), previste dall'articolo 19, DPR n. 602 del 1973.

Per meglio comprendere le novità introdotte dal decreto, è opportuno ricordare che la direttiva Equitalia n. 7/2012, del 1° marzo 2012 aveva disposto l'innalzamento della soglia di debito iscritto a ruolo per ottenere la dilazione a semplice istanza motivata, senza la necessità di allegare alcuna documentazione.

Tale soglia è fissata a:

- 50.000 euro, per le associazioni riconosciute e non, fondazioni non bancarie, enti ecclesiastici, società di persone, in contabilità semplificata ed ordinaria, e ditte individuali in contabilità ordinaria;
- 20.000 euro per i restanti contribuenti.

Superata tale soglia il contribuente per ottenere la rateizzazione del proprio debito a ruolo deve dimostrare, sulla base delle disposizioni vigenti, di trovarsi in una "*temporanea situazione di obiettiva difficoltà*" ad assolvere in un'unica soluzione, ma di essere in grado di sopportare l'onere finanziario derivante della ripartizione del debito in un numero di rate congruo alle sue condizioni finanziarie.

Il caso di accoglimento della richiesta documentata, Equitalia può concedere la rateizzazione del debito a ruolo fino ad un massimo di 72 rate.

Con il Decreto Monti (articolo 10, comma 13 bis, DL n. 210 del 2011) è stata introdotta la possibilità di ottenere una proroga del debito residuo per un ulteriore periodo fino ad un massimo di 72 rate, a condizione che non sia intervenuta decadenza, qualora sia dimostrato un "*comprovato peggioramento*" della situazione di difficoltà che ha dato diritto alla prima dilazione.

La sussistenza delle condizioni per accedere alle rateizzazioni (prima rateizzazione o rateizzazione successiva) è valutata da Equitalia (Direttiva

n.12/2011) in maniera differenziata a seconda de soggetto che presenta l'istanza di rateizzazione.

Per le società di capitali la rateizzazione di somme superiore a 20.000 euro è basato su due parametri oggettivi:

- l'indice di liquidità = (liquidità immediata + liquidità differita)/passività correnti
- l'indice Alfa = (debito complessivo/valore della produzione)x 100

In base alla recente Direttiva n. 7/2012 per accedere alla rateizzazione è necessario solo che l'indice di liquidità sia inferiore ad 1, mentre l'indice Alfa è utilizzato per determinare il numero massimo di rate concedibili secondo il seguente prospetto:

Indice Alfa		N° massimo di rate
da	a	
0	2	<b>18</b>
2,1	4	<b>36</b>
4,1	6	<b>48</b>
6,1	8	<b>60</b>
8,1		<b>72</b>

La modifica apportata dal decreto in esame prevede che il debitore, a cui è già stata concessa la rateizzazione secondo le modalità predette, possa richiedere un ulteriore aumento del piano di rateizzazione fino a 120 rate mensili se dimostra di essere, per ragioni estranee alla propria responsabilità, in una "comprovata e grave situazione di difficoltà legata alla congiuntura economica".

Dalla lettura della norma non è chiaro se si tratta di un incremento di ulteriori 120 rate rispetto ai precedenti piani di rateizzazione ottenuti (es. quindi 120 + 72 = 192 rate) oppure un allungamento del precedente piano originale di 72 rate fino ad un massimo di 120 rate.

Il contribuente per accedere all'ulteriore rateizzazione deve dimostrare la situazione di "comprovata e grave situazione di difficoltà legata alla congiuntura economica" sulla base dei seguenti parametri:

- a) accertata impossibilità per il contribuente di assolvere il pagamento del credito tributario secondo un piano di rateazione ordinario;
- b) valutazione della solvibilità del contribuente in relazione al piano di rateazione concedibile ai sensi del presente comma."

Occorrerà verificare come tali parametri saranno più puntualmente identificati dal successivo decreto del MEF, per non lasciare eccessiva discrezionalità alla valutazione da parte del concessionario locale della riscossione.

Inoltre, la norma dispone che la decadenza dalla rateizzazione non si verificherà più a seguito del mancato pagamento di due rate consecutive, ma in caso di mancato pagamento di otto rate, anche non consecutive.

Sono modificate le procedure per la vendita all'incanto dei beni pignorati o ipotecati, con previsione della possibilità di dare notizia al pubblico, mediante giornali od altre forme di pubblicità commerciale.

Le limitazioni stabilite dal codice di procedura civile alla pignorabilità dei beni strumentali utilizzati da imprenditori ditte individuali, sono estese anche

alle imprese che abbiano forma giuridica di società e nei casi di prevalenza del capitale sul lavoro prevedendo che i suoi beni possono essere pignorati nel limite di un quinto.

Viene ampliato il termine a decorrere dal quale, notificata la cartella di pagamento, può essere fatto il pignoramento presso terzi dei crediti, al fine di consentire al debitore che abbia fondate ragioni da opporre all'iniziativa di riscossione avviata, di attivare, in tempi consoni, le tutele del caso, evitando che, nelle more, il terzo disponga l'accredito delle somme pignorate.

E' stato inserito un terzo comma all'articolo 72-ter del DPR n. 602 del 1973, che disciplina i limiti di pignorabilità degli emolumenti retributivi e pensionistici superiori a 1.000 euro depositati sui conti correnti in presenza dell'esecuzione esattoriale. A tale riguardo è previsto che, in presenza di somme dovute a favore di un terzo, gli obblighi di legge che gravano sullo stesso non possano ricomprendere l'ultimo emolumento accreditato sul conto corrente.

Viene introdotta l'impossibilità per l'agente della riscossione di procedere all'esproprio dell'unico immobile di proprietà del debitore, adibito ad uso abitativo e nel quale questi risiede anagraficamente, con esclusione delle abitazioni di lusso e degli immobili appartenenti alle categorie A/8 e A/9.

A seguito della conversione in legge del decreto, con una modifica al comma 1, lettera g), è stato individuato un ulteriore limite alla espropriazione immobiliare. Con l'inserimento della lettera a-bis) al comma 1 dell'articolo 76 (espropriazione immobiliare) del DPR n. 602 del 1973, si prevede che, ferma la facoltà di intervento nella procedura espropriativa iniziata da creditori privati, l'agente della riscossione non dà corso all'espropriazione per uno specifico paniere di beni definiti "beni essenziali" che deve essere individuato con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze in accordo con l'Agenzia delle entrate e l'ISTAT.

Va osservato che, dal momento che la disposizione fa riferimento ad un "paniere di beni", questa sembra riguardare beni mobili. Non appare quindi chiaro il motivo per cui questa norma sia inserita all'interno dell'articolo 76 del DPR n. 602 del 1973, relativo all'espropriazione immobiliare e non invece, nell'articolo 62 dello stesso decreto, concernente i beni pignorabili.

Le misure sulla rateizzazione non sono immediatamente applicabili perché occorrerà attendere un decreto del MEF che ne disciplinerà le modalità di attuazione, da emanarsi entro 30 giorni dalla data di conversione del presente decreto.

Il comma 2 prevede l'anticipo - dal 31 dicembre al 30 settembre p.v. - del termine per l'emanazione del decreto non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze che dovrà dare attuazione alla riforma del sistema di remunerazione degli agenti della riscossione.

Ad oggi, a titolo di remunerazione dell'attività svolta, Equitalia percepisce un *aggio* sulle somme riscosse (ridotto all'8% a decorrere dal 1° gennaio 2013) a carico del debitore:

- a) in misura pari al 4.65% delle somme iscritte a ruolo in caso di pagamento entro 60 giorni dalla notifica della cartella. In tal caso, la restante parte del rimborso è a carico dell'ente creditore;
- b) integralmente, in caso contrario.

In base al nuovo sistema di remunerazione, modificato dal Decreto Monti, ai soggetti concessionari della riscossione spetterà il "*rimborso dei costi fissi*

*risultanti dal bilancio certificato*", in misura percentuale delle somme iscritte a ruolo riscosse, e dei relativi interessi di mora e sarà a carico del debitore:

- c) per una quota pari al 51%, in caso di pagamento entro 60 giorni dalla notifica della cartella. La restante parte del rimborso sarà a carico dell'ente creditore;
- d) integralmente, in caso contrario.

Tale rimborso sarà determinato annualmente, e tenendo conto dei carichi annui affidati, dell'andamento delle riscossioni coattive e del processo di ottimizzazione, efficientamento e riduzione dei costi del Gruppo Equitalia.

Inoltre, entro il 30 settembre dovrà essere emanato anche il decreto non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze che determinerà:

- a) le tipologie di spese oggetto di rimborso;
- b) la misura del rimborso, da determinare anche proporzionalmente rispetto al carico affidato e progressivamente rispetto al numero di procedure attivate a carico del debitore;
- c) le modalità di erogazione del rimborso.

Segnaliamo che gli aggi di riscossione da contribuenti ed enti creditori spettanti alle società del Gruppo Equitalia nel 2012 risultano pari a 594 milioni di euro, mentre i costi di produzione sono pari a 944 milioni di euro (Dati bilancio comunicati in audizione dal Direttore dell'Agenzia dell'Entrate, Dott. Befera, alla Commissione Finanze della Camera del 6 giugno 2013).

Pertanto sarà importante identificare quali tipologie di spese dei concessionari saranno oggetto di rimborso per garantire il rispetto della disposizione del Decreto Monti, che prevede che gli oneri dovuti dai contribuenti sulla base del nuovo sistema di remunerazione dei concessionari della riscossione devono essere inferiori a quelli previsti dal sistema precedente.

A seguito della conversione in legge del decreto è stata inoltre modificata la procedura del fermo dei beni mobili registrati, prevedendo maggiori tutele in caso questi siano strumentali all'attività imprenditoriale o professionale del debitore. Il nuovo articolo 86, comma 2 del DPR n. 602 del 1973 stabilisce, infatti, che l'agente della riscossione, prima di "bloccare" i beni mobili registrati, debba inviare una comunicazione preventiva all'interessato, avvisandolo che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro 30 giorni, sarà eseguito il fermo amministrativo. La procedura viene interrotta, se entro tale termine, il debitore dimostra che il bene è strumentale alla propria attività.

Infine, a seguito dell'iter di conversione, è stata prevista una misura finalizzata al controllo degli effetti delle misure introdotte dall'articolo 52, in commento. Entro nove mesi dalla data di pubblicazione in G.U. della legge di conversione del decreto (20 agosto 2013), il Governo deve infatti riferire al Parlamento, con apposita relazione, sugli effetti di ognuna delle misure dell'articolo 52, ai fini di una puntuale valutazione della loro efficacia.

### **13. Disposizioni per la gestione delle entrate tributarie o patrimoniali, dei comuni e delle società da essi partecipate (art.53)**

Viene inderogabilmente posticipato - dal 30 giugno 2013 al 31 dicembre 2013 - il termine entro il quale le società del Gruppo Equitalia Spa, e la so-

cietà Riscossione Sicilia Spa cesseranno di effettuare le attività di accertamento, liquidazione e riscossione, spontanea e coattiva, delle entrate, tributarie dei comuni e delle società da essi partecipati.

Come chiarisce la relazione tecnica, la disposizione in esame è stata introdotta al fine di favorire la complessiva rivisitazione del quadro normativo afferente alla gestione e riscossione delle entrate degli stessi comuni, consentendo, in pari tempo, anche l'istituzione di un Consorzio che possa occuparsi, per loro conto, di tali attività, avvalendosi, in fase di riscossione, del supporto delle società del Gruppo Equitalia.

## **14. Norma interpretativa in materia di rimborsi IVA alle agenzie di viaggio (art. 55)**

L'articolo 55 del decreto introduce una norma di interpretazione autentica dell'articolo 74-ter, comma 3 del DPR n. 633 del 1972, relativa alla indetraibilità in capo alle agenzie di viaggio dell'imposta assolta sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi, effettuate da terzi a diretto vantaggio dei viaggiatori.

La norma stabilisce, nello specifico, che le agenzie di viaggio stabilite al di fuori dell'Unione europea non hanno diritto al rimborso dell'IVA, ai sensi dell'articolo 38-ter del DPR n. 633 del 1972, assolta sugli acquisti di beni e servizi effettuati, nel territorio nazionale, a diretto vantaggio del cliente.

L'articolo 310 della direttiva 2006/112/CE e, nell'ordinamento interno, il comma 3 dell'articolo 74-ter del DPR n. 633 del 1972 stabiliscono il principio secondo cui le imprese che si avvalgono del regime speciale per le agenzie di viaggio non hanno diritto alla detrazione dell'imposta assolta sui costi sostenuti per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio dei viaggiatori. Tale principio è conseguenza delle particolari modalità di determinazione dell'IVA del regime speciale, nel quale l'imposta dovuta per la vendita del pacchetto turistico da parte dell'agenzia di viaggio (considerata come un'unica prestazione resa al cliente) è determinata per differenza fra i predetti costi al lordo dell'IVA e il corrispettivo dovuto all'agenzia.

L'applicazione del principio non ha mai generato dubbi applicativi con riferimento alle agenzie stabilite nell'Unione Europea; al contrario, per le agenzie di viaggio stabilite fuori dal territorio comunitario, l'Agenzia delle entrate ha, in un primo momento ammesso la detraibilità dell'imposta sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi, effettuate da terzi a diretto vantaggio dei viaggiatori, con la risoluzione n. 62/E del 7 aprile 1999 e, successivamente, ha negato tale e, conseguentemente il rimborso dell'imposta, nella risoluzione n. 141/E del 26 novembre 2004.

La norma di interpretazione autentica in esame accoglie, quindi, la posizione più recente che l'Agenzia delle entrate ha assunto su questo tema.

## **15. Proroga termine di versamento dell'imposta sulle transazioni finanziarie (art. 56)**

Mediante la completa riscrittura del comma 497 dell'articolo 1 della legge di stabilità per il 2013, si interviene in materia di imposta sulle transazioni finanziarie, prevedendo :

- con riguardo ai *derivati e alle negoziazioni ad alta frequenza*, il rinvio dell'applicazione dell'imposta alle operazioni concluse dal 1° settembre 2013 (oggi dal 1° luglio 2013). Conseguentemente, per le operazioni di questo tipo, effettuate nel mese di settembre 2013, il versamento dell'imposta deve essere effettuato entro il 16 ottobre 2013.
- con riguardo ad *azioni e strumenti finanziari* partecipativi, è rinviato al 16 ottobre 2013 il termine di versamento dell'imposta dovuta sui trasferimenti effettuati fino al 30 settembre 2013.

La modifica introdotta, in linea con le richieste sollecitate da Confindustria e da altre associazioni di categoria (si rinvia alla [lettera inviata al Ministro Saccomanni](#) nella sezione "Documenti" della Comunità professionale Fisco), trova fondamento nella circostanza che la nuova imposta sulle transazioni finanziarie si è rivelata di notevole complessità applicativa. Vi sono aspetti che necessitano ancora di completamento a cura del previsto provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate che dovrebbe definire le modalità di assolvimento dell'imposta con particolare riguardo agli obblighi strumentali e dichiarativi.