

GLI INTERVENTI SUGLI ADEMPIMENTI FISCALI NELLA LEGGE DELEGA DI RIFORMA DEL SISTEMA FISCALE

Dott. Alessandro Germani



CORPORATE & TAX
STUDIO ASSOCIATO
GERMANI | D'UGO | CAGNONI

PRINCIPI DELLA LEGGE DELEGA (L. 111/2023)

Articolo 16 Principi e criteri direttivi per la revisione generale degli adempimenti tributari e degli adempimenti in materia di accise e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi

- a) razionalizzare, in un quadro di reciproca e leale collaborazione che privilegi l'adempimento spontaneo, gli obblighi dichiarativi, **riducendone gli adempimenti**, anche mediante nuove soluzioni tecnologiche, in vista della semplificazione, della razionalizzazione e della revisione degli indici sintetici di affidabilità, per rendere meno gravosa la gestione da parte dei contribuenti;
- b) **armonizzare i termini degli adempimenti tributari, anche dichiarativi**, e di versamento, razionalizzandone la scansione temporale nel corso dell'anno, con particolare attenzione per quelli aventi scadenza nel mese di agosto;
- c) escludere la decadenza da benefici fiscali nel caso di inadempimenti formali o di minore gravità;
- d) rafforzare i regimi premiali attualmente vigenti, inclusa la possibile riduzione dei tempi di rimborso dei crediti fiscali, per i contribuenti che presentano alti livelli di affidabilità fiscale, misurati anche sulla base degli indicatori statistico-economici utilizzati per la definizione degli indici sintetici di affidabilità fiscale;
- e) **semplificare la modulistica prescritta per l'adempimento degli obblighi dichiarativi e di versamento, prevedendo che i modelli, le istruzioni e le specifiche tecniche siano resi disponibili con un anticipo non inferiore a sessanta giorni rispetto all'adempimento al quale si riferiscono**;
- f) ampliare le forme di pagamento, consentendo la facoltà al contribuente di utilizzare un rapporto interbancario diretto (RID) ovvero altro strumento di pagamento elettronico;
- g) incentivare con sistemi premiali l'utilizzazione delle dichiarazioni precompilate, ampliando le categorie di contribuenti interessate e facilitando l'accesso ai servizi telematici per i soggetti con minore attitudine all'utilizzo degli strumenti informatici, nonché incentivare le attività di certificazione delle dichiarazioni fiscali;
- h) semplificare le modalità di accesso dei contribuenti ai servizi messi a disposizione dall'Amministrazione finanziaria, ampliando e semplificando le modalità per il rilascio delle deleghe anche esclusive ai professionisti abilitati;

PRINCIPI DELLA LEGGE DELEGA (L. 111/2023)

Articolo 16 Principi e criteri direttivi per la revisione generale degli adempimenti tributari e degli adempimenti in materia di accise e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi

- i) incrementare i servizi digitali a disposizione dei cittadini utilizzando la piattaforma digitale per l'interoperabilità dei sistemi informativi e della base di dati, prevedendo che agli adempimenti si possa ottemperare anche direttamente per via telematica;
- l) rafforzare i contenuti conoscitivi del cassetto fiscale;
- m) prevedere misure volte a incentivare, anche in prospettiva e garantendone la gratuità, l'utilizzo dei pagamenti elettronici, l'ammodernamento dei terminali di pagamento e la digitalizzazione delle piccole e medie imprese;
- n) prevedere il potenziamento di strumenti e modelli organizzativi che favoriscano la condivisione dei dati e dei documenti, in via telematica, tra l'Agenzia delle entrate e i competenti uffici dei comuni, anche al fine di facilitare e accelerare l'individuazione degli immobili non censiti e degli immobili abusivi;
- o) prevedere, ferma restando la salvaguardia dei termini di decadenza, la sospensione, nei mesi di agosto e dicembre di ciascun anno, dell'invio delle comunicazioni, degli inviti e delle richieste di atti, documenti, registri, dati e notizie da parte dell'Amministrazione finanziaria;
- p) prevedere la sospensione, nel mese di agosto, dei termini per la risposta dell'Agenzia delle entrate alle istanze di interpello;
- q) armonizzare progressivamente i tassi di interesse applicabili alle somme dovute dall'Amministrazione finanziaria e dai contribuenti;
- r) rafforzare la specializzazione e la formazione professionale continua del personale dell'Amministrazione finanziaria, con particolare riferimento alle attività di contrasto delle frodi e dell'evasione fiscale, all'utilizzo delle nuove tecnologie digitali, anche applicate alle attività economiche, all'utilizzo dei big data e al relativo trattamento, alla sicurezza informatica e ai nuovi modelli organizzativi e strategici delle imprese, senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.

IL DECRETO LEGISLATIVO N. 1 DELL'8 GENNAIO 2024

- L'articolo 11 del decreto legislativo stabilisce, modificando l'articolo 2 comma 2 del DPR 322/98, che per i soggetti IRES con effetto dal 2 maggio 2024 il termine per la presentazione telematica delle dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP venga anticipato all'ultimo giorno del **nono mese successivo** a quello di chiusura del periodo d'imposta (rispetto all'undicesimo mese attualmente previsto)
- Significa, quindi, passare dall'attuale scadenza delle dichiarazioni fissata al 30 novembre ad una nuova scadenza fissata al **30 settembre**
- Quindi a regime è previsto un accorciamento di due mesi per ciò che concerne la redazione e l'invio delle dichiarazioni dei redditi
- Questo comporta una pianificazione anche a ritroso di tutta l'attività, dal bilancio in avanti, nell'ottica di rispettare la scadenza più ravvicinata
- Attualmente le imprese si trovano alle prese con tre redazioni di fondi imposte
 - quello di bilancio per lo stanziamento di IRES e IRAP a livello di bilancio di esercizio
 - quello per i versamenti di fine giugno laddove determinate attività non siano state completate in fase di bilancio
 - quello per l'invio della dichiarazione dei redditi al 30 novembre (a seguito delle modifiche citate al 30 settembre)
- L'accorciamento delle tempistiche di due mesi comporta una review di questo processo a fasi
- Si rende anche necessario prevedere che i modelli e le informazioni siano messi a disposizione in tempi più congrui rispetto alle nuove scadenze (lettera e dell'articolo 16)

IL DECRETO LEGISLATIVO N. 13 DEL 12 FEBBRAIO 2024

- L'articolo 38 del decreto legislativo n. 13/24 stabilisce che per il solo periodo d'imposta 2023 per i soggetti IRES il termine per la presentazione telematica delle dichiarazioni dei redditi e IRAP venga posticipato al quindicesimo giorno del **decimo mese successivo** a quello di chiusura del periodo d'imposta (rispetto all'ultimo giorno del nono mese)
- Significa quindi che per il solo 2024, in relazione alle dichiarazioni del 2023, per via dei termini previsti per il nuovo concordato preventivo biennale la scadenza sia posticipata al **15 ottobre 2024** (indipendentemente dal fatto di aderire al concordato preventivo biennale, quindi per tutti i contribuenti IRES)
- Poi a partire dal 2025 per le dichiarazioni relative al 2024 si tornerà alla scadenza anticipata al **30 settembre** fissata dal decreto legislativo n. 1 del 2024
- Quindi la modifica parrebbe confinata al solo 2024 e legata all'avvio del nuovo istituto del concordato preventivo biennale, ma indipendentemente dal fatto di aderire a questo istituto, quindi con validità per tutti i soggetti IRES

GLI ADEMPIMENTI CONNESSI ALLE DICHIARAZIONI

- La novità che anticipa di due mesi i tempi per l'invio telematico delle dichiarazioni si ripercuote su una serie di adempimenti che sono collegati alle dichiarazioni stesse
- Il più rilevante fra tutti è la documentazione necessaria ad ottenere la cd. **penalty protection** per la normativa sui prezzi di trasferimento (articolo 110 comma 7 del TUIR) che è quel regime facoltativo che impone, nell'ottica dell'ottenimento della disapplicazione delle sanzioni in caso di accertamento riguardante i prezzi di trasferimento, di redigere master file e country file e di barrare il possesso della documentazione in dichiarazione
- Attività di raccolta delle informazioni (contabili, fiscali, contrattuali) generalmente svolta a partire dalla redazione/approvazione del bilancio fino al termine di invio della dichiarazione (da aprile/maggio a novembre)
- Impossibilità di recupero a ritroso, come era in qualche modo consentito/accettato negli anni precedenti in assenza di firma elettronica e marca temporale
- A partire dal 2021 a seguito del provvedimento n. 360494 del 23.11.2020 e della circolare n. 15/E del 26 novembre 2021 occorre quindi barrare il possesso della documentazione nel rigo RS 106 della dichiarazione dei redditi
- Per la validità della penalty protection è altresì necessario che la firma elettronica e l'apposizione di marca temporale vengano effettuate prima dell'invio della dichiarazione dei redditi
- Soltanto in questo modo, infatti, sarà integrato il requisito dell'immodificabilità della documentazione di transfer pricing
- In ogni caso l'accorciamento delle tempistiche per l'invio della dichiarazione coinvolge anche la predisposizione della documentazione di transfer pricing
- Resta sempre la possibilità di sfruttare l'extra time dei 90 giorni entro i quali la dichiarazione non si considera omessa
- Oppure si potrà optare per l'invio della dichiarazione entro le scadenze canoniche salvo effettuare un'integrativa nel termine massimo dei 90 giorni successivi rispetto alla scadenza originaria (circ. 15/E/2021)

GLI ADEMPIMENTI CONNESSI ALLE DICHIARAZIONI

- In generale occorre considerare che al di là dell'adempimento dichiarativo è sempre più frequente l'utilizzo di meccanismi di penalty protection di cui si deve dare conto in dichiarazione
- L'esempio più lampante è quello della documentazione di TP
- Ma il trend appare sempre più consolidato se si considerano a titolo esemplificativo i seguenti tre esempi ulteriori:
 - La documentazione di patent box per ottenere la penalty protection, che deve essere predisposta, firmata elettronicamente e assoggettata a marcatura temporale entro la scadenza della dichiarazione dei redditi (circ. 5/E/2023)
 - La documentazione ai fini del transfer pricing per la cd. IME (investment management exemption) che è la normativa che consente di non configurare una stabile organizzazione in Italia del veicolo di investimento non residente che opera mediante un soggetto residente o la stabile organizzazione di un'entità estera (il provvedimento del 28 febbraio 2024 n. 68665 richiama l'articolo 8 del DM del 2018 e il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 novembre 2020 protocollo n. 360494)
 - La documentazione da possedere in tema di disallineamenti da ibridi ai sensi dell'articolo 61 del D.Lgs. n. 209 del 27 dicembre 2023, che rimanda ad un apposito DM da emanarsi e alla comunicazione che il contribuente dovrà fornire all'Amministrazione circa il fatto di detenere la documentazione in questione (avente comunque data certa)
- Il trend quindi appare assolutamente consolidato nel fatto di «affiancare» alla dichiarazione dei redditi questi documenti che consentono di beneficiare della penalty protection
- Quindi l'accorciamento dei termini della dichiarazione deve tenere conto anche di questi ulteriori adempimenti, che si aggiungono ad un modello già notoriamente «corposo» di per sé

L'ESIGENZA DI SNELLIMENTO DELLE DICHIARAZIONI

- L'accorciamento dei termini per l'invio delle dichiarazioni presupporrebbe la semplificazione dei quadri delle dichiarazioni dei redditi
- Peraltro l'articolo 13 del D.Lgs. 1/2024 prevede che la mancata indicazione dei crediti d'imposta derivanti da agevolazioni concesse agli operatori economici nelle dichiarazioni annuali di cui agli articoli 1, 4 e 8 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, se spettanti, non comporta la decadenza dal beneficio (salvo quanto previsto per quelli aventi natura di aiuti di Stato o de minimis)
- L'articolo 15 del D.Lgs. 1/2024 prevede, al fine di semplificare la modulistica relativa all'adempimento degli obblighi dichiarativi, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 che siano progressivamente eliminate da ciascun modello le informazioni che non sono rilevanti ai fini della liquidazione dell'imposta o che l'Agenzia delle entrate può acquisire tramite sistemi di interoperabilità delle banche dati proprie e nella titolarità di altre amministrazioni. Con i medesimi provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate sono progressivamente ridotte le informazioni relative ai crediti d'imposta derivanti da agevolazioni concesse agli operatori economici da indicare nei modelli dichiarativi
- Nei modelli definitivi del 2024 relativi al periodo d'imposta 2023 il quadro RU passa da sei sezioni a tre sezioni, riguardanti:
 - la sezione I generica relativa a tutti i crediti di imposta
 - la sezione II relativa ai crediti d'imposta per attività di ricerca, sviluppo e innovazione, per gli investimenti in beni strumentali nel territorio dello Stato, nonché per il bonus bonifica ambientale
 - la sezione III suddivisa in tre sottosezioni riguardanti i crediti d'imposta ricevuti (III-A), i crediti trasferiti (III-B) e i crediti eccedenti il limite annuale di utilizzo (III-C).

L'ELIMINAZIONE DELL'IRAP

- Ai fini della semplificazione degli adempimenti un aiuto considerevole potrebbe derivare dall'eliminazione dell'Irap prevista nella legge delega
- Infatti la presenza dell'imposta regionale genera un meccanismo di doppio conteggio (IRES e IRAP) nel momento in cui si calcolano le imposte dell'esercizio, considerato che il tributo regionale è ormai sganciato dall'IRES per via della presa diretta dal bilancio dal 2008
- Questo da un lato è stato visto come una semplificazione in quanto il tributo regionale deriva direttamente dal bilancio (mentre prima si agganciava in sostanza alle regole IRES), ma comporta nella sostanza una serie di conteggi ad hoc e di complicazioni viste le differenze fra i due tributi
- L'articolo 8 della legge delega prevede il superamento dell'IRAP attraverso una sovrimposta (la sovrimposta ha la base imponibile di un'altra imposta, che nel caso di specie è l'IRES), determinata secondo le medesime regole dell'IRES, con l'esclusione del riporto delle perdite
- In ogni caso l'ancoraggio all'IRES consentirebbe di semplificare notevolmente la struttura attuale
- Questo aia in termini di conteggi sia in termini di adempimenti dichiarativi

IL SUPERAMENTO DELLE DICHIARAZIONI INTEGRATIVE

- Negli ultimi due anni un elemento di semplificazione importante è dato dal pieno riconoscimento fiscale degli errori in bilancio per i soggetti in derivazione rafforzata ai sensi dell'articolo 83 del TUIR
- La norma è stata introdotta dal DL 73/22 e poi modificata dalla legge di bilancio per il 2023 che ha previsto, già dall'entrata in vigore della norma, che tale disposizione riguardi solo i soggetti revisionati (come elemento di cautela circa la bontà del bilancio che redigono)
- In questo modo l'errore contabile che dà luogo ad una sopravvenienza trova riconoscimento fiscale direttamente nel periodo di imposta in cui viene contabilizzato
- Ciò elimina la necessità di meccanismi di sistemazioni pregresse, come la vecchia procedura degli errori contabili (circolare 31/E/2013) particolarmente farraginoso nonché le dichiarazioni integrative, che in ogni caso generano una moltiplicazione di dichiarazioni e comunque una proliferazione di adempimenti
- La soluzione taglia fuori quei soggetti non revisionati, in particolare le stabili organizzazioni di soggetti esteri che, sebbene possano essere di grossa dimensione, non rientrano nella norma in quanto la revisione riguarda la casa madre e non la branch
- Quindi una soluzione potrebbe essere quella di una certificazione ad hoc da parte di professionisti dotati di appositi requisiti
- In ogni caso anche l'interpretazione dovrebbe essere nella direzione di favorire la semplificazione; in questo senso la risposta ad interpello n. 73 del 2024 in relazione alla necessità di presentare delle dichiarazioni integrative per ciò che concerne i profili ACE rivenienti dalla correzione di errori contabili non sembra andare in tale direzione
- Più in generale come logica di sistema la riduzione degli adempimenti non può che passare da un incremento delle casistiche per cui vi sia una effettiva derivazione rafforzata (ultimazione dei servizi per i soggetti OIC, resi su vendite in applicazione del nuovo principio OIC 34 sui ricavi)



CORPORATE & TAX
STUDIO ASSOCIATO
GERMANI | D'UGO | CAGNONI

GDC Corporate & Tax

Via Privata Fratelli Gabba, 5

20121 Milano

Tel. +39 02 45395830

Fax +39 02 89092688

e-mail:

alessandro.germani@gdctax.it



CORPORATE & TAX
STUDIO ASSOCIATO
GERMANI | D'UGO | CAGNONI