



CAMERA DEI DEPUTATI VI COMMISSIONE PERMANENTE (FINANZE)

*Progetti di legge recanti:
«Delega al Governo per la riforma fiscale»
(C. 75 Marattin e C. 1038 Governo)*

Audizione informale del
Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Roma, 11 maggio 2023

INDICE

1. CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE	3
2. IL DISEGNO DI LEGGE CONTENENTE DELEGA AL GOVERNO PER LA RIFORMA FISCALE (A.C. 1038).....	5
3. LE PROPOSTE DEL CNDCEC	8

1. CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE

Signor Presidente, Onorevoli Deputati,

innanzitutto consentiteci di esprimere, come di consueto, il nostro più vivo ringraziamento per aver voluto oggi audire il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (d'ora in avanti, CNDCEC) sull'importante tema della **"Delega al Governo per la riforma fiscale"**.

I due progetti di legge all'esame di codesta Ecc.ma Commissione parlamentare (A.C. 75 Marattin e A.C. 1038 Governo) hanno in comune la finalità di individuare i principi e i criteri direttivi per la riforma del sistema fiscale italiano.

In particolare, l'**A.C. 75** riproduce integralmente il testo dell'A.S. 2651 approvato dalla Camera dei deputati il 22 giugno 2022 (A.C. 3343) nel corso della XVIII Legislatura, in esito dei lavori dell'indagine conoscitiva svolta da codesta Ecc.ma Commissione congiuntamente alla Commissione Finanze e Tesoro del Senato della Repubblica.

A seguito della conclusione anticipata della legislatura, il disegno di legge non ha tuttavia concluso il suo *iter* di approvazione.

Alcune delle misure auspiccate nelle conclusioni dell'indagine conoscitiva e recepite come principi di delega nel testo dell'A.S. 2651 sono state attuate in via legislativa, in particolare con la legge di bilancio 2022 (come la revisione delle aliquote Irpef, il parziale superamento dell'Irap nonché un parziale maggiore integrazione tra l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia delle entrate-Riscossione).

Nell'*incipit* della relazione illustrativa a quest'ultimo disegno di legge viene ricordato che la riforma fiscale è tra le azioni chiave individuate nel Piano nazionale di ripresa e resilienza per dare risposta alle debolezze strutturali del Paese e, in tal senso, costituisce parte integrante della ripresa che si intende innescare anche grazie alle risorse europee.

Nel disegno di legge si ritrovano diversi punti di contatto con alcune delle proposte formulate in materia dal CNDCEC come il graduale superamento dell'Irap; la riduzione delle aliquote medie effettive dell'Irpef nonché delle variazioni eccessive di quelle marginali; l'evoluzione del sistema di imposizione personale sui redditi verso un modello compiutamente duale; il rafforzamento del processo di avvicinamento tra valori civilistici e fiscali nella tassazione del reddito di impresa; la tendenziale neutralità tra i diversi sistemi di tassazione delle imprese; le disposizioni volte ad assicurare l'unicità, la contestualità, la completezza, la chiarezza e la semplicità della legislazione in materia tributaria; l'eliminazione dei micro-tributi.

Ciò nonostante va evidenziato come il disegno di legge risulti anche caratterizzato da un'eccessiva genericità di alcuni criteri di delega nonché da alcune carenze di contenuto, da ascrivere principalmente all'estrema diversità delle forze politiche appartenenti all'ampia maggioranza di governo all'epoca in carica.

In particolare, un'eccessiva genericità dei criteri di delega si riscontra nella disciplina di natura sostanziale relativa ai singoli tributi del nostro sistema fiscale.

Una tendenziale carenza di contenuto è rinvenibile invece con riferimento alla normativa di carattere procedimentale relativa ai controlli, all'accertamento e alle garanzie del contribuente, nonché alla disciplina delle sanzioni e del contenzioso, occupandosi principalmente il disegno di legge soltanto della revisione del sistema nazionale della riscossione (art. 8) e della codificazione delle disposizioni legislative vigenti in materia (art. 9).

Peraltro, anche in relazione alla disciplina dei singoli tributi si segnala la mancanza disposizioni in merito alla (pur opportuna) revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo. Lacuna particolarmente sentita da tutto il settore, che è di estrema rilevanza per l'economia del nostro Paese e che ha necessità di operare in un quadro normativo fiscale di maggiore certezza, coerenza e sistematicità, anche nell'ottica dello sviluppo del mercato dei servizi professionali e dell'evoluzione verso forme di esercizio dell'attività più moderne e rispondenti alle esigenze della clientela.

L'**A.C. 1038** (Governo) è stato deliberato dal Consiglio dei ministri del 16 marzo 2023 e presentato in Parlamento il successivo 23 marzo.

Esso consta di 20 articoli, distribuiti in cinque titoli, relativi a tematiche sostanzialmente analoghe a quelle previste nell'A.C. 75. Rispetto a quest'ultimo testo, l'A.C. 1038 non si occupa della materia catastale e dei tributi di regioni e degli enti locali mentre affronta la riforma dei giochi, la disciplina doganale e i profili attinenti alla revisione dello statuto dei diritti del contribuente e al contenzioso.

Nelle sue previsioni il disegno di legge governativo lascia naturalmente spazi al miglioramento, ma si tratta certamente di un progetto ambizioso in grado di incidere profondamente sull'intricato rapporto Fisco-Contribuenti e che ha il pregio di non limitarsi a una mera manutenzione straordinaria dell'esistente, ma di intervenire con un approccio organico e strutturale su tutti gli aspetti del nostro sistema fiscale.

È noto che il Fisco è un meccanismo complesso composto da molteplici vasi comunicanti, per cui è necessario intervenire con una riforma che non si limiti a modificare il singolo tributo o il singolo regime impositivo, ma che razionalizzi sistematicamente tutte le sue componenti, ripristinando il principio della giusta imposta e le garanzie di un più equilibrato rapporto tributario e perseguendo obiettivi di riduzione della pressione fiscale e semplificazione degli adempimenti.

Tra gli obiettivi generali della riforma, puntualmente declinati nel disegno di legge delega, si va dallo stimolo alla crescita economica e alla natalità, attraverso l'aumento dell'efficienza della struttura dei tributi e la riduzione del carico fiscale, alla prevenzione e riduzione dell'evasione e dell'elusione fiscale; dalla semplificazione del sistema tributario alla revisione degli adempimenti dichiarativi e di versamento a carico dei contribuenti.

Il *fil rouge* che li unisce tutti sembra essere quello di garantire un più equilibrato rapporto tra Contribuenti e Amministrazione finanziaria.

In tale direzione sono indirizzate, in modo evidente, le norme volte a rafforzare i principi dello Statuto dei diritti del contribuente attraverso la generalizzazione dell'obbligo di contraddittorio preventivo a pena di nullità dell'atto emanato in sua violazione, a valorizzare il principio del legittimo affidamento del contribuente, a regolamentare il diritto di accesso agli atti del procedimento tributario, a rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa impositiva, nonché a potenziare l'istituto dell'autotutela, prevedendo l'impugnabilità del diniego/silenzio in caso di errori manifesti.

Ma la riforma è apprezzabile anche per l'attenzione rivolta al profilo della semplificazione degli adempimenti. Si prevede di razionalizzare gli obblighi dichiarativi in vista di un graduale superamento degli indici sintetici di affidabilità e di rivedere il calendario fiscale delle scadenze, introducendo una moratoria per quelle ricadenti nel mese di agosto.

Nell'ottica di un maggior rispetto dei contribuenti e dei professionisti che li assistono, anche la sospensione, nei mesi di agosto e dicembre, dell'invio, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di comunicazioni, inviti e richieste di dati e documenti e l'esclusione della decadenza da benefici fiscali in caso di inadempimenti formali o di minore gravità.

Di particolare importanza infine le specifiche norme rivolte alla valorizzazione del principio di certezza del diritto in sede di accertamento, a riprova dell'estrema puntualità dei criteri di delega previsti nel disegno di legge delega governativo.

Nel prosieguo si farà riferimento esclusivamente al disegno di legge delega di cui all'A.C. 1038 che, come anticipato, è preferibile per la maggiore organicità e puntualità delle sue disposizioni.

Nel rinnovare, quindi, i ringraziamenti per l'opportunità che viene concessa al CNDCEC di formulare proprie osservazioni e proposte, si confida nell'attenzione e sensibilità di codesta Ecc.ma Commissione parlamentare riguardo all'auspicato recepimento normativo delle stesse.

2. IL DISEGNO DI LEGGE CONTENENTE DELEGA AL GOVERNO PER LA RIFORMA FISCALE (A.C. 1038)

Il disegno di legge recante la **delega al Governo per la riforma fiscale** (A.C. 1038) è composto, come anticipato, da **20 articoli**, suddivisi in **cinque titoli**.

Il **Titolo I** contiene i principi generali e i tempi di esercizio della delega (artt. 1-3) nonché i principi e i criteri direttivi per la riforma dello statuto del contribuente, con particolare riguardo alla disciplina dell'interpello (art. 4).

Il **Titolo II**, concernente i tributi, rappresenta la parte più ampia della delega ed è articolato in tre capi. Il Capo I concerne le imposte sui redditi, l'Iva e l'Irap (artt. 5-8) nonché contiene ulteriori disposizioni sulla materia (art. 9). Il Capo II concerne tutte le altre imposte indirette, ivi comprese la disciplina doganale, le accise e le altre imposte sulla produzione e sui consumi (artt. 10-12). Il Capo III contiene invece un unico articolo concernente la disciplina dei giochi (art. 13).

Il **Titolo III** attiene alla disciplina delle procedure di definizione dell'imponibile, accertamento, riscossione e contenzioso (capo I, artt. 14-17) e le sanzioni (Capo II, art. 18).

Il **Titolo IV** contiene i principi e i criteri direttivi relativi al riordino della normativa tributaria e alla codificazione (art. 19).

Il **Titolo V** contiene infine le disposizioni finanziarie (art. 20).

Partendo dal Titolo IV e dai principi e criteri direttivi relativi al **riordino della normativa tributaria e alla codificazione**, è noto che tra le principali questioni irrisolte della fiscalità del nostro Paese vi è certamente l'eccessivo numero degli adempimenti e l'estrema complessità della normativa che, per effetto dei costanti rimaneggiamenti cui è sottoposta e di un *legal drafting* negli ultimi anni sempre più approssimativo e incerto, ha prodotto un sistema tributario divenuto ormai disorganico, irrazionale, difficile da interpretare e, in ultima analisi, privo delle caratteristiche proprie di un ordinamento, di un insieme, cioè, coordinato di atti normativi.

La riforma fiscale di cui ha bisogno il Paese non può prescindere quindi dalla **semplificazione degli adempimenti** e dalla **razionalizzazione della normativa**, in modo da garantire maggiore certezza e stabilità al nostro sistema tributario, realizzando un sistema chiaro, certo e coerente, oltre che più efficiente in termini di costi e benefici.

Per tale motivo, è importante aver incluso tra gli obiettivi prioritari della riforma, il riordino organico e sistematico delle disposizioni che regolano il sistema fiscale, apportando le necessarie modifiche per migliorarne la coerenza giuridica,

logica e sistematica, e abrogando le disposizioni incompatibili o non più attuali, mediante la redazione di **testi unici** da redigere entro 12 mesi dall'entrata in vigore della legge delega.

Si prevede altresì, nei 12 mesi successivi all'adozione dell'ultimo dei decreti legislativi correttivi previsti dalla delega, la redazione di un vero e proprio **Codice tributario**, articolato in una parte generale, contenente la disciplina unitaria degli istituti comuni del sistema fiscale e una parte speciale, contenente la disciplina dei singoli tributi, che risponde all'esigenza di semplificare il sistema tributario, migliorare la chiarezza e la conoscibilità delle norme fiscali e la certezza dei rapporti giuridici.

Nel diritto (non solo quello tributario), la forma è sostanza.

Senza un'opera di codificazione e sistematizzazione dei testi normativi, anche di ordine formale – che deve essere anzitutto il legislatore ad imporsi – sarà infatti impossibile realizzare una semplificazione del nostro sistema fiscale che sia stabile e duratura.

Nella redazione della parte generale del Codice il Governo è chiamato espressamente a **recepire i principi dello Statuto dei diritti del contribuente**, tra cui:

- la valorizzazione dei principi di **legittimo affidamento** del contribuente e di **certezza del diritto**;
- la regolamentazione del **diritto di accesso agli atti** del procedimento tributario;
- l'applicazione generalizzata del principio del **contraddittorio preventivo** a pena di nullità;
- l'aggiornamento e l'introduzione di istituti, anche premiali, volti a favorire forme di **collaborazione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti** nonché
- il potenziamento del principio dell'**autotutela**, attraverso l'impugnabilità del diniego/silenzio opposto dall'Amministrazione finanziaria in caso di errori manifesti e l'alleggerimento della responsabilità nel giudizio contabile.

Un impatto rilevante sui contribuenti e sull'attività dei professionisti potrà derivare anche dai criteri direttivi specificamente rivolti alla **revisione generale degli adempimenti tributari**, tra cui vanno qui segnalati:

- la prevista **razionalizzazione degli obblighi dichiarativi** anche mediante nuove soluzioni tecnologiche, in vista della semplificazione e di un graduale **superamento degli indici sintetici di affidabilità**;
- la **riduzione degli oneri documentali** anche mediante il rafforzamento del divieto, per l'Amministrazione finanziaria, di richiedere al contribuente documenti già in suo possesso;
- l'**armonizzazione del c.d. calendario fiscale** ossia dei termini degli adempimenti tributari, anche dichiarativi, e di versamento, razionalizzandone la scansione temporale nel corso dell'anno, con particolare attenzione per quelli ricadenti nel mese di agosto;
- la **semplificazione dei modelli dichiarativi** e di versamento, rendendoli disponibili, unitamente alle istruzioni e alle specifiche tecniche, con congruo anticipo rispetto all'adempimento al quale si riferiscono;
- la **sospensione nei mesi di agosto e dicembre** di ciascun anno, **dell'invio**, da parte dell'Amministrazione finanziaria, **di comunicazioni, inviti e richieste** di atti, documenti, registri, dati e notizie;
- la **semplificazione delle modalità** per il **rilascio delle deleghe ai professionisti** abilitati per l'utilizzo dei servizi telematici dell'Agenzia delle entrate;

-
- la piena realizzazione dell'**interoperabilità dei sistemi informativi e delle banche dati** dell'amministrazione finanziaria, nel rispetto della disciplina eurounitaria sulla tutela dei dati personali.

Nel disegno di legge delega numerose sono le disposizioni perfettamente in linea con le proposte formulate dal CNDCEC in sede di interlocuzione preventiva con il Governo su temi molto importanti quali la **rimodulazione della curva delle aliquote Irpef** nell'ottica di una maggiore **equità orizzontale**, la razionalizzazione delle **tax expenditures**, il graduale superamento dell'**Irap**, lo sfortimento dei **tributi minori**, il riordino della **disciplina Iva** in ossequio alle disposizioni unionali, la rimodulazione dell'**Ires** in funzione dell'incentivazione dell'occupazione, degli investimenti e dell'innovazione.

Tra le istanze avanzate dal CNDCEC e recepite nello schema di legge delega vanno qui ricordate anche:

- la tanto attesa codificazione del principio di **neutralità fiscale** delle operazioni di riorganizzazione degli studi associati in società tra professionisti;
- la **riduzione delle ritenute per i professionisti** con dipendenti o collaboratori;
- la deducibilità degli **ammortamenti** relativi agli **immobili strumentali dei professionisti** e l'esclusione nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo della rilevanza dei **rimborsi spese**;
- la **deduzione dei contributi** previdenziali obbligatori **nell'ambito del reddito di categoria**;
- l'**eliminazione della doppia imposizione sui rendimenti della casse** previdenziali autonome dei professionisti;
- l'**unificazione** delle categorie dei **redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria**, con possibilità di riportare le eccedenze negative nei periodi d'imposta successivi a quello di formazione;
- la possibilità di un **accordo sul pagamento parziale o dilazionato dei tributi** nell'ambito della **composizione negoziata della crisi di impresa**;
- la revisione della disciplina delle **società di comodo**, attraverso l'individuazione di nuovi parametri, da aggiornare periodicamente;
- la revisione delle **sanzioni** nel rispetto del principio di proporzionalità e al fine di una maggiore integrazione tra sanzioni amministrative e penali, evitando duplicazioni incompatibili con il divieto di *bis in idem*, nonché
- la **revisione dei rapporti tra processo penale e processo tributario**, anche alla luce dell'introduzione della testimonianza scritta nel processo tributario.

Per quanto concerne la **fiscalità d'impresa**, la delega si muove su due direttrici che rendono decisiva la figura del commercialista: il **rafforzamento del processo di avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici** nella determinazione del reddito, da un lato, e l'**ampliamento del regime di adempimento collaborativo** alle imprese di medie dimensioni, dall'altro.

Si tratta di **due aspetti della delega** che vanno **nella direzione di un modello che vedrà i commercialisti assumere un ruolo sempre più strategico**, di certificatori al servizio della Pubblica amministrazione cui il legislatore affida compiti particolarmente delicati sotto il profilo della tutela dell'interesse pubblico, di controllo sulla corretta applicazione delle norme tributarie, al fine di garantire ai contribuenti assistiti il corretto adempimento di alcuni obblighi tributari, a tutto

vantaggio della *compliance*. Un sistema che consentirà di contrastare l'evasione attraverso un filtro *ex ante*, che verifica la correttezza delle operazioni compiute dalle imprese e le certifica.

Nell'esercizio della delega, il Governo è chiamato, inoltre, a **rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi**, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa.

Il richiamo corre, immediatamente, al nuovo comma 5-*bis* dell'articolo 7 della riformata legge sul processo tributario, di recente introduzione, e ne rappresenta un chiarimento significativo, anche alla luce del costante orientamento della Suprema corte che ha più volte evidenziato che la motivazione degli atti non si integra in giudizio.

Vanno infine ricordati gli specifici criteri direttivi indirizzati a dare maggiore **certezza** del diritto tributario **in sede di accertamento**, a riprova e testimonianza dell'estrema puntualità e avvedutezza dell'intervento riformatore e dell'attenzione rivolta a garantire un maggior equilibrio nel rapporto Fisco-Contribuente. Si prevede infatti:

- per i **componenti di reddito a efficacia pluriennale**, la decorrenza dei termini di accertamento dal periodo nel quale si è verificato il fatto generatore;
- la limitazione della **presunzione di distribuzione degli utili ai soci di società di capitali a ristretta base partecipativa** ai soli casi di accertamento, sulla base di elementi certi e precisi, di componenti positivi non contabilizzati o di componenti negativi inesistenti;
- la limitazione della possibilità di **accertamento in base al valore di mercato** dei beni e servizi ai soli casi in cui sussistono altri elementi rilevanti a tal fine.

3. LE PROPOSTE DEL CNDCEC

Dall'esame del contenuto del disegno di legge si trae un **giudizio complessivamente molto positivo**, anche per la puntualità con cui sono declinati i principi e i criteri direttivi che il legislatore dovrà osservare nell'esercizio della delega. Pur nella sua sistematicità e organicità, il disegno di legge potrebbe essere tuttavia migliorato ulteriormente con le seguenti modifiche e integrazioni che si sottopongono all'esame di codesta Ecc.ma Commissione parlamentare, con l'auspicio di un loro recepimento normativo.

3.1 Nell'ambito delle disposizioni dirette alla revisione dello statuto dei diritti del contribuente (art. 4 del disegno di legge), la lettera c) prevede di razionalizzare la **disciplina dell'interpello**. Al riguardo, al numero 4), si prevede di subordinare l'ammissibilità delle istanze di interpello al **versamento di un contributo**, da graduare in relazione a diversi fattori, quali la tipologia di contribuente o il valore della questione oggetto dell'istanza, finalizzato al finanziamento della specializzazione e della formazione professionale continua del personale delle agenzie fiscali.

Si propone di **eliminare tale previsione** che rischia di snaturare le finalità di uno strumento che costituisce un'essenziale espressione della funzione consultiva e di assistenza che l'Amministrazione finanziaria deve svolgere nella fase dello spontaneo adempimento dei rapporti obbligatori d'imposta. In un sistema tributario basato sull'adempimento spontaneo, è naturale infatti ritenere che l'Amministrazione, a fronte della peculiare funzione di controllo, debba svolgere anche quella di consulenza giuridica e di assistenza.

La disposizione che subordina l'ammissibilità delle istanze di interpello al versamento di un contributo si pone quindi in contrasto con le finalità dell'istituto destinato, da un lato, a garantire la certezza del diritto, favorendo l'adozione da parte del contribuente di comportamenti uniformi e più aderenti all'interpretazione voluta dal legislatore, e, dall'altro, a soddisfare l'interesse erariale al corretto assolvimento dei doveri tributari, limitando le contrapposizioni con il contribuente soggetto ad imposizione.

Peraltro, la condivisibile esigenza di contenere l'elevato numero di interpelli che giungono all'attenzione dell'amministrazione finanziaria si ritiene possa essere efficacemente soddisfatta già con le previsioni di cui ai numeri 1), 2) e 3) della citata lettera c), incrementando l'emanazione di provvedimenti interpretativi di carattere generale, riservando l'ammissibilità dell'interpello alle sole questioni che non trovano soluzione in documenti interpretativi già emanati e implementando, per le persone fisiche e i contribuenti di minori dimensioni, servizi di interlocuzione rapida, realizzati anche attraverso l'utilizzo di tecnologie digitali.

3.2 In aggiunta alle disposizioni dirette alla revisione dello statuto dei diritti del contribuente (art. 4 del disegno di legge), si propone di introdurre uno specifico criterio di delega rivolto alla valorizzazione della figura del **"Garante dei diritti del contribuente"**, prevedendo l'istituzione di una figura di garanzia nazionale, dotata di idonea struttura ed autonomia economica, alla quale attribuire anche specifici poteri di fornire indicazioni vincolanti per l'Amministrazione finanziaria nel caso vengano riscontrate fattispecie in contrasto con le disposizioni dello statuto.

3.3 Con riferimento alla revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche (art. 5 del disegno di legge), si prevede per i redditi di lavoro autonomo (lett. f) del citato art. 5), tra le altre misure, la neutralità fiscale delle operazioni di aggregazione e riorganizzazione degli studi professionali, comprese quelle riguardanti il passaggio da associazioni professionali a società tra professionisti (n. 1.4) della citata lett. f)).

Secondo l'interpretazione dell'Agenzia delle entrate, tali operazioni sono attualmente considerate realizzative per cui la codificazione del principio di neutralità fiscale risponde alla finalità di rimuovere gli ostacoli all'aggregazione nell'ambito delle attività di lavoro professionale, in conformità a quanto previsto per le analoghe operazioni effettuate nell'ambito delle attività di impresa.

Per la medesima finalità si propone di introdurre uno specifico criterio direttivo che disponga per le **società tra professionisti** di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183 **costituite nelle forme delle società di capitali e di società cooperativa**, nonché **di società di persone commerciali in contabilità ordinaria**, l'introduzione di un **regime opzionale di determinazione del reddito secondo il criterio di cassa** di cui all'articolo 66 del Testo unico delle imposte sui redditi (Tuir), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, attualmente applicabile alle sole imprese minori soggette al regime di contabilità semplificata.

Le società tra professionisti costituite nelle predette forme societarie devono infatti obbligatoriamente determinare il loro reddito imponibile secondo il criterio di competenza, pur svolgendo un'attività esclusivamente professionale che, se svolta in forma individuale, risulterebbe invece tassata naturalmente per cassa, il che limita fortemente l'adozione dello strumento societario da parte dei professionisti, disincentivando le aggregazioni per il solo fatto del regime di tassazione loro applicabile.

La proposta è peraltro in linea con l'obiettivo di procedere al graduale superamento dell'Irap, con priorità per le società di persone e le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, previsto dall'articolo 8, lettera a), del disegno di legge, anch'esso ispirato dalla comune *ratio* di sostenere e incentivare le aggregazioni delle attività economiche.

3.4 Sempre nell'ottica di incentivare la crescita dimensionale delle attività economiche, si propone altresì l'introduzione di un criterio di delega diretto ad **ampliare l'ambito soggettivo di applicazione del regime forfetario** di cui all'articolo 1, commi 54 e seguenti, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, **ammettendovi anche** le attività svolte in forma collettiva, da parte di **società di persone, associazioni professionali e imprese familiari** di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi.

La misura ha il pregio di evitare l'effetto distorsivo dell'attuale disciplina che si risolve infatti in un incentivo implicito alla disgregazione delle attività svolte in forma associata, al solo fine di potersi avvalere del regime forfetario, in un contesto economico in cui è invece necessario concepire strumenti che favoriscano le aggregazioni, nell'interesse del mercato che richiede operatori sempre più specializzati.

3.5 Con riferimento alla **revisione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA)** (art. 7 del disegno di legge), si propone di introdurre uno specifico criterio direttivo rivolto a **rivedere la disciplina, anche sanzionatoria**, applicabile **in caso di errori di fatturazione o di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva erroneamente assolta dal cedente o prestatore**, armonizzandola a quella prevista dalla Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

La normativa interna vigente non risulta, infatti, pienamente conforme alla disciplina di fonte unionale e presenta taluni profili di incoerenza che è opportuno rimuovere.

In particolare, l'articolo 26, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (d'ora in avanti, d.p.r. 633/1972) prevede la facoltà (e non l'obbligo) per il cedente/prestatore di effettuare la variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta relativi a una operazione per la quale sia stata già emessa fattura o registrato il relativo importo nel registro dei corrispettivi.

Il comma 3 del citato articolo 26 prevede che la variazione in diminuzione per variazione dell'imponibile e dell'imposta per sopravvenuto accordo tra le parti ovvero per errore di fatturazione possa essere effettuata al più tardi entro un anno dalla data di effettuazione dell'operazione e comunque – secondo l'interpretazione della Agenzia delle entrate – entro il termine per la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto.

L'articolo 30-*ter* del d.p.r. 633/1972 prevede la possibilità per il cedente/prestatore di richiedere il rimborso dell'imposta indebitamente versata entro i seguenti termini: i) due anni dalla data di versamento o di avveramento del presupposto per richiedere la restituzione dell'imposta non dovuta (comma 1); ii) due anni dal pagamento al cliente dell'imposta non dovuta qualora questo sia stato oggetto di accertamento per indebita detrazione (comma 2).

L'articolo 6, comma 6, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 prevede che in caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cliente alla detrazione, lo stesso è punito con sanzione amministrativa fissa da 250 a 10.000 euro. A quest'ultimo riguardo, si

evidenzia un profilo di incoerenza tra la richiamata disciplina sanzionatoria (che prevede la detraibilità dell'imposta addebitata per errore) e il comma 2 dell'articolo 30-ter del d.p.r. 633/1972 che introduce la possibilità di rimborso per l'IVA addebitata per errore a seguito di accertamento sul cessionario per indebita detrazione.

Si evidenzia inoltre che la portata del citato articolo 6, comma 6, è stata notevolmente limitata dalla giurisprudenza della Corte di cassazione, recepita anche nell'interpretazione dell'Agenzia delle entrate (cfr. risposta a interpello 3 agosto 2021, n. 51), che, in sintesi, afferma che la norma si applica esclusivamente con riguardo alle operazioni imponibili per le quali ci sia stato un errore di applicazione di aliquota. In questo caso, la detrazione è limitata all'imposta dovuta, mentre è indetraibile l'eccedenza. In tutti gli altri casi (operazioni esenti, non imponibili o fuori campo), l'imposta applicata per errore non è detraibile e il cessionario è soggetto alla sanzione in misura proporzionale del 90 per cento.

Alla luce di tale quadro normativo, si propone di prevedere, in attuazione del richiamato nuovo criterio direttivo, le **seguenti modifiche delle disposizioni in materia.**

Per quanto concerne l'**articolo 26 del d.p.r. 633/1972**, si propone di introdurre: i) l'obbligatorietà della variazione in diminuzione; ii) l'abrogazione del termine di un anno per la variazione dell'imponibile e dell'imposta per sopravvenuto accordo tra le parti ovvero per errore di fatturazione e l'introduzione, per ogni fattispecie, di un termine per la variazione corrispondente al termine del periodo di accertamento relativo all'anno in cui l'operazione è stata effettuata ovvero al termine del periodo in cui viene eseguito il rimborso al cliente; iii) l'obbligo di emissione in formato elettronico del documento "nota di credito" (ad oggi non codificato nel d.p.r. 633/1972) e l'obbligo di trasmissione tramite sistema di interscambio (SDI). In questo modo, l'obbligo di rettifica della detrazione per il cessionario/committente previsto dalla normativa opererebbe sempre e sarebbe facilmente verificabile da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Con riferimento all'**articolo 6, comma 6, del del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471**, si propone di: i) introdurre la sanzione fissa nell'ipotesi di detrazione di imposta non dovuta per applicazione di aliquota superiore, assoggettamento a Iva di operazioni non imponibili, esenti o non soggette nonché riduzione della base imponibile, in cui il cedente/prestatore abbia versato l'imposta, fatti salvi i casi di frodi; ii) eliminare la previsione della detraibilità dell'imposta in quanto in contrasto con la Direttiva e, di fatto, superata da giurisprudenza e prassi. A tal riguardo, in luogo della previsione di detraibilità, che nel rispetto della disciplina unionale è ammessa per le sole operazioni soggette ad imposta, e ha quindi una portata "sostanziale", si potrebbe stabilire che il cessionario/committente è tenuto a rettificare la detrazione operata secondo le modalità previste dall'articolo 26, commi 7 e 8, del d.p.r. 633/1972, raggiungendo quindi lo stesso risultato dell'abrogazione dell'attuale previsione di detraibilità.

Avuto riguardo infine all'**articolo 30-ter del d.p.r. 633/1972**, si propone di: i) ampliare il termine per richiedere la restituzione dell'imposta non dovuta previsto dal comma 1 allineandolo al termine del periodo di accertamento relativo all'anno in cui l'operazione è stata effettuata; ii) estendere l'applicazione del comma 2 anche alle ipotesi di ravvedimento operoso del cessionario.

3.6 Nell'ambito della revisione e razionalizzazione del **sistema degli incentivi fiscali** alle imprese (art. 9, comma 1, lett. d), del disegno di legge), si propone di introdurre uno specifico criterio direttivo che disponga la **parità di trattamento tra tutti gli operatori economici**, rimuovendo le attuali ingiustificabili discriminazioni nei confronti dei professionisti.

Nei programmi per l'impiego degli strumenti finanziari dell'Unione europea i liberi professionisti, in quanto esercenti attività economica, sono equiparati infatti alle piccole e medie imprese, a prescindere dalla forma giuridica rivestita. In tal senso, la raccomandazione della Commissione europea n. 2003/361/CE del 6 maggio 2003 relativa alla definizione delle microimprese, piccole e medie imprese, secondo cui “*Si considera impresa ogni entità, a prescindere dalla forma giuridica rivestita, che svolga un’attività economica, incluse in particolare le entità che svolgono un’attività artigianale o altre attività a titolo individuale o familiare, le società di persone o le associazioni che svolgono regolarmente un’attività economica*”.

Ai fini dell'accesso alle diverse forme di incentivazione fiscale è pertanto necessario affermare il **principio generale di piena equiparazione tra professionisti e imprese**, mettendo sullo stesso piano l'iscrizione dei liberi professionisti ad albi, collegi e ordini professionali e l'iscrizione delle imprese al Registro tenuto dalle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura.

3.7 Con riferimento alle misure di incentivazione dell'adempimento spontaneo dei contribuenti, il disegno di legge prevede il potenziamento del **regime dell'adempimento collaborativo** (c.d. *cooperative compliance*) di cui al titolo III del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, attraverso, tra l'altro, il **potenziamento degli effetti premiali connessi all'adesione** al regime (c.d. “*penalty protection*”) (art. 15, lett. f), n. 1.9), del disegno di legge).

Sul punto, viene prevista un'ulteriore riduzione delle sanzioni amministrative tributarie per i rischi di natura fiscale comunicati preventivamente in modo tempestivo ed esauriente, fino alla possibilità di integrale esclusione dell'applicazione nei confronti dei contribuenti che hanno tenuto comportamenti particolarmente collaborativi e trasparenti, da individuare in maniera puntuale, e i cui documenti contabili sono comunque certificati da professionisti qualificati, anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili (n. 1.9.1 della citata lett. f)).

Al riguardo, si ritiene necessario prevedere che le **sanzioni amministrative tributarie** siano **escluse per tutti i rischi di natura fiscale**, senza l'ulteriore condizione costituita dal comportamento particolarmente collaborativo e trasparente che deve, invero, ritenersi presupposto per il fatto stesso di aver aderito al regime di adempimento collaborativo, analogamente a quanto peraltro previsto per i regimi di *transfer pricing* e di c.d. *patent box*. Le sanzioni amministrative resterebbero applicabili quindi soltanto in caso di violazioni fiscali caratterizzate da dolo o colpa grave, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente.

Per quanto concerne le sanzioni penali tributarie il disegno di legge prevede l'individuazione di specifiche misure di alleggerimento, con particolare riguardo a quelle connesse al reato di dichiarazione infedele, nei confronti dei contribuenti aderenti al regime dell'adempimento collaborativo che hanno tenuto comportamenti non dolosi e comunicato preventivamente, in modo tempestivo ed esauriente, l'esistenza dei relativi rischi fiscali (n. 1.9.2 della citata lett. f)).

Analogamente a quanto indicato per le sanzioni amministrative tributarie, si ritiene che nei confronti dei contribuenti aderenti al regime che abbiano tenuto comportamenti non dolosi sia necessario prevedere l'**esclusione delle sanzioni penali tributarie connesse al reato di dichiarazione infedele**, in conformità a quanto previsto per i regimi di *transfer pricing* e di c.d. *patent box*, a seguito dell'adempimento di determinati obblighi documentali da comunicare ritualmente all'amministrazione finanziaria.

In principio, occorre dunque escludere, in via generale, ogni rilevanza sanzionatoria, amministrativa e penale, laddove il contribuente abbia fornito una completa e fedele *disclosure* dei propri comportamenti. D'altra parte, è obiettivo stesso dell'istituto instaurare un rapporto di fiducia tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, tramite un'interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto, ivi inclusa l'anticipazione del controllo, finalizzata a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali. Per cui se il **"patto di fiducia"** viene mantenuto dal contribuente, non vi è motivo di penalizzarlo su scelte interpretative adottate, ma preventivamente comunicate, circa le regole fiscali da applicare, anche ove poi tali scelte non siano condivise dall'Amministrazione finanziaria.

Sempre con riguardo alle caratteristiche intrinseche dell'istituto, si propone di prevedere, quale **ulteriore effetto premiale** connesso all'adesione al regime, la **riduzione di almeno tre anni dei termini di decadenza per l'attività di accertamento** previsti dall'articolo 43, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dall'articolo 57, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

L'adesione al regime di adempimento collaborativo, con l'ampia *disclosure* preventiva che lo stesso comporta, rende infatti del tutto ingiustificati termini di accertamento che cadono cinque anni dopo la presentazione della dichiarazione.

Analogo beneficio premiale, anche se limitatamente a un anno di riduzione, è peraltro già riconosciuto ai contribuenti cui si applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale ("ISA") che abbiano conseguito un livello di affidabilità almeno pari a 8, ai sensi dell'articolo 9-bis, comma 11, del decreto legge n. 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96.

Tali proposte hanno il pregio di **favorire il dialogo e la collaborazione tra fisco e contribuenti**, il che pone al riparo lo Stato da perdite di gettito dovute a evasione/elusione e le imprese dal "rischio interpretativo", rendendo più attrattivo e concorrenziale il nostro Paese attraverso un sistema fiscale *taxpayer-friendly*.

3.8 Per quanto concerne la revisione della disciplina e dell'organizzazione del contenzioso tributario (art. 17 del disegno di legge), si propone di introdurre uno specifico criterio direttivo destinato alla **revisione dell'istituto del reclamo/mediazione tributaria**, che disponga l'attribuzione ad un organo terzo dei poteri relativi alla sua gestione e il coordinamento dello stesso con gli altri istituti deflattivi del contenzioso azionabili da parte del contribuente nella fase antecedente la sua costituzione in giudizio, a partire dall'autotutela. Il tutto in un'ottica di massimo contenimento dei tempi di conclusione della controversia tributaria.

3.9 Avuto riguardo infine alla **revisione del sistema di imposizione sui redditi delle società** e degli enti e alla **semplificazione e razionalizzazione dei criteri di determinazione del reddito d'impresa**, il CNDCEC ha predisposto, nell'ottica di avviare un dibattito preventivo e costruttivo sulla materia, un **documento di analisi e di proposte** sul rafforzamento del processo di avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici e sulla revisione della disciplina dei costi parzialmente deducibili (art. 9, lett. c) del disegno di legge), nonché sulla razionalizzazione e semplificazione dei regimi di riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili (art. 6, lett. b) del disegno di legge), dal titolo **"La riduzione del doppio binario civilistico-fiscale nell'attuazione della delega fiscale"**, pubblicato il 19 aprile 2023, che si allega al presente documento per gli opportuni approfondimenti.