



Proposte di disposizioni correttive e integrative, da emanare ai sensi dell'articolo 1, comma 6, della legge 9 agosto 2023, n. 111, dei seguenti decreti legislativi:
30 dicembre 2023, n. 221, in materia di adempimento collaborativo;
8 gennaio 2024, n. 1, in materia di adempimenti tributari;
12 febbraio 2024, n. 13, in materia di concordato preventivo

Contributo del
Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Roma, 5 giugno 2024

INDICE

1.	Premessa	3
2.	Disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 8 gennaio 2024, n. 1, in materia di adempimenti tributari.....	3
2.1.	Revisione dei termini di presentazione delle dichiarazioni fiscali e della comunicazione per l'adesione al concordato preventivo biennale	3
2.2.	Modifica dei termini per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP nei casi di operazioni straordinarie e per i relativi versamenti	5
2.3.	Modifica dei termini di presentazione delle certificazioni uniche relative ai redditi di lavoro autonomo esercitato abitualmente	7
2.4.	Estensione da 30 a 60 giorni del termine per il versamento delle somme richieste a seguito del controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni e della liquidazione dei redditi soggetti a tassazione separata	7
2.5.	Semplificazione in materia di versamento dell'IVA da parte dei soggetti forfetari che effettuano acquisti intracomunitari.....	8
3.	Disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221, in materia di adempimento collaborativo	9
3.1.	Riduzione termini di accertamento	10
3.2.	Certificazione conformità ai principi contabili.....	10
3.3.	Sanzioni	11
3.4.	Adozione opzionale del sistema di controllo del rischio fiscale	12
4.	Disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, in materia di concordato preventivo biennale.....	13
4.1.	Modifiche alla disciplina del concordato preventivo biennale	13

1. Premessa

La legge 9 agosto 2023, n. 111, recante delega al Governo per la riforma fiscale, prevede, all'articolo 1, comma 6, che *"Il Governo è delegato ad adottare uno o più decreti legislativi contenenti disposizioni correttive e integrative dei decreti legislativi adottati ai sensi della presente legge, entro ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore dell'ultimo dei decreti legislativi medesimi ovvero dalla scadenza, se successiva, del termine di cui ai commi 1 o 4, nel rispetto dei principi e criteri direttivi previsti dalla presente legge e secondo la procedura di cui al presente articolo"*.

In vista dell'adozione dei primi decreti legislativi correttivi e integrativi, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (d'ora in avanti, CNDCEC), con il presente documento, propone talune disposizioni correttive e integrative dei seguenti decreti legislativi: 30 dicembre 2023, n. 221, in materia di adempimento collaborativo; 8 gennaio 2024, n. 1, in materia di adempimenti tributari; 12 febbraio 2024, n. 13, in materia di concordato preventivo biennale.

Le proposte sono illustrate separatamente per ciascuno dei richiamati decreti legislativi e, laddove necessario, sono state predisposte in forma di emendamento, con corrispondente relazione illustrativa, al fine di agevolare i lavori di esame e di eventuale approvazione delle medesime.

Si ringrazia anticipatamente per l'attenzione e la disponibilità che vorrà essere riservata alle seguenti proposte, confidando nella sensibilità dei competenti organi istituzionali circa l'auspicato recepimento normativo delle stesse.

2. Disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 8 gennaio 2024, n. 1, in materia di adempimenti tributari

2.1. *Revisione dei termini di presentazione delle dichiarazioni fiscali e della comunicazione per l'adesione al concordato preventivo biennale*

Articolo

1. All'articolo 11 del decreto legislativo 8 gennaio 2024, n. 1, sono apportate le seguenti modificazioni:
 - a) il comma 1 è sostituito dal seguente: "1. Con effetto dal 2 maggio 2024, al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, sono apportate le seguenti modificazioni:
 - a) all'articolo 2, i commi 1 e 2 sono sostituiti dai seguenti: «1. *Le persone fisiche presentano la dichiarazione secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, per il tramite di un ufficio delle Poste italiane S.p.a. tra il 15 aprile ed il 30 giugno ovvero in via telematica tra il 15 aprile e il 31 ottobre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta. Le società o le associazioni di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, presentano la dichiarazione secondo*

le disposizioni di cui all'articolo 3 in via telematica tra il 15 aprile e il 31 ottobre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta.

2. I soggetti all'imposta sul reddito delle società presentano la dichiarazione secondo le disposizioni di cui all'articolo 3 in via telematica a partire dal 15 aprile dell'anno successivo, se il periodo d'imposta coincide con l'anno solare, ed entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.»;

b) all'articolo 4, comma 4-bis, le parole: «entro il 31 ottobre di ciascun anno» sono sostituite dalle seguenti: «tra il 15 aprile e il 31 ottobre di ciascun anno».

b) il comma 3 è abrogato.

2. Al decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 9, nel comma 3, le parole: «dall'articolo 17, comma 1», sono sostituite dalle seguenti: «dall'articolo 17, comma 2»;

b) l'articolo 38 è abrogato.

3. All'articolo 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, il comma 5-bis è sostituito dal seguente: «A decorrere dal periodo di imposta 2024, i programmi informatici di cui al comma 5 di ausilio alla compilazione e alla trasmissione dei dati sono resi disponibili entro il giorno 15 del mese di aprile del periodo d'imposta successivo a quello al quale gli stessi sono riferibili.».

Relazione Illustrativa

La norma, al comma 1 – a correzione dell'articolo 11, commi 1 e 3, del decreto legislativo 8 gennaio 2024, n. 1 – modifica l'articolo 2, commi 1 e 2, del d.P.R. n. 322 del 1998, posticipando dal 30 settembre al 31 ottobre il termine per la presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e di IRAP, con effetto dal 2 maggio 2024. Per i soggetti IRES il termine è posticipato dall'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta all'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

Viene contestualmente posticipato dal 1° al 15 aprile il termine iniziale per la presentazione delle predette dichiarazioni, così come di quelle del sostituto di imposta (modello 770).

Il comma 2 prevede, alla lettera a), disposizioni correttive del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13 con cui si provvede a modificare il termine per l'accettazione della proposta di concordato preventivo biennale.

Viene infatti stabilito che il termine entro il quale il contribuente può aderire alla proposta di concordato è quello previsto dall'articolo 17, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica del 7 dicembre 2001 n. 435, ossia quello entro cui è possibile il versamento, con la maggiorazione dello 0,40 per cento a titolo di

interesse corrispettivo, del saldo e del primo acconto delle imposte risultanti dalla dichiarazione dei redditi e dell'IRAP.

La modifica posticipa dunque di trenta giorni il termine di adesione alla proposta di concordato, rispetto a quello previsto dall'articolo 17, comma 1, del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 435 del 2001, al fine di lasciare ai contribuenti e ai professionisti che li assistono – anche in considerazione dei tempi di conoscibilità dei dati relativi agli indicatori sintetici di affidabilità fiscale – un periodo di tempo più adeguato (tre mesi e mezzo dalla messa a disposizione del *software* per l'elaborazione della proposta) per le opportune valutazioni di convenienza. In tal modo, anche i numerosi contribuenti che elaborano le dichiarazioni dopo il 30 giugno, avendo deciso di versare il saldo e il primo acconto delle imposte sui redditi e dell'IRAP con la maggiorazione dello 0,40 per cento, potranno aderire alla proposta di concordato entro il medesimo termine a disposizione per tale versamento.

Con la lettera b) del comma 2 è abrogata la disciplina transitoria dei termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IRAP prevista dall'articolo 38 del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, al fine di sostituirla con la nuova disciplina dei predetti termini introdotta, a regime, dalle disposizioni modificative di cui al comma 1.

Il comma 3, infine, modifica il comma 5-*bis* dell'articolo 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, al fine di posticipare dal 1° al 15 aprile di ciascun anno il termine entro cui l'Agenzia delle entrate mette a disposizione i programmi informatici relativi agli indici sintetici di affidabilità fiscale, adeguandolo in tal modo al nuovo termine iniziale di presentazione delle dichiarazioni introdotto dal precedente comma 1. La modifica decorre dal periodo d'imposta 2024.

2.2. Modifica dei termini per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP nei casi di operazioni straordinarie e per i relativi versamenti

Articolo

1. Al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, sono apportate le seguenti modificazioni:
 - a) all'articolo 1, comma 1:
 - 1) al primo periodo, dopo le parole: «*periodo di imposta non coincidente con l'anno solare*» sono aggiunte le seguenti: «*, relativamente ai soggetti di cui all'articolo 2, comma 2,*»;
 - 2) dopo il primo periodo è aggiunto il seguente: «*Le dichiarazioni di cui agli articoli 5, comma 1 e 5-bis sono redatte, a pena di nullità, su modelli conformi a quelli approvati per le dichiarazioni dei redditi e del valore della produzione relative alla residua frazione del periodo d'imposta,*

-
- riferiti alla tipologia di soggetto passivo rivestita dal contribuente nel periodo oggetto di dichiarazione.»;*
- b) all'articolo 5, nel comma 1, le parole: *«entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a tale data in via telematica»* sono sostituite dalle seguenti: *«entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa alla residua frazione del periodo d'imposta in cui si verifica l'inizio della liquidazione, in via telematica»;*
- c) all'articolo 5-bis:
- 1) nel comma 1, le parole: *«entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a tale data in via telematica»* sono sostituite dalle seguenti: *«entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa alla residua frazione di esercizio compresa tra la data in cui ha effetto la trasformazione e la fine del periodo d'imposta, in via telematica»;*
- 2) nel comma 2, le parole: *«entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a tale data in via telematica»* sono sostituite dalle seguenti: *«entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa alla residua frazione di esercizio delle società fuse o incorporate compresa tra la data in cui ha effetto la fusione e la fine del periodo d'imposta, in via telematica».*
2. All'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435 sono apportate le seguenti modificazioni, al comma 1:
- a) le parole: *«; le società o associazioni di cui all'articolo 5 del citato testo unico delle imposte sui redditi, nelle ipotesi di cui agli articoli 5 e 5-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, effettuano i predetti versamenti entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione»* sono soppresse;
- b) è aggiunto infine il seguente periodo: *«Nelle ipotesi di cui agli articoli 5, comma 1, e 5-bis del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'imposta sul reddito delle società e a quella dell'imposta regionale sulle attività produttive relativo alla frazione di esercizio compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui hanno effetto le operazioni di cui ai predetti articoli è effettuato nei medesimi termini previsti per il versamento del saldo dovuto con riferimento alle dichiarazioni relative alla residua frazione del periodo d'imposta.».*

Relazione Illustrativa

Al fine di semplificare e razionalizzare gli adempimenti tributari in caso di operazioni straordinarie, le norme intervengono sui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP e dei relativi versamenti previsti in caso di trasformazione, fusione, scissione e liquidazione ordinaria allineando i predetti termini a

quelli ordinari anche per la dichiarazione e il versamento relativi alla frazione di esercizio compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto l'operazione.

Per il periodo anteriore alla data in cui ha effetto l'operazione viene altresì previsto che le dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP sono redatte, a pena di nullità, su modelli conformi a quelli approvati per le dichiarazioni relative alla residua frazione del periodo d'imposta, riferiti alla tipologia di soggetto passivo rivestita dal contribuente nel periodo oggetto di dichiarazione *ante* operazione straordinaria.

Inoltre, con la modifica del primo periodo dell'articolo 1 del d.P.R. n. 322 del 1998 si limita ai soggetti IRES (per i quali l'esistenza di un periodo di imposta diverso da quello coincidente con l'anno solare può essere una scelta statutaria) la casistica in cui è necessario utilizzare la modulistica approvata con riferimento al 31 dicembre dell'anno precedente.

2.3. Modifica dei termini di presentazione delle certificazioni uniche relative ai redditi di lavoro autonomo esercitato abitualmente

Articolo

1. All'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni, nel comma 6-*quinquies*, dopo il secondo periodo, è aggiunto il seguente: «*A decorrere dal 2025, la trasmissione in via telematica delle certificazioni di cui al comma 6-ter relative ai redditi di lavoro autonomo esercitato abitualmente può avvenire entro il 16 aprile dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti.*».

Relazione Illustrativa

La norma, al comma 1, posticipa dal 16 marzo al 16 aprile il termine per la trasmissione in via telematica delle certificazioni uniche relative ai redditi di lavoro autonomo esercitato abitualmente. Il differimento è previsto con decorrenza dall'anno 2025 e si rende necessario al fine di razionalizzare il calendario delle scadenze fiscali.

2.4. Estensione da 30 a 60 giorni del termine per il versamento delle somme richieste a seguito del controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni e della liquidazione dei redditi soggetti a tassazione separata

Articolo

1. Agli articoli 2, comma 2, 3, comma 1, e 3-*bis*, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, le parole: «*trenta giorni*» sono sostituite dalle seguenti: «*sessanta giorni*».
2. All'articolo 15-*ter*, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, le parole: «*trenta giorni*» sono sostituite dalle seguenti: «*sessanta giorni*».
3. All'articolo 1, comma 412, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, le parole: «*trenta giorni*» sono sostituite dalle seguenti: «*sessanta giorni*».

-
4. Agli articoli 36-*bis*, comma 3, e 36-*ter*, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, le parole: «*trenta giorni*» sono sostituite dalle seguenti: «*sessanta giorni*».
 5. All'articolo 54-*bis*, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, le parole: «*trenta giorni*» sono sostituite dalle seguenti: «*sessanta giorni*».
 6. All'articolo 2-*bis*, comma 3, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito con modificazioni dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, le parole: «*sessantesimo giorno*» sono sostituite dalle seguenti: «*trentesimo giorno*».
 7. Le disposizioni dei commi da 1 a 6 si applicano alle comunicazioni consegnate a decorrere dal sesto mese successivo all'entrata in vigore della presente disposizione.

Relazione Illustrativa

I commi da 1 a 5 estendono da 30 a 60 giorni il termine per il versamento delle somme richieste a seguito del controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni e della liquidazione dei redditi soggetti a tassazione separata. La *ratio* di tale modifica risiede nella necessità di ampliare il termine a disposizione del contribuente per fornire eventuali chiarimenti e documenti in merito all'esito del controllo, con conseguente impatto positivo anche sullo svolgimento dell'attività di assistenza da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Con il comma 6 viene conseguentemente ridotta da 60 a 30 giorni la decorrenza del predetto nuovo termine di versamento nelle ipotesi in cui gli esiti della liquidazione delle dichiarazioni sono comunicati, con mezzi telematici, agli intermediari abilitati alla trasmissione delle dichiarazioni. La disposizione è volta pertanto a non prolungare il periodo di 90 giorni entro cui poter beneficiare della riduzione delle sanzioni prevista dall'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462.

Le modifiche ai termini di versamento in oggetto si applicano alle comunicazioni consegnate a decorrere dal sesto mese successivo all'entrata in vigore delle disposizioni modificative.

2.5. Semplificazione in materia di versamento dell'IVA da parte dei soggetti forfetari che effettuano acquisti intracomunitari

Articolo

1. All'articolo 1, comma 58, della legge 23 dicembre 2014 n. 190, e successive modificazioni, dopo la lettera e) è aggiunta la seguente: «*f) versano l'imposta relativa agli acquisti di beni o servizi per i quali si rende applicabile l'inversione contabile di cui all'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, compresi quelli intracomunitari, entro il giorno 16 del secondo mese successivo a ciascuno dei trimestri solari.*».

Relazione Illustrativa

La disposizione ha la finalità di introdurre il termine trimestrale (in luogo di quello mensile) entro il quale i soggetti forfetari devono procedere con il versamento dell'IVA relativa agli acquisti per i quali è applicabile il meccanismo del *reverse charge*. Numerosi documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate (circolari: 10/E/2016 § 4.1.2; 14/E/2015; 59/E/2010) hanno chiarito che anche i forfetari di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge n. 190 del 2014, quando effettuano acquisti in *reverse charge*, sono soggetti passivi e pertanto detti acquisti devono sempre essere accompagnati dal versamento dell'IVA con modello F24 che, a normativa vigente, va effettuato entro il giorno 16 del mese successivo; fanno eccezione soltanto gli acquisti intracomunitari (anche oggetto di vendite a distanza) entro la soglia di euro 10.000 annui (articolo 38, comma 5, lettera c), del decreto-legge n. 331 del 1993).

La disposizione, pertanto, semplifica e razionalizza gli adempimenti per i soggetti di ridottissime dimensioni, ai quali viene consentita la possibilità di fruire dei termini ordinariamente riconosciuti agli operatori, anche più strutturati, che applicano il regime della liquidazione IVA trimestrale ai sensi dell'articolo 7 del d.P.R. n. 542 del 1999.

3. Disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221, in materia di adempimento collaborativo

L'istituto dell'adempimento collaborativo ha l'obiettivo di instaurare un rapporto di fiducia tra amministrazione finanziaria e contribuente per aumentare il livello di certezza su questioni fiscali rilevanti. Questo scopo è perseguito tramite l'interlocuzione costante e preventiva con il contribuente su elementi di fatto, ivi inclusa l'anticipazione del controllo, finalizzata a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali.

Atteso che alla procedura si accede per adesione volontaria del contribuente in possesso di specifici requisiti oggettivi, in punto di principio, occorre valorizzare legislativamente la totale *disclosure* del soggetto che vi aderisce, che confida in un "patto di fiducia" con l'amministrazione fiscale in termini di:

- contenimento e risoluzione di possibili "rischi interpretativi";
- annullamento delle sanzioni;
- riduzione dei termini di accertamento.

Se non si pongono tali principi a fundamenta dell'istituto, è molto difficile che lo stesso potrà avere successo.

Di contro, il vantaggio per l'amministrazione, tramite un ricorrente controllo e monitoraggio, sarà quello di limitare perdite di gettito dovute a fenomeni di abuso/evasione/elusione.

3.1. *Riduzione termini di accertamento*

Nel decreto legislativo n. 128 del 2015, all'articolo 6, sono introdotti due commi:

→ il comma 6-bis prevede per i contribuenti aderenti al regime una riduzione di due anni dei termini di accertamento ai fini IVA e delle imposte dirette se il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (*Tax Control Framework*) è certificato da professionisti indipendenti qualificati;

→ il comma 6-ter riduce di un ulteriore anno i termini di accertamento se al contribuente è rilasciata la certificazione tributaria di cui all'articolo 36 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (c.d. "visto pesante").

Al riguardo, va considerato che l'articolo 3 del decreto legislativo n. 127 del 2015 prevede la riduzione di due anni dei termini di accertamento ai fini IVA e delle imposte dirette nei confronti dei titolari di redditi d'impresa o di lavoro autonomo che documentano le operazioni con fattura elettronica e/o con memorizzazione e invio telematico dei corrispettivi, nel caso in cui sia garantita la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati relativi a operazioni di ammontare superiore a 500,00 euro.

Nonostante il regime dell'adempimento collaborativo estenda i suoi vantaggi all'annullamento/riduzione delle sanzioni e riconosca una corsia veloce per gli interpelli, l'istituto resta poco attrattivo.

Ferma restando l'*assurance* sul TCF, al fine di incrementare quindi l'*appeal* del regime, occorre **prevedere la riduzione di tre anni dei termini di accertamento**, eliminando del tutto il riferimento alla certificazione tributaria.

Infatti, a 25 anni di distanza dalla sua introduzione, il visto pesante ha ricevuto scarsissima applicazione in considerazione dell'estrema difficoltà di certificare "*l'esatta applicazione delle norme tributarie sostanziali*", come previsto dal comma 2 del citato articolo 36 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

3.2. *Certificazione conformità ai principi contabili*

Nel nuovo comma 1-bis dell'articolo 4 del decreto legislativo n. 128 del 2015 è stato previsto l'obbligo di certificazione del sistema di controllo del rischio fiscale anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili (comma 1, lett. a), n. 2).

Al comma 1, primo periodo, dopo la parola "sistema" è aggiunta la seguente: "*integrato*", e le parole "*del rischio fiscale,*" sono sostituite dalle seguenti: "*dei rischi fiscali anche in ordine alla mappatura di quelli derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente,*".

Nella relazione illustrativa si legge che "*Conformemente alle previsioni dell'articolo 17, comma 1 lettera g) n. 1.3 della legge delega, che prevede di "introdurre la possibilità di certificazione da parte di professionisti qualificati dei sistemi integrati di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili, ..." il comma 1 dell'articolo 4 prevede che il TCF deve essere "integrato" ovvero inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno*".

Va segnalato che nella prima stesura della legge delega (art. 15), non vi era alcun riferimento alla simmetrica corrispondenza TCF/Principi contabili.

L'ampliamento dell'oggetto della certificazione alla verifica della conformità ai principi contabili, oltre a discostarsi dalla mappatura dei rischi fiscali relativi ai processi aziendali, che costituisce l'essenza del TCF, introduce anche una **sovrapposizione di ruoli**.

I grandi contribuenti hanno presidi di controlli contabili evoluti (*internal audit*), oltre al fatto che le società di revisione già attestano la regolarità o meno delle risultanze del bilancio con i principi contabili adottati dalle imprese, che peraltro – con il rafforzamento del principio di derivazione rafforzata, pure previsto dalla delega – hanno rilievo anche ai fini fiscali.

Occorre pertanto escludere il binomio TCF/Principi contabili, laddove il bilancio (ordinario o consolidato) sia già oggetto di certificazione.

Il binomio resterebbe applicabile, in via residuale, solo per quei soggetti che intendono avvalersi del TCF, ma non hanno istituito un organo preposto alla revisione legale dei conti, restituendo così al TCF e alla relativa *assurance* la loro naturale funzione e efficacia (una mappatura dei rischi fiscali relativi ai processi aziendali).

3.3. Sanzioni

Per le imprese che adottano il regime di adempimento collaborativo, il nuovo comma 3 dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 128 del 2015 prevede la disapplicazione delle sanzioni amministrative nel caso in cui i rischi fiscali siano comunicati all'Agenzia delle entrate – *ex ante* – in modo tempestivo ed esauriente mediante l'interpello abbreviato o la cosiddetta comunicazione di rischio.

Nei confronti dei contribuenti che hanno tenuto comportamenti particolarmente collaborativi e trasparenti – che devono, invero, ritenersi presupposti per il fatto stesso di aver aderito al regime in oggetto – sarebbe opportuno prevedere, analogamente a quanto peraltro già disposto per i regimi di *transfer pricing* e del c.d. *patent box*, e in ossequio al principio di *total disclosure* che caratterizza l'istituto, che **le sanzioni amministrative tributarie siano disapplicate indipendentemente dall'ulteriore condizione costituita dalla preventiva comunicazione del rischio fiscale tramite l'interpello abbreviato o la cosiddetta comunicazione di rischio.**

Le sanzioni amministrative resterebbero ovviamente applicabili 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 la **causa di non punibilità per le fattispecie di reato di dichiarazione infedele** previste dall'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, il nuovo comma 4 dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 128 del 2015 non precisa, come sarebbe opportuno, che l'esimente in esame **si applichi**

anche agli elementi passivi così come previsto dall'articolo 4, comma 1, lettera b) del predetto decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74.

Inoltre, il decreto legislativo n. 128 del 2015 non precisa se l'Agenzia delle entrate sia tenuta o meno alla comunicazione della notizia di reato alla Procura, ai sensi dell'articolo 331 c.p.p..

Al fine di evitare di appesantire – anche di costi – la magistratura con notizie di reato che non avrebbero alcun riscontro, sarebbe opportuno prevedere, nei casi in cui opera la predetta causa di non punibilità, **l'esonero dell'Agenzia delle entrate dall'effettuazione della predetta comunicazione.**

3.4. Adozione opzionale del sistema di controllo del rischio fiscale

Il nuovo articolo 7-bis del decreto legislativo n. 128 del 2015 prevede **per le imprese che non possiedono i requisiti per aderire al regime di adempimento collaborativo** la possibilità di adottare **in via opzionale il sistema di controllo del rischio fiscale**. In tal caso, le imprese devono dotarsi di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (*Tax Control Framework*), predisposto in modo coerente con le linee guida indicate con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, che deve essere certificato, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili, da parte di professionisti indipendenti già in possesso di una specifica professionalità iscritti all'albo degli avvocati o dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

L'opzione è di durata biennale, non revocabile e tacitamente rinnovabile. In caso di esercizio dell'opzione, le sanzioni amministrative sono ridotte a un terzo (e comunque non superiori al minimo edittale) per le violazioni relative a rischi di natura fiscale comunicati con interpello prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali. Si prevede inoltre la non punibilità per il reato di dichiarazione infedele per le violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale relativi a elementi attivi comunicati preventivamente con interpello.

È un regime che è opportuno potenziare, anche mediante rinvio alle “premierità” previste per il regime di adempimento collaborativo.

Difficilmente un contribuente potrà essere spinto a esercitare l'opzione in oggetto al solo fine di beneficiare della prevista riduzione delle sanzioni previa autodenuncia, beneficio che può essere ottenuto, più convenientemente, con il ravvedimento operoso.

Per le imprese che volontariamente decidono di “aprirsi” ai controlli dell'Agenzia delle entrate ancor prima della presentazione della dichiarazione e che adottano pertanto un comportamento improntato a principi di trasparenza, buona fede e reciproca collaborazione, l'opzione in oggetto dovrebbe riconoscere quindi **“premierità” analoghe a quelle previste per il regime di adempimento collaborativo, sia sotto il profilo sanzionatorio sia in punto di riduzione dei termini di accertamento.**

Quest'ultimo beneficio, in particolare, trova giustificazione nella *disclosure* preventiva cui l'impresa volontariamente si sottopone esercitando l'opzione in oggetto e, al contempo, andrebbe a costituire un forte incentivo all'adozione del regime volontario in parola per le imprese di media dimensione che non hanno i requisiti per accedere alla *cooperative compliance*.

4. Disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, in materia di concordato preventivo biennale

4.1. Modifiche alla disciplina del concordato preventivo biennale

Il Titolo II del decreto legislativo n. 13 del 2024 (articoli da 6 a 39) reca la disciplina dell'istituto del concordato preventivo biennale a cui possono accedere i contribuenti titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo esercitati in forma abituale. Riguardo a tale disciplina, si formulano le seguenti proposte di modifica.

- a) Al fine di incrementare in modo tangibile la platea dei soggetti interessati all'adesione al nuovo istituto si propone di **assoggettare i maggiori redditi concordati**, rispetto a quelli "normalizzati" dichiarati nell'anno di riferimento, **a un'aliquota proporzionale di vantaggio** (ad esempio, 10 o 15 per cento), eventualmente modulata in funzione del livello di affidabilità fiscale.
- b) Tra i componenti straordinari che determinano una corrispondente variazione del reddito concordato ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo n. 13 del 2024, **occorre tener conto anche delle perdite su crediti**, trattandosi di componenti di reddito assimilabili alle minusvalenze e alle sopravvenienze passive, già rilevanti ai predetti fini.
- c) Occorre precisare che il differimento al 31 luglio, senza alcuna maggiorazione, del termine dei versamenti del saldo e del primo acconto per il primo anno di applicazione del concordato, disposto dall'articolo 37 del decreto legislativo n. 13 del 2024, **interessa i soggetti ivi indicati, indipendentemente dall'accettazione della proposta di concordato.**

Il più ampio termine coincide infatti con quello previsto per l'accettazione della proposta di concordato, per cui esso va riconosciuto a tutti i contribuenti per le valutazioni necessarie a tal fine.

Occorre altresì precisare che i predetti versamenti possano essere effettuati entro il trentesimo giorno successivo, maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo, ai sensi dell'articolo 17, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica del 7 dicembre 2001 n. 435.

- d) Al fine di incrementare l'attrattività dell'istituto, tra le premialità da riconoscere ai contribuenti che aderiscono al concordato, **occorrerebbe precisare in modo inequivoco che per i soggetti ISA che aderiscono siano sempre preclusi gli accertamenti basati sulle presunzioni semplici** di cui agli

articoli 39, comma 1, lettera d), secondo periodo, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54, comma 2, secondo periodo, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Inoltre è necessario prevedere, **anche per i soggetti in regime forfetario**, l'esclusione dai predetti accertamenti basati sulle presunzioni semplici. A tal fine, occorre modificare le disposizioni relative alla causa di decadenza di cui all'articolo 22, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 13 del 2024 (accertamento di maggiori imponibili superiori al 30 per cento dei ricavi o compensi dichiarati) e alla esperibilità degli accertamenti prevista dal successivo articolo 34 (qualora ricorrano le cause di decadenza di cui agli articoli 22 e 33), riferendole ai soli accertamenti di tipo analitico e induttivo.

- e) Sempre al fine di incrementare l'attrattività dell'istituto, occorre prevedere che le cause di decadenza di cui all'articolo 22 del decreto legislativo n. 13 del 2024 operino **per il solo periodo di imposta oggetto della causa di decadenza stessa**, anziché, come previsto attualmente, per entrambi i periodi di imposta concordati.
- f) L'articolo 22, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 13 del 2024 individua quale causa di decadenza dal concordato l'accertamento, nei periodi di imposta oggetto del concordato o in quello precedente, di maggiori imponibili per un importo superiore al 30 per cento dei ricavi o compensi dichiarati.

Al riguardo, **occorre introdurre una congrua soglia in valore assoluto** (in ipotesi 25.000 euro) entro cui la descritta causa di decadenza non può operare, ancorché venga superata la soglia del 30 per cento dei ricavi o compensi dichiarati, prevista in caso di accertamento.

Tra i soggetti ammessi al concordato vi rientrano infatti anche i contribuenti in regime forfetario che dichiarano mediamente redditi pari a circa 15mila euro, per i quali basterebbe un accertamento di un maggior reddito di soli 5mila euro (30 per cento dei ricavi o compensi dichiarati) per far scattare la decadenza del concordato per entrambi i periodi d'imposta, con le relative, conseguenti, sanzioni.

- g) Per le medesime considerazioni svolte sotto la lettera precedente, occorre introdurre una soglia in valore assoluto entro cui non è ammessa l'esperibilità degli accertamenti, per i periodi di imposta oggetto del concordato, ai sensi dell'articolo 34 del decreto legislativo n. 13 del 2024, e che potrà operare ancorché sia superata la soglia del 30 per cento dei ricavi o compensi dichiarati.
- h) Per i soggetti in regime di trasparenza fiscale, tra cui, in particolare, le società di capitali che abbiano optato per il regime di tassazione di cui agli articoli 115 e 116 del TUIR, considerato che l'accettazione della proposta di concordato da parte del soggetto partecipato è destinata a incidere sull'obbligazione tributaria a carico dei partecipanti, valutare l'opportunità di **prevedere che il soggetto "trasparente" debba acquisire, preventivamente, il consenso all'accettazione della proposta da parte di tutti i soci/partecipanti**, in analogia a quanto previsto dall'articolo 4 del decreto del Ministero dell'economia e

delle finanze del 23 aprile 2004, recante le disposizioni applicative del citato regime di tassazione per trasparenza nell'ambito delle società di capitali. Ciò, anche al fine di prevenire eventuali eccezioni di incostituzionalità dell'articolo 12, comma 1, ultimo periodo, del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, secondo cui l'accettazione della proposta da parte dei soggetti fiscalmente "trasparenti" di cui agli articoli 5, 115 e 116 del TUIR obbliga al rispetto della medesima i soci o gli associati.