



CONFCOMMERCIO
IMPRESE PER L'ITALIA

*SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO RECANTE
"DISPOSIZIONI INTEGRATIVE E CORRETTIVE IN MATERIA DI REGIME
DI ADEMPIMENTO COLLABORATIVO, RAZIONALIZZAZIONE E
SEMPLIFICAZIONE DEGLI ADEMPIMENTI TRIBUTARI E
CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE"
(Atto Governo n. 170)*

*CAMERA DEI DEPUTATI E SENATO DELLA REPUBBLICA
Commissioni riunite
VI Commissione (Finanze)
6^a Commissione (Finanze e tesoro)*

Roma, 9 luglio 2024

Premessa

Il 20 giugno 2024, il Consiglio dei Ministri ha approvato, in via preliminare, lo schema di decreto legislativo recante “*Disposizioni integrative e correttive in materia di regime di adempimento collaborativo, razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti tributari e concordato preventivo biennale*”.

Si tratta di un ulteriore passo verso l'applicazione delle disposizioni dettate dai decreti legislativi n. 221 del 30 dicembre 2023, recante “*Disposizioni in materia di adempimento collaborativo*”, n. 1 dell'8 gennaio 2024, recante “*Razionalizzazione e semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari*” e n. 13 del 12 febbraio 2024, recante “*Disciplina del Concordato preventivo biennale*”, introdotte in attuazione dei principi contenuti nella legge 9 agosto 2023, n. 111, recante “*Delega al Governo per la riforma fiscale*”.

1. Modifiche alla disciplina dell'adempimento collaborativo

Si apprezzano, in particolare, le misure previste dall'articolo 1, che apportano modifiche al regime dell'adempimento collaborativo, di cui al Titolo III del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128.

La disciplina è stata modificata attraverso le novità introdotte dal decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221.

Tale regime prevede una collaborazione finalizzata all'adempimento degli oneri fiscali tra l'Agenzia delle Entrate e i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario. Mira ad instaurare un rapporto di fiducia tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, obiettivo perseguito tramite una interlocuzione costante e preventiva su situazioni suscettibili di generare rischi fiscali, tra cui l'anticipazione del controllo per una comune valutazione di simili situazioni.

Tornando ai correttivi ed alle modifiche apportate dallo schema di decreto legislativo in esame, si segnalano, in particolare, l'introduzione di sanzioni, fino alla sospensione dalla facoltà di rilasciare la certificazione tributaria per un periodo da uno a tre anni, per i professionisti che rilasciano una infedele certificazione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (cd. “*Tax Control Framework*”).

Bene l'estensione del regime della “*penalty protection*” ai rischi comunicati all'Amministrazione finanziaria dai soggetti che aderiscono al regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale che, fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, vede l'esclusione della rilevanza penale del fatto di reato, in luogo di una “*causa di non punibilità*”, per le violazioni delle norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale comunicati preventivamente all'Agenzia delle Entrate nell'ambito delle interlocuzioni in seno al regime.

Tale ipotesi di esclusione, oltre a essere in linea con i principi generali del diritto penale, potrà favorire una più ampia adesione dei contribuenti al regime in commento.

2. Modifiche alla disciplina degli adempimenti tributari

Con riferimento alle modifiche introdotte dall'articolo 2, si apprezzano le misure volte a revisionare il calendario fiscale.

Tale articolo apporta modifiche che, in linea generale, prevedono differimenti ed allineamenti di termini e scadenze periodiche o semplificazione di adempimenti tributari, proseguendo nell'opera di razionalizzazione e semplificazione tracciata dal decreto legislativo n. 1 dell'8 gennaio 2024.

Il citato decreto rappresenta un notevole miglioramento per il funzionamento dell'apparato burocratico italiano. Era indispensabile una riforma che segnasse un punto di svolta per gli adempimenti tributari, in un'ottica di certezza giuridica e stabilità amministrativa per le imprese ed i contribuenti in generale.

Tornando alle modifiche apportate dallo schema di decreto legislativo in esame, si segnala, in particolare, la previsione di un unico termine iniziale (15 aprile) per la disponibilità dei programmi informatici di ausilio alla compilazione degli ISA, per l'acquisizione dei dati necessari per l'elaborazione della proposta di concordato preventivo e per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi.

Positiva, inoltre, la posticipazione al 31 ottobre (in luogo del 30 settembre), già a partire dall'anno in corso, del termine per la presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e di IRAP e, per i soggetti IRES, all'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

Bene, anche, il rafforzamento dei contenuti del cassetto fiscale, laddove viene previsto che l'area riservata del contribuente contenga anche dati, atti e comunicazioni che sono trasmessi all'Agenzia delle Entrate da altri soggetti e relativi sempre al medesimo contribuente.

Nel senso dell'auspicata semplificazione amministrativa va, inoltre, la memorizzazione e la trasmissione telematica dei corrispettivi relativi ai soggetti che operano nel commercio al dettaglio, che potrà avvenire anche senza ricorrere ai registratori telematici o alla procedura *web* istituita dall'Agenzia delle Entrate, a condizione che sia utilizzato qualsiasi dispositivo che garantisca la sicurezza e l'inalterabilità dei dati trasmessi.

Infine, si valutano positivamente il potenziamento della digitalizzazione dei servizi fiscali rivolti ai contribuenti e la possibilità di utilizzare una più ampia gamma di strumenti di pagamento presenti all'interno del mercato.

3. Modifiche alla disciplina del concordato preventivo biennale

Per le imprese di minore dimensione e per i lavoratori autonomi, di particolare rilievo è l'articolo 3 dello schema di decreto legislativo in esame, in quanto ha ad oggetto modifiche all'istituto del concordato preventivo biennale.

Con l'introduzione nel nostro ordinamento tributario del concordato preventivo biennale si delinea un importante cambio di paradigma nel rapporto tra Fisco e contribuenti, nonché in materia di contrasto e lotta all'evasione fiscale. Infatti, con questo nuovo istituto di *compliance*

viene favorita una interlocuzione preventiva tra l'Amministrazione finanziaria ed i contribuenti finalizzata a ridurre, o addirittura annullare, i controlli e gli accertamenti.

In pratica, con il concordato appare evidente la scelta del Legislatore di voler limitare i controlli *ex post* favorendo, al contempo, la definizione anticipata delle imposte dovute.

Il successo dell'operazione relativa al concordato preventivo biennale è strettamente legato, da un lato, alla capacità dell'Amministrazione finanziaria di proporre agli operatori economici un ammontare di reddito e di valore della produzione IRAP, in linea con l'effettiva capacità contributiva degli stessi che, necessariamente, dovrà tenere conto anche dei diversi livelli di evasione per settori economici e, dall'altro, alla percezione dei vantaggi sia in termini economici sia di "tranquillità fiscale" (da intendersi come inibizione della possibilità, a determinate condizioni, di effettuare gli accertamenti di cui all'articolo 39 del D.P.R. n. 600 del 1973).

Bene, dunque, le modifiche al concordato preventivo biennale, apportate con lo schema di decreto legislativo in esame, tra le quali si segnalano:

1. per il primo anno di applicazione dell'istituto, si potrà aderire alla proposta di concordato entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi (*id est*, il prossimo **31 ottobre 2024**). A regime, il termine di adesione al concordato sarà il 31 luglio, ovvero entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare;
2. la rivisitazione della modalità di determinazione degli acconti in caso di adesione alla proposta di concordato, mediante l'introduzione di norme più dettagliate;
3. il riconoscimento delle perdite su crediti fra i componenti straordinari che possono essere considerati a riduzione del reddito concordato.

Detto ciò, si è, però, del parere che siano necessari ulteriori correttivi affinché la proposta di concordato possa trovare una adeguata adesione.

In merito alla metodologia, si ritiene necessario valorizzare, ulteriormente, lo strumento degli ISA e tutelare maggiormente coloro che presentano alti livelli di affidabilità fiscale. In particolare, si propone - per coloro che, naturalmente o per adeguamento, nel 2023, raggiungano un punteggio almeno pari ad 8 - che la richiesta di maggiori ricavi/compensi, per raggiungere il reddito e il valore della produzione "normalizzato" a 10, debba essere proporzionalmente più contenuta rispetto agli altri soggetti, mediante l'introduzione di un fattore correttivo che riduca l'importo dei maggiori ricavi/compensi di una percentuale che potrebbe essere pari, ad esempio, al 25 per cento (percentuale atta a rappresentare la "distanza" fra il punteggio 8 e 10).

Si evidenzia, inoltre, che la innovativa metodologia è per sua natura "sperimentale". Pertanto, andrebbe garantita la possibilità di procedere, per il futuro, ad assestamenti della stessa attraverso le segnalazioni che possono provenire dalle Associazioni di Categoria e dagli Ordini professionali, istituzionalizzando un apposito canale.

Al fine di raggiungere l'obiettivo condiviso di una maggiore fedeltà fiscale, si ritiene necessario anche dare attuazione al principio di delega di cui all'articolo 16, comma 1, lett. d), del D.Lgs. n. 13 del 2024, al fine di affiancare al concordato preventivo un regime di tassazione premiale riservato ai soggetti che evidenziano un punteggio ISA superiore ad 8.

Di seguito, le proposte di modifica della disciplina del concordato preventivo biennale, che si ritiene dovrebbero trovare accoglimento in sede di approvazione definitiva dello schema di decreto legislativo in esame.

1. L'applicazione di una tassazione sostitutiva sul "differenziale" tra il reddito dichiarato ed il reddito concordato

Per i soggetti ISA che aderiranno al concordato preventivo biennale (che, come noto, scontano la progressività IRPEF) andrebbe prevista - in fase di avvio del concordato e su base opzionale - la possibilità di tassare ad imposta sostitutiva (in luogo dell'IRPEF e delle relative addizionali regionali e comunali) il "differenziale" fra il reddito dichiarato e quello scaturente dall'adesione al concordato come rettificato dalle poste straordinarie.

In tal modo - specie in presenza di richieste di maggiori imponibili particolarmente elevate - si garantirebbe una maggiore possibilità di accettazione delle proposte concordatarie.

L'imposta sostitutiva potrebbe essere graduata in base al punteggio 8 (più alto è il punteggio più bassa dovrebbe essere l'aliquota dell'imposta sostitutiva).

Ad esempio, per i soggetti che presentano un livello di affidabilità:

- **uguale o superiore ad 8**, l'imposta sostitutiva sul "differenziale" potrebbe essere pari al **dieci per cento**;
- **uguale o superiore a 6 ma inferiore ad 8**, l'imposta sostitutiva sul "differenziale" potrebbe essere pari al **dodici per cento**;
- **non superiore a 6**, l'imposta sostitutiva sul "differenziale" potrebbe essere pari al **quindici per cento**.

Conseguentemente all'introduzione dell'imposizione sostitutiva dovrebbe essere rimodulata la modalità di determinazione dell'acconto di cui all'articolo 20 del D.Lgs. n. 13 del 2014, come integrata dallo schema di decreto legislativo in esame.

Di seguito si riporta una proposta di integrazione al testo dello schema di decreto legislativo in esame.

Proposta di integrazione al testo dello schema di decreto legislativo

Al decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, dopo l'articolo 20, è aggiunto il seguente articolo:

20-bis

(Tassazione sostitutiva del maggior reddito concordato)

1. I soggetti che nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 presentano un livello di affidabilità:

a) **uguale o superiore ad 8**, possono assoggettare il maggior reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione al concordato rispetto a quello dichiarato, in luogo della ordinaria tassazione, ad una imposizione sostitutiva delle imposte sul reddito, addizionali comprese, in misura pari al **dieci per cento**;

b) **uguale o superiore a 6 ma inferiore ad 8**, possono assoggettare il maggior reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione al concordato rispetto a quello dichiarato, in luogo della ordinaria tassazione, ad una imposizione sostitutiva delle imposte sul reddito, addizionali comprese, in misura pari al **dodici per cento**;

c) **non superiore a 6**, possono assoggettare il maggior reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione al concordato rispetto a quello dichiarato, in luogo della ordinaria tassazione, ad una imposizione sostitutiva delle imposte sul reddito, addizionali comprese, in misura pari al **quindici per cento**.

2. Le disposizioni del comma 1 si applicano ai contribuenti che accettano la proposta di concordato preventivo per il primo biennio di applicazione dello stesso. Ai medesimi contribuenti, in caso di rinnovo per il biennio successivo, continueranno ad applicarsi le disposizioni del comma 1.

3. Per gli effetti del comma 1, in luogo del reddito dichiarato si assume, se di ammontare superiore, quello relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 ovvero al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025 in caso di rinnovo del concordato per il biennio successivo.

2. La gestione delle perdite

Sarebbe opportuno rimuovere il vincolo dell'importo minimo di 2.000 euro di reddito e di valore della produzione ai fini dell'IRAP tassabile. In tal modo le perdite maturate a seguito dei componenti straordinari non considerati nella stima assumerebbero rilievo fiscale.

In ogni caso, anche in presenza di tale vincolo, è opportuno chiarire che le perdite sono riportabili negli anni successivi nel rispetto delle regole ordinarie.

Inoltre, per i soggetti che possono beneficiare di deduzioni forfetarie particolarmente importanti (ad esempio, gli autotrasportatori ed i distributori di carburante), dovrebbe stabilirsi che tali importi non siano considerati in sede di stima e, pertanto, dovrebbe essere riconosciuta la deducibilità degli stessi dal reddito proposto.

3. La fuoriuscita dal concordato

Si ritiene necessario ridurre lo scostamento di reddito e di valore della produzione, il quale legittima l'uscita dal concordato, dal 50 per cento al 30 per cento, e che le cause di non normale esercizio dell'attività, già previste ai fini ISA, possano essere valorizzate a giustificazione dell'uscita dall'impegno concordatario.

4. La decadenza dal concordato

Il maggior imponibile accertato superiore al 30 per cento, che determina la decadenza dal concordato deve essere frutto di un accertamento di natura analitica e non deve scaturire da ricostruzioni analitico-induttive basate su presunzioni semplici, ancorché gravi, precise e concordanti.

5. L'istituzione di un regime di tassazione premiale per i soggetti ISA con punteggio superiore ad 8

Infine, in attuazione della Legge Delega, sempre in tema di regime premiale ISA - in questo caso per i soggetti che non aderiranno al concordato preventivo biennale e che presentano un punteggio superiore ad 8 - andrebbe sperimentata una tassazione ridotta del reddito, in aderenza al principio di delega previsto dall'articolo 16, comma 1, lett. d), della Legge Delega, congiuntamente a quanto disposto dall'articolo 5, comma 1, punto 2.4., della medesima Legge Delega.

Per i redditi d'impresa e di lavoro autonomo soggetti agli ISA che evidenziano un punteggio superiore ad 8, sarebbe, infatti, opportuno introdurre un nuovo sistema di tassazione dei redditi che punti a premiare l'efficienza e la fedeltà fiscale in modo automatico all'aumentare del reddito dichiarato.

Per fare questo - in aderenza al principio di delega sopra richiamato - si potrebbe prevedere un sistema premiale che stimoli ed incentivi l'efficienza produttiva delle imprese o del lavoro autonomo, legato alle *performance* di reddito incrementale dichiarato rispetto ad una soglia minima di reddito riferibile alle potenzialità produttive dell'impresa e da determinarsi in via presuntiva proprio attraverso gli ISA.

L'agevolazione sarebbe per tale via orientata a riconoscere una forte riduzione dell'imposizione sul reddito incrementale rispetto alla misura di reddito di riferimento associata all'impresa, senza limitare, in alcun modo, l'attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, stimolando i contribuenti a migliorare la loro capacità produttiva al fine di abbassare la tassazione media sul reddito da loro prodotto.

Conclusioni

In conclusione, le proposte di modifica sopra esposte si collocano nel solco delle finalità del concordato preventivo biennale di accrescere l'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti.

Se, quindi, il Legislatore accoglierà - come si auspica - queste proposte migliorative del nuovo istituto di *compliance*, il concordato preventivo biennale potrà, davvero, rappresentare una svolta epocale nel rapporto tra Fisco e contribuenti e nel contrasto all'evasione fiscale.