

dossier

XIX Legislatura

luglio 2024

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 del Governo n. 170



SERVIZIO DEL BILANCIO

Tel. 06 6706 5790 – SBilancioCU@senato.it –  @SR_Bilancio

Nota di lettura n. 167



SERVIZIO BILANCIO DELLO STATO

Tel. 06 6760 2174 / 9455 – bs_segreteria@camera.it

Verifica delle quantificazioni n. 230

La redazione del presente dossier è stata curata dal Servizio Bilancio dello Stato della Camera.

INDICE

PREMESSA	- 3 -
VERIFICA DELLE QUANTIFICAZIONI	- 4 -
ARTICOLO 1	- 4 -
MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELL'ADEMPIMENTO COLLABORATIVO	- 4 -
ARTICOLO 2	- 16 -
MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DEGLI ADEMPIMENTI TRIBUTARI	- 16 -
ARTICOLO 3	- 23 -
MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DEL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE	- 23 -

Informazioni sul provvedimento

Atto n.	170
Natura dell'atto:	Schema di decreto legislativo
Titolo breve:	Disposizioni integrative e correttive in materia di regime di adempimento collaborativo, razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti tributari e concordato preventivo biennale
Riferimento normativo:	articoli 1, comma 6, 2, comma 1, lettera b), 3, comma 1, lettera a), e 17, comma 1, lettere a), b), c), d), e), f), g), numeri 1) e 2), e h), numero 2), della legge 9 agosto 2023, n. 111
Relazione tecnica:	presente

PREMESSA

Lo schema di decreto legislativo in esame reca disposizioni integrative e correttive in materia di regime di adempimento collaborativo, razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti tributari e concordato preventivo biennale, in attuazione dell'articolo 1, comma 6 e dell'articolo 17, comma 1 della legge n. 111 del 2023 (delega al Governo per la riforma fiscale).

In particolare, la prima delle due disposizioni consente l'adozione di uno o più decreti legislativi contenenti disposizioni correttive e integrative dei decreti legislativi adottati; la seconda reca i principi e criteri direttivi riferiti all'accertamento.

Più specificamente, le disposizioni integrative e correttive riguardano il decreto legislativo 8 gennaio 2024 n. 1, recante razionalizzazione e semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari, e il decreto legislativo 12 febbraio 2024 n. 13, recante disposizioni in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale.

Lo schema di decreto legislativo è composto di 3 articoli ed è corredato di relazione tecnica. Nella presente Nota sono riportati sinteticamente i contenuti delle disposizioni dello schema di decreto che presentano profili di carattere finanziario e le informazioni fornite dalla relazione tecnica. Vengono quindi esposti gli elementi di analisi e le richieste di chiarimento considerati rilevanti ai fini di una verifica delle quantificazioni riportate nella relazione tecnica.

VERIFICA DELLE QUANTIFICAZIONI

ARTICOLO 1

Modifiche alla disciplina dell'adempimento collaborativo

Normativa vigente. Di seguito si riportano le disposizioni in materia di adempimento collaborativo, oggetto di modifiche e/o integrazioni per effetto dell'entrata in vigore dello schema di decreto in esame.

- Decreto legislativo n. 128 del 2015 recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente:
 - l'articolo 4 definisce come requisito che deve possedere il contribuente per aderire al regime di adempimento collaborativo un efficace sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali, precisando al comma 1-*bis* (introdotto dal decreto legislativo n. 221 del 2023), che tale sistema debba 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 ed esperti contabili;
 - l'articolo 6, che disciplina gli effetti dell'adesione al regime dell'adempimento collaborativo, al comma 3-*ter* riconosce al contribuente la facoltà di comunicare i rischi fiscali connessi a condotte poste in essere in periodi di imposta precedenti a quello di ingresso al regime, definendo le condizioni che deve soddisfare tale comunicazione (comunicazione spontanea)¹, specificando altresì un'ipotesi di riduzione della metà del carico sanzionatorio amministrativo². Il comma 4 del medesimo articolo, come novellato dal decreto legislativo n. 221 del 2023, dispone che non sono punibili le condotte derivanti da dichiarazione infedele di cui all'articolo 4 del decreto legislativo, 10 marzo 2000, n. 74, dipendenti da rischi di natura fiscale relativi a elementi attivi, comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate, mediante l'interpello di cui al comma 2, ovvero ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera *b*), prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali. Il comma 6 prevede, per i contribuenti che abbiano aderito al regime, l'esonero dall'obbligo di prestare garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte, sia dirette sia indirette. In particolare, il secondo periodo del comma 6, introdotto dal decreto legislativo n. 221 del 2023, ha disposto nel caso di adesione al predetto regime da parte di uno dei soggetti passivi che abbia esercitato l'opzione per il gruppo IVA di cui all'articolo 70-*quater*, del decreto del

¹ Ai sensi dell'articolo 6, comma 3-*ter*, primo periodo, la comunicazione dei rischi fiscali deve essere effettuata in modo esauriente, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di indagini penali sui rischi comunicati.

² Ai sensi dell'articolo 6, comma 3-*ter*, secondo periodo, del decreto legislativo n. 128 del 2015, in relazione alle comunicazioni di rischi fiscali connessi a condotte poste in essere in periodi di imposta precedenti a quello di ingresso al regime, effettuate improrogabilmente entro centoventi giorni dalla notifica del provvedimento di ammissione al regime, le sanzioni amministrative sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale.

Presidente della Repubblica, 26 ottobre 1972, n. 633, l'esonero dalla prestazione della garanzia si applica ai rimborsi dell'IVA eseguiti a richiesta del rappresentante del gruppo;

- l'articolo 7, ai commi da 1-*bis* a 1-*quater*, definisce i requisiti dimensionali dei contribuenti che accedono al regime di adempimento collaborativo. In particolare, il comma 1-*quater* dispone che detto regime è riservato ai contribuenti che appartengono al medesimo consolidato fiscale nazionale di cui all'articolo 117 e seguenti del testo unico delle imposte sui redditi³, a condizione che almeno un soggetto aderente alla tassazione di gruppo consegua un volume di affari o di ricavi a decorrere dal 2024 non inferiore a 750 milioni di euro, a decorrere dal 2026 non inferiore a 500 milioni di euro, a decorrere dal 2028 non inferiore a 100 milioni di euro⁴, e che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, certificato ai sensi dell'articolo 4, comma 1-*bis*;
- l'articolo 7-*bis*, comma 2, lettera *a*), prevede che le sanzioni amministrative siano ridotte a un terzo e comunque non possano essere applicate in misura superiore al minimo edittale per le violazioni relative a rischi di natura fiscale comunicati preventivamente con interpello di cui all'articolo 11 della legge n. 212 del 2000⁵, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali;
- il decreto legislativo n. 221 del 2023 che, all'articolo 1, comma 3, recante disposizioni in materia di adempimento collaborativo, stabilisce che i soggetti ammessi o che hanno presentato istanza di adesione al regime di adempimento collaborativo prima dell'entrata in vigore del decreto non sono tenuti alla certificazione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale dell'articolo 4, comma 1-*bis*, del già citato decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, stabilendo altresì che, per i soggetti già ammessi al predetto regime alla data di entrata in vigore del decreto, le disposizioni concernenti i termini dell'applicazione del regime di adempimento collaborativo⁶ sono efficaci a partire dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2024.

Alle norme sopra richiamate non sono stati ascritti effetti finanziari, dal momento che le clausole di invarianza finanziaria previste dai decreti legislativi n. 128 del 2015 e n. 221 del 2023 dispongono che dalle disposizioni dei medesimi decreti non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica e che le amministrazioni interessate provvedono all'attuazione del presente decreto con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente.

³ Di cui al decreto del Presidente della Repubblica, 22 dicembre 1986, n. 917.

⁴ Requisiti dimensionali indicati dall'articolo 7, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 128 del 2015.

⁵ La legge n. 212 del 2000 reca disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente.

⁶ Di cui all'articolo 6, commi 6-*bis* e 6-*ter*, del citato decreto legislativo n. 128 del 2015.

Le norme recano disposizioni integrative e correttive della disciplina dell'adempimento collaborativo, previsto dal decreto legislativo n. 128 del 2015 e oggetto di revisione del decreto legislativo n. 221 del 2023 (AG 100 della presente legislatura), introducendo:

- una puntuale definizione di certificazione infedele, che si configura come una certificazione resa in assenza dei requisiti di indipendenza, onorabilità e professionalità, nonché nei casi di assenza di corrispondenza tra i dati della certificazione e quelli esibiti dal contribuente, oppure in presenza di falsa attestazione di compiti e adempimenti all'uopo previsti⁷, nonché l'applicazione di disposizioni sanzionatorie nei confronti del professionista, per le ipotesi in cui venga rilasciata una certificazione tributaria infedele⁸ [comma 1, lettera a)].

In particolare, la normativa vigente (articolo 39, comma 1, lettera b), del decreto legislativo n. 241 del 1997). richiamata dalla novella in esame, prevede che al professionista che rilascia la certificazione tributaria infedele sia applicata una sanzione amministrativa da euro 516 ad euro 5.165. In caso di accertamento di tre distinte violazioni commesse nel corso di un biennio, è disposta la sospensione dalla facoltà di rilasciare la certificazione tributaria per un periodo da uno a tre anni. La medesima facoltà è inibita in caso di accertamento di ulteriori violazioni ovvero di violazioni di particolare gravità⁹;

- l'estensione alle comunicazioni spontanee rese dal contribuente (su rischi fiscali relativi a periodi di imposta precedenti all'ingresso al regime dell'adempimento collaborativo) del regime di favore - già previsto per le comunicazioni preventive - che dispone la non punibilità della condotta e non applicabilità delle sanzioni, pari nel testo vigente alla metà delle sanzioni amministrative (comma 1, lettera b), numero 1);
- oltre alla non punibilità (già prevista dal vigente articolo 6, comma 4, del decreto legislativo n. 128 del 2015) delle violazioni delle norme tributarie - derivanti da rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate con le modalità e tempistiche previste dalla norma in esame – si dispone che le stesse violazioni non costituiscono notizia di reato. Si dispone, inoltre, l'inapplicabilità della disciplina di favore in argomento nei casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente o dipendenti dall'indicazione

⁷ Come definiti dal regolamento ministeriale di cui all'articolo 4, comma 1-ter, del decreto legislativo n. 128 del 2015.

⁸ Si tratta, in particolare, delle disposizioni di cui all'articolo 39, comma 1, lettera b), del decreto legislativo n. 241 del 1997 che prevedono l'applicazione nei confronti del professionista che rilascia una certificazione tributaria infedele di una sanzione amministrativa da euro 516 ad euro 5.165. In caso di accertamento di tre distinte violazioni commesse nel corso di un biennio, è disposta la sospensione dalla facoltà di rilasciare la certificazione tributaria per un periodo da uno a tre anni. La medesima facoltà è inibita in caso di accertamento di ulteriori violazioni ovvero di violazioni di particolare gravità; si considera violazione particolarmente grave il mancato pagamento della suddetta sanzione.

⁹ Ai sensi dell'articolo 39, comma 1, lettera b), del decreto legislativo n. 241 del 1997.

- nelle dichiarazioni annuali di elementi passivi inesistenti (comma 1, lettera b), numero 2);
- la specificazione che i soggetti che hanno esercitato l'opzione per il gruppo IVA sono esonerati dalla prestazione di garanzia anche con riferimento ai rimborsi in corso di esecuzione alla data di entrata in vigore del decreto legislativo n. 221 del 2023 in materia di adempimento collaborativo (comma 1, lettera b), numero 3);
 - l'esclusione della cumulabilità delle riduzioni dei termini di decadenza per la notifica degli avvisi di accertamento di due anni¹⁰ e di un ulteriore anno¹¹, con quella di due anni prevista dall'articolo 3, comma 1, del decreto legislativo, 5 agosto 2015, n. 127¹² (comma 1, lettera b), numero 4);
 - ampliamento dell'ambito di applicazione soggettivo del regime di adempimento collaborativo ai contribuenti appartenenti a un gruppo di imprese, inteso quale insieme delle società, delle imprese e degli enti sottoposti a controllo comune¹³, a condizione che almeno un soggetto del gruppo possieda i requisiti previsti dalla normativa vigente e che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale certificato [comma 1, lettera c)];
 - modifiche al regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale per i contribuenti privi dei requisiti per l'adesione al regime di adempimento collaborativo. In particolare, si dispone che non si applicano le sanzioni amministrative (in luogo della riduzione a un terzo delle sanzioni prevista dal testo vigente) per le violazioni relative a rischi di natura fiscale comunicati

¹⁰ Il comma 6-*bis* dispone la riduzione di due anni dei termini di decadenza di cui agli articoli 43, primo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, 57, primo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 e 20 del decreto legislativo n. 472 del 1997, per i periodi di imposta ai quali il regime si applica, nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti indipendenti qualificati, ai sensi dell'articolo 4, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 128 del 2015.

¹¹ Il comma 6-*ter* statuisce, per i periodi di imposta ai quali si applica il regime dell'adempimento collaborativo, la riduzione di un ulteriore anno dei termini di decadenza, qualora al contribuente venga rilasciata la certificazione tributaria di cui all'articolo 36 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, recante l'attestazione della corretta applicazione delle norme tributarie sostanziali, nonché l'esecuzione degli adempimenti, dei controlli e delle attività indicati annualmente con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

¹² L'articolo 3 del decreto legislativo, 5 agosto 2015, n. 127, al fine di incentivare la tracciabilità dei pagamenti, disciplina la riduzione di due anni del termine di decadenza per la notifica degli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti delle dichiarazioni in materia di IVA di cui all'articolo 57, primo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, nonché del termine di decadenza per la notifica degli avvisi di accertamento delle imposte sui redditi di cui all'articolo 43, primo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, per i soggetti passivi IVA che garantiscono la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati relativi ad operazioni di ammontare superiore a 500 euro.

¹³ Ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, sono considerate società a controllo comune controllate: 1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria; 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria. Il comma 2 precisa che, ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi.

- preventivamente all’Agenzia delle entrate¹⁴ e penali – in quest’ultimo caso prevedendo anche le condotte poste in essere non costituiscano notizia di reato – sempre che il comportamento tenuto dal contribuente sia esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione dell’interpello, ancorché non sussistano violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente [comma 1, lettera *d*]);
- l’attestazione dell’efficacia operativa del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale¹⁵, da parte dei contribuenti ammessi o che hanno presentato istanza di adesione al regime di adempimento collaborativo antecedentemente alla data di entrata in vigore del presente decreto, pur non essendo tenuti tali soggetti alla certificazione del predetto sistema ai sensi delle norme vigenti¹⁶ (comma 2);
 - l’estensione ai soggetti già aderenti al regime alla data di entrata in vigore del decreto legislativo n. 122 del 2023 del regime premiale (non applicabilità delle sanzioni amministrative e non punibilità) per le comunicazioni dei rischi fiscali connessi a condotte poste in essere in periodi di imposta precedenti a quello di ingresso al regime di adempimento collaborativo, da effettuarsi entro il termine di centoventi giorni a decorrere dalla data di entrata in vigore dello schema di decreto in esame (comma 3).

La relazione tecnica evidenzia preliminarmente che lo schema di decreto in esame apporta modifiche alla disciplina relativa al regime di adempimento collaborativo di cui al decreto legislativo n. 128 del 2015, come modificato dal decreto legislativo n. 221 del 2023. Con riguardo ai profili finanziari la RT afferma che dall’attuazione delle norme non derivano effetti finanziari.

In particolare, la RT precisa che tali effetti non sono ascrivibili alle seguenti norme atteso il loro carattere procedurale:

- comma 1, lettera *a*) che prevede l’applicazione di disposizioni sanzionatorie per le ipotesi in cui venga rilasciata una certificazione tributaria infedele;
- comma 1, lettera *b*), numero 3), che disciplina la decorrenza dell’esonero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi richiesti dai rappresentanti dei Gruppi IVA dei soggetti aderenti al regime, stabilendo che non è dovuta la polizza per i rimborsi in corso di esecuzione alla data di entrata in vigore del decreto. Al riguardo la RT osserva, altresì,

¹⁴ Si tratta delle violazioni relative a rischi di natura fiscale comunicati preventivamente con interpello ai sensi dell’articolo 11 della legge n. 212 del 2000.

¹⁵ Con le modalità definite con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze.

¹⁶ Articolo 1, comma 3, del decreto legislativo n. 221 del 2023.

che tale disposizione, ampliando le ipotesi di esonero dalla prestazione della garanzia, determinerà un risparmio di spesa per l'Amministrazione finanziaria, riconducibile al minor costo dei ristori dovuti ai soggetti passivi che richiedono un rimborso dell'IVA prestando la garanzia, ai sensi dell'articolo 7 della legge 20 novembre 2017, n. 167.

La RT in proposito ricorda che la norma citata dispone che ai soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), che richiedono un rimborso dell'IVA prestando la garanzia richiesta dallo stesso comma è riconosciuta, a titolo di ristoro forfetario dei costi sostenuti per il rilascio della garanzia stessa, una somma pari alla 0,15 per cento dell'importo garantito per ogni anno di durata della garanzia. La somma è versata alla scadenza del termine per l'emissione dell'avviso di rettifica o di accertamento ovvero, in caso di emissione di tale avviso, quando sia stato definitivamente accertato che al contribuente spettava il rimborso dell'imposta. La RT precisa inoltre che in questa materia sta consolidandosi un indirizzo giurisprudenziale rispetto al quale l'Agenzia delle entrate risulta spesso soccombente e condannata alla rifusione delle spese processuali.

- comma 2, che pone a carico dei soggetti già ammessi al regime di adempimento collaborativo o che hanno presentato istanza antecedentemente alla data di entrata in vigore del decreto legislativo n. 221 del 2023, esonerati dal rilascio della certificazione di cui all'articolo 4, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 128 del 2015, un obbligo di attestare con cadenza triennale l'efficacia operativa del sistema di controllo del rischio fiscale, secondo modalità definite con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Con riguardo all'assenza di effetti finanziari connessi alle altre norme, si riportano di seguito le relative argomentazioni fornite dalla RT.

Alla norma di cui al comma 1, lettera b), numero 1), che revisiona la disciplina in materia di “gestione delle questioni riferibili a precedenti periodi di imposta al momento di accesso al regime”¹⁷, estendendo alla comunicazione spontanea di fattispecie precedenti all'ingresso al regime il medesimo regime premiale previsto per le comunicazioni preventive, non vengono ascritti effetti finanziari, in quanto – sostiene la RT – la medesima non è suscettibile di generare scostamenti rispetto al flusso annuale stabilmente considerato ai fini delle previsioni del bilancio dello Stato, a titolo di entrate relative alle sanzioni irrogabili a legislazione vigente. Al riguardo, la RT puntualizza che tale risultato finanziario è determinato dalla natura della *voluntary disclosure*: un istituto riconducibile alla categoria dei “rischi fiscali”, vale a dire fattispecie dubbie di natura eminentemente interpretativa, rispetto alle quali sussiste il “rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento” e che solo potenzialmente sarebbero state trasfuse in avvisi di accertamento, ove intercettate autonomamente

¹⁷ Di cui all'articolo 6, comma 3-ter, del decreto legislativo 128/2015, introdotto dal decreto legislativo n. 221 del 2023.

dall'Amministrazione finanziaria. La stessa, dunque, non può configurarsi come violazione certa della normativa tributaria¹⁸. Inoltre, evidenzia la RT, la cosiddetta *penalty protection* opera solo se la condotta virtualmente punibile sia stata oggetto di puntuale e specifica comunicazione da parte del contribuente, ciò cui consegue il versamento della maggior imposta dovuta in relazione alla fattispecie. Ne deriva che al venir meno della sanzione, corrisponde sempre il recupero della maggior imposta che viene recuperata a tassazione. Ciò, fermo restando il potere di irrogazione delle sanzioni previste dall'ordinamento per le violazioni non dichiarate e che emergano in sede dell'ordinaria attività di controllo pianificata dell'Amministrazione finanziaria, che prevede una limitata percentuale di soggetti sottoposti a verifica.

A tal proposito la RT richiama quanto già affermato nella relazione tecnica al decreto legislativo n. 221 del 2023, in cui con riferimento al beneficio sanzionatorio allora previsto per le comunicazioni spontanee di fattispecie pregresse (riduzione a metà delle sanzioni), era stato osservato che la *voluntary disclosure* operata dai contribuenti aderenti al regime dell'adempimento collaborativo, attraverso comunicazioni contenenti una descrizione chiara ed esaustiva della questione prospettata e delle motivazioni per cui si ravvisa l'esistenza di un rischio fiscale, avrebbe messo l'Agenzia delle entrate nelle condizioni di operare un controllo più celere ed efficiente delle posizioni segnalate, con conseguente contrazione dei tempi medi di esecuzione dell'attività di controllo e possibilità, per l'Amministrazione finanziaria di liberare risorse da dedicare alla verifica di posizioni considerate a più alto rischio fiscale. Inoltre, proseguendo le argomentazioni della citata RT, la *voluntary disclosure* delle posizioni fiscali segnalate avrebbe consentito di sottoporre a controllo fattispecie che sarebbero state solo eventualmente intercettate con i tradizionali strumenti di controllo e che i dati e notizie acquisiti nelle suddette comunicazioni avrebbero consentito all'Agenzia delle entrate di disporre di maggiori e più accurate informazioni sul contribuente.

In questo contesto, sottolinea la RT, l'applicazione del regime della *penalty protection* in sostituzione della precedente previsione di riduzione a metà delle sanzioni sortirà, ragionevolmente, l'effetto di incentivare la *voluntary disclosure* dei contribuenti ammessi, potenziando ulteriormente l'istituto e gli effetti positivi sopra indicati. Conclude sul punto la RT, confermando quanto sostenuto nell'Analisi di Impatto della Regolamentazione del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 (istitutivo del Regime), la quale osservava che la riduzione del gettito afferente alla componente sanzionatoria sarebbe stata ampiamente bilanciata dagli effetti sul gettito derivanti dall'incremento dell'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti che avrebbero aderito al regime.

Infine, con riguardo ai possibili rischi nell'utilizzo dell'istituto, atteso il beneficio della disapplicazione delle sanzioni rispetto ad eventuali violazioni commesse mediante l'accesso al regime, la RT esclude la possibilità del verificarsi di comportamenti opportunistici da parte dei contribuenti, dal momento che la norma non introduce un generale regime di impunità rispetto a eventuali violazioni pregresse, ma una *penalty protection*

¹⁸ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 101573 del 26 maggio 2017.

selettivamente applicata ai soli rischi oggetto di comunicazione, nonché dalla previsione, contenuta nello schema di decreto, secondo cui le comunicazioni non possono essere effettuate qualora il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi ispezioni e verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di indagini penali sui rischi comunicati.

Medesime argomentazioni sono svolte dalla RT circa l'assenza di effetti finanziari derivanti dall'applicazione dell'articolo 1, comma 1, lettera d), e comma 3 che prevedono la non applicabilità delle sanzioni amministrative e penali rispettivamente ai rischi comunicati mediante interpello da parte dei soggetti aderenti al regime opzionale e alla comunicazione preventiva da parte dei soggetti già beneficiari del regime di adempimento collaborativo alla data di entrata in vigore del decreto legislativo n. 221 del 2023.

Per quanto concerne le disposizioni contenute nel comma 1, lettera d) la RT afferma che l'eventuale riduzione del gettito afferente alla componente sanzionatoria può ritenersi ampiamente bilanciata dagli effetti sul gettito derivanti dall'incremento dell'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti che aderiranno al regime opzionale di cui all'articolo 7-bis del decreto legislativo n. 128 del 2015.

Tale punto – afferma la RT – era già stato evidenziato dalla relazione tecnica al decreto legislativo n. 221 del 2023, la quale sosteneva che l'interlocuzione preventiva sui rischi comunicati dai contribuenti avrebbe comportato una presumibile riduzione della necessità di agire attraverso i tradizionali poteri di controllo con conseguente contrazione del numero di accertamenti emessi nei confronti di tali soggetti e del conseguente contenzioso e possibilità, per l'Amministrazione finanziaria di liberare risorse da dedicare al controllo delle posizioni a più alto rischio fiscale. Inoltre, la stessa relazione escludeva il rischio di presentazioni di istanze pretestuose e finalizzate all'accesso ai benefici sotto l'aspetto sanzionatorio, dal momento che i benefici premiali non si sarebbero applicati in caso di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente e nelle ipotesi in cui il comportamento tenuto dall'istante non fosse stato esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione della comunicazione.

In questo contesto – conclude sul punto la RT – l'applicazione del regime della *penalty protection* in sostituzione della precedente riduzione a un terzo delle sanzioni si propone lo scopo di incentivare ulteriormente la *voluntary disclosure* dei contribuenti ammessi, potenziando i citati effetti positivi.

Con riferimento al comma 3, che prevede l'estensione del regime premiale ai soggetti già aderenti al regime alla data di entrata in vigore del decreto legislativo n. 221 del 2023, la RT afferma che tale disposizione assume la valenza di una definizione anticipata ed accelerata di posizioni fiscali, per le quali sarebbe prevista, a normativa vigente, la normale procedura di accertamento da parte degli uffici finanziari, suscettibile di produrre effetti positivi sul gettito prudenzialmente non quantificati ma tali da compensare, anche in termini di anticipazione temporale dei relativi recuperi, l'esclusione delle sanzioni applicabili.

Con riferimento alle disposizioni di cui al comma 1, lettera b), numero 4, che stabiliscono la non cumulabilità delle riduzioni dei termini di decadenza dell'azione accertatrice¹⁹ nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale è certificato da professionisti indipendenti e che abbiano ottenuto la certificazione tributaria con quella, pari a due anni, prevista per i contribuenti che garantiscono la tracciabilità dei pagamenti relativi ad operazioni di ammontare superiore a euro 500²⁰, la RT afferma la non sussistenza di effetti finanziari, trattandosi di un intervento di coordinamento, volto, peraltro, a scongiurare una riduzione eccessiva dei termini di decadenza dell'azione accertatrice a favore dei soggetti che intendessero aderire ad entrambi i regimi opzionali.

Con riguardo alle disposizioni di cui al comma 1, lettera c), che modificano la normativa in materia di requisiti soggettivi di ingresso al regime ampliando i potenziali beneficiari dell'adempimento collaborativo, la RT afferma l'assenza di effetti finanziari, richiamando i chiarimenti della relazione tecnica al decreto legislativo n. 221 del 2023.

In quella sede, a proposito delle disposizioni che incidono sui requisiti soggettivi di ingresso al regime ampliando la platea dei contribuenti ammissibili, si era sostenuto che l'eventuale riduzione del gettito afferente la componente dello stesso costituita dalle sanzioni potesse ritenersi ampiamente bilanciata dagli effetti sul gettito derivanti dall'incremento dell'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti che avrebbero aderito a detti regimi e dalla semplificazione ed efficientamento delle relative attività di controllo.

La **relazione illustrativa**, oltre a riportare il contenuto delle disposizioni, esplicita la *ratio* di taluni correttivi recati dalle norme in esame al decreto legislativo n. 221 del 2023, quali:

- l'integrazione all'articolo 6, comma 6, volta a precisare che i soggetti che hanno esercitato l'opzione per il gruppo IVA sono esonerati dalla prestazione di garanzia anche con riferimento ai rimborsi in corso di esecuzione, enuclea un principio analogo a quello previsto dalla Circolare 38/E/2016 dell'Agenzia delle entrate a proposito della precedente norma esonerativa²¹;
- la modifica della disciplina delle riduzioni dei termini di decadenza del potere accertativo ha il fine di coordinare le riduzioni dei termini di decadenza dell'azione accertatrice, introdotte dall'articolo 1, comma 1, lettera c), numero 6), del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221 nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale è certificato da professionisti indipendenti e che abbiano ottenuto la certificazione tributaria di cui all'articolo 36 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con quella, pari a due anni, prevista per i contribuenti che garantiscono la tracciabilità dei pagamenti relativi ad operazioni di ammontare

¹⁹ Introdotte dall'articolo 1, comma 1, lettera c), numero 6), del decreto legislativo 221/2023.

²⁰ di cui dall'articolo 3, comma 1, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127.

²¹ Di cui agli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo n. 128 del 2015.

superiore a 500 euro di cui all'articolo 3, comma 1, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, stabilendo che le citate riduzioni non siano cumulabili;

- la modifica dell'ambito di applicazione soggettivo del regime di adempimento collaborativo che riconosce l'accesso al regime ai soggetti che fanno parte del gruppo inteso in senso civilistico (attualmente il concetto di gruppo è declinato in termini di appartenenza al medesimo "consolidato nazionale ex articolo 117 e seguenti del TUIR"), ha l'obiettivo di ampliare le possibilità di accedere al regime per "trascinamento", riconoscendo la prassi prevalente nei gruppi, i quali tendono ad adottare un assetto organizzativo coerente per tutte le loro società e a impostare un sistema di controllo del rischio fiscale con un indirizzo univoco e integrato da parte delle varie unità operative, spesso gestito da un'unica funzione con responsabilità trasversali.

Nel corso della seduta del 27 dicembre 2023 presso la Commissione V, il Governo ha rilevato che le disposizioni che riducono alla metà l'importo delle sanzioni per il contribuente che comunichi i rischi fiscali relativi a condotte poste in essere in periodi di imposta antecedenti all'accesso al regime di adempimento collaborativo²², incidono su fattispecie per le quali l'analisi dei dati statistici sull'efficacia delle attività di controllo previste a legislazione vigente, raccolti in sede di redazione della relazione tecnica riferita alle disposizioni in esame, indica che l'effettiva possibilità di recupero del gettito, in assenza di *disclosure* da parte del contribuente, sarebbe statisticamente limitata e, pertanto, la riduzione prevista non comporta un peggioramento delle previsioni tendenziali di finanza pubblica.

In merito ai profili di quantificazione, si evidenzia preliminarmente che le norme recano disposizioni integrative e correttive della disciplina dell'adempimento collaborativo di cui al decreto legislativo n. 128 del 2015, prevedendo:

- l'applicazione di disposizioni sanzionatorie nei confronti del professionista, per le ipotesi in cui venga rilasciata una certificazione tributaria infedele²³ [comma 1, lettera *a*), numero 1];
- la non applicabilità delle sanzioni previste dalla normativa vigente e la non punibilità della condotta alle comunicazioni spontanee rese dal contribuente su rischi fiscali

²² Di cui all'articolo 1, comma 1, lettera c), numero 3), capoverso comma 3-ter, del decreto legislativo n. 221 del 2023.

²³ Si tratta, in particolare, delle disposizioni di cui all'articolo 39, comma 1, lettera *b*), del decreto legislativo n. 241 del 1997 che prevedono l'applicazione nei confronti del professionista che rilascia una certificazione tributaria infedele di una sanzione amministrativa da euro 516 ad euro 5.165. In caso di accertamento di tre distinte violazioni commesse nel corso di un biennio, è disposta la sospensione dalla facoltà di rilasciare la certificazione tributaria per un periodo da uno a tre anni. La medesima facoltà è inibita in caso di accertamento di ulteriori violazioni ovvero di violazioni di particolare gravità; si considera violazione particolarmente grave il mancato pagamento della suddetta sanzione.

- relativi a periodi di imposta precedenti all'ingresso al regime dell'adempimento collaborativo [comma 1, lettera *b*), numero 1];
- oltre alla non punibilità delle violazioni delle norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale, si dispone che le stesse non costituiscono notizia di reato [comma 1, lettera *b*), numero 2];
 - la previsione dell'esonero della prestazione di garanzia per i soggetti che hanno esercitato l'opzione per il gruppo IVA [comma 1, lettera *b*), numero 3];
 - l'esclusione della cumulabilità delle riduzioni dei termini per l'accertamento di cui ai commi 6-*bis* e 6-*ter*, introdotte dal decreto legislativo 221 del 2023, con quella prevista dall'articolo 3, comma 1, del decreto legislativo, 5 agosto 2015, n. 127 [comma 1, lettera *b*), numero 4];
 - l'ampliamento della possibilità di accesso al regime di adempimento collaborativo, con particolare riguardo al concetto di gruppo cui fanno parte i contribuenti [comma 1, lettera *c*)];
 - l'introduzione di modifiche al regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale per i contribuenti privi dei requisiti per l'adesione al regime di adempimento collaborativo [comma 1, lettera *d*)];
 - l'obbligo per i contribuenti già ammessi al regime di adempimento collaborativo o che hanno presentato istanza antecedentemente alla data di entrata in vigore del decreto legislativo n. 221 del 2023 di attestare l'efficacia operativa del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (comma 2);
 - il termine di centoventi giorni a decorrere dalla data di entrata in vigore dello schema di decreto in esame per avvalersi della facoltà di comunicare rischi fiscali (comma 3).

La relazione tecnica con riferimento alla non applicabilità delle sanzioni previste dalla normativa vigente e la non punibilità della condotta alle comunicazioni spontanee rese dal contribuente su rischi fiscali relativi a periodi di imposta precedenti all'ingresso al regime dell'adempimento collaborativo [comma 1, lettera *b*), numero 1], richiama quanto affermato dalla RT riferita al decreto legislativo 221 del 2023, che aveva ridotto della metà le sanzioni in argomento. In tale

occasione la RT affermava che la riduzione del gettito afferente alla componente sanzionatoria sarebbe stata ampiamente bilanciata dagli effetti sul gettito derivanti dall'incremento dell'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti che avrebbero aderito al regime.

Medesime argomentazioni sono svolte dalla RT circa l'assenza di effetti finanziari derivanti dall'applicazione dell'articolo 1, comma 1, lettera d) e comma 3 che prevedono la non applicabilità delle sanzioni amministrative e penali rispettivamente ai rischi comunicati mediante interpello da parte dei soggetti aderenti al regime opzionale e alla comunicazione preventiva da parte dei soggetti già beneficiari del regime di adempimento collaborativo alla data di entrata in vigore del decreto legislativo n. 221 del 2023.

Con particolare riferimento al comma 3, la RT afferma che tale disposizione assume la valenza di una definizione anticipata ed accelerata di posizioni fiscali, per le quali sarebbe prevista, a normativa vigente, la normale procedura di accertamento da parte degli uffici finanziari, suscettibile di produrre effetti positivi sul gettito prudenzialmente non quantificati ma tali da compensare, anche in termini di anticipazione temporale dei relativi recuperi, l'esclusione delle sanzioni applicabili.

Inoltre, si rammenta che nel corso dell'esame alla Camera dell'Atto n. 100, da cui è originato il decreto legislativo n. 221 del 2023, nella seduta della Commissione V del 27 dicembre 2023, il Governo ha rilevato che le disposizioni che riducono alla metà l'importo delle sanzioni per il contribuente che comunichi i rischi fiscali relativi a condotte poste in essere in periodi di imposta antecedenti all'accesso al regime di adempimento collaborativo²⁴, incidono su fattispecie per le quali l'analisi dei dati statistici sull'efficacia delle attività di controllo previste a legislazione vigente, raccolti in sede di redazione della relazione tecnica riferita alle disposizioni in esame, indica che l'effettiva possibilità di recupero del gettito, in assenza di *disclosure* da parte del contribuente, sarebbe statisticamente limitata e, pertanto, la riduzione prevista non comporta un peggioramento delle previsioni tendenziali di finanza pubblica.

Tutto ciò premesso, appare necessario acquisire ulteriori elementi circa l'assenza di oneri finanziari connessi alla non applicabilità delle sanzioni alle fattispecie sopra descritte. Si evidenzia in proposito che le argomentazioni richiamate dalla RT si riferiscono a disposizioni del decreto legislativo n. 221 del 2023 che prevedevano la riduzione delle sanzioni e non la loro totale disapplicazione. Al fine di escludere quindi possibili effetti negativi sul bilancio dello

²⁴ Di cui all'articolo 1, comma 1, lettera c), numero 3), capoverso comma 3-ter, del decreto legislativo n. 221 del 2023.

stato sarebbe utile disporre di informazioni circa il flusso annuale stabilmente considerato a titolo di entrate relative alle sanzioni irrogabili ai fini delle previsioni del bilancio dello Stato a legislazione vigente.

Inoltre, con riguardo alle argomentazioni formulate in merito al comma 3, si rileva che, qualora le entrate derivanti dalle normali procedure di accertamento fossero già scontate nei tendenziali di finanza pubblica - come sembrerebbe emergere dalle argomentazioni risultanti dalla relazione tecnica - il predetto effetto di anticipazione darebbe luogo, oltre alle maggiori entrate iniziali, anche a minori entrate non coperte per un uguale ammontare negli esercizi successivi. Su tale aspetto appare pertanto necessario acquisire un chiarimento da parte del Governo.

In merito al comma 1, lettera *b*), numero 3), che amplia le ipotesi di esonero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi richiesti dai rappresentanti dei Gruppi IVA²⁵ dei soggetti aderenti al regime, la RT osserva che la norma determinerà un risparmio di spesa per l'Amministrazione finanziaria, riconducibile al minor costo dei ristori dovuti ai soggetti passivi che richiedono un rimborso dell'IVA. In proposito, non essendo stati quantificati i risparmi eventuali connessi all'applicazione della norma in esame e alla luce dei chiarimenti forniti dalla RT, non si hanno osservazioni da formulare.

Non si hanno infine osservazioni da formulare anche in merito alle restanti disposizioni, prendendosi atto dei chiarimenti risultanti dalla relazione tecnica circa l'assenza di effetti finanziari derivanti dalle stesse.

ARTICOLO 2

Modifiche alla disciplina degli adempimenti tributari

Normativa vigente. Di seguito si riportano le disposizioni in materia di adempimenti tributari, oggetto di modifiche e/o integrazioni per effetto dell'entrata in vigore dello schema di decreto in esame.

- Articolo 9-bis, comma 5-bis²⁶, del decreto-legge n. 50 del 2017 recante disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo, nell'ambito della disciplina degli indici di affidabilità fiscale, istituiti al fine di

²⁵ Di cui all'articolo 6, comma 6, del decreto legislativo n. 128 del 2015.

²⁶ Introdotto dall'articolo 7 del decreto legislativo n. 1 del 2024.

favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili e di stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari, prevede che i programmi informatici di ausilio alla compilazione e alla trasmissione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione di detti indici, siano resi disponibili entro il mese di aprile del periodo d'imposta successivo a quello al quale gli stessi sono riferibili. A decorrere dall'anno 2025 detti programmi sono resi disponibili entro il giorno 15 del mese di marzo del periodo d'imposta successivo a quello al quale gli stessi sono riferibili.

- Articolo 1 del DPR n. 100 del 1998 recante la disciplina delle dichiarazioni e dei versamenti periodici concernenti l'IVA, al comma 4 stabilisce che, entro il giorno 16 di ciascun mese, il contribuente determina la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel mese precedente e quello dell'imposta²⁷ e, se l'importo dovuto non supera il limite di 100 euro, il versamento è effettuato insieme a quello relativo al mese successivo e comunque entro il 16 dicembre dello stesso anno.
- Articolo 7 del DPR n. 542 del 1999 recante modificazioni alle disposizioni relative alla presentazione delle dichiarazioni dei redditi, dell'IRAP e dell'IVA, al comma 1, consente ai contribuenti che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a 600 milioni di lire per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi e per gli esercenti arti o professioni, ovvero un miliardo di lire per le imprese aventi per oggetto altre attività, di scegliere diversi profili di liquidazione dell'imposta. La lettera *a)* del medesimo comma prevede che le liquidazioni periodiche e i relativi versamenti dell'imposta siano effettuati entro il 16 del secondo mese successivo a ciascuno dei primi tre trimestri solari e, qualora l'imposta non superi il limite di 100 euro, che il versamento sia effettuato insieme a quello dovuto per il trimestre successivo e comunque entro il 16 dicembre dello stesso anno.
- Articolo 1, comma 3, del decreto legislativo n. 175 del 2014, recante semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata, stabilisce le modalità attraverso le quali la dichiarazione precompilata è resa disponibile al contribuente;
- Articolo 4, comma 6-*quinquies* del DPR n. 322 del 1998 disciplina termini e modalità per la trasmissione delle certificazioni uniche in via telematica all'Agenzia delle entrate.
- Decreto legislativo n. 1 del 2024 recante razionalizzazione e semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari:
 - l'articolo 11, commi 1 e 3, nell'ambito della disciplina relativa alla revisione dei termini di presentazione delle dichiarazioni fiscali, dispone modifiche ai termini per la presentazione della dichiarazione in materia di imposte sui redditi e di IRAP²⁸;
 - l'articolo 23 recante il rafforzamento dei contenuti conoscitivi del cassetto fiscale, al comma 1 stabilisce che l'Agenzia delle entrate mette a disposizione dei contribuenti, all'interno di apposita area

²⁷ Il versamento dell'IVA, ai sensi dell'articolo 1, comma 4, del DPR n. 100 del 1998, avviene nei modi di cui all'articolo 38 del DPR n. 633 del 1972.

²⁸ Di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, del DPR n. 322 del 1998.

riservata, servizi digitali per la consultazione e l'acquisizione di tutti gli atti e le comunicazioni li riguardano;

- l'articolo 24, comma 1, prevede che la memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dell'importo complessivo dei corrispettivi giornalieri anonimi relativi alle operazioni IVA²⁹ può essere effettuata mediante soluzioni software che garantiscono la sicurezza e l'inalterabilità dei dati.

Le norme recano disposizioni integrative e correttive concernenti la razionalizzazione e la semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari di cui al decreto legislativo n. 1 del 2024. In particolare, vengono modificati taluni termini per effettuare i citati adempimenti, come segue:

- è previsto che i programmi informatici di ausilio alla compilazione e alla trasmissione dei dati per l'applicazione degli indici ISA vengano resi disponibili entro il giorno 15 del mese di aprile (anziché entro il 15 marzo, come dispone la normativa vigente³⁰) del periodo d'imposta successivo a quello al quale gli stessi sono riferibili (comma 1);
- per i versamenti periodici dell'IVA di importo inferiore a 100 euro, il termine del 16 dicembre³¹ (termine incongruamente fissato³² dal decreto legislativo n. 221 del 2024) viene ora fissato al giorno 16 del mese successivo (comma 2);
- con riferimento ai versamenti trimestrali in materia di IVA di importo inferiore a 100 euro previsti per i contribuenti minori³³, si stabilisce che il termine per il versamento sia il 16 novembre (termine di versamento dei primi tre trimestri solari) in luogo del 16 dicembre (termine incongruamente fissato³⁴ dal decreto legislativo n. 221 del 2024) (comma 3);
- la dichiarazione dei redditi precompilata³⁵, a decorrere dal 2025, è resa disponibile, conferendo apposita delega, oltre che attraverso i soggetti individuati dall'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo n. 175 del 2014³⁶) anche tramite uno degli altri soggetti incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni di cui all'articolo 3, comma 3, del DPR n. 322 del 1998³⁷ (comma 4);

²⁹ Di cui all'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo n. 127 del 2015.

³⁰ Di cui al comma 5-*bis* dell'articolo 9-*bis* del decreto-legge, 24 aprile 2017, n. 50.

³¹ Di cui all'articolo 1, comma 4, del DPR n. 100 del 1998.

³² In quanto inapplicabile (*cf.* al riguardo relazione tecnica)

³³ Di cui all'articolo 7, comma 1, lettera *a*), del DPR n. 542 del 1999.

³⁴ In quanto inapplicabile (*cf.* al riguardo relazione tecnica)

³⁵ Di cui all'articolo 1 del decreto legislativo n. 175 del 2014.

³⁶ Un iscritto nell'albo dei consulenti del lavoro o in quello dei dottori commercialisti e degli esperti contabili abilitati allo svolgimento dell'assistenza fiscale, di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, che fornisce l'elenco dei soggetti incaricati della trasmissione delle dichiarazioni in via telematica.

³⁷ Recante modalità di presentazione ed obblighi di conservazione delle dichiarazioni.

- in materia di dichiarazione e certificazioni dei sostituti d'imposta, si dispone che dal 2025 la certificazione unica³⁸, contenente esclusivamente redditi che derivano da prestazioni di lavoro autonomo rientranti nell'esercizio di arte o professione abituale, è trasmessa in via telematica all'Agenzia delle entrate entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti (la disciplina vigente fissa tale termine al 31 di ottobre³⁹) (comma 5);
- si dispone il differimento dal 30 settembre⁴⁰ al 31 ottobre di ogni anno del termine, applicabile per il 2024, per la presentazione della dichiarazione relativa all'IRPEF e all'IRAP e dal nono al decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta del termine per la presentazione della dichiarazione IRES (comma 6, lettera *a*), numero 1).
- Vengono altresì modificati i seguenti termini applicabili a decorrere dal 2025:
 - il termine iniziale di presentazione della dichiarazione IRPEF, IRAP e IRES (dal 1° al 15 di aprile dell'anno successivo a quello in cui i redditi sono prodotti);
 - il termine finale per la presentazione della dichiarazione IRPEF e IRAP (dal 30 settembre al 31 ottobre dell'anno successivo a quello in cui i redditi sono prodotti);
 - il termine finale per la presentazione della dichiarazione dei redditi per i soggetti IRES (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) [comma 6, lettera *a*), numero 2)];
- in materia di rafforzamento dei contenuti conoscitivi del cassetto fiscale, è previsto che l'Agenzia delle entrate metta a disposizione dei contribuenti, oltre a quanto già previsto nella vigente formulazione della norma⁴¹, anche i dati gestiti dall'Agenzia delle entrate che li riguardano, compresi quelli concernenti i ruoli dell'Agenzia delle entrate-Riscossione relativi ad atti impositivi emessi dall'Agenzia delle entrate [comma 6, lettera *b*)];
- in materia di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi mediante apposite procedure *software* si dispone la trasmissione da parte dei commercianti

³⁸ Di cui all'articolo 4, comma 6-*ter*, del DPR n. 322 del 1998.

³⁹ Articolo 4, comma 3-*bis*, del DPR n. 322 del 1998.

⁴⁰ Ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 1 del 2024.

⁴¹ Di cui all'articolo 23, comma 1, del decreto legislativo n. 1 del 2024.

al minuto dei corrispettivi giornalieri anonimi in luogo dell'importo complessivo dei medesimi⁴² [comma 6, lettera c)].

La relazione tecnica riepiloga gli interventi operati dalle norme in esame affermando che, con riferimento agli aspetti di natura finanziaria, le disposizioni non determinano effetti tenuto conto del loro tenore procedurale.

Inoltre, con particolare riguardo ai commi 2 e 3, la RT afferma che gli interventi normativi rappresentano correzioni di disposizioni inapplicabili e ancora non attuate con riguardo alla parte modificata. In particolare, il comma 2 dispone che il versamento dell'IVA a debito risultante dalla liquidazione periodica relativa al mese di dicembre, anche se di importo inferiore al limite di euro 100, sia effettuato entro la scadenza del 16 gennaio dell'anno successivo. Nella sua formulazione introdotta dal decreto legislativo n. 1 del 2024, essendo stato fissato al 16 dicembre il termine ultimo per i versamenti periodici mensili IVA di importo inferiore a 100 euro, di fatto la disposizione non poteva essere applicata per il mese di dicembre. In tal modo – conclude sul punto la RT – l'intervento in parola ripropone quanto era previsto dalla legislazione previgente al decreto legislativo n. 1 del 2024.

Anche in relazione alla seconda modifica (comma 3), che attiene i versamenti trimestrali, il correttivo, per le analoghe motivazioni connesse all'inapplicabilità della disposizione del decreto legislativo n. 1 del 2024, ristabilisce la legislazione previgente, riportando al 16 novembre il termine ultimo entro cui effettuare il versamento dell'IVA risultante dalle liquidazioni periodiche relative ai primi tre trimestri dell'anno, nell'ipotesi in cui l'importo dovuto sia inferiore al limite di euro 100. Tali argomentazioni conducono la RT ad affermare che, con riferimento alle citate norme, l'assenza di effetti in termini finanziari.

In relazione alle rimanenti disposizioni, la RT asserisce che, con riferimento agli aspetti di natura finanziaria, le medesime non determinano effetti tenuto conto del loro tenore procedurale.

La **relazione illustrativa**, oltre a descrivere il contenuto delle disposizioni, esplicita la ratio degli interventi normativi, quali:

- il differimento del termine di messa a disposizione dei programmi informatici per il 2024. Al proposito, la RI sostiene che in tal modo si è provveduta ad operare un allineamento al 15 aprile 2024 dei termini iniziali per la disponibilità dei programmi informatici per la 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;

⁴² Di cui all'articolo 24, comma 1, del decreto legislativo n. 1 del 2024.

- la modifica della disciplina dei versamenti periodici IVA⁴³. Al riguardo, la RI precisa che anche se l'importo risultante dalla liquidazione periodica relativa al mese di dicembre è inferiore al limite di 100 euro, il versamento deve essere comunque effettuato entro il 16 gennaio dell'anno successivo. Con riguardo alla modifica del termine per il versamento trimestrale in materia di IVA, la RI segnala altresì come la modifica del termine (16 novembre in luogo del 16 dicembre) allinea alla scadenza ordinaria del terzo trimestre il termine ultimo entro cui effettuare il versamento dell'IVA risultante dalle liquidazioni periodiche relative ai primi tre trimestri dell'anno, nell'ipotesi in cui l'importo dovuto sia inferiore al limite di 100 euro;
- i contenuti conoscitivi del cassetto fiscale⁴⁴. La RI precisa che nel cassetto fiscale saranno presenti anche alcuni dati, atti e comunicazioni relativi al medesimo contribuente, che sono comunicati all'Agenzia delle entrate da altri soggetti, come, ad esempio, le certificazioni uniche;
- la memorizzazione e l'invio dei corrispettivi giornalieri anonimi. La RI afferma che la norma consentirà ai soggetti che effettuano attività di commercio al minuto e assimilate di memorizzare e inviare i corrispettivi giornalieri anonimi anche senza ricorrere ai registratori telematici o alla procedura web messa a disposizione dall'Agenzia delle entrate. A tal proposito – prosegue la RI - tenuto conto che allo stato attuale nei registratori telematici viene effettuata la memorizzazione dei singoli scontrini, mentre la trasmissione all'Agenzia delle entrate riguarda il solo totale dei corrispettivi giornalieri, al fine di evitare dubbi applicativi, con la proposta normativa in esame si prevede l'eliminazione del riferimento all'importo complessivo.

In merito ai profili di quantificazione, si evidenzia preliminarmente che le norme in esame recano disposizioni integrative e correttive in materia di adempimenti tributari di cui al decreto legislativo n. 1 del 2024, prevedendo:

- una modifica ai termini di messa a disposizione dei programmi informatici di ausilio alla compilazione e alla trasmissione dei dati per l'applicazione degli indici ISA, dal 15 marzo al 15 aprile (comma 1);
- per i versamenti mensili dell'IVA di importo inferiore a 100 euro, la modifica del termine del 16 dicembre (termine incongruamente fissato dal decreto legislativo n. 221 del 2024⁴⁵) al giorno 16 del mese successivo (comma 2);

⁴³ Di cui all'articolo 1, comma 4, del DPR n. 100 del 1998.

⁴⁴ Di cui all'articolo 23, comma 1, del decreto legislativo n. 1 del 2024.

⁴⁵ In quanto inapplicabile (*cf.* al riguardo relazione tecnica)

- per i versamenti trimestrali dell’IVA previsti per i contribuenti minori, qualora di importo inferiore a 100 euro, la modifica del termine dal 16 dicembre (termine incongruamente fissato dal decreto legislativo n. 221 del 2024⁴⁶) al giorno 16 novembre (comma 3);
- la previsione che la dichiarazione dei redditi precompilata, a decorrere dal 2025, è resa disponibile, conferendo apposita delega, oltre che attraverso i soggetti individuati dall’articolo 1, comma 3, del decreto legislativo n. 175 del 2014, anche tramite uno degli altri soggetti incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni di cui all’articolo 3, comma 3, del DPR n. 322 del 1998⁴⁷;
- la modifica del termine di trasmissione telematica della certificazione unica all’Agenzia delle entrate (dal 31 ottobre al 31 marzo) a partire dal 2025 (comma 5);
- la modifica dei termini iniziali e finali per la presentazione delle dichiarazioni IRPEF e IRAP e di IRES;
- l’integrazione delle informazioni che devono essere messe a disposizione del contribuente nel cassetto fiscale, con particolare riferimento ai dati gestiti dall’Agenzia delle entrate che li riguardano [comma 6, lettera *b*];
- la trasmissione telematica da parte dei commercianti al minuto dei corrispettivi giornalieri anonimi in luogo dell’importo complessivo dei medesimi [comma 6, lettera *c*].

Tutto ciò premesso, per quanto riguarda i commi 2 e 3, in materia di versamenti IVA, non si hanno osservazioni da formulare, giacché la relazione tecnica chiarisce che dalle modifiche ivi previste non derivano effetti in termini finanziari in quanto entrambi gli interventi rappresentano correzioni di disposizioni inapplicabili e ancora non attuate in materia di versamento periodico IVA.

Con riferimento al comma 6, lettera *a*), che dispone modifiche di termini in materia di IRPEF e di IRAP di IRES, analogamente, non si hanno osservazioni da formulare, posto che la relazione tecnica riferita all’articolo 11 del decreto legislativo n. 1 del 2024, che ha disposto

⁴⁶ In quanto inapplicabile (*cf.* al riguardo relazione tecnica)

⁴⁷ Recante modalità di presentazione ed obblighi di conservazione delle dichiarazioni.

l'anticipazione rispetto alla disciplina previgente di tali termini ora nuovamente modificati, non scontava alcun effetto finanziario.

In merito al comma 6, lettera *b*), che prevede un ampliamento del contenuto conoscitivo dell'area riservata per ciascun contribuente del sito *internet* dell'Agenzia delle entrate, andrebbero invece forniti elementi e informazioni circa l'eventuale necessità di adeguare i sistemi informativi esistenti nonché le modalità di interscambio dei dati tra l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia delle entrate-Riscossione, al fine di escludere che dall'attuazione della disposizione possano derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.

Infine, con riguardo alle restanti disposizioni, non si hanno osservazioni da formulare stante il carattere ordinamentale delle stesse.

ARTICOLO 3

Modifiche alla disciplina del concordato preventivo biennale

Normativa vigente. Di seguito si riportano le disposizioni in materia di concordato preventivo biennale di cui al decreto legislativo n. 13 del 2024, oggetto di modifiche e/o integrazioni per effetto dell'entrata in vigore dello schema di decreto in esame:

- l'articolo 8 prevede, al comma 1, che l'Agenzia delle entrate, entro il 1° aprile di ciascun anno, metta a disposizione dei contribuenti o dei loro intermediari appositi programmi informatici per l'acquisizione dei dati necessari per l'elaborazione della proposta di concordato preventivo biennale e, al comma 4, che per il 2024 e il 2025, tali programmi informatici sono resi disponibili, rispettivamente, entro il 15 giugno ed entro il 15 aprile;
- l'articolo 9, comma 3, nell'ambito della disciplina delle modalità di elaborazione e adesione alla proposta di concordato, stabilisce che il contribuente può aderire alla proposta entro il termine per il versamento del saldo delle imposte sui redditi e dell'Irap⁴⁸. Per il primo anno di applicazione, il contribuente può aderire alla proposta di concordato entro il termine previsto dall'articolo 38 per la presentazione della dichiarazione annuale dei redditi;
- l'articolo 11, comma 1, prevede che costituiscono causa di esclusione dal concordato preventivo biennale, la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi in relazione ad almeno uno dei tre periodi d'imposta precedenti a quelli di applicazione del concordato nonché la condanna per i

⁴⁸ Termine previsto dall'articolo 17, comma 1, del DPR n. 435 del 2001.

reati tributari ivi richiamati se commessi negli ultimi tre periodi d'imposta antecedenti a quelli di applicazione del concordato;

- l'articolo 15 stabilisce che il reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni, rilevante ai fini delle imposte sui redditi, proposto al contribuente ai fini del concordato, è individuato ai sensi degli ordinari criteri previsti dal TUIR⁴⁹ senza considerare i valori relativi a plusvalenze e minusvalenze relative a beni strumentali, nonché redditi o quote di redditi relativi a partecipazioni in società di persone e associazioni. Il saldo netto tra le plusvalenze e le minusvalenze, nonché i redditi derivanti dalle partecipazioni di cui al comma 1 determinano una corrispondente variazione del reddito concordato, ferma restando la dichiarazione di un reddito minimo di 2.000 euro;
- l'articolo 16 stabilisce che il reddito di impresa, rilevante ai fini delle imposte sui redditi, proposto al contribuente ai fini del concordato, è individuato ai sensi degli ordinari criteri previsti dal TUIR⁵⁰
- senza considerare i valori relativi a plusvalenze e minusvalenze, le sopravvenienze attive e passive e i redditi da partecipazione. Il saldo tra componenti attive e passive comporta una variazione del reddito concordato secondo i meccanismi previsti dalle singole disposizioni a esse applicabili; anche perdite diminuiscono il reddito secondo le ordinarie regole del TUIR. In ogni caso il reddito assoggettato a imposizione non può essere inferiore a 2.000 euro;
- l'articolo 17 definisce le modalità per l'individuazione del valore della produzione netta a fini IRAP proposto al contribuente ai fini del concordato, prevedendo che tale reddito è determinato ai sensi degli ordinari criteri del di legge, non computando le plusvalenze e le sopravvenienze attive nonché le minusvalenze e le sopravvenienze passive. Il saldo tra componenti attive e passive comporta una variazione del valore della produzione netta concordato, ferma restando la dichiarazione di un valore minimo pari a 2.000 euro;
- l'articolo 20 dispone che l'acconto delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive relativo ai periodi d'imposta oggetto del concordato è calcolato sulla base dei redditi e del valore della produzione netta concordati. Per il primo periodo d'imposta di applicazione del concordato preventivo biennale, se l'acconto è versato in due rate, la seconda rata è calcolata come differenza tra l'acconto complessivamente dovuto in base al reddito e al valore della produzione netta concordato e quanto versato con la prima rata calcolata secondo le regole ordinarie;
- l'articolo 21 che prevede che il concordato cessa di avere efficacia a partire dal periodo d'imposta nel quale il contribuente modifica l'attività svolta nel corso del biennio concordatario rispetto a quella esercitata nel periodo d'imposta precedente il biennio stesso o cessa l'attività. Tuttavia la

⁴⁹ Di cui all'articolo 54 del TUIR.

⁵⁰ Previsti dall'articolo 56 TUIR e, per quanto riguarda i contribuenti soggetti all'imposta sul reddito delle società, dalle disposizioni di cui alla sezione I del capo II del titolo II del predetto TUIR, ovvero, relativamente alle imprese minori, dall'articolo 66 del medesimo testo unico.

cessazione del concordato per cambio attività non si verifica se per le nuove attività è prevista l'applicazione del medesimo indice sintetico di affidabilità fiscale;

- l'articolo 22 individua le condizioni alle quali il concordato decade, comportando la decadenza dai benefici per entrambi i periodi di imposta della sua durata;
- l'articolo 24 individua le cause di esclusione dall'accesso al concordato preventivo biennale, per i contribuenti che aderiscono al regime forfettario;
- l'articolo 31 stabilisce, per i contribuenti in regime forfettario che aderiscono al concordato, l'acconto delle imposte sui redditi relativo ai periodi d'imposta oggetto del concordato è calcolato sulla base dei redditi concordati. Per l'anno d'imposta 2024, se l'acconto è versato in due rate, la seconda rata è calcolata come differenza tra l'acconto complessivamente dovuto in base al reddito concordato e quanto versato con la prima rata calcolata secondo le regole ordinarie;
- l'articolo 37 prevede il differimento del termine dei versamenti del saldo e del primo acconto per il primo anno di applicazione del concordato preventivo biennale;
- l'articolo 38 dispone la revisione dei termini per la presentazione della dichiarazione in materia di imposte sui redditi e di IRAP e per la disponibilità dei programmi informatici relativi alle dichiarazioni fiscali e agli indici sintetici di affidabilità fiscale.

Le norme recano disposizioni integrative e correttive in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale di cui al decreto legislativo n. 13 del 2024. In particolare, le norme:

- differiscono per l'anno 2024, dal 1° aprile al 15 aprile, il termine entro il quale l'Agenzia delle entrate mette a disposizione dei contribuenti i programmi informatici ai fini dell'acquisizione dei dati necessari per l'elaborazione della proposta di concordato. È altresì differito, sempre per l'anno 2024, dal 15 giugno al 15 luglio, il termine previsto per il rilascio dei suddetti programmi per i contribuenti in regime forfettario [comma 1, lettera a)];
- viene previsto che il contribuente può aderire alla proposta di concordato entro il 31 luglio. I soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare possono aderire alla proposta di concordato entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta⁵¹ [comma 1, lettera b)];
- introducono ulteriori cause di esclusione dal concordato preventivo biennale: conseguimento nel periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta, nell'esercizio d'impresa o di arti e professioni, di redditi o quote di redditi in tutto o in

⁵¹Per il primo anno di applicazione dell'istituto, tuttavia, il contribuente può aderire alla proposta di concordato entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi previsto dall'articolo 11 del decreto legislativo 8 gennaio 2024, n.1.

parte esenti, esclusi o non concorrenti alla base imponibile, in misura superiore al 40 per cento del reddito derivante dall'esercizio d'impresa o di arti e professioni; adesione al regime forfettario per il primo periodo d'imposta oggetto del concordato⁵²; operazioni di fusione, scissione, conferimento che abbiano riguardato società o enti nel primo anno cui si riferisce la proposta di concordato, ovvero modifiche della compagine sociale che abbiano riguardato in tale anno società di persone o semplici [comma 1, lettera c)];

- vengono esclusi dal calcolo del reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni proposto al contribuente ai fini del concordato dei corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali, riferibili all'attività artistica o professionale⁵³; conseguentemente si prevede che i suddetti corrispettivi determinano una corrispondente variazione del reddito concordato [comma 1, lettera d)];
 - vengono esclusi dal calcolo del reddito di impresa proposto al contribuente ai fini del concordato, alcune componenti di reddito che non rientrano nella gestione caratteristica [comma 1, lettera e)]⁵⁴;
 - ai fini dell'individuazione del valore della produzione netta rilevante ai fini dell'IRAP, in relazione agli enti non commerciali che svolgono attività commerciale – anch'essi rientranti nel concordato preventivo biennale – viene introdotto il riferimento all'articolo 10 del decreto legislativo n. 446 del 1997, posto che quest'ultimo reca la disciplina applicabile a tali enti [comma 1, lettera f)];
 - attraverso la sostituzione dell'articolo 20 del decreto legislativo n. 13 del 2024, viene semplificata la metodologia di calcolo degli acconti delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive relativo ai periodi d'imposta oggetto del concordato per i soggetti che applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale. In particolare si prevede che, per il primo periodo d'imposta di adesione al concordato, l'acconto delle imposte sui redditi, se calcolato secondo il cosiddetto metodo storico (ossia sulla base dell'imposta relativa al periodo precedente), è maggiorato di un importo pari a una percentuale (15 per cento) della differenza, se positiva, tra il reddito concordato e quello di impresa o di lavoro autonomo dichiarato per il periodo d'imposta precedente, rettificato secondo quanto visto in precedenza; analogamente, l'acconto IRAP è maggiorato di un importo pari al 3 per cento della differenza, se positiva, tra il valore della produzione netta concordato e

⁵² In tal modo eliminando, come evidenziato dalla relazione illustrativa, la possibilità che un soggetto aderisca alla proposta di concordato definita per una tipologia di contribuente diversa da quella a cui appartiene realmente il soggetto.

⁵³ Come risulta dalla relazione illustrativa, la modifica intende escludere dalla determinazione del reddito di lavoro autonomo ai fini del concordato preventivo biennale ciò che non rientra in tale gestione caratteristica.

⁵⁴ Si veda al riguardo la relazione illustrativa.

- quello dichiarato per il periodo d'imposta precedente, rettificato secondo quanto visto in precedenza. In tali eventualità, la maggiorazione degli acconti è versata integralmente entro il termine per il pagamento della seconda rata degli acconti medesimi. Se invece il versamento degli acconti avviene secondo il cosiddetto metodo previsionale (ossia sulla base dell'imposta relativa al periodo in corso), la maggiorazione non è dovuta e la seconda rata di acconto è calcolata come differenza tra l'acconto complessivamente dovuto in base al reddito e al valore della produzione netta concordati e quanto versato con la prima rata calcolata secondo le regole ordinarie [comma 1, lettera g]);
- vengono introdotte ulteriori cause di cessazione dell'efficacia del concordato⁵⁵, quali l'adesione al regime forfettario⁵⁶ e le operazioni di fusione, scissione, conferimento, ovvero, modifiche della compagine sociale che possono interessare la società o l'ente [comma 1, lettera h)];
 - è introdotta la previsione che, nel caso di decadenza del concordato,⁵⁷ rimangono dovute le imposte e i contributi determinati tenendo conto del reddito e del valore della produzione netta concordati se maggiori di quelli effettivamente conseguiti [comma 1, lettera i)];
 - vengono introdotte norme di coordinamento⁵⁸, in materia di cause di esclusione dal concordato, specificandosi che non possono accedere alla proposta di concordato preventivo biennale, oltre i contribuenti che non posseggono i requisiti per l'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale⁵⁹ quelli per i quali sussiste una delle cause di esclusione dal regime di cui all'articolo 11, comma 1, lettere a) e b)⁶⁰ [comma 1, lettera l)];
 - viene sostituito l'articolo 31 del decreto legislativo n. 13 del 2024, relativo alla determinazione degli acconti per i soggetti che aderiscono al regime forfettario, semplificando la metodologia di calcolo degli acconti. In particolare si prevede che, per il primo periodo d'imposta di adesione al concordato, l'acconto delle imposte sui redditi, se calcolato secondo il cosiddetto metodo storico (ossia sulla base dell'imposta relativa

⁵⁵ Di cui all'articolo 21 del decreto legislativo n. 13 del 2024.

⁵⁶ Di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 1994, n. 190.

⁵⁷ Di cui all'articolo 22 del decreto legislativo n. 13 del 2024.

⁵⁸ Di cui all'articolo 24 del decreto legislativo n. 13 del 2024.

⁵⁹ Di cui all'articolo 10, comma 2, del decreto legislativo n. 13 del 2024.

⁶⁰ Si tratta dei soggetti che non hanno presentato la dichiarazione dei redditi in relazione ad almeno uno dei tre periodi d'imposta precedenti a quelli di applicazione del concordato o quelli condannati per reati tributari, false comunicazioni sociali, nonché per il reato di riciclaggio, di impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita e di autoriciclaggio, commessi negli ultimi tre periodi d'imposta antecedenti a quelli di applicazione del concordato.

al periodo precedente), è maggiorato di un importo pari a una percentuale [12 per cento ovvero del 4 per cento nel caso di cui all'articolo 1, comma 65, della legge n. 190 del 2014⁶¹] della differenza, se positiva, tra il reddito concordato e quello di impresa o di lavoro autonomo dichiarato per il periodo d'imposta. In tal caso, la maggiorazione degli acconti è versata integralmente entro il termine per il pagamento della seconda rata degli acconti medesimi. Invece, se il versamento degli acconti avviene secondo il cosiddetto metodo previsionale (ossia sulla base dell'imposta relativa al periodo in corso), la maggiorazione non è dovuta e la seconda rata di acconto è calcolata come differenza tra l'acconto complessivamente dovuto in base al reddito e al valore della produzione netta concordati e quanto versato con la prima rata calcolata secondo le regole ordinarie;

- viene differito il termine dei versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi e da quelle in materia di IRAP e di IVA, per il primo anno di applicazione dell'istituto del concordato preventivo biennale. Si prevede in particolare, per il 2024, la possibilità effettuare i predetti versamenti entro il trentesimo giorno successivo al 31 luglio 2024⁶², maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo [comma 1, lettera n)];
- viene prevista l'abrogazione della disposizione che disciplina la revisione dei termini di presentazione della dichiarazione in materia di imposte sui redditi e di IRAP e disponibilità dei programmi informatici relativi alle dichiarazioni fiscali e agli indici sintetici di affidabilità fiscale⁶³ [comma 1, lettera o)].

La relazione tecnica riepiloga sinteticamente gli interventi operati dalle norme e rileva preliminarmente che i medesimi non modificano in alcun modo gli aspetti caratterizzanti il concordato preventivo biennale di cui al decreto legislativo n. 13 del 2024. Alla luce di tale considerazione, la RT ritiene mutuabili all'esame dei profili finanziari delle norme in questione le argomentazioni esposte nella relazione tecnica al citato decreto, nella quale pur essendo stata riconosciuta la capacità di determinare effetti positivi di gettito all'introduzione dell'istituto in parola, tuttavia, prudenzialmente, gli stessi non sono stati ascritti.

⁶¹ Si tratta dei contribuenti che aderiscono al regime forfettario ai quali per il primo anno di attività e per i quattro anni successivi si applica, a determinate condizioni, un'imposta sostitutiva inferiore a quella prevista per gli altri contribuenti che aderiscono al medesimo regime.

⁶² Si rammenta che l'articolo 37, comma 1, del decreto legislativo n. 13 del 2024, stabilisce per il 2024 che i versamenti in argomento siano fatti entro il 31 luglio 2024.

⁶³ Di cui all'articolo 38 del decreto legislativo n. 13 del 2024.

Attesa dunque la rilevazione dell'assenza di effetti finanziari derivanti dall'attuazione del complesso delle norme in esame, la RT svolge le seguenti argomentazioni con riguardo alle singole disposizioni, precisando che:

- le lettere *a)*, *b)*, *l)* del comma 1 contengono disposizioni di carattere procedurale e, pertanto, non determinano effetti di gettito;
- le lettere *c)* e *h)* del comma 1 prevedono, per soggetti ISA e forfettari, ulteriori cause di esclusione al concordato preventivo biennale, così da delimitare in modo più puntuale il perimetro dei contribuenti che possono accedere al concordato ed evitare, così, usi impropri dell'istituti volti a ottenere un indebito risparmio d'imposta;
- le lettere *d)*, *e)* e *f)* del comma 1 mirano a chiarire il perimetro oggettivo di applicazione del concordato, individuandone le basi imponibili ed evitando, così, errori applicativi e conflittualità tra amministrazione finanziaria e contribuenti;
- le lettere *g)* e *m)* del comma 1, introducono, rispettivamente per soggetti ISA e forfettari, modifiche al sistema di determinazione degli acconti atte a semplificarne i meccanismi e a rendere direttamente monitorabili e quantificabili gli effetti di gettito correlati all'introduzione del concordato preventivo biennale. Secondo la RT le disposizioni in esame non determinano effetti finanziari in termini di minori entrate, in quanto ai contribuenti sono offerte le medesime soluzioni (metodo storico o previsionale) previste dalla legislazione vigente per determinare l'ammontare degli acconti da versare per il primo anno di adesione al concordato preventivo biennale; le somme dovute a titolo di acconto sono comunque versate entro l'esercizio solare di riferimento. In caso di utilizzo del cosiddetto metodo storico, è dovuta una maggiorazione forfettaria. Nello specifico, con riguardo alla modifica proposta agli articoli 20 e 31 del decreto legislativo delegato, viene introdotto un nuovo meccanismo di calcolo dell'acconto per i contribuenti che aderiscono al concordato preventivo biennale finalizzato, solo per il primo anno di applicazione dell'istituto, sia a semplificare l'adempimento per i contribuenti sia a monitorare le maggiori entrate ascrivibili a detto concordato preventivo. A tal fine verrà istituito un apposito codice tributo sul quale affluiranno le somme relative al versamento in acconto riferito al maggior reddito oggetto di concordato. In particolare, il contribuente dovrà maggiorare l'acconto di un importo calcolato sulla differenza tra il reddito concordato e quello dichiarato per l'anno 2023 e su tale differenza dovrà applicare un'aliquota del 15 per cento (significativamente inferiore alle aliquote medie implicite osservate, ovvero equivalenti al rapporto tra imposta netta dovuta e reddito lordo prima dell'utilizzo delle perdite, nonché all'aliquota marginale media Irpef). Analogo meccanismo riguarda anche l'Irap per la quale l'aliquota prevista è del 3 per cento. Prudenzialmente, la modifica introdotta comporta una riduzione delle maggiori

somme che dovranno essere versate a titolo di acconto per coloro che aderiranno al concordato al fine di assicurare che, in sede di versamento a saldo, non emergano posizioni creditorie e quindi effetti negativi sulle entrate dell'anno 2025.

- la lettera *i)* del comma 1 introduce una ulteriore garanzia per l'Erario relativamente alle entrate derivanti dal concordato, prevedendo che, nel caso di decadenza dall'istituto restano dovute le imposte e i contributi determinati tenendo conto del reddito e del valore della produzione netta concordati se maggiori di quelli effettivamente conseguiti;
- la lettera *n)* del comma 1 differisce il termine dei versamenti del saldo e del primo acconto per il primo anno di applicazione del concordato, prevedendo la possibilità per il 2024, primo anno di applicazione dell'istituto, di effettuare i versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi e da quelle in materia di imposta regionale sulle attività produttive e di imposta sul valore aggiunto entro il trentesimo giorno successivo al 31 luglio 2024, maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo. Al proposito la RT sostiene l'assenza di effetti di gettito, poiché il possibile slittamento dei versamenti determinato dalla norma è in linea con quanto già previsto a legislazione vigente;
- la lettera *o)* del comma 1 non produce effetti di gettito, operando un mero coordinamento normativo con quanto previsto dall'articolo 2 dello schema di decreto in esame, dal momento che abroga l'articolo 38 del decreto legislativo n. 13 del 2024 concernente la revisione dei termini di presentazione della dichiarazione e per la messa a disposizione dei programmi informatici relativi a dichiarazioni e indici sintetici di affidabilità fiscale.

In merito ai profili di quantificazione, si evidenzia preliminarmente che le norme in esame recano disposizioni integrative e correttive in materia di concordato preventivo biennale di cui al decreto legislativo n. 13 del 2024, alcune delle quali appaiono incidere direttamente sulla platea dei soggetti interessati al predetto istituto o sui versamenti erariali a cui essi sono tenuti.

Si tratta in particolare delle disposizioni che prevedono:

- l'introduzione di ulteriori cause di esclusione dal concordato preventivo biennale [comma 1, lettera *c)*];

- l'esclusione dal calcolo del reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni proposto al contribuente ai fini del concordato dei corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali⁶⁴ [comma 1, lettera *d*]);
- l'esclusione dal calcolo del reddito di impresa proposto al contribuente ai fini del concordato di alcune componenti di reddito⁶⁵ [comma 1, lettera *e*]);
- ai fini dell'individuazione del valore della produzione netta rilevante ai fini dell'IRAP, in relazione agli enti non commerciali che svolgono attività commerciale – anch'essi rientranti nell'ambito del concordato preventivo biennale – l'introduzione del riferimento all'articolo 10 del decreto legislativo n. 446 del 1997, posto che quest'ultimo reca la disciplina applicabile a tali enti [comma 1, lettera *f*]);
- la modifica della metodologia di determinazione degli acconti delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive per il primo periodo d'imposta di adesione al concordato per i soggetti che applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale, prevedendo una maggiorazione forfettaria per i contribuenti che applicano il metodo storico [comma 1, lettera *g*]);

In particolare, si prevede che, per il primo periodo d'imposta di adesione al concordato, l'acconto delle imposte sui redditi, se calcolato secondo il cosiddetto metodo storico (ossia sulla base dell'imposta relativa al periodo precedente), è maggiorato di un importo pari a una percentuale (15 per cento) della differenza, se positiva, tra il reddito concordato e quello di impresa o di lavoro autonomo dichiarato per il periodo d'imposta precedente, rettificato secondo quanto visto in precedenza; analogamente, l'acconto IRAP è maggiorato di un importo pari al 3 per cento della differenza, se positiva, tra il valore della produzione netta concordato e quello dichiarato per il periodo d'imposta precedente, rettificato secondo quanto visto in precedenza. In tali eventualità, la maggiorazione degli acconti è versata integralmente entro il termine per il pagamento della seconda rata degli acconti medesimi. Se invece il versamento degli acconti avviene secondo il cosiddetto metodo previsionale (ossia sulla base dell'imposta relativa al periodo in corso), la maggiorazione non è dovuta e la seconda rata di acconto è calcolata come differenza tra l'acconto complessivamente dovuto in base al reddito e al valore della produzione netta concordati e quanto versato con la prima rata calcolata secondo le regole ordinarie.

64 Come risulta dalla relazione illustrativa, la modifica intende escludere dalla determinazione del reddito di lavoro autonomo ai fini del concordato preventivo biennale ciò che non rientra in tale gestione caratteristica.

65 Come risulta dalla relazione illustrativa, la modifica intende escludere dalla determinazione del reddito di impresa ai fini del concordato preventivo biennale ciò che non rientra in tale gestione caratteristica.

- l'introduzione di ulteriori cause di cessazione dell'efficacia dal concordato⁶⁶, quali l'adesione al regime forfettario⁶⁷ e le operazioni di fusione, scissione, conferimento, ovvero, modifiche della compagine sociale che possono interessare la società o l'ente [comma 1, lettera *h*)];
- la modifica della metodologia di determinazione degli acconti per il primo periodo d'imposta di adesione al concordato per i soggetti che aderiscono al regime forfettario, prevedendo una maggiorazione forfettaria per i contribuenti che applicano il metodo storico [comma 1, lettera *m*)];

In particolare, si prevede che l'acconto delle imposte sui redditi, se calcolato secondo il cosiddetto metodo storico (ossia sulla base dell'imposta relativa al periodo precedente), è maggiorato di un importo pari a una percentuale [12 per cento ovvero del 4 per cento nel caso di cui all'articolo 1, comma 65, della legge n. 190 del 2014⁶⁸] della differenza, se positiva, tra il reddito concordato e quello di impresa o di lavoro autonomo dichiarato per il periodo d'imposta. In tal caso, la maggiorazione degli acconti è versata integralmente entro il termine per il pagamento della seconda rata degli acconti medesimi. Invece, se il versamento degli acconti avviene secondo il cosiddetto metodo previsionale (ossia sulla base dell'imposta relativa al periodo in corso), la maggiorazione non è dovuta e la seconda rata di acconto è calcolata come differenza tra l'acconto complessivamente dovuto in base al reddito e al valore della produzione netta concordati e quanto versato con la prima rata calcolata secondo le regole ordinarie;

- il differimento del termine dei versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi e da quelle in materia di IRAP e di IVA, per il primo anno di applicazione dell'istituto del concordato preventivo biennale, al trentesimo giorno successivo al 31 luglio 2024, maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo [comma 1, lettera *n*)]

La RT afferma, con argomentazioni diversificate in ragione della materia disciplinata dalle singole disposizioni, l'assenza di effetti finanziari derivanti dall'attuazione del complesso di tutte le norme del provvedimento.

⁶⁶ Di cui all'articolo 21 del decreto legislativo n. 13 del 2024.

⁶⁷ Di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 1994, n. 190.

⁶⁸ Si tratta dei contribuenti che aderiscono al regime forfettario ai quali per il primo anno di attività e per i quattro anni successivi si applica, a determinate condizioni, un'imposta sostitutiva inferiore a quella prevista per gli altri contribuenti che aderiscono al medesimo regime.

Per quanto riguarda le specifiche disposizioni dianzi menzionate la relazione tecnica:

- con riguardo alle cause di esclusione dal concordato per soggetti ISA e forfettari, afferma che le lettere *c)* e *h)* del comma 1, delimitando in modo più puntuale il perimetro dei contribuenti che possono accedere al concordato preventivo biennale, evitano usi impropri dell'istituto finalizzati ad ottenere un indebito risparmio d'imposta, senza determinare effetti;
- con riferimento all'esclusione dal calcolo del reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni e di impresa proposto al contribuente ai fini del concordato, nonché con riferimento alla determinazione della base imponibile IRAP degli enti non commerciali di cui alle lettere *d)*, *e)* e *f)* del comma 1, sottolinea che gli interventi modificativi hanno la finalità di meglio chiarire il perimetro oggettivo di applicazione dell'istituto evitando così errori applicativi e conflittualità tra fisco e contribuenti, senza determinare effetti;
- in merito al sistema di determinazione degli acconti per il primo anno di adesione al concordato di cui alle lettere *g)* e *m)* del comma 1, che prevede una maggiorazione forfettaria per i contribuenti che applicano il metodo storico, afferma che le disposizioni in esame non determinano effetti finanziari in termini di minori entrate, in quanto ai contribuenti sono offerte le medesime soluzioni (metodo storico o previsionale) previste dalla legislazione vigente per determinare l'ammontare degli acconti da versare per il primo anno di adesione al concordato preventivo biennale. In particolare, la RT evidenzia che il contribuente dovrà maggiorare l'acconto di un importo calcolato sulla differenza tra il reddito concordato e quello dichiarato per l'anno 2023 e su tale differenza dovrà applicare un'aliquota del 15 per cento (significativamente inferiore alle aliquote medie implicite osservate, ovvero equivalenti al rapporto tra imposta netta dovuta e reddito lordo prima dell'utilizzo delle perdite, nonché all'aliquota marginale media Irpef). Analogo meccanismo riguarda anche l'Irap per la quale l'aliquota prevista è del 3 per cento. La RT evidenzia altresì che, prudenzialmente, la modifica introdotta comporta una riduzione delle maggiori somme che dovranno essere versate a titolo di

acconto per coloro che aderiranno al concordato al fine di assicurare che, in sede di versamento a saldo, non emergano posizioni creditorie e quindi effetti negativi sulle entrate dell'anno 2025;

- con riguardo, invece, alla lettera *n*) del comma 1, che differisce il termine dei versamenti del saldo e del primo acconto per il primo anno di applicazione del concordato con una maggiorazione delle somme da versare dello 0,40 per cento, la RT conclude affermando l'assenza di effetti di gettito, dal momento che il possibile slittamento dei versamenti determinato dalla norma è in linea con quanto già previsto a legislazione vigente.

Ciò stante, pur prendendosi atto dei contenuti della relazione tecnica, in primo luogo, appare necessario acquisire dal Governo puntuali elementi di informazione volti ad escludere che dall'attuazione delle disposizioni di cui alle lettere *c*) e *h*) del comma 1 e alle lettere *d*), *e*) e *f*) del medesimo comma 1, si determinino effetti negativi per la finanza pubblica rispetto alle maggiori entrate a suo tempo quantificate dalla relazione tecnica allegata all'atto del Governo n. 105 da cui è originato il decreto legislativo n. 13 del 2024, posto che tale quantificazione si fondava su una determinata platea di soggetti coinvolti e su ammontari definiti di basi imponibili interessate dal nuovo istituto che potrebbero essere ora modificati per effetto delle predette disposizioni.

Si ricorda che tali maggiori entrate, al netto di quelli derivanti dall'estinzione dei ruoli per debiti maggiori di 5 mila euro di cui all'articolo 10, comma 2, sono state quantificate dalla predetta relazione tecnica in misura pari a euro 1.216.321.089 per l'anno 2024 e a euro 610.519.198 per l'anno 2025 e, a differenza di quanto previsto dal citato atto del Governo, non sono destinate, in prima battuta, ad alimentare una posta di spesa, ma ad affluire, secondo quanto previsto dall'articolo 40, comma 3, del decreto legislativo n. 13 del 2024, al pertinente capitolo dell'entrata del bilancio dello Stato, e solo nella misura determinata sulla base del monitoraggio effettuato dal Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze e dall'Agenzia delle entrate sono destinate, anche mediante riassegnazione, al Fondo per l'attuazione della delega fiscale di cui all'articolo 62, comma 1, del decreto legislativo n. 209 del 2023, istituito nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze⁶⁹.

⁶⁹ Si ricorda che il Fondo per l'attuazione della delega fiscale è stato istituito dall'articolo 62, comma 1, del decreto legislativo n. 209 del 2023, con una dotazione pari a 373,9 milioni di euro per l'anno 2025, 423,7 milioni di euro per l'anno 2026, 428,3 milioni di euro per l'anno 2027, 433,1 milioni di euro per l'anno 2028, 438 milioni di euro per l'anno

Si rammenta altresì che invece l'articolo 38 dell'atto del Governo n. 105 prevedeva che le predette risorse fossero destinate in misura pari a 1.160 milioni di euro per l'anno 2024 e in 582 milioni di euro per l'anno 2025 al Fondo di cui all'articolo 22, comma 3, secondo periodo, della legge 9 agosto 2023 n. 111, istituito nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze, nel quale confluiscono le maggiori entrate o i risparmi di spesa derivanti dai decreti legislativi attuativi della delega al Governo per la riforma fiscale, di cui alla medesima legge n. 111 del 2023.

Tale chiarimento appare necessario giacché, sebbene tali entrate nel testo definitivo del decreto legislativo n. 13 del 2024 non siano state direttamente destinate ad alimentare un fondo destinato a spesa, potrebbero essere incorporate nei saldi di finanza pubblica a legislazione vigente, salvo diverso avviso del Governo, essendo state puntualmente quantificate dalla relazione tecnica riferita all'atto n. 105.

In merito al sistema di determinazione degli acconti per il primo anno di adesione al concordato di cui alle lettere *g)* e *m)* del comma 1, che prevede una maggiorazione forfettaria per i contribuenti che applicano il metodo storico, si rileva che l'affermazione contenuta nella RT secondo la quale il nuovo sistema consente una riduzione delle maggiori somme che devono essere versate a titolo di acconto per coloro che aderiranno al concordato al fine di assicurare che, in sede di versamento a saldo, non emergano posizioni creditorie e quindi effetti negativi sulle entrate dell'anno 2025, non appare del tutto in linea con le previsioni contenute nella relazione tecnica riferita all'atto n. 105.

Infatti ipotizzare che, a regole invariate, si verificherebbe un aumento delle somme che devono essere versate a titolo di acconto nel 2024 derivante dall'applicazione del metodo storico con conseguente emersione di posizioni creditorie sul saldo dovuto nell'anno 2025, sembrerebbe fondarsi sull'ulteriore ipotesi di una diminuzione delle basi imponibili dal 2023 al 2024 per effetto dell'applicazione del concordato, al di là della distribuzione intertemporale degli effetti di cassa del relativo gettito nel biennio 2024-2025. Solo a queste condizioni sembrerebbe ipotizzabile che l'acconto versato nel 2024 sulla base del dichiarato nell'anno 2023 (metodo storico) sia maggiore di quello effettivamente dovuto nell'anno successivo ossia nel primo anno di applicazione del concordato. Al contrario la relazione tecnica riferita all'atto 105, in

2029, 450,1 milioni di euro per l'anno 2030, 463,5 milioni di euro per l'anno 2031, 477,7 milioni di euro per l'anno 2032 e 492,2 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2033.

conseguenza dell'adesione al concordato da parte dei contribuenti interessati, non ha previsto una diminuzione ma un incremento delle basi imponibili e un conseguente aumento delle entrate in ciascun anno del biennio 2024-2025, nella misura dianzi evidenziata, sia per i contribuenti forfettari sia per i contribuenti ISA. Su tali aspetti appare pertanto necessario acquisire l'avviso del Governo.

Si rileva che tale diminuzione di basi imponibili non è stata in alcun modo evidenziata dalla relazione tecnica riferita all'atto del Governo n. 105 che, invece, rilevava effetti di maggior gettito riferiti al titolo II del decreto legislativo n. 13 del 2024, al netto di quelli derivanti dall'estinzione dei ruoli per debiti maggiori di 5 mila euro, in conseguenza degli adempimenti cui sono tenuti i contribuenti (forfettari o ISA) per aderire al concordato⁷⁰ come risulta dalla tabella che segue riportata nella citata relazione tecnica:

Importi in euro	Tipo di imposta	2024	2025
Effetto forfettari maggior reddito	imposta sostitutiva dell'IRPEF	4.717.307	4.717.307
Effetto raggiungimento voto 8 soggetti ISA (saldo dell'anno 2023)	IRAP	28.018.337	
	IVA	145.392.454	
	IRES	129.717.330	
	IRPEF	302.673.770	---
Maggiori entrate derivanti dai redditi concordati su un punteggio di 8 (acconto con metodo previsionale)	IRAP	28.018.337	28.018.337
	IVA	145.392.454	145.392.454
	IRES	129.717.330	129.717.330
	IRPEF	302.673.770	302.673.770
Totale anno		1.216.321.089	610.519.198
Totale complessivo		1.826.840.287	

Infine, con riguardo al differimento dei termini di versamento del saldo e del primo acconto per il primo anno di applicazione del concordato disposto dalla lettera *n*) del comma 1, non si hanno osservazioni da formulare in considerazione del fatto che il differimento è previsto nell'ambito del medesimo anno solare e che è comunque prevista l'applicazione di una maggiorazione delle somme da versare dello 0,40 per cento.

⁷⁰ In particolare si tratta dell'effetto del maggior reddito dichiarato dai contribuenti forfettari tenuti al versamento i dell'imposta sostitutiva, dell'effetto del raggiungimento del punteggio 8 dei soggetti ISA per il versamento nell'anno 2024 del saldo 2023 e dalle maggiori entrate derivanti dai redditi concordati su un punteggio di 8 per effetto del versamento dell'acconto con metodo previsionale.