



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

Le novità del Disegno di legge per la Riforma fiscale (Ddl. A.C. 1038)

(Circolare n. 9 del 18 aprile 2023)

1. Premessa

Il 23.3.2023 il Governo ha presentato in Parlamento il disegno di legge denominato "Delega al Governo per la riforma fiscale" (Atto Camera dei Deputati n. 1038).

Il testo è stato assegnato alla Commissione Finanze e a breve inizierà la discussione parlamentare del Ddl., per l'approvazione di diversi decreti legislativi riguardanti ogni aspetto del diritto tributario (imposte sui redditi, IVA, accertamento, riscossione, contenzioso, Dogane).

Tra i vari criteri direttivi si ricordano i seguenti:

Ci sono quindi sia criteri direttivi generici sia criteri molto specifici che spesso hanno l'evidente intento di superare orientamenti giurisprudenziali consolidati.

Tra le principali novità introdotte si segnalano:

- la riforma dell'IRPEF, nel rispetto del principio di progressività e nella prospettiva della transizione del sistema verso l'aliquota impositiva unica;
- la riforma dell'IRES, con la riduzione dell'aliquota condizionata al rispetto di alcune condizioni;
- la graduale abolizione dell'IRAP;
- in caso di accertamento su fattispecie che hanno rilevanza su molteplici periodi di imposta, la necessità di accertare l'anno in cui si è verificato il fatto fiscalmente rilevante;
- l'espressa impugnabilità del diniego di autotutela di un atto rimasto inoppugnato, quando ci sono errori manifesti;
- la revisione delle sanzioni amministrative alla luce del principio di proporzionalità;
- l'allineamento, per quanto riguarda i pagamenti che possono integrare un'attenuante o una causa di non punibilità, dei termini di versamento delle dilazioni amministrative con le tempistiche del processo penale.

Principi generali

La riforma fiscale dovrà attenersi ai seguenti principi e criteri direttivi di carattere generale, indicati nell'art. 2 del Ddl. delega:

- stimolare crescita economica e natalità con l'aumento dell'efficienza della struttura dei tributi e la riduzione del carico fiscale;
- prevenire e ridurre l'evasione e l'elusione fiscale, attraverso l'uso dei dati che affluiscono al sistema informativo dell'anagrafe tributaria (in special modo resi disponibili grazie alla fatturazione elettronica e alla trasmissione telematica dei corrispettivi), il potenziamento dell'analisi del rischio, il ricorso alle tecnologie digitali e alle soluzioni di intelligenza artificiale, nonché mediante il rafforzamento del regime di adempimento collaborativo, ovvero mediante l'aggiornamento e l'introduzione di istituti, anche premiali, volti a favorire forme di collaborazione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti;
- razionalizzare e semplificare il sistema tributario anche mediante:
 - l'utilizzo efficiente da parte dell'Amministrazione finanziaria dei dati ottenuti attraverso lo scambio

È necessario il rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:

- recepimento dei principi dello Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000);
- previsione di una disciplina, unitaria per tutti i tributi, del soggetto passivo, dell'obbligazione tributaria, delle sanzioni e del processo;
- previsione di un monitoraggio periodico della legislazione tributaria codificata.

2. Novità in materia di IRPEF

2.1. Principi e criteri direttivi (art. 5 co. 1 lett. a))

Vengono delineati i criteri e i principi direttivi per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche, nel rispetto del principio di progressività.

La riforma dell'IRPEF dovrà prevedere:

- la revisione e la graduale riduzione dell'imposta, nel rispetto del principio di progressività e nella prospettiva della transizione del sistema verso l'aliquota unica;
- il graduale perseguimento dell'equità orizzontale.

Riduzione degli scaglioni e delle aliquote

Si prevede una revisione e graduale riduzione dell'IRPEF, tramite la modifica degli scaglioni di reddito e delle aliquote di imposta, nella prospettiva di una transizione verso l'aliquota unica.

Ai sensi dell'art. 11 co. 1 del TUIR, le aliquote IRPEF attuali sono così articolate:

- fino a 15.000 euro: 23%;
- oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro: 25%;
- oltre 28.000 euro e fino a 50.000 euro: 35%;
- oltre 50.000 euro: 43%.

In una prima fase, dovrebbe essere prevista la riduzione da 4 a 3 delle suddette aliquote, a decorrere dal 2024.

Riordino delle deduzioni e detrazioni

La riforma dell'IRPEF dovrà avvenire anche attraverso il riordino delle deduzioni dalla base imponibile, delle detrazioni dall'imposta lorda e dei crediti d'imposta, salvaguardandone le principali finalità, vale a dire:

- composizione del nucleo familiare e costi sostenuti per la crescita dei figli;
- la tutela del bene casa;
- la salute delle persone;
- l'istruzione;
- la previdenza complementare;
- l'efficienza energetica e la riduzione del rischio sismico del patrimonio edilizio esistente.

Perseguimento dell'equità orizzontale

Il raggiungimento graduale dell'obiettivo dell'equità orizzontale è perseguito attraverso:

terminati, dei redditi relativi ai beni, anche immateriali, derivanti dalle attività di coltivazione e allevamento che concorrono alla tutela dell'ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici. Per tali redditi viene ipotizzato l'eventuale assoggettamento ad imposizione semplificata, quali, ad esempio, criteri di determinazione del reddito su base forfetaria, applicando un coefficiente di redditività ai corrispettivi dell'attività.

La relazione al Ddl. delega precisa che tale disposizione riguarda anche i redditi "*debitamente certificati, derivanti dalla cessione dei crediti di carbonio ottenuti mediante la cattura di CO2, sono assoggettati a imposizione semplificata*".

Aggiornamento di qualità e classi di coltura

È prevista l'introduzione di procedimenti, anche digitali, che consentono di aggiornare, entro il 31 dicembre di ogni anno, le qualità e le classi di coltura presenti nel Catasto dei terreni con quelle effettivamente praticate, senza oneri aggiuntivi per i possessori e conduttori dei terreni agricoli.

Pensionati e contribuenti con reddito complessivo modesto

Un ulteriore criterio di riforma riguarda la revisione, ai fini di semplificazione, del regime fiscale dei terreni agricoli su cui svolgono attività agricole:

- i titolari di redditi di pensione;
- i soggetti con reddito complessivo di modesto ammontare.

La relazione al Ddl. delega precisa che tale disposizione "*è diretta a incentivare i titolari di redditi di pensione o, comunque, a basso reddito, allo svolgimento di attività agricole anche attraverso l'adozione delle medesime disposizioni previste sui terreni agricoli a beneficio dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza agricola*".

2.3. Cedolare secca (art. 5 co. 1 lett. c))

Viene prevista la possibilità di estendere la cedolare secca agli immobili adibiti ad uso diverso da quello abitativo.

Si rammenta che la cedolare secca è il regime opzionale di imposizione sostitutiva sul reddito fondiario derivante dalla locazione di immobili abitativi, che sostituisce l'IRPEF, le addizionali regionale e comunale all'IRPEF, nonché le imposte di registro e di bollo relative al contratto di locazione. Essa riguarda solo gli immobili abitativi, con una eccezione, limitata nel tempo, introdotta dall'art. 1 co. 59 della L. 30.12.2018 n. 145, che aveva introdotto la possibilità di accedere alla cedolare secca del 21%, a determinate condizioni, limitatamente ai contratti di locazione relativi a negozi in categoria catastale C/1 e relative pertinenze, stipulati nel 2019. La possibilità è rimasta circoscritta nel tempo ai contratti stipulati nel 2019, comprese le annualità successive.

Il Ddl. delega sembra contemplare l'estensione della cedolare secca alle locazioni di immobili diversi dagli abitativi in modo strutturale e non solo transitorio.

ai compensi, con obbligo di fatturazione e assoggettamento a ritenuta. Soltanto i rimborsi spese documentati, sostenuti in nome e per conto del cliente, sono esclusi dalla formazione del reddito di lavoro autonomo, a condizione che, sotto l'aspetto sostanziale, si tratti di spese che non costituiscono il mezzo per assolvere l'incarico, bensì l'oggetto del mandato stesso (es.: pagamento per conto del cliente di imposte o altre somme, adempimento di formalità in nome e per conto del cliente, ecc.).

Criterio di imputazione temporale dei compensi

In presenza di qualsiasi forma di pagamento, compresa quella tramite bonifico, il criterio di imputazione temporale dei compensi (principio di cassa) deve essere allineato a quello di effettuazione delle ritenute da parte del committente (per il quale rileva il momento in cui la somma è uscita dalla sua disponibilità).

Assimilazione degli acquisti in proprietà e in *leasing*

In relazione agli immobili strumentali e a quelli ad uso promiscuo, i decreti delegati dovranno garantire l'eliminazione della disparità di trattamento tra l'acquisto in proprietà e l'acquisizione in *leasing*.

Attualmente, infatti, relativamente agli acquisti in proprietà, sono deducibili:

- per gli immobili strumentali, gli ammortamenti dei beni acquistati o costruiti fino al 14.6.90 oppure acquistati nel triennio 2007-2009;
- per gli immobili a uso promiscuo, il 50% della rendita catastale.

Riguardo agli immobili in *leasing*, invece, sono deducibili:

- per gli immobili strumentali, i canoni relativi ai contratti stipulati:
 - fino all'1.3.89: in questo caso, i canoni sono deducibili in misura integrale nell'anno di pagamento (principio di cassa), indipendentemente dal periodo di durata del contratto;
 - dal 2.3.89 al 14.6.90: in questo caso, i canoni sono deducibili nell'anno di maturazione (principio di competenza) e a condizione che il contratto abbia una durata non inferiore a 8 anni;
 - nel triennio 2007-2009 (a condizione che il contratto abbia durata non inferiore alla metà del periodo di ammortamento – stabilito dai coefficienti *ex* DM 31.12.88 in relazione all'attività esercitata dal professionista – e comunque con un minimo di 8 anni e un massimo di 15 anni);
 - dall'1.1.2014 (a condizione che la deduzione avvenga in un periodo non inferiore a 12 anni, a prescindere dalla durata effettiva del contratto);
- per gli immobili a uso promiscuo, il 50% del canone di *leasing*.

In pratica, relativamente agli immobili strumentali acquisiti dall'1.1.2014, se detenuti in proprietà, non è ammessa alcuna deduzione a titolo di ammortamento, mentre se detenuti in *leasing* sono deducibili i relativi canoni, a condizione che la deduzione avvenga in un periodo non inferiore a 12 anni, a prescindere dalla durata effettiva del contratto.

Riduzione delle ritenute operate

I decreti delegati dovranno prevedere la riduzione delle ritenute operate sui compensi degli esercenti arti e professioni che si avvalgono in via continuativa e rilevante dell'opera di dipendenti o di altre tipologie di collaboratori, al fine di evitare l'insorgere di sistematiche situazioni creditorie da parte dei

nei periodi d'imposta successivi a quelli di formazione.

Inoltre, il nuovo regime impositivo dovrà basarsi sull'obbligo di dichiarazione dei redditi finanziari da parte del contribuente. A tale regime, tuttavia, sarà affiancato un regime opzionale semplificato.

Previdenza complementare

Il Ddl. delega contempla la revisione del sistema di tassazione dei rendimenti delle attività delle forme pensionistiche complementari secondo il principio di cassa con possibilità di compensazione, prevedendo la tassazione del risultato realizzato annuale della gestione con mantenimento di un'aliquota d'imposta agevolata in ragione della finalità pensionistica.

Si prevede l'applicazione di un'imposizione sostitutiva in misura agevolata sui redditi di natura finanziaria conseguiti dagli enti di previdenza obbligatoria di cui al DLgs. 30.6.94 n. 509 e al DLgs. 10.2.96 n. 103.

2.7. Redditi d'impresa - Imposta proporzionale (art. 5 co. 1 lett. g))

Il Ddl. delega prevede, per le imprese in regime di contabilità ordinaria, la facoltà di avvalersi di un meccanismo d'imposizione proporzionale sostanzialmente volto a perseguire l'obiettivo di uniformare il trattamento fiscale delle imprese individuali e delle società di persone con quello riservato alle società di capitali, in modo tale da rendere più neutrale il sistema tributario rispetto alla forma giuridica con cui si intende esercitare un'attività.

Opzione che esclude la tassazione per trasparenza

Come chiarito dalla Relazione illustrativa, in caso di esercizio dell'opzione in esame, il reddito d'impresa di tali soggetti non concorre per trasparenza alla formazione del reddito complessivo ai fini dell'IRPEF nel periodo d'imposta di competenza, ma sarà assoggettato a un diverso regime impositivo con applicazione di un'imposta ad aliquota proporzionale allineata con quella dell'IRES.

Prelievo di utili

Nell'anno in cui avviene il prelievo dell'utile da parte dell'imprenditore o la sua distribuzione ai soci, il reddito d'impresa partecipa a quello complessivo dei citati soggetti, riconoscendo ai medesimi lo scomputo dall'imposta personale di quella proporzionale precedentemente assolta dagli stessi.

Obiettivi del nuovo regime di tassazione

Il nuovo regime di tassazione favorirà la capitalizzazione delle imprese soggette all'IRPEF evitando che i redditi non prelevati concorrano, in ogni caso, come avviene oggi con il regime della trasparenza fiscale, alla tassazione progressiva IRPEF.

Scindendo il reddito dell'impresa da quello dell'imprenditore si ritiene possibile, da un lato, mantenere una tassazione analoga a quella degli altri redditi da lavoro (dipendente o da pensione) sulla parte di reddito che l'imprenditore ritrae dall'azienda per soddisfare i propri bisogni e, dall'altro, sgravare in modo sostanziale il reddito reinvestito nell'impresa riconoscendo l'utilità sociale della patrimonializzazione e dell'investimento nell'azienda.

- i regimi agevolativi previsti in favore dei soggetti che svolgono con modalità non commerciali attività che realizzano finalità sociali nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà;
- i diversi regimi di deducibilità dal reddito complessivo delle erogazioni liberali disposte in favore degli enti aventi per oggetto statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica.

Enti sportivi

Rispetto agli enti sportivi, la delega è finalizzata a completare e a razionalizzare le misure fiscali e il loro coordinamento con le altre disposizioni dell'ordinamento tributario, con l'obiettivo di favorire, tra l'altro, l'avviamento e la formazione allo sport dei giovani e dei soggetti svantaggiati.

2.10. Passaggio di beni dall'attività commerciale a non commerciale e viceversa (art. 6 co. 1 lett. f))

Viene previsto un criterio di delega per regolamentare il passaggio dei beni dall'attività commerciale a quella non commerciale, e viceversa, per effetto del mutamento della qualificazione fiscale delle attività in conformità ai decreti di riforma del Terzo settore.

Come precisato dalla Relazione illustrativa al Ddl. delega, il proposito è di mitigare gli effetti che si produrrebbero, tanto ai fini IRES che IVA, con la fuoriuscita dei beni dal regime d'impresa, in conseguenza dell'applicazione della disciplina fiscale prevista dal codice del Terzo settore *ex* DLgs. 117/2017. La medesima finalità era stata perseguita con l'art. 9 del DLgs. 460/97, che aveva riconosciuto la possibilità di applicare un'imposta sostitutiva sui plusvalori latenti dei beni impiegati nelle attività commerciali degli enti trasformate in "non commerciali" in conseguenza della disciplina in tema di ONLUS.

3. Novità in tema di IRES

3.1. Aliquota IRES (art. 6 co. 1 lett. a))

La lett. a) dell'art. 6 delega il Governo a prevedere la riduzione dell'aliquota IRES al ricorrere di determinate condizioni. In particolare, la riduzione di aliquota si applicherà in relazione all'utile registrato in un determinato periodo di imposta al contemporaneo verificarsi delle due seguenti condizioni:

- gli utili registrati non vengono distribuiti o destinati a finalità estranee all'esercizio di impresa;
- gli utili registrati vengono impiegati per assumere personale o per alcune tipologie di investimenti qualificati.

I requisiti riportati devono essere verificati entro i due periodi successivi a quelli di formazione dell'utile. Qualora uno dei due non venga rispettato, la parte di reddito temporaneamente in aliquota ridotta verrà assoggettata ad aliquota piena.

La scelta del Legislatore appare intesa a favorire la patrimonializzazione delle imprese, ad indirizzare gli investimenti delle stesse verso alcuni specifici investimenti nonché all'assunzione di nuova forza lavoro. In presenza di componenti positive di reddito non contabilizzate o di contabilizzazione di componenti

gruppo societario consolidato a fini contabili e senza alcuna impresa associata o stabile organizzazione – e i gruppi societari il cui ammontare complessivo degli interessi passivi non superi i 3 milioni di euro. La Relazione illustrativa osserva che in tali casi non possono essere posti in essere i fenomeni di erosione della base imponibile che la direttiva intende colpire e potrebbe, quindi, essere prevista una franchigia di interessi passivi comunque deducibili, come avvenuto in molti Stati europei.

3.4. Perdite fiscali (art. 6 co. 1 lett. d))

La lett. d) delega il Governo al riordino della disciplina relativa alla compensazione delle perdite fiscali. Nello specifico si tende ad una riorganizzazione generale delle disposizioni relative alla circolazione – a vario titolo ed in varie condizioni – delle perdite fiscali, tra le quali:

- il regime di utilizzo delle perdite in sede di consolidato fiscale al precipuo fine di ridurre le complessità legate alla circolazione delle stesse quando una società fuoriesce dal regime e le perdite attribuite al consolidato non sono state utilizzate;
- la disciplina generale sulla compensazione delle perdite fiscali al fine di omogenizzare le condizioni alle quali queste possono essere utilizzate e compensate;
- le norme sul riporto delle perdite in sede di operazioni straordinarie o di acquisizione di società. Le modifiche dovrebbero essere intese a ridurre i limiti all'utilizzo delle perdite registrate in costanza di partecipazione ad un consolidato fiscale, le limitazioni quantitative legate al valore del patrimonio netto nonché le limitazioni legate all'acquisizione di società ed al cambio di attività a seguito dell'acquisizione;
- definire all'interno dell'ordinamento il concetto di "perdite finali" in base alla giurisprudenza derivata dalla giurisprudenza unionale il cui leading case è la sentenza C-446/03, Marks & Spencer plc.

I principi appena espressi sembrano atti a consentire al Governo di modificare diverse norme presenti nel nostro ordinamento che limitano le compensazioni delle perdite tra le quali:

- norme che limitano il riporto delle perdite in caso di acquisizione di una società e cambio dell'attività precedentemente esercitata (art. 84 del TUIR);
- norme che precludono l'utilizzo, in sede di consolidato fiscale, delle perdite realizzate dalle società in periodi di imposta anteriori alla loro partecipazione al consolidato (art. 118 del TUIR);
- norme che limitano il riporto delle perdite in relazione ad alcune particolari operazioni straordinarie, quali fusioni e scissioni (artt. 172 e 173 del TUIR).

I principi direttivi sembrano andare nel senso di voler razionalizzare, in generale, il sistema di circolazione delle perdite al fine di limitarne il riporto solamente in fattispecie in cui si sia in presenza di c.d. "bare fiscali".

Interessante è anche il riferimento al concetto di definitività delle perdite di matrice unionale. Dall'introduzione di tale concetto potrebbe conseguire la possibilità, a certe condizioni, per le società italiane controllanti di utilizzare perdite di controllate europee che si qualificano come "definitive".

IAS/IFRS ai principi contabili OIC (*Last Time Adoption* o LTA), ma non prevede un regime di riallineamento analogo a quello previsto in caso di passaggio inverso.

Inoltre, il sistema vigente, che consente l'opzione per il riallineamento "a saldo globale" (cioè sulla totalità delle divergenze positive e negative emergenti in sede di FTA, con possibilità di attribuire rilevanza fiscale al saldo negativo per quote costanti in cinque periodi d'imposta) in occasione di variazioni nei principi contabili solo a quei soggetti che, in sede di FTA, hanno già eliminato la totalità delle differenze positive e negative esercitando la medesima opzione, appare penalizzante per le imprese che, nel passaggio ai nuovi principi, presentano un saldo negativo e non possono fruire della predetta tipologia di riallineamento.

Il legislatore non ha disciplinato il passaggio delle micro imprese dal regime di derivazione giuridica a quello di derivazione rafforzata per effetto delle modifiche apportate all'art. 83 del TUIR dall'art. 8 del DL 21.6.2022 n. 73 (conv. L. 4.8.2022 n. 122), a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 22.6.2022. Allo stesso modo, non sono regolate le fattispecie in cui il cambiamento dell'assetto contabile (passaggio ai principi IAS/IFRS, passaggio ai principi OIC, modifica dimensionale delle micro imprese) avviene per effetto di un'operazione straordinaria fiscalmente neutrale.

Limitazione di possibili arbitraggi

La Relazione illustrativa ha evidenziato che, per limitare possibili arbitraggi tra realizzi non imponibili e assunzioni di valori fiscalmente riconosciuti, potranno essere esclusi o limitati i casi nei quali alle imprese è consentita la scelta dei beni per i quali effettuare l'affrancamento.

4. Abrogazione dell'IRAP

4.1. Principi e criteri per il graduale superamento dell'IRAP (art. 8)

Il Governo è delegato a disporre una revisione organica dell'IRAP volta alla relativa abrogazione, con priorità per:

- le società di persone;
- le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni.

La soppressione è attuata nella prospettiva di istituire una sovraimposta, che assicuri un gettito in misura equivalente:

- determinata con le medesime regole dell'IRES, con l'esclusione del riporto delle perdite ovvero con regole particolari per gli enti non commerciali;
- da ripartire tra le Regioni sulla base dei criteri vigenti in materia di IRAP.

Detto intervento deve comunque garantire il finanziamento del fabbisogno sanitario e il gettito in misura equivalente per le Regioni che presentano squilibri di bilancio sanitario ovvero per quelle che sono sottoposte a piani di rientro i quali, in base alla legislazione vigente, comportano l'applicazione, anche

fiscale delle società) hanno reso complessa l'integrazione fra disciplina interna e discipline sovranazionali. Ulteriore punto che potrebbe essere oggetto di tale delega potrebbe essere legato ad una più precisa identificazione, soprattutto da un punto di vista temporale, degli effetti del cambio di residenza infra-annuale (ad esempio la disciplina dello *split-year*).

Competitività

La lett. d) delega il Governo ad introdurre nuove misure atte ad incentivare la competitività del sistema normativo italiano a livello internazionale. In particolare, la delega fa riferimento a norme strumentali ad attirare investimenti e il trasferimento di capitali nel territorio dello Stato al fine di promuovere lo sviluppo di attività economiche locali.

La stessa norma chiarisce, ove ce ne fosse bisogno, che le future norme dovranno essere emanate nel rispetto della normativa europea (in particolare, della normativa sugli aiuti di Stato) e delle rilevanti raccomandazioni OCSE.

5.2. Qualificazione di società ed enti esteri (art. 6 co. 1 lett. g))

La normativa attualmente in vigore qualifica tutte le società ed enti esteri come "opachi" ai fini fiscali (art. 73 co. 1 lett. d) del TUIR).

Tale norma comporta la possibilità che emergano delle asimmetrie fiscali dovute alla circostanza che lo Stato estero in cui tali entità sono localizzate o residenti le consideri, di contro, fiscalmente trasparenti. Nel caso in cui un soggetto residente in Italia ritragga redditi da una entità estera considerata fiscalmente trasparente nel proprio Stato di costituzione si viene, infatti, a creare un cosiddetto "ibrido inverso" (nella nomenclatura europea). Questo termine indica, per l'appunto, tutte quelle entità che sono considerate fiscalmente trasparenti nel loro Stato di costituzione ma opache nello Stato di residenza dei soggetti controllanti.

Il sorgere di tali ibridi comporta non poche problematiche interpretative a livello interno, di applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni nonché di specifiche eventuali norme anti-ibridi.

Al fine di porre rimedio a tale tematica, la lett. g) dell'art. 6 del Ddl. delega consente al Governo di modificare l'attuale approccio e di qualificare, ai fini interni, entità e società estere in conformità alla qualificazione data dallo Stato di costituzione o residenza. In altre parole, anche ai fini interni, dovrebbe valere la qualificazione fiscale dell'entità data dal diritto dello Stato estero di costituzione o residenza. Ciò dovrebbe evitare in radice l'emersione di ibridi inversi.

5.3. Revisione incentivi fiscali e Pillar 2 (art. 9 co. 1 lett. d))

L'art. 9 co. 1 lett. d) del Ddl. delega prevede un meccanismo di revisione degli incentivi fiscali attualmente in essere al fine di rendere il sistema coerente con la nuova normativa del c.d. "Pillar 2".

In breve, tale norma imporrà una tassazione minima globale dei profitti di gruppi multinazionali con ricavi consolidati pari almeno a 750 milioni di euro. I redditi ritratti delle entità facenti parte di tali gruppi

risprudenza della Corte di Giustizia UE.

Come evidenziato nella Relazione illustrativa al Ddl. delega, le discrasie in essere tra le disposizioni nazionali e quelle comunitarie di riferimento *"hanno generato incertezze applicative per il cui superamento si rende necessario un intervento sistematico di carattere normativo"* (non essendo sufficienti i – pur presenti in taluni casi – chiarimenti forniti in via di prassi ufficiale).

Tra i possibili disallineamenti su cui intervenire, la Relazione illustrativa cita, ad esempio, il presupposto soggettivo del tributo, evidenziando che la nozione di cessione di beni *ex art. 2 del DPR 633/72* è mutuata su canoni civilistici e non valorizza adeguatamente il *"concetto economico sostanziale"* delle operazioni poste in essere. Anche la nozione di prestazione di servizi potrebbe essere revisionata, se si considera che l'art. 24, par. 1, della direttiva 2006/112/CE qualifica sinteticamente come prestazione di servizi *"ogni operazione che non costituisce una cessione di beni"*.

Inoltre, potrebbe essere riformata la definizione del presupposto territoriale dell'imposta per le cessioni di beni, poiché l'art. 7-*bis* co. 1 del DPR 633/72 non distingue tra le due diverse fattispecie di cessioni di beni con trasporto e senza trasporto, come previsto invece dell'art. 32 della direttiva 2006/112/CE.

L'intervento proposto dalla delega è molto ampio e lascia intendere, tra l'altro, anche una revisione dell'ambito soggettivo del tributo che, ai sensi dell'art. 4 del DPR 633/72, risulta tuttora ancorato alla struttura societaria del soggetto passivo piuttosto che all'"attività economica" effettivamente esercitata *ex art. 9 della direttiva 2006/112/CE*.

6.2. Revisione della detrazione (art. 7 co. 1 lett. d))

Viene previsto di revisionare la disciplina della detrazione del tributo per:

- rendere il diritto alla detrazione *"maggiormente aderente all'effettivo utilizzo dei beni e dei servizi impiegati ai fini delle operazioni soggette all'imposta"*, prevedendo, in particolare, la facoltà di applicare il pro rata di detraibilità ai soli beni e servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per le operazioni che danno diritto a detrazione sia per le operazioni che non danno luogo a tale diritto;
- armonizzare i criteri di detraibilità dell'imposta relativa ai fabbricati;
- prevedere che, in relazione ai beni e servizi acquistati o importati per i quali l'esigibilità dell'imposta si verifica nell'anno precedente a quello di ricezione della fattura, il diritto alla detrazione possa essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui la fattura è ricevuta.

In merito al primo punto, si intende consentire ai soggetti passivi di limitare l'applicazione del pro rata ai soli beni e servizi a "uso promiscuo" (destinati, quindi, sia per porre in essere operazioni esenti sia operazioni che attribuiscono il diritto alla detrazione "a monte").

In questo modo, si verrebbe a limitare il principio, attualmente previsto dall'art. 19 co. 5 e dall'art. 19-*bis* del DPR 633/72, del pro rata c.d. "generale", per il quale la legittimità del recepimento a livello interno dell'art. 173, par. 2, lett. c) della direttiva 2006/112/CE era stata riconosciuta dalla Corte di Giustizia UE 14.12.2016, causa C-378/15, al di là dei possibili effetti distorsivi che tale principio

mediante il richiamo alla nomenclatura combinata o alla classificazione statistica", nel rispetto della normativa comunitaria e della rilevanza sociale delle cessioni o prestazioni interessate.

L'entità delle aliquote IVA ridotte dovrà essere determinata sulla base della direttiva 2006/112/CE, di recente modificata – proprio nella materia delle aliquote – dalla direttiva 2022/542/UE (che gli Stati membri sono tenuti a recepire entro il 31.12.2024 e ad applicare a decorrere dall'1.1.2025).

Seguendo tali criteri, la normativa nazionale potrà dunque prevedere:

- due aliquote IVA ridotte non inferiori al 5%;
- un'aliquota ridotta inferiore a tale misura e una c.d. "aliquota zero", vale a dire un regime di esenzione con diritto a detrazione dell'IVA "a monte".

Il trattamento agevolato potrà essere previsto solo per le categorie di beni e i servizi che sono elencate nell'Allegato III della richiamata direttiva 2006/112/CE e per un limitato numero di fattispecie.

6.5. Riduzione dell'aliquota IVA sulle importazioni di opere d'arte (art. 7 co. 1 lett. e))

Si prevede la riduzione dell'aliquota IVA applicabile alle importazioni di opere d'arte, così come per le cessioni "interne".

Per effetto dell'art. 1, par. 1, n. 5 lett. b) della direttiva 2022/542/UE (che gli Stati membri sono tenuti a recepire entro il 31.12.2024 e ad applicare a decorrere dall'1.1.2025), modificativo dell'art. 94 della direttiva 2006/112/CE, difatti, è data la facoltà di applicare l'aliquota IVA ridotta anche alle importazioni di *"oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato"* al pari di quella applicata nel territorio dello Stato membro per la cessione dello stesso bene.

6.6. Revisione del Gruppo IVA (art. 7 co. 1 lett. f))

Il Ddl. delega si prefigge l'obiettivo di *"razionalizzare la disciplina del Gruppo IVA al fine di semplificare le misure previste per l'accesso e l'applicazione dell'istituto"*.

Secondo la Relazione illustrativa, le modifiche dovrebbero essere finalizzate a rivedere alcuni vincoli *"che l'ordinamento nazionale ha previsto per la costituzione, facoltativa, del Gruppo IVA"*. Tra questi, ad esempio, dovrebbe essere rivisto il criterio c.d. *"all in, all out"*, in base al quale l'opzione per la costituzione del Gruppo è vincolante per tutti i soggetti che rispettano i requisiti finanziario, economico ed organizzativo di cui all'art. 70-ter ss. del DPR 633/72.

Una possibile modifica della disciplina potrebbe, quindi, superare il predetto principio, semplificando i criteri di accesso all'istituto, consentendo ad esempio di costituire un Gruppo IVA anche soltanto ad alcuni tra i soggetti per i quali ricorrono i vincoli finanziario, economico ed organizzativo.

6.7. Revisione della disciplina IVA degli enti del Terzo settore (art. 7 co. 1 lett. g))

Tra gli obiettivi del Ddl. delega c'è la *"razionalizzazione"* della disciplina IVA per gli enti del Terzo settore, anche al fine di *"semplificare gli adempimenti relativi alle attività di interesse generale"*.

per gli atti assoggettati all'imposta di registro e all'imposta sulle successioni e donazioni e per le conseguenti formalità da eseguire presso il catasto e i registri immobiliari.

La "nuova" imposta sostitutiva riguarderebbe, quindi, gli atti di trasferimento immobiliare, sia derivanti da successioni e donazioni che da atti onerosi, che implicano la realizzazione di formalità presso catasto e registri immobiliari.

7.4. Registrazione degli atti giudiziari (art. 10 co. 1 lett. g))

Viene introdotta la revisione dell'applicazione dell'imposta di registro sugli atti giudiziari, a scopo di semplificazione, prevedendo la richiesta preventiva del tributo alla parte soccombente, ove agevolmente identificabile.

7.5. Imposta di bollo (art. 10 co. 1 lett. c))

Si intende, a livello generale, semplificare il sistema dell'imposta di bollo e dei tributi speciali tenendo conto, in particolare, della dematerializzazione dei documenti e degli atti.

8. Profili fiscali delle procedure concorsuali

8.1. Determinazione del reddito d'impresa (art. 9 co. 1 lett. a) n. 1))

Si dovrà prevedere un regime di tassazione del reddito delle imprese, comprese quelle minori e le grandi imprese, che fanno ricorso agli istituti disciplinati DLgs. 14/2019 (c.d. "Codice della crisi d'impresa"), distinguendo tra:

- istituti liquidatori, da cui discende l'estinzione dell'impresa debitrice, per i quali il reddito d'impresa si determina sulla base del metodo del residuo attivo conseguito in un periodo unico;
- istituti di risanamento, per i quali l'estinzione non si verifica e a cui si applica
- l'ordinaria disciplina del reddito d'impresa, con conseguente adeguamento degli obblighi e degli adempimenti, anche di carattere dichiarativo, da porre a carico delle procedure liquidatorie, pure relativamente al periodo d'imposta precedente.

8.2. Sopravvenienze attive da riduzione di debiti (art. 9 co. 1 lett. a) n. 3))

Si prevede l'estensione a tutti gli istituti disciplinati dal DLgs. 14/2019 delle disposizioni dell'art. 88 co. 4-*ter* del TUIR in tema di sopravvenienze attive derivanti da riduzione di debiti per il debitore sottoposto a procedure concorsuali.

Come osservato dalla Relazione illustrativa, la norma attualmente in vigore prevede la totale detassazione delle sopravvenienze attive derivanti dalla riduzione di debiti in caso di debitore sottoposto ad alcuni istituti (che hanno carattere liquidatorio), mentre la parziale detassazione delle sopravvenienze attive derivanti dalla riduzione di debiti in caso di debitore sottoposto ad altri istituti (che hanno finalità

precedenti l'apertura delle procedure vengano compensati con i debiti d'imposta coevi.

8.6. Cessione d'azienda - Responsabilità del cessionario per debiti del cedente - Esclusione (art. 9 co. 1 lett. a) n. 3))

Viene prevista l'estensione a tutti gli istituti disciplinati dal DLgs. 14/2019 dell'esclusione delle responsabilità previste:

- dall'art. 14 del DLgs. 472/97, che, al co. 1, prevede la responsabilità solidale (entro precisi limiti) del cessionario per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni di norme tributarie commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti e, al co. 5-*bis*, esclude la responsabilità solidale quando la cessione avviene nell'ambito di una procedura concorsuale, di un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 182-*bis* del RD 267/42, di un piano attestato di risanamento *ex art.* 67 co. 3 lett. d) del RD 267/42 o di un procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio;
- dall'art. 2560 c.c., ai sensi del quale l'alienante non è liberato dai debiti inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta, anteriori al trasferimento, se non risulta che i creditori vi hanno consentito e, nel trasferimento di un'azienda commerciale, risponde dei debiti suddetti anche l'acquirente della azienda, se essi risultano dai libri contabili obbligatori.

8.7. Rimborso e cessione dei crediti d'imposta in pendenza dei procedimenti di regolazione della crisi o dell'insolvenza - Notifica degli atti impositivi (art. 9 co. 1 lett. a) n. 4))

Il Governo è investito del compito di regolare gli effetti derivanti dall'accesso ad uno degli istituti di regolazione della crisi o dell'insolvenza, relativamente:

- al rimborso e alla cessione dei crediti d'imposta maturati nel corso delle procedure. Per le procedure liquidatorie, tale facoltà viene riconosciuta anche prima della chiusura delle stesse, previo accertamento dei crediti da parte dell'Amministrazione finanziaria;
- alla notifica degli atti impositivi, che diverrebbe obbligatoria nei riguardi sia degli organi giudiziari sia dell'impresa debitrice, riconoscendo, altresì, per le procedure liquidatorie, la legittimazione processuale ai predetti organi, salva, in ogni caso, la legittimazione dell'impresa debitrice per l'esercizio del diritto di difesa.

8.8. Transazione fiscale - Tributi locali (art. 9 co. 1 lett. a) n. 5))

Viene stabilita l'estensione della transazione fiscale (già regolata dagli artt. 63 e 88 del DLgs. 14/2019) alla composizione negoziata della crisi, prevedendo la possibilità di raggiungere un accordo per il pagamento parziale o dilazionato dei tributi, ivi inclusi quelli locali, con l'intervento del Tribunale.

Analoga previsione andrebbe introdotta per l'amministrazione straordinaria.

quali la tipologia di contribuente o il valore della questione oggetto dell'istanza.

9.5. Regime dell'adempimento collaborativo (art. 15 co. 1 lett. f) n. 1)

Al fine di introdurre misure che incentivino l'adempimento spontaneo dei contribuenti, il Ddl. delega prevede il potenziamento del regime dell'adempimento collaborativo di cui al DLgs. 128/2015 secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

- progressiva riduzione della soglia di accesso (per gli anni 2022, 2023 e 2024 possono accedere al regime i soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a 1 miliardo di euro *ex DM 31.1.2022*);
- accesso anche da parte di società prive dei presupposti per l'ammissione al regime, che appartengono a gruppi di imprese nel quale almeno un soggetto possiede tali requisiti, a condizione che il gruppo *"adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale gestito in modo unitario per tutte le società"*;
- possibilità di certificare il sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale;
- possibilità di gestire anche questioni riferibili a periodi d'imposta ante ammissione al regime;
- introduzione di *"nuove e più penetranti forme di contraddittorio preventivo"*, con riguardo alle risposte agli interpelli o altri pareri, prevedendo anche un'interlocuzione preventiva rispetto alla notificazione di pareri negativi;
- previsione di procedure semplificate per la regolarizzazione della posizione del contribuente in caso di adesione a indicazioni dell'Agenzia delle Entrate che comportano la necessità di ricorrere al ravvedimento operoso;
- emanazione di un codice di condotta con diritti e obblighi di Amministrazione e contribuenti;
- previsione di un periodo transitorio di osservazione prima di procedere all'esclusione dal regime in caso di violazioni fiscali non gravi che non pregiudicano il reciproco affidamento tra Amministrazione e contribuente;
- potenziamento degli effetti premiali del regime prevedendo, in particolare:
 - un'ulteriore riduzione delle sanzioni amministrative per i rischi fiscali comunicati *"preventivamente in modo tempestivo ed esauriente"*, con possibilità di integrale esclusione per i contribuenti che hanno tenuto *"comportamenti particolarmente collaborativi e trasparenti"* e i cui documenti contabili sono certificati da professionisti qualificati;
 - l'individuazione di misure di alleggerimento delle sanzioni penali, in particolare di quelle connesse al reato di dichiarazione infedele, nei confronti dei contribuenti che hanno aderito al regime *"che hanno tenuto comportamenti non dolosi e comunicato preventivamente, in modo tempestivo ed esauriente, l'esistenza dei relativi rischi fiscali"*;
 - istituti speciali di definizione del rapporto tributario, in un determinato lasso di tempo, in presenza

al ricovero e al servizio di unità da diporto).

9.8. Diritto di accesso (art. 4 co. 1 lett. d))

Si prevede l'introduzione di una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario. Ad oggi, il diritto di accesso è regolato dalle norme di diritto amministrativo e, in particolare, dalla L. 241/90 e dal DM 603/96. Dal lato procedurale, si veda il provv. Agenzia delle Entrate 4.8.2020 n. 280693.

9.9. Contraddittorio preventivo tra le parti (artt. 4 co. 1 lett. e) e 15 co. 1 lett. b))

Il principio del contraddittorio dovrà essere generalizzato, a pena di nullità.

Tale criterio generale, presente nell'art. 4 co. 1 lett. e) del Ddl. delega, viene ripreso nel successivo art. 15 co. 1 lett. b) laddove si specifica che la generalizzazione del contraddittorio vale al di fuori "*dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento a carattere sostanzialmente automatizzato*". Si tratta delle procedure di liquidazione automatica della dichiarazione (artt. 36-*bis* del DPR 600/73, 54-*bis* del DPR 633/72 e 21-*bis* del DL 78/2010), ove il contraddittorio comunque esiste ed è disciplinato anche dal DLgs. 462/97 nonché dal DL 203/2005; per quanto riguarda il controllo formale, il contraddittorio è invece disciplinato dall'art. 36-*ter* del DPR 600/73.

Premesso ciò, l'applicazione del contraddittorio in via generale deve presupporre la partecipazione del contribuente e deve prevedere:

- una disciplina omogenea indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo;
- un termine congruo a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento;
- l'obbligo per l'ente impositore di motivare espressamente sulle osservazioni formulate dal contribuente;
- l'estensione delle tutele dell'art. 12 co. 7 della L. 212/2000, in base al quale l'accertamento, salvo casi di particolare e motivata urgenza, non può essere emesso prima del decorso di sessanta giorni dalla consegna del PVC.

Recentemente, la Corte Costituzionale ha effettuato un monito al legislatore proprio per disciplinare il tema in modo organico (Corte Cost. 21.3.2023 n. 47).

9.10. Invalidità degli atti impositivi (art. 4 co. 1 lett. f))

I decreti delegati dovranno contemplare una disciplina generale sulle cause di invalidità degli atti impositivi.

Attualmente, solo il vizio di motivazione è contenuto in una norma valevole per ogni atto impositivo, vedasi l'art. 7 della L. 212/2000.

9.14. Presunzione di distribuzione degli utili extracontabili - Società di capitali (art. 15 co. 1 lett. g) n. 3))

In base al diritto vivente, nelle società di capitali a ristretta base sociale, è legittimo presumere, salva prova contraria, che il maggior reddito accertato in capo alla società sia stato distribuito ai soci, in proporzione delle quote.

I criteri direttivi intendono circoscrivere il principio ai soli casi in cui sia accertata, sulla base di elementi certi e precisi, l'esistenza di componenti reddituali positivi non contabilizzati o di componenti negativi inesistenti, ferma restando la medesima natura di reddito finanziario conseguito dai soci.

La nuova presunzione non potrà, ragionevolmente, basarsi su accertamenti di tipo analitico-induttivo *ex art. 39 co. 1 lett. d) del DPR 600/73* e relativi al disconoscimento dei costi, salvi quelli ritenuti inesistenti.

In base alle regole generali, alla società viene accertato un maggior reddito d'impresa, mentre in capo al socio, trattandosi di dividendi, viene recuperato un maggior reddito di capitale *ex artt. 47 co. 1 e 44 co. 1 lett. e) del TUIR*.

10. Novità in tema di riscossione

10.1. Agente della riscossione - Superamento graduale (art. 16 co. 1 lett. a), b) ed e))

Nell'art. 16 co. 1 lett. e) compare un progetto, a dire il vero in essere da anni, alquanto ambizioso: il graduale superamento dell'Agente della riscossione con assorbimento delle funzioni in capo all'Agenda delle Entrate.

Si vuole abbandonare l'attuale sistema caratterizzato da una netta separazione tra il titolare della "funzione" di riscossione (Agenzia delle Entrate) e il titolare della "attività" di riscossione (Agenzia delle Entrate-Riscossione).

10.2. Superamento del ruolo (art. 16 co. 1 lett. d) n. 1))

Nei confronti del contribuente, spesso a causa di una mancata pronta comunicazione tra i due enti, ciò causa una serie di inefficienze: sebbene in misura minore rispetto al passato, succede ancora che, ad esempio, l'attività di riscossione prosegua nonostante la sentenza di annullamento dell'atto ad opera del giudice, sol perché i ruoli non risultano materialmente sgravati.

Il legislatore delegato dovrà progressivamente superare il sistema del ruolo, anticipando così la trasmissione dei carichi all'Agente della riscossione.

Il ruolo è già stato superato per gli accertamenti imposte sui redditi, IVA, IRAP (dall'1.10.2011), per i crediti INPS (dall'1.1.2011) e per gli accertamenti in tema di fiscalità locale (dall'1.1.2020).

Il modello dell'accertamento esecutivo avrebbe ormai dovuto essere esteso ad ulteriori fattispecie in ragione dell'art. 29 co. 1 lett. h) del DL 78/2010.

sistema degli accertamenti esecutivi in cui non vi è la cartella di pagamento, o in casi particolari come il recesso del socio.

10.5. Dilazione dei ruoli - Estensione del pagamento in 120 rate (art. 16 co. 1 lett. c))

Viene prevista la modifica progressiva per accedere ai piani di rateazione in vista di una stabilizzazione a 120 del numero massimo delle rate.

Le somme richieste mediante cartella di pagamento possono ad oggi essere rateizzate in 72 rate mensili e, a determinate condizioni, in 120 rate ai sensi dell'art. 19 del DPR 602/73. La rateazione straordinaria a 120 rate può essere richiesta in caso di grave difficoltà finanziaria determinato da fattori esterni e legato a congiunture economiche.

10.6. Efficacia temporale degli atti di riscossione (art. 16 co. 1 lett. d) n. 2))

Si intende estendere il termine di efficacia degli atti di riscossione assicurando così una maggiore rapidità dell'azione di recupero.

Viene in mente l'art. 50 del DPR 602/73, secondo cui l'intimazione di pagamento (necessaria se entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento o dell'accertamento non è stato notificato il pignoramento) perde di valore dopo un anno senza che l'espropriazione sia iniziata.

10.7. Pignoramento dei conti correnti - Rafforzamento (art. 16 co. 1 lett. d) n. 3))

Il pignoramento dei rapporti finanziari, che di solito avviene mediante la procedura semplificata dell'art. 72-*bis* del DPR 602/73, dovrà essere reso più efficiente anche mediante la dichiarazione stragiudiziale del terzo di cui all'art. 75-*bis* del DPR 602/73.

Quest'ultima norma sancisce che, su richiesta dell'Agente della riscossione, il terzo (debitore del contribuente esecutato), sotto pena di sanzioni, deve indicare "*ove possibile in modo dettagliato, le cose e le somme da loro dovute al creditore*".

11. Novità in tema di contenzioso tributario

11.1. Organizzazione delle Corti di giustizia tributaria (art. 17 co. 1 lett. g) e h))

Come chiarito dalla relazione al Ddl. delega, per "*incrementare l'efficienza del sistema della giustizia tributaria e ottenere risparmi di spesa*", è previsto che sia ridefinito, mediante l'accorpamento, l'assetto territoriale delle:

- Corti di giustizia tributaria di primo grado;
- sezioni staccate delle Corti di giustizia di secondo grado.

I criteri per la riorganizzazione dovranno considerare:

- l'estensione territoriale;

Se è certo che si potrà in futuro impugnare il diniego di autotutela (anche nella forma del silenzio-rifiuto), si dovrà chiarire (si spera non a livello giurisprudenziale) cosa si intende per "errori manifesti". Volendo azzardare alcune ipotesi, si dovrebbe andare oltre al caso dell'errore di calcolo o di persona, ammettendo il ricorso per il mancato riconoscimento del favor rei o per la mancata conformazione al giudicato, quando si tratta di leggi sopravvenute retroattive o quando si è verificata una duplicazione di imposta.

I criteri indicati sono ripresi nel successivo art. 17 co. 1 lett. a), ove si prevede che essi devono essere coordinati con "altri" istituti deflattivi antecedenti alla costituzione in giudizio, "ai fini del massimo contenimento dei tempi di conclusione della controversia tributaria".

11.4. Estensione della conciliazione giudiziale (art. 17 co. 1 lett. f))

Viene sancito che si introducano istituti deflattivi del contenzioso finalizzati alla definizione della lite in tutti i gradi del processo, incluso quello di legittimità.

Attualmente, gli artt. 48-48-ter del DLgs. 546/92 prevedono la possibilità di stipulare una conciliazione giudiziale solo in primo e secondo grado, con riduzione delle sanzioni, rispettivamente, al 40% o al 50%.

È dunque possibile che la conciliazione sia estesa al processo in Cassazione.

11.5. Tutela cautelare in sede di appello (art. 17 co. 1 lett. e))

Viene estesa ai gradi successivi al primo la regola secondo cui l'udienza cautelare si svolge entro termini predefiniti, al fine di accelerarne la decisione.

L'art. 47 del DLgs. 546/92 statuisce che l'udienza cautelare si svolge "non oltre il trentesimo giorno dalla presentazione della medesima istanza", senza indicare che lo stesso opera per l'udienza cautelare di secondo grado (art. 52 del DLgs. 546/92) o per la sospensione della sentenza impugnata in Cassazione (art. 62-bis del DLgs. 546/92).

11.6. Comunicazione della decisione all'esito dell'udienza (art. 17 co. 1 lett. d))

Viene previsto che il dispositivo della sentenza di merito sia pubblicato e comunicato alle parti al termine dell'udienza di trattazione.

Ciò già avviene per la fase cautelare (art. 47 co. 4 del DLgs. 546/92).

11.7. Opposizioni all'esecuzione - Giurisdizione (art. 17 co. 1 lett. c))

Previa modifica dell'art. 57 del DPR 602/73, è stabilita la competenza del giudice tributario per le opposizioni all'esecuzione ex art. 615 co. 2 c.p.c. e agli atti esecutivi ex art. 617 c.p.c. nel caso in cui al contribuente non sia stata regolarmente notificata la cartella di pagamento o l'intimazione ex art. 50 co. 2 del DPR 602/73, recependo in tal modo l'orientamento giurisprudenziale prevalente, sia di

12.4. Recidiva (art. 18 co. 1 lett. c) n. 3))

Per effetto dell'art. 7 co. 3 del DLgs. 472/97, la sanzione è aumentata sino alla metà nei confronti di chi, nei 3 anni precedenti, sia incorso in una violazione della stessa indole. Si intende assicurare l'inapplicabilità della recidiva prima che si definisca il giudizio sulle violazioni chiarendo quando la recidiva stessa opera.

12.5. Cumulo giuridico e continuazione (art. 18 co. 1 lett. c) n. 4))

Il cumulo giuridico e la continuazione, istituti disciplinati dall'art. 12 del DLgs. 472/97 saranno rivisti, rendendoli coerenti con il principio di proporzionalità.

Il criterio direttivo prevede espressamente che essi debbano essere ammessi anche negli istituti deflativi del contenzioso. Attualmente, in sede di adesione, mediazione e conciliazione, per effetto dell'art. 12 co. 8 del DLgs. 472/97 operano ma in modo limitato, per imposta e per anno.

13. Novità in tema di sanzioni penali

13.1. Divieto di doppio giudizio (art. 18 co. 1 lett. a) n. 1))

Riguardo alla tematica del "*completo adeguamento al principio del ne bis in idem*", va ricordato che si tratta di un aspetto delicato nell'ambito del diritto penale tributario.

Pur nascendo nell'ambito del diritto penale (art. 4 prot. n. 7 della CEDU, art. 50 della Carta Fondamentale dei Diritti dell'UE, art. 649 c.p.p.), i maggiori problemi si sono, infatti, posti proprio in merito alla possibile convivenza di sanzioni penali e sanzioni amministrative connotate da una particolare severità.

Nel sistema del c.d. "doppio binario" di cui al DLgs. 74/2000, sempre più frequenti sono le contestazioni in sede processuale della violazione del "*ne bis in idem*", con particolare riguardo ai casi di omesso versamento di imposte, ma non solo.

I più recenti sviluppi in materia si possono ritrovare nella sentenza A e B C. Norvegia del 15.11.2016, in cui la Corte di Strasburgo ha enunciato il principio secondo cui il "*ne bis in idem*" non opera quando i procedimenti sono avvinti da un legame materiale e temporale sufficientemente stretto ("*sufficiently closely connected in substance and in time*"). La stessa Corte Cost. 2.3.2018 n. 43 ha evidenziato il "carattere innovativo" che la citata pronuncia della CEDU ha impresso in ambito convenzionale al divieto di "*bis in idem*". Si è, infatti, passati dal divieto imposto agli Stati aderenti di configurare per lo stesso fatto illecito due procedimenti che si concludono indipendentemente l'uno dall'altro, alla facoltà di coordinare nel tempo e nell'oggetto tali procedimenti, in modo che essi possano reputarsi nella sostanza come preordinati a un'unica, prevedibile e non sproporzionata risposta punitiva, avuto specialmente riguardo all'entità della sanzione complessivamente irrogata.

il tutto entro l'inizio del dibattimento, pur essendo nei termini previsti per pagare le rate.

13.4. Definizioni raggiunte in sede tributaria - Rilevanza (art. 18 co. 1 lett. b) n. 2))

Si chiede di attribuire specifico rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto.

Sembra che il legislatore delegante debba valutare di attribuire una rilevanza agli accordi stipulati tra contribuente e Agenzia delle Entrate, ad esempio in occasione dell'accertamento con adesione o della conciliazione giudiziale.

L'accordo, il cui pagamento ai sensi degli artt. 13 e 13-*bis* del DLgs. 74/2000 vale già come attenuante o come causa di non punibilità specie per i delitti di versamento, potrà rilevare anche ai fini della rilevanza penale del fatto.

Si può ragionevolmente ipotizzare che se, per effetto dell'accordo, l'imposta evasa scende al di sotto della soglia di punibilità, ciò avrà effetto ai fini penali determinando la non rilevanza delittuosa del fatto.

14. Novità in tema di accise

14.1. Revisione della disciplina (art. 12)

Nel Ddl. delega sono individuati alcuni criteri per la revisione della normativa in materia di accise e altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi. Si prevede nello specifico:

- la revisione delle aliquote di accisa sui prodotti energetici e sull'energia elettrica in modo da tener conto dell'impatto ambientale di ciascun prodotto e con l'obiettivo di contribuire alla riduzione progressiva delle emissioni di gas climalteranti e dell'inquinamento atmosferico, promuovendo l'utilizzo di prodotti energetici ottenuti da biomasse o da altre risorse rinnovabili;
- la previsione di agevolazioni, attraverso esenzioni o riduzione delle accise, per la produzione di energia elettrica, di gas metano o di gas naturale ottenuti da biomasse o da risorse rinnovabili anche attraverso la revisione della tassazione sui prodotti energetici impiegati per la produzione di energia elettrica al fine di incentivare l'utilizzo di quelli maggiormente compatibili con l'ambiente;
- il riordino e la revisione delle agevolazioni in materia di accisa sui prodotti energetici e sull'energia elettrica nonché la progressiva soppressione o rimodulazione, nel rispetto delle disposizioni dell'UE inerenti alle esenzioni obbligatorie in materia di accisa, di alcune delle agevolazioni che risultano particolarmente dannose per l'ambiente;
- la semplificazione degli adempimenti amministrativi relativi alla detenzione, vendita e circolazione di prodotti alcolici sottoposti al regime dell'accisa anche attraverso la progressiva informatizzazione del sistema dei relativi contrassegni di Stato;
- la revisione della disciplina dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti, sui bitumi di petrolio e altri prodotti utilizzati per la lubrificazione meccanica, con particolare riguardo all'aggiornamento della

- la razionalizzazione dei sistemi sanzionatori amministrativo e penale per semplificarli e renderli maggiormente coerenti con i principi espressi dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE fra cui, in particolare, quelli di predeterminazione e proporzionalità alla gravità delle condotte;
- la razionalizzazione e il coordinamento delle disposizioni in materia di vendita senza autorizzazione o acquisto da persone non autorizzate alla vendita, applicate ai tabacchi lavorati nonché agli ulteriori prodotti di cui agli artt. 62-*quater*, 62-*quater*.1 e 62-*quinquies* del DLgs. 504/95.

14.5. Illeciti penali (art. 18 co. 2 lett. a), b) e c))

Viene previsto l'inserimento di un nuovo illecito conseguente alla sottrazione, con qualsiasi mezzo e modalità, all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui tabacchi lavorati.

Allo stato della legislazione vigente le violazioni, qualora concretizzino una sottrazione di tabacchi lavorati, prodotti in Italia o introdotti nel nostro paese da altri dell'UE o da paesi extra-UE, all'accertamento o al pagamento dell'accisa sugli stessi dovuta, sono comunque sanzionate ricorrendo alle norme contenute nel DPR 43/73 o nella L. 907/42.

Attraverso l'introduzione del suddetto illecito viene inserita, nel DLgs. 504/92, una disciplina organica che riguarda il mancato assolvimento dell'accisa al verificarsi del fatto generatore e dell'esigibilità del tributo (che comprende la produzione, l'importazione e l'ingresso irregolare nel territorio dello Stato) e, quindi, a prescindere dal luogo di provenienza/produzione del prodotto stesso.

Per strutturare l'illecito in questione il legislatore delegato dovrà tenere conto dei seguenti principi e criteri:

- la punibilità con la pena detentiva compresa tra un minimo di 2 anni e un massimo di 5 anni, nonché adeguate soglie di non punibilità al fine di applicare sanzioni amministrative in luogo di quelle penali, e comunque di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi;
- circostanze aggravanti in linea con quelle previste dalla disciplina doganale in materia di contrabbando di tabacchi lavorati;
- un'autonoma fattispecie associativa punibile con la pena della reclusione da un minimo di 3 anni a un massimo di 8 anni e il suo coordinamento con quanto previsto dal codice di procedura penale per i delitti considerati di maggiore gravità (art. 51 co. 3-*bis* c.p.p.);
- il coordinamento con norme sulle intercettazioni dell'art. 266 co. 1 c.p.p.;
- la punizione del tentativo con la stessa pena del reato consumato;
- la confisca obbligatoria delle cose che servirono o furono destinate a commettere l'illecito e delle cose che ne sono l'oggetto;
- nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'art. 444 c.p.p., la confisca del prezzo, del prodotto o del profitto del reato e, quando essa non è possibile, la confisca di somme di denaro, beni e altre utilità per un valore equivalente di cui il soggetto condannato ha la disponibilità anche per interposta persona;

del DPR 43/73 (c.d. "Testo unico delle leggi doganali" o "TULD");

- il completamento della telematizzazione delle procedure e degli istituti doganali, con lo scopo espresso di *"incrementare e migliorare l'offerta di servizi per gli utenti"*;
- il miglioramento della qualità dei controlli doganali, rafforzando il coordinamento tra le Autorità doganali a norma dell'art. 5, par. 1, del regolamento UE 952/2013, nonché la semplificazione delle verifiche delle procedure doganali coordinando maggiormente le Amministrazioni coinvolte e potenziare lo *"Sportello unico doganale e dei controlli"*;
- il riordino delle procedure di liquidazione, accertamento, revisione dell'accertamento e della riscossione, previsti dal DLgs. 374/90;
- la revisione dell'istituto della controversia doganale di cui al Titolo II, capo IV del DPR 43/73.

15.2. Accertamento in materia doganale e di accise (art. 15 co. 2)

I criteri e i principi direttivi previsti dal Ddl. delega per la revisione del quadro generale delle procedure di accertamento non devono operare per la revisione dei medesimi procedimenti inerenti alla materia doganale e a quella delle accise e delle altre imposte indirette *ex* DLgs. 504/95.

I medesimi principi e criteri direttivi non trovano altresì applicazione ai fini della riforma dell'istituto della revisione dell'accertamento doganale (art. 11 del DLgs. 374/90).

15.3. Reati di contrabbando (art. 18 co. 3 lett. a), b), c) e d))

Il riordino della disciplina sanzionatoria contenuta nel Titolo VII, Capo I, del DPR 43/73 in tema di contrabbando richiede diversi interventi, che attengono all'introduzione di soglie di punibilità, di sanzioni minime oppure di sanzioni fissate in misura proporzionale all'ammontare del tributo evaso in relazione alla gravità della condotta.

Particolare attenzione dovrà essere attribuita alla custodia delle cose sequestrate, alla distruzione delle cose sequestrate o confiscate e alla vendita delle cose confiscate.

15.4. Responsabilità per le persone giuridiche (art. 18 co. 3 lett. a), b), c) e d))

È necessario integrare l'art. 25-*sexiesdecies* co. 3 del DLgs. 231/2001, prevedendo l'applicazione delle sanzioni interdittive di cui all'art. 9 co. 2 lett. a) e b) del medesimo decreto. Si tratta della interdizione dall'esercizio dell'attività e della sospensione/revoca delle autorizzazioni/licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito.