



*Proposte di disposizioni correttive e integrative, da emanare ai sensi dell'articolo 1, comma 6, della legge 9 agosto 2023, n. 111, dei decreti legislativi di attuazione della riforma tributaria*

Contributo del  
Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Roma, 31 gennaio 2025

---

---

## INDICE

1.	Premessa .....	5
2.	Disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 8 gennaio 2024, n. 1, in materia di adempimenti tributari.....	5
2.1.	Differimento dei termini di versamento e per gli adempimenti fiscali in scadenza nel mese di agosto.....	5
2.2.	Modifica dei termini di presentazione delle certificazioni uniche relative ai redditi derivanti dall'esercizio abituale di arti o professioni e alle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e procacciamento di affari .....	6
2.3.	Annualizzazione dei termini di invio al Sistema Tessera Sanitaria dei dati relativi alle spese sanitarie .....	6
2.4.	Modifica dei termini per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP nei casi di operazioni straordinarie e per i relativi versamenti .....	7
2.5.	Semplificazione in materia di versamento dell'IVA da parte dei soggetti forfetari che effettuano acquisti di beni o servizi per i quali si rende applicabile l'inversione contabile.....	9
3.	Disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale .....	10
3.1.	Revisione del termine per l'adesione al concordato preventivo biennale .....	10
3.2.	Altre proposte di modifica in materia di concordato preventivo biennale.....	10
3.3.	Certezza del diritto in materia di accertamento .....	12
3.4.	Obbligo di motivazione rafforzata in caso di esito negativo del procedimento di accertamento con adesione	13
3.5.	Estensione del termine per la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione e del periodo di sospensione del termine per l'impugnazione degli atti soggetti all'obbligo del contraddittorio preventivo.....	13
3.6.	Avvio del procedimento di accertamento di adesione per gli atti non soggetti all'obbligo del contraddittorio preventivo.....	14
3.7.	Preclusione alla reiterazione dell'istanza di accertamento con adesione.....	15
3.8.	Riscossione delle somme dovute a seguito di definizione in adesione di atti di recupero dei crediti non spettanti e di ricorso contro tali atti.....	15
3.9.	Rinuncia all'impugnazione con riduzione delle sanzioni a un sesto .....	16
4.	Disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219, in materia di statuto dei diritti del contribuente.....	17
4.1.	Espressa sanzione di annullabilità dell'atto adottato in violazione dell'obbligo di "motivazione rafforzata" .....	17
4.2.	Modifiche alla disciplina del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario .....	17

---

4.3.	Sospensione feriale del termine per l'esercizio del diritto al contraddittorio .....	19
4.4.	Diritto al contraddittorio per gli atti di recupero di crediti inesistenti.....	19
4.5.	Limiti al potere di autotutela sostitutiva .....	20
4.6.	Modifiche al principio di tutela dell'affidamento e della buona fede.....	22
4.7.	Esercizio del potere di autotutela obbligatoria.....	23
4.8.	Garante nazionale del contribuente .....	25
5.	Disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221, in materia di adempimento collaborativo .....	26
5.1.	Riduzione termini di accertamento .....	26
5.2.	Certificazione conformità ai principi contabili.....	27
5.3.	Adozione opzionale del sistema di controllo del rischio fiscale .....	28
6.	Disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192, di revisione del regime impositivo dei redditi (IRPEF/IRES).....	29
6.1.	Modifiche alla disciplina in materia di cessioni di partecipazioni in associazioni e società esercenti attività artistiche o professionali e di operazioni straordinarie relative alle medesime attività.....	29
6.2.	Criteri direttivi di delega in attesa di attuazione in materia di redditi di lavoro autonomo .....	31
6.3.	Trattamento ai fini delle imposte sui redditi delle somme percepite da professori e ricercatori universitari a tempo pieno per lo svolgimento, non occasionale e senza vincolo di subordinazione, di attività extra-istituzionali.....	32
7.	Disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 18 settembre 2024, n. 139, recante disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA .....	33
7.1.	Esclusione dei curatori dell'eredità giacente dai soggetti obbligati al pagamento delle imposte sulle successioni, ipotecaria e catastale, di bollo e delle tasse ipotecarie .....	33
8.	Disposizioni correttive e integrative in materia di imposta sul valore aggiunto .....	34
8.1.	Esonero dall'obbligo di registrazione della nota di variazione IVA ricevuta nell'ambito della composizione negoziata della crisi di impresa .....	34
9.	Disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87, di revisione del sistema sanzionatorio tributario .....	35
9.1.	Modifiche al regime sanzionatorio amministrativo tributario.....	35
10.	Disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 220 in materia di processo tributario.....	39

---

---

10.1. Abrogazione delle disposizioni in materia di obbligo di attestazione di conformità all'originale di atti e documenti su supporto cartaceo e di definizione del giudizio con sentenza in forma semplificata ..... 39

---

## 1. Premessa

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

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (d'ora in avanti, CNDCEC), con il presente documento, propone talune disposizioni correttive e integrative dei decreti legislativi di attuazione della riforma tributaria ad oggi emanati.

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

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

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

### 2.1. Differimento dei termini di versamento e per gli adempimenti fiscali in scadenza nel mese di agosto

#### Articolo

1. All'articolo 37 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, nel comma 11-bis, al primo periodo le parole: *«dal 1° al 20 agosto di ogni anno, possono essere effettuati entro il giorno 20 dello stesso mese,»* sono sostituite dalle seguenti: *«dal 1° al 31 agosto di ogni anno, possono essere effettuati entro il 16 settembre del medesimo anno,»*.

#### Relazione Illustrativa

Con la disposizione in oggetto, il termine per gli adempimenti fiscali e il versamento, anche rateale, delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali di cui agli articoli 17 e 20, comma 4, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, che hanno scadenza dal 1° al 31 agosto di ogni anno, possono essere effettuati entro il 16 settembre del medesimo anno, senza alcuna maggiorazione.

---

Viene in tal modo estesa a tutto il mese di agosto la proroga attualmente prevista per i termini degli adempimenti fiscali e dei versamenti che scadono nei primi 20 giorni del medesimo mese, da effettuarsi, secondo la normativa vigente, entro il 20 agosto.

Il maturare di tali scadenze in prossimità di Ferragosto è, infatti, foriera di notevoli disagi per i contribuenti e per i professionisti che li assistono, con forti rischi di inadempimento.

Lo slittamento di tali scadenze al 16 settembre semplifica e razionalizza, quindi, il calendario degli adempimenti fiscali.

## **2.2. Modifica dei termini di presentazione delle certificazioni uniche relative ai redditi derivanti dall'esercizio abituale di arti o professioni e alle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e procacciamento di affari**

### **Articolo**

1. All'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni, nel comma 6-*quinquies*, al terzo periodo, sono apportate le seguenti modificazioni:
  - a) dopo le parole: «rientranti nell'esercizio di arte o professione abituale» sono inserite le seguenti: «ovvero provvigioni per le prestazioni non occasionali inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari»;
  - b) le parole: «31 marzo» sono sostituite dalle seguenti: «30 aprile».

### **Relazione Illustrativa**

La norma posticipa dal 31 marzo al 30 aprile il termine per la trasmissione in via telematica delle certificazioni uniche contenenti esclusivamente redditi che derivano da prestazioni di lavoro autonomo rientranti nell'esercizio di arte o professione ovvero provvigioni per le prestazioni non occasionali inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari. Il differimento si rende necessario al fine di razionalizzare il calendario delle scadenze fiscali.

Conseguentemente, potrebbe essere previsto un analogo slittamento in avanti di un mese del termine entro cui l'Agenzia delle entrate deve mettere a disposizione dei contribuenti la dichiarazione dei redditi precompilata relativa ai soggetti interessati.

## **2.3. Annualizzazione dei termini di invio al Sistema Tessera Sanitaria dei dati relativi alle spese sanitarie**

### **Articolo**

1. I soggetti tenuti all'invio dei dati delle spese sanitarie al Sistema Tessera Sanitaria per la predisposizione, da parte dell'Agenzia delle entrate, della dichiarazione dei redditi precompilata, a

---

partire dai dati relativi al 2025, provvedono alla trasmissione di tali dati con cadenza annuale, entro i termini da stabilire con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze.

### **Relazione Illustrativa**

L'articolo 3, comma 2, del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, dispone che l'Agenzia delle entrate, ai fini della elaborazione della dichiarazione dei redditi, può utilizzare i dati di cui all'articolo 50, comma 7, del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326. L'articolo 3, comma 3, del citato decreto legislativo n. 175 del 2014 individua i soggetti tenuti alla trasmissione al Sistema Tessera Sanitaria dei dati delle prestazioni sanitarie ai fini della elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata.

Il comma 4 del medesimo articolo 3 prevede che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze siano individuati termini e modalità per la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati relativi alle spese che danno diritto a deduzioni dal reddito o detrazioni dall'imposta diverse da quelle già individuate dallo stesso decreto.

Con appositi decreti del Ministro dell'economia e delle finanze è stata ampliata la platea dei soggetti tenuti alla trasmissione telematica dei dati delle spese sanitarie al Sistema Tessera Sanitaria.

L'articolo 12 del decreto legislativo 8 gennaio 2024, n. 1, in materia di adempimenti tributari, ha previsto, a partire dal 2024, la semestralizzazione dei termini di invio al Sistema Tessera Sanitaria dei dati relativi alle spese sanitarie.

Al fine di semplificare e razionalizzare gli adempimenti tributari, con la norma in oggetto si introduce il principio per cui, a partire dai dati relativi al 2025, gli invii dei dati delle spese sanitarie abbiano una cadenza annuale.

L'individuazione del termine annuale per la trasmissione dei dati al Sistema Tessera Sanitaria è demandata a un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze.

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

##### **Articolo**

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

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

## **Relazione Illustrativa**

Al fine di semplificare e razionalizzare gli adempimenti tributari in caso di operazioni straordinarie, le norme intervengono sui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP e dei relativi versamenti

---

previsti in caso di trasformazione, fusione, scissione e liquidazione ordinaria allineando i predetti termini a quelli ordinari anche per la dichiarazione e il versamento relativi alla frazione di esercizio compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto l'operazione.

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

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

## **2.5. Semplificazione in materia di versamento dell'IVA da parte dei soggetti forfetari che effettuano acquisti di beni o servizi per i quali si rende applicabile l'inversione contabile**

### **Articolo**

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

### **Relazione Illustrativa**

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

La disposizione, pertanto, semplifica e razionalizza gli adempimenti per i soggetti di ridottissime dimensioni, ai quali viene consentita la possibilità di fruire dei termini ordinariamente riconosciuti agli operatori, anche più

---

strutturati, che applicano il regime della liquidazione IVA trimestrale ai sensi dell'articolo 7 del d.P.R. n. 542 del 1999.

### **3. Disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale**

#### **3.1. Revisione del termine per l'adesione al concordato preventivo biennale**

##### **Articolo**

1. All'articolo 9 decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, il comma 3 è sostituito dal seguente: «*Il contribuente può aderire alla proposta di concordato entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi previsto dall'articolo 2, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.*».

##### **Relazione Illustrativa**

La norma mette a regime il termine per l'accettazione della proposta di concordato preventivo biennale già previsto per il primo anno di applicazione dell'istituto. Viene infatti stabilito che il termine entro il quale il contribuente può aderire alla proposta di concordato è quello di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi, ossia entro il 31 ottobre ovvero entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta per i soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare.

Viene quindi superato il termine del 31 luglio che avrebbe dovuto essere applicato a partire dal 2025, al fine di evitare che il termine per l'adesione al concordato ricada nel periodo in cui i contribuenti – e i professionisti che li assistono – sono tenuti ad autoliquidare i versamenti delle imposte sui redditi e dell'IRAP dovuti a titolo di saldo e di primo acconto.

Lo slittamento in avanti del termine per aderire al concordato permette quindi ai contribuenti – e ai professionisti che li assistono – di avere a disposizione un periodo di tempo più adeguato per le opportune valutazioni da effettuare preventivamente all'adesione, rendendo più razionale il calendario degli adempimenti fiscali.

#### **3.2. Altre proposte di modifica in materia di concordato preventivo biennale**

- a) L'articolo 22, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 13 del 2024 prevede, tra le altre cause di decadenza dal concordato preventivo biennale, l'omesso versamento delle somme dovute a seguito dell'adesione. Il successivo comma 3 stabilisce che tale violazione non rilevi ai fini della decadenza nel caso in cui il contribuente abbia regolarizzato la propria posizione mediante ravvedimento operoso. Tenuto conto che per la violazione di omesso versamento il ravvedimento operoso resta precluso una volta che il contribuente abbia ricevuto la comunicazione degli esiti del controllo automatico della

---

dichiarazione (c.d. avviso bonario) ai sensi dell'articolo 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, sarebbe opportuno, proprio in ragione della natura bonaria di tali comunicazioni, prevedere che detta violazione non rilevi ai fini della decadenza dal concordato preventivo biennale anche nel caso in cui il contribuente abbia regolarizzato la propria posizione tramite la definizione dell'avviso bonario ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462.

- b) Per le società di persone e le associazioni tra professionisti di cui all'articolo 5 del TUIR le modifiche della compagine sociale che ne aumentano il numero dei soci o degli associati (fatto salvo il subentro di due o più eredi in caso di decesso del socio o associato) costituiscono cause di esclusione o di cessazione del concordato preventivo biennale. In tal modo, si è inteso evitare, per ragioni di tutela del gettito erariale, che l'attività oggetto di concordato possa essere incrementata, successivamente all'elaborazione della proposta di concordato o all'adesione, per effetto del coinvolgimento di nuovi soci o associati, in aggiunta a quelli già facenti parte della compagine sociale sulla cui base è stata elaborata la proposta di concordato, onde poter aumentare il reddito effettivo realizzato in eccedenza al reddito concordato che può beneficiare della totale esclusione da tassazione.

La disciplina attualmente vigente non tutela invece le ragioni delle società di persone e delle associazioni tra professionisti di cui all'articolo 5 del TUIR che subiscono un decremento della propria attività per effetto di modifiche della compagine sociale che ne diminuiscano il numero dei soci o degli associati. In tal caso, infatti, non opera la causa di cessazione prevista dalla lettera *b-ter*) dell'articolo 21, comma 1, del decreto legislativo n. 13 del 2024, per cui la società o associazione resta obbligata a dichiarare gli imponibili concordati, nonostante l'intervenuto decremento dell'attività.

Pertanto, sarebbe opportuno prevedere, nella citata lettera *b-ter*), che se la società o l'associazione di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 è interessata da modifiche della compagine sociale che ne diminuiscano il numero dei soci o degli associati, la causa di cessazione si rende applicabile su opzione della società o associazione, da esercitare nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui si è verificata la modifica della compagine sociale.

Inoltre, al fine di evitare comportamenti elusivi volti a diminuire strumentalmente il numero dei soci o associati per fruire della causa di cessazione in esame nei casi in cui il reddito effettivo realizzato dovesse risultare inferiore al reddito concordato, potrebbe essere previsto che l'esercizio dell'opzione per l'applicazione della causa di cessazione sia consentito soltanto se la diminuzione del numero di soci o associati sia rilevante ai fini del decremento dell'attività svolta dalla società o associazione, individuando, in ipotesi, nel 10% delle quote di partecipazione agli utili dei soci o associati fuoriusciti,

---

come risultanti nel periodo d'imposta precedente a quello di modifica della compagine sociale, la soglia minima affinché la predetta opzione possa essere esercitata.

- c) L'articolo 22, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 13 del 2024 individua quale causa di decadenza dal concordato l'accertamento, nei periodi di imposta oggetto del concordato o in quello precedente, di maggiori imponibili per un importo superiore al 30 per cento dei ricavi o compensi dichiarati.

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

Per le medesime considerazioni svolte sotto la lettera precedente, occorre introdurre una soglia in valore assoluto entro cui non è ammessa l'esperibilità degli accertamenti, per i periodi di imposta oggetto del concordato, ai sensi dell'articolo 34 del decreto legislativo n. 13 del 2024, e che potrà operare ancorché sia superata la soglia del 30 per cento dei ricavi o compensi dichiarati.

### **3.3. *Certezza del diritto in materia di accertamento***

Il decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, in materia di accertamento tributario non ha dato attuazione ai principi direttivi di cui ai numeri 1), 3) e 4) della lettera h) dell'articolo 17, comma 1, della legge delega n. 111 del 2023, concernenti rispettivamente:

- 1) per i componenti a efficacia pluriennale e la perdita di esercizio, la previsione della decorrenza del termine di decadenza per l'accertamento a partire dal periodo d'imposta nel quale si è verificato il fatto generatore, per evitare un'eccessiva dilatazione di tale termine nonché di quello relativo all'obbligo di conservazione delle scritture contabili e dei supporti documentali, fermi restando i poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria sulla spettanza dei rimborsi eventualmente richiesti;
- 3) la limitazione della possibilità di fondare la presunzione di maggiori componenti reddituali positivi e di minori componenti reddituali negativi sulla base del valore di mercato dei beni e dei servizi oggetto delle transazioni ai soli casi in cui sussistono altri elementi rilevanti a tal fine;
- 4) la limitazione della possibilità di presumere la distribuzione ai soci del reddito accertato nei riguardi delle società di capitali a ristretta base partecipativa ai soli casi in cui è dimostrata, 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 predetti soci.

Si tratta di criteri direttivi specificamente indirizzati a dare maggiore certezza del diritto tributario in sede di accertamento, puntualmente declinati nella legge delega n. 111 del 2023, la cui attuazione è da ritenersi

---

assolutamente necessaria e di fondamentale importanza al fine di garantire un maggior equilibrio nel rapporto Fisco-Contribuente.

### **3.4. Obbligo di motivazione rafforzata in caso di esito negativo del procedimento di accertamento con adesione**

#### **Articolo**

1. All'articolo 6 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, dopo il comma 3 è aggiunto il seguente:  
*«3.bis. Nei casi di cui al comma 2-bis, primo periodo, l'atto adottato all'esito del procedimento di accertamento con adesione tiene conto delle osservazioni eventualmente prodotte dal contribuente ed è motivato, a pena di annullabilità, con riferimento a quelle che l'ente impositore ritiene di non accogliere.».*

#### **Relazione Illustrativa**

La norma introduce l'obbligo di c.d. motivazione "rafforzata" nei casi in cui, con riferimento agli avvisi di accertamento o di rettifica ovvero agli atti di recupero soggetti all'obbligo del contraddittorio preventivo, il contribuente abbia formulato istanza di accertamento con adesione a fronte della comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6, comma 3, della legge n. 212 del 2000 e il relativo procedimento abbia avuto esito negativo.

In tali circostanze, infatti, l'avviso di accertamento o di rettifica ovvero l'atto di recupero successivamente notificato al contribuente deve tener conto delle osservazioni eventualmente prodotte dal contribuente nel corso del procedimento di adesione ed è motivato, a pena di annullabilità, con riferimento a quelle che l'ente impositore ritiene di non accogliere.

### **3.5. Estensione del termine per la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione e del periodo di sospensione del termine per l'impugnazione degli atti soggetti all'obbligo del contraddittorio preventivo**

#### **Articolo**

1. All'articolo 6 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, al comma 2-bis sono apportate le seguenti modificazioni:
  - a) al secondo periodo, le parole: *«nei quindici giorni successivi»* sono sostituite dalle seguenti: *«nei trenta giorni successivi»*;
  - b) al terzo periodo, le parole: *«trenta giorni»* sono sostituite dalle seguenti: *«sessanta giorni»*.

#### **Relazione Illustrativa**

La norma estende da quindici a trenta giorni il termine a disposizione del contribuente per presentare istanza di accertamento con adesione a seguito della notifica di avvisi di accertamento o di rettifica ovvero di atti di recupero soggetti all'obbligo del contraddittorio preventivo, sempre che, ovviamente, la predetta istanza non

---

sia stata presentata precedentemente a fronte della comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6, comma 3, della legge n. 212 del 2000.

Per la medesima fattispecie, la norma prolunga da trenta a sessanta giorni il periodo di sospensione del termine per l'impugnazione degli atti soggetti all'obbligo del contraddittorio preventivo, in modo da concedere un lasso temporale più congruo per lo svolgimento, e l'eventuale buon esito, del procedimento di accertamento con adesione.

### **3.6. Avvio del procedimento di accertamento di adesione per gli atti non soggetti all'obbligo del contraddittorio preventivo**

#### **Articolo**

1. Al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, sono apportate le seguenti modificazioni:
  - a) all'articolo 5, al comma 1, l'alea è sostituita dalla seguente: *«Nei casi di formulazione dell'istanza ai sensi dell'articolo 6, l'ufficio comunica al contribuente un invito a comparire nel quale sono indicati:»*;
  - b) all'articolo 6, al comma 2, le parole: *«, anche in difetto dell'invio dell'invito a comparire di cui all'articolo 5 comma 1»* sono soppresse.

#### **Relazione Illustrativa**

La norma corregge la disposizione introdotta con l'articolo 1, comma 1, lettera b), numero 1), del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, con la quale è stato previsto che in caso di notifica di avvisi di accertamento o di rettifica ovvero di atti di recupero, per i quali non si applica il contraddittorio preventivo di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge n. 212 del 2000, l'ufficio ha l'obbligo di comunicare contestualmente al contribuente anche l'invito a comparire di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 218 del 1997 per l'avvio del procedimento di accertamento con adesione.

Il che è in aperta contraddizione con quanto previsto, nel medesimo decreto legislativo n. 218 del 1997, agli articoli 1, comma 2-bis, ultimo periodo, e 6, comma 2, in base ai quali nell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero nell'atto di recupero non soggetto all'obbligo del contraddittorio preventivo è in ogni caso contenuto l'invito alla presentazione di istanza per la definizione dell'accertamento con adesione e, pertanto, il contribuente può formulare detta istanza, anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado. Istanza del contribuente che è evidentemente superflua, una volta che l'Ufficio abbia, di propria iniziativa, comunicato l'invito a comparire.

Peraltro, la comunicazione dell'invito a comparire su iniziativa dell'ufficio contestualmente alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero dell'atto di recupero non soggetto all'obbligo del contraddittorio preventivo comporta l'ulteriore criticità che non opera la sospensione di novanta giorni del termine per

---

l'impugnazione dell'atto, prevista dal comma 3 dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 218 del 1997, decorrendo detta sospensione dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente. Pertanto, il procedimento di accertamento con adesione deve, in tal caso, concludersi nei sessanta giorni previsti per l'impugnazione dell'atto dinanzi agli organi di giustizia tributaria,

L'articolo in oggetto dispone quindi che anche in caso di notifica di avviso di accertamento o di rettifica ovvero di atto di recupero non soggetto all'obbligo del contraddittorio preventivo, l'avvio del procedimento di accertamento con adesione dipende dalla formulazione della relativa istanza da parte del contribuente e non dalla "contestuale" comunicazione, da parte dell'ufficio, dell'invito a comparire. Il che comporta l'operatività della sospensione del termine d'impugnazione anche per gli atti non soggetti all'obbligo del contraddittorio preventivo, nei casi in cui il contribuente si avvalga della facoltà di formulare istanza di accertamento con adesione.

### **3.7. Preclusione alla reiterazione dell'istanza di accertamento con adesione**

#### **Articolo**

1. All'articolo 6 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, al comma *2-quater*, le parole: «*di cui al comma 2-bis, primo periodo,*» sono sostituite dalle seguenti: «*di cui ai commi 1 e 2-bis, primo periodo,*».

#### **Relazione Illustrativa**

Per ragioni di ordine sistematico, la norma preclude al contribuente la possibilità di presentare ulteriore istanza di accertamento con adesione successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero dell'atto di recupero qualora abbia già presentato detta istanza, ai sensi dell'articolo 6, comma 1, del decreto legislativo n. 218 del 1997, in seguito all'effettuazione nei suoi confronti di accessi, ispezioni o verifiche di cui agli articoli 33 del d.P.R. n. 600 del 1973, e 52 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Ciò all'evidente scopo di evitare la duplicazione del procedimento di accertamento con adesione, analogamente a quanto già previsto per gli atti soggetti all'obbligo di contraddittorio preventivo.

### **3.8. Riscossione delle somme dovute a seguito di definizione in adesione di atti di recupero dei crediti non spettanti e di ricorso contro tali atti**

#### **Articolo**

1. All'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, al comma *2-bis* dopo le parole: «*atti di recupero*» sono aggiunte le seguenti: «*di crediti inesistenti*»;
2. All'articolo *38-bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, comma 1, alla lettera d) sono aggiunte all'inizio le seguenti parole: «*in caso di recupero di crediti inesistenti,*».

---

## Relazione Illustrativa

Il comma 1 circoscrive al recupero di crediti inesistenti la disposizione di cui al comma 2-*bis* dell'articolo 8 del decreto legislativo n. 218 del 1997 che impedisce al contribuente di avvalersi, per il versamento delle somme dovute in caso di definizione in adesione degli atti di recupero, della rateazione e della compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Conseguentemente, in caso di definizione in adesione degli atti di recupero di crediti non spettanti, il versamento delle somme dovute potrà essere effettuato in forma rateale, avvalendosi anche dell'istituto della compensazione di cui al citato articolo 17.

Analogamente, il comma 2 circoscrive al caso di recupero di crediti inesistenti le disposizioni di cui alla lettera d) dell'articolo 38-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, secondo cui, in caso di ricorso, il pagamento delle somme dovute deve essere effettuato per intero entro il termine per presentare ricorso, senza possibilità di avvalersi della compensazione prevista dal citato articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997 e con iscrizione nei ruoli straordinari ai sensi dell'articolo 15-*bis* del d.P.R. n. 602 del 1973, in caso di mancato pagamento entro il suddetto termine, ancorché l'atto di recupero non sia definitivo.

### 3.9. Rinuncia all'impugnazione con riduzione delle sanzioni a un sesto

#### Articolo

1. All'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, sono apportate le seguenti modificazioni:
  - a) dopo il comma 2 è aggiunto il seguente: «2-*bis*. Fermo restando quanto previsto dal comma 1, le sanzioni ivi indicate sono ridotte alla metà se l'avviso di accertamento o di liquidazione non è stato preceduto da un verbale di constatazione di cui all'articolo 5-*quater* né dalla comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-*bis*, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212 ovvero, nel caso in cui sia stato preceduto da detta comunicazione, se il contribuente ha anche rinunciato alla presentazione delle controdeduzioni di cui al citato comma 3.»;
  - b) al comma 2-*bis*.1, le parole: «ai commi 1 e 2» sono sostituite dalle seguenti: «ai commi 1, 2 e 2-*bis*».

#### Relazione Illustrativa

La norma introduce la c.d. acquiescenza "rafforzata" che consente al contribuente di beneficiare della riduzione a un sesto delle sanzioni in caso di rinuncia all'impugnazione e alla formulazione dell'istanza di adesione relativamente ad atti che, oltre a non essere preceduti da un verbale di constatazione di cui all'articolo 5-*quater* del decreto legislativo n. 218 del 1997, non siano stati preceduti neppure dalla comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-*bis*, comma 3, della legge n. 212 del 2000 ovvero, per gli atti in relazione ai quali detta comunicazione è prevista, in caso di rinuncia altresì alla presentazione delle controdeduzioni di cui al citato comma 3.

---

La misura rimuove la disparità di trattamento a danno dei contribuenti destinatari di avvisi di accertamento o di liquidazione non preceduti da un verbale di constatazione, nei cui confronti è possibile avvalersi dell'adesione di cui all'articolo 5-*quater* del decreto legislativo n. 218 del 1997, con riduzione delle imposte a un sesto del minimo.

#### **4. Disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219, in materia di statuto dei diritti del contribuente**

##### **4.1. Espressa sanzione di annullabilità dell'atto adottato in violazione dell'obbligo di "motivazione rafforzata"**

###### **Articolo**

1. All'articolo 6-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, al comma 4, dopo le parole: «*ed è motivato*» sono aggiunte le seguenti: «, a pena di annullabilità,».

###### **Relazione Illustrativa**

L'articolo 6-*bis* della legge n. 212 del 2000, introdotto dalla lettera e) dell'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219, recante "Modifiche allo statuto dei diritti del contribuente", dispone, al comma 4, che "*L'atto adottato all'esito del contraddittorio tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere*" (c.d. obbligo di "motivazione rafforzata").

Al riguardo, nell'ottica di un contraddittorio "informato ed effettivo" (così qualificato dal comma 1 del citato articolo 6-*bis*), occorre stabilire espressamente che la violazione dell'obbligo di "motivazione rafforzata" comporta l'annullabilità (secondo la nuova declinazione delle categorie dei vizi degli atti dell'amministrazione finanziaria contenuta nei nuovi articoli da 7-*bis* a 7-*sexies* della legge n. 212 del 2000) dell'atto impositivo.

##### **4.2. Modifiche alla disciplina del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario**

###### **Articolo**

1. All'articolo 6-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212 sono apportate le seguenti modificazioni:
  - a) al comma 3, il secondo periodo è sostituito dai seguenti: «*L'amministrazione finanziaria è tenuta a dare riscontro alla richiesta di cui al primo periodo entro quindici giorni. In caso di presentazione della richiesta di cui al primo periodo, il termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio è sospeso per un periodo di trenta giorni. L'atto non è adottato prima della scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.*»;
  - b) il comma 4 è sostituito dal seguente: «*L'atto adottato all'esito del contraddittorio tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato, a pena di annullabilità, con riferimento a quelle che*

---

*l'amministrazione finanziaria ritiene di non accogliere e con riferimento alle ragioni della mancata risposta alla richiesta di accesso agli atti o del suo rifiuto.».*

## **Relazione Illustrativa**

Tra i principi e criteri direttivi della legge delega n. 111 del 2023 vi è anche quello di cui all'articolo 4, comma 1, lettera e), secondo cui occorre *“prevedere una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario”*.

Per consentire il contraddittorio, il vigente comma 3 dell'articolo 6-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212 prevede che l'amministrazione finanziaria debba comunicare al contribuente lo schema di atto, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni *“ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo”*.

La norma, utilizzando la congiunzione disgiuntiva *“ovvero”*, pone in termini di alternatività la richiesta di accesso agli atti e la presentazione delle controdeduzioni che, invece, devono necessariamente intendersi come cumulative. Infatti, il contribuente richiede di accedere agli atti proprio nella prospettiva di presentare le controdeduzioni allo schema di atto, in modo da poter avere a disposizione tutti gli elementi per valutare, più compiutamente, la legittimità e la fondatezza dei rilievi formulati dall'amministrazione finanziaria.

L'attuale disciplina, inoltre, non prevede un obbligo dell'amministrazione finanziaria di dare riscontro alla richiesta di accesso agli atti formulata dal contribuente, né stabilisce la sospensione del termine di sessanta giorni per la presentazione delle controdeduzioni che, pertanto, finisce per essere incongruamente eroso per effetto della richiesta stessa.

Al fine di garantire un contraddittorio informato ed effettivo, si provvede a sostituire il secondo periodo del comma 3 dell'articolo 6-*bis* della legge n. 212 del 2000 (cfr. lettera a) del comma 1 dell'articolo in oggetto), al fine di stabilire l'obbligo per l'amministrazione finanziaria di dare riscontro alla richiesta di accesso agli atti del contribuente entro quindici giorni.

Nel caso in cui il contribuente formuli quest'ultima richiesta, viene contestualmente prevista la sospensione di trenta giorni del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio per lasciare al contribuente almeno quindici giorni di tempo, dalla risposta dell'amministrazione finanziaria, per redigere le proprie controdeduzioni, tenendo conto anche delle informazioni acquisite con l'accesso agli atti del procedimento tributario. In mancanza di tale previsione, il diritto a un contraddittorio *“informato ed effettivo”* (sancito espressamente dal comma 1 del citato articolo 6-*bis*) rischia infatti di essere vanificato.

La disposizione dell'attuale secondo periodo del comma 3, secondo cui l'atto non può essere adottato *“prima della scadenza del termine [n.d.r.: di sessanta giorni] di cui al primo periodo”* viene riformulata al fine di tener conto, ai medesimi fini, anche dell'eventuale sospensione del termine di esercizio del contraddittorio.

---

Il nuovo comma 4 dell'articolo 6-bis della legge n. 212 del 2000 (cfr. lettera b) del comma 1 dell'articolo in oggetto), nel confermare che l'atto adottato all'esito del contraddittorio deve tener conto delle osservazioni del contribuente e deve essere motivato con riferimento a quelle che l'amministrazione finanziaria ritiene di non accogliere, prevede espressamente la sanzione dell'annullabilità dell'atto impositivo in caso di violazione del predetto obbligo di motivazione rafforzata, sanzione che, sempre in funzione di garanzia dell'effettività del contraddittorio e del principio di buona fede, viene estesa al caso in cui l'atto non sia motivato con riferimento alle ragioni della mancata risposta alla richiesta di accesso agli atti o del suo rifiuto.

#### **4.3. Sospensione feriale del termine per l'esercizio del diritto al contraddittorio**

##### **Articolo**

1. All'articolo 6-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, al comma 3, dopo il primo periodo è aggiunto il seguente: «*A tale termine si applica la sospensione nel periodo feriale di cui alla legge 7 ottobre 1969, n. 742*».

##### **Relazione Illustrativa**

La norma rende applicabile la sospensione feriale dei termini processuali di cui alla legge 7 ottobre 1969, n. 742 al termine non inferiore a sessanta giorni per consentire al contribuente di presentare eventuali controdeduzioni allo schema di atto di cui al comma 3 dell'articolo 6-bis della legge n. 212 del 2000 ovvero di accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo.

#### **4.4. Diritto al contraddittorio per gli atti di recupero di crediti inesistenti**

##### **Articolo**

1. All'articolo 7-bis del decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39, convertito con modificazioni dalla legge 23 maggio 2024, n. 67, al comma 1, le parole: «*né agli atti di recupero conseguenti al disconoscimento di crediti di imposta inesistenti*» sono soppresse.

##### **Relazione Illustrativa**

La norma di interpretazione autentica del comma 1 dell'articolo 6-bis della legge n. 212 del 2000, prevista dall'articolo 7-bis del decreto-legge n. 39 del 2024, ha precisato che il diritto al contraddittorio preventivo si applica esclusivamente agli atti recanti una pretesa impositiva, autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, ma non a quelli per i quali la normativa prevede specifiche forme di interlocuzione tra l'amministrazione finanziaria e il contribuente. La medesima norma esclude altresì dall'ambito di applicazione del diritto al contraddittorio preventivo gli atti di recupero conseguenti al disconoscimento di crediti di imposta inesistenti.

---

Quest'ultima previsione normativa risulta tuttavia difficilmente giustificabile sotto il profilo pratico e sistematico, considerato che l'esigenza di un contraddittorio preventivo si pone maggiormente per gli atti di recupero dei crediti d'imposta inesistenti piuttosto che per quelli di recupero dei crediti non spettanti, i quali sono invece stati inclusi tra gli atti soggetti all'obbligo di contraddittorio preventivo.

Per tale motivo, la norma in oggetto provvede ad abrogare la norma di interpretazione autentica di cui all'articolo 7-bis del decreto-legge n. 39 del 2024, nella parte in cui essa esclude l'applicabilità del comma 1 dell'articolo 6-bis della legge n. 212 del 2000 agli atti di recupero conseguenti al disconoscimento di crediti di imposta inesistenti.

#### **4.5. Limiti al potere di autotutela sostitutiva**

##### **Articolo**

1. All'articolo 9-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, dopo il comma 1 è aggiunto il seguente: «2. *il potere di autotutela sostitutiva dell'amministrazione finanziaria per emendare vizi sostanziali dell'atto impositivo con effetti pregiudizievoli per il contribuente può essere esercitato soltanto nelle fattispecie espressamente previste dalla legge.*».

##### **Relazione Illustrativa**

La Corte di cassazione a sezioni unite, con la sentenza n. 30051 del 21 novembre 2024, ha sancito che l'autotutela sostitutiva *in malam partem* per il contribuente non incontra nessun limite, se non l'intervenuta decadenza e/o la formazione del giudicato.

Per le Sezioni unite, infatti, il potere di autotutela (i) può essere esercitato, sia per la correzione di vizi formali, che per la correzione di vizi sostanziali e (ii) può essere esercitato anche *in malam partem*, senza che sia necessaria la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

La sentenza si pone per molti aspetti in contrasto con i principi generali dell'ordinamento tributario sanciti nello Statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, così come revisionati e integrati per effetto del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219, emanato in attuazione della riforma tributaria.

Il punto che genera maggiori perplessità nella sentenza è l'affermazione secondo cui l'esercizio dell'autotutela *in malam partem* non contrasta con il divieto di *bis in idem* previsto dal nuovo articolo 9-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, secondo cui “*Salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'Amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta*”.

Tale assunto finisce, nella sostanza, per contraddire la *ratio* sottesa al suddetto principio. Come chiarito dalla relazione Illustrativa al decreto legislativo n. 219 del 2023, la norma recepisce le esigenze di bilanciamento tra

---

la tutela dell'interesse erariale e quella dei diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità, rafforzando la protezione di tali diritti e, nel contempo, la certezza del diritto.

La norma è quindi espressamente preordinata a dare attuazione al più ampio principio del cd. *ne bis vexari* secondo cui *“per ogni possibile violazione, la persona ha diritto a essere gravata da una sola procedura e quindi a doversi difendere una sola volta”*, in ossequio al principio di “unicità dell'azione accertativa” da intendersi non solo come unicità nel procedimento di verifica, ma anche come esaurimento del potere accertativo nel primo atto emanato (salvo la ricorrenza di elementi che giustifichino normativamente non già la sostituzione dell'atto, ma la sua integrazione attraverso l'accertamento integrativo).

Tale lettura, d'altronde, è confermata dalla stessa Agenzia delle entrate, la quale nella circolare n. 21/E del 7 novembre 2024 (par. 3.3.) ha chiarito che *“in base alla richiamata disposizione, l'amministrazione finanziaria ha sempre la possibilità, entro i termini di decadenza dell'attività di accertamento, di emendare i vizi formali e procedurali dell'atto d'imposizione adottato, mentre può modificare e/o integrare, a proprio favore, la pretesa impositiva originariamente esercitata solo al ricorrere delle condizioni previste da specifiche disposizioni, ad esempio [...] nell'ipotesi di accertamento parziale [...] e di accertamento integrativo [...] in ragione della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Agenzia”*.

Alla luce di tali convergenti indicazioni normative e di prassi amministrativa si risolve dunque in una forzatura sostenere che il richiamato articolo 9-bis dello Statuto non rappresenti un elemento ostativo all'esercizio dell'autotutela *in malam partem*.

Del resto, in caso contrario, risulterebbe vanificata anche la disposizione dello Statuto preordinata a concentrare in un momento unitario la prova degli elementi posti a fondamento della pretesa impositiva, prevista dall'articolo 7, comma 1-bis, della legge n. 212 del 2000, secondo cui *“I fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze”*.

Per l'amministrazione finanziaria sarebbe infatti sufficiente emanare un nuovo atto sostitutivo del primo, attraverso l'autotutela *in malam partem*, per integrare la motivazione e il corredo probatorio dell'atto originario, in spregio del divieto in parola.

Per di più, posto che l'impugnazione dell'atto originario non precluderebbe l'annullabilità in autotutela dello stesso, l'amministrazione finanziaria potrebbe di fatto utilizzare il secondo atto per integrare la motivazione e il supporto probatorio del primo, alla luce anche delle difese esposte dal contribuente in fase contenziosa, sacrificando così anche il diritto a un contraddittorio effettivo e il più generale diritto di difesa sancito dall'articolo 24 della costituzione.

Pertanto, la norma in oggetto aggiunge un secondo comma al citato articolo 9-bis della legge n. 212 del 2000 con cui si stabilisce che il potere di autotutela sostitutiva dell'amministrazione finanziaria per emendare vizi

---

sostanziali dell'atto impositivo con effetti pregiudizievoli per il contribuente può essere esercitato soltanto nelle fattispecie espressamente previste dalla legge.

#### **4.6. Modifiche al principio di tutela dell'affidamento e della buona fede**

##### **Articolo**

1. All'articolo 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212, al comma 2 sono apportate le seguenti modificazioni:
  - a) al primo periodo, la parola: «*moratori*» è soppressa;
  - b) il secondo periodo è sostituito dal seguente: «*Limitatamente ai tributi unionali, nei casi di cui al primo periodo non sono altresì dovuti i tributi.*».

##### **Relazione Illustrativa**

Con la modifica di cui alla lettera a) dell'articolo in oggetto si intende chiarire che l'applicazione del principio di tutela del legittimo affidamento, previsto, per i tributi non unionali dal primo periodo dell'articolo 10, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 2000), comporta non solo la mancata irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie (come già dispone il vigente testo normativo), ma anche la non applicazione di qualsiasi tipologia di interesse prevista dall'ordinamento tributario, anziché soltanto di quelli moratori, come attualmente disposto. Viene pertanto chiarito che la tutela prevista dalla norma in esame, volta a escludere reazioni di tipo punitivo nei confronti di contribuenti che hanno agito sulla base di un affidamento nelle indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, riguarda qualsiasi tipologia di interessi, sia moratori che corrispettivi, quali, ad esempio, gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo di cui all'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

Con la modifica di cui alla lettera b) dell'articolo in oggetto si intende meglio delineare la portata applicativa del principio di tutela del legittimo affidamento, previsto per i tributi unionali dal secondo periodo dell'articolo 10, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 2000), secondo cui, in presenza dei presupposti applicativi del principio in esame, è riconosciuta al contribuente la disapplicazione non solo di sanzioni e interessi, ma, a differenza di quanto previsto dal primo periodo per i tributi non unionali, anche dell'imposta.

Giova, al riguardo, rammentare che l'attuale formulazione della norma in esame prende in considerazione, per i tributi unionali, le ipotesi in cui l'affidamento sia ingenerato da orientamenti interpretativi dell'amministrazione finanziaria conformi alla giurisprudenza unionale o da atti delle istituzioni unionali, successivamente modificati per effetto di un mutamento della predetta giurisprudenza o dei predetti atti.

In base all'attuale formulazione, la descritta tutela dell'affidamento presuppone dunque, necessariamente, un esplicito mutamento della giurisprudenza unionale (altri atti delle istituzioni unionali non risultano invero, a rigore, vincolanti per l'interprete nazionale).

---

Tale situazione ha, tuttavia, scarsissime possibilità di verificarsi, essendo piuttosto raro che la Corte di giustizia dell'Unione europea non si conformi, nelle proprie decisioni, ai precedenti della Corte stessa.

Così come formulata, la vigente disposizione appare pertanto priva di concreto ambito applicativo.

Al fine, quindi, di dare effettivo contenuto al principio di tutela rafforzata del legittimo affidamento nel comparto dei tributi unionali e di adeguare la normativa interna a quanto sancito dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea – peraltro, direttamente applicabile nel nostro ordinamento, per tali tributi – viene chiarito, con le modifiche di cui alla lettera b) dell'articolo in oggetto, che il presupposto per l'applicazione di detta tutela rafforzata del principio del legittimo affidamento è rinvenibile nei medesimi casi in cui il principio si rende applicabile per i tributi non unionali, con l'unica differenza, rispetto a questi ultimi, che, oltre alla disapplicazione di sanzioni e interessi, si rendono non dovute anche le imposte.

Infatti, la Corte di giustizia dell'Unione europea ha statuito che il tributo non può essere preteso qualora la prassi dell'amministrazione finanziaria abbia ingenerato in capo a un operatore economico prudente e accorto un ragionevole affidamento sulla non applicazione dell'imposta (cfr. sentenze: 14 settembre 2006, cause riunite da C-181/04 a C-183/04, *Elmeke*; 9 luglio 2015, causa C-183/14, *Salomie e Oltean*; 9 luglio 2015, causa C-144/14, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei*).

#### **4.7. Esercizio del potere di autotutela obbligatoria**

##### **Articolo**

1. All'articolo 10-*quater* della legge 27 luglio 2000, n. 212, sono apportate le seguenti modificazioni:
  - a) al comma 1,
    - 1) nell'alinea, la parola: «*manifesta*» è soppressa;
    - 2) alla lettera b), sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: «*o evidente errore logico*;»;
    - 3) alla lettera g), le parole: «*a pena di decadenza.*» sono sostituite dalle seguenti: «*a pena di decadenza*;»;
    - 4) sono aggiunte, in fine, le seguenti lettere: «*h) doppia imposizione; i) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati.*»;
  - b) il comma 2 è sostituito dal seguente: «*2. L'obbligo di cui al comma 1 non sussiste in caso di sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria che abbia deciso nel merito la questione oggetto di autotutela.*».

##### **Relazione Illustrativa**

La norma interviene sulla disciplina dell'autotutela obbligatoria di cui all'articolo 10-*quater* della legge n. 212 del 2000, al fine di estenderne l'ambito applicativo a fattispecie già previste dal decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997, n. 37, emanato in attuazione dell'articolo 2-*quater* del decreto-legge 30 settembre

---

1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, che risultano abrogati dalle lettere a) e b) del comma 4 dell'articolo 2 del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219, in materia di statuto dei diritti del contribuente.

Nello specifico, si prevede che l'esercizio del potere di autotutela risulti obbligatorio per l'amministrazione finanziaria anche nei casi di evidente errore logico (integrazione lett. b)), di doppia imposizione (nuova lett. h)) e di sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati (nuova lett. i)).

Nell'alea del comma 1 si provvede altresì a eliminare l'aggettivo "manifesta" riferito ai casi di illegittimità dell'atto o dell'imposizione rientranti tra quelli per i quali è previsto l'esercizio del potere di autotutela obbligatoria, in quanto l'illegittimità è un attributo che non è suscettibile di essere graduato nella sua intensità, come lascerebbe intendere il riferimento alla sua natura "manifesta", ma è un attributo di carattere binario, per cui esiste o non esiste, il che rende superflua la previsione nel testo normativo di tale aggettivo.

La norma inoltre, modificando il comma 2 del citato articolo 10-*quater*, precisa, in conformità al consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità in materia, che il "giudicato" che impedisce l'autotutela obbligatoria è soltanto quello favorevole all'amministrazione finanziaria che abbia deciso nel merito la questione oggetto di autotutela e che concerne quindi la legittimità sostanziale dell'atto o dell'imposizione.

Ne deriva che gli Uffici, in presenza dei presupposti, dovranno annullare i propri atti in autotutela anche in caso di sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria per questioni processuali o di mero rito (come nel caso, ad esempio, di inammissibilità del ricorso o dell'impugnazione) o per questioni di merito diverse da quelle oggetto di autotutela.

Nel comma 2 del citato articolo 10-*quater* viene infine eliminato il riferimento al decorso di un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione, quale causa ostativa all'esercizio del potere di autotutela obbligatoria. Risulta infatti poco giustificabile, alla luce del criterio direttivo di "*potenziare l'esercizio del potere di autotutela*" di cui all'articolo 4, comma 1, lettera h), della legge delega n. 111 del 2023, precludere l'obbligatorietà dell'autotutela nella predetta fattispecie.

Si ritiene invece più coerente con il criterio di delega – e, oltretutto, maggiormente conforme ai superiori principi costituzionali di legalità e capacità contributiva – rimuovere del tutto quest'ultima disposizione e, conseguentemente, disporre che, per le fattispecie di cui al comma 1 del citato articolo 10-*quater*, l'esercizio del potere di autotutela sia obbligatorio anche in presenza di atti divenuti definitivi per mancata impugnazione, indipendentemente dal tempo decorso da detta definitività.

---

#### **4.8. Garante nazionale del contribuente**

Il nuovo articolo 13 della legge n. 212 del 2000 istituisce la figura del Garante nazionale del contribuente in sostituzione di quella dei Garanti regionali e delle province autonome.

Si ritiene opportuno rafforzare i poteri riconosciuti al Garante nazionale, parificandoli, quanto meno, a quelli già riconosciuti ai soppressi Garanti "territoriali".

Infatti, rispetto ai poteri riconosciuti a questi ultimi, il nuovo articolo 13 non attribuisce al Garante nazionale il potere di rivolgere richieste di documenti o chiarimenti agli Uffici competenti (i quali, nella disciplina previgente, erano tenuti a rispondere entro trenta giorni), né quello di attivare le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente.

Gli sono inoltre preclusi i poteri di cui al previgente comma 11 dell'articolo 13 della legge n. 212 del 2000 secondo cui *"Il Garante del contribuente individua i casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni in vigore ovvero i comportamenti dell'amministrazione determinano un pregiudizio dei contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'amministrazione, segnalandoli al direttore regionale o compartimentale o al comandante di zona della Guardia di finanza competente e all'ufficio centrale per l'informazione del contribuente, al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare.*

*Prospetta al Ministro delle finanze i casi in cui possono essere esercitati i poteri di rimessione in termini previsti dall'articolo 9".*

Non viene, inoltre, riprodotto il successivo previgente comma 13 ai sensi del quale *"Il Ministro delle finanze riferisce annualmente alle competenti Commissioni parlamentari in ordine al funzionamento del Garante del contribuente, all'efficacia dell'azione da esso svolta ed alla natura delle questioni segnalate nonché ai provvedimenti adottati a seguito delle segnalazioni del Garante stesso".*

Si ritiene necessario riprodurre le richiamate disposizioni anche nel nuovo articolo 13, ravvisandosi invero l'esigenza di rafforzare i poteri del Garante nazionale del contribuente rispetto a quelli, già rilevatisi poco incisivi, dei soppressi Garanti regionali o delle province autonome.

Peraltro, il comma 4 del nuovo articolo 13 sembra subordinare l'esercizio dei poteri attribuiti al Garante nazionale alla necessaria presenza di *"segnalazioni scritte del contribuente o di qualsiasi altro soggetto"*, a differenza della disciplina previgente in cui i poteri erano esercitati anche su iniziativa autonoma dello stesso Garante, come si evince dalla locuzione *"anche sulla base di"* inserita prima del riferimento alle predette *"segnalazioni"* nel testo del previgente comma 6 dell'articolo 13 e dalla mancanza di qualsiasi riferimento alle medesime nei successivi commi da 7 a 11.

Per quanto concerne l'individuazione dei soggetti che possono ricoprire la carica di Garante nazionale del contribuente, il comma 2 del nuovo articolo 13 della legge n. 212 del 2000, alla lettera b), annovera, tra gli altri, i *"dottori commercialisti e ragionieri collegiati, in pensione"*.

---

Al riguardo, si segnala che in seguito alla costituzione dell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili ad opera del decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139, gli iscritti agli Albi dei dottori commercialisti e ai Collegi dei ragionieri e dei periti commerciali sono confluiti nella Sezione A del nuovo Albo unificato.

Al fine di adeguare la neo introdotta disciplina all'ordinamento professionale della categoria, sarebbe opportuno quindi sostituire il riferimento ai "*dottori commercialisti e ragionieri collegiati*" con quello ai "*soggetti iscritti nella Sezione A commercialisti dell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili*".

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

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

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

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

Occorre pertanto porre tali principi a fundamenta dell'istituto, in modo da favorire la sua diffusione tra le imprese interessate, con vantaggi anche per l'amministrazione finanziaria che, tramite un ricorrente controllo e monitoraggio di tipo preventivo, potrà limitare le perdite di gettito dovute a fenomeni di abuso/evasione/elusione.

### **5.1. Riduzione termini di accertamento**

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

- il comma 6-*bis* prevede per i contribuenti aderenti al regime una riduzione di due anni dei termini di accertamento ai fini IVA e delle imposte dirette se il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (*Tax Control Framework*) è certificato da professionisti indipendenti qualificati;
- il comma 6-*ter* riduce di un ulteriore anno i termini di accertamento se al contribuente è rilasciata la certificazione tributaria di cui all'articolo 36 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (c.d. "visto pesante").

---

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

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

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

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

## **5.2. Certificazione conformità ai principi contabili**

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

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

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

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

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

I grandi contribuenti hanno presidi di controlli contabili evoluti (*internal audit*), oltre al fatto che le società di revisione già attestano la regolarità o meno delle risultanze del bilancio con i principi contabili adottati dalle

---

imprese, che peraltro – con il rafforzamento del principio di derivazione rafforzata, pure previsto dalla delega – hanno rilievo anche ai fini fiscali.

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

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

### **5.3. Adozione opzionale del sistema di controllo del rischio fiscale**

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

L’opzione è di durata biennale, non revocabile e tacitamente rinnovabile. In caso di esercizio dell’opzione, per le violazioni relative a rischi fiscali comunicati preventivamente con interpello (e fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente) non si applicano le sanzioni amministrative e le disposizioni relative al reato di dichiarazione infedele di cui all’articolo 4 del decreto legislativo n. 74 del 2000 (fatta salva, in quest’ultimo caso, anche l’indicazione nelle dichiarazioni annuali di elementi passivi inesistenti); è previsto altresì che le stesse violazioni non costituiscono notizia di reato ai sensi dell’articolo 331 del codice di procedura penale.

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

Difficilmente un contribuente potrà essere spinto a esercitare l’opzione in oggetto al solo fine di beneficiare del previsto annullamento delle sanzioni previa autodenuncia.

Ed infatti, avvalendosi dell’istituto del ravvedimento operoso, l’impresa potrà beneficiare comunque di una sensibile riduzione delle sanzioni, anche dopo l’avvio di attività di controllo da parte dell’amministrazione finanziaria, senza doversi far carico degli oneri relativi alla predisposizione e alla “gestione” del *Tax Control Framework*, con buona pace di qualsivoglia forma di *disclosure* preventiva.

Per le imprese che volontariamente decidono di “aprirsi” ai controlli dell’Agenzia delle entrate ancor prima della presentazione della dichiarazione e che adottano pertanto un comportamento improntato a principi di

---

trasparenza, buona fede e reciproca collaborazione, l'opzione in oggetto dovrebbe riconoscere quindi "prezialità" anche in punto di riduzione dei termini di accertamento.

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

## **6. Disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192, di revisione del regime impositivo dei redditi (IRPEF/IRES)**

### **6.1. Modifiche alla disciplina in materia di cessioni di partecipazioni in associazioni e società esercenti attività artistiche o professionali e di operazioni straordinarie relative alle medesime attività**

#### **Articolo**

1. Al testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:
  - a) all'articolo 17, comma 1, alla lettera g-ter) le parole: «*incluse le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni e società che esercitano un'attività artistica o professionale produttiva di reddito di lavoro autonomo,*» sono soppresse;
  - b) all'articolo 54, dopo il comma 2 è aggiunto il seguente: «*2-bis. Oltre alle somme di cui al comma 2, non concorrono a formare il reddito le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni e società che esercitano un'attività artistica o professionale, ivi comprese quelle in società tra professionisti e in altre società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico di cui all'articolo 177-bis.*»;
  - c) all'articolo 54-*quinquies*, comma 3, al terzo periodo le parole: «*al comma 1*» sono sostituite dalle seguenti: «*ai commi 1 e 2*»;
  - d) all'articolo 67, comma 1, sono apportate le seguenti modificazioni:
    - 1) alla lettera c), secondo periodo, dopo le parole: «*e di ogni altra partecipazione al capitale od al patrimonio delle società*» sono inserite le seguenti: «*e associazioni*»;
    - 2) alla lettera c-*bis*), primo periodo, dopo le parole: «*e di ogni altra partecipazione al capitale o al patrimonio di società*» sono inserite le seguenti: «*e associazioni*»;
  - e) all'articolo 177-*bis*, dopo il comma 4 è aggiunto il seguente: «*5. Ai fini dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, non rilevano le operazioni straordinarie di cui al presente articolo e la successiva cessione delle partecipazioni ricevute.*».

- 
2. Le disposizioni del comma 1 si applicano per la determinazione dei redditi di lavoro autonomo prodotti a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2024.

### **Relazione Illustrativa**

Le disposizioni in oggetto sono volte a riordinare e razionalizzare il trattamento ai fini delle imposte sui redditi delle plusvalenze e delle minusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, società semplici, società tra professionisti di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183 e altre società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico.

In particolare, per tali plusvalenze e minusvalenze viene previsto un regime impositivo volto a ricondurle in ogni caso alla categoria dei redditi diversi, se realizzate da esercenti arti e professioni in forma sia individuale che collettiva (v. le riformulate lettere c) e *c-bis*) dell'articolo 67, comma 1, del Tuir, come modificate per le partecipazioni qualificate e non qualificate, rispettivamente, dai numeri 1) e 2) della lettera d) del comma 1 dell'articolo in oggetto).

L'esclusione di tali plusvalenze e minusvalenze dal concorso alla determinazione del reddito di lavoro autonomo trova conferma nel nuovo comma *2-bis* dell'articolo 54 del Tuir (introdotto dalla lettera b) del comma 1 dell'articolo in oggetto).

Per effetto delle nuove norme le predette plusvalenze restano quindi soggette all'imposta sostitutiva del 26 per cento, in analogia a quanto già previsto per le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società di persone e di capitali esercenti attività produttive di reddito di impresa.

L'applicabilità di tale regime impositivo alle plusvalenze in oggetto realizzate da esercenti arti e professioni anche in forma collettiva, come le società semplici e le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, trova giustificazione, sotto il profilo sistematico, nella mancata previsione, per questi ultimi soggetti, del principio di attrattività nel reddito di lavoro autonomo dei redditi da qualsiasi fonte provengano, sancito invece dall'articolo 6, comma 3, del Tuir per i redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice e dall'articolo 81, comma 1, del Tuir per i redditi delle società di capitali e degli enti commerciali soggetti all'Ires.

Per esigenze di coordinamento normativo, viene inoltre abrogata la previsione che riconosce il beneficio del regime di tassazione separata per le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni e società che esercitano un'attività artistica o professionale produttiva di reddito di lavoro autonomo, qualora percepite, anche in più rate, nello stesso periodo di imposta (v. la riformulata lettera *g-ter*) dell'articolo 17, comma 1, del Tuir, come modificata dalla lettera a) del comma 1 dell'articolo in oggetto).

La disposizione risulta infatti superata alla luce dell'esclusione dal reddito di lavoro autonomo di tali plusvalenze e della loro riconducibilità nella categoria dei redditi diversi.

---

La lettera c) del comma 1 dell'articolo in oggetto è volta a chiarire che anche per gli immobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente, così come per quelli strumentali, gli ammortamenti e i canoni di locazione finanziaria sono deducibili nel periodo d'imposta in cui maturano. A tal fine, nel terzo periodo del comma 3 dell'articolo 54-*quinquies* del Tuir – secondo cui *“Per la determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria deducibili si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui al comma 1”* – viene inserito il richiamo anche al comma 2 del medesimo articolo.

Con riferimento alle operazioni straordinarie relative alle attività artistiche e professionali di cui al nuovo articolo 177-*bis* del Tuir, la lettera e) del comma 1 dell'articolo in oggetto introduce una clausola di salvaguardia secondo cui non rilevano, ai fini della norma anti abuso di diritto prevista dall'articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, le operazioni straordinarie di cui al richiamato 177-*bis* aventi a oggetto un complesso unitario di attività e passività organizzato per l'esercizio dell'attività artistica o professionale e la successiva cessione delle partecipazioni ricevute per effetto di dette operazioni straordinarie.

La norma riproduce l'analoga disciplina prevista dagli articoli 173, comma 15-*quater*, e 176, comma 3, del Tuir per le operazioni straordinarie aventi a oggetto un'azienda e la successiva cessione della partecipazione ricevuta.

Quanto alla decorrenza delle predette modifiche e integrazioni normative, il comma 2 dell'articolo in oggetto prevede infine che le disposizioni di cui al precedente comma 1 si applicano per la determinazione dei redditi di lavoro autonomo prodotti a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2024, ossia in corso alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192.

## **6.2. Criteri direttivi di delega in attesa di attuazione in materia di redditi di lavoro autonomo**

Il decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192, di revisione del regime impositivo dei redditi (IRPEF/IRES) non ha recepito integralmente i principi e i criteri direttivi in materia di redditi di lavoro autonomo previsti dell'articolo 5, comma 1, lettera f), n. 2), della legge 9 agosto 2023, n. 111, recante delega al governo per la riforma fiscale.

Il motivo è da ricercare, verosimilmente, nel disposto dell'articolo 22 della citata legge n. 111 del 2023 secondo cui dall'attuazione della delega non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica né incremento della pressione tributaria rispetto a quella risultante dall'applicazione della legislazione vigente.

In particolare, le misure ancora in attesa di attuazione sono le seguenti:

- 1) la riduzione delle ritenute operate sui compensi degli esercenti arti o 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 (cfr. n. 2.3) della citata lettera f) dell'articolo 5, comma 1, della legge delega);

- 2) il riconoscimento della deducibilità degli ammortamenti relativi agli immobili strumentali e a quelli adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente al fine di eliminare la disparità di trattamento tra l'acquisto in proprietà e l'acquisizione in locazione finanziaria (*leasing*) (cfr. n. 2.2) della medesima lettera f));
- 3) la previsione della deducibilità dei contributi previdenziali obbligatori in sede di determinazione del reddito della pertinente categoria (cfr. n. 2.3) della lettera a) del medesimo articolo 5, comma 1, della legge delega).

Occorre reperire, al più presto, la copertura finanziaria necessaria per dare attuazione anche ai richiamati criteri di delega, come peraltro segnalato dalla stessa relazione illustrativa al decreto legislativo n. 192 del 2024 in cui si afferma che le nuove disposizioni devono "intendersi come un primo intervento riformatore da integrarsi, nel prossimo futuro, compatibilmente con le risorse finanziarie che si renderanno disponibili, con ulteriori provvedimenti con i quali conferire una maggiore rilevanza, sul piano fiscale, all'utilizzo di beni immobili da parte del lavoratore autonomo".

Soltanto con l'attuazione di tutti i criteri direttivi previsti dalla legge delega potrà infatti dirsi realizzato il disegno riformatore volto alla revisione e razionalizzazione dei criteri di determinazione del reddito degli esercenti arti e professioni.

### **6.3. *Trattamento ai fini delle imposte sui redditi delle somme percepite da professori e ricercatori universitari a tempo pieno per lo svolgimento, non occasionale e senza vincolo di subordinazione, di attività extra-istituzionali***

#### **Articolo**

1. Le somme percepite da professori e ricercatori universitari a tempo pieno in relazione a rapporti aventi per oggetto la prestazione, non occasionale, delle attività svolte ai sensi dei commi 10 e 10-*bis* dell'articolo 6 della legge 30 dicembre 2010, n. 240 si considerano redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 50, comma 1, lettera c-*bis*), del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.
2. La disposizione di cui al comma 1 ha valore di interpretazione autentica.

#### **Relazione Illustrativa**

La norma qualifica come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 50, comma 1, lettera c-*bis*), del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le somme percepite da professori e ricercatori universitari a tempo pieno per lo svolgimento non

---

occasionale e senza vincolo di subordinazione, delle attività extra-istituzionali in favore di enti pubblici e privati indicate nei commi 10 e 10-bis dell'articolo 6 della legge 30 dicembre 2010, n. 240.

Il comma 2 dell'articolo in oggetto stabilisce che la predetta disposizione ha valore di interpretazione autentica del citato articolo 50 del Tuir, per cui trova applicazione anche per le somme percepite prima dell'entrata in vigore della disposizione stessa.

## **7. Disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 18 settembre 2024, n. 139, recante disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA**

### **7.1. Esclusione dei curatori dell'eredità giacente dai soggetti obbligati al pagamento delle imposte sulle successioni, ipotecaria e catastale, di bollo e delle tasse ipotecarie**

#### **Articolo**

1. All'articolo 36 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, al comma 3 dopo le parole: «*esclusi i legatari*» sono inserite le seguenti: «*e i curatori dell'eredità giacente*».

#### **Relazione Illustrativa**

Come è noto, il curatore dell'eredità giacente è nominato dal Tribunale quando il "chiamato" non ha accettato l'eredità e non è nel possesso dei beni ereditari; il curatore ha il compito di amministrare il patrimonio ereditario fino a quando l'eredità viene accettata.

Nell'ipotesi in cui non esistano successibili in relazione alla specifica eredità oggetto di curatela, l'eredità va devoluta allo Stato a norma dell'articolo 586 del codice civile e non sono dovute né l'imposta di successione, ai sensi dell'articolo 3 del Testo unico dell'imposta sulle successioni (TUS) di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, né, in caso di eredità giacente contenente immobili, quelle ipotecaria e catastale, ai sensi, rispettivamente, dell'articolo 1, comma 2, e dell'articolo 10, comma 3, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347.

La prassi dell'Agenzia delle entrate (risposta a interpello n. 587 del 15 settembre 2021) ha ritenuto che, in presenza di chiamati che non abbiano ancora accettato l'eredità, il curatore dell'eredità giacente, in quanto obbligato alla presentazione della dichiarazione di successione, risponda solidalmente del pagamento dell'imposta nel limite del valore dei beni ereditari.

Tuttavia, va anche considerato che il curatore, in quanto mero detentore del patrimonio del *de cuius* nello svolgimento delle sue pubbliche funzioni, non soddisfa il presupposto del "possesso" dei beni relativi all'asse ereditario richiesto dalla normativa per far sì che un soggetto diverso dal titolare della capacità contributiva, possa assumere la qualifica di "responsabile" del pagamento dei tributi relativi al patrimonio ereditario stesso.

---

Peraltro, è piuttosto frequente il caso in cui il patrimonio ereditario in giacenza includa solo beni immobili o somme di denaro oggetto di legato e manchi quindi la liquidità necessaria per assolvere le imposte di successione, ipotecaria e catastale, di bollo e le tasse ipotecarie relative all'asse ereditario.

Inoltre, il curatore potrebbe non avere a disposizione la liquidità da cui attingere per il pagamento di tali imposte, per cui, alla luce della richiamata prassi amministrativa, se vuole evitare di incorrere in sanzioni, deve anticipare queste somme attingendo dal proprio patrimonio personale.

La norma in oggetto intende chiarire definitivamente che il curatore dell'eredità giacente non è tenuto al pagamento dell'imposta di successione.

A tal fine, viene integrato il comma 3 dell'articolo 36 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, inserendo i curatori dell'eredità giacente tra i soggetti che, nonostante siano obbligati alla presentazione della dichiarazione di successione, non sono considerati obbligati al pagamento dell'imposta, in aggiunta ai legatari.

Nel caso di asse ereditario contenente immobili, risulta conseguentemente sancita anche l'esclusione dei curatori dell'eredità giacente dall'obbligo di pagamento delle corrispondenti imposte ipotecaria e catastale e di bollo e delle tasse ipotecarie, per effetto di quanto disposto in materia di liquidazione dell'imposta in base alla dichiarazione dall'articolo 33, comma 1, secondo periodo, del citato decreto legislativo n. 346 del 1990, secondo cui *“Se nella dichiarazione della successione e nella dichiarazione sostitutiva o integrativa sono indicati beni immobili e diritti reali sugli stessi, i soggetti obbligati al pagamento devono provvedere, nei termini indicati nell'articolo 31, alla liquidazione e al versamento delle imposte ipotecaria e catastale, di bollo e delle tasse per i servizi ipotecari”*.

I curatori dell'eredità giacente, essendo espressamente esclusi dai *“soggetti obbligati al pagamento”*, per effetto del riformulato comma 3 dell'articolo 36 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, sono esonerati dunque, ai sensi del richiamato articolo 33, anche dalla liquidazione e dal versamento delle imposte ipotecaria e catastale, di bollo e delle tasse per i servizi ipotecari relative ai beni immobili e ai diritti reali sugli stessi indicati nella dichiarazione di successione che sono tenuti a presentare.

## **8. Disposizioni correttive e integrative in materia di imposta sul valore aggiunto**

### **8.1. Esonero dall'obbligo di registrazione della nota di variazione IVA ricevuta nell'ambito della composizione negoziata della crisi di impresa**

#### **Articolo**

1. All'articolo 25-bis del decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, al comma 5, secondo periodo, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: *«e, limitatamente ai casi di conferma delle misure protettive previsti dall'articolo 19, comma 4, la disposizione di cui al comma 5, secondo periodo, del citato articolo 26.»*

---

## Relazione Illustrativa

La norma, con riferimento all'istituto della composizione negoziata della crisi e limitatamente ai casi in cui il tribunale, ai sensi dell'articolo 19, comma 4, del decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14 (Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza), abbia confermato con ordinanza le misure protettive, estende l'esonero dall'obbligo di registrazione della variazione in diminuzione IVA emessa dal creditore, già previsto in caso di procedure concorsuali dall'articolo 26, comma 5, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

In particolare, ai sensi di quest'ultima disposizione il curatore o commissario dell'impresa soggetta a procedura concorsuale che riceve la nota di variazione in diminuzione dal creditore, non è tenuto ad annotare la corrispondente variazione in aumento nel registro delle vendite o dei corrispettivi di cui agli articoli, rispettivamente, 23 e 24 del citato d.P.R. n. 633 del 1972. Ciò implica che, in tal caso, la procedura non è tenuta al versamento dell'imposta, che resta a carico dell'Erario.

Con l'articolo in oggetto, anche nell'ambito della composizione negoziata della crisi, nei predetti casi in cui il tribunale abbia confermato con ordinanza le misure protettive, l'impresa che riceve la nota di variazione in diminuzione non è tenuta ad annotare la corrispondente variazione in aumento nel registro IVA delle vendite o dei corrispettivi, con conseguente esonero dal versamento della relativa imposta.

La misura è volta a evitare che l'obbligo di pagamento dell'IVA corrispondente alle note di variazione emesse dai creditori a seguito della conclusione dei contratti e degli accordi con cui si perviene alla conclusione della composizione negoziata della crisi possa vanificare il risanamento dell'impresa perseguibile tramite le soluzioni individuate con la conclusione delle trattative.

A tal fine, la norma in oggetto integra il secondo periodo del comma 5 dell'articolo 25-*bis* del decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, aggiungendo, tra le altre misure premiali previste nell'ambito del procedimento di composizione negoziata, il richiamo, limitatamente alle predette specifiche fattispecie, anche al comma 5, secondo periodo, dell'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972 che prevede l'esonero dall'obbligo di annotazione a debito dell'IVA corrispondente alle note di variazione in diminuzione emesse dai creditori.

## 9. Disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87, di revisione del sistema sanzionatorio tributario

### 9.1. Modifiche al regime sanzionatorio amministrativo tributario

#### Articolo

1. Al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, sono apportate le seguenti modificazioni:
  - a) all'articolo 1, nel comma 4 è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «*Se la maggiore imposta o il minore credito accertati derivano dalla non corretta individuazione della disciplina applicabile a*

---

*elementi positivi o negativi di reddito risultanti dalla contabilità tenuta ai sensi degli articoli 13 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e indicati in dichiarazione, la sanzione di cui al comma 2 è ridotta al cinquanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato.»;*

b) all'articolo 5, nel comma 4-ter è aggiunto, in fine, il seguente periodo: *«Se la maggiore imposta ovvero la minore eccedenza detraibile o rimborsabile accertata deriva dalla non corretta individuazione della disciplina applicabile a operazioni risultanti dalla contabilità tenuta ai sensi degli articoli 13 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e indicati in dichiarazione, la sanzione di cui al comma 4 è ridotta al cinquanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato.»;*

c) all'articolo 6:

1) al comma 1, dopo il secondo periodo è inserito il seguente: *«Se la violazione si riferisce a operazioni risultanti dalla contabilità tenuta ai sensi degli articoli 13 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, la sanzione di cui al primo e al secondo periodo è ridotta al cinquanta per cento.»;*

2) al comma 6:

2.1) dopo il primo periodo è inserito il seguente: *«Se la violazione deriva da operazioni risultanti dalla contabilità tenuta ai sensi degli articoli 13 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta al cinquanta per cento.»;*

2.2) nel penultimo periodo, le parole: *«di cui al secondo periodo»* sono sostituite dalle seguenti: *«di cui al terzo periodo»*, e dopo le parole: *«posta in essere»* sono inserite le seguenti: *«e non si applica la sanzione di cui all'articolo 5, comma 4»;*

2.3) l'ultimo periodo è soppresso;

3) dopo il comma 7 è inserito il seguente: *«7-bis. Le sanzioni di cui ai commi precedenti non si applicano se la violazione ha determinato una dichiarazione infedele punita con la sanzione di cui all'articolo 5, comma 4.»;*

4) il comma 8 è sostituito dal seguente: *«8. Il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente, è punito, salva la responsabilità del cedente o del prestatore, con sanzione amministrativa pari al settanta per cento dell'imposta, con un minimo di euro 250, sempreché non provveda a comunicare l'omissione o l'irregolarità all'Agenzia delle entrate, tramite gli strumenti messi a*

---

*disposizione dalla medesima, entro novanta giorni dal termine in cui doveva essere emessa la fattura o da quando è stata emessa la fattura irregolare. È escluso l'obbligo di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche compiute dall'emittente della fattura o di altro documento, purché detta fattura o detto documento rechino le annotazioni sulla disciplina applicata, se espressamente richieste dalla legge.»;*

- d) all'articolo 13, dopo il comma 1 è inserito il seguente: «1-bis. Nei casi previsti dall'articolo 17-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nei confronti dei cessionari o committenti che omettono o ritardano il versamento dell'imposta sul valore aggiunto, si applicano le sanzioni di cui al comma 1, con un minimo di euro 250, e la somma dovuta è riscossa mediante l'atto di recupero di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311. Per i cessionari o committenti che effettuano il versamento dell'imposta ai sensi del comma 1 dell'articolo 5 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 gennaio 2015, per somma dovuta si intende la differenza tra l'imposta esigibile ai sensi dell'articolo 3 del predetto decreto ministeriale e l'imposta detraibile ai sensi degli articoli 19 e seguenti del predetto decreto n. 633.».

2. L'articolo 1, comma 633, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, è soppresso.

### **Relazione Illustrativa**

Le modifiche al comma 4 dell'articolo 1 e al comma 4-ter dell'articolo 5 del decreto legislativo n. 471 del 1997 rispondono all'esigenza di dare migliore ingresso ai principi di proporzionalità e di offensività cui, come precisato dal comma 3-bis dell'articolo 3 del decreto legislativo n. 472 del 1997, deve ispirarsi la disciplina sanzionatoria (tale esigenza costituisce, peraltro, uno dei criteri direttivi previsti dalla legge 9 agosto 2023, n. 111, recante la delega al Governo per la riforma fiscale, segnatamente all'articolo 20, comma 1, lettera c), n. 1)). Non sarebbe coerente con tali principi prevedere la stessa sanzione per un'infedeltà dichiarativa derivante dall'omessa indicazione nella contabilità e quindi nella dichiarazione di operazioni e un'infedeltà conseguente a un'erronea individuazione della disciplina applicabile a operazioni che sono state contabilizzate e dichiarate, per cui l'attività di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria appare evidentemente più agevole. Si stabilisce, quindi, la riduzione al cinquanta per cento della sanzione applicabile nelle seconde, meno insidiose, ipotesi di infedeltà. A finalità analoghe rispondono le modifiche al comma 1 dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 471 del 1997, in cui si inserisce un nuovo periodo dopo il secondo, e al comma 6 dello stesso articolo, in cui si inserisce un nuovo periodo dopo il primo.

Con la modifica del penultimo periodo dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 471 del 1997 si intende chiarire che il computo in detrazione di un'IVA erroneamente addebitata, nei casi non dolosi considerati da detto periodo, comporta solo l'obbligo di restituzione dell'IVA indebitamente detratta e l'applicazione della sanzione

---

fissa contemplata dallo stesso periodo, ma non comporta l'applicazione della sanzione per infedele dichiarazione.

Con la soppressione dell'ultimo periodo del comma 6 dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 471 del 1997 e l'introduzione nel medesimo articolo 6 del comma 7-*bis* si intende meglio sistematizzare il principio dell'applicazione di una sola sanzione nell'ipotesi di violazione prodromica che si traduca nella violazione di dichiarazione infedele. Attualmente tale principio trova applicazione solo nell'ipotesi di indebita detrazione di cui ai commi 6 e 9-*bis* del predetto articolo 6, mentre occorre estenderlo anche alle altre ipotesi di violazione prodromica afferenti alle operazioni attive. A tal fine, si provvede a generalizzare la previsione mediante l'introduzione del citato nuovo comma 7-*bis*. Viene conseguentemente eliminato l'ultimo periodo del comma 6, assorbito dalla più ampia previsione di cui al medesimo comma 7-*bis*.

La riformulazione del comma 8 dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 471 del 1997 è volta, da un lato, alla correzione di alcuni refusi e, dall'altro, a rendere l'enunciato normativo più conforme alle intenzioni del legislatore. Come risulta dalla relazione allo schema di decreto poi tradottosi nel decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87, l'intendimento del legislatore è stato, da un lato, quello di semplificare gli adempimenti procedurali a carico del cessionario o committente e, dall'altro, quanto all'individuazione dei casi in cui la norma trova applicazione, di uniformarsi all'interpretazione della Corte di cassazione. In tale ottica, limitare l'esclusione degli obblighi a carico del cessionario o committente solo in relazione alle valutazioni giuridiche concernenti *status* soggettivi del cedente o prestatore non risulta in linea con detta interpretazione giurisprudenziale (indirizzata, come emerge dalla stessa relazione sopra ricordata, a escludere gli obblighi in capo al cessionario o committente per tutte le valutazioni giuridiche *tout court*). La nuova formulazione del citato comma 8, in conformità alla giurisprudenza di legittimità e alle intenzioni del legislatore, esclude qualsiasi responsabilità del cessionario o committente per le valutazioni giuridiche operate dal cedente o prestatore, sempreché – in caso di applicazione di una disciplina di cui è obbligatoria l'esplicitazione nel documento di addebito – il documento rechi tale esplicitazione.

Per ragioni di razionalizzazione, si provvede, infine, a includere nell'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997, nel proposto nuovo comma 1-*bis*, la sanzione attualmente prevista dall'articolo 1, comma 633, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, di cui conseguentemente si propone la soppressione. Si tratta della sanzione per le irregolarità nel versamento dell'imposta relativa alle operazioni per cui trova applicazione il meccanismo della scissione dei pagamenti. Nel nuovo comma 1-*bis* si definisce altresì la nozione di "*imposta dovuta*" per i cessionari o committenti che effettuano il versamento dell'imposta ai sensi del comma 1 dell'articolo 5 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 gennaio 2015, ovvero mediante annotazione dell'imposta a debito nel registro di cui all'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, chiarendo che per imposta dovuta si intende la differenza tra l'imposta esigibile e l'imposta detraibile.

---

## 10. Disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 220 in materia di processo tributario

### 10.1. Abrogazione delle disposizioni in materia di obbligo di attestazione di conformità all'originale di atti e documenti su supporto cartaceo e di definizione del giudizio con sentenza in forma semplificata

#### Articolo

1. Al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, sono apportate le seguenti modificazioni:

- a) all'articolo 25-bis, al comma 5-bis, il secondo periodo è soppresso;
- b) l'articolo 47-ter è abrogato.

#### Relazione Illustrativa

La norma in oggetto, alla lettera a), abroga la disposizione di cui al secondo periodo del comma 5-bis dell'articolo 25-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 secondo cui *“Il giudice non tiene conto degli atti e dei documenti su supporto cartaceo dei quali non è depositata nel fascicolo telematico la copia informatica, anche per immagine, munita di attestazione di conformità all'originale”*.

Per evitare infatti un inutile appesantimento degli oneri a carico delle parti processuali e in conformità al principio dispositivo cui sono informate le regole del processo tributario e i poteri del giudice, viene escluso l'obbligo di attestazione di conformità all'originale degli atti e dei documenti su supporto cartaceo prodotti in giudizio, dovendo tali atti e documenti considerarsi conformi all'originale, indipendentemente da tale attestazione e fermo restando il potere della controparte, in caso di dubbio su detta conformità, di chiedere al giudice la produzione in giudizio dell'originale dell'atto o del documento depositato, in copia, su supporto cartaceo.

La lettera b) della norma in oggetto provvede ad abrogare l'articolo 47-ter del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 con cui è stata prevista la possibilità di definire il giudizio con sentenza in forma semplificata quando, in sede di decisione della domanda cautelare, il giudice *“ravvisa la manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del ricorso”*.

In queste ultime circostanze, infatti, la giurisprudenza tributaria di merito, generalmente, definisce il giudizio con sentenze la cui motivazione si risolve in sintetici riferimenti al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo, anche in assenza di domanda di sospensione dell'atto impugnato, per cui deve ritenersi ultronea la specificazione di tale possibilità soltanto nel contesto del giudizio cautelare.

Peraltro, le cause di inammissibilità possono essere già celermente risolte con il filtro di cui all'articolo 27 del decreto legislativo n. 546 del 1992 che consente al presidente della sezione della Corte di giustizia tributaria, scaduti i termini per la costituzione in giudizio delle parti, di dichiarare l'inammissibilità del ricorso nei casi espressamente previsti, se manifesta, in sede di esame preliminare del ricorso. Inoltre, il principio della

---

ragione più liquida già consente al giudice di incentrare la pronuncia su una questione di agevole soluzione, rendendo superflua la necessità di pronunciarsi su tutte le altre.

La norma abrogata inoltre apre il varco a ulteriori dispute – che è bene evitare – sulla natura “manifesta” o meno del *decisum* alla base della sentenza in forma semplificata.

L’abrogazione della norma ha infine l’ulteriore pregio di scongiurare definitivamente che la motivazione della sentenza possa risolversi nel sintetico riferimento al “*precedente conforme*”, previsione fortemente a rischio di contrasto con il canone costituzionale del giusto processo.