



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

Le novità della Legge delega per la Riforma fiscale (L. 111/2023)

(Circolare n. 17 del 14 settembre 2023)

Indice

1. Premessa	3
2. Novità in materia di IRPEF	5
3. Novità in tema di IRES	14
4. Abrogazione dell'IRAP	19
5. Novità in materia di fiscalità internazionale	20
6. Novità in tema di IVA e altre imposte indirette	23
7. Novità in tema di imposte d'atto	27
8. Novità in materia di fiscalità locale	29
9. Profili fiscali delle procedure concorsuali	30
10. Novità in tema di accertamento	33
11. Novità in tema di riscossione	40
12. Novità in tema di contenzioso	43
13. Novità in tema di sanzioni amministrative	46
14. Novità in tema di sanzioni penali	48
15. Novità in tema di accise	51
16. Novità in tema di dogane	54

1. Premessa

La L. 9.8.2023 n. 111 – pubblicata sulla G.U. 14.8.2023 n. 189 ed entrata in vigore il 29.8.2023 – contiene la delega al Governo per la riforma fiscale.

Nei prossimi mesi, saranno quindi emanati diversi decreti legislativi riguardanti ogni aspetto del diritto tributario (imposte sui redditi, IVA, accertamento, riscossione, contenzioso, Dogane), seguendo i vari criteri direttivi contenuti nella legge medesima.

Da ultimo, il decreto Min. Economia e Finanze 4.8.2023 ha istituito il Comitato tecnico per l'attuazione della riforma tributaria, composto da un Comitato di coordinamento generale, una Segreteria tecnica e 13 Commissioni di esperti che dovranno trasmettere al Comitato di coordinamento, entro il 20.9.2023, gli schemi di decreti legislativi.

Tra i vari criteri direttivi della legge delega si ricordano i seguenti:

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

Principi generali

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

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

- l'utilizzo efficiente da parte dell'Amministrazione finanziaria dei dati ottenuti attraverso lo scambio di informazioni;
- l'eliminazione di micro-tributi per i quali i costi di adempimento dei contribuenti risultano elevati a fronte di un gettito trascurabile;
- la normativa fiscale degli enti del Terzo settore e di quelli non commerciali;
- rivedere gli adempimenti dichiarativi e di versamento prevedendo:
 - la riduzione degli oneri documentali anche mediante il rafforzamento del divieto, per l'Amministrazione finanziaria, di richiedere al contribuente documenti già in suo possesso;
 - nuove ed efficienti forme di erogazione di informazioni e di assistenza;
 - percorsi facilitati di accesso ai servizi per le persone anziane o con disabilità;
- assicurare un trattamento particolare per gli atti di trasferimento o di destinazione di beni e diritti in favore di persone con disabilità, fermo restando quanto previsto dagli artt. 5 e 6 della L. 112/2016.

Per quanto riguarda il rapporto tra contribuenti e Amministrazione finanziaria, gli artt. 16 e 17 della legge delega prevedono di:

- incentivare la c.d. "*compliance*" (adeguamento spontaneo agli obblighi tributari specie se dichiarativi);
- escludere la decadenza da benefici fiscali in caso di inadempimenti formali o di minore gravità;
- incentivare l'utilizzo della dichiarazione precompilata;
- rendere più veloce l'erogazione dei rimborsi (art. 18 co. 1 lett. h) della legge delega).

Tempistica

La riforma fiscale dovrà essere attuata nel rispetto delle tempistiche indicate nell'art. 1 e nell'art. 21 della legge delega, che si riepilogano:

- entro 12 mesi dall'entrata in vigore della legge delega, adozione di uno o più DLgs. di riordino organico delle disposizioni che regolano il sistema fiscale, mediante la redazione di testi unici;
- entro 24 mesi dall'entrata in vigore della legge delega, approvazione di uno o più DLgs. recanti la revisione del sistema, con proroga di 90 giorni qualora i termini previsti per i pareri delle Commissioni parlamentari competenti scadano nei 30 giorni che precedono la scadenza dei 24;
- entro 24 mesi dall'entrata in vigore dell'ultimo dei DLgs. o dal richiamato termine di 90 giorni, il Governo può adottare uno o più DLgs. contenenti disposizioni correttive e integrative, nel rispetto dei principi e criteri direttivi previsti dalla legge e secondo la medesima procedura;
- entro 12 mesi dall'adozione dell'ultimo dei DLgs. contenenti disposizioni correttive e integrative, il Governo è delegato ad attuare il riassetto delle vigenti disposizioni di diritto tributario per la raccolta in un codice articolato in:
 - una parte generale, recante una disciplina unitaria degli istituti comuni del sistema fiscale;
 - una parte speciale, contenente la disciplina delle imposte, per semplificare il sistema tributario, migliorare la chiarezza e conoscibilità delle norme fiscali, la certezza dei rapporti giuridici, l'effi-

cienza dell'Amministrazione finanziaria.

È necessario il rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:

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

2. Novità in materia di IRPEF

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

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

La riforma dell'IRPEF dovrà prevedere:

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

Riduzione degli scaglioni e delle aliquote

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

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

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

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

Riordino delle deduzioni e detrazioni

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

- la composizione del nucleo familiare, in particolare di quelli in cui sia presente una persona con disabilità, e i costi sostenuti per la crescita dei figli;
- la tutela del bene casa, in proprietà o in locazione;
- la salute delle persone;
- l'istruzione;
- la previdenza complementare;
- l'efficienza energetica e la riduzione del rischio sismico del patrimonio edilizio esistente;
- la rigenerazione urbana e la rifunzionalizzazione edilizia, valutando le esigenze di tutela, manuten-

zione e conservazione dei beni culturali;

- la stipula di assicurazioni aventi ad oggetto il rischio di eventi calamitosi, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica;
- lo stabile inserimento nel mercato del lavoro dei giovani che non hanno compiuto il 30° anno di età.

Perseguimento dell'equità orizzontale

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

- la progressiva applicazione della medesima area di esenzione fiscale e del medesimo carico impositivo IRPEF, determinati attraverso l'attribuzione delle detrazioni di cui all'art. 13 del TUIR, indipendentemente dalla natura del reddito prodotto, con particolare riferimento all'equiparazione tra i redditi di lavoro dipendente e i redditi di pensione;
- la possibilità di consentire la deduzione dal reddito di lavoro dipendente e assimilato, anche in misura forfettizzata, delle spese sostenute per la produzione dello stesso, come già previsto per i redditi di lavoro autonomo;
- la possibilità, anche per i lavoratori autonomi e gli imprenditori individuali, di dedurre i contributi previdenziali obbligatori in sede di determinazione del reddito di categoria, consentendo, in caso di incapienza, di dedurre l'eccedenza dal reddito complessivo.

Imposta sostitutiva dell'IRPEF su determinati redditi di lavoro dipendente

In luogo delle aliquote IRPEF per scaglioni di reddito, si prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e relative addizionali, con un'aliquota agevolata:

- sulle retribuzioni corrisposte a titolo di straordinario che eccedono una certa soglia;
- sui redditi di lavoro dipendente di cui all'art. 49 del TUIR riferibili alla percezione della tredicesima mensilità;
- sui premi di produttività.

Inclusione di tutti i redditi nel reddito complessivo rilevante ai fini delle agevolazioni

Si prevede l'inclusione nel reddito complessivo, rilevante ai fini della spettanza di detrazioni, deduzioni o benefici di qualsiasi tipo, anche di natura non tributaria, dei redditi assoggettati a imposte sostitutive e a ritenute alla fonte a titolo di imposta.

Attualmente, infatti, tale rilevanza sussiste solo se è prevista da una specifica disposizione, ad esempio in caso di:

- redditi assoggettati alla cedolare secca sulle locazioni;
- redditi rientranti nel regime forfetario.

Incentivi al trasferimento nei Comuni periferici

Si valuterà l'introduzione, per un periodo limitato di tempo, di misure idonee a favorire i trasferimenti di residenza nei Comuni periferici e ultraperiferici come individuati dalla Strategia nazionale per le aree interne.

2.2. Redditi agrari (art. 5 co. 1 lett. b))

La legge delega reca una serie di previsioni in materia di redditi agrari.

Sistemi di coltivazione innovativi

In relazione alle attività di coltivazione *ex art. 2135 co. 1 c.c.*, viene prevista l'introduzione di nuove classi e qualità di coltura nel Catasto dei terreni, per tenere conto dei più evoluti sistemi di coltivazione, disponendo a tal fine:

- il riordino del relativo regime di imposizione su base catastale;
- l'individuazione del limite oltre il quale l'attività eccedente è produttiva di reddito d'impresa.

Attività di tutela dell'ambiente

È disposta l'inclusione tra i redditi conseguiti con attività agricole *ex art. 2135 c.c.*, entro limiti predefiniti, dei redditi relativi ai beni, anche immateriali, derivanti dalle attività di coltivazione e allevamento che concorrono alla tutela dell'ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici. Per tali redditi viene ipotizzato l'eventuale assoggettamento ad imposizione semplificata.

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

Aggiornamento di qualità e classi di coltura

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

Pensionati e contribuenti con reddito complessivo modesto

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

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

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

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

Per i redditi di fabbricati, viene prevista la possibilità di estendere la cedolare secca agli immobili adibiti ad uso diverso da quello abitativo, ove il conduttore sia un esercente un'attività d'impresa, un'arte o una professione.

Si rammenta che la cedolare secca è il regime opzionale di imposizione sostitutiva sul reddito fondiario derivante dalla locazione di immobili abitativi, che sostituisce l'IRPEF, le addizionali regionale e comunale all'IRPEF, nonché le imposte di registro e di bollo relative al contratto di locazione.

Essa riguarda solo gli immobili abitativi, con una eccezione, limitata nel tempo, introdotta dall'art. 1 co. 59 della L. 30.12.2018 n. 145, che aveva introdotto la possibilità di accedere alla cedolare secca del 21%, a determinate condizioni, limitatamente ai contratti di locazione relativi a negozi in categoria catastale C/1 e relative pertinenze, stipulati nel 2019. La possibilità è rimasta circoscritta nel tempo ai contratti stipulati nel 2019, comprese le annualità successive.

La legge delega contempla la possibilità di estendere la cedolare secca alle locazioni di immobili diversi dagli abitativi locati a favore di conduttori imprenditori, in modo strutturale e non solo transitorio.

2.4. Redditi da lavoro dipendente e assimilati (art. 5 co. 1 lett. e))

Viene prevista la revisione e la semplificazione delle disposizioni riguardanti le somme e i valori esclusi dalla formazione del reddito, con particolare riguardo ai limiti di non concorrenza al reddito previsti per l'assegnazione dei compensi in natura, salvaguardando le finalità della mobilità sostenibile, dell'implementazione della previdenza complementare, dell'efficientamento energetico, dell'assistenza sanitaria, della solidarietà sociale e della contribuzione agli enti bilaterali.

Secondo la Relazione illustrativa al Ddl. delega, tale revisione è volta a realizzare una semplificazione delle disposizioni concernenti le modalità di determinazione del reddito, oltre che una specifica razionalizzazione delle somme e dei valori che concorrono, in tutto o in parte, a formare l'imponibile.

È previsto che, in particolare, si proceda anche a una rivisitazione dei limiti di non concorrenza al reddito dei *fringe benefit* (attualmente disciplinati dall'art. 51 del TUIR), cioè di quei beni e servizi che il datore di lavoro mette a disposizione dei propri dipendenti con la finalità di incentivare e valorizzare il lavoratore, oltre che di creare una fidelizzazione del lavoratore medesimo.

In tale ambito, si prevede che siano in particolar modo salvaguardate le finalità della mobilità sostenibile, dell'implementazione della previdenza complementare, dell'efficientamento energetico, della solidarietà sociale e della contribuzione agli enti bilaterali.

2.5. Redditi di lavoro autonomo (art. 5 co. 1 lett. f))

La riforma dei redditi di lavoro autonomo dovrà attenersi ai principi e criteri direttivi sotto richiamati.

Versamento mensile di acconti e saldo IRPEF

Andranno modificate le modalità di versamento dell'IRPEF dovuta dai lavoratori autonomi, dagli imprenditori individuali e dai contribuenti a cui si applicano gli ISA, fermo restando il vigente sistema di calcolo, anche previsionale, del saldo e degli acconti. In particolare, andranno previste:

- la progressiva introduzione della periodicità mensile dei versamenti degli acconti e dei saldi;
- un'eventuale riduzione della ritenuta d'acconto.

I DLgs. attuativi dovranno stabilire il concorso alla formazione del reddito di lavoro autonomo di tutte le somme e valori in genere, a qualunque titolo conseguiti nel periodo d'imposta in relazione all'attività artistica o professionale. Come evidenziato dalla Relazione illustrativa al Ddl. delega, "con tale

disposizione si intende ... introdurre un criterio di onnicomprensività analogo a quello vigente per i redditi di lavoro dipendente".

Attualmente, tale nozione onnicomprensiva non esiste, posto che l'imponibilità è prevista solo per i componenti positivi di seguito riepilogati:

- compensi in denaro o in natura, anche in forma di partecipazione agli utili;
- plusvalenze relative a beni strumentali mobili e immobili (a determinati limiti e condizioni);
- corrispettivi per la cessione della clientela o di altri elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale.

Rimborsi spese

Dovranno, in ogni caso, essere escluse dalla formazione del reddito le somme percepite a titolo di rimborso delle spese sostenute e riaddebitate al cliente, non deducibili dal reddito dell'esercente arte o professione. Come sottolineato dalla relazione illustrativa al Ddl. delega, infatti, *"il contrasto di interessi tra il detto committente e l'artista o il professionista è sufficiente a disincentivare possibili comportamenti evasivi"*.

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

Allineamento tra imputazione temporale dei compensi ed effettuazione delle ritenute

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

Assimilazione degli acquisti in proprietà e in leasing

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

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

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

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

- per gli immobili strumentali, i canoni relativi ai contratti stipulati:
 - fino all'1.3.89: in questo caso, i canoni sono deducibili in misura integrale nell'anno di pagamento (principio di cassa), indipendentemente dal periodo di durata del contratto;
 - dal 2.3.89 al 14.6.90: in questo caso, i canoni sono deducibili nell'anno di maturazione (principio

- di competenza) e a condizione che il contratto abbia una durata non inferiore a 8 anni;
- nel triennio 2007-2009: a condizione che il contratto abbia durata non inferiore alla metà del periodo di ammortamento – stabilito dai coefficienti *ex DM 31.12.88* in relazione all'attività esercitata dal professionista – e comunque con un minimo di 8 anni e un massimo di 15 anni;
- dall'1.1.2014: a condizione che la deduzione avvenga in un periodo non inferiore a 12 anni, a prescindere dalla durata effettiva del contratto;
- per gli immobili a uso promiscuo, il 50% del canone di *leasing*.

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

Riduzione delle ritenute operate

I decreti delegati dovranno prevedere la riduzione delle ritenute operate sui compensi degli esercenti arti e professioni che si avvalgono in via continuativa e rilevante dell'opera di dipendenti o di altre tipologie di collaboratori, al fine di evitare l'insorgere di sistematiche situazioni creditorie da parte dei lavoratori autonomi *"determinate dal versamento di ritenute molto gravose, perché calcolate sui corrispettivi lordi e non sul reddito, determinato tenendo conto dei costi, spesso molto elevati"* (cfr. Relazione illustrativa al Ddl. delega).

Neutralità fiscale delle operazioni di aggregazione

Quale ultimo principio in materia di determinazione dei redditi di lavoro autonomo, andrà garantita la neutralità fiscale delle operazioni di aggregazione e riorganizzazione degli studi professionali, comprese quelle riguardanti il passaggio da associazioni professionali a società tra professionisti, attualmente caratterizzate dal principio di realizzo. Come chiarito dalla Relazione illustrativa, *"la neutralità dell'operazione straordinaria comporta che i valori facenti parte del patrimonio del dante causa sono acquisiti dall'avente causa al medesimo valore fiscale assunto in capo allo stesso dante causa e trattati, conseguentemente, in continuità di valori"*.

In sede di determinazione del reddito di lavoro autonomo non trova, infatti, applicazione il principio di neutralità fiscale previsto dall'art. 176 del TUIR in caso di conferimento d'azienda da parte di un soggetto imprenditore.

2.6. Redditi di natura finanziaria (art. 5 co. 1 lett. d))

La legge delega detta principi e criteri direttivi specifici per revisionare l'imposizione dei redditi di natura finanziaria al fine di razionalizzare la relativa disciplina fiscale e di conseguire gli obiettivi di neutralità ed efficienza del sistema.

Per superare le disomogeneità dell'attuale sistema, si prevede la creazione di un'unica categoria reddituale finalizzata all'individuazione delle singole fattispecie di reddito di natura finanziaria.

Base imponibile e prelievo sostitutivo

La determinazione dei redditi finanziari dovrà avvenire sulla base dei principi di cassa con possibilità di compensazione, ricomprendendo, oltre alle perdite derivanti dalla liquidazione di società ed enti e quelle derivanti da qualsiasi rapporto avente ad oggetto l'impiego del capitale, anche i costi e gli oneri inerenti. In sostanza, la base imponibile dei redditi finanziari dovrebbe essere costituita dalla somma di tutti i proventi percepiti e di tutte le plusvalenze/minusvalenze e differenziali realizzati nel periodo d'imposta. Viene prevista anche l'applicazione di un'imposizione sostitutiva almeno sui redditi finanziari attualmente soggetti a un prelievo a monte a titolo definitivo. Verrà inoltre mantenuto il livello di tassazione attualmente previsto per i redditi derivanti da titoli di Stato ed equiparati.

Modalità di applicazione del prelievo sostitutivo

Il regime di imposizione sostitutiva dovrà caratterizzarsi per l'applicazione sul risultato complessivo netto dei redditi finanziari realizzati nell'anno solare. Detto risultato complessivo netto dovrà essere determinato mediante la somma algebrica dei redditi finanziari positivi e dei redditi finanziari negativi realizzati nell'anno solare.

Le norme di attuazione dovranno prevedere la possibilità di riportare l'eventuale eccedenza negativa nei periodi d'imposta successivi a quelli di formazione.

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

Previdenza complementare

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

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

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

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

Opzione che esclude la tassazione per trasparenza

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

applicazione di un'imposta ad aliquota proporzionale allineata con quella dell'IRPEF.

Prelievo di utili

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

Obiettivi del nuovo regime di tassazione

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

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

2.8. Redditi diversi (art. 5 co. 1 lett. h))

Sono definiti criteri di delega specifici per riformare alcune fattispecie produttive di redditi diversi di cui all'art. 67 del TUIR.

Cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria

L'art. 5 co. 1 lett. h) n. 1) della legge delega prevede la revisione del criterio di determinazione delle plusvalenze realizzate a seguito di cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria. Sarà stabilito che, qualora gli stessi siano acquistati per effetto di donazione, si assumerà, in ogni caso, come prezzo di acquisto quello sostenuto dal donante.

In base all'art. 68 co. 2 ultimo periodo del TUIR, per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione, si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce e atti registrati, o in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente nonché dell'INVIM e dell'imposta di successione.

La previsione della legge delega mira a regolarizzare gli effetti della donazione dei terreni edificabili a familiari, seguita dalla loro cessione, entro un ristretto arco temporale, a terzi ad opera dei donatari, attraverso l'introduzione di un principio analogo a quello vigente con riguardo alle cessioni degli immobili acquisiti per donazione da non più di 5 anni, per i quali è stabilito che si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante.

Rivalutazione delle partecipazioni e dei terreni

L'art. 5 co. 1 lett. h) n. 2 della legge delega prevede l'introduzione di un'imposta sostitutiva sulla rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni e dei terreni, anche edificabili, con possibilità di stabilire aliquote differenziate in ragione del periodo di possesso del bene.

La previsione mira ad introdurre, a regime, la disciplina originariamente contemplata dalla L. 448/2001 e riproposta in anni successivi.

Cessione di oggetti d'arte e di opere dell'ingegno di carattere creativo

L'art. 5 co. 1 lett. h) n. 3 della legge delega prevede l'introduzione di una regolamentazione delle plusvalenze conseguite, al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa, dai collezionisti di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, nonché, più in generale, di opere dell'ingegno di carattere creativo appartenenti alle arti figurative, escludendo i casi in cui è assente l'intento speculativo (compresi quelli in cui le plusvalenze realizzate sono relative a beni acquisiti a seguito di successione e donazione), nonché esonerando i contribuenti da ogni forma dichiarativa di carattere patrimoniale.

Al di fuori di tali casi (in cui è assente l'intento speculativo) e ove non sia ravvisabile l'esercizio di un'attività d'impresa, la plusvalenza realizzata mediante la cessione dei predetti beni costituisce reddito diverso.

L'intervento ha la finalità di colmare una lacuna normativa che ha generato incertezze in ordine al trattamento dei proventi di tali cessioni.

2.9. Enti del Terzo settore ed enti sportivi (art. 9 co. 1 lett. l) e m))

Con riguardo al settore non profit, la legge delega si propone di semplificare e razionalizzare, in coerenza con le disposizioni del codice del Terzo settore e con il diritto dell'Unione europea:

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

Enti sportivi

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

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

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

Come precisato dalla Relazione illustrativa al Ddl. delega, il proposito è di mitigare gli effetti che si produrrebbero, tanto ai fini IRES che IVA, con la fuoriuscita dei beni dal regime d'impresa, in conseguenza dell'applicazione della disciplina fiscale prevista dal codice del Terzo settore ex DLgs. 117/2017. La medesima finalità era stata perseguita con l'art. 9 del DLgs. 460/97, che aveva riconosciuto la

possibilità di applicare un'imposta sostitutiva sui plusvalori latenti dei beni impiegati nelle attività commerciali degli enti trasformate in "non commerciali" in conseguenza della disciplina in tema di ONLUS.

3. Novità in tema di IRES

3.1. Riduzione dell'aliquota IRES e agevolazioni fiscali alternative alla riduzione dell'IRES (art. 6 co. 1 lett. a) e b))

La lett. a) dell'art. 6 delega il Governo a prevedere la riduzione dell'aliquota IRES al ricorrere delle seguenti condizioni:

- gli utili non vengono distribuiti o destinati a finalità estranee all'esercizio di impresa;
- una somma pari, in tutto o in parte, al reddito prodotto viene impiegata per alcune tipologie di investimenti "qualificati" o per nuove assunzioni ovvero in schemi stabili di partecipazione dei dipendenti agli utili.

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

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

Agevolazioni fiscali alternative alla riduzione dell'IRES

Ai sensi della lett. b) dell'art. 6, introdotta nel corso dell'iter parlamentare, in alternativa alla riduzione dell'IRES di cui alla lett. a), per le imprese che non beneficiano della suddetta riduzione è possibile fruire *"di eventuali incentivi fiscali riguardanti gli investimenti qualificati, anche attraverso il potenziamento dell'ammortamento, nonché di misure finalizzate all'effettuazione di nuove assunzioni, anche attraverso la possibile maggiorazione della deducibilità dei costi relativi alle medesime"*.

In altri termini, le imprese che non fruiscono della riduzione dell'aliquota IRES potrebbero beneficiare, nel contempo:

- di un incentivo legato al potenziamento dell'ammortamento (che potrebbe essere un nuovo "super-ammortamento") in relazione agli investimenti "qualificati";
- di misure finalizzate all'effettuazione di nuove assunzioni, che potrebbero assumere la forma della super-deduzione dei relativi costi.

3.2. Riallineamento tra valori di bilancio e valori fiscali dei beni (art. 6 co. 1 lett. c))

Vengono previste la razionalizzazione e la semplificazione dei regimi di riallineamento dei valori fiscali a

quelli contabili, al fine di:

- prevedere una disciplina omogenea e un trattamento fiscale uniforme per tutte le fattispecie rilevanti a tal fine, comprese quelle di cambiamento dell'assetto contabile;
- limitare possibili arbitraggi tra realizzi non imponibili e assunzioni di valori fiscalmente riconosciuti.

Previsione di un trattamento fiscale uniforme

La Relazione illustrativa al Ddl. delega ricorda che il sistema vigente consente, in sede di emersione dei disallineamenti dei valori fiscali rispetto ai valori contabili derivanti da operazioni straordinarie o da variazioni dell'assetto contabile, di applicare diversi regimi di riallineamento, che hanno l'obiettivo di evitare la gestione di un oneroso doppio binario civilistico-fiscale, ma hanno caratteristiche (es. aliquota dell'imposta sostitutiva) ed effetti differenti.

Il nuovo regime che sarà individuato dai decreti legislativi delegati, invece, "*dovrà operare «a fattor comune»*".

La Relazione illustrativa ha, poi, evidenziato che l'art. 7-*bis* del DLgs. 28.2.2005 n. 38 (inserito dall'art. 19-*quater* co. 3 del DL 25.3.2019 n. 22, conv. L. 20.5.2019 n. 41) disciplina il passaggio dai principi IAS/IFRS ai principi contabili OIC (*Last Time Adoption* o LTA), ma non prevede un regime di riallineamento analogo a quello previsto in caso di passaggio inverso.

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

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

Limitazione di possibili arbitraggi

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

3.3. Deducibilità interessi passivi (art. 6 co. 1 lett. d))

La norma prevede la revisione della disciplina di deducibilità degli interessi passivi anche attraverso

l'introduzione di apposite franchigie.

Resta comunque fermo il contrasto dell'erosione della base imponibile realizzata dai gruppi societari transnazionali.

Ratio della disciplina

Il regime previsto dall'art. 96 del TUIR contempla la limitazione di deducibilità degli interessi passivi eccedenti gli interessi attivi correlato al Risultato Operativo Lordo (ROL) della gestione caratteristica.

La direttiva 2016/1164/UE (c.d. "direttiva ATAD") prevede la possibilità, per i singoli Stati membri, di inserire una soglia di interessi passivi sempre deducibili a cui non si applica la limitazione alla deducibilità.

Viene consentito di esonerare dalla limitazione le società *stand-alone* – che non fanno, cioè, parte di un gruppo societario consolidato a fini contabili e senza alcuna impresa associata o stabile organizzazione – e i gruppi societari il cui ammontare complessivo degli interessi passivi non superi i 3 milioni di euro. La Relazione illustrativa al Ddl. osserva che in tali casi non possono essere posti in essere i fenomeni di erosione della base imponibile che la direttiva intende colpire e potrebbe, quindi, essere prevista una franchigia di interessi passivi comunque deducibili, come avvenuto in molti Stati europei.

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

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

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

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

- norme che limitano il riporto delle perdite in caso di acquisizione di una società e cambio dell'attività precedentemente esercitata (art. 84 del TUIR);

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

3.5. Conferimenti (art. 6 co. 1 lett. f))

La legge delega si pone l'obiettivo di eliminare gli effetti di irrazionalità e distorsione attualmente derivanti dalle norme che regolano la disciplina dei conferimenti di azienda *ex art.* 176 del TUIR e degli scambi di partecipazioni mediante conferimento *ex art.* 177 del TUIR.

La norma prevede che si ponga particolare riferimento alle partecipazioni detenute nelle *holding*, nel rispetto dei relativi principi vigenti di neutralità fiscale e di valutazione delle azioni o quote ricevute dal conferente in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla conferitaria per effetto del conferimento.

Scambio di partecipazioni tramite conferimento

La Relazione illustrativa si occupa del caso in cui oggetto del conferimento è la partecipazione in una società *holding ex co. 2-bis* dell'art. 177 del TUIR.

In via generale, si applica il c.d. "regime di realizzo controllato" laddove la partecipazione detenuta superi le soglie fissate dalla norma.

Ove, invece, il conferimento riguardi partecipazioni detenute in società *holding* è richiesto che le percentuali minime si riferiscano a tutte le società indirettamente partecipate che esercitano un'impresa commerciale e si determinino, relativamente al conferente, tenendo conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa. In base alla consolidata interpretazione della norma in esame, la demoltiplicazione si applica anche alle società operative di secondo livello.

3.6. Determinazione del reddito imponibile (art. 9 co. 1 lett. c) e d))

I decreti delegati dovranno semplificare e razionalizzare i criteri di determinazione del reddito d'impresa al fine di ridurre gli adempimenti amministrativi, fermi restando i principi di:

- inerenza;
- neutralità fiscale delle operazioni di riorganizzazione aziendale;
- divieto di abuso del diritto.

Tale obiettivo andrà perseguito, nel contempo, attraverso:

- la revisione della disciplina dei costi parzialmente deducibili;
- il rafforzamento del processo di avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici, prevedendo la possibilità di limitare le variazioni in aumento e in diminuzione da apportare alle risultanze del Conto economico.

Per garantire il rafforzamento di cui all'ultimo punto, si dovrà:

- semplificare e razionalizzare la disciplina del codice civile in materia di bilancio, con particolare riguardo alle imprese di minori dimensioni;
- rivedere la disciplina del DLgs. 38/2005, prevedendo, per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali per il bilancio consolidato, la facoltà di applicarli anche al bilancio di esercizio.

Variazioni fiscali da limitare

In particolare, andranno limitate le variazioni fiscali concernenti:

- gli ammortamenti;
- le opere, le forniture e i servizi di durata ultrannuale;
- le differenze su cambi per i debiti e i crediti in valuta;
- gli interessi di mora.

Resta ferma la possibilità, per alcune fattispecie, di applicare tale allineamento ai soli soggetti che sottopongono il proprio bilancio di esercizio a revisione legale dei conti ovvero sono in possesso di apposite certificazioni rilasciate da professionisti qualificati che attestano la correttezza degli imponibili dichiarati.

3.7. Disciplina fiscale della scissione mediante scorporo (art. 9 co. 1 lett. e))

La norma delega il Governo ad introdurre una specifica disciplina fiscale con riguardo alla fattispecie della "scissione mediante scorporo" di cui all'art. 2506.1 c.c., con la precisazione che ciò non dovrà comportare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.

La "scissione mediante scorporo" è stata recentemente introdotta nel codice civile ad opera dell'art. 51 co. 3 lett. a) del DLgs. 19/2023, che ha dato attuazione alla direttiva 2019/2121/UE disciplinante le operazioni straordinarie (trasformazione, fusione e scissione) transfrontaliere. Si tratta dell'operazione con la quale una società assegna (solo) una parte del suo patrimonio a una o più società di nuova costituzione attribuendo le relative partecipazioni non già ai suoi soci, bensì a sé stessa, proseguendo la sua attività.

L'art. 2506.1 c.c. offre un'alternativa, rispetto al conferimento, alle società che vogliono trasferire attività e passività ad altre società, a condizione che queste ultime siano di nuova costituzione; la scissione mediante scorporo sembra, infatti, non consentita laddove le società beneficiarie siano soggetti preesistenti.

In assenza di una espressa regolamentazione degli aspetti tributari dell'operazione, sembra che, allo stato, alla scissione con scorporo debba applicarsi la disciplina fiscale prevista per la scissione "tradizionale", con conseguente estensione alla prima, tra l'altro, del regime di neutralità fiscale.

Spetterà, dunque, al Governo, in attuazione della delega di cui alla norma in commento, definire uno specifico regime fiscale da applicare alla "scissione mediante scorporo".

3.8. Liquidazione ordinaria (art. 9 co. 1 lett. f)

I DLgs. attuativi dovranno semplificare e razionalizzare la disciplina della liquidazione ordinaria delle imprese individuali e delle società commerciali, stabilendo la definitività del reddito relativo a ciascun periodo di imposta.

Sarà fatta salva la facoltà del contribuente, se la liquidazione non si protrae rispettivamente per più di tre o di cinque esercizi, di determinare il reddito d'impresa relativo ai periodi compresi tra l'inizio e la chiusura della stessa in base al bilancio finale, provvedendo alla riliquidazione dell'imposta.

3.9. Agevolazioni fiscali nel Mezzogiorno (art. 9 co. 1 lett. i)

La disposizione, introdotta nell'iter di approvazione parlamentare, delega il Governo a favorire lo sviluppo economico del Mezzogiorno e la riduzione del divario territoriale, valutando la semplificazione del sistema di agevolazioni fiscali nei riguardi delle imprese finalizzato al sostegno degli investimenti, con particolare riferimento alle zone economiche speciali (ZES).

4. Abrogazione dell'IRAP

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

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

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

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

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

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

Anche nella fase transitoria del graduale superamento dell'imposta, le garanzie di cui all'art. 2 co. 1 lett. g) della legge delega dovranno essere fatte valere in favore di tutte le Regioni (non solo, quindi, con riferimento a quelle in squilibrio di bilancio sanitario o sottoposte a piano di rientro).

La revisione e il graduale superamento dell'IRAP devono avvenire senza impatto sul carico fiscale gravante sui redditi di lavoro dipendente e di pensione.

5. Novità in materia di fiscalità internazionale

5.1. Principi generali del diritto tributario dell'Unione europea e internazionale (art. 3)

L'art. 3 della legge delega contiene una serie di previsioni volte a rendere l'ordinamento interno coerente con la più rilevante prassi e giurisprudenza internazionale.

Principi UE e Corte di Giustizia

La lett. a) del co. 1 dell'art. 3 delega il Governo ad emanare le norme necessarie affinché il sistema tributario domestico sia in linea con i principi tipici dell'ordinamento unionale così come interpretati dalla Corte di Giustizia.

Tale delega consente al Governo di agire su vari istituti in relazione ai quali la normativa interna appare ancora non in linea con la giurisprudenza della Corte di Giustizia, tra i quali, ad esempio, la base imponibile delle ritenute sugli interessi pagati a soggetti non residenti, l'utilizzo delle perdite a livello infra-unionale nonché l'applicazione dei principi di non discriminazione in relazione alla libera circolazione dei capitali con Paesi terzi.

Progetto BEPS

La lett. b) consente al Governo di emanare norme volte ad assicurare la coerenza del nostro ordinamento con le raccomandazioni emanate dall'OCSE a seguito del progetto sulla *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS).

Il progetto BEPS, conclusi nel 2015, si compone di 15 report relativi a svariati argomenti (dalla *digital economy* alla Convenzione multilaterale passando per la regolarizzazione degli ibridi). La volontà di allinearsi alle raccomandazioni di tale progetto appare pregevole seppure la maggior parte delle previsioni sostanziali in esse contenute siano state già recepite dall'Italia.

Residenza fiscale

La lett. c) prevede una revisione della disciplina della residenza fiscale, sia in relazione alle persone fisiche sia in relazione alle persone giuridiche. La locuzione in forza della quale la residenza fiscale si atteggia a "*collegamento personale all'imposizione*" sembra suggerire implicitamente il superamento dell'opinione che riconosce ai criteri previsti dall'art. 73 del TUIR, in particolare, una natura anti-elusiva. Il riferimento alla coerenza con la migliore prassi internazionale e le convenzioni contro le doppie imposizioni sembra voler suggerire il superamento di alcuni criteri che (soprattutto in tema di residenza fiscale delle società) hanno reso complessa l'integrazione fra disciplina interna e discipline sovranazionali.

Ulteriori punti che potrebbero essere oggetto di tale delega potrebbero essere legati:

- ad una più precisa identificazione degli effetti del cambio di residenza infrannuale (ad esempio la disciplina dello *split-year*);
- sotto un diverso profilo, al coordinamento dei criteri di individuazione della residenza con le norme agevolative per il trasferimento di persone in Italia, anche tenendo conto della diffusione dello *smart*

working.

Competitività

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

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

Pillar 2 e coordinamento con la disciplina CFC

Le lett. e) ed f) impegnano il Governo a recepire la direttiva 2022/2523/UE, attuativa delle disposizioni sul Pillar 2 con conseguente introduzione di un livello minimo di imposizione per i gruppi multinazionali, garantendo al contempo una semplificazione e una razionalizzazione del regime CFC (art. 167 del TUIR), al fine di coordinare tale regime con quello del Pillar 2 medesimo.

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

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

Tale norma comporta la possibilità che emergano asimmetrie fiscali dovute alla circostanza che lo Stato estero in cui tali entità sono localizzate o residenti le consideri, di contro, fiscalmente trasparenti.

Nel caso in cui un soggetto residente in Italia ritragga redditi da una entità estera considerata fiscalmente trasparente nel proprio Stato di costituzione si viene, infatti, a creare un c.d. "ibrido inverso" (nella nomenclatura europea). Questo termine indica, per l'appunto, tutte quelle entità che sono considerate fiscalmente trasparenti nel loro Stato di costituzione ma opache nello Stato di residenza dei soggetti controllanti.

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

Al fine di porre rimedio a tale tematica, l'art. 6 co. 1 lett. h) della legge delega consente al Governo di modificare l'attuale approccio e di qualificare, ai fini interni, entità e società estere in conformità alla qualificazione data dallo Stato di costituzione o residenza. In altre parole, anche ai fini interni, dovrebbe valere la qualificazione fiscale dell'entità data dal diritto dello Stato estero di costituzione o residenza. Ciò dovrebbe evitare in radice l'emersione di ibridi inversi.

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

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

In breve, tale norma imporrà una tassazione minima globale dei profitti di gruppi multinazionali con ricavi consolidati pari almeno a 750 milioni di euro. I redditi ritratti delle entità facenti parte di tali gruppi dovranno essere assoggettati ad una tassazione effettiva minima globale pari almeno al 15%.

Qualora la tassazione effettiva sia, invece, inferiore, alcune norme correttive (c.d. "IIR, UTPR e QDMTT") entrano in gioco al fine di riportare l'imposizione almeno al 15%.

Alla luce di ciò, è importante apportare una revisione del sistema degli incentivi fiscali. Infatti, qualora gli incentivi fiscali concessi siano tali da ridurre l'*effective tax rate* italiano al di sotto della soglia del 15%, l'effetto benefico di tali incentivi verrà comunque vanificato dalle norme del Pillar 2 che imporranno di applicare, in base alle situazioni specifiche e alle modalità con cui l'Italia implementerà il Pillar 2, i meccanismi correttivi dell'IIR o la QDMTT.

In altre parole, gli effetti positivi in termini di tassazione derivanti da qualsivoglia incentivo concesso non potranno mai comportare una riduzione del *tax rate* effettivo al di sotto del 15%. Gli incentivi concessi in eccesso saranno, quindi, annullati tramite l'applicazione delle *charging rule* del Pillar 2.

Il quadro normativo già alquanto complesso viene ulteriormente reso difficile dalla stessa normativa Pillar 2 che riconosce, ai fini della determinazione dell'*effective tax rate* di giurisdizione, effetti diversi in base alle caratteristiche degli incentivi fiscali (si veda, ad esempio, la differenza tra *Qualified Refundable Tax Credit* e *Non Qualified Refundable Tax Credit*).

Al fine, dunque, di armonizzare l'articolata e frammentata disciplina degli incentivi fiscali interni al nuovo panorama normativo, la delega consente al Governo una revisione integrale degli stessi.

5.4. Fiscalità di vantaggio senza autorizzazione comunitaria (art. 9 co. 1 lett. h))

Viene prevista la revisione della fiscalità di vantaggio, in coerenza con la disciplina europea in materia di aiuti di Stato, privilegiando le fattispecie che rientrano nell'ambito del regolamento di esenzione per categoria (UE) 651/2014 che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli artt. 107 e 108 del TFUE, al fine di consentire il riconoscimento di agevolazioni fiscali alle imprese senza l'attivazione dell'iter autorizzativo della Commissione europea.

La fiscalità di vantaggio menzionata, secondo la Relazione illustrativa al Ddl., si riferisce al complesso di norme finalizzate a fornire vantaggi di natura fiscale per lo svolgimento di attività economiche in particolari aree geografiche del Paese, oppure a determinati settori, al fine di favorirne lo sviluppo.

5.5. Regime di vantaggio per favorire la permanenza in Italia degli studenti (art. 9 co. 1 lett. n))

Il Governo è delegato all'adozione di misure volte a favorire la permanenza in Italia di studenti ivi formati, anche mediante la razionalizzazione degli incentivi per il rientro in Italia di persone formate in Italia ma occupate all'estero.

Allo stato attuale, il nostro ordinamento prevede i seguenti incentivi legati al rientro delle persone in

Italia:

- regime degli impatriati di cui all'art. 16 del DLgs. 147/2015, il quale dispone, a determinate condizioni, la detassazione dei redditi di lavoro autonomo e dipendente prodotti in Italia;
- regime di cui all'art. 44 del DL 78/2010, il quale dispone la detassazione dei redditi di lavoro autonomo e di lavoro dipendente prodotti in Italia dai docenti e ricercatori.

Sono poi previsti il regime dei neo-domiciliati (art. 24-*bis* del TUIR) e il regime di imposizione sostitutiva per i titolari di pensione estera (art. 24-*ter* del TUIR), riguardanti i redditi prodotti all'estero delle persone che rientrano in Italia.

Il nuovo regime dovrebbe pertanto collocarsi nell'ambito di un intervento di sistematizzazione delle suddette agevolazioni.

6. Novità in tema di IVA e altre imposte indirette

6.1. Revisione dei presupposti dell'IVA (art. 7 co. 1 lett. a))

Nell'ambito della delega conferita, sono individuati principi e criteri direttivi per la revisione dell'IVA, al fine di rendere il tributo *"più aderente alla normativa dell'Unione europea"*.

L'obiettivo è, dunque, quello di eliminare gli elementi di disallineamento presenti nella normativa nazionale (essenzialmente il DPR 633/72 e il DL 30.8.93 n. 331) rispetto alle definizioni recate dalla direttiva 2006/112/CE (cui la normativa nazionale è tenuta a conformarsi) e ai principi emersi dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE.

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

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

In tema di territorialità, si segnala, tra l'altro, che, entro il 31.12.2024, gli Stati membri dovranno aver recepito il criterio – contenuto nel riformulato art. 54 della direttiva 2006/112/CE – tale per cui i servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili, resi in modalità virtuale, dovranno considerarsi effettuati nel *"luogo in cui la persona che non è soggetto passivo è stabilita oppure ha l'indirizzo permanente o la residenza abituale"*.

L'intervento proposto dalla delega è molto ampio e lascia intendere, tra l'altro, anche una revisione dell'ambito soggettivo del tributo che, ai sensi dell'art. 4 del DPR 633/72, risulta tuttora ancorato alla

struttura societaria del soggetto passivo piuttosto che all'attività economica" effettivamente esercitata ex art. 9 della direttiva 2006/112/CE.

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

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

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

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

In questo modo, verrebbe limitata l'applicabilità del criterio, attualmente previsto dagli artt. 19 co. 5 e 19-*bis* del DPR 633/72, del pro rata c.d. "generale", tale per cui – nel rapporto mediante il quale è determinata l'IVA detraibile – si tiene conto della totalità degli acquisti di beni e servizi effettuati, a prescindere dal loro impiego "a valle".

Di fatto, accanto al descritto criterio attuale di determinazione del "pro rata", verrebbe ad affiancarsi un pro rata c.d. "analitico", selezionando i soli beni e servizi a "uso promiscuo", mentre per gli altri acquisti, dunque, il diritto alla detrazione sarà determinato secondo il criterio "specifico" di afferenza dei beni e dei servizi acquistati rispetto alle singole operazioni attive poste in essere.

Si ravvisa, peraltro, che la formulazione della norma della legge delega che contempla il nuovo criterio di calcolo del "pro rata" utilizza esclusivamente il termine "operazioni" (*"che danno diritto alla detrazione" versus "che non danno tale diritto"*), diversamente da quanto dispone attualmente l'art. 19 co. 5 del DPR 633/72, riferito alle "attività" (*"che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione" versus "attività che danno luogo ad operazioni esenti"*).

Come evidenziato nella Relazione illustrativa, tuttavia, il criterio del pro rata c.d. "generale", seppure non più obbligatorio, resterebbe applicabile su base facoltativa da parte dei soggetti passivi che lo ritengano preferibile, ad esempio, per esigenze di semplificazione nel calcolo dell'IVA dovuta.

Il secondo correttivo della disciplina della detrazione IVA è specificamente riferito agli acquisti di beni e servizi nel settore immobiliare, con riferimento ai fabbricati aventi natura abitativa, a norma dell'art. 19-*bis*1 co. 1 lett. i) del DPR 633/72.

Anche in questo ambito la nuova normativa dovrà essere finalizzata a rendere l'esercizio del diritto alla

detrazione *“coerente con la natura dell’operazione per la quale è utilizzato il bene o il servizio acquistato”*.

Il terzo correttivo proposto in tema di esercizio del diritto alla detrazione concerne il termine ultimo per esercitare il predetto diritto con precipuo riferimento agli acquisti di beni o servizi per i quali l’esigibilità del tributo si verifica nell’anno precedente a quello di ricezione della fattura.

Difatti, il vigente art. 1 del DPR 100/98 non consente, nella fattispecie descritta, l’esercizio del diritto alla detrazione nel periodo in cui l’imposta è divenuta esigibile, ma solamente successivamente alla ricezione del documento.

L’esercizio del diritto alla detrazione dovrebbe, dunque, essere consentito entro il termine ultimo di presentazione della dichiarazione relativa all’anno in cui è stata ricevuta la fattura, così che il predetto diritto sia esercitabile tanto nell’anno di esigibilità del tributo quanto nell’anno di ricezione del documento.

6.3. Revisione delle operazioni esenti (art. 7 co. 1 lett. b))

È prevista una revisione delle disposizioni che disciplinano le operazioni esenti da IVA, in particolare *“individuando le operazioni per le quali i contribuenti possono optare per l’imponibilità”*, in linea con la normativa comunitaria.

Uno dei possibili interventi concerne una migliore individuazione dell’ambito applicativo del regime di esenzione IVA nel settore immobiliare che, come evidenzia la Relazione illustrativa, *“risulta attualmente caratterizzato da una normativa complessa che distingue il regime fiscale applicabile in ragione della natura strumentale o abitativa degli immobili e della tipologia degli operatori”*.

È ragionevole attendersi che, nell’ambito dei decreti delegati, il diritto di opzione per il regime di imponibilità (in luogo dell’esenzione “naturale”) possa essere riconosciuto a prescindere dal sussistere dai vincoli “oggettivi” (riguardo la natura del fabbricato) e “soggettivi” (riguardo l’attività esercitata dall’impresa), attualmente contemplati dall’art. 10 co. 1 n. 8-*bis* e 8-*ter* del DPR 633/72.

6.4. Revisione delle aliquote IVA (art. 7 co. 1 lett. c))

Tra gli interventi in materia di IVA previsti dalla legge delega vi è la razionalizzazione del numero della misura delle aliquote, secondo i canoni previsti dalla normativa comunitaria. L’obiettivo è quello di una *“tendenziale omogeneizzazione del trattamento IVA per i beni e servizi similari, anche individuato mediante il richiamo alla nomenclatura combinata o alla classificazione statistica”*, nel rispetto della normativa comunitaria e della rilevanza sociale delle cessioni o prestazioni interessate.

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

Seguendo tali criteri, la normativa nazionale potrà dunque prevedere:

- due aliquote IVA ridotte non inferiori al 5%;

- un'aliquota ridotta inferiore a tale misura e una c.d. "aliquota zero", vale a dire un regime di esenzione con diritto a detrazione dell'IVA "a monte".

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

Il criterio di delega porta a individuare le categorie di beni e servizi meritevoli di agevolazione in ragione del soddisfacimento delle "esigenze di maggior rilevanza sociale".

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Per gli enti del Terzo settore è stato introdotto un generalizzato regime di esenzione da IVA, con riferimento alle operazioni nei confronti di associati e partecipanti, a condizione di non provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette ad imposta.

La nuova disciplina, contemplata dall'art. 5 co. 15-*quater* ss. del DL 146/2021, dovrebbe trovare appli-

cazione a partire dall'1.7.2024, anche se, in ragione del necessario coordinamento con le disposizioni oggetto della delega fiscale, non è da escludere una diversa decorrenza.

6.8. Imposta sulle assicurazioni (art. 17 co. 1 lett. h) n. 2)

L'imposta indiretta sui premi di assicurazione ex L. 1216/61 che corrispondono le compagnie assicurative sarà oggetto di riforma, in particolare verranno rivisti:

- i termini di accertamento (ex art. 29 della L. 1216/61) da allineare a quelli delle altre imposte indirette;
- le sanzioni amministrative (ex art. 24 della L. 1216/61) che sono ancora paramtrate in Lire e alcune violazioni risultano essere sproporzionate;
- le modalità e i criteri di applicazione dell'imposta, nell'ottica della razionalizzazione delle relative aliquote (ex artt. 4-bis e 5 della L. 1216/61 oltre agli Allegati A, B e C che stabiliscono le aliquote dell'imposta rapportate alle categorie di rischio).

6.9. Revisione della disciplina dei rimborsi IVA (art. 18 co. 1 lett. i)

In merito al "recupero" dell'IVA detraibile da parte dei soggetti passivi, si segnala che il legislatore si prefigge di *"rivedere la disciplina dei rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto con finalità di razionalizzazione e semplificazione"*.

Più in generale, la legge delega, sempre nell'ambito dell'art. 18 in materia di riscossione, contempla la necessità di *"semplificare e accelerare le procedure relative ai rimborsi"*.

7. Novità in tema di imposte d'atto

7.1. Principi generali (art. 10 co. 1 lett. a), e) e f))

La legge delega indica al Governo i principi da seguire nella razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA. Il primo principio riguarda la razionalizzazione della disciplina dei singoli tributi, da realizzare anche mediante:

- l'accorpamento o la soppressione di fattispecie imponibili;
- la revisione della base imponibile o della misura dell'imposta applicabile.

Viene poi prevista la riduzione e semplificazione degli adempimenti a carico dei contribuenti, *"anche mediante l'introduzione di nuove soluzioni tecnologiche e il potenziamento dei servizi telematici"*.

Viene disposta la semplificazione delle modalità di pagamento dei tributi *"anche al fine del graduale superamento dei sistemi di autoliquidazione"* e l'efficientamento dei sistemi di riscossione anche mediante l'utilizzo di mezzi elettronici di pagamento.

7.2. Autoliquidazione (art. 10 co. 1 lett. b))

I decreti delegati dovranno prevedere il sistema di autoliquidazione sia per l'imposta sulle successioni che per l'imposta di registro. Tali tributi, al momento, sono liquidati dall'Agenzia delle Entrate a seguito, rispettivamente della presentazione della dichiarazione di successione e della registrazione.

Attualmente, invece, l'autoliquidazione è limitata, nell'ambito delle successioni, alle imposte ipotecarie e catastale, all'imposta di bollo, ai tributi speciali catastali e alle tasse ipotecarie; nonché prevista con riferimento ad alcuni contratti soggetti all'imposta di registro e altri tributi collegati.

7.3. Imposta sostitutiva atti immobiliari (art. 10 co. 1 lett. d))

Per gli atti assoggettati all'imposta di registro e all'imposta sulle successioni e donazioni e per le conseguenti formalità da eseguire presso il catasto e i registri immobiliari, viene prevista la possibilità di introdurre un'imposta sostitutiva (eventualmente in misura fissa):

- dell'imposta di bollo;
- delle imposte ipotecaria e catastale;
- dei tributi speciali catastali;
- e delle tasse ipotecarie.

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

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

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

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

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

8. Novità in materia di fiscalità locale

8.1. Revisione del sistema tributario - Principio di autonomia finanziaria degli enti locali (art. 2 co. 1 lett. g))

Uno dei principi generali cui il Governo si dovrà attenere nell'adottare i decreti legislativi per la revisione del sistema tributario è quello di assicurare la piena applicazione dei principi di autonomia finanziaria degli enti territoriali di cui alla L. 42/2009, al DLgs. 68/2011 e agli statuti speciali delle Regioni a statuto speciale e delle Province autonome di Trento e di Bolzano.

8.2. Riordino delle tasse automobilistiche - Superamento del "superbollo" (art. 10 co. 1 lett. h))

È introdotta la previsione di riordino delle tasse automobilistiche, anche in un'ottica di razionalizzazione e semplificazione del prelievo.

Sarà valutato l'eventuale e progressivo superamento dell'addizionale erariale sulla tassa automobilistica per le autovetture e gli autoveicoli destinati al trasporto promiscuo di persone e cose, aventi potenza superiore a 185 Kw (ossia il c.d. "superbollo", di cui all'art. 23 co. 21 del DL 98/2011).

8.3. Revisione delle norme del federalismo fiscale regionale (art. 13)

È prevista la realizzazione e l'attuazione del federalismo fiscale regionale mediante:

- la revisione delle norme del DLgs. 68/2011 attraverso la modifica dei meccanismi di intervento ex art. 2 del DLgs. 68/2011, anche ricorrendo a fonti di finanziamento alternative e l'attribuzione alle Regioni a statuto ordinario delle somme a titolo di compartecipazione regionale all'IVA, di cui all'art. 4 del DLgs. 68/2011 sulla base di specifici criteri, che assicurano l'attuazione del principio di territorialità delle entrate;
- la razionalizzazione dei tributi regionali prevedendo di modificare, abrogare ed eventualmente trasformare alcuni tributi propri derivati in tributi propri regionali, ovvero dotati di maggiore autonomia; di semplificare adempimenti e procedimenti tributari, anche attraverso l'eventuale attribuzione alle Regioni della facoltà di disciplinarli con proprie leggi.

Viene prevista la revisione delle norme del sistema fiscale degli enti locali.

8.4. Revisione delle norme del sistema fiscale degli enti locali (art. 14)

I principi cardine delineati dall'art. 14 che il Governo dovrà osservare sono:

- mantenere il principio della progressività fiscale e, ad eccezione delle addizionali degli enti sui tributi statali, prevedere l'esclusione della doppia imposizione tra Stato ed enti locali;
- consolidare il sistema dell'autonomia finanziaria nell'ambito della potestà regolamentare degli enti locali in attuazione dell'art. 119 Cost.;
- assicurare l'attuazione del federalismo fiscale (anche attraverso meccanismi di compartecipazione a tributi erariali e meccanismi di perequazione che possano integralmente finanziare le funzioni fondamentali degli enti e che consentano di superare le differenze territoriali per gli enti locali con minore capacità fiscale);
- razionalizzare e riordinare i singoli tributi locali (in particolare, con riguardo ai soggetti passivi, alla base imponibile, al numero delle aliquote, alle esenzioni e alle agevolazioni fiscali);
- modernizzare il sistema di rilevazione dei dati al fine di ridurre i fenomeni di evasione ed elusione fiscale e aumentare la capacità fiscale degli enti locali;

- prevedere una semplificazione degli adempimenti dichiarativi e delle modalità di versamento a carico dei contribuenti (disponendo l'estensione della possibilità di adempiere mediante compensazione), la revisione del sistema della riscossione delle entrate degli enti locali e la revisione del sistema sanzionatorio (che miri al miglioramento della proporzionalità delle sanzioni tributarie);
- attribuire agli enti locali il potere di prevedere direttamente, con riguardo alle entrate di loro spettanza, tipologie di definizione agevolata esercitando la potestà regolamentare di cui all'art. 52 del DLgs. 446/97;
- razionalizzare le entrate, anche di carattere patrimoniale, degli enti locali (potrà essere prevista l'eliminazione di quelle che comportano per il contribuente elevati costi in termini di adempimenti a fronte di un gettito trascurabile da parte degli enti).

L'art. 14, infine, riconosce alle Province e alle città metropolitane tributi propri e una compartecipazione a un tributo erariale di carattere generale, destinati ad assicurare lo svolgimento delle proprie funzioni fondamentali.

9. Profili fiscali delle procedure concorsuali

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

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

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

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

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

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

9.3. Perdite su crediti (art. 9 co. 1 lett. a) n. 3))

Viene prevista l'estensione a tutti gli istituti disciplinati dal DLgs. 14/2019 delle disposizioni previste dall'art. 101 co. 5 del TUIR in merito alle perdite su crediti in caso di debitore sottoposto a procedure concorsuali.

La Relazione illustrativa ha evidenziato che la norma attualmente in vigore prevede la deducibilità "automatica" delle perdite su crediti solo se il debitore è assoggettato alle procedure concorsuali o agli istituti assimilati espressamente indicati. Qualora, invece, il debitore acceda ad un diverso istituto, le perdite su crediti sono deducibili secondo la regola generale, cioè solo se risultanti da elementi certi e precisi.

La legge delega estende la deducibilità "automatica" delle perdite su crediti alle ipotesi in cui il debitore sia assoggettato a tutti gli istituti, liquidatori ovvero di risanamento, disciplinati dal DLgs. 14/2019.

9.4. Note di variazione in diminuzione (art. 9 co. 1 lett. a) n. 3))

Viene estesa a "tutti gli istituti disciplinati dal Codice della Crisi di impresa e dell'insolvenza" la disciplina delle note di variazione in diminuzione IVA, la quale consente l'emissione della nota e l'esercizio del diritto alla detrazione già a decorrere dal momento di avvio della procedura.

Il riferimento generico a "tutti gli istituti" dovrebbe legittimare un'interpretazione non limitata alle sole procedure dell'art. 26 co. 2 ss. del DPR 633/72, ma tale da ricomprendere ogni procedimento regolato dal DLgs. 14/2019.

In primis, la disciplina delle note di variazione dovrebbe operare senza limiti per la composizione negoziata, al di là delle ipotesi indicate nell'art. 38 co. 2 del DL 13/2023, in vigore dal 25.2.2023 e convertito dalla L. 41/2023.

Verrebbero, altresì, ricompresi i nuovi istituti del concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio e del piano di ristrutturazione soggetto a omologazione, eliminando altresì ogni dubbio sulla possibilità di applicare la disciplina della variazione IVA anche a tutte le tipologie di accordi di ristrutturazione dei debiti.

9.5. Estensione della disciplina IVA per la liquidazione giudiziale (art. 9 co. 1 lett. a) n. 2))

È prevista l'estensione agli istituti liquidatori, al concordato preventivo e all'amministrazione straordinaria del regime degli adempimenti IVA dettati per la liquidazione giudiziale (*ex fallimento*), *in primis*, quindi, rileva quanto previsto dall'art. 74-*bis* del DPR 633/72.

Il riferimento agli "istituti liquidatori" dovrebbe ricomprendere non solo gli istituti e le procedure concorsuali naturalmente liquidatori, ma anche gli altri strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza che possono avere, direttamente o indirettamente, finalità liquidatorie.

Come rileva la Relazione illustrativa, il periodo d'imposta è, pertanto, interrotto alla data in cui l'impresa

debitrice deposita la domanda di accesso, anche ai fini dell'art. 44 del DLgs. 14/2019 (domanda c.d. "in bianco"), con contestuale inizio di un diverso periodo d'imposta. Viene evidenziato, altresì, come i crediti precedenti l'apertura delle procedure vengano compensati con i debiti d'imposta coevi.

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

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

- dall'art. 14 del DLgs. 472/97, che, al co. 1, prevede la responsabilità solidale (entro precisi limiti) del cessionario per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni di norme tributarie commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti;
- dall'art. 2560 c.c., ai sensi del quale l'alienante non è liberato dai debiti inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta, anteriori al trasferimento, se non risulta che i creditori vi hanno consentito e, nel trasferimento di un'azienda commerciale, risponde dei debiti suddetti anche l'acquirente della azienda, se essi risultano dai libri contabili obbligatori.

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

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

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

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

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

Analoga previsione andrebbe introdotta per l'amministrazione straordinaria.

10. Novità in tema di accertamento

10.1. Criteri generali (art. 17 co. 1 lett. a), c), d))

Il procedimento accertativo dovrà essere semplificato anche mediante utilizzo delle tecnologie digitali, riducendo gli oneri amministrativi a carico dei contribuenti. Oltre a ciò, le varie norme in tema di analisi del rischio saranno razionalizzate nel rispetto della riservatezza dei contribuenti.

Anche la cooperazione tra amministrazioni (pure di tipo internazionale) dovrà essere rafforzata, con riferimento al rispetto degli obblighi tributari e previdenziali. Dovrà quindi essere implementato lo scambio di informazioni tra Agenzia delle Entrate e INPS, nonché con le Casse di previdenza.

10.2. ISA - Misure premiali (art. 16 co. 1 lett. a) e d)

Tra i criteri guida che il Governo deve seguire per la revisione generale degli adempimenti tributari constano:

- la razionalizzazione, in un quadro di reciproca e leale collaborazione che privilegi l'adempimento spontaneo, degli obblighi dichiarativi, riducendone gli adempimenti, anche mediante nuove soluzioni tecnologiche, in vista della semplificazione, della razionalizzazione e della revisione degli indici sintetici di affidabilità, per rendere meno gravosa la gestione da parte dei contribuenti;
- il rafforzamento dei regimi premiali attualmente vigenti, inclusa la possibile riduzione dei tempi di rimborso dei crediti fiscali, *"per i contribuenti che presentano alti livelli di affidabilità fiscale, misurati anche sulla base degli indicatori statistico-economici utilizzati per la definizione degli indici sintetici di affidabilità fiscale"*.

La versione definitiva della legge delega di riforma fiscale non fa più riferimento al graduale superamento degli ISA, bensì alla loro semplificazione, razionalizzazione e revisione nell'ottica di rendere meno gravosa la gestione da parte dei contribuenti, e contempla il potenziamento dei regimi premiali basati sul grado di affidabilità del contribuente.

10.3. Rimodulazione dei tassi di interesse (art. 16 co. 1 lett. q))

I decreti delegati dovranno armonizzare i tassi di interesse alle somme dovute dall'Amministrazione finanziaria e dai contribuenti.

Gli attuali tassi di interesse, disciplinati dal DM 21.5.2009, sono caratterizzati da una notevole disparità tra il tasso spettante quando l'Erario vanta crediti nei confronti del contribuente (4% annuo) e quello spettante in occasione dei rimborsi (2% annuale o 1% semestrale).

10.4. Sospensione di inviti e richieste nei mesi di agosto e dicembre (art. 14 co. 1 lett. o))

Nel rispetto dei termini decadenziali, si intende sospendere per i mesi di agosto e di dicembre l'invio *"delle comunicazioni, degli inviti e delle richieste di atti, documenti, registri, dati e notizie"*.

Il sistema già prevede alcune forme di sospensione per l'invio di determinati atti, ma solo per il mese di agosto, precisamente dal 1° agosto al 4 settembre (cfr. art. 37 co. 11-*bis* del DL 223/2006).

10.5. Disciplina degli interpelli (art. 4 co. 1 lett. c) e d))

Si prevede la riforma degli interpelli di cui all'art. 11 della L. 212/2000 mediante:

- l'aumento dei provvedimenti interpretativi a carattere generale, in modo da ridurre il numero di istanze presentate dai contribuenti;
- una casistica delle fattispecie di abuso del diritto (art. 10-*bis* della L. 212/2000), elaborate anche a seguito dell'interlocuzione con gli Ordini professionali, con le associazioni di categoria e gli altri enti esponenziali di interessi collettivi e tenendo conto delle proposte pervenute attraverso pubbliche consultazioni;
- il rafforzamento del divieto di ricorrere all'interpello nel caso in cui la soluzione è contenuta in provvedimenti già emanati;
- la previsione di circoscrivere la presentazione degli interpelli ai casi in cui non sia possibile ottenere risposte scritte con interlocuzione rapida;
- la necessità di prevedere il pagamento di un contributo, da graduare in relazione a diversi fattori, quali la tipologia di contribuente o il valore della questione oggetto dell'istanza.

Occorrerà anche disciplinare l'istituto della consulenza giuridica, distinguendolo dagli interpelli e individuandone i presupposti.

10.6. Regime dell'adempimento collaborativo (art. 17 co. 1 lett. g) n. 1))

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

- progressiva riduzione della soglia di accesso (per gli anni 2022, 2023 e 2024 possono accedere al regime i soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a 1 miliardo di euro *ex DM 31.1.2022*);
- accesso anche da parte di società prive dei presupposti per l'ammissione al regime, che appartengono a gruppi di imprese nel quale almeno un soggetto possiede tali requisiti, a condizione che il gruppo *"adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale gestito in modo unitario per tutte le società"*;
- possibilità di 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, fermo restando il potere di controllo dell'A.F.;
- possibilità di gestire anche questioni riferibili a periodi d'imposta *ante* ammissione al regime;
- introduzione di *"nuove e più penetranti forme di contraddittorio preventivo ed endiprocedimentale"*, con particolare riguardo alle risposte agli interpelli o altri pareri richiesti, prevedendo anche un'interlocuzione preventiva rispetto alla notificazione di pareri negativi;

- previsione di procedure semplificate per la regolarizzazione della posizione del contribuente in caso di adesione a indicazioni dell'Agenzia delle Entrate che comportano la necessità di ricorrere al ravvedimento operoso;
- emanazione di un codice di condotta con diritti e obblighi di Amministrazione e contribuenti;
- previsione di un periodo transitorio di osservazione prima di procedere all'esclusione dal regime in caso di violazioni fiscali non gravi che non pregiudicano il reciproco affidamento tra Amministrazione e contribuente;
- potenziamento degli effetti premiali del regime prevedendo, in particolare:
 - l'ulteriore riduzione, fino all'eventuale esclusione, delle sanzioni amministrative tributarie per tutti i rischi di natura fiscale comunicati *"preventivamente in modo tempestivo ed esauriente"*, per i contribuenti con sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale da certificato da professionisti qualificati anche in ordine alla conformità ai principi contabili, fatti salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra A.F. e contribuente;
 - l'esclusione delle sanzioni penali, in particolare di quelle connesse al reato di dichiarazione infedele, nei confronti dei contribuenti che hanno aderito al regime *"che hanno tenuto comportamenti collaborativi e comunicato preventivamente ed esaurientemente, l'esistenza dei relativi rischi fiscali"*;
 - la riduzione di almeno 2 anni dei termini di decadenza per l'attività di accertamento nei confronti dei contribuenti con sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale certificato da professionisti qualificati anche in ordine alla conformità ai principi contabili, fatti salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra A.F. e contribuente;
 - istituti speciali di definizione del rapporto tributario, in un predeterminato lasso di tempo, in presenza di apposite certificazioni rilasciate da professionisti qualificati che attestino la correttezza dei comportamenti tenuti.

10.7. Regime di adempimento collaborativo per coloro che rientrano in Italia e per i residenti esteri con redditi superiori a 1 milione di euro (art. 17 co. 1 lett. g) n. 3))

Viene prevista l'introduzione di un regime di adempimento collaborativo:

- per le persone che trasferiscono la propria residenza in Italia, nonché
- per le persone che mantengono la residenza all'estero ma possiedono, anche per interposta persona o tramite *trust*, nel territorio dello Stato un reddito complessivo, comprensivo di quelli assoggettati a imposte sostitutive o ritenute alla fonte a titolo d'imposta, mediamente pari o superiore a 1 milione di euro.

Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni relative al regime dell'adempimento collaborativo così

come modificate dall'art. 17 co. 1 lett. g) n. 1, anche in merito alla semplificazione degli adempimenti e agli effetti ai fini delle sanzioni amministrative e penali.

10.8. Concordato preventivo biennale (art. 17 co. 1 lett. g) n. 2))

Sempre al fine di introdurre misure che incentivino l'adempimento spontaneo, la legge delega prevede l'introduzione del concordato preventivo biennale per i contribuenti di minore dimensione titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo, sulla base dei seguenti principi:

- impegno del contribuente, previo contraddittorio, ad accettare e rispettare la proposta di definizione biennale della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e IRAP, formulata dall'Agenzia delle Entrate;
- irrilevanza, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP e dei contributi previdenziali obbligatori, di eventuali maggiori o minori redditi imponibili rispetto a quelli oggetto di concordato, fermi restando gli obblighi contabili e dichiarativi;
- applicazione dell'IVA secondo le regole ordinarie, compresa la trasmissione telematica dei corrispettivi e la fatturazione elettronica;
- decadenza dal concordato se risulta, a seguito di accertamento, che il contribuente, negli anni oggetto di concordato o in quelli precedenti:
 - non ha correttamente documentato ricavi o compensi *"per un importo superiore in misura significativa rispetto al dichiarato"*;
 - o ha commesso altre violazioni fiscali di non lieve entità.

10.9. Revisione della disciplina delle società non operative (art. 9 co. 1 lett. b))

È disposta la revisione della disciplina delle società non operative – attualmente prevista dall'art. 30 della L. 724/94 – secondo i seguenti criteri direttivi:

- l'individuazione di nuovi parametri, da aggiornare periodicamente, che consentano di individuare le società senza impresa, tenendo conto dei principi elaborati, in materia di IVA, dalla giurisprudenza della Cassazione e della Corte di Giustizia europea;
- la determinazione di cause di esclusione che tengano, tra l'altro, conto dell'esistenza di un congruo numero di lavoratori dipendenti e dello svolgimento di attività in settori economici oggetto di specifica regolamentazione normativa.

L'obiettivo, come precisa la Relazione illustrativa al Ddl. delega, è quello di ricondurre la normativa alla sua *ratio* originaria di contrastare le società che esercitano un'attività di mero godimento e non un'effettiva attività d'impresa.

La revisione dovrebbe, altresì, tener conto del fatto che, ad oggi, sono moltissimi i casi in cui è prevista l'indetraibilità dell'IVA sui beni "di comodo" (unità immobiliari classificate o classificabili in categoria catastale A, tranne A10, e loro pertinenze, unità da diporto, aeromobili da turismo o qualsiasi altro

mezzo di trasporto ad uso privato e complessi sportivi o ricreativi, compresi quelli destinati all'ormeggio, al ricovero e al servizio di unità da diporto).

10.10. Diritto di accesso (art. 4 co. 1 lett. e))

Si prevede l'introduzione di una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario. Ad oggi, il diritto di accesso è regolato dalle norme di diritto amministrativo e, in particolare, dalla L. 241/90 e dal DM 603/96.

Dal lato procedurale, si veda il provv. Agenzia delle Entrate 4.8.2020 n. 280693.

10.11. Contraddittorio preventivo tra le parti (artt. 4 co. 1 lett. f) e 17 co. 1 lett. b))

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

Tale criterio generale, presente nell'art. 4 co. 1 lett. e) della legge delega, viene ripreso nel successivo art. 17 co. 1 lett. b) laddove si specifica che la generalizzazione del contraddittorio vale al di fuori "*dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento a carattere sostanzialmente automatizzato*". Si tratta delle procedure di liquidazione automatica della dichiarazione (artt. 36-*bis* del DPR 600/73, 54-*bis* del DPR 633/72 e 21-*bis* del DL 78/2010), ove il contraddittorio comunque esiste ed è disciplinato anche dal DLgs. 462/97 nonché dal DL 203/2005; per quanto riguarda il controllo formale, il contraddittorio è invece disciplinato dall'art. 36-*ter* del DPR 600/73.

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

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

Si ricorda che recentemente, la Corte costituzionale ha inviato un monito al legislatore proprio per disciplinare il tema in modo organico (Corte Cost. 21.3.2023 n. 47).

10.12. Garante nazionale del contribuente (art. 4 co. 1 lett. i)

Dovrà essere soppresso l'attuale Garante del contribuente, la cui disciplina è contenuta nell'art. 13 della L. 212/2000. Occorrerà di fatto sostituirlo con un Garante del contribuente "nazionale", organo monocratico di durata quadriennale individuandone funzioni e compiti.

Nel silenzio della legge delega sul punto, sarà opportuno prevedere poteri più incisivi rispetto a quelli

contemplati dal richiamato art. 13, che può solo stimolare l'autotutela o l'erogazione di rimborsi, oppure richiamare gli uffici all'osservanza della legge, su istruttoria avviata a seguito di segnalazione del contribuente.

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

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

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

10.14. Motivazione degli atti impositivi (art. 4 co. 1 lett. g))

Viene prevista la necessità di *"rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa"*. Trattasi di obbligo esistente per gli atti di contestazione delle sanzioni (art. 16 del DLgs. 472/97) e per gli accertamenti IVA (art. 56 del DPR 633/72), ma non anche, ad esempio, per le imposte sui redditi (art. 42 del DPR 600/73).

Ciò si raccorda con l'art. 7 co. 5-*bis* del DLgs. 546/92 (introdotto dalla L. 130/2022), secondo cui il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono dagli atti del giudizio, elementi che a questo punto dovranno essere già indicati nell'atto che si impugna. La prova potrebbe continuare a poter essere materialmente fornita in giudizio.

Resta da capire se gli elementi di prova indicati nell'atto impositivo potranno essere integrati nel corso del giudizio.

La volontà del legislatore delegante dovrebbe far sì che, in futuro, siano nulli accertamenti o altri atti impositivi che non contengono nessuna motivazione.

10.15. Termini di accertamento - Fattispecie a rilevanza pluriennale (art. 17 co. 1 lett. h) n. 1))

Si intende modificare la disciplina dei termini di accertamento in tema di imposte sui redditi, prevedendo la *"decorrenza del termine di decadenza per l'accertamento a partire dal periodo di imposta nel quale si è verificato il fatto generatore per i componenti a efficacia pluriennale, e la perdita di esercizio per evitare un'eccessiva dilatazione di tale termine nonché di quello relativo all'obbligo di conservazione delle scritture contabili"*, fermi i poteri di controllo per gli eventuali rimborsi.

Il problema trae origine dal fatto che la Cass. SS.UU. 25.3.2021 n. 8500, dirimendo un contrasto giurisprudenziale, hanno sancito che ogniqualevolta la fattispecie abbia una "dimensione" pluriennale, l'Erario non deve necessariamente accertare l'anno in cui si è verificato il fatto fiscalmente rilevante, potendo accertare anche i ratei delle annualità successive, ferma la decadenza degli anni ormai decaduti. Ciò, precisano espressamente le Sezioni Unite, ha valenza generalizzata, operando per ammortamenti, riporto di crediti, riporto di perdite di impresa, crediti di imposta fruibili su più anni, detrazioni

edilizie fruibili in 10 anni e così via.

Tale orientamento dovrà essere superato, introducendo quindi una consistente garanzia per i contribuenti. Bisognerà appurare se questo avrà o meno impatto sui rapporti pendenti.

10.16. Accertamenti presuntivi sul valore di mercato - Limitazioni (art. 17 co. 1 lett. h) n. 3)

Viene posto un limite alla possibilità di effettuare accertamenti presuntivi basati sul valore di mercato dei beni, con riferimento sia alle componenti reddituali positive che negative. Ciò potrà avvenire solo se sussistono altri elementi.

10.17. Presunzione di distribuzione degli utili extracontabili - Società di capitali (art. 17 co. 1 lett. h) n. 4)

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

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

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

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

10.18. Crediti inesistenti/non spettanti (art. 20 co. 1 lett. a) n. 5)

Il legislatore, anche alla luce degli orientamenti giurisprudenziali, dovrà delineare la differenza tra credito non spettante e credito inesistente, indebitamente compensato. Inquadrare dogmaticamente l'indebita compensazione nell'una piuttosto che nell'altra categoria, comporta una serie di rilevanti conseguenze, sia amministrative sia penali.

Dal punto di vista amministrativo, ai sensi dell'art. 13 co. 4 e 5 del DLgs. 471/97 e dell'art. 27 co. 16 ss. del DL 185/2008:

- se il credito è non spettante, le sanzioni sono pari al 30% e, nel rispetto delle condizioni di legge, il credito può nuovamente essere compensato;
- se il credito è inesistente, le sanzioni vanno dal 100% al 200%, c'è l'iscrizione di tutte le somme nei ruoli straordinari, non è ammessa la definizione al terzo e l'avviso di recupero può essere notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo all'utilizzo in compensazione.

Ai sensi degli artt. 13 e 13-*bis* del DLgs. 74/2000, il pagamento del dovuto (inclusi sanzioni e interessi) entro il dibattimento penale di primo grado rende non punibile il reato di indebita compensazione solo per i crediti non spettanti, ferma la circostanza attenuante per i crediti inesistenti.

Attualmente, per effetto dell'art. 13 co. 4 e 5 del DLgs. 471/97, il credito è non spettante se compensato in violazione delle relative modalità di utilizzo, mentre è inesistente se difetta il presupposto costitutivo, locuzione di difficile interpretazione, vaga e potenzialmente idonea a ricomprendere ogni caso di disconoscimento del credito (incluse le spese realmente sostenute ma ritenute non agevolabili in via interpretativa, si pensi al bonus ricerca e sviluppo).

Attualmente, non vi è nemmeno una giurisprudenza consolidata sul punto, ma in futuro le Sezioni Unite potranno pronunciarsi sia in relazione al termine decadenziale applicabile sia in merito agli aspetti sanzionatori, contribuendo a rendere il tema maggiormente chiaro.

11. Novità in tema di riscossione

11.1. Agente della riscossione - Superamento graduale (art. 18 co. 1 lett. a), b) ed e))

L'art. 18 prevede il graduale superamento dell'Agente della riscossione con assorbimento delle funzioni in capo all'Agenzia delle Entrate, abbandonando l'attuale sistema caratterizzato da una netta separazione tra il titolare della "funzione" di riscossione (Agenzia delle Entrate) e il titolare della "attività" di riscossione (Agenzia delle Entrate-Riscossione).

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

11.2. Superamento del ruolo (art. 18 co. 1 lett. e) n. 1))

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

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

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

La riscossione a mezzo ruolo è caratterizzata dalla notifica di un atto (avviso di accertamento, di liquidazione o di recupero del credito di imposta) che rappresenta il presupposto per la formazione del ruolo, che viene portato a conoscenza del contribuente mediante la cartella di pagamento. Vi è quindi un doppio passaggio procedimentale, che viene meno se si attribuisce funzione di titolo esecutivo all'atto precedente la cartella.

Il ruolo (e la conseguenziale cartella di pagamento) esiste ancora per riscuotere somme derivanti dalla

dichiarazione; è il caso della liquidazione automatica e del controllo formale, fattispecie in cui se non viene definito l'avviso bonario ex DLgs. 462/97, il contribuente, per ricorrere, deve attendere la cartella di pagamento.

In alcune procedure di recente introduzione, il cui funzionamento è simile alla liquidazione automatica, il legislatore ha attribuito effetto esecutivo all'avviso bonario, eliminando il ruolo (ad esempio l'art. 74-*quinquies* ss. del DPR 633/72).

Si può affermare che, ragionevolmente, in futuro verrà meno la cartella di pagamento notificata dall'Agente della riscossione, in quanto la funzione di titolo esecutivo, in luogo del ruolo, sarà attribuita o all'atto prodromico (accertamento, avviso di liquidazione o di recupero del credito) o all'avviso bonario.

11.3. Invalidità degli atti di riscossione (art. 4 co. 1 lett. g))

I decreti delegati dovranno prevedere una disciplina generale sulle cause di invalidità degli atti di riscossione.

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

11.4. Coobbligati solidali (art. 18 co. 1 lett. l))

La riscossione dovrà contenere un equilibrio tra diritto di difesa e tutela del credito erariale nella solidarietà tributaria, sia paritetica che dipendente.

Come indicato nella Relazione illustrativa, il sistema prevede norme di difficile nonché contrastata interpretazione, come l'art. 11 della L. 151/91, il quale prevede che se ci sono obbligati solidali solo al primo viene notificata la cartella di pagamento mentre agli altri basta notificare una semplice comunicazione, o l'art. 25 del DPR 602/73, il quale sancisce che la cartella di pagamento va notificata entro gli indicati termini decadenziali al contribuente "o" al coobbligato.

In giurisprudenza è purtroppo consolidato l'orientamento secondo cui, notificato l'avviso di liquidazione o la cartella di pagamento nei termini ad un coobbligato, per gli altri vige il termine di prescrizione (cfr. Cass. 18.11.2015 n. 23544, Cass. 14.3.2018 n. 6282 e Cass. 23.5.2018 n. 12713), nonostante l'assoluto dato contrario contenuto nell'art. 2964 c.c..

Oltre a ciò, per l'obbligato solidale (specie se si tratta di solidarietà dipendente) basta la notifica della cartella di pagamento, non essendo necessaria anche quella del precedente accertamento, siccome comunque egli si può difendere censurando il merito della pretesa. Tale orientamento causa criticità nel sistema degli accertamenti esecutivi in cui non vi è la cartella di pagamento, o in casi particolari come il recesso del socio.

11.5. Dilazione dei ruoli - Estensione del pagamento in 120 rate (art. 18 co. 1 lett. d))

Viene prevista la modifica progressiva per accedere ai piani di rateazione in vista di una stabilizzazione

a 120 del numero massimo delle rate.

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

11.6. Efficacia temporale degli atti di riscossione (art. 18 co. 1 lett. e) n. 2))

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

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

11.7. Pignoramento dei conti correnti - Rafforzamento (art. 18 co. 1 lett. e) n. 3))

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

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

Rimane comunque ferma la tutela del debitore e non potrà essere sfiorata complessivamente la misura della sorte capitale.

12. Novità in tema di contenzioso

12.1. Organizzazione delle Corti di giustizia tributaria (art. 19 co. 1 lett. l) e m))

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

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

I criteri per la riorganizzazione dovranno considerare:

- l'estensione territoriale;
- il carico di lavoro e possibili evoluzioni;
- il numero di abitanti, enti impositori e della riscossione.

A seguito della riorganizzazione delle Corti di giustizia dovrà essere individuato il criterio per assegnare

i magistrati, i giudici tributari e il personale amministrativo, affinché sia garantita la continuità dell'attività oltre che, a tutela dei magistrati e dei giudici, l'esercizio delle medesime funzioni esercitate prima.

12.2. Processo tributario telematico (art. 19 co. 1 lett. b))

Viene indicata l'implementazione degli strumenti informatici attraverso:

- la semplificazione e l'ulteriore digitalizzazione del processo informatico;
- l'introduzione dell'obbligo di utilizzare modelli predefiniti per la redazione degli atti processuali, dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali. In relazione agli atti processuali non è indicata la portata della norma: se riguarderà solo l'aspetto grafico (dimensione del carattere, spazi, estensione del testo, ecc.) o anche il contenuto;
- la previsione delle "conseguenze processuali" in caso di mancato utilizzo degli strumenti telematici;
- l'introduzione della facoltà di partecipare all'udienza da remoto anche per una sola delle parti, stabilendo per l'altra la facoltà di partecipare in presenza. Restano ferme le modalità attuali per esercitare tale facoltà (notifica dell'istanza alle altre parti costituite e successivo deposito). Si ricorda che la L. 130/2022, modificando l'art. 16 co. 4 del DL 119/2018 con decorrenza dall'1.9.2023, ha stabilito che è possibile ottenere lo svolgimento dell'udienza da remoto solo nel caso in cui la richiesta provenga da tutte le parti.

12.3. Accesso alle sentenze di merito (art. 19 co. 1 lett. i))

Le sentenze tributarie presenti nelle banche dati in formato digitale gestite dal Ministero dell'Economia e delle Finanze dovranno essere accessibili a tutti.

12.4. Diniego di autotutela - Tutela giudiziale (artt. 4 co. 1 lett. h) e 19 co. 1 lett. a))

L'art. 4 co. 1 lett. h) introduce un criterio che tende ad attribuire una qualche forma di tutela giudiziale al contribuente che, nei consueti 60 giorni, non ha presentato ricorso contro un atto impositivo.

In base a giurisprudenza assolutamente consolidata, il ricorso contro il diniego di autotutela di un atto inoppugnabile per decorrenza dei termini è ammesso solo quando c'è un interesse pubblico ad ottenere l'annullamento dell'atto (in sostanza, mai o quasi), posto che in caso contrario verrebbero surrettiziamente elusi i termini per ricorrere (Cass. 23.10.2020 n. 23249 e Cass. 7.3.2022 n. 7318). Oppure, in caso di motivi sopravvenuti, come se si trattasse di revocazione *sui generis* (Cass. 20.2.2006 n. 3608). Tale orientamento è stato ritenuto corretto anche dalla Corte Cost. 13.7.2017 n. 181, secondo cui non è nemmeno possibile, in linea di principio, ricorrere contro il silenzio-rifiuto (se così è, per il funzionario conviene, a ben vedere, non rispondere nemmeno all'istanza di autotutela).

I decreti delegati dovranno potenziare l'autotutela estendendola agli errori manifesti sebbene l'atto sia ormai definitivo, "prevedendo l'impugnabilità del diniego ovvero del silenzio nei medesimi casi, nonché, con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate, limitando la responsabilità nel giudizio

amministrativo-contabile dinanzi alla Corte dei Conti alla sola condotta dolosa'.

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

I criteri indicati sono ripresi nel successivo art. 19 co. 1 lett. a), ove si prevede che essi devono essere coordinati con "altri" istituti deflattivi antecedenti alla costituzione in giudizio, "ai fini del massimo contenimento dei tempi di conclusione della controversia tributaria".

12.5. Estensione della conciliazione giudiziale (art. 19 co. 1 lett. f))

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

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

12.6. Divieto di nuovi documenti in appello (art. 19 co.1 lett. d))

L'art. 58 co. 2 del DLgs. 546/92 fa salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti in appello nel rispetto del termine *ex art.* 32 co. 1 del DLgs. 546/92, vale a dire fino a 20 giorni liberi prima della data di trattazione, tuttavia l'art. 58 al co. 1 del medesimo decreto dispone il divieto di nuove prove in sede di gravame.

Secondo la giurisprudenza maggioritaria è possibile depositare ogni documento non prodotto in primo grado, o prodotto tardi e, per questa ragione, non esaminato (Cass. 7.3.2023 n. 6772, Cass. 7.3.2018 n. 5429 e Corte Cost. 14.7.2017 n. 199). È stata ammessa anche la produzione documentale della parte resistente non costituita in primo grado (Cass. 29.5.2020 n. 10311).

La legge delega prevede la necessità di "rafforzare" il divieto di produzione di nuovi documenti nei gradi successivi al primo. Resta da capire se mediante i decreti delegati verranno fatte salve ipotesi specifiche (ad esempio la mancata produzione di documenti in primo grado per cause non imputabili alla parte come previsto dall'art. 345 c.p.c.).

12.7. Impugnazione delle ordinanze cautelari (art. 19 co. 1 lett. g))

I decreti delegati dovranno prevedere l'impugnabilità delle ordinanze cautelari di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, di accoglimento e di rigetto.

Nel processo tributario può, su domanda di parte, essere sospesa l'efficacia:

- dell'atto impugnato *ex art.* 47 del DLgs. 546/92 ad opera della Corte di giustizia tributaria di primo

grado;

- dell'atto impugnato e/o della sentenza di primo grado *ex art. 52 del DLgs. 546/92* ad opera della Corte tributaria di secondo grado;
- della sentenza di appello da parte del ricorrente in Cassazione nelle more del relativo giudizio *ex art. 62-bis del DLgs. 546/92*, ad opera della Corte tributaria di secondo grado che ha pronunciato la sentenza.

Nel regime attuale l'ordinanza del giudice tributario che accoglie o respinge l'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato e/o della sentenza appellata oppure oggetto di ricorso per Cassazione non può essere impugnata.

Con la nuova previsione ci sarà un procedimento incidentale sull'ordinanza, di rigetto o di accoglimento, tanto più necessario quando si tratta di richiesta *ex art. 62-bis del DLgs. 546/92*, vista la durata non breve del processo in Cassazione.

Resta da capire l'organo dinanzi al quale rimettere il giudizio di impugnazione dell'ordinanza cautelare. Verosimilmente l'impugnazione dell'ordinanza della Corte di giustizia di primo grado sarà rimessa alla medesima corte in altra composizione o alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado; l'ordinanza della Corte di giustizia di secondo grado potrà essere rimessa alla medesima corte in altra composizione, del pari per l'istanza successiva al ricorso in Cassazione *ex art. 62-bis del DLgs. 546/92*.

12.8. Tutela cautelare in sede di appello (art. 19 co. 1 lett. f))

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

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

12.9. Comunicazione della decisione (art. 19 co. 1 lett. e))

Viene previsto che il dispositivo della sentenza di merito sia pubblicato e comunicato alle parti entro 7 giorni dalla deliberazione, salva la possibilità di depositare la sentenza nei 30 giorni successivi a tale comunicazione.

Attualmente, per la fase cautelare l'ordinanza viene comunicata subito dopo l'udienza. Il dispositivo, invece, ai sensi dell'art. 37 del DLgs. 546/92 è depositato nei 30 giorni successivi all'udienza, termine peraltro ordinario.

12.10. Opposizioni all'esecuzione - Giurisdizione (art. 19 co. 1 lett. c))

Previa modifica dell'art. 57 del DPR 602/73, è stabilita la competenza del giudice tributario per le

opposizioni all'esecuzione *ex art.* 615 co. 2 c.p.c. e agli atti esecutivi *ex art.* 617 c.p.c. nel caso in cui al contribuente non sia stata regolarmente notificata la cartella di pagamento o l'intimazione *ex art.* 50 co. 2 del DPR 602/73, recependo in tal modo l'orientamento giurisprudenziale prevalente, sia di legittimità (Cass. SS.UU. 14.4.2020 n. 7822, Cass. SS.UU. 5.6.2017 n. 13913 e Cass. 23.10.2017 n. 24965) che costituzionale (Corte Cost. 31.5.2018 n. 114).

Il ricorso avverrà secondo le regole del DLgs. 546/92.

13. Novità in tema di sanzioni amministrative

13.1. Legittimo affidamento (art. 4 co. 1 lett. b))

Si intende valorizzare i principi del legittimo affidamento e di certezza del diritto.

Sebbene si tratti di criterio direttivo ampio, sembra potersi sostenere che il principio emergente dall'art. 10 della L. 212/2000 (inerente alle sole sanzioni) possa essere esteso anche a decadenze previste dalla legge fiscale se non, addirittura, alle imposte. Dovrebbe venire meno l'interpretazione secondo la quale il legittimo affidamento non vale se il contribuente si è uniformato a documenti di prassi, non essendo fonti del diritto (Cass. 30.1.2018 n. 2223 e Cass. 10.6.2022 n. 18709).

13.2. Adeguamento ai documenti di prassi - Esclusione delle sanzioni (art. 20 co. 1 lett. c) n. 5))

Nell'ottica di valorizzare ancora di più il legittimo affidamento di cui all'art. 10 della L. 212/2000, si prevede l'esclusione da sanzioni per i contribuenti che si adeguano a documenti di prassi successivamente pubblicati, mediante dichiarazione integrativa.

Occorre che la violazione dipenda da condizioni di obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito applicativo della norma.

Il contribuente dovrà quindi pagare l'imposta ma non le sanzioni: si tratta, nei fatti, di un ravvedimento operoso "gratuito", che ha come presupposto l'emanazione di un documento di prassi ai sensi dell'art. 11 co. 6 della L. 212/2000 "*successivo*" e la sussistenza dell'obiettiva incertezza.

Considerato che individuare se sussiste obiettiva incertezza è cosa non facile, resta da capire se sarà il contribuente a decidere quando esimersi dal pagare le sanzioni oppure se ciò sarà specificato nel documento di prassi.

13.3. Proporzionalità delle sanzioni (art. 20 co. 1 lett. c) n. 1))

Le sanzioni dovranno essere riviste garantendone la proporzionalità.

La giurisprudenza ha sancito che il giudice deve rimodulare le sanzioni in ragione della proporzionalità, senza però indicare criteri precisi, salva la possibilità del dimezzamento sino alla metà del minimo *ex art.* 7 co. 4 del DLgs. 472/97 (Cass. 30.3.2012 n. 5206 e Cass. 13.12.2017 n. 29998).

Sono vari i fronti su cui il legislatore delegato potrà intervenire: uno potrebbe essere l'impossibilità di irrogare qualsiasi sanzione sui versamenti quando si è in presenza di una infedele fatturazione o detrazione IVA, oppure introdurre una alternativa tra le violazioni "a monte" (fatturazione, detrazione) e quelle "a valle".

13.4. Ravvedimento operoso (art. 20 co. 1 lett. c) n. 2))

Il ravvedimento operoso potrà essere rivisto rimodulando la riduzione delle sanzioni, attualmente da 1/10 del minimo a 1/5 del minimo (art. 13 co. 1 lett. a)-b-*quater*) del DLgs. 472/97), a seconda del tipo di violazione e del momento in cui ci si ravvede.

Ciò si ricollega alla necessità di rivedere nel complesso le sanzioni amministrative alla luce del principio di proporzionalità.

Il legislatore delegato potrebbe consentire l'applicazione del cumulo giuridico e della continuazione anche in sede di ravvedimento, e/o ammettere il medesimo spirato i 90 giorni anche in caso di omessa dichiarazione.

13.5. Recidiva (art. 20 co. 1 lett. c) n. 3))

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

13.6. Cumulo giuridico e continuazione (art. 20 co. 1 lett. c) n. 4))

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

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

13.7. Compensazione di sanzioni e interessi con crediti della P.A. (art. 20 co. 1 lett. a) n. 2))

Si prevede la possibilità, per le imposte sui redditi dichiarate e non pagate, di compensare sanzioni e interessi per i soggetti che hanno crediti maturati nei confronti della Pubblica Amministrazione, rimanendo però esclusa l'imposta.

Quindi, le sanzioni da omesso o tardivo versamento del 30% *ex art.* 13 del DLgs. 471/97 causato da un mancato o tardivo pagamento di debiti commerciali della Pubblica Amministrazione possono solo essere compensate ma non vengono meno. Pare quindi si confermi l'orientamento secondo cui la crisi di liquidità derivante dal mancato incasso di crediti vantati verso la Pubblica Amministrazione non integra

la forza maggiore (Cass. 16.1.2023 n. 987 e Cass. 6.4.2022 n. 11111).

Tale criterio direttivo presenta criticità: in primo luogo è circoscritto alle imposte sui redditi, sono quindi escluse le sanzioni per omesso versamento IVA. Inoltre, essendo compensabili solo interessi e sanzioni, il contribuente che non ha fondi per pagare le imposte dovrà attendere la cartella di pagamento perdendo la possibilità di definire le sanzioni al terzo *ex art. 2 del DLgs. 462/97*.

14. Novità in tema di sanzioni penali

14.1. Divieto di doppio giudizio (art. 20 co. 1 lett. a) n. 1))

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

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

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

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

Il legislatore delegato sarà dunque chiamato a rivedere la normativa alla luce di tali sviluppi, come in parte è già stato fatto nella disciplina sugli abusi di mercato con il DLgs. 107/2018 che ha inserito l'art. 187-*terdecies* del DLgs. 58/98, dedicato ai rapporti tra sanzioni penali e sanzioni amministrative.

14.2. Non punibilità per impossibilità ad adempiere (art. 20 co. 1 lett. b) n. 2))

La legge delega chiede di attribuire specifico rilievo all'ipotesi di sopraggiunta impossibilità di far fronte al pagamento del tributo, non dipendente da fatti imputabili al soggetto stesso.

La relazione di accompagnamento specifica che il fine è di evitare che il contribuente debba subire

conseguenze penali in caso di fatti a lui non imputabili. Il riferimento appare ai casi di "forza maggiore" su cui la giurisprudenza si è espressa con pronunce che alternano estremo rigore a posizioni più garantiste (per tutte, Cass. pen. 19.5.2022 n. 19630 e Cass. pen. 3.2.2022 n. 3772).

Si pensi a come la crisi economica e l'emergenza pandemica abbiano acceso ulteriormente il dibattito rispetto alla possibile rilevanza della mancanza di liquidità soprattutto rispetto ai reati di omesso versamento di ritenute e di IVA. Come detto, la giurisprudenza della Cassazione è piuttosto severa in materia, ma vi sono alcune aperture rispetto a particolari casistiche che possono escludere il dolo del reato.

14.3. Pagamento del debito - Attenuante/non punibilità - Raccordo dei tempi di pagamento (art. 20 co. 1 lett. a) n. 3))

Si prevede la necessità di adeguare *"i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di attenuanti all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale"*.

Il pagamento del debito, compresi sanzioni e interessi anche a seguito di una qualsiasi procedura conciliativa (accertamento con adesione, rottamazione dei ruoli, conciliazione giudiziale), può avere effetto di attenuante o di causa di non punibilità, sempre che il tutto avvenga entro l'inizio del dibattimento penale di primo grado.

Può essere disposta una proroga di massimo 6 mesi ad opera del giudice penale.

La necessità di pagare l'intero debito entro l'inizio del dibattimento penale di primo grado è disarmonica rispetto ai termini previsti per il pagamento delle somme dalla legislazione tributaria.

È quindi urgente una riforma che raccordi i due sistemi, quello penale e quello tributario, essendo inaccettabile che l'imputato non possa beneficiare della non punibilità solo perché non è riuscito a versare il tutto entro l'inizio del dibattimento, pur essendo nei termini previsti per pagare le rate.

14.4. Definizioni raggiunte in sede tributaria - Rilevanza (art. 20 co. 1 lett. b) n. 2))

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

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

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

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

14.5. Assoluzione del contribuente - Effetto nel processo tributario (art. 20 co. 1 lett. a) n. 3))

A certe condizioni, i decreti delegati dovranno prevedere l'effetto sul versante tributario del giudicato penale assolutorio, il che rappresenta un elemento di novità rispetto al sistema attuale. In ragione dell'art. 20 del DLgs. 74/2000 (norma enunciante il principio del doppio binario), il giudice tributario non può recepire acriticamente la sentenza del giudice penale, potendo valutarla quale documento fornendo un'adeguata motivazione (per tutte, Cass. 16.2.2023 n. 4851).

In futuro, ove il contribuente/imputato sia assolto *"perché il fatto non sussiste"* o *"perché non ha commesso il fatto"*, bisognerà prevedere che *"i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti medesimi"*.

Sintetizzando, se il giudice penale sentenza che la frode IVA non sussiste, il giudice tributario è tenuto a recepire tale sentenza accogliendo il ricorso.

Nessuna autorità di cosa giudicata si ha quando l'assoluzione è disposta *"perché il fatto non è previsto dalla legge come reato"*, formula assolutoria utilizzata quando, ad esempio, difetta il dolo specifico di evasione o non si ritiene superata la soglia di punibilità. In queste ipotesi, è naturale che il processo tributario non solo possa ma debba continuare.

Alcun effetto potrà avere il decreto di archiviazione del GIP, così come la pronuncia di non luogo a procedere.

15. Novità in tema di accise

15.1. Revisione della disciplina (art. 12)

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

- la revisione delle aliquote di accisa sui prodotti energetici e sull'energia elettrica in modo da tener conto dell'impatto ambientale di ciascun prodotto e con l'obiettivo di contribuire alla riduzione progressiva delle emissioni di gas climalteranti e dell'inquinamento atmosferico, promuovendo l'utilizzo di prodotti energetici ottenuti da biomasse o da altre risorse rinnovabili;
- la previsione di agevolazioni, attraverso esenzioni o riduzione delle accise, per la produzione di energia elettrica, di gas metano o di gas naturale ottenuti da biomasse o da risorse rinnovabili anche attraverso la revisione della tassazione sui prodotti energetici impiegati per la produzione di energia elettrica al fine di incentivare l'utilizzo di quelli maggiormente compatibili con l'ambiente;
- il riordino e la revisione delle agevolazioni in materia di accisa sui prodotti energetici e sull'energia elettrica nonché la progressiva soppressione o rimodulazione, nel rispetto delle disposizioni dell'UE inerenti alle esenzioni obbligatorie in materia di accisa, di alcune delle agevolazioni che risultano particolarmente dannose per l'ambiente;

- la semplificazione degli adempimenti amministrativi relativi alla detenzione, vendita e circolazione di prodotti alcolici sottoposti al regime dell'accisa anche attraverso la progressiva informatizzazione del sistema dei relativi contrassegni di Stato;
- la revisione della disciplina dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti, sui bitumi di petrolio e altri prodotti utilizzati per la lubrificazione meccanica, con particolare riguardo all'aggiornamento della platea dei prodotti rientranti nella base imponibile del tributo in relazione all'evoluzione del mercato e alla semplificazione delle procedure e degli adempimenti amministrativi inerenti all'applicazione di tale imposta.

15.2. Revisione di adempimenti e procedure (art. 16 co. 2)

Nell'ambito della delega, viene prevista:

- la revisione del sistema generale delle cauzioni per il pagamento dell'accisa e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi e l'introduzione di un sistema di qualificazione dei soggetti obbligati al pagamento dei predetti tributi, basato sull'individuazione di specifici livelli di affidabilità e solvibilità per la concessione, ai medesimi soggetti, di benefici in termini di snellimento degli adempimenti amministrativi e di esonero, anche parziale, dall'obbligo della prestazione delle cauzioni;
- la revisione delle procedure per la gestione della rete di vendita dei prodotti del tabacco e degli altri prodotti succedanei da fumo di cui agli artt. 62-*quater* e 62-*quater*.1 del DLgs. 504/95;
- la previsione del divieto di vendita a distanza, ai consumatori che acquistano nel territorio dello Stato, dei prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide contenenti nicotina.

15.3. Accertamento in materia di accise (art. 17 co. 2)

I criteri e i principi direttivi previsti dalla legge delega per la revisione del quadro generale delle procedure di accertamento non devono operare per la revisione dei medesimi procedimenti inerenti alla materia delle accise e delle altre imposte indirette di cui al Titolo III del DLgs. 504/95.

15.4. Riscossione e rimborsi in ambito doganale e accise (art. 18 co. 2 e 3)

Taluni criteri e principi direttivi, previsti dalla legge delega per la revisione dei procedimenti di riscossione e rimborso dei tributi, non si applicano nell'ambito della riscossione delle risorse proprie tradizionali dell'Unione europea.

La Relazione illustrativa al Ddl. specifica che, nell'ambito delle risorse proprie dell'UE, non è possibile prevedere il discarico automatico come per la riscossione degli altri tributi. Inoltre, in considerazione della specialità dei tributi doganali e delle accise, non è possibile prevedere un piano di rateizzazione delle somme da versare all'Erario (in 72 rate, elevabili a 120), come ipotizzato per le altre imposte.

Ai fini della revisione del sistema della riscossione delle accise e delle altre imposte indirette sulla

produzione e sui consumi sono introdotti ulteriori criteri direttivi:

- la revisione del sistema di determinazione, liquidazione e versamento dell'accisa sull'energia elettrica e sul gas naturale forniti a consumatori finali o autoconsumati, al fine di superare l'attuale sistema di versamento dell'imposta;
- la rimodulazione e l'armonizzazione dei termini (attualmente tra loro differenziati) previsti per la decadenza del diritto al rimborso dell'accisa e per la prescrizione del diritto alla riscossione dell'imposta.

15.5. Sanzioni amministrative (art. 20 co. 2)

Per il riordino del sistema sanzionatorio in materia di accise e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi, si individuano i seguenti criteri:

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

15.6. Illeciti penali (art. 20 co. 2 lett. a), b) e c))

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

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

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

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

- la punibilità con la pena detentiva compresa tra un minimo di 2 anni e un massimo di 5 anni, nonché adeguate soglie di non punibilità al fine di applicare sanzioni amministrative in luogo di quelle penali, e comunque di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi;
- circostanze aggravanti in linea con quelle previste dalla disciplina doganale in materia di contrabbando di tabacchi lavorati;

- un'autonoma fattispecie associativa punibile con la pena della reclusione da un minimo di 3 anni a un massimo di 8 anni e il suo coordinamento con quanto previsto dal codice di procedura penale per i delitti considerati di maggiore gravità (art. 51 co. 3-*bis* c.p.p.);
- il coordinamento con norme sulle intercettazioni dell'art. 266 co. 1 c.p.p.;
- la punizione del tentativo con la stessa pena del reato consumato;
- la confisca obbligatoria delle cose che servirono o furono destinate a commettere l'illecito e delle cose che ne sono l'oggetto;
- nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'art. 444 c.p.p., la confisca del prezzo, del prodotto o del profitto del reato e, quando essa non è possibile, la confisca di somme di denaro, beni e altre utilità per un valore equivalente di cui il soggetto condannato ha la disponibilità anche per interposta persona;
- l'affidamento in custodia dei beni sequestrati, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, agli organi di polizia che ne facciano richiesta per l'impiego in attività di polizia ovvero la possibilità di affidarli ad altri organi dello Stato o ad altri enti pubblici non economici, per finalità di giustizia, di protezione civile o di tutela ambientale, nonché l'assegnazione dei beni acquisiti dallo Stato a seguito di provvedimento definitivo di confisca agli organi o enti che ne hanno avuto l'uso e ne facciano richiesta;
- disposizioni sulla custodia delle cose sequestrate, sulla distruzione delle cose sequestrate o confiscate e sulla vendita delle cose confiscate.

Dovrà, inoltre, essere prevista l'abrogazione delle disposizioni delle leggi sul monopolio dei sali e dei tabacchi (L. 907/42 e L. 27/51) che risultano superate a seguito dell'introduzione dell'illecito in esame.

15.7. Confisca (art. 20 co. 2 lett. d))

Per i reati in tema di accise, limitatamente a quelli puniti con la pena detentiva non inferiore nel limite massimo a 5 anni, dovrà essere prevista l'introduzione della confisca di cui all'art. 240-*bis* c.p.

Si tratta della confisca "in casi particolari", nota come "confisca allargata" o "confisca per sproporzione", volta a colpire il denaro, i beni o le altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, o alla propria attività economica.

Va ricordato che con il DL 124/2019 è stata prevista tale forma di confisca anche per i reati tributari in materia di IRPEF e di IVA con l'introduzione dell'art. 12-*bis* del DLgs. 74/2000.

15.8. Responsabilità per le persone giuridiche (art. 20 co. 2 lett. e))

Si richiede l'integrazione del DLgs. 231/2001 con i reati previsti dal DLgs. 504/95 prevedendo sanzioni amministrative effettive, proporzionate e dissuasive in linea di continuità con quanto stabilito per altri

comparti tributari.

Sarà da prendere in considerazione il nuovo illecito di sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui tabacchi lavorati di cui si è detto.

16. Novità in tema di dogane

16.1. Revisione della disciplina doganale (art. 11)

Sono individuati alcuni principi e criteri direttivi per la revisione della normativa in materia doganale. Si prevede essenzialmente:

- il riassetto del quadro normativo attraverso l'aggiornamento o l'abrogazione di alcune delle disposizioni vigenti, in conformità al diritto dell'Unione europea; in particolare, è prospettata una revisione del DPR 43/73 (c.d. "Testo unico delle leggi doganali" o "TULD");
- il completamento della telematizzazione delle procedure e degli istituti doganali, con lo scopo espresso di *"incrementare e migliorare l'offerta di servizi per gli utenti"*;
- il miglioramento della qualità dei controlli doganali, rafforzando il coordinamento tra le Autorità doganali a norma dell'art. 5, par. 1, del regolamento UE 952/2013, nonché la semplificazione delle verifiche delle procedure doganali coordinando maggiormente le Amministrazioni coinvolte e potenziare lo *"Sportello unico doganale e dei controlli"*;
- il riordino delle procedure di liquidazione, accertamento, revisione dell'accertamento e della riscossione, previsti dal DLgs. 374/90;
- la revisione dell'istituto della controversia doganale di cui al Titolo II, Capo IV del DPR 43/73.

16.2. Accertamento in materia doganale e di accise (art. 17 co. 2)

I criteri e i principi direttivi previsti dalla legge delega per la revisione del quadro generale delle procedure di accertamento non devono operare per la revisione dei medesimi procedimenti inerenti alla materia doganale, né possono applicarsi ai fini della riforma dell'istituto della revisione dell'accertamento doganale (art. 11 del DLgs. 374/90).

16.3. Reati di contrabbando (art. 20 co. 3 lett. a), b), c) e d))

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

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

16.4. Responsabilità per le persone giuridiche (art. 20 co. 3 lett. d))

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