



SENATO DELLA REPUBBLICA
VI COMMISSIONE PERMANENTE
COMMISSIONE FINANZE E TESORO

*Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di
procedimento accertativo e di concordato preventivo biennale
(Atto del Governo sottoposto a parere parlamentare n. 105)*

Contributo del
Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Roma, 8 gennaio 2024

INDICE

1. CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE.....	3
2. PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO	3
3. ATTI DI RECUPERO	6
4. ADESIONE AI VERBALI DI CONSTATAZIONE	6
5. ACQUIESCENZA ALL'ACCERTAMENTO	7
6. CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE	8
7. CERTEZZA DEL DIRITTO	12

1. CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE

Signor Presidente, Signori Senatori,

innanzitutto consentiteci di esprimere, come di consueto, il nostro più vivo ringraziamento per aver voluto coinvolgere il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (d'ora in avanti, CNDCEC) nei lavori propedeutici all'espressione del parere di codesta Ecc.ma Commissione parlamentare sullo schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di procedimento accertativo e di concordato preventivo biennale (Atto del Governo n. 105), in attuazione dell'articolo 17 della legge 9 agosto 2023, n. 111 con la quale è stata conferita delega al Governo per la riforma del sistema fiscale italiano.

In particolare, lo schema di decreto legislativo in oggetto dà attuazione ai principi e ai criteri direttivi di cui alle lettere a), b), c), d), e), f), g), numero 2) e h), numero 2) del comma 1 dell'articolo 17 della legge delega per la riforma fiscale n. 111 del 2023.

Tra gli altri criteri di delega attuati dal provvedimento in esame, si segnalano l'applicazione in via generalizzata del principio del contraddittorio, a pena di nullità, fuori dai casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato e la previsione di una disposizione generale sul diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario, con l'obbligo da parte dell'ente impositore di motivare espressamente sulle osservazioni formulate dal contribuente in sede di contraddittorio; l'introduzione del concordato preventivo biennale ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP; la semplificazione del procedimento accertativo, anche mediante l'utilizzo delle tecnologie digitali in grado di ridurre gli oneri amministrativi a carico dei contribuenti; la razionalizzazione e il riordino delle disposizioni in materia di attività di analisi del rischio, nel rispetto della normativa in materia di tutela della riservatezza e accesso, evitando pregiudizi alle garanzie dei contribuenti.

Il CNDCEC valuta positivamente l'impianto complessivo dello schema di decreto legislativo, sebbene non manchino punti di criticità che il presente documento sottopone alla valutazione di codesta Ecc.ma Commissione parlamentare, al fine di individuare le soluzioni più idonee per la migliore e più completa attuazione dei criteri di delega.

Nel rinnovare, quindi, i ringraziamenti per l'opportunità che viene concessa al CNDCEC di formulare proprie osservazioni e proposte, si confida nell'attenzione e sensibilità di codesta Ecc.ma Commissione parlamentare riguardo all'auspicato recepimento normativo delle stesse.

2. PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO

(nuovo art. 6-*bis* L. 212/2000, introdotto dalla lett. e) dell'art. 1, comma 1, del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219 recante "Modifiche allo statuto dei diritti del contribuente"; nuovo comma 2-*bis* dell'articolo 1 D.Lgs. 218/1997, introdotto dall'art. 1, comma 1, lettera a), n. 3), dello schema di decreto legislativo in oggetto;

comma 1 dell'articolo 5 D.Lgs. 218/1997, modificato dalla lettera b), n. 1), del citato art. 1, comma 1, dello schema di decreto legislativo in oggetto)

Il nuovo articolo 6-bis della legge n. 212 del 2000, introdotto dalla lettera e) dell'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219, recante "Modifiche allo statuto dei diritti del contribuente", non chiarisce se il contraddittorio debba essere attivato prima che l'ente impositore abbia già formulato la pretesa impositiva con l'indicazione delle maggiori imposte dovute e delle motivazioni sottostanti alle stesse.

Il comma 3 del citato articolo 6-bis si limita infatti a prevedere che "*Per consentire il contraddittorio, l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo schema di atto di cui al comma 1, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo*".

Lo schema di decreto legislativo sulla revisione del procedimento accertativo in esame modifica la disciplina relativa al procedimento di accertamento con adesione di cui al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, introducendo, all'articolo 1, il nuovo comma 2-bis (cfr. art. 1, comma 1, lettera a), n. 3), del provvedimento in oggetto) secondo cui "*Lo schema di provvedimento comunicato al contribuente ai fini del contraddittorio preventivo, previsto dall'articolo 4 della legge 9 agosto 2023, n. 111, reca altresì l'invito alla definizione del procedimento secondo le disposizioni del presente decreto*".

Ai sensi dell'alinea del comma 1 dell'articolo 5 del medesimo decreto legislativo n. 218 del 1997 (come modificata dalla lettera b), n. 1), del citato art. 1, comma 1, del provvedimento in oggetto) con il richiamato "*schema di provvedimento*", l'Ufficio, di propria iniziativa, comunica al contribuente l'invito a comparire nel quale sono indicati: a) i periodi di imposta suscettibili di accertamento; b) il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione; c) le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti; d) i motivi che determinano maggiori imposte, ritenute e contributi di cui alla lettera c) (lettera d), così modificata dal n. 2) della citata lettera b) dell'art. 1, comma 1, del provvedimento in oggetto).

Viene, di conseguenza, abrogato l'articolo 5-ter del medesimo decreto legislativo n. 218 del 1997 che disciplina i casi in cui è obbligatorio l'invio, da parte dell'Ufficio, del predetto invito a comparire (cfr. lettera c) del citato art. 1, comma 1, del provvedimento in oggetto).

Sicché, dal combinato disposto delle disposizioni in materia recate dai decreti delegati di revisione dello Statuto del contribuente e del procedimento accertativo, emerge la volontà del legislatore delegato di "unificare" lo "schema di atto" ai fini del contraddittorio preventivo (previsto dal decreto attuativo sullo Statuto) con l'invito a comparire per l'accertamento con adesione (previsto dallo schema di decreto legislativo sul procedimento accertativo).

Se tale conclusione dovesse trovare conferma nel provvedimento in esame, il contraddittorio solo apparentemente si configurerebbe quale attività endoprocedimentale preordinata al confronto "ante-

accertamento”, finalizzata “al completamento dell’attività amministrativa” in una fase “istruttoria e predecisoria” (come afferma la Relazione illustrativa al decreto legislativo sullo Statuto del contribuente), intervenendo invece in una fase successiva, relativa all’accertamento con adesione, che presuppone una volontà dell’ente impositore già formata.

In tal modo, il contraddittorio preventivo si risolve in un diritto di replica del contribuente, successivo a una pretesa impositiva già definita nel suo quantum e nelle sue motivazioni, nonostante la sua ancora non intervenuta formalizzazione in un avviso di accertamento.

Il che, a ben guardare, irrigidisce la posizione dell’amministrazione finanziaria nel momento in cui è chiamata a valutare le richieste del contribuente formulate in sede di contraddittorio, in quanto sarà certamente più difficile modificare una volontà già formata e manifestata, con effetti negativi anche sulle finalità deflative dell’istituto.

Al fine di garantire l’effettività del contraddittorio preventivo, la norma delegata dovrebbe quindi prevedere l’attivazione di quest’ultimo prima che la pretesa impositiva sia stata già determinata nei suoi elementi essenziali (contrariamente a quanto previsto dallo schema di decreto legislativo in esame che, nella sostanza, conferma l’attuale modello procedimentale dell’accertamento con adesione).

Il contraddittorio, in altri termini, deve garantire una partecipazione del contribuente realmente preventiva alla determinazione della pretesa impositiva e alla formazione dell’atto amministrativo, al fine di realizzare il c.d. giusto procedimento.

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

Al riguardo, nell’ottica di un contraddittorio “informato ed effettivo” (così qualificato dal comma 1 del nuovo articolo 6-bis dello Statuto del contribuente), occorre aver cura di stabilire espressamente, anche nella disciplina dell’accertamento con adesione di cui al decreto legislativo n. 218 del 1997 (come modificato dallo schema di decreto legislativo in esame), che l’amministrazione finanziaria ha l’obbligo di tener conto delle osservazioni del contribuente e di motivare l’atto impositivo con riferimento a quelle che ritiene di non accogliere nonché che la violazione dell’obbligo di “motivazione rafforzata” comporta l’annullabilità (secondo la nuova declinazione delle categorie dei vizi degli atti dell’Amministrazione finanziaria contenuta nei nuovi articoli da 7-bis a 7-sexies della legge n. 212 del 2000) dell’atto impositivo.

3. ATTI DI RECUPERO

Il nuovo articolo 38-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, introdotto dalla lettera b) dell'articolo 1, comma 2, dello schema di decreto legislativo in esame, estende alla fattispecie dell'utilizzo di crediti non spettanti il trattamento deteriore attualmente riservato all'utilizzo di crediti inesistenti.

Viene infatti previsto che anche per i crediti non spettanti il termine di decadenza per la notifica dell'atto di recupero sia fissato al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo (cfr. lett. c) del comma 1 del citato nuovo art. 38-bis) e che in presenza di ricorso tutte le somme, inclusi interessi e sanzioni, sono iscritte a ruolo (cfr. successiva lett. d)), in controtendenza rispetto alla giurisprudenza di legittimità secondo cui in caso di utilizzo di crediti non spettanti occorre rispettare il termine dei cinque anni per la notifica dell'atto di recupero e va comunque riconosciuto il diritto alla riscossione frazionata, in caso di ricorso contro l'atto di recupero stesso.

Tali disposizioni risultano peraltro in aperto contrasto con i criteri direttivi della legge delega in materia di revisione del sistema sanzionatorio tributario, che prevedono l'introduzione, in conformità ai richiamati orientamenti giurisprudenziali, "di una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti"(cfr. art. 20, comma 1, lett. a), n. 5), legge 111/2023).

Si segnala inoltre che, secondo il nuovo comma 2-bis dell'articolo 8 del decreto legislativo n. 218 del 1997 (introdotto dalla lett. f), n. 1, dell'articolo 1, comma 1 dello schema di decreto legislativo in esame), gli atti di recupero non possono beneficiare della rateazione del pagamento delle somme dovute, in caso di loro definizione con il procedimento di accertamento con adesione. La scelta lascia alquanto perplessi, in quanto deroga inspiegabilmente alle regole generali in materia.

Occorre dunque prevedere, anche per la definizione in adesione degli atti di recupero, la possibilità di avvalersi della rateazione del pagamento di quanto dovuto, se non anche la possibilità di compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

4. ADESIONE AI VERBALI DI CONSTATAZIONE

Il nuovo articolo 5-*quater* del decreto legislativo n. 218 del 1997 (introdotto dalla lett. d) dell'art. 1, comma 1, dello schema di decreto legislativo in esame) reintroduce l'istituto dell'adesione ai processi verbali di constatazione, che, tuttavia, "può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione e deve intervenire entro i 30 giorni successivi alla data di consegna del verbale". In caso di adesione, le sanzioni sono ridotte a 1/6 del minimo edittale, ossia al doppio rispetto a quanto previsto per l'accertamento con adesione (cfr. comma 6 del citato nuovo art. 5-*quater*).

Per incentivare l'utilizzo dell'istituto, sarebbe opportuno prevedere la possibilità di definire in adesione il verbale di constatazione anche in modo parziale, beneficiando della riduzione delle sanzioni, se non a 1/6 del minimo edittale, quanto meno in misura più conveniente rispetto alla riduzione a 1/3 prevista per l'accertamento con adesione.

Il comma 4 del citato nuovo articolo 5-*quater* prevede che sino alla comunicazione dell'adesione da parte del contribuente e comunque non oltre i trenta giorni dalla consegna del verbale, siano sospesi i termini per l'accertamento, anche se non si è a ridosso della scadenza dei termini stessi.

Al riguardo, occorre precisare che la predetta sospensione si applichi soltanto nei casi in cui i termini di decadenza dall'accertamento siano in scadenza nei trenta giorni successivi al termine per l'adesione.

5. ACQUIESCENZA ALL'ACCERTAMENTO

Con la reintroduzione dell'istituto dell'adesione ai verbali di constatazione con il beneficio della riduzione delle sanzioni a 1/6 del minimo edittale, va ripristinata la c.d. acquiescenza "rinforzata", già in passato prevista con il decreto-legge n. 112 del 2008, vale a dire la possibilità di definire l'accertamento, rinunciando sia all'accertamento con adesione che all'impugnazione, con la riduzione delle sanzioni a 1/6 del minimo, nei casi in cui l'atto non sia stato preceduto da un processo verbale di constatazione definibile in adesione.

La misura si rende necessaria al fine di evitare un'ingiustificabile disparità di trattamento a danno dei contribuenti destinatari diretti di un avviso accertamento rispetto a quelli che sono invece previamente raggiunti da un processo verbale di constatazione.

Secondo l'attuale versione dello schema di decreto legislativo in esame, il contribuente, nel primo caso, potrà infatti prestare acquiescenza all'avviso di accertamento, beneficiando della riduzione delle sanzioni a 1/3 del minimo, mentre, nel secondo caso, potrà prestare adesione al processo verbale di constatazione ai sensi del nuovo articolo 5-*quater* del decreto legislativo n. 218 del 1997, raddoppiando il beneficio in termini sanzionatori, con la riduzione delle stesse a 1/6 del minimo edittale.

Occorre dunque prevedere nell'articolo 15 del decreto legislativo n. 218 del 1997 che, in caso di avviso di accertamento non preceduto da un processo verbale di constatazione definibile in adesione, se il contribuente si avvale dell'istituto dell'acquiescenza all'accertamento, la misura delle sanzioni applicabili è ridotta a 1/6 del minimo.

Inoltre, al fine di incentivare l'utilizzo dell'istituto, in analogia a quanto proposto per l'adesione ai verbali di constatazione, sarebbe opportuno prevedere la possibilità di definire in acquiescenza l'accertamento anche in modo parziale, beneficiando della riduzione delle sanzioni, se non a 1/6 del minimo edittale, quanto meno in misura più conveniente rispetto alla riduzione a 1/3 prevista per l'accertamento con adesione.

6. CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE

Gli articoli da 6 a 36 dello schema di decreto legislativo in esame introducono il concordato preventivo biennale a cui possono accedere i contribuenti titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo. Al riguardo, si formulano le seguenti osservazioni e proposte.

- a) Riguardo al termine entro cui il contribuente è tenuto a comunicare all'Agenda delle entrate l'adesione alla proposta di concordato, il comma 3 dell'articolo 9 dello schema di decreto prevede che *"Il contribuente può aderire alla proposta di concordato entro il termine previsto dall'articolo 17, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica del 7 dicembre 2001 n. 435. Per il primo anno di applicazione, il termine di cui al periodo precedente è posticipato di un mese"*.

L'attuale formulazione della norma prevede dunque, per il 2024, il termine del 31 luglio che deve ritenersi, sin da ora, insufficiente, considerato che si tratta del primo anno di applicazione del nuovo istituto e che i programmi informatici per l'acquisizione dei dati necessari per elaborare e determinare le proposte di concordato, alla luce anche dell'ancora non intervenuta approvazione dello schema di decreto in esame, saranno probabilmente messi a disposizione degli studi professionali non prima – nella più rosea delle previsioni – del mese di maggio 2024 inoltrato. Si propone pertanto di fissare, per il corrente anno, il termine per l'adesione alla proposta di concordato al 15 ottobre 2024.

Tanto al fine di evitare un'eccessiva compressione dei termini che potrebbe compromettere la buona riuscita del nuovo istituto, dipendendo l'adesione al concordato dalle necessarie valutazioni di convenienza che il contribuente dovrà attentamente ponderare confrontandosi con il proprio professionista di fiducia.

Sempre per il solo anno 2024, nell'ottica di favorire la *compliance*, anche il termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP dovrebbe, di conseguenza, slittare al 15 ottobre 2024, rispetto al termine del 30 settembre attualmente previsto dal decreto legislativo in materia di adempimenti tributari.

Per quanto concerne, invece, il termine per l'adesione al concordato previsto a regime dal richiamato comma 3 dell'articolo 9 dello schema di decreto in esame, al fine di razionalizzare il calendario delle scadenze fiscali, si propone di ancorare lo stesso al trentesimo giorno successivo ai termini previsti dall'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica del 7 dicembre 2001 n. 435 entro cui è possibile effettuare il versamento del saldo e del primo acconto dovuto con riferimento alle dichiarazioni dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo.

In tal modo, si consente anche ai contribuenti che decidono di versare il saldo e il primo acconto delle imposte sui redditi e dell'IRAP con la maggiorazione dello 0,40 per cento, di aderire alla proposta di concordato entro il medesimo termine a disposizione per tale versamento.

Si propone pertanto di modificare, a tal fine, il riferimento contenuto nel primo periodo del citato comma 3 dell'articolo 9 dello schema di decreto in esame, al comma 2, anziché al comma 1, dell'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica del 7 dicembre 2001 n. 435.

Avuto riguardo alle modalità di comunicazione dell'adesione al concordato da parte del contribuente, si propone inoltre di prevedere espressamente la possibilità di comunicare detta adesione anche in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta precedente a quello cui si riferisce la proposta, in modo da evitare un'inutile duplicazione di adempimenti.

- b) Per i soggetti forfetari, tenuto conto che la base dati su cui elaborare la proposta di concordato è estremamente limitata e che soltanto a partire dal 2024 il legislatore ha generalizzato nei loro confronti l'obbligo di fatturazione elettronica, si propone una prima applicazione in via sperimentale del concordato, prevedendo una durata soltanto annuale, valevole per il solo 2024.

Con la disponibilità dei dati relativi alla fatturazione elettronica riferiti al ciclo sia attivo che passivo dell'anno 2024, l'Agenzia delle entrate potrà formulare anche nei confronti dei soggetti forfetari proposte di concordato maggiormente calibrate rispetto all'effettiva situazione dei contribuenti, il che renderà, a tal punto, giustificabile l'applicazione a regime del concordato stesso, con durata biennale, a partire dall'anno 2025.

- c) Per l'anno 2024, considerato il proposto slittamento del termine per l'adesione al concordato al 15 ottobre e al fine di preservare le previsioni di gettito conseguenti all'attuale formulazione degli articoli 20 e 31 dello schema di decreto in esame che prevedono che l'acconto delle imposte sui redditi e dell'IRAP siano calcolati sulla base dei redditi e del valore della produzione netta concordati, si propone che il contribuente sia tenuto a versare, con il secondo acconto delle imposte sui redditi e dell'IRAP, le differenze di imposta dovute per effetto dell'adesione al concordato.

In tal modo, il contribuente che aderisce al concordato entro il proposto termine del 15 ottobre 2024, potrà versare il primo acconto per il medesimo anno 2024 secondo le modalità ordinarie (nel termine del 31 luglio 2024 o del 30 agosto 2024, con la maggiorazione dello 0,40 per cento) e sarà invece tenuto a conguagliare con il secondo acconto la differenza complessivamente dovuta, determinata in base ai redditi e al valore della produzione netta concordati.

- d) Al fine di ampliare la platea dei contribuenti interessati all'istituto e per evitare disparità di trattamento, si propone di eliminare il requisito di accesso al concordato previsto dalla lettera a) dell'articolo 10, comma 1, dello schema di decreto, per i soggetti che applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale, costituito

dall'aver ottenuto, nel periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta, un punteggio di affidabilità fiscale pari almeno a 8.

- e) Al fine di incrementare l'attrattività dell'istituto, tra le premialità riconosciute ai contribuenti che aderiscono al concordato, occorre prevedere, in ogni caso, l'esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici.
- f) Occorre modificare, di conseguenza, le disposizioni relative alla causa di decadenza di cui all'articolo 22, comma 1, lettera a) dello schema di decreto (accertamento di maggiori imponibili superiori al 30 per cento dei ricavi o compensi dichiarati) e alla esperibilità degli accertamenti prevista dal successivo articolo 34 (qualora ricorrano le cause di decadenza di cui agli articoli 22 e 33), riferendole ai soli accertamenti di tipo analitico.
- g) Sempre al fine di incrementare l'attrattività dell'istituto, occorre prevedere che le cause di decadenza di cui all'articolo 22 dello schema di decreto operino per il solo periodo di imposta oggetto della causa di decadenza stessa, anziché, come previsto attualmente, per entrambi i periodi di imposta concordati.
- h) L'articolo 22, comma 1, lettera a), dello schema di decreto individua quale causa di decadenza dal concordato l'accertamento, nei periodi di imposta oggetto del concordato o in quello precedente, di maggiori imponibili per un importo superiore al 30 per cento dei ricavi o compensi dichiarati.

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

Tra i soggetti ammessi al concordato vi rientrano infatti anche i contribuenti in regime forfetario che dichiarano mediamente redditi pari a circa 15mila euro, per i quali basterebbe un accertamento di un maggior reddito di soli 5mila euro (30 per cento dei ricavi o compensi dichiarati) per far scattare la decadenza del concordato per entrambi i periodi d'imposta, con le relative, conseguenti, sanzioni.

- i) Per le medesime considerazioni svolte sotto la lettera precedente, occorre introdurre una soglia in valore assoluto entro cui non è ammessa l'esperibilità degli accertamenti, per i periodi di imposta oggetto del concordato, ai sensi dell'articolo 34 dello schema di decreto, e che potrà operare ancorché sia superata la soglia del 30 per cento dei ricavi o compensi dichiarati.
- j) Al fine di dare attuazione al criterio direttivo previsto dall'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 2.1), della legge delega, secondo cui l'accettazione della proposta di concordato deve avvenire "previo contraddittorio con modalità semplificate", si potrebbero inserire nei programmi informatici per l'acquisizione dei dati necessari per elaborare la proposta di concordato appositi campi in cui indicare gli importi di determinati componenti straordinari, al fine di segnalare all'Agenzia delle entrate eventuali

situazioni di anomalia che incidono significativamente sul punteggio di affidabilità fiscale del contribuente.

In particolare, i campi potrebbero riguardare la sterilizzazione, fra gli oneri diversi di gestione, di componenti straordinari o imprevedibili (ad esempio, minusvalenze patrimoniali relative a beni strumentali, sopravvenienze passive, pagamento di imposte deducibili, perdite su crediti). Per talune delle richiamate fattispecie (come per il pagamento di imposte e tasse e per le perdite su crediti) è già prevista una separata indicazione all'interno dei modelli ISA, ma la loro incidenza è comunque determinante per il punteggio di affidabilità fiscale, allorquando, per esempio, determinino una perdita.

In caso di eventi straordinari o calamitosi (riconosciuti con appositi provvedimenti), si potrebbe ipotizzare l'utilizzo dei dati del periodo di imposta precedente a quello in cui si è verificato l'evento.

Analogamente, il contribuente dovrebbe poter avere la possibilità di "sterilizzare" ai fini del concordato gli indicatori elementari di anomalia e di affidabilità in presenza di gravi incongruenze contabili e gestionali o disallineamenti tra dati e informazioni presenti nei diversi modelli di dichiarazione nonché di mancata rappresentazione delle specificità che caratterizzano l'attività esercitata.

Tanto, al solo fine di rendere più agevole l'accesso al concordato attraverso la formulazione di una proposta maggiormente aderente all'effettiva realtà del contribuente.

- k) Nell'articolo 17, che definisce il valore della produzione netta oggetto di concordato per i soggetti che applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale, dovrebbe essere precisato che le plusvalenze, le sopravvenienze attive, le minusvalenze e le sopravvenienze passive che determinano una corrispondente variazione del valore della produzione netta concordato sono quelle rilevanti ai fini del tributo regionale ai sensi del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.
- l) Occorre precisare che il differimento al 31 luglio, senza alcuna maggiorazione, del termine dei versamenti del saldo e del primo acconto per il primo anno di applicazione del concordato, disposto dall'articolo 37 dello schema di decreto, interessa i soggetti ivi indicati, indipendentemente dall'accettazione della proposta di concordato.

Il più ampio termine coincide infatti con quello previsto per l'accettazione della proposta di concordato, per cui esso va riconosciuto a tutti i contribuenti per le valutazioni necessarie a tal fine.

Occorre altresì precisare che i predetti versamenti possano essere effettuati entro il trentesimo giorno successivo, maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo, ai sensi dell'articolo 17, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica del 7 dicembre 2001 n. 435.

7. CERTEZZA DEL DIRITTO

Si segnala infine che lo schema di decreto legislativo in esame, in modo sorprendente, non provvede a dare attuazione ai principi direttivi di cui ai numeri 1), 3) e 4) della lettera h) dell'articolo 17, comma 1, della legge delega n. 111 del 2023, concernenti rispettivamente

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

Si tratta di criteri direttivi specificamente indirizzati a dare maggiore certezza del diritto tributario in sede di accertamento, puntualmente declinati nella legge delega n. 111 del 2023, la cui attuazione è da ritenersi assolutamente necessaria al fine di garantire un maggior equilibrio nel rapporto Fisco-Contribuente.