



Emendamenti al disegno di legge recante  
«*Delega al Governo per la riforma fiscale*»  
(*Atto Camera n. 1038*)

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Roma, 23 maggio 2023

---

---

## INDICE

ARTICOLO 4 – ( <i>Revisione dello statuto dei diritti del contribuente</i> ).....	3
Istituzione del Garante nazionale del contribuente .....	3
ARTICOLO 4 – ( <i>Revisione dello statuto dei diritti del contribuente</i> ).....	4
Abrogazione del contributo per l'ammissibilità delle istanze di interpello .....	4
ARTICOLO 5 – ( <i>Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche</i> ) .....	5
Estensione del regime forfetario ai redditi di partecipazione in società di persone, associazioni professionali e imprese familiari .....	5
ARTICOLO 5 – ( <i>Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche</i> ) .....	7
Regime opzionale di determinazione del reddito delle società tra professionisti secondo il criterio di cassa .....	7
ARTICOLO 7 – ( <i>Principi e criteri direttivi per la revisione dell'imposta sul valore aggiunto</i> ) .....	8
Revisione della disciplina in caso di errori di fatturazione o di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva.....	8
ARTICOLO 15 – ( <i>Procedimento accertativo</i> ) .....	9
Potenziamento degli effetti premiali connessi all'adesione al regime di adempimento collaborativo .....	9
ARTICOLO 17 – ( <i>Procedimenti del contenzioso</i> ) .....	11
Partecipazione alle udienze di trattazione dinanzi al giudice monocratico.....	11

---

## **ARTICOLO 4 – (Revisione dello statuto dei diritti del contribuente)**

### **Istituzione del Garante nazionale del contribuente**

#### **EMENDAMENTO**

1. All'articolo 4, comma 1, dopo la lettera g), è aggiunta infine la seguente: *«h) prevedere l'istituzione del Garante nazionale del contribuente, organo monocratico con incarico di durata quadriennale, rinnovabile una sola volta, dotato di idonea struttura e piena autonomia economica e funzionale, con i poteri di cui all'articolo 13 della citata legge n. 212 del 2000 nonché, nei casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni in vigore ovvero i comportamenti dell'amministrazione determinano un pregiudizio dei contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'amministrazione, con il potere di fornire indicazioni vincolanti per l'amministrazione medesima volte a ripristinare con la massima solerzia un rapporto con il contribuente ispirato a criteri di certezza del diritto, trasparenza, affidamento e buona fede.»*.

#### **Relazione illustrativa**

L'emendamento prevede l'istituzione della figura del Garante nazionale del contribuente, organo monocratico con incarico di durata quadriennale, rinnovabile una sola volta, dotato di idonea struttura e piena autonomia economica e funzionale, con i poteri già attribuiti, ai sensi dell'articolo 13 della legge n. 212 del 2000, ai Garanti del contribuente istituiti nelle regioni e nelle province autonome. Ciò al fine di rendere più incisiva e coordinata l'attività di presidio dei principi contenuti nello Statuto.

Al fine di rendere più incisivi i poteri del Garante nazionale viene previsto che, nei casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni in vigore ovvero i comportamenti dell'amministrazione determinano un pregiudizio dei contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'amministrazione, lo stesso abbia il potere di fornire indicazioni vincolanti per l'amministrazione medesima volte a ripristinare con la massima solerzia un rapporto con il contribuente ispirato a criteri di certezza del diritto, trasparenza, affidamento e buona fede.

---

## **ARTICOLO 4 – (Revisione dello statuto dei diritti del contribuente)**

### **Abrogazione del contributo per l'ammissibilità delle istanze di interpello**

#### **EMENDAMENTO**

1. All'articolo 4, comma 1, lettera c), il numero 4) è abrogato.

#### **Relazione illustrativa**

L'emendamento prevede l'abrogazione del numero 4) della lettera c) dell'articolo 4 con il quale si prevede di subordinare l'ammissibilità delle istanze di interpello al versamento di un contributo, da graduare in relazione a diversi fattori, quali la tipologia di contribuente o il valore della questione oggetto dell'istanza, finalizzato al finanziamento della specializzazione e della formazione professionale continua del personale delle agenzie fiscali.

Tale previsione rischia infatti di snaturare le finalità di uno strumento che costituisce un'essenziale espressione della funzione consultiva e di assistenza che l'Amministrazione finanziaria deve svolgere nella fase dello spontaneo adempimento dei rapporti obbligatori d'imposta. In un sistema tributario basato sull'adempimento spontaneo, è peraltro naturale ritenere che l'Amministrazione, a fronte della peculiare funzione di controllo, debba svolgere anche quella di consulenza giuridica e di assistenza.

La disposizione si pone quindi in contrasto con le finalità dell'istituto destinato, da un lato, a garantire la certezza del diritto, favorendo l'adozione da parte del contribuente di comportamenti uniformi e più aderenti all'interpretazione voluta dal legislatore, e, dall'altro, a soddisfare l'interesse erariale al corretto assolvimento dei doveri tributari, limitando le contrapposizioni con il contribuente soggetto ad imposizione.

Peraltro, la condivisibile esigenza di contenere l'elevato numero di interPELLI che giungono all'attenzione dell'amministrazione finanziaria è efficacemente soddisfatta già con le previsioni di cui ai numeri 1), 2) e 3) della medesima lettera c) dell'articolo 4, incrementando l'emanazione di provvedimenti interpretativi di carattere generale, riservando l'ammissibilità dell'interpello alle sole questioni che non trovano soluzione in documenti interpretativi già emanati e implementando, per le persone fisiche e i contribuenti di minori dimensioni, servizi di interlocuzione rapida, realizzati anche attraverso l'utilizzo di tecnologie digitali.

---

## **ARTICOLO 5 – (Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche)**

### **Estensione del regime forfetario ai redditi di partecipazione in società di persone, associazioni professionali e imprese familiari**

#### **EMENDAMENTO**

1. All'articolo 5, comma 1, lettera a), numero 2), dopo il numero 2.4) è aggiunto infine il seguente: «2.5) *l'applicazione del regime forfetario di cui all'articolo 1, commi 54 e seguenti, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 ai redditi di partecipazione in società di persone, associazioni o imprese familiari di cui all'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, rimuovendo la causa di esclusione prevista dal comma 57, lettera d), della citata legge n. 190 del 2014 e prevedendo che, ai fini della verifica del rispetto del limite di ricavi o compensi di cui al comma 54, lettera a) della medesima legge, rilevi la somma dei ricavi conseguiti o dei compensi percepiti nell'esercizio dell'attività svolta in forma individuale e della quota dei ricavi o compensi del soggetto partecipato imputabile all'esercente impresa, arte o professione in proporzione della quota di partecipazione agli utili;*».

#### **Relazione illustrativa**

L'emendamento prevede l'estensione dell'ambito soggettivo di applicazione del regime forfetario di cui all'articolo 1, commi 54 e seguenti, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, agli esercenti imprese, arti e professioni che partecipano in società di persone, associazioni professionali e imprese familiari di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi (Tuir) decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Come è noto, i redditi derivanti da tali partecipazioni sono tassati, secondo il principio di trasparenza fiscale, direttamente in capo a ciascun socio/associato in proporzione della loro quota di partecipazione agli utili e indipendentemente dalla percezione.

L'attuale disciplina prevede una specifica causa di esclusione dal regime in oggetto per gli esercenti imprese, arti e professioni *“che partecipano, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone, ad associazioni o a imprese familiari di cui all'articolo 5 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917”* (cfr. art. 1, comma 57, lettera d), legge n. 190/2014).

Tale previsione tuttavia si risolve, implicitamente, in un incentivo alla disgregazione delle attività svolte in forma associata, al solo fine di potersi avvalere del regime forfetario, in un contesto economico in cui è invece necessario concepire strumenti che favoriscano le aggregazioni, nell'interesse del mercato che richiede operatori sempre più specializzati.

La misura ha pertanto il pregio di evitare l'effetto distorsivo dell'attuale disciplina e di rimuovere gli ostacoli allo svolgimento delle attività di impresa e di lavoro autonomo in forma associata, all'evidente scopo di rendere tendenzialmente neutrale la scelta della forma giuridica per l'esercizio dell'attività e di evitare che scelte organizzative non efficienti siano dettate essenzialmente da motivazioni fiscali.

Nel caso di partecipazione nei predetti soggetti fiscalmente trasparenti o in imprese familiari, ai fini della verifica del rispetto del limite di ricavi o compensi previsto per avvalersi del regime sostitutivo in oggetto, si prevede la regola secondo cui è necessario sommare i ricavi conseguiti o i compensi percepiti nell'esercizio dell'attività svolta in forma individuale e la quota dei ricavi o compensi del soggetto partecipato imputabile all'esercente impresa, arte o professione in proporzione della quota di partecipazione agli utili.

---

Resta in ogni caso ferma la rilevanza ai fini dell'imposta sul valore aggiunto delle operazioni effettuate dalle partecipate società di persone e associazioni di cui all'articolo 5 del Tuir.

---

## **ARTICOLO 5 – (Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche)**

### **Regime opzionale di determinazione del reddito delle società tra professionisti secondo il criterio di cassa**

#### **EMENDAMENTO**

1. All'articolo 5, comma 1, lettera f), numero 1), dopo il numero 1.4) è aggiunto infine il seguente: «1.5) *l'introduzione di un regime opzionale di determinazione del reddito delle società tra professionisti costituite in forma di società di capitali, società cooperativa e società di persone in contabilità ordinaria secondo il criterio di cassa di cui all'articolo 66 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;*».

#### **Relazione illustrativa**

L'emendamento prevede l'introduzione di un regime opzionale di determinazione del reddito delle società tra professionisti costituite in forma di società di capitali, società cooperativa e società di persone in contabilità ordinaria secondo il criterio di cassa di cui all'articolo 66 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Le società tra professionisti costituite nelle predette forme societarie devono infatti obbligatoriamente determinare il loro reddito imponibile secondo il criterio di competenza, pur svolgendo un'attività esclusivamente professionale che, se svolta in forma individuale, risulterebbe invece tassata naturalmente per cassa, il che limita fortemente l'adozione dello strumento societario da parte dei professionisti, disincentivando le aggregazioni per il solo fatto del regime di tassazione loro applicabile.

La proposta è peraltro in linea con l'obiettivo di procedere al graduale superamento dell'Irap, con priorità per le società di persone e le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, previsto dall'articolo 8, lettera a), del disegno di legge, anch'esso ispirato dalla comune *ratio* di sostenere e incentivare le aggregazioni delle attività economiche.

---

## **ARTICOLO 7 – (Principi e criteri direttivi per la revisione dell'imposta sul valore aggiunto)**

### **Revisione della disciplina in caso di errori di fatturazione o di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva**

#### **EMENDAMENTO**

1. All'articolo 7, comma 1, dopo la lettera g) è aggiunta infine la seguente: *«h) rivedere la disciplina, anche sanzionatoria, applicabile in caso di errori di fatturazione o di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva erroneamente assolta dal cedente o prestatore, armonizzandola a quella prevista dalla Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, prevedendo la sanzione in misura fissa nell'ipotesi di detrazione di imposta non dovuta per applicazione di aliquota superiore, di assoggettamento all'imposta di operazioni non imponibili, esenti o non soggette nonché di riduzione della base imponibile, sempre che il cedente o prestatore abbia versato l'imposta e fatti salvi i casi di frodi, nonché l'ampliamento dei termini per l'emissione delle note di variazione e per la richiesta di rimborso dell'imposta non dovuta.»*.

#### **Relazione illustrativa**

L'emendamento prevede l'introduzione nell'articolo 7 relativo alla revisione dell'imposta sul valore aggiunto di uno specifico criterio direttivo rivolto a rivedere la disciplina, anche sanzionatoria, applicabile in caso di errori di fatturazione o di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva erroneamente assolta dal cedente o prestatore, armonizzandola a quella prevista dalla Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

La normativa interna vigente non risulta, infatti, pienamente conforme alla disciplina di fonte unionale e presenta taluni profili di incoerenza che è opportuno rimuovere.

A tal fine, si prevede la sanzione in misura fissa di cui all'articolo 6, comma 6, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 nell'ipotesi di detrazione di imposta non dovuta per applicazione di aliquota superiore, di assoggettamento all'imposta di operazioni non imponibili, esenti o non soggette nonché di riduzione della base imponibile, sempre che il cedente o prestatore abbia versato l'imposta e fatti salvi i casi di frodi, nonché l'ampliamento dei termini di cui all'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 per l'emissione delle note di variazione e di quelli di cui all'articolo 30-ter del medesimo decreto per la richiesta di rimborso dell'imposta non dovuta.

---

## ARTICOLO 15 – (Procedimento accertativo)

### Potenziamento degli effetti premiali connessi all'adesione al regime di adempimento collaborativo

#### EMENDAMENTO

1. All'articolo 15, comma 1, lettera f), numero 1.9):

- a) il numero 1.9.1) è sostituito dal seguente: «1.9.1) l'esclusione delle sanzioni amministrative tributarie per tutti i rischi di natura fiscale comunicati preventivamente nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti qualificati, fatti salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da dolo o colpa grave, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente;»;
- b) dopo il numero 1.9.3) è aggiunto infine il seguente: «1.9.4) la riduzione di almeno tre anni dei termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'articolo 43, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dall'articolo 57, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti qualificati;».

#### Relazione illustrativa

L'emendamento prevede il potenziamento degli effetti premiali connessi all'adesione al regime di adempimento collaborativo (c.d. *penalty protection*).

Al riguardo, si prevede che nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti qualificati le sanzioni amministrative tributarie siano escluse per tutti i rischi fiscali comunicati preventivamente, senza l'ulteriore condizione costituita dal comportamento particolarmente collaborativo e trasparente che deve, invero, ritenersi presupposto per il fatto stesso di aver aderito al regime di adempimento collaborativo, analogamente a quanto già stabilito per i regimi di *transfer pricing* e di c.d. *patent box*. Le sanzioni amministrative resterebbero applicabili quindi soltanto in caso di violazioni fiscali caratterizzate da dolo o colpa grave, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente.

Caratteristica peculiare del regime in oggetto è quella di instaurare un rapporto di fiducia tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, tramite un'interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto, ivi inclusa l'anticipazione del controllo, finalizzata a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali. Se il "patto di fiducia" viene rispettato dal contribuente, non vi è motivo di penalizzarlo su scelte interpretative adottate, ma preventivamente comunicate, circa le regole fiscali da applicare, anche ove tali scelte non siano poi condivise dall'Amministrazione finanziaria. Laddove il contribuente abbia fornito una completa e fedele *disclosure* dei propri comportamenti, deve ritenersi quindi pienamente giustificata l'esclusione di ogni rilevanza sanzionatoria amministrativa.

Quale ulteriore effetto premiale connesso all'adesione al regime si prevede inoltre la riduzione di almeno tre anni dei termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'articolo 43, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dall'articolo 57, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti qualificati.

---

L'adesione al regime di adempimento collaborativo, con l'ampia *disclosure* preventiva che lo stesso comporta, rende infatti del tutto ingiustificati termini di accertamento che cadono cinque anni dopo la presentazione della dichiarazione.

Analogo beneficio premiale, anche se limitatamente a un anno di riduzione dei predetti termini, è peraltro già riconosciuto ai contribuenti cui si applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale ("ISA") che abbiano conseguito un livello di affidabilità almeno pari a 8, ai sensi dell'articolo 9-bis, comma 11, del decreto legge n. 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96.

Il previsto potenziamento degli effetti premiali connessi all'adesione al regime, nel favorire il dialogo e la collaborazione tra fisco e contribuenti, pone al riparo lo Stato da perdite di gettito dovute a comportamenti evasivi o elusivi e le imprese dal "rischio interpretativo", rendendo così più attrattivo e concorrenziale il nostro Paese attraverso un sistema fiscale *taxpayer-friendly*.

---

## **ARTICOLO 17 – (Procedimenti del contenzioso)**

### **Partecipazione alle udienze di trattazione dinanzi al giudice monocratico**

#### **EMENDAMENTO**

1. All'articolo 17, comma 1, lettera b), dopo il numero 4) è aggiunto in fine il seguente: «5) *la previsione che le udienze di cui all'articolo 34 del citato decreto legislativo n. 546 del 1992, tenute dalla corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione monocratica, e quelle di cui agli articoli 47, comma 2, e 52, comma 3, del medesimo decreto legislativo n. 546 del 1992 si svolgono in presenza presso la sede della corte di giustizia tributaria, fatta salva la possibilità per ciascuna delle parti di richiedere la partecipazione a distanza nel ricorso, nel primo atto difensivo, nell'appello o in apposita istanza da depositare in segreteria almeno venti giorni liberi prima della data di trattazione;*».

#### **Relazione illustrativa**

L'emendamento prevede che le udienze pubbliche tenute dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione monocratica, le udienze di trattazione dell'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado e dell'istanza di sospensione dell'esecutività della sentenza di prime cure dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado si svolgano in presenza presso la sede della Corte di giustizia tributaria, fatta salva la possibilità per ciascuna delle parti di richiedere la partecipazione a distanza nel ricorso, nel primo atto difensivo, nell'appello o in apposita istanza da depositare in segreteria almeno venti giorni liberi prima della data di trattazione.

S'intende, in tal modo, superare la previsione di cui all'articolo 16 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, secondo cui per i ricorsi notificati dal 1° settembre 2023 le udienze predette si svolgono esclusivamente a distanza, fatta salva la possibilità per ciascuna delle parti di richiedere, per comprovate ragioni, la partecipazione congiunta all'udienza del difensore, dell'ufficio e dei giudici presso la sede della Corte di giustizia tributaria, richiesta sulla quale il giudice decide dando comunicazione alle parti con l'avviso di trattazione dell'udienza.

L'elevato numero di controversie di competenza del giudice monocratico, pari a più del 50 per cento di quelle pervenute in primo grado, nonché la scarsa dotazione di aule attrezzate per lo svolgimento dell'udienza a distanza presso le Corti di giustizia tributaria rischiano infatti di determinare un allungamento delle tempistiche di trattazione di tali controversie laddove si renda obbligatoria l'udienza a distanza.