

**RIFORMA FISCALE E DECRETI DELEGATI**

**Prime Note\* in materia di Tassazione lavoro autonomo, Regime IVA, Giustizia Tributaria, Accertamento, Fiscalità internazionale**

**7 novembre 2023**

L'Unione Nazionale delle Camere degli Avvocati Tributaristi, associazione specialistica rappresentativa degli Avvocati Tributaristi, si è già espressa in termini complessivamente positivi sull'impianto generale della legge di riforma del sistema fiscale e lo ha fatto con interventi pubblici veicolati da sedi convegnistiche, dalla stampa specializzata e dai social media.

Il presente documento vuole sottoporre all'attenzione della S.V. alcuni passaggi della riforma che i decreti dovranno affrontare. In particolare, si rassegnano i seguenti temi:

**1) La tassazione del lavoro autonomo.**

L'art. 5 comma 1 lettera f) punto 2.4) delega il Governo ad osservare *“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 l'esercizio in forma societaria della professione forense è regolato dall'art. 4 bis della Legge n. 247 del 2012 (inserito dall'art. 1, comma 141, L. 124/2017 e, poi, ulteriormente integrato dalla L. 205/2017), che ha sostituito la previgente disciplina speciale contenuta agli artt. 16 e ss. del D. Lgs. 96/2001.

Sta di fatto che un Avvocato iscritto all'Albo non può partecipare ad una STP ex L. 183/2011 quale socio professionista ai fini dell'esercizio della professione forense, poiché l'attività forense può essere esercitata in forma societaria solo tramite una società tra

avvocati ex art. 4-bis, L. 247/2012 (in termini, CNF, rel. Salazar, parere 25/05/2016, n. 64).

*\*il presente documento, riservato, contiene prime note di lettura dei decreti delegati attuativi della Riforma fiscale, in vista degli incontri dell'Ufficio di Presidenza del 7 novembre. E' soggetto a integrazioni e specificazioni ulteriori.*

Non risulta, quindi, applicabile la L. 183/2011, in quanto le disposizioni dapprima del D.Lgs. 96/2001 e, poi, della L. 247/2012, rivestono carattere speciale e, come tali, anche secondo un parere dell'Ordine forense di Roma, sono da intendere prevalenti rispetto alla generale disciplina di cui alla L. 183/2011 ("prima del cit. art. 4-bis, unico consentito modello societario tra avvocati era quello di cui agli artt. 16 e ss. del d.lgs. n. 96 del 2001. Oggi, invece, il carattere anch'esso speciale dell'art. 4-bis della legge professionale degli avvocati fa sì che tale nuova disciplina prevalga sulla (anteriore e) generale disposizione dell'art. 10 legge n. 183 del 2011 e sulla parimenti speciale, ma anteriore, disciplina di cui agli artt. 16 e ss. del d.lgs. n. 96 del 2001" così, testualmente, Cass., SS.UU., 19/07/2018, n. 19282).

Occorre, quindi, che il legislatore delegato, nel farsi carico dell'attuale panorama normativa, stabilisca in modo chiarificatore:

- 1) se STA e STP coesistano, in tal modo recuperando l'operatività delle STP e dando a queste ultime un presidio normativo nuovo o recuperando l'antico governo;
- 2) il trattamento fiscale delle STA.

## **2) Il regime Iva per i professionisti**

Il comma 1 dell'art. 7 della Legge 111/2023 delega il Governo a "*ridefinire i presupposti dell'imposta al fine di renderli più aderenti alla normativa dell'Unione Europea*".

L'art. 90 della Direttiva Iva n. 2006112/CE disciplina la riduzione della base imponibile:

*"1. In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri.*

*2. In caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare al paragrafo 1".*

Benché l'obbligo di fatturazione per i professionisti sorga soltanto al momento dell'incasso, non è infrequente che la fattura venga emessa prima di tale momento: in tali casi, la nostra normativa interna impone il versamento dell'imposta anche in caso di mancato pagamento dopo la prestazione e la giurisprudenza comunitaria ha ritenuto che la disposizione unionale non osta alla normativa dello Stato membro che, invece, imponga il versamento dell'imposta in caso di inadempimento del committente.

Non è applicabile alla fattispecie la nota di variazione Iva ex art. 26, DPR 633/1972, consentita nel diverso caso in cui l'operazione fatturata venga meno in tutto o in parte, o se ne riduca l'ammontare imponibile.

Il Governo potrebbe, soprattutto alla luce del moltiplicarsi della crisi d'impresa, intervenire sulla legislazione Iva interna e disporre nel senso previsto dalla Direttiva comunitaria.

### **3. La giurisdizione sulle opposizioni esecutive**

Va rivista la disposizione contenuta nell'art. 19 comma 1 lett. c) che affida al giudice tributario le opposizioni previste dagli artt. 615 comma 2 e 617 c.p.c. cui rinvia l'art. 57 del DPR 602/1973.

Le opposizioni all'esecuzione e agli atti esecutivi dovrebbero restare affidate al giudice ordinario, il quale assicura la immediatezza dell'intervento ed è meno suggestionato dalle vicende procedimentali e processuali rispetto alle quali l'attività esecutiva viene promossa.

Il giudice dell'esecuzione possiede una sensibilità giuridica notevolmente maggiore di quella propria del giudice tributario ed è in grado di dare una risposta – soprattutto in materia di sospensione dell'esecuzione - nell'immediatezza della proposizione del ricorso, offrendo un approccio che individua nel periculum in mora l'aspetto di immediata urgenza della tutela richiesta.

### **4) Giustizia tributaria**

E' auspicabile che nell'ambito dell'attuazione della delega fiscale ( art. 19 L. 111/2023) vengano previste delle misure volte a superare una serie di criticità presenti nella L. 130/2022 e già rappresentate da Uncat, ma soprattutto è indispensabile che vengano introdotti con urgenza dei correttivi al regime transitorio che incidendo sui criteri di reclutamento dei magistrati tributari facciano sì che tale fase sia contenuta in tempi ridotti e ragionevoli per dare pienezza applicativa all'esigenza primaria di avere solo giudici che siano dedicati a tempo pieno all'amministrazione della giustizia tributaria. In questo particolare momento il cuore della riforma, i suoi benefici, il risultato che abbiamo definito storico rimane – in qualche modo- “sospeso” in una dimensione “potenziale” e non attuale se non va a regime il processo di reclutamento dei giudici professionali. Su questo tema bisogna, quindi, concentrare l'attenzione in termini di interventi normativi urgenti che riguardano i concorsi, per evitare che si abbiano due giustizie tributarie, una virtuale e potenziale ed una effettiva sostanzialmente analoga al sistema pre riforma.

## **5) Decreto delegato Accertamento e raffronto col decreto delegato Statuto dei Diritti del Contribuente.**

### 1) Adesione ai verbali di constatazione.

Lo schema di decreto, nell'inserire il nuovo art. 5-quater al D.Lgs. 218/1997, prevede che il contribuente possa aderire “*esclusivamente al contenuto integrale*” dei verbali di constatazione. Ci si domanda la ragione per la quale debba essere esclusa un'adesione parziale, ovvero circoscritta ad alcuni soltanto dei rilievi formulati con il PVC in questione. Qualora, invero, il contribuente fosse palesemente soccombente su alcuni rilievi, ma ritenesse di poter fondatamente ottenere - nel futuro giudizio avverso il successivo accertamento – l'annullamento di altri rilievi, non opterebbe per l'adesione integrale al PVC.

Di conseguenza, l'amministrazione finanziaria vedrebbe posticipato il momento dell'incasso delle imposte e delle sanzioni correlate ai rilievi stessi.

Sotto altro profilo, la previsione secondo la quale l'adesione debba intervenire, senza contraddittorio, entro i 30 giorni successivi alla data della consegna del verbale – coordinata con l'abrogazione, da parte del decreto sullo Statuto del Contribuente, dell'art.

12 comma 7 relativo alle memorie al PVC e al correlativo obbligo di valutazione delle stesse da parte dell'amministrazione – pare stridente col dettato di cui all'art. 4 della Legge-delega 111/2023 che, invece impone di:

- osservare lo Statuto del Contribuente (comma 1), le cui disposizioni costituiscono principi generali dell'ordinamento e criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria;
- rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi (comma 1, lett. a);
- prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio (comma 1, lett. f).

La riforma, in sostanza, lascia inalterata la facoltà di presentare memorie nel procedimento di adesione agli accertamenti, ma elimina il diritto del contribuente ad attivare il contraddittorio sin dalla presentazione di memorie avverso il PVC che invece, ove esercitato, ben potrebbe indurre l'amministrazione ad eliminare le contestazioni per le quali il contribuente abbia fornito idonea giustificazione, evitando il rischio di soccombenza nel successivo contenzioso avverso l'avviso di accertamento.

Sotto altro profilo, la correlata abrogazione, da parte del decreto sullo Statuto del Contribuente, dell'art. 12 comma 7, Legge 212/2000 non corrisponde all'art. 17, comma 1, lett. b), n. 4 della Legge-delega che, al contrario, impone la *“estensione del livello di maggiore tutela previsto dall'articolo 12, comma 7, della citata legge n. 212 del 2000”*.

## 2) Adesione agli atti di recupero

L'adesione agli atti di recupero introdotta dall'art. 1, lettere e) e f) del decreto accertamenti, è da salutarsi con favore.

Tuttavia le lettere e) e h) del medesimo comma 1, modificative rispettivamente dell'art. 6 d.lgs. 218/1997 sull'adesione proposta dagli uffici e del successivo art. 12 sul procedimento di adesione ad istanza del contribuente, giungono entrambe ad una definizione di *“avviso di accertamento, ovvero atto di recupero, per i quali non si applica il contraddittorio preventivo”*.

Da un lato, la locuzione al plurale “per i quali” lascerebbe intendere che né per l'accertamento, né per l'atto di recupero, sia previsto il contraddittorio preventivo.

Anche in questo caso, la previsione sarebbe stridente con l'art. 4, comma 1, lett. f) della Legge-delega 111/2023 che, invece impone di prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità.

Qualora l'uso del plurale sia un refuso – e pertanto l'assenza di contraddittorio preventivo sia intesa con esclusivo riferimento agli atti di recupero – il contrasto con le Legge-delega sarebbe il medesimo.

3) Gli atti di recupero (nuovo art. 38-bis, DPR 600/1973) eccesso di delega? O non lo diciamo, altrimenti fanno una legge ad hoc fuori dalla delega?

In relazione all'introduzione del nuovo articolo 38 bis (atti di recupero), si segnalano due elementi di criticità, uno relativo alla sovrapposizione tra i crediti “non spettanti” ed i “crediti inesistenti” e l'altro relativo alla mancata previsione di pagamento rateizzato.

Sul primo punto ed in estrema sintesi ricordiamo che nell'ipotesi dell'utilizzo di un “credito non spettante” si tratta pur sempre di un credito potenzialmente compensabile ma, per i più diversi motivi, non legittimo mentre nel caso di “crediti inesistenti” questi sono del tutto fittizi: per la prima ipotesi si pensi, ad esempio, al credito esistente e corretto ma non esigibile perché non iscritto in dichiarazione, oppure al credito non utilizzabile in un determinato anno per superamento della soglia massima, mentre per il secondo gruppo ai crediti che scaturiscono dall'utilizzo di fatture relative ad operazioni oggettivamente inesistenti o quelli che derivano da agevolazioni ritenute erroneamente spettanti.

Emerge chiaramente che la diversa genesi delle due figure - e di conseguenza anche la disciplina relativa al recupero delle somme utilizzate - dovrebbe tener conto di tali differenze, così come il diverso elemento soggettivo dovrebbe essere tenuto in considerazione nella fase sanzionatoria.

Per entrambe le ipotesi pare invece eccessivo prevedere il medesimo termine di decadenza dal potere di controllo, ed anche l'obbligatorietà prevista dall'art. 2, lettera d) del decreto accertamenti di pagamento “per intero” sembra non corretta per la generalità delle ipotesi di cui sopra.

La dilatazione ad 8 anni del termine di decadenza per la ripresa a tassazione dei crediti non spettanti non risulta in linea con la previsione di cui all'art. 17, comma 1, lett. h) della Legge 111/2023, che impone di “assicurare la certezza del diritto tributario” ed “evitare

un'eccessiva dilatazione di tale termine nonché di quello relativo all'obbligo di conservazione delle scritture contabili e dei supporti documentali". Essa non pare inoltre rispondente all'art. 2, comma 1, lettera a) della Legge-delega, che intende preservare "i principi della progressività e dell'equità del sistema tributario".

Quanto al divieto di rateazione, se a fronte dell'utilizzo di un credito fittizio *ab origine* che scaturisce da un'attività fraudolenta, l'obbligo della restituzione in unico pagamento potrebbe assumere anche una finalità dissuasiva, del tutto priva di motivazione e soprattutto di coerenza con i principi ispiratori della riforma è la mancata possibilità di rateizzare il recupero legato all'utilizzo di un credito effettivo ma illegittimamente ritenuto spettante.

Peraltro, consentire al contribuente il pagamento rateale dell'atto di recupero avrebbe un duplice positivo effetto:

- in termini di incasso per l'amministrazione, che invece non realizzerebbe alcuna entrata qualora il contribuente non potesse far fronte al pagamento integrale;
- in termini di continuità dell'attività imprenditoriale, perché un pagamento rateale dell'atto di recupero consentirebbe al contribuente di proseguire nell'attività di impresa, pagare i propri fornitori, gli stipendi ai dipendenti e i contributi previdenziali e, soprattutto, versare le imposte dovute in base alle ordinarie liquidazioni periodiche. Sul punto, è utile porre l'accento sull'art. 20, comma 1, lett. b) della Legge-delega 111/2023 che, intende "*attribuire specifico rilievo all'ipotesi di sopravvenuta impossibilità di far fronte al pagamento del tributo, non dipendente da fatti imputabili al soggetto stesso*".

Per le stesse ragioni, risulta eccessivamente penalizzante la previsione di cui all'art. 2, lettera f) del decreto accertamenti, di iscrizione a ruolo straordinario (e dunque per intero) delle somme dovute in base all'atto di recupero, anche se non definitivo, ai sensi dell'art. 15-bis del DPR 602/1973.

Sotto altro profilo, l'omologazione tra crediti inesistenti e non spettanti non tiene conto della differenza tra le due fattispecie prevista dall'art. 10-quater, D.Lgs. 74/2000 (reati tributari).

Il tema sarà destinato ad avere importanti riflessi pratici anche in relazione ai crediti derivanti dalle agevolazioni nel settore dell'edilizia – in virtù dell'espresso richiamo alle “cessioni di crediti di imposta” di cui all'art. 2, lettera g) del decreto accertamenti - e ciò rende ancor più necessaria una corretta individuazione delle diverse fattispecie sottostanti e delle relative conseguenze sul piano dell'accertamento e della riscossione.

4) Notificazioni al domicilio digitale eccesso di delega? O non lo diciamo, altrimenti fanno una legge ad hoc fuori dalla delega?

L'art. 1, comma 2, lett. d) del decreto accertamenti, in tema di notificazioni, si focalizza sull'indirizzo digitale del destinatario ma nulla prevede circa l'obbligo di presenza nei “pubblici elenchi” dell'indirizzo mittente.

Benché l'art. 26 del DPR 602/1973 in tema di notifica telematica preveda la sola iscrizione nei pubblici registri della PEC del destinatario, siffatta previsione, secondo un'interpretazione costituzionalmente orientata, dovrebbe intendersi prescrittiva della stessa necessità anche nei confronti del mittente, così come è previsto per le notifiche telematiche civili.

Con riferimento al procedimento di notificazione – a seguito di PEC del destinatario “satura” o non valida o attiva - mediante deposito telematico della nel sito internet della società Info Camere Scpa (art. 1, comma 2, lett. d), numero 3) lett. b) decreto accertamenti) si rileva la necessità di prevedere la possibilità, per il destinatario, di verificare l'effettiva pubblicazione per i quindici giorni prescritti.

Solo attraverso tale previsione, invero, il contribuente potrebbe essere messo in condizioni di appurare la regolarità del procedimento notificatorio.

5) Analisi del rischio (art. 2)

Il decreto accertamenti introduce un sistema di profilazione finalizzato ad individuare le categorie di contribuenti “a rischio fiscale”, per il quale l'art. 2, comma 1, lett. b) della Legge-delega 111/2023 prevede *“la piena utilizzazione dei dati che affluiscono al sistema informativo dell'anagrafe tributaria, il potenziamento dell'analisi del rischio, il ricorso alle tecnologie*



*digitali e alle soluzioni di intelligenza artificiale, nel rispetto della disciplina dell'Unione europea sulla tutela dei dati personali”.*

La Commissione europea per l'efficienza della giustizia (CEPEJ) ha redatto nel dicembre 2018 la “Carta Etica europea sull'utilizzo dell'intelligenza artificiale nei sistemi giudiziari negli ambiti connessi” e uno dei principi cardine sanciti dalla Carta Etica è la “non discriminazione”. Si esclude categoricamente che le metodologie utilizzate dalla IA possano condurre ad analisi o usi deterministici e si manifesta l'intenzione di prevenire specificamente lo “sviluppo o l'intensificazione di discriminazioni tra persone o gruppi di persone”.

Il criterio, se trasposto nella materia tributaria, pare dunque in contrasto con ogni classificazione di contribuenti ritenuti “a rischio di evasione”.

Risulta pertanto necessario un intervento di raccordo.

Da ultimo, la previsione di cui all'art. 2, comma 2, decreto accertamenti, secondo la quale i risultati dell'analisi del rischio “possono essere utilizzati anche per lo svolgimento di controlli preventivi” dovrebbe essere completata con la precisazione che tali risultati non possono però costituire l'unica motivazione.

Si scongiurerebbe in tal modo il rischio che si verifichi un “equivoco” analogo a quello che si ebbe con gli studi di settore, per i quali fu necessario chiarire che gli stessi, da soli, non potevano fondare un accertamento.

#### 6) Iva (art. 4)

#### 7) Concordato preventivo biennale (artt. da 6 a 33)

La facoltà concessa all'amministrazione finanziaria dall'art. 9, comma 2, del decreto accertamenti, di comunicare la proposta di concordato preventivo biennale entro il quinto giorno precedente il termine per il versamento delle imposte scaturenti dalla dichiarazione – seppur prorogato di 30 giorni per il 2024 – risulta estremamente gravosa per il contribuente.

La mancata previsione di un contraddittorio endoprocedimentale si pone in contrasto con lo spirito della Legge-delega, secondo quanto già evidenziato sopra. Nello specifico, il brevissimo termine concesso al contribuente per accettare la proposta di concordato biennale rende di fatto inattuabile quel “contraddittorio con modalità semplificate” cui l’art. 17, comma 2, n. 2.1) della Legge-delega 111/2023 subordina l’accettazione stessa. Sarebbe invece auspicabile l’introduzione di un momento di confronto tra il contribuente e l’ufficio fiscale, volto a chiarire eventuali diverse “interpretazioni” circa i dati elaborati da quest’ultimo.

L’ipotesi di inserimento in “liste selettive” per i contribuenti che non aderiscano al concordato biennale non è prevista dalla Legge-delega. CONTROLLARE BENE

## **6) Decreto delegato Fiscalità internazionale**

### 1) Residenza persone fisiche, art, 2 comma 2 TUIR

L’articolo 2, comma 2 del Tuir è stato riformulato nel modo che segue:

*“2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d’imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno il domicilio o la residenza nel territorio dello Stato ovvero che sono ivi presenti. Ai fini dell’applicazione della presente disposizione, per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona. Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente.”.*

La novità della valorizzazione, ai fini della residenza, della semplice presenza fisica del soggetto sul territorio dello Stato per la maggior parte del periodo di imposta comprese, nel computo dei giorni, le frazioni di giorno è profilo delicato sotto molteplici profili:

1) pare in contrasto con la prassi internazionale che di solito assume come rilevanti elementi che siano in grado di indicare un legame effettivo con lo Stato (domicilio, residenza o criteri analoghi – modello OCSE), e quindi anche in contrasto con il dettato della Legge Delega;

2) vi è poi la questione del computo dei giorni che a ben vedere rischia di comportare molteplici casi di *dual residence* qualora un altro Stato adotti lo stesso sistema, alimentando un nuovo filone contenzioso dagli esiti incerti;

3) infine vi è la problematica della formazione della prova in merito al soggiorno effettivo, ovvero sul come l'Agenzia delle Entrate possa determinare la presenza, assunta come semplice permanenza non legata ad altro fattore (residenza o domicilio), di un soggetto sul territorio dello Stato.

## **7) Adempimenti e semplificazioni**

## **8) Certificazioni**