



SENATO DELLA REPUBBLICA
6^a COMMISSIONE PERMANENTE
FINANZE E TESORO

DISEGNO DI LEGGE

Conversione in legge del decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39, recante misure urgenti in materia di agevolazioni fiscali di cui agli articoli 119 e 119-ter del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, altre misure urgenti in materia fiscale e connesse a eventi eccezionali, nonché relative all'amministrazione finanziaria

(Atto Senato n. 1092)

Audizione informale del
Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

INDICE

	Pag.
1. Premessa.....	3
2. Articolo 1. (<i>Modifiche alla disciplina in materia di opzioni per la cessione dei crediti o per lo sconto in fattura</i>).....	5
3. Articolo 2. (<i>Modifiche alla disciplina in materia di remissione in bonis</i>).....	6
4. Articolo 2-bis. (<i>Ulteriore rateizzazione dei crediti d'imposta</i>).....	7
5. Articolo 3-bis. (<i>Norme di interpretazione autentica in materia di bonus edilizi</i>).....	7
6. Articolo 7. (<i>Disposizioni urgenti in materia fiscale</i>).....	9

1. Premessa

Onorevole Presidente, Onorevoli Senatori,

il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili desidera innanzitutto rivolgere a codesta ecc.ma Commissione parlamentare il suo deferente saluto e il più vivo ringraziamento per l'opportunità che viene offerta di formulare osservazioni e proposte di modifica in merito alle disposizioni del disegno di legge n. 1092 relativo alla *“Conversione in legge del decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39, recante misure urgenti in materia di agevolazioni fiscali di cui agli articoli 119 e 119-ter del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, altre misure urgenti in materia fiscale e connesse a eventi eccezionali, nonché relative all'amministrazione finanziaria”*.

Con il provvedimento in esame l'attuale Governo è intervenuto per la terza volta, in poco più di dodici mesi – dopo il decreto-legge 16 febbraio 2023, n. 11 e il decreto-legge 29 dicembre 2023, n. 212 –, per arginare le residue possibilità di fruire del c.d. Superbonus e degli altri bonus edilizi mediante le opzioni di sconto in fattura e di cessione del credito d'imposta.

Prima di entrare nel merito dei suggerimenti tecnici che ci permettiamo di sottoporre alla vostra attenzione, ci siano consentite alcune annotazioni di carattere generale.

La prima: la fine della stagione del Superbonus 110 per cento per tutti è certamente condivisibile, ma la critica preconcepita per meccanismi tecnici quali lo sconto in fattura e la cessione del credito d'imposta è sbagliata.

Applicati su percentuali di agevolazione in linea con quelle che tradizionalmente sono previste nel nostro ordinamento e assistiti da visti di conformità e altri strumenti di controllo preventivo, i citati meccanismi di sconto e cessione costituiscono modalità tecniche di fruizione dei benefici estremamente efficaci e socialmente assai più eque delle detrazioni fiscali, in quanto consentono di fruirne a tutti i contribuenti e non soltanto a quelli con redditi imponibili più elevati e quindi con imposte “capianti”.

Se il problema è il monitoraggio di queste agevolazioni per verificare che non portino a oneri per il bilancio dello Stato maggiori di quelli previsti, la soluzione passa, per l'appunto, attraverso l'introduzione di efficaci meccanismi di monitoraggio, non attraverso l'eliminazione di tali efficaci meccanismi di agevolazione.

Il decreto-legge n. 39 del 2024 introduce, forse tardivamente, questi meccanismi di monitoraggio; e su questo l'unico auspicio è che le norme attuative disegnino adempimenti i più essenziali possibili e procedure le più semplici possibili.

Sugli altri interventi del provvedimento in esame, in materia di sconti e cessioni sul Superbonus e sugli altri bonus edilizi, si ravvisano invece alcuni aspetti di criticità che con il presente documento si sottopongono alla attenzione di codesta eccellentissima Commissione parlamentare.

In primo luogo, non si può non rilevare come il blocco delle opzioni di sconto e cessione per enti come quelli del Terzo Settore significhi, nella sostanza, escluderli dalla possibilità residua di beneficiare dei bonus edilizi, proprio quando la fine del Superbonus al 110 per cento sui condomini stava liberando “forza lavoro” da parte delle imprese edili che avrebbero potuto dare a questi enti quell'attenzione che non avevano avuto sino a pochi mesi fa. Un ripensamento, sul punto, appare francamente auspicabile.

Per quanto riguarda la norma che ha come specifico obiettivo quello di mettere fuori gioco le c.d. “CILA-S dormienti”, ossia le CILA-S (ma anche gli altri titoli edilizi) depositate prima del 17 febbraio 2023 e quindi idonee a consentire la detrazione delle spese sostenute anche dopo tale data, nonostante il “blocco delle opzioni” disposto dal decreto-legge n. 11 del 2024, non si rinvengono obiezioni di principio sulla scelta, ma occorre rilevare l'inadeguatezza della norma, per come è stata concepita e formulata, a tutelare il legittimo affidamento dei contribuenti che, alla data di pubblicazione del decreto-legge in Gazzetta Ufficiale, avevano

già assunto impegni vincolanti sottoscrivendo contratti di appalto con imprese e contratti d'opera con studi tecnici professionali, laddove addirittura non avevano già anche avviato, o perfino ultimato, i lavori, senza però aver ancora ricevuto o pagato fatture.

Ferma restando quindi la norma sulle c.d. "CILA-S dormienti", si ritiene necessario che venga emendata per giungere a formulazioni che, senza nulla togliere all'efficacia della norma medesima rispetto agli obiettivi che si prefigge, tutelino adeguatamente le famiglie e le imprese che si ritrovano nelle predette condizioni.

È la prima delle proposte emendative di seguito formulate che si sottopongono alla Vostra attenzione.

Motivi di forte perplessità si rinvergono invece nella scelta di abrogare l'istituto della remissione *in bonis* con riguardo all'adempimento di comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate delle opzioni di sconto o cessione.

La remissione *in bonis* è un istituto di civiltà giuridica che, da ormai 12 anni, con riguardo alla generalità degli obblighi di comunicazione all'Agenzia delle Entrate, consente di evitare che un contribuente in possesso di tutti i requisiti sostanziali per beneficiare di una determinata agevolazione, perda tale diritto a causa di un mero inadempimento formale.

Motivare questa abrogazione con l'esigenza di sapere con certezza entro e non oltre il 4 aprile 2024 il dato dei crediti d'imposta maturati su spese sostenute nel 2023, al fine di una loro puntuale esposizione nel DEF in fase di elaborazione, pare francamente una aggravante, piuttosto che una attenuante, perché esplicita un ordine di priorità francamente distorto, nel quale l'esigenza di avere a disposizione numeri certi viene anteposta all'esigenza di assicurare le idonee tutele al contribuente che, senza essere stato ancora oggetto di controlli, si accorge di non aver presentato la comunicazione nei termini e vuole celermente attivarsi, oppure si accorge di averla presentata con errori sostanziali che vuole correggere. Peraltro, se l'esigenza era quella di avere un dato per quanto più possibile attendibile alla data del 4 aprile scorso, l'obiettivo è stato ormai raggiunto.

Non è quindi la remissione *in bonis* a dover essere abrogata, quanto piuttosto l'articolo 2 del provvedimento in esame che si ritiene di dover abrogare.

E, unitamente all'abrogazione dell'abrogazione, va riproposta per le spese sostenute nel 2023 la norma di ampliamento della remissione *in bonis* che l'anno scorso è stata introdotta per le spese sostenute nel 2022, al fine di consentire la remissione *in bonis* delle comunicazioni di opzione di cessione per le quali, alla data del 4 aprile 2024, il contribuente non abbia ancora trovato il cessionario del credito d'imposta.

Si tratta della seconda proposta emendativa di seguito formulata che viene portata alla Vostra attenzione.

Corrette quelle che si ritengono essere le principali (seppur non le uniche) storture tecniche degli articoli del provvedimento in esame che si occupano di sconti e cessioni sulle spese agevolate con il Superbonus o con gli altri bonus edilizi, la conversione in legge del presente veicolo normativo costituisce l'occasione per i seguenti ulteriori correttivi:

- estendere ai crediti d'imposta derivanti da comunicazioni di opzione presentate entro il 4 aprile 2024 su spese agevolate con il Superbonus, Sismabonus o bonus eliminazione barriere architettoniche al 75 per cento, la possibilità di rateizzare in dieci anni le eventuali quote inutilizzate, per mancanza di capienza, delle singole rate annuali (attualmente questa possibilità viene concessa solo ai predetti crediti d'imposta che derivano da comunicazioni di opzione presentate entro il 31 marzo 2023);
- introdurre, come si è opportunamente fatto anche in occasione del decreto-legge n. 11 del 2023, una serie di norme di interpretazione autentica (come tali, non onerose per il bilancio dello Stato) volte a risolvere dubbi interpretativi suscettibili di generare in futuro ingente contenzioso su questioni essenzialmente formali.

Per il dettaglio delle norme di interpretazione autentica che si sottopongono alla Vostra attenzione (e che sono il frutto dell'esperienza pratica e delle segnalazioni pervenute dai commercialisti italiani che operano sul campo) si rinvia di seguito all'illustrazione di ciascuna delle proposte emendative formulate.

Oltre alle norme in materia di bonus edilizi, il CNDCEC valuta positivamente la riapertura dei termini del ravvedimento operoso speciale previsto dalla legge di bilancio 2023 (articolo 1, commi da 174 a 178, legge 29 dicembre 2022, n. 197) in quanto consente ai contribuenti di regolarizzare, entro la nuova scadenza del 31 maggio 2024, le violazioni tributarie diverse dagli omessi versamenti e dalle omesse dichiarazioni, anche per gli anni precedenti al 2022. La regolarizzazione di queste ultime annualità era, infatti, rimasta esclusa dalla legge di conversione del decreto-legge "Milleproroghe" (articolo 3, comma 12-*undecies*, del decreto-legge 30 dicembre 2023, n. 215, convertito con modificazioni dalla legge 23 febbraio 2024, n. 18), che ha esteso la possibilità di avvalersi del ravvedimento speciale per le violazioni riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022.

Il presente documento si concentra sulle disposizioni del decreto-legge n. 39 del 2024 di modifica della disciplina in materia di opzioni per la cessione dei crediti o per lo sconto in fattura dei c.d. *bonus* edilizi (articolo 1) e di quella in materia di remissione in *bonis* (articolo 2) nonché sulle disposizioni (articolo 7, commi da 1 a 3) relative alla disciplina dell'ambito temporale di applicazione del nuovo articolo 6-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212), introdotto dal decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219, in attuazione dell'articolo 4, comma 1, lettera *f*), della legge 9 agosto 2023, n. 111, recante delega al Governo per la riforma fiscale.

Le proposte sono state predisposte in forma di emendamento, con corrispondente relazione illustrativa, al fine di agevolare i lavori di esame e di eventuale approvazione delle medesime.

Nel rinnovare, quindi, i ringraziamenti per l'attenzione e la sensibilità che vorranno essere riservate alle proposte contenute nel presente documento, si confida in un loro rapido recepimento normativo.

2. Articolo 1. (Modifiche alla disciplina in materia di opzioni per la cessione dei crediti o per lo sconto in fattura)

Rimodulazione norma su CILA-S e altri titoli edilizi "dormienti"

EMENDAMENTO

Al comma 5 dell'articolo 1, le parole "*non è stata sostenuta alcuna spesa, documentata da fattura, per lavori già effettuati*" sono sostituite dalle seguenti "*non risulta né stipulato un contratto di appalto né attestato l'avvenuto avvio dei lavori nell'ambito di una apposita asseverazione a cura di un tecnico abilitato, che deve essere rilasciata prima della comunicazione all'Agenzia delle entrate delle opzioni di cui all'articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020 eventualmente esercitate e alla quale si applicano le disposizioni di cui al comma 13-bis¹ dell'articolo 119 del medesimo decreto-legge. L'avvenuto avvio dei lavori si presume in ogni caso se, alla data di entrata in vigore del presente decreto, risultano spese, documentate da fatture, per lavori già effettuati o prestazioni professionali inerenti ai lavori già effettuate*".

Relazione illustrativa

L'emendamento modifica la disciplina transitoria al fine di consentire ai lavori relativi a CILA-S e altri titoli edilizi presentati prima del 17 febbraio 2023 di permanere nel perimetro applicativo di sconti e cessioni anche sulle spese sostenute a decorrere dal 30 marzo 2024.

In particolare, in luogo del riferimento all'avvenuto sostenimento di spese, documentate da fatture, per lavori già effettuati, viene valorizzato il fatto che, alla data di entrata in vigore del decreto in esame, sia possibile documentare la già avvenuta stipula del contratto di appalto oppure venga rilasciata una attestazione che a tale data i lavori erano già stati avviati, a cura di un tecnico abilitato che viene assoggettato a stringenti profili sanzionatori in caso di falsa attestazione.

In questo modo, mantenendo elevato il profilo di salvaguardia dell'Erario da condotte opportunistiche, si evita l'ingiusta penalizzazione di chi alla data del decreto aveva già stipulato contratti vincolanti o addirittura già avviato o ultimato i lavori, senza però aver ancora ricevuto fatture, perché gli accordi prevedevano di attendere il raggiungimento di determinate percentuali minime di avanzamento o il raggiungimento della fine lavori.

Con l'ultimo periodo dell'emendamento si precisa che l'avvenuto avvio dei lavori si presume in ogni caso se, alla data di entrata in vigore del presente decreto, risultano spese, documentate da fatture, per lavori già effettuati o prestazioni professionali inerenti ai lavori già effettuate, in quanto è evidente che l'emissione di fatture alla data di entrata in vigore del decreto, a prescindere dal loro pagamento, certifica inequivocabilmente che gli interventi sono stati quanto meno avviati (le opere o la fase progettuale).

3. Articolo 2. (Modifiche alla disciplina in materia di remissione in bonis)

Riapertura remissione in bonis

EMENDAMENTO

L'articolo 2 è sostituito dal seguente:

“1. La comunicazione per l'esercizio dell'opzione di cessione del credito di cui all'articolo 3, comma 10-octies, del decreto-legge 29 dicembre 2022, n. 198, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 febbraio 2023, n. 14, qualora il contratto di cessione non sia stato concluso alla data del 4 aprile 2024, può essere effettuata dal beneficiario della detrazione con le modalità ed entro i termini di cui all'articolo 2, comma 1, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, se la cessione è eseguita a favore di banche, intermediari finanziari iscritti nell'albo previsto dall'articolo 106 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, società appartenenti a un gruppo bancario iscritto nell'albo di cui all'articolo 64 del medesimo testo unico o imprese di assicurazione autorizzate a operare in Italia ai sensi del codice delle assicurazioni private, di cui al decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209.”

Relazione illustrativa

Il presente emendamento sostituisce integralmente l'attuale articolo 2 del decreto in esame per ripristinare l'istituto della remissione *in bonis* sulle comunicazioni di opzione ex articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020 e per riproporre anche quanto già previsto dall'articolo 2-*quinquies* del decreto-legge n. 11 del 2023 con la sola modifica del riferimento ai contratti di cessione non ancora conclusi alla data del 4 aprile 2024, anziché a quelli non ancora conclusi alla data del 31 marzo 2023.

In questo modo, ferma restando l'operatività a regime, per le comunicazioni di opzione ex articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020, dell'istituto della remissione *in bonis* secondo gli ordinari presupposti della disciplina di cui all'articolo 2, comma 1, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, viene consentito in via eccezionale di avvalersene anche per le opzioni di cessione relative a spese sostenute nel 2023, così come è stato consentito per le opzioni di cessione relative

a spese sostenute nel 2022, anche se alla data ultima per l'esecuzione dell'adempimento di comunicazione non risultava ancora sussistente il presupposto dell'avvenuto accordo di cessione con un terzo cessionario, purché detto accordo, stipulato in data successiva e però in tempo utile per avvalersi della remissione *in bonis*, abbia come parte cessionaria banche, intermediari finanziari iscritti nell'albo previsto dall'articolo 106 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, società appartenenti a un gruppo bancario iscritto nell'albo di cui all'articolo 64 del medesimo testo unico o imprese di assicurazione autorizzate a operare in Italia ai sensi del codice delle assicurazioni private, di cui al decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209.

4. Articolo 2-bis. (Ulteriore rateizzazione dei crediti d'imposta)

EMENDAMENTO

Dopo l'articolo 2 è inserito il seguente:

“Articolo 2-bis (Ulteriore rateizzazione dei crediti d'imposta)

1. Al comma 4 dell'articolo 9 del decreto-legge n. 176 del 2022, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 6 del 2023, le parole “31 marzo 2023” sono sostituite con le seguenti “4 aprile 2024”.

Relazione illustrativa

L'emendamento estende dal 31 marzo 2023 al 4 aprile 2024 il termine finale entro il quale devono essere state inviate le Comunicazioni di opzione di sconto o cessione ex articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020, relative a detrazioni Superbonus fruibili in 4 anni ovvero a detrazioni Sismabonus o bonus barriere architettoniche fruibili in 5 anni, perché sia possibile per il fornitore o il cessionario optare per la rateizzazione in 10 anni degli importi delle singole rate annuali che non vengono utilizzati nell'anno di competenza finanziaria.

In pratica, la norma estende alle opzioni esercitate sulle spese detraibili sostenute nel 2023 la facoltà di “ulteriore rateizzazione” che l'articolo 9, comma 4, del decreto-legge n. 176 del 2022 già prevede per le spese detraibili sostenute sino al 2022, al fine di aiutare i soggetti “incapienti”, che non riescono a trovare cessionari disposti ad acquisire i crediti d'imposta, a non perdere definitivamente i propri crediti d'imposta “incagliati”.

5. Articolo 3-bis. (Norme di interpretazione autentica in materia di bonus edilizi)

EMENDAMENTO

Dopo l'articolo 3 è inserito il seguente:

“Articolo 3-bis (Norme di interpretazione autentica in materia di bonus edilizi)

1. Per garantire la certezza del diritto e per prevenire e deflazionare il contenzioso in materia di Superbonus e altri bonus edilizi di cui all'articolo 121, comma 2, del decreto-legge n. 34 del 2020, su questioni di natura eminentemente formale, si introducono le seguenti norme di interpretazione autentica:

a) ai fini dell'applicazione dell'articolo 119, comma 2, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, e delle disposizioni attuative di cui all'articolo 2, comma 5, del decreto del Ministro dello sviluppo economico del 6 agosto 2020, n. 159844, la data delle spese sostenute per

gli interventi trainati si intende ricompresa nell'intervallo di tempo individuato dalla data di inizio e dalla data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti, anche se il relativo documento di addebito con applicazione da parte del fornitore di uno sconto sull'intero corrispettivo, ai sensi dell'articolo 121, comma 1, lettera a), del citato decreto-legge n. 34 del 2020, viene emesso in data successiva a quella di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti, qualora la realizzazione dell'intervento trainato sia avvenuta nell'intervallo di tempo individuato dalla data di inizio e dalla data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti.

b) ai fini dell'applicazione dell'articolo 119, comma 10-bis, del decreto-legge n. 34 del 2020, convertito con modificazioni dalla legge n. 77 del 2020:

1) nella parte in cui fa riferimento alla superficie complessiva dell'immobile, è in ogni caso esclusa qualsivoglia rettifica del dato della superficie assunto dal beneficiario ai fini del calcolo dei massimali di spesa, laddove il beneficiario abbia assunto il dato della superficie catastale che risulta dall'applicazione dei criteri di calcolo di cui all'Allegato C del DPR 23.3.1998 n. 138;

2) nella parte in cui fa riferimento ai titoli di possesso dell'immobile oggetto degli interventi agevolati, si intende incluso nel possesso a titolo di proprietà anche il possesso a titolo di proprietà dell'immobile sulla base di un diritto di superficie;

c) per la detraibilità delle spese sostenute per il rilascio del visto di conformità, ai sensi e per gli effetti degli articoli 119, comma 11, e 121 comma 1-ter, del decreto-legge n. 34 del 2020, convertito con modificazioni dalla legge n. 77 del 2020, non rileva il requisito dell'effettuazione congiunta di cui all'articolo 119, commi 2, 5, 6 e 8, del decreto-legge n. 34 del 2020, convertito con modificazioni dalla legge n. 77 del 2020;

d) la mancata annotazione sulla fattura dello sconto sul corrispettivo, di cui all'articolo 121, comma 1, lettera a), del decreto-legge n. 34 del 2020, convertito con modificazioni dalla legge n. 77 del 2020, costituisce un indicatore di possibile anomalia in sede di analisi del rischio da parte dell'Agenzia delle Entrate, ma, ove sia dimostrabile dalla documentazione contrattuale che la volontà delle parti era quella di prevederne l'applicazione da parte del fornitore, non costituisce violazione idonea a rendere inefficace l'opzione nei confronti dell'Agenzia delle Entrate;

e) le spese detraibili ai sensi dell'articolo 119 del decreto-legge n. 34 del 2020, convertito con modificazioni dalla legge n. 77 del 2020, nella misura del 110 per cento, a fronte delle quali il fornitore ha applicato in fattura uno sconto integrale sul corrispettivo, ai sensi dell'articolo 121, comma 1, lettera a), del decreto-legge n. 34 del 2020, convertito con modificazioni dalla legge n. 77 del 2020, si considerano sostenute alla data di emissione della fattura, la quale, per le fatture emesse negli ultimi dodici giorni dell'anno solare e tempestivamente inviate al Sistema di Interscambio entro i dodici giorni successivi, coincide con la data del documento, di cui alla lettera a) dell'articolo 21, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.”.

Relazione illustrativa

L'emendamento, al fine di garantire la certezza del diritto e di prevenire e deflazionare il contenzioso in materia di Superbonus e altri bonus edilizi, su questioni di natura eminentemente formale, introduce alcune norme di interpretazioni autentica concernenti in particolare:

- la possibilità di considerare soddisfatto il requisito di effettuazione congiunta degli interventi “trainanti” e “trainati” anche con riferimento agli interventi “trainati” per i quali l'emissione della fattura, con sconto

-
- sul corrispettivo che azzerava il netto da pagare per l'intervento stesso, sia avvenuta in data successiva alla fine della realizzazione dei lavori relativi agli interventi "trainanti".
- l'esclusione da qualsivoglia rettifica del dato di superficie dell'immobile assunto da ONLUS, APS e ODV ai fini del calcolo dei massimali di spesa per l'applicazione dello "speciale superbonus RSA", quando tale dato è stato assunto dal beneficiario in misura pari alla superficie catastale che risulta dall'applicazione dei criteri di calcolo di cui all'Allegato C del d.P.R. 23 marzo 1998, n. 138;
 - l'esplicitazione che nel possesso a titolo di proprietà rientra anche la proprietà dell'immobile sulla base di un diritto di superficie;
 - l'irrelevanza del requisito dell'effettuazione congiunta, propria degli interventi Superbonus "trainati", con riguardo alle spese sostenute per il rilascio del visto di conformità;
 - l'esclusione della conseguenza della inefficacia nei confronti dell'Agenzia delle Entrate delle opzioni di sconto sul corrispettivo relativamente alle quali, pur essendo desumibile dalla documentazione contrattuale la volontà delle parti di applicare detto sconto, manchi la relativa annotazione del medesimo sulla fattura di addebito delle spese;
 - l'individuazione della data di sostenimento delle spese detraibili, addebitate dal fornitore con applicazione di sconto sul corrispettivo integrale, in corrispondenza della data di emissione della fattura risultante dal documento, con riguardo alle fatture recanti data compresa negli ultimi dodici giorni dell'anno solare che risultano tempestivamente trasmesse al Sistema Di Interscambio (SDI) nei dodici giorni successivi alla predetta data.

6. Articolo 7. (Disposizioni urgenti in materia fiscale)

EMENDAMENTO

All'articolo 7, il comma 3 è abrogato.

Relazione illustrativa

I primi tre commi dell'articolo 7 del decreto-legge n. 39 del 2024 introducono specifiche disposizioni tese a regolamentare l'ambito temporale di applicazione del nuovo articolo 6-bis dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212), introdotto dal decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219, in attuazione dell'articolo 4, comma 1, lettera f), della legge 9 agosto 2023, n. 111, recante delega al Governo per la riforma fiscale.

Il citato articolo 6-bis dello Statuto ha stabilito che tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo, fatta eccezione per quelli automatizzati e sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni, da individuare con apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze (ancora non emanato).

Il decreto legislativo n. 219 del 2023 di revisione dello Statuto dei diritti del contribuente è entrato in vigore il 18 gennaio 2024, senza una specifica regolamentazione della decorrenza degli effetti del nuovo articolo 6-bis della legge n. 212 del 2000.

Sempre in materia di contraddittorio preventivo, il nuovo comma 2-bis dell'articolo 1 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 – introdotto dal decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13 in attuazione della delega fiscale in materia di revisione del procedimento accertativo – ha disciplinato le modalità di instaurazione del contraddittorio preventivo nell'ambito dell'istituto dell'accertamento con adesione.

Per effetto dell'articolo 41, comma 2, del decreto legislativo n. 13 del 2024, la nuova disciplina relativa alla partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento con adesione si applica con riferimento agli atti emessi a decorrere dal 30 aprile 2024.

Alla luce di tali disposizioni e circostanze risulta incerta l'individuazione della decorrenza temporale di applicazione della nuova disciplina in materia.

Per tali motivi, con l'articolo 7 del decreto-legge in esame si stabilisce, nel comma 1, che le disposizioni dell'articolo 6-bis della legge n. 212 del 2000 *“non si applicano agli atti emessi prima del 30 aprile 2024 e a quelli preceduti da un invito ai sensi del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, emesso prima della medesima data”*.

Nel comma 2 è stato precisato che a tali atti *“si applica la disciplina vigente prima del 30 aprile 2024”*.

Nel successivo comma 3 è stato, infine, disposto che qualora l'Amministrazione finanziaria, prima della data di entrata in vigore della disposizione in esame, abbia comunicato al contribuente lo schema d'atto di cui al citato articolo 6-bis, *“agli atti emessi con riferimento alla medesima pretesa si applica comunque la proroga dei termini di decadenza prevista dal comma 3, terzo periodo, del medesimo articolo”*.

Ai sensi di quest'ultima disposizione *“Se la scadenza di tale termine [n.d.r.: termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio, non inferiore a sessanta giorni dalla comunicazione dello schema d'atto] è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centovesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio”*.

Per effetto dei primi tre commi dell'articolo 7 in oggetto, l'applicazione delle nuove disposizioni dello Statuto del contribuente in materia di contraddittorio preventivo – introdotte dal decreto legislativo n. 219 del 2023 in attuazione della legge delega per la riforma fiscale n. 111 del 2023 – è rinviata, dunque, agli atti emessi a decorrere dal 30 aprile 2024, comunque non preceduti da un invito a comparire – ex articolo 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997 – emesso prima della medesima data.

L'unica eccezione a tale generale sospensione dell'efficacia delle nuove disposizioni dello Statuto del contribuente in materia di contraddittorio preventivo, introdotte in attuazione della delega fiscale, è costituita dalla immediata applicabilità della norma in materia di proroga dei termini di accertamento in favore dell'amministrazione finanziaria di cui al comma 3, terzo periodo, del nuovo articolo 6-bis dello Statuto.

Il che si risolve in un'ingiustificata disparità di trattamento tra contribuente e amministrazione finanziaria, frutto di un'applicazione del tutto asistemica del diritto intertemporale applicabile al caso di specie che, dunque, occorre assolutamente evitare.

Ciò è ancor più vero, peraltro, se si considera che la disciplina vigente in materia prima delle più recenti modifiche introdotte in attuazione della delega fiscale già prevede, all'articolo 5, comma 3-bis, del decreto legislativo n. 218 del 1997, una specifica norma di proroga dei termini di accertamento in favore dell'Agenzia delle entrate, secondo cui *“Qualora tra la data di comparizione, di cui al comma 1, lettera b), e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di centoventi giorni, in deroga al termine ordinario”*.

Risulta dunque più coerente sotto il profilo sistematico e maggiormente rispettoso del principio di parità di trattamento lasciare che per gli atti emessi prima del 30 aprile 2024 nonché per quelli emessi a decorrere da quest'ultima data ma preceduti da un invito a comparire – ex articolo 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997 – emesso prima del 30 aprile 2024, tutte le nuove disposizioni dello Statuto del contribuente in materia di

contraddittorio preventivo, introdotte in attuazione della delega fiscale, siano inapplicabili, ivi comprese quelle in materia di proroga dei termini di accertamento, prevedendo che anche per quest'ultima trovi invece applicazione la disciplina vigente in materia prima dell'attuazione della delega fiscale di cui al richiamato articolo 5, comma 3-*bis*, del decreto legislativo n. 218 del 1997.

Per tutti i sopra esposti motivi, l'emendamento abroga quindi il comma 3 dell'articolo 7 in oggetto e, con esso, la proroga dei termini di decadenza dell'azione accertatrice ai sensi del comma 3, terzo periodo, dell'articolo 6-*bis* della legge n. 212 del 2000 per gli atti emessi a seguito di schemi d'atto comunicati al contribuente prima del 30 marzo 2024 (data di entrata in vigore del decreto-legge in esame).