



A.N.T.I. – Sezione Friuli Venezia Giulia

Udine – Palazzo Torriani

Venerdì 11 gennaio 2019 dalle ore 14.30 alle 18.30

LA LEGGE DI BILANCIO 2019 E LE ALTRE NOVITA' FISCALI DI FINE 2018 (tranne la fattura elettronica)

*a cura di **Luca Lunelli***

dottore commercialista e tributarista in Udine

SOMMARIO

- I. Normativa a regime in materia di dividendi e *capital gain*. Novità in tema di CFC e dividendi da paradisi fiscali recate dal “Decreto ATAD” (cenni) pag. 2
- II. Novità in tema di *entry tax* ed *exit tax* recate dal “Decreto ATAD”(cenni) pag. 8
- III. Definizione P.V.C., definizione liti pendenti e sanatoria irregolarità formali pag. 9
- IV. Abuso del diritto ed interpretazione degli atti nell'imposta di registro:
norma di interpretazione autentica pag. 22
- V. Rivalutazione partecipazioni detenute da persone fisiche ed abuso del diritto pag. 24
- VI. Obbligo P.T.T. dal 1° luglio 2019 pag. 25

- Relazione resa definitiva in data 5 gennaio 2019 -

I. NORMATIVA A REGIME IN MATERIA DI DIVIDENDI E CAPITAL GAIN. NOVITÀ in tema di CFC e DIVIDENDI da PARADISI FISCALI RECAE DAL “DECRETO ATAD” (CENNI)

1. DIVIDENDI CONSEGUITI DA PERSONE FISICHE “NON IMPRENDITORI”: QUESTIONI ANCORA APERTE

Disciplina “a regime”: come previsto dall’art. 1, co. 999-1006, della L. 205/2017 (Legge di bilancio 2018) – a decorrere dal **1° gennaio 2018** – per i **dividendi percepiti da persone fisiche al di fuori dell’esercizio di impresa**, si applica un’unica modalità di tassazione a prescindere dalla natura della partecipazione (qualificata¹ o non qualificata): **ritenuta a titolo di imposta nella misura del 26%**² da parte del soggetto IRES erogatore degli stessi; e, quindi, tassazione “definitiva” senza ulteriori obblighi impositivi o dichiarativi e, pertanto, “esclusione” dalla progressività IRPEF (con allineamento a quello che è il regime già in vigore per i dividendi da partecipazione non qualificata).

Disciplina transitoria: in relazione alle riserve di utili presenti nei patrimoni netti delle società di capitali su cui è stata corrisposta l’IRES in misura differenziata a seconda dell’anno di maturazione, la Legge di bilancio 2018 ha previsto per gli

a. utili prodotti fino al 31 dicembre 2017 ma con distribuzioni deliberate

- **dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022**, il mantenimento delle “vecchie regole” ossia tassazione IRPEF progressiva su quota parte dividendi, come segue:
 - ▶ utili prodotti **fino al 2007** → tassazione in capo al socio sul **40%** (IRES 33%);
 - ▶ utili prodotti **dal 2008 al 2016** → tassazione in capo al socio sul **49,72%** (IRES 27,50%);
 - ▶ utili prodotti nel **2017** → tassazione in capo al socio sul **58,14%** (IRES 24%);
- **dal 1° gennaio 2023**, la **tassazione con ritenuta “secca” del 26%** a prescindere dal fatto che si tratti di utili “risalenti” e cioè prodotti fino al 31 dicembre 2017;

b. utili prodotti dal 1° gennaio 2018 → tassazione con ritenuta “secca” del 26%.

¹ La partecipazione si considera

- **qualificata**, qualora rappresenti una percentuale di diritti di voto esercitabile nell’assemblea ordinaria superiore al 2% o al 20%, ovvero, una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 5% o al 25%, a seconda che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di partecipazioni non quotate (cfr., art. 67, co. 1, lett. c), D.P.R. 917/1986);
- **non qualificata**, qualora non raggiunga le predette soglie.

² Tale ritenuta è altresì applicabile anche agli utili derivanti da **contratti di associazione in partecipazione** indipendentemente dal valore dell’apporto.

Dividendi deliberati nel 2017 e distribuiti nel 2018: come visto sopra, l'art. 1, co. 1006, della L. 205/2017 per le distribuzioni di utili da partecipazioni qualificate deliberate dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022 e formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, ha disposto che continuano ad applicarsi le vecchie regole del D.M. 26.05.2017 e dunque i dividendi concorrono a formare il reddito complessivo del percipiente secondo determinate percentuali e senza subire la ritenuta a titolo d'imposta ex art. 27 del D.P.R. 600/1973, **MA**

◆ **quid juris per tutti quei casi in cui la Società ha deliberato la distribuzione prima del 31 dicembre 2017, ma ha dato materiale esecuzione alla delibera distribuendo il denaro ai soci nel corso del 2018?**

Se interpretata letteralmente, la disposizione sopra citata lascerebbe "scoperte" tali situazioni con il rischio di assoggettarle alla ritenuta a titolo d'imposta del 26%...

► sul punto è recentemente (dicembre 2018) intervenuta la **D.R.A.E. Piemonte nella risposta ad interpello n. 901-498/2018** precisando che tali distribuzioni mantengono il **previgente regime impositivo** e, dunque, **non scontano la ritenuta a titolo d'imposta del 26%**; ciò in conformità con la **ratio** della **disciplina transitoria** che era (ed è) quella di non penalizzare i soci con partecipazioni qualificate in società con riserve di utili formatesi fino al 31.12.2017 e dunque **privilegiando** non tanto la data in cui è stata assunta la delibera di distribuzione quanto **il momento in cui quegli utili si sono formati**.

La predetta risposta ha poi confermato che – anche per queste distribuzioni – **rimangono ferme le previgenti disposizioni applicabili in relazione all'ordine di distribuzione delle riserve** ossia la presunzione per cui sono distribuite per prime le riserve che si sono formate per prime (una sorta di "FIFO"), quindi partendo da quelle formatesi fino al 2007 e così via fino a quelle formatesi nel 2017 (questo dovrebbe valere anche per le riserve che si formeranno a partire dal 2018, le quali saranno distribuibili solo a partire dal momento in cui saranno esaurite quelle "vecchie").

Dividendi percepiti da Società semplici:

- **prima delle modifiche previste dalla L. 205/2017** (Legge di bilancio 2018), i dividendi percepiti dalle società semplici ed erogate dalle Società di capitali erano soggetti a tassazione ex art. 47, co. 1, del T.U.II.RR., cioè concorrevano alla formazione del reddito imponibile complessivo limitatamente al 40% del loro ammontare (o del 49,72% o del 58,14%) e nessun rilievo assumevano le soglie di qualificazione delle partecipazioni detenute dalle società semplici dal momento che non era prevista nessuna tassazione sostitutiva;
- **la L. 205/2017** [art. 1, co. 1004, lett. a)] ha **novellato l'art. 47 del T.U.II.RR.** mantenendo soltanto la disposizione che prevede la presunzione (assoluta) di prioritaria distribuzione delle riserve di utili (rispetto alle riserve di capitali) ma **abrogando la disposizione che prevedeva il concorso dei dividendi nella misura del 40%**. Inoltre, non ne è stata prevista nemmeno la tassazione sostitutiva mediante ritenuta a titolo d'imposta, dal momento che l'art. 27, co. 1, del D.P.R. 600/1973, nella versione in vigore dal 1° gennaio 2018, prevede

un'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta del 26% sugli utili in qualunque misura corrisposti solo a persone fisiche titolari di partecipazioni (qualificate o meno).

◆ **quid juris per i dividendi percepiti da Società semplici?**

Sul punto, **si contrappongono due orientamenti interpretativi opposti:**

- ◆ il primo, per cui i dividendi percepiti dalle società semplici non sembrerebbero soggetti ad alcuna forma di imposizione, né ordinaria, né sostitutiva;
- ◆ il secondo, per cui tali dividendi dovrebbero concorrere integralmente alla formazione del reddito imponibile della società semplice percipiente;

In proposito, allineandosi a quanto previsto da autorevole dottrina³ e prassi amministrativa⁴, si ritiene che tali utili dovrebbero concorrere per intero alla formazione del reddito imponibile della società percettrice dal momento che

- l'art. 44, co. 1, lett. e), del T.U.II.RR. prevede l'imponibilità *tot court* degli utili derivanti da società ed enti soggetti all'IRES;
- l'art. 45, co. 1, del T.U.II.RR., a sua volta, stabilisce che i redditi di capitale sono costituiti *"dall'ammontare degli interessi, utili o altri proventi percepiti nel periodo d'imposta, senza alcuna deduzione"*.

Questo, in "punto di diritto"... **sotto il profilo sostanziale**, si tratta di una **soluzione decisamente penalizzante** dal momento che l'IRPEF dovuta dal socio si somma all'IRES (ed IRAP) versate dalla Società con una doppia imposizione economica ingiustificabile (ad aliquota marginale IRPEF si rischia quasi un 60% di imposizione!); tuttavia, **salvo un intervento legislativo**, la soluzione interpretativa più rigorosa determina anche il trattamento più "discriminatorio".

2. DIVIDENDI BLACK LIST (ARTT. 4 E 5 DEL D.LGS. 142/2018 – DECRETO ATAD)

Con il **D.Lgs. 29.11.2018, n. 142** (pubblicato in G.U. del 28.12.2018!) attuativo della Direttiva UE 2016/1164 (c.d. Direttiva ATAD – *Anti Tax Avoidance Directive*) – a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 (cioè dal p.i. 2019 per i c.d. "solari") – viene modificata significativamente

- la **disciplina di cui alle *Controlled Foreign Companies* – CFC** di cui all'**art. 167 del T.U.II.RR.** (sostituito integralmente)

³ G. Ferranti, *Equiparazione tra partecipazioni qualificate e non: le questioni da chiarire*, in "Il Fisco", 2/2018, p. 107.

⁴ Assonime, Circ. 17 maggio 2018, n. 11 e Fondazione Nazionale Dottori Commercialisti, documento di ricerca del 14 settembre 2018.

- la **nozione di regime fiscale privilegiato delle società partecipate estere ai fini della tassazione dei dividendi**: modificando l'**art. 47, co. 4 del T.U.II.RR.** e introducendo un nuovo **art. 47-bis** nel **T.U.II.RR.** (rubricato "*Disposizioni in materia di regimi fiscali privilegiati*").

Si tratta di una **normativa particolarmente complessa** (ed intrecciata tra le varie disposizioni) che porrà non pochi dubbi agli operatori economici; nella presente trattazione viene esaminata solo "per sommi capi".

■ la situazione fino al 2018

L'**art. 167 del T.U.II.RR.** prevedeva la compresenza di due regimi distinti

- quello di cui ai **commi 1 a 4** che considera CFC le **controllate estere** (solo extra UE, c.d. *CFC Black*) il cui **livello nominale di tassazione è inferiore al 50% di quello applicabile in Italia** (somma delle aliquote IRES ed IRAP⁵);
- quello previsto dal **comma 8-bis** che ricorre quando la **controllata estera** (anche comunitaria, c.d. *CFC White*) sia assoggettata ad un **livello di tassazione effettiva inferiore al 50% di quello italiano** (sola aliquota IRES) e **consegua proventi per oltre il 50% da passive income.**

Era prevista una **doppia esimente**, riconducibile

- da un lato, al radicamento nello Stato di insediamento (c.d. "prima esimente");
- dall'altro, alla mancata localizzazione del reddito in Stati *Black list* (c.d. "seconda esimente").

■ la situazione dal 2019 (dall'esercizio successivo a quello in corso al 2018)

Viene **ampliata la nozione di "controllo"** per cui si considerano controllate non solo le entità estere di cui si detenga, anche per mezzo di fiduciarie o persone interposte, la maggioranza dei diritti di voto in assemblea ordinaria, ma **anche quelle in cui si detenga una partecipazione agli utili maggiore del 50% direttamente o indirettamente, mediante una o più società controllate ex art. 2359 del Cod. Civ. o tramite società fiduciaria o interposta persona.** La nozione di controllo si estende anche alle stabili organizzazioni delle controllate estere e alle stabili organizzazione in *branch exemption* localizzate in Paesi a fiscalità privilegiata dei soggetti residenti.

La nuova formulazione dell'art. 167 **considera CFC** (senza distinzioni "territoriali" tra società comunitarie ed extracomunitarie⁶ ossia tra *CFC Black* e *CFC White*), le **controllate estere** che, **congiuntamente,**

- **sono assoggettate ad una tassazione effettiva inferiore al 50%⁷** di quella a cui sarebbero state soggette se residenti in Italia;

⁵ cfr., C.A.E. 51/2010.

⁶ Cfr., in tal senso Assonime, Audizione del 4.10.2018 presso la Commissione finanze del Senato.

- **conseguono proventi per oltre 1/3 da *passive income***, le cui tipologie sono state dettagliatamente enunciate *ex lege*⁸.

Viene inoltre prevista **un'unica esimente** (co. 5) rappresentata dal caso in cui il soggetto controllato non residente svolga un'attività economica effettiva, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali (adeguati alle attività svolte).

Quanto alle modalità di imputazione, il **nuovo comma 6 dell'art. 167 del T.U.II.RR.** prevede che **i redditi del soggetto controllato non residente siano imputati al soggetto residente in proporzione alla sua quota di partecipazione agli utili**⁹. La scelta legislativa è stata infatti quella di prevedere l'imputazione per trasparenza alla controllante di tutti i redditi della CFC e non solo quelli riconducibili alla categoria dei *passive income*¹⁰. Per la determinazione del reddito del soggetto non residente, da imputare per trasparenza al soggetto residente, si applicano le regole di determinazione del reddito ai fini IRES (quindi non solo quelle del T.U.II.RR.) previste per le imprese residenti **con espressa esclusione** delle disposizioni riguardanti le società di comodo, le società in perdita sistematica, gli studi di settore, l'aiuto alla crescita economica (ACE, peraltro soppresso dalla Legge di bilancio 2019) e la rateizzazione delle plusvalenze di cui all'art. 86 comma 4 del TUIR.

Premesse queste distinzioni preliminari, con riferimento alle **norme che "operano a valle"** (ossia agli artt. 47, 68, 86, 87 e 89 del T.U.II.RR.), si segnala che – con l'introduzione del nuovo **art. 47-bis del T.U.II.RR.** – si considerano **residenti in "paradisi fiscali"** (solo extra UE o SEE) **le partecipate** :

⁷ Il comma 4 dell'art. 167 prevede che con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate saranno indicati i criteri per effettuare, con modalità semplificate, la verifica del *tax rate* estero.

⁸ 1) interessi o qualsiasi altro reddito generato da attivi finanziari;
2) canoni o qualsiasi altro reddito generato da proprietà intellettuale;
3) dividendi e redditi derivanti dalla cessione di partecipazioni;
4) redditi da leasing finanziario;
5) redditi da attività assicurativa, bancaria e altre attività finanziarie;
6) proventi derivanti da operazioni di compravendita di beni con valore economico aggiunto scarso o nullo, effettuate con soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente;
7) proventi derivanti da prestazioni di servizi, con valore economico aggiunto scarso o nullo, effettuate a favore di soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente; ai fini dell'individuazione dei servizi con valore economico aggiunto scarso o nullo si tiene conto delle indicazioni contenute nel D.M. MEF emanato ex art. 110, co. 7, del T.U.II.RR. (cfr., art. 7, D.M. 14 maggio 2018 in tema di TP, sui c.d. servizi a basso valore aggiunto).

⁹ In caso di partecipazione indiretta la quota di partecipazione agli utili è determinata tenendo conto della demoltiplicazione prodotta sugli utili dalla catena societaria partecipativa.

¹⁰ L'Associazione Italiana Dottori Commercialisti, nella denuncia 12 del 26 settembre 2018 alla Commissione Europea ha (correttamente) rilevato che il Legislatore Italiano non ha applicato correttamente l'art. 7, lett. a) della Direttiva ATAD il quale prevedeva la tassazione "per trasparenza" dei soli *passive income* e non dell'intero reddito prodotto dalla CFC.

- il cui livello di **tassazione effettiva è inferiore al 50% di quello italiano**, per le **partecipazioni di controllo**;
- il cui livello di **tassazione nominale è inferiore del 50% di quello italiano**, per le **partecipazioni non di controllo**;

con la conseguenza che i dividendi percepiti da tali società – a prescindere dalla natura (qualificata o meno) della partecipazione detenuta e sia che vengano percepiti da soggetti IRES che dalle persone fisiche – **concorrono** (salva la dimostrazione di specifiche esimenti) **integralmente alla formazione del reddito complessivo del percipiente**.

Con riferimento all'art. 47-*bis* vengono riprodotte le “**vecchie**” **esimenti** in vigore già nel 2018¹¹ ossia dimostrare (alternativamente)

- che la partecipata svolge un'attività economica effettiva mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali;
- che dalla partecipazione non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati a regime fiscale privilegiato ossia che la partecipata è sottoposta ad un livello congruo di tassazione¹².

3. CAPITAL GAIN CON SOSTITUTIVA DAL 2019

Con la L. 205/2017 (Legge di Bilancio 2018), è stato **uniformato** il trattamento delle plusvalenze (*capital gain*) **conseguite da persone fisiche non imprenditori** relative alla cessione di **partecipazioni qualificate a quello delle analoghe componenti di natura non qualificata**: di conseguenza, **i redditi diversi realizzati dal 1° gennaio 2019**, sono assoggettati **ad imposta sostitutiva del 26%**¹³. Un tanto si applica anche alle società semplici ed Enti non commerciali sulle plusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni qualificate e non qualificate.

In proposito, si tenga presente che – in merito alle cessioni di partecipazioni da parte di soggetti non imprenditori – la plusvalenza (o minusvalenza) che rappresenta il presupposto impositivo del *capital gain* si origina con il trasferimento della proprietà della partecipazione o del titolo, **MA tale plusvalenza diviene imponibile quando viene percepito il corrispettivo** (cfr., C.A.E. 27 giugno 2014, n. 19).

Se nei periodi d'imposta precedenti a quello in cui si effettua la cessione, il contribuente ha percepito delle somme a titolo di acconto, esse verranno computate ai fini della determinazione del corrispettivo, perché, applicando questo principio, gli **acconti non sono imponibili** nell'anno in cui sono percepiti, ma in quello in cui la cessione si perfeziona: ad es. se si stipula un contratto preliminare che prevede la corresponsione di acconti nell'anno 2018 e la

¹¹ Con riferimento alle partecipazioni non di controllo, la modifica normativa poteva essere l'occasione per semplificare la prova da fornire.

¹² Dovrebbero valere ancora in proposito i chiarimenti forniti dalla C.A.E. 4 agosto 2016, n. 35/E, dimostrando che il carico fiscale scontato dalla partecipata estera è non inferiore alla metà di quello cui la stessa sarebbe stata sottoposta qualora residente in Italia.

¹³ Prima delle modifiche in commento, le plusvalenze su cessioni di partecipazioni qualificate (non black list) erano tassate in capo alle persone fisiche non imprenditori: nel limite del 40% se realizzate entro il 31.12.2008; nel limite del 49,72%, se realizzate dal 1° gennaio 2009; nel limite del 58,14%, se realizzate dal 1° gennaio 2018.

stipula del contratto (o dell'atto) definitivo nell'anno 2019, le somme percepite a titolo di **anticipazione** saranno imponibili nel periodo d'imposta in cui la cessione si realizza, ossia il 2019.

Se viene pattuito un **corrispettivo dilazionato**, opera il principio contenuto **nell'art. 68, co. 7, lett. f) del T.U.II.RR.**, secondo cui *"nei casi di dilazione o rateazione del pagamento del corrispettivo la plusvalenza è determinata con riferimento alla parte del costo o valore di acquisto proporzionalmente corrispondente alle somme percepite nel periodo d'imposta"*: a titolo d'esempio, se l'atto di cessione è stato **stipulato nel 2018**, ma è stato pattuito un corrispettivo rateale (ad esempio, il 60% nella prima metà del 2018 e il 40% rimanente nel 2019), avverrà che

- il 60% della plusvalenza complessiva deve essere tassato nella dichiarazione da presentarsi per il 2018, e il 40% rimanente nella dichiarazione da presentarsi per il 2019;
- in entrambe le dichiarazioni, però, tali redditi scontano l'IRPEF progressiva, computata sul 58,14% del provento, e non l'imposta sostitutiva del 26%.

II. NOVITA' IN TEMA DI ENTRY TAX ED EXIT TAX (CENNI)

Il **D.Lgs. 142/2018** sul recepimento della **Direttiva UE 2016/1164 (c.d. Direttiva ATAD)**, reca – a decorrere dal p.i. successivo a quello in corso al 31.12.2018 (cioè dal **2019**, per i contribuenti "solari") – rilevanti **novità** in tema di imposizione diretta in caso di

- **trasferimento all'estero** di soggetti che esercitano imprese commerciali¹⁴, regolato **dall'art. 166 del T.U.II.RR.** (c.d. **exit tax**). L'*exit tax* è rappresentata dalle imposte sui redditi dovute in Italia nel momento in cui le imprese commerciali si trasferiscono in un altro Paese¹⁵; tale trasferimento può avvenire sia mediante il trasferimento della residenza, sia attraverso operazioni straordinarie (fusioni, scissioni e conferimenti);
- **trasferimento in Italia** di soggetti che esercitano imprese commerciali **residenti all'estero**, regolato dall'**art. 166-bis del T.U.II.RR.** (c.d. **entry tax credit**).

Premesso che la **ratio** del provvedimento è di **rendere simmetriche le norme sulla exit tax rispetto a quelle della entry tax**¹⁶, viene previsto quanto segue.

In tema di **EXIT TAX** viene previsto – mediante riscrittura dell'**art. 166 del T.U.II.RR.** –

- l'introduzione del concetto di valore di mercato, in sostituzione del valore normale, ai fini della determinazione della plusvalenza in uscita;

¹⁴ Anche se la Direttiva ATAD precisa che il suo ambito di applicazione è circoscritto ai contribuenti soggetti all'imposta sulle società (art. 1).

¹⁵ L'*exit tax* si applica anche nei casi in cui una stabile organizzazione o ramo di essa situata in Italia si trasferisca nel Paese della casa madre o in altro Stato.

¹⁶ Anche in ossequio alla giurisprudenza della CGUE in tema di libertà di stabilimento (cfr., C-292/16).

- riduzione da sei a cinque del numero delle rate in caso di rateizzazione delle imposte;
- eliminazione della possibilità di fruire della sospensione del versamento delle imposte;
- una più analitica disciplina dell'utilizzo delle perdite fiscali nel caso in cui cessi l'attività di impresa in Italia;
- la rilevanza dell'imposizione in uscita anche in caso di trasferimento mediante operazioni straordinarie, di attività a stabili organizzazioni all'estero o di stabili organizzazioni in Italia da parte di soggetti non residenti.

In tema di ENTRY TAX, il nuovo (sostituito) testo dell'art. **166-bis** del **T.U.II.RR.** prevede che per le aziende trasferite in Italia

- le attività e passività sono valorizzate a "valore di mercato" determinato ex art. 110, co. 7, del T.U.II.RR. (al posto del "valore normale" ex art. 9 del T.U.II.RR. di cui al testo previgente), con ciò allineandosi alla prassi internazionale OCSE;
- tra i beni valorizzabili sono inseriti l'avviamento e i beni costruiti in economia (prima il riferimento era solo beni che l'impresa estera aveva acquisito sopportando un pagamento effettivo nel Paese di provenienza¹⁷);
- il trasferimento in Italia può essere attuato anche mediante operazioni straordinarie di fusione o scissione (prima non vi era nessun riferimento ad operazioni straordinarie ex artt. 178 e 179 del T.U.II.RR.);
- l'incentivo riguarda anche il trasferimento di una stabile organizzazione attraverso operazioni di fusione e scissione societaria e conferimento (prima non vi era riferimento a tale possibilità);

con la conseguenza che i maggiori valori, incidendo sulla determinazione del reddito d'impresa degli esercizi successivi attraverso i futuri ammortamenti delle poste attive valutate "a valori di mercato", rappresenteranno un **vantaggio molto più consistente** rispetto a quelli consentiti dalla previgente versione dell'art. 166-bis.

III. DEFINIZIONE P.V.C., DEFINIZIONE LITI PENDENTI E SANATORIA ERRORI FORMALI

1. DEFINIZIONE P.V.C.

- **Riferimenti normativi: art. 1, D.L. 23.10.2018, n. 119 (conv., con mod., da L. 17.12.2018, n. 136)**

Definizione. Il contribuente può definire in via agevolata il **contenuto integrale** dei PP.VV.C., **consegnati o notificati entro il 24 ottobre 2018**, con la presentazione di una **dichiarazione** integrativa *ad hoc* e il **versamento delle maggiori imposte contestate nel P.V.C., senza dover pagare sanzioni amministrative e interessi.**

¹⁷ Cfr. R.A.E. 5 agosto 2016, n. 69/E.

Ambito oggettivo. La definizione deve riguardare il contenuto integrale di ciascun P.V.C., emesso dall'A.E. o dalla GdF ai sensi dell'art. 24 della L. 4/1929¹⁸ e consegnato al contribuente entro il 24 ottobre 2018, contenente violazioni relative a:

- imposte sui redditi e relative addizionali, e imposte sostitutive;
- imposta sul valore degli immobili (IVIE) e delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE)¹⁹;
- contributi previdenziali e ritenute²⁰;
- Irap;
- Iva;
- risorse proprie tradizionali UE (es. dazi doganali)²¹.

Sono esclusi dalla definizione i PP.VV.C. relativi ad imposte di natura diversa: ad esempio, imposte d'atto (registro, successioni, donazioni, ipocatastali) e tributi locali.

Cause ostative. Non possono essere definiti i PP.VV.C. per i quali, alla data del 24.10.2018, il contribuente abbia già ricevuto la notifica di un avviso di accertamento o di un invito al contraddittorio per l'accertamento con adesione ex art. 5, co. 1, D.Lgs. 218/1997. Per converso, non dovrebbero costituire causa ostativa la presentazione di una istanza di accertamento con adesione ex art. 6, co. 1, del D.Lgs. 218/1997, da parte del contribuente prima del 24 ottobre 2018; come pure la presentazione di memorie difensive ex art. 12, u.c., L. 212/2000.

Considerato che la norma fa riferimento solo a cause ostative di natura "amministrativa", la comunicazione della notizia di reato non dovrebbe costituire causa ostativa alla definizione.

Modalità. Per regolarizzare le violazioni contestate nel P.V.C., il contribuente deve presentare, entro il **31 maggio 2019**, la dichiarazione originariamente omessa o la dichiarazione integrativa relativamente ai periodi d'imposta per i quali i termini di accertamento di cui agli artt. 43 del D.P.R. 600/1973 e 57 del D.P.R. 633/1972 non sono scaduti, tenendo conto, a questo fine, del **raddoppio** dei termini previsto nel caso di omessa dichiarazione di investimenti e attività di

¹⁸ Si tratta dei PP.VV.C. - con le contestazioni di eventuali violazioni riscontrate - che vengono redatti dai verificatori, a conclusione della verifica presso i locali dove si svolge l'attività, e consegnati al contribuente.

¹⁹ Nella sanatoria non rientrano gli atti emessi nell'ambito della procedura di *voluntary disclosure*.

²⁰ Testualmente, sono sanabili solo le violazioni constatate nel P.V.C.; resta da verificare se siano sanabili le violazioni relative a contributi (come quelli della gestione separata INPS) che hanno la stessa base imponibile delle II.RR. e vanno anche liquidati nella dichiarazione dei redditi, nella misura in cui la violazione non sia stata propriamente "constatata".

²¹ Nella nota Agenzia Dogane e Monopoli 16.11.2018 n. 123013, era stato sostenuto che il richiamo, nell'art. 1 co. 6 del DL 119/2018, alle risorse proprie dell'UE è da ritenersi un "refuso" del Legislatore, visto che il co. 1 dell'art. 1 si riferisce solo a imposte sui redditi, IVA, IRAP e ritenute. Addirittura, era stato affermato, in tale nota, che l'Agenzia si sarebbe fatta "promotrice" di una richiesta di modifica normativa, che, però, non è stata recepita in sede di conversione.

natura finanziaria detenute negli Stati *black list* (cfr., art. 12, co. 2-*bis* e 2-*ter*, del D.L. 78/2009)²².

☛ La **omessa** presentazione della **dichiarazione** originaria (Redditi, Irap, Iva) non preclude la possibilità di definizione del P.V.C..

La dichiarazione integrativa speciale va presentata in relazione a ciascuna singola dichiarazione - omessa o presentata - ai fini delle imposte sui redditi, Irap o Iva che si intende regolarizzare e le cui violazioni sono constatate nel P.V.C..²³

Però, nelle dichiarazioni presentate ai fini della definizione, le **perdite** – anche ulteriori rispetto a quelle già indicate nella dichiarazione originariamente presentata - di cui agli artt. 8 e 84 del D.P.R. 917/1986²⁴ **non possono essere utilizzate a scomputo dei maggiori imponibili dichiarati**. Le modalità per la presentazione delle dichiarazioni “integrative speciali” verranno stabilite con un provvedimento del Direttore dell’A.E.. **Non** è stabilito alcun periodo di **sospensione** - tra il 24.10.2018 e il 31.5.2019 - per la emissione da parte degli Uffici, degli atti di accertamento relativi ai PP.VV.C. consegnati al contribuente entro lo scorso 24.10.2018.

Modalità particolari. Nel caso di soggetti che producono redditi in **forma associata** (ex art. 5, D.P.R. 917/1986), o di soggetti che optano per il regime di **trasparenza fiscale** (di cui agli artt. 115 e 116, stesso Decreto), **anche i soci possono definire in via agevolata la propria posizione presentando una dichiarazione integrativa** con cui regolarizzare le imposte dovute sui maggiori redditi di partecipazione – emersi dal P.V.C. elevato nei confronti della società - ad essi imputabili²⁵.

Modalità di versamento. Le maggiori imposte dovute per la definizione devono:

- riguardare **tutte le violazioni** constatate nel P.V.C. in relazione a ciascun periodo d’imposta e per **tutti i periodi** oggetto di contestazione²⁶;

²² La norma nulla dice in merito ai p.i. non ancora decaduti per effetto della comunicazione di una notizia di reato: sarebbe opportuno un intervento chiarificatore dell’A.E..

²³ Vi è chi ritiene che – in presenza di un P.V.C. afferente una pluralità di periodi d’imposta – il contribuente possa scegliere le annualità che intende regolarizzare e questo in coerenza con il principio di autonomia dell’obbligazione d’imposta (cfr., L. Lovecchio, *Sanatoria dei P.V.C. anche per un solo periodo d’imposta*, in Sole 24h, 21.12.2018).

²⁴ I predetti articoli disciplinano, rispettivamente le modalità di computo delle perdite e il relativo regime di riportabilità nel tempo.

²⁵ Più problematica al riguardo è la situazione dei soci delle società a ristretta base azionaria (che non hanno optato per il regime della trasparenza ed alle quali, però, si applica la nota presunzione, di matrice giurisprudenziale, di distribuzione degli utili extra-contabili: considerando il dato letterale della norma, non dovrebbe essere possibile per i soci usufruire della norma dell’art. 1, co. 4, del D.L. Fiscale (cfr., Avolio-Lodoli, *La definizione agevolata dei P.V.C.*, in “Corr. Trib.”, 44/2018, p. 3370).

²⁶ Dovrebbero essere sanabili anche le violazioni relative al c.d. monitoraggio fiscale ex art. 5 del D.L. 167/1990 (cfr., Eutekne, *Schede di aggiornamento*, 12/2018, pag. 21).

- essere **autoliquidate** dal contribuente in sede di presentazione della dichiarazione integrativa, **senza** applicazione né di **sanzioni** di cui all'art. 17, co. 1, D.Lgs. 472/1997, ossia quelle collegate al tributo cui si riferiscono (il ch  esclude, implicitamente, le c.d. sanzioni "non collegate" al tributo, es. quelle sulle comunicazioni finanziarie ex art. 10 del D.Lgs. 471/1997), né di **interessi**²⁷.

Il versamento delle somme dovute pu  essere effettuato:

- in un'unica soluzione o,
- in un massimo di **20 rate** trimestrali, secondo le modalit  previste dall'art. 8, commi 3 e 4 del D.Lgs. 218/1997;
- ma **senza** possibilit  di effettuare la **compensazione** ex art. 17, D.Lgs. 241/1997 con eventuali crediti di imposta (ammessa, invece, dall'art. 15-bis del D.Lgs. 218/1997, richiamato dall'art. 8, co. 4, del medesimo Decreto);
- non   previsto, inoltre, che le rate debbano essere di pari importo (come, invece, stabilito nel caso di accertamento con adesione).

Il versamento delle rate successive alla prima deve essere effettuato entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre, con applicazione degli interessi legali (0,80% dal 1^o.1.2019, prima era dello 0,30%) calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.

Entro **10 giorni** dal versamento dell'intero importo o della prima rata, il contribuente deve far pervenire all'Ufficio la relativa quietanza (cfr. art. 8, co. 3, D.Lgs. 218/1997).

Si applica la disciplina del "**lieve inadempimento**"²⁸ (cfr., art. 15-ter, D.P.R. 602/1973, richiamato dall'art. 8, co. 4, D.Lgs. 218/1997).

Perfezionamento. La definizione si perfeziona con:

- la presentazione della dichiarazione integrativa e
- il versamento della prima o unica rata

entro il **31 maggio 2019**²⁹.

In assenza dei predetti adempimenti, la procedura non si perfeziona e l'Ufficio procede alla notifica degli atti impositivi relativi alle violazioni constatate nei PP.VV.C..

Effetti. La definizione dei PP.VV.C. consente al contribuente di regolarizzare la propria posizione versando tutte le imposte emergenti dalla presentazione delle dichiarazioni integrative, e **beneficiando della non applicazione di sanzioni e interessi.**

²⁷ Limitatamente ai debiti relativi alle **risorse proprie tradizionale UE**, oltre alle maggiori imposte, sono dovuti anche gli **interessi di mora** di cui all'art. 114, par. 1, del Regolamento (UE) 952/2013, a decorrere dal 1^o maggio 2016.

²⁸ Secondo cui l'insufficiente versamento della rata per una frazione non superiore al 3% del dovuto ovvero ad   10mila, cos  come il tardivo versamento della prima rata non superiore a sette giorni, non determina la decadenza dei benefici previsti dalle diverse norme.

²⁹ Con le modalit  che saranno stabilite da un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

In deroga all'art. 3 dello Statuto del contribuente, è stata prevista (comma 9) una **proroga biennale dei termini di accertamento** di cui agli artt. 43, D.P.R. 600/1973, 57, D.P.R. 633/1972 e 20, D.Lgs. 472/1997, relativamente ai periodi di imposta fino al 31.12.2015, oggetto dei PP.VV.C. "definibili". Ciò sembrerebbe significare (la norma è quantomeno ambigua³⁰) che – per tutti i contribuenti, che abbiano aderito o meno al P.V.C. ex D.L. 119/2018 – sono ancora "prorogati" i termini di accertamento scaduti lo scorso 31.12.2018, e, quindi, il 2013, con dichiarazione presentata e il 2012, in caso di omessa presentazione.

Termini di accertamento			
Periodo d'imposta	Dichiarazione presentata	Dichiarazione omessa	Proroga biennale ³¹
2012	///	31.12.2018	31.12.2020
2013	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020
2014	31.12.2019	31.12.2020	31.12.2021
2015	31.12.2020	31.12.2021	31.12.2022
2016	31.12.2022	31.12.2024	31.12.2024
2017	31.12.2023	31.12.2025	31.12.2025
2018	31.12.2024	31.12.2026	31.12.2026

Analogie e differenze con il ravvedimento operoso di cui all'art. 13, D.Lgs. 472/1997

Definizione PP.VV.C. ex art. 1, D.L. 119/2018	Ravvedimento operoso ex art. 13, co. 1, lett. b-quater), D.Lgs. 472/1997
<i>Violazioni sanabili</i>	
Dichiarazioni presentate e omesse	Solo dichiarazioni presentate
<i>Violazioni escluse</i>	
///	Art. 6, co. 3 e art. 11, co.5, D.Lgs. 471/1997
<i>Ambito</i>	
Solo definizione integrale	Possibile definizione parziale
<i>Importi dovuti e modalità di versamento</i>	
Maggiori imposte dovute senza sanzioni e interessi	Maggiori imposte dovute con sanzioni ridotte e interessi
Senza compensazione	Con compensazione
Con possibilità di rateizzazione	Senza rateizzazione
<i>Cause ostantive</i>	
Notifica avviso di accertamento o Invito al contraddittorio ex art. 5/218	Notifica avvisi di liquidazione o di accertamento e avvisi bonari
<i>Proroga termini di accertamento</i>	
2 anni con riferimento ai p.i. fino al 2015	Computo dei termini dalla presentazione della dichiarazione integrativa, ma limitatamente agli elementi oggetto di rettifica

³⁰ La Relazione Illustrativa al "Decreto fiscale" potrebbe prestarsi ad una diversa interpretazione, precisando che "verificato il mancato perfezionamento (della definizione) i competenti uffici possono procedere all'ordinaria attività di controllo, i cui termini di decadenza, per i p.i. fino al 2015 compreso, sono prorogati di due anni": da ciò sembrerebbe discendere che la proroga valga solo per i p.i. oggetto dei P.V.C. per i quali la procedura di definizione è stata avviata ma non perfezionata.

³¹ Con dichiarazione originaria presentata.

2. Definizione liti pendenti

▪ **Riferimenti normativi: art. 6, D.L. 23.10.2018, n. 119 (conv., con modif., dalla L. 136/2018)**

Ambito soggettivo. Possono essere definite solo le controversie rientranti nella giurisdizione tributaria in cui è parte l'**Agenzia delle Entrate**, con **esclusione** di quelle in cui la qualità di parte è rivestita da Enti diversi, quali, ad es., l'Agenzia delle Dogane o l'Agente della Riscossione (co. 1)³².

Gli Enti territoriali – quali Regioni, Province e Comuni – possono stabilire, entro il 31.3.2019, con le forme che la legge prevede per l'adozione dei relativi atti, l'applicazione della disciplina in esame alle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria nelle quali siano parte i medesimi Enti (co. 16).

Liti definibili. Possono essere definite le controversie devolute alla **giurisdizione tributaria** ex art. 2, D.Lgs. 546/1992, **il cui ricorso** in primo grado è stato **notificato**³³ alla controparte entro il **24 ottobre 2018** e per le quali alla data di presentazione della domanda di definizione il processo non si sia concluso con una pronuncia definitiva (co. 4).

In sostanza, la definizione può riguardare solo:

- **liti "tributarie";**
- **pendenti al 24 ottobre** scorso³⁴, in qualsiasi grado di giudizio, compresa la Cassazione;
- **non esaurite** alla data di presentazione della domanda di definizione.

☛ La pendenza della lite, secondo consolidata giurisprudenza, si determina alla notifica del ricorso, senza che rilevi il momento, successivo, della costituzione in giudizio del ricorrente.

In analogia a quanto già affermato dell'Agenzia delle Entrate, sono da considerare **esclusi** dalla definizione:

- *"i rapporti esauriti alla data del [24 ottobre 2018], in quanto già regolati da pronunce divenute definitive per mancata impugnazione, ovvero già regolati da sentenze emesse dalla Corte di cassazione, che non abbiano disposto il rinvio al giudice di merito;*
- *i rapporti esauriti alla data di presentazione della domanda di definizione, a seguito di deposito di sentenza emessa dalla Corte di cassazione, che non abbia disposto il rinvio al giudice di merito";* nonché

³² Sono del pari escluse le controversie su atti di recupero di aiuti di Stato e su risorse proprie dell'UE, inclusa l'IVA all'importazione.

³³ Da intendersi anche come spedizione del ricorso, se è stata utilizzata la posta, di consegna all'agente notificatore, se è stato utilizzato l'ufficiale giudiziario, di consegna all'ufficio finanziario o di trasmissione via PEC.

³⁴ Tale regola vale anche per le procedure di "reclamo-mediazione" ex art. 17-bis del D.Lgs. 546/1992, perché l'atto notificato alla controparte è pur sempre un ricorso, per espressa previsione normativa. Quindi, se il 24 ottobre 2018 il contribuente ha notificato un ricorso contro un atto di valore sino ad € 50mila, si rientra nella definizione delle liti pendenti, essendo irrilevante che la costituzione in giudizio in Commissione tributaria debba avvenire non entro 30 ma entro 120 giorni dalla notifica del ricorso stesso.

- *“i rapporti per i quali, alla data del [24 ottobre 2018] e a quella di presentazione della domanda, si sia già perfezionata la mediazione tributaria, di cui all’articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992 ovvero la conciliazione giudiziale, disciplinata dagli articoli 48, 48-bis e 48-ter del medesimo Decreto”* (cfr. C.A.E. 22/2017, § 2).

Ambito oggettivo. Possono essere definite le liti relative ad atti di accertamento, quali avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e **ogni altro atto di imposizione**, a **prescindere dal tributo in contestazione** e, quindi, comprese le liti in materia di Irap e di Addizionali regionali e comunali.

Quanto agli *“atti con i quali gli Uffici recuperano crediti d’imposta che realizzano un’agevolazione fiscale, indebitamente utilizzati”*³⁵, la C.A.E. 48/2011, a proposito della definizione delle liti pendenti ex art. 39, D.L. 98/2011, aveva affermato che essi *“rientrano nel novero degli “atti impositivi” e, pertanto, si ritiene che una controversia scaturita dall’impugnazione degli stessi possa formare oggetto di definizione”*. Allo stesso modo, parrebbero definibili – data la loro natura *“impositiva”* – le cartelle di pagamento emergenti a seguito di controllo formale ex art. 36-ter del D.P.R. 600/1973³⁶ o derivanti da tassazione separata³⁷

Per espressa previsione normativa (co. 5), sono **escluse** dalla definizione le controversie concernenti:

- le risorse proprie tradizionali dell’Unione Europea;
- l’imposta sul valore aggiunto riscossa all’importazione;
- le somme dovute a titolo di recupero degli Aiuti di Stato.

Sono, inoltre, escluse, le controversie concernenti:

- gli atti di liquidazione (ad es., gli avvisi bonari ex artt. 36-bis e 54-bis/633: cfr., Relazione al D.L. 119/2018);
- le controversie in materia di dinieghi di rimborso o di spettanza di agevolazioni;
- le controversie di valore indeterminabile (cfr. C.A.E. 22/2017, § 1.2);
- i contributi previdenziali, rispetto ai quali (già nelle precedenti *“edizioni”* della definizione delle liti pendenti: cfr., art. 11, D.L. 50/2017 e art. 39, D.L. 98/2011), era stato precisato che *“non costituiscono oggetto di liti fiscali e non rientrano, peraltro, nella giurisdizione delle Commissioni tributarie né tanto meno è configurabile, in relazione alle relative controversie, la legittimazione passiva dell’Agenzia delle entrate”* (cfr. C.A.E. 23/2017 che richiama C.A.E. 48/2011). Orientamento confermato e condiviso dall’INPS: gli *“accordi di chiusura agevolata delle liti fiscali pendenti (...) non avranno efficacia sulle azioni di recupero promosse dall’Istituto, il quale procederà alla riscossione degli importi da versare a titolo di contributi calcolati sull’intero ammontare originariamente accertato”*, pertanto, *“i contributi richiesti dall’Istituto*

³⁵ Ad es. recupero dell’agevolazione prima casa o altre agevolazioni.

³⁶ Cass., sent. 3.05.2005, n. 9148.

³⁷ Cass., sent. 14.10.2008, n. 25167.

con Avviso di Addebito (...) dovranno essere versati dal contribuente per l'intero ammontare originariamente quantificato dall'Agenzia delle Entrate" (cfr. Circ. INPS 140/2016).

Modalità di definizione. La definizione può essere effettuata - **a domanda** del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o che vi è subentrato o che ne ha la legittimazione – con il **pagamento** di un importo percentuale del **valore della controversia**, calibrato a seconda dello stato e del grado del giudizio.

La domanda di definizione³⁸ va presentata - entro il **31 maggio 2019** - in relazione a ciascuna controversia autonoma, intendendosi per tale quella relativa a ciascun atto impugnato (ancorchè allo stato attuale manchi la modulistica³⁹).

Il **valore della controversia** va determinato ex art. 12, co. 2, del D.Lgs. 546/1992, avendo riguardo

- al **solo** importo del **tributo, senza considerare sanzioni e interessi**, nel caso in cui siano impugnati **atti di accertamento**;
- all'**importo di tutte le sanzioni irrogate con l'atto**, nel caso in cui siano impugnati **atti di irrogazione di (sole) sanzioni**.

La definizione si effettua con il **pagamento** di un importo pari:

- al **100%** del valore della controversia, se il ricorso è pendente in primo grado (co. 1), ovvero se il contribuente è soccombente;
- al **90%** del valore della controversia, se il ricorso è iscritto in primo grado (co. 1-*bis*)⁴⁰ o nel caso in cui penda il termine per riassumere la lite dopo il giudizio di Cassazione o abbia già avuto avvio il processo di riassunzione;⁴¹
- al **40%** del valore della controversia, se l'Agenzia delle Entrate è risultata soccombente nell'ultima o unica pronuncia di primo grado non cautelare depositata entro il 24.10.2018 (co. 2, lett. a);
- al **15%** del valore della controversia, se l'Agenzia delle Entrate è risultata soccombente nell'ultima o unica pronuncia di secondo grado non cautelare depositata entro il 24.10.2018 (co. 2, lett. b).

³⁸ La domanda è esente dall'imposta di bollo.

³⁹ Con il pericolo di gravi discriminazioni nei confronti di quei contribuenti che, pur volendosi avvalere della definizione ed in presenza di una sentenza favorevole di secondo grado, ricevono una sentenza di Cassazione con pronuncia definitiva

⁴⁰ La locuzione "iscritto" sembra riferirsi alla costituzione in giudizio. Per ottenere lo sconto del 10% delle imposte, non è però chiaro se la costituzione in giudizio debba essere stata effettuata entro il 24.10.2018 (data di entrata in vigore del decreto) o anche successivamente.

⁴¹ F. Pistolesi, *Dalla rottamazione delle liti alla definizione agevolata: elementi di continuità ed innovazione*, in "Corr. Trib.", 44/2018, p. 3362; considerato che la relazione illustrativa al decreto precisava che, nel caso di sentenza della Cassazione con rinvio, la controversia si considerava pendente in primo grado senza decisione, si dovrebbe fare ora riferimento alla (nuova, inserita in sede di emendamento) disposizione del comma 1-*bis*.

➤ Nel caso di accoglimento parziale del ricorso o di soccombenza ripartita, la controversia può essere definita:

- con il pagamento dell'intero importo del tributo per la parte confermata dalla pronuncia giurisdizionale e
- nella misura del 40% o del 15% per la parte di atto annullata, rispettivamente, in primo o in secondo grado (co. 2-bis).

Quanto sopra con la precisazione che la parte della lite passata in giudicato non dovrebbe poter essere oggetto di definizione, in quanto la quota di tributo oggetto del capo della sentenza passato in giudicato perde la caratteristica di essere "pendente", ricadendo al di fuori del perimetro della definizione⁴².

Nel caso di **controversie pendenti in Cassazione**, alla data del **19.12.2018** (giorno successivo alla pubblicazione in G.U. della Legge di conversione del D.L. 119/2018), la definizione si effettua con il pagamento di un importo pari al **5%** del tributo, nel caso in cui in entrambi i due gradi del giudizio di merito, l'Agenzia delle Entrate sia risultata soccombente (co. 2-ter)⁴³.

Atti di irrogazione sanzioni

Nel caso di controversie relative esclusivamente a **sanzioni non collegate al tributo**, la definizione si effettua con il pagamento pari:

- al **15%** del valore della controversia in caso di soccombenza dell'Agenzia delle Entrate nell'ultima o unica pronuncia non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, depositata al 24.10.2018;
- al **40%** del valore della controversia, in tutti gli altri casi.

Nel caso di controversie relative esclusivamente a sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono, la definizione non richiede alcun versamento, se il contribuente definisce, anche con modalità diverse dalla presente definizione, il rapporto relativo al tributo collegato alla sanzione stessa (co. 3).

Controversie atti amministrativi	
Ricorso pendente in primo grado o sfavorevole al contribuente	100%
Ricorso iscritto in primo grado	90%
Ricorso in primo grado favorevole al contribuente	40%

⁴² A. Gatto, *Qual è l'impatto del giudicato parziale?*, in "Ipsa Quotidiano", 5.12.2018.

⁴³ Sul punto, occorre fare particolare attenzione nei casi in cui l'udienza si sia già tenuta: se venisse depositata la sentenza di Cassazione senza rinvio, la lite non sarebbe più pendente e non si potrebbe definire. Ciò a causa del ritardo dell'Agenzia delle Entrate nell'approvazione dei modelli. Per chi intendesse definire (cosa non da poco, visto che se la sentenza di appello avesse accolto il ricorso, ci sarebbe lo stralcio del 95% delle imposte), si ritiene proponibile un'istanza nelle forme, eventualmente, della precedente definizione ex art. 11 del DL 50/2017, con riserva di pagare appena saranno istituiti i codici tributo. Così facendo si rischia però di dover instaurare un contenzioso contro un diniego di definizione (cfr., P. Centore, *Sanatoria subordinata ai modelli*, in "Sole 24h", 1.11.2018, p. 21).

Sentenza CTR favorevole al contribuente		15%
Ricorso in Cassazione e doppia conforme		5%
Ricorso in Cassazione CTP favorevole, CTR sfavorevole		100%
Ricorso in Cassazione CTR favorevole, CTP sfavorevole		15%
Sentenza di rinvio della Cassazione		90%
Accoglimento parziale	Parte confermata	Intero
	Parte annullata in I°	40%
	Parte annullata in II°	15%

Controversie sanzioni		
Non collegate al tributo	Nessuna sentenza	40%
	Sentenza favorevole al contribuente	15%
Collegate al tributo	Tributo definito	0

Il **pagamento** (così come la domanda) va effettuato:

- entro il **31 maggio 2019**;
- per ciascuna controversia pendente;
- in **autoliquidazione**, scomputando quanto già versato a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio e/o per la rottamazione dei ruoli ex art. 1, co. 4, D.L. 148/2017

Però, la definizione della lite non dà luogo alla restituzione di somme già versate, anche se superiori a quanto risulta dovuto a seguito della definizione stessa.

Il versamento può essere effettuato in un'unica soluzione o, se le somme superano 1.000,00 €, in un massimo di **20 rate trimestrali** scadenti il 31 agosto, 30 novembre, 28 febbraio e 31 maggio di ciascun anno, a partire dal 2019; e sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al tasso legale calcolati dal 1° giugno 2019 alla data del versamento.

Stante il richiamo all'art. 8, del D.Lgs. 218/1997, dovrebbe essere ammessa l'applicabilità della disciplina del lieve inadempimento, mentre, è espressamente esclusa la possibilità di effettuare la **compensazione** ex art. 17, D.Lgs. 241/1997 di quanto dovuto.

Perfezionamento (co. 6, 7 e 14). La definizione si perfeziona con:

- la presentazione della domanda e
- il versamento della prima o unica rata

entro il **31 maggio 2019**.

Se non ci sono importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda, nel termine stabilito.

Nel caso in cui le somme interessate dalla definizione delle liti pendenti siano state, in precedenza, oggetto di una istanza di rottamazione-*bis*, ai sensi dell'art. 1 del D.L. 148/2017, il perfezionamento della presente definizione presuppone che il contribuente interessato abbia

effettuato, entro il **7 dicembre** scorso, il versamento delle residue somme dovute⁴⁴ per effetto della rottamazione-*bis*, essendo il perfezionamento della presente definizione subordinato al predetto versamento.

La definizione perfezionata da uno dei **coobbligati** ha effetto anche a favore degli altri, compresi coloro rispetto ai quali la controversia non sia pendente, fermo restando che, anche in questo caso, non avrà luogo la restituzione delle somme già versate, anche in eccesso rispetto a quanto dovuto in base alla definizione.

Effetti. La presentazione della domanda di definizione **non** comporta la **sospensione della controversia, a meno che il contribuente non ne faccia apposita richiesta al Giudice, dichiarando di volersi avvalere della procedura di definizione**, con l'effetto di sospendere il processo fino al **10 giugno 2019**. Se entro tale data il contribuente deposita copia della domanda e del versamento degli importi dovuti o della prima rata, presso l'organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia definibile, il processo è ulteriormente sospeso fino al 31 dicembre 2020 (co. 10).

I termini di impugnazione delle sentenze (quindi i termini per l'appello e il ricorso per Cassazione, sia principali che incidentali) e per il controricorso in Cassazione, nonché per le riassunzioni (si allude alla riassunzione in rinvio dopo la sentenza della Cassazione ex art. 63 del DLgs. 546/92) **sono sospesi per 9 mesi, se spirano nell'intervallo temporale compreso tra il 24.10.2018 (data di entrata in vigore del D.L. Fiscale) e il 31.7.2019.**

La sospensione riguarda solo le controversie definibili.

Sul punto, **si raccomanda estrema prudenza** – evitando di confidare nella sospensione dei termini – quando il ricorso, pur riguardando vizi di merito, sia stato notificato solo all'Agenzia delle Entrate-Riscossione, e, in generale, nelle liti contro le cartelle di pagamento, gli altri atti di riscossione e gli avvisi di liquidazione: se per un qualche motivo il giudice ritenesse la lite non definibile in quanto inerente ad un atto liquidatorio e non impositivo verrebbe meno la sospensione del termine, e l'impugnazione proposta oltre il termine ordinario potrebbe essere dichiarata inammissibile.

Diniego di definizione agevolata (co. 12 e 13). L'eventuale diniego dell'Ufficio alla definizione va notificato al contribuente, con le modalità previste per le notificazioni processuali, entro il 31 luglio 2020 ed è impugnabile entro 60 giorni dalla sua notifica dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia. Nel caso in cui la definizione della controversia sia richiesta in pendenza del termine per impugnare, la pronuncia può essere impugnata insieme al

⁴⁴ La disposizione si riferisce alle somme scadute nei mesi di luglio, settembre e ottobre 2018.

diniego della definizione, entro 60 giorni dalla notifica di quest'ultimo ovvero dalla controparte nel medesimo termine.

Se, entro il 31 dicembre 2020, non viene presentata istanza di trattazione dalla parte che ne ha interesse, il **processo** viene dichiarato **estinto** con decreto presidenziale. L'impugnazione della pronuncia giurisdizionale e del diniego vale anche come istanza di trattazione.

Le spese del processo estinto restano a carico di chi le ha anticipate (di fatto un'estinzione a "spese compensate").

Associazioni e società sportive dilettantistiche (art. 7 del D.L. 119/2018)

Le associazioni e le società sportive dilettantistiche iscritte, alla data del 31.12.2017, nel Registro del CONI possono definire le liti pendenti relative ad imposte accertate o in contestazione (intendendosi per tali IRES e IRAP) non superiori a 30.000,00 euro, per imposta e per periodo d'imposta (non viene menzionata l'IVA) in termini piuttosto convenienti.

Bisogna infatti pagare:

- il 40% delle imposte e il 5% di sanzioni e interessi se la lite, al 24.10.2018, pende in primo grado senza che ancora ci sia stata la sentenza;
- il 10% delle imposte e il 5% di sanzioni e interessi in caso di vittoria in giudizio del contribuente al 24.10.2018;
- il 50% delle imposte e il 10% di sanzioni e interessi in caso di soccombenza in giudizio del contribuente al 24.10.2018.

Si fa riferimento all'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata alla data del 24.10.2018.

Allo stato attuale non sono ancora chiare le modalità che occorre utilizzare per determinare le somme da corrispondere.

3. Sanatoria irregolarità formali

- **Riferimenti normativi: art. 9, co. 1-8, D.L. 119/2018 (conv., con mod., dalla L. 136/2018)**

Ambito oggettivo: possono essere regolarizzate le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti **formali**, cioè non incidenti sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, IVA, e IRAP, e sul pagamento dei tributi⁴⁵, commesse fino al 24 ottobre 2018.

⁴⁵ Che farebbe pensare anche a violazioni concernenti tributi diversi da quelli gestiti dall'Agenzia delle Entrate... però sarebbe opportuno un chiarimento sul punto.

Sono quindi **escluse** dalla definizione le violazioni di natura sostanziale che incidono sulla determinazione della base imponibile o sul versamento del tributo, quali, ad es., la omessa o l'infedele dichiarazione, l'omesso versamento, l'indebita compensazione e l'omessa fatturazione e registrazione di operazioni imponibili ai fini IVA, etc..

Sono, inoltre, **escluse**, per espressa previsione di legge (cfr., art. 9, co. 4, 5 e 7):

- le violazioni formali già contestate in atti divenuti definitivi alla data del **19.12.2018** (giorno successivo alla pubblicazione in G.U. della Legge di conversione del D.L. 119/2018);
- gli atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui all'art. 5-*quater* del D.L. 167/1990 (*voluntary disclosure*);
- la emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato.

Il problema principale in via interpretativa è che manca una definizione legislativa di violazione formale (quantunque l'art. 12 del D.Lgs. 472/1997 vi faccia riferimento in relazione al cumulo giuridico delle sanzioni) ma vari istituti che, direttamente o indirettamente, si ricollegano a tale concetto; in particolare

- alle violazioni meramente formali⁴⁶ (artt. 6, co. 5-*bis*, del D.Lgs. 472/1997 e 10 della L. 212/2000), che, non essendo sanzionabili, non rientrano nella sanatoria;
- alle violazioni collegate al tributo cui si riferiscono, che vanno irrogate unitamente all'accertamento (art. 17 del D.Lgs. 471/1997).

Premesso che la **violazione formale** dovrebbe essere identificata come **la sanzione che non ha incidenza sulla determinazione della base imponibile, sulla liquidazione e sul pagamento del tributo; di conseguenza**, potrebbe essere consentita la sanabilità⁴⁷

- delle violazioni rientranti ex art. 8 del DLgs. 471/97, relativo alle violazioni dichiarative che non hanno riflesso sull'imposta, punite con la sanzione fissa da 250,00 a 2.000,00 euro;
- delle sanzioni connesse ad obblighi comunicativi da assolvere all'interno della dichiarazione: ad es. la comunicazione delle minusvalenze (art. 11, co. 4-*bis*, del DLgs. 471/97), ai costi *black list* (art. 8 co. 3-*bis* del DLgs. 471/97), agli interpelli (art. 11, co. 7-*ter*, del DLgs. 471/97);
- delle violazioni dichiarative diverse dall'art. 8 del DLgs. 471/97 che non hanno riflessi sostanziali, come la dichiarazione omessa dalla quale non emergono imposte, punita in misura fissa e non proporzionale, o la dichiarazione tardiva/omessa imputabile all'intermediario abilitato (art. 7-*bis* del DLgs. 241/97);
- delle violazioni inerenti vari obblighi comunicativi previsti dalla legge tributaria, come la comunicazione delle liquidazioni IVA (art. 11, co. 2-*ter*, del D.Lgs. 471/97) e dei dati delle fatture (art. 11, co. 2-*bis*, del D.Lgs. 471/97), le comunicazioni degli operatori finanziari (art. 10

⁴⁶ Le violazioni "meramente formali" non incidono sulla determinazione della base imponibile dell'imposta; non incidono sul versamento dell'imposta e non arrecano pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo (cfr., C.A.E. 77/2001)

⁴⁷ Cfr., AA.VV., Schede aggiornamento Eutekne, 12/2018, p. 17.

del D.Lgs. 471/97) e le dichiarazioni di inizio, variazione e fine attività ai fini IVA (art. 5, co. 6, del D.Lgs. 471/97)⁴⁸;

In merito all'opportunità di aderire a tale "sanatoria" dovrà comunque essere tenuto in debita considerazione l'istituto del c.d. "cumulo giuridico" ex art. 12 del D.Lgs. 472/1997, il quale consente l'assorbimento di molte "violazioni formali"⁴⁹: si consideri, ad es., il caso

- in cui, se nell'emissione di tot. fatture il contribuente non ha indicato correttamente elementi non rilevanti per determinare l'imponibile o l'imposta: in tal caso la sanzione da 250 a 2.000 euro viene applicata una volta sola applicando l'aumento da un quarto al doppio;
- in cui l'Ufficio, oltre a contestare violazioni formali, addebita violazioni sostanziali: in tali casi, la sanzione sostanziale assorbe sempre quella formale considerando che l'Ufficio applica a quella più grave (che è quasi sempre quella sostanziale) gli aumenti del cumulo.

Modalità: la regolarizzazione si effettua mediante

- **la rimozione delle violazioni formali e**
- **il versamento** - da eseguirsi in due rate di pari importo, scadenti, rispettivamente, il 31 maggio 2019 e il 2 marzo 2020 - di una **somma pari a 200,00 euro per ciascun periodo d'imposta al quale si riferiscono le violazioni.**

Anche in questo caso, si prevede la "**proroga**" di **due anni** dei termini di accertamento di cui all'art. 20, D.Lgs. 472/1997, per le violazioni commesse fino al 31.12.2015, già oggetto di P.V.C.. La disposizione richiamata prevede che, ordinariamente, l'atto di contestazione delle sanzioni debba essere notificato al contribuente entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione; ne deriva che il termine di decadenza è "allungato" a 7 anni.

Le modalità di attuazione della norma sono demandate ad un Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

IV. ABUSO DEL DIRITTO ED INTERPRETAZIONE DEGLI ATTI NELL'IMPOSTA DI REGISTRO: NORMA DI INTERPRETAZIONE AUTENTICA

- **Riferimenti normativi: art. 1, co. 1084, L. 145/2018 (Legge di bilancio 2019)**

L'art. 1, co. 87, lett. a), della Legge 205/2017 (Legge di bilancio 2018) era intervenuto sull'**art. 20 del D.P.R. 131/1986**, prevedendo che "*l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e*

⁴⁸ Purtroppo esistono orientamenti della giurisprudenza di legittimità che potrebbero ostare a tale interpretazione, nel senso che "il circuito IVA è correlato e connesso al procedimento di determinazione del reddito d'impresa e permette di procedere all'accertamento dello stesso" (cfr., Cass., sent. 12.03.2007, n. 5712), per cui molte "violazioni IVA" potrebbero essere non comprese nella sanatoria.

⁴⁹ Cfr., D. Deotto, *Il cumulo giuridico mette in fuori gioco la sanatoria degli errori formali*, in "Il Sole 24h", 28.11.2018, p. 34.

gli effetti giuridici **dell'atto presentato** alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, **sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi.**"

La **ratio** dell'intervento era quella di imporre all'interprete di limitarsi, nell'esame degli atti, al **solo atto presentato per la registrazione**, senza considerare altri (atti) sia pure ad esso collegati, con ciò tentando di "rimediare" al (consolidato) **orientamento della giurisprudenza di legittimità** che – (male) interpretando tale articolo – riteneva legittimo **riqualificare gli atti** portati alla registrazione **sulla base non dei loro effetti "giuridici" ma dei loro effetti "economici"**, con la conseguenza che veniva considerato il risultato complessivo della (spesso articolata) operazione, valorizzando il **collegamento negoziale tra plurimi atti riconducibili all'operazione stessa**.

Uno dei **principali problemi** posti dalla novella, era quello della sua **decorrenza** nel senso che – al di là del fatto che "entrasse in vigore" il 1° gennaio 2018 (art. 19, L. 205/2017) – ci si chiedeva se la stessa possedesse

- **natura interpretativa**, nel qual caso sarebbe risultata **applicabile retroattivamente**, ovvero
- **portata innovativa**, nel qual caso avrebbe avuto **efficacia soltanto pro-futuro**.

Sul punto, la Corte di Cassazione si era, ripetutamente, espressa nel senso della valenza novativa della modifica e della sua conseguente efficacia soltanto a partire dal 1° gennaio 2018 (Cass., sentt. 26.01.2018, n. 2007; 23.02.2018, n. 4407 e 28 febbraio 2018, n. 4590); anche l'Agenzia delle Entrate si era prontamente allineata a tale orientamento (cfr., risposta a Telefisco del 1° febbraio 2018).

L'art. 1, co. 1084, della L. 145/2018 (Legge di bilancio 2019) **risolve** tale **problema** chiarendo che "*l'art. 1, co. 87, lett. a) della L. 205/2017 costituisce interpretazione autentica dell'art. 20 del D.P.R. 131/1986*", con la conseguenza che la disposizione in parola **trova applicazione anche per il passato** e dunque dovrebbe "**travolgere**" anche il **cospicuo contenzioso pregresso** in tema di riqualificazione degli atti

- di conferimento d'azienda **seguiti** dalla cessione delle quote in atti di cessione d'azienda⁵⁰;
- di scissione **seguita** dalla cessione di quote in cessioni d'azienda⁵¹;
- di cessione frazionata di azienda (c.d. cessioni "spezzatino") in cessioni d'azienda⁵²;
- di cessione totalitaria di partecipazioni in cessione d'azienda⁵³.

Si ritiene che l'Agenzia dovrebbe recepire tale intervento normativo esercitando il proprio **potere di autotutela** ed annullando gli avvisi di liquidazione *sub iudice*. In proposito, si ritiene condivisibile l'impostazione di chi ritiene che, in un caso del genere, le **spese processuali**

⁵⁰ Cfr., *ex multis*, Cass., sentt. 12.05.2017, n. 11873; 15.03.2017, n. 6758; 10.02.2017, n. 3562.

⁵¹ Cfr., da ultimo, Cass., sent. 25.07.2017, n. 97; *contra* Assonime, Circ. 3.08.2017, n. 20

⁵² Cfr., da ultimo, Cass., sent. 20.09.2017, n. 21767.

⁵³ Cfr., da ultimo, Cass., sent. 12.05.2017, n. 11877.

debbano essere **compensate**, posto che l'atto impugnato non era manifestamente illegittimo al momento della sua emanazione in considerazione delle incertezze interpretative e dell'orientamento della Suprema Corte⁵⁴.

V. RIVALUTAZIONE PARTECIPAZIONI DETENUTE DA PERSONE FISICHE ED ABUSO DEL DIRITTO

1. La rivalutazione del costo fiscale delle partecipazioni societarie possedute al di fuori del regime d'impresa – “riaperta” ancora una volta dalla Legge di bilancio 2019, seppure con aliquote più elevate – ha posto negli ultimi anni **delicati problemi** di elusione/**abuso del diritto** (ex art. 37-*bis* del D.P.R. 600/1973 ed ora 10-*bis* della L. 212/2000), soprattutto quando è diventata la premessa per ulteriori operazioni straordinarie di aggregazione/disaggregazione nel contesto dei gruppi societari.

In via preliminare, vanno tenuti presente **alcuni “punti fermi”**:

- la scelta, da parte del contribuente, di avvalersi del regime di imposizione sostitutiva per rivalutare il costo fiscale di una partecipazione societaria, non può mai essere qualificata, in quanto tale, come “abusiva” ex art. 10-*bis*, della L. 212/2000. Infatti, la finalità delle disposizioni in materia di rivalutazioni è quella del c.d. “prestito fiscale” per cui l'Erario riscuote subito un'imposta (sostitutiva) di ammontare inferiore a quello dell'imposta ordinaria che, diversamente, riscuoterebbe al verificarsi del relativo presupposto;
- l'abuso del diritto può sussistere solo qualora tale scelta sia inserita nel contesto di una “costruzione” mediante la quale si ottiene un risparmio fiscale “indebito”, ossia che risulta contrario
 - alla finalità della norma fiscale che consente l'incremento del costo fiscale delle partecipazioni societarie mediante pagamento dell'imposta sostitutiva, oppure
 - ai principi dell'ordinamento tributario che caratterizzano la tassazione dei redditi finanziari e, in particolare, il coordinamento tra la tassazione delle Società e quella dei loro soci.
- il “risparmio fiscale” derivante dall'adozione del regime sostitutivo è un risultato voluto dal Legislatore e non può mai essere qualificato come “indebito”, a prescindere dal fatto che tale scelta sia caratterizzata (o meno) da motivazioni di carattere economico-imprenditoriale ulteriori rispetto al risparmio fiscale. Non va infatti dimenticato che, ora, l'art. 10-*bis*, co. 4, dispone che *“resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale”*.

Un tanto premesso, nel corso degli ultimi anni si è assistito – previa rivalutazione delle partecipazioni detenute dalla persone fisiche – ad operazioni

a. di cessione a terzi di partecipazioni in una società nel cui patrimonio sono presenti ingenti riserve costituite con utili non distribuiti (ed il cui valore dipende, quindi, in misura molto

⁵⁴ A. Gatto, *Atti soggetti ad imposta di registro: l'art. 20 T.U.R. ha valore retroattivo*, in “Ipsoa Quotidiano”, 3.01.2019

consistente da tali riserve). Si ritiene che tali operazioni **non** siano qualificabili come **“abusive”** dal momento che non si differenziano, sul piano sistematico, dal vantaggio fiscale realizzato dal soggetto che, previa rivalutazione, ceda a terzi la partecipazione in una società priva di riserve di utili ma caratterizzata da un significativo avviamento e il cui patrimonio è contraddistinto da ingenti plusvalori latenti;

- b. di acquisto di azioni proprie (c.d. buy back):** si ritiene che **l’operazione non** possa essere qualificata come **abusiva**, anche nel caso in cui la stessa configuri – sotto il profilo economico-sostanziale – una modalità di “recesso” della persona fisica cedente le azioni della società emittente. Ciò in considerazione del fatto che la strutturazione del recesso in una forma giuridica che consenta la “spendita” del costo fiscale rivalutato non contrasta con la *ratio* della norma che istituisce l’imposta sostitutiva, né con i principi del sistema tributario relativo alla tassazione degli utili societari ed al coordinamento tra la tassazione della società e quella dei loro soci;
- c. di family buy out realizzato mediante cessione delle partecipazioni ad una newco partecipata solo da alcuni dei cedenti;** attraverso un articolato insieme di operazioni societarie e negozi giuridici si realizza un riassetto della compagine sociale consistente nella uscita di alcuni soci e nel conseguente incremento della percentuale di partecipazione di altri soci (accade spesso in gruppi a controllo familiare quando si verificano divergenze di vedute o esigenze diverse tra i vari membri della famiglia, alcuni dei quali intendono monetizzare il proprio investimento, mentre altri intendono proseguire l’attività). Anche in questo caso, si ritiene che l’insieme di operazioni non sia abusivo perché la impostazione del “recesso” in una forma che consente l’utilizzo del costo fiscale rivalutato non contrasta con la *ratio* della norma che istituisce l’imposta sostitutiva, né con i principi del sistema relativo alla tassazione degli utili societari ed al coordinamento tra la tassazione della società e quella dei loro soci. Inoltre, in taluni casi, possono sussistere anche valide ragioni economiche extrafiscali derivanti dalla necessità di non “ingessare” il gruppo;
- d. leveraged cash out** mediante cessione delle partecipazioni in Alfa (operativa al cui interno sono presenti ingenti riserve di utili) in una *newco* partecipata da tutti i cedenti attraverso contestuale stipula di un finanziamento-ponte (*bridge loan*) da parte della *newco* e successiva incorporazione di Alfa da parte di *newco* e sostituzione del *bridge loan* con un *senior loan* assistito da garanzie su beni di Alfa. In questo caso – in assenza di ulteriori ragioni economiche – il **complesso di operazioni** è da ritenere **abusivo** perché nulla è cambiato nella compagine societaria e, attraverso l’indebitamento dell’operativa, si è ottenuto un indebito vantaggio fiscale: la “monetizzazione” delle riserve di utili presenti nell’operativa ad una tassazione (sostitutiva) ridotta senza procedere alla distribuzione di dividendi (che avrebbero subito una tassazione di gran lunga superiore: 49,72% degli stessi con aliquota IRPEF marginale).

Gran parte di queste operazioni sono attualmente *sub judice* in quanto ritenute abusive da parte dell’Amministrazione finanziaria, per cui si raccomanda **estrema prudenza**

nell'intraprendere riassetto/riorganizzazioni in cui siano "coinvolte" partecipazioni rivalutate senza averli magari previamente "blindati" tramite un interpello "antiabuso" ex art. 11, co. 1, lett. c), della L. 212/2000.

VI. PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO (P.T.T.) OBBLIGATORIO dal 1° LUGLIO 2019

▪ **Riferimenti normativi: art. 16, D.L. 23.10.2018, n. 119 (conv., con mod., dalla L. 136/2018)**

Dal 1° luglio 2019, il P.T.T. – già operativo su tutto il territorio nazionale dal 15 luglio 2017 – da facoltativo, **diventa obbligatorio per tutte le parti**, con la sola **eccezione** delle liti in cui il contribuente può stare in giudizio senza l'assistenza del difensore (quelle al di sotto dei 3.000,00 euro).

Di conseguenza, **a partire dal 1° luglio 2019, le notificazioni e i depositi di atti processuali, documenti e provvedimenti giurisdizionali delle cause tributarie devono essere effettuati esclusivamente con modalità telematiche**; in particolare, **i ricorsi e gli appelli dovranno essere obbligatoriamente notificati tramite PEC e depositati nella segreteria della Commissione tributaria mediante il SIGIT**, cioè il Sistema informativo della giustizia tributaria.

Queste le principali novità:

❖ **modifiche all'art. 16-bis, D.Lgs. 546/1992** - rubricato "*Comunicazione, notificazioni e depositi telematici*" – come segue:

- in presenza di più difensori della parte, il perfezionamento della comunicazione si realizza con la ricezione da parte di almeno uno dei difensori (co. 1);
- nel caso di mancata indicazione dell'indirizzo PEC del difensore o della parte o qualora lo stesso non sia reperibile da pubblici elenchi o nel caso di mancata consegna del messaggio PEC per causa imputabile al destinatario, le comunicazioni a carico degli Uffici di segreteria delle Commissioni si intendono perfezionate con il deposito presso la segreteria (co. 2);
- nelle stesse ipotesi, le notificazioni a carico degli Uffici di segreteria delle Commissioni devono essere effettuate con le modalità previste nell'art. 16, D.Lgs. 546/1992 (co. 2);
- le parti, i consulenti, gli organi tecnici indicati nell'art. 7, co. 2, del D.Lgs. 546/1992, notificano e depositano gli atti processuali, i documenti e i provvedimenti giurisdizionali esclusivamente con modalità telematica⁵⁵ (co. 3);
- solo in casi eccezionali, il Presidente della Commissione Tributaria o il Presidente di

⁵⁵ Il regolamento per la disciplina dell'uso degli strumenti informatici nel processo tributario è stato adottato con **D.M. 23.12.2013, n. 163**. Le regole tecnico-operative per l'uso degli strumenti informatici e telematici - comprese le operazioni di registrazione e accesso al S.I.Gi.T., quelle relative alle notificazioni e comunicazioni, alla costituzione in giudizio, alla formazione e consultazione del fascicolo informatico, al deposito degli atti e documenti informatici successivi alla costituzione in giudizio, al pagamento del contributo unificato - sono dettate dal **Decreto direttoriale M.E.F. del 4.8.2015**; le linee guida per la operatività della procedura sono indicate nella **Circolare M.E.F. 11.5.2016, n. 2/DF**.

sezione, qualora il ricorso sia già iscritto a ruolo, ovvero il collegio se la questione sorge in udienza, possono autorizzare con provvedimento motivato il deposito con modalità diverse da quelle disciplinate con il D.M. 163/2013 e, dunque, avvalendosi del cartaceo;

❖ **norma di interpretazione autentica dell'art. 16-bis, co. 3, del D.Lgs. 546/1992**, secondo cui la norma, nel testo vigente *ante* entrata in vigore del D.L. 119/2018 (cioè dal 24 ottobre 2018), **“si interpreta nel senso che le parti possono utilizzare in ogni grado di giudizio la modalità telematica (...) indipendentemente dalla modalità prescelta da controparte nonché dall'avvenuto svolgimento del giudizio di primo grado con modalità analogiche”**. La natura facoltativa del P.T.T. aveva dato origine ad una serie di divergenze interpretative connesse alla natura vincolante (o meno) della modalità – telematica o cartacea – operata dal contribuente in sede di notifica del ricorso, rispetto alla scelta dell'Amministrazione di costituirsi con l'una o l'altra modalità; in particolare,

- da un lato, si era ritenuto che se il contribuente aveva presentato il ricorso “cartaceo”, l'Ufficio che avesse depositato le controdeduzioni in “telematico”, non si sarebbe validamente costituito, in quanto la scelta operata dal contribuente in primo grado avrebbe vincolato entrambe le parti per tutto l'*iter* del processo (cfr., CTR Toscana, 31.05.2017, n. 1377);
- dall'altro, invece, era stata considerata corretta la costituzione in giudizio dell'Ufficio con modalità telematica e, dunque, non vincolante la scelta operata dal contribuente (cfr., CTR Toscana, 20.04.2018, n. 780)

Il D.L. 119/2018 tenta di risolvere il problema con una **disposizione di interpretazione autentica**, quindi immediatamente applicabile e con effetti *ex tunc* (cioè anche per il contenzioso pregresso) prevedendo la facoltà delle parti, fino a che il P.T.T. non diventerà obbligatorio, di avvalersi delle modalità telematiche sia per le notifiche del ricorso o dell'appello, sia per il deposito degli atti processuali, indipendentemente dalla scelta operata dal contribuente⁵⁶.

❖ **inserimento del “nuovo” art. 25-bis, del D.Lgs. 546/1992** il quale prevede, nei confronti della parte pubblica, il potere di certificazione della conformità dell'originale dei documenti informatici depositati: in particolare, il difensore e il dipendente, di cui si avvale l'Ente impositore, l'agente della riscossione e i soggetti iscritti all'albo di cui all'art. 53, D.Lgs.

⁵⁶ Qualcuno ha (non senza qualche ragione) sollevato il problema per cui – poiché l'art. 16-bis, co. 3, del D.Lgs. 546/1992 oggi interpretato in via autentica dalla disposizione in esame, viene abrogato dal “nuovo” comma 3 che prevede l'obbligatorietà del PTT – nel caso di appello telematico introdotto dopo il 1° luglio 2019 relativo ad un procedimento posto in forma analogica in primo grado, la questione potrebbe riproporsi da capo senza alcuna disposizione specifica, né transitoria, né definitiva (cfr., M. Mecacci, *L'obbligatorietà del nuovo PTT*, in “Corr. Trib.”, 43/2018, p. 3295).

446/1997⁵⁷ attestano la conformità⁵⁸ dell'atto processuale di parte, del provvedimento del giudice o del documento formato su supporto analogico e detenuto in originale o in copia conforme, al fine del deposito e della notifica con modalità telematiche della copia informatica, anche per immagine, secondo le modalità di cui al D.Lgs. 82/2005. In pratica, ai fini della procedura di certificazione di conformità digitale delle copie di atti, provvedimenti e documenti cartacei, sono previste semplificazioni per i dipendenti e i difensori della parte pubblica, i quali, nel compimento dell'attestazione di conformità assumono ad ogni effetto la veste di pubblici ufficiali. Analogo potere di attestazione di conformità è esteso, anche per la estrazione di copia analogica, agli atti e ai provvedimenti presenti nel fascicolo informatico formato dalla segreteria della Commissione tributaria o trasmessi in allegato alle comunicazioni telematiche dell'Ufficio di segreteria.

Per completezza, va rilevato che il Direttore Giustizia Tributaria del MEF – Fiorenzo Sirianni – ha affermato che *“occorre sgombrare subito ogni dubbio sulla corretta lettura dell'art. 25-bis del D.Lgs. 546/1992, per cui il potere di attestazione di conformità di atti e documenti in possesso del difensore e di quello estratti dal fascicolo processuale telematico... è attribuito sia ai difensori di tutte le parti processuali sia ai dipendenti degli Uffici impositori e dei soggetti della riscossione”*⁵⁹.

- ❖ Viene prevista la possibilità, su richiesta delle parti, di intervenire all'udienza pubblica ex art. 34 del D.Lgs. 546/1992, mediante un collegamento audiovisivo tra l'aula di udienza e il luogo indicato dalle parti in causa (art. 16, co. 4).

⁵⁷ Le attività di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi e di altre entrate di Province e Comuni sono gestite da soggetti privati abilitati, in possesso dei requisiti previsti per l'iscrizione all'albo appositamente istituito dall'art. 53 del D.Lgs. 446/1997.

⁵⁸ La copia informatica o cartacea munita delle attestazioni di conformità equivale all'originale o alla copia conforme dell'atto o del provvedimento detenuto o presente nel fascicolo informatico.

⁵⁹ Cfr., intervista dal Sole 24h pubblicata l'11.12.2018.