



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

Novità tributarie 2022

Webinar

Mercoledì 12 gennaio 2022, dalle ore 14.00

*a cura di **Luca Lunelli***

dottore commercialista e tributarista in Udine

Presidente Regionale F.V.G. dell'A.N.T.I.

0. SOMMARIO

I. Novità in tema di <i>Transfer pricing</i>	pag. 2
II. <i>Ruling</i> internazionale: individuati i costi e loro modalità di calcolo	pag. 6
III. Nuova disciplina del <i>Patent Box</i> (cenni)	pag. 7
IV. Lettere d'intento false: le comunicazioni dell'A.E.	pag. 10
V. Proroga credito d'imposta Ricerca & Sviluppo e (possibile) sanatoria.....	pag. 13
VI. Termini di notifica degli atti impositivi e delle cartelle di pagamento	pag. 23
VII. Termini di accertamento e componenti pluriennali: la svolta delle SS.UU.	pag. 28
VIII. Novità e conferme sul contenzioso tributario: non impugnabilità estratti di ruolo; spese di giudizio; sospensione accertamento e iscrizione a ruolo post Cass. 40047/2021; proroga udienze "da remoto"	pag. 33

- aggiornamento al 7 gennaio 2022 -

I. NOVITÀ IN TEMA DI *TRANSFER PRICING*

■ riferimenti normativi: art. 110, co. 7, del T.U.II.RR. e Provv. Dir. A.E. 23.11.2020, n. 360494

1.1. La Circolare A.E. 26.11.2021, n. 15/E - Highlights

Last but not least – a distanza di 368 giorni dal Provv. Dir. A.E. 23.11.2020, n. 360494 e 4 giorni prima del termine del 30.11.2021 per la predisposizione della documentazione sui prezzi di trasferimento idonea ad accedere alla *penalty protection* ex art. 6, co. 1, del D.Lgs. 471/1997 – l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la versione definitiva della **Circolare 15/E/2021** recante *“chiarimenti in tema di documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al principio di libera concorrenza dei prezzi di trasferimento”*.

Tra i **principali temi** affrontati e **criticità** (irrisolte) dalla circolare in oggetto – oltre ad una generalizzata e marcata proliferazione dei dati ritenuti necessari (e che, in taluni casi, comporteranno la riapertura dei file già completati, considerata la scadenza del 30.11.2021) – segnalo:

- a. giudizio di idoneità della documentazione ed inerenza:** quantunque la Circolare ne parli soltanto alla fine (§ 11), si tratta di una premessa *“basilare”*, nel senso che un conto è l'inerenza ed un conto la disciplina del TP e della *penalty protection*: se un costo non è inerente, può esserci il miglior set documentale possibile... ma servirà a poco, perché la sua ineducibilità risulta *“a monte”* e non può essere sanata da alcuna documentazione;
- b. illustrazione parziale:** il contribuente ha facoltà di presentare la documentazione con riguardo ad una parte soltanto delle operazioni in essere (ad esempio, evitando operazioni in ipotesi poco rilevanti ma molto complesse da illustrare, c.d. *“cherry picking”*); in tal caso, tuttavia, l'esimente sanzionatoria si applica solo alle operazioni descritte;
- c. idoneità per ciascuna transazione:** qualora sia riscontrato che le informazioni non complete o conformi alle disposizioni del Provv. 23.11.2020 riguardino esclusivamente una o più delle operazioni descritte ed analizzate nel capitolo 2 della Documentazione nazionale, il giudizio di idoneità riguarderà solo tali transazioni, senza pregiudicare la disapplicazione delle sanzioni con riferimento alle altre operazioni descritte ed analizzate negli altri paragrafi del cap. 2;
- d. necessità di documentare le assunzioni critiche adottate alla base del metodo scelto *“con l'indicazione degli effetti derivanti al modificarsi delle stesse”*:** non è chiaro in che modo il contribuente possa *“blindare”* l'adozione di uno specifico metodo rispetto agli altri, tenuto conto peraltro dell'onerosità delle informazioni considerate necessarie secondo il nuovo schema di documentazione. Tra l'altro, la giurisprudenza (di merito) pare orientata a favorire le scelte del contribuente (cfr., da ultimo, CTP Milano, sent. 5 luglio 2021, n. 2982)¹;

¹ Secondo cui è nullo l'avviso di accertamento con il quale il Fisco abbia accertato una società sulla base del transfer pricing, sostituendo il criterio TNMM utilizzato dalla contribuente con il criterio PSM, ritenuto più

e. servizi a basso valore aggiunto: definiti² dall'art. 7 del D.M. 14.05.2018 come quei servizi che

- hanno natura di supporto;
- non sono parte delle attività principali del gruppo multinazionale;
- non richiedono l'utilizzo di beni immateriali unici e di valore e non contribuiscono alla creazione degli stessi;
- non comportano l'assunzione o il controllo di un rischio significativo da parte del fornitore del servizio, né generano in capo al medesimo l'insorgere di tale rischio.

Non si considerano a basso valore aggiunto i servizi resi a soggetti indipendenti.

Per questi servizi è concessa facoltà al contribuente di scegliere un **approccio semplificato**, comunque basato sul criterio del cost-plus come previsto in generale per i servizi infragruppo: nello specifico, aggregando la totalità dei costi diretti e indiretti connessi alla fornitura del servizio stesso, allocando il pool dei costi in base a specifiche chiavi di allocazione per ripartirli tra i beneficiari e aggiungendo un margine di profitto del 5%.

Sul punto, la Circolare ha precisato che - ferma restando la struttura dei documenti denominati Masterfile e Documentazione Nazionale (c.d. Countryfile) – qualora il contribuente ponga in essere un'operazione infragruppo (o categoria omogenea di operazioni) consistente nella prestazione di servizi a basso valore aggiunto e intenda descrivere tale operazione nel capitolo 2 della Documentazione Nazionale, nel corrispondente paragrafo dell'operazione deve **fornire – alternativamente** alle informazioni riguardanti la descrizione dell'operazione, l'analisi di comparabilità, il metodo adottato per la determinazione dei prezzi di trasferimento dell'operazione, i risultati e le assunzioni critiche (che andrebbero inseriti nel capitolo ordinario della documentazione nazionale) – **gli elementi informativi, articolati in sezioni, contenuti nei punti dal 7.1 al 7.4** del Provvedimento direttoriale 23.11.2020³. Ovviamente – trattandosi di una parte della

adeguato dal Fisco, qualora non venga fornita una idonea motivazione per cui il diverso metodo utilizzato dalla società sia vietato o escluso dalle linee guida OCSE, giacché, in presenza di più criteri ammessi, l'utilizzo dell'uno piuttosto che dell'altro rientra nell'autonomia organizzativa insindacabile dell'imprenditore.

² Sono anche definiti dalla sezione D2 del capitolo VII delle Linee Guida OCSE 2017 e, prima ancora, nelle *"Guidelines on low value adding intra-group services"* emanate dall'European Joint Transfer Price Forum (JTPF). In particolare, l'OCSE fornisce alcuni esempi di tali servizi:

- contabilità e revisione;
- gestione dei crediti e dei debiti;
- gestione risorse umane;
- servizi informatici IT;
- servizi di comunicazione, pubblicità e marketing;
- servizi legali e le relative procedure amministrative;
- attività di carattere tributario e fiscale (es. predisposizione delle dichiarazioni dei redditi);
- servizi generali di natura burocratica ed amministrativa.

³ Si tratta di quattro sezioni in cui illustrare:

- I. le categorie di servizi, beneficiari, ragioni per cui sono stati considerati a basso valore aggiunto, ragioni per cui sono forniti all'interno del gruppo, benefici ottenuti/attesi e criteri di ripartizione;
- II. i contratti che regolamentano la fornitura dei servizi o documentazione contestuale che indichi le parti, la natura dei servizi e i termini che li regolano;

documentazione nazionale – tale documento è sottoposto alla medesima disciplina in merito a termini di consegna e modalità di efficacia. Sul punto, la dottrina segnala una **criticità non affrontata dalla Circolare** e cioè **come rappresentare adeguatamente i benefici di tali servizi**⁴;

- f. **operazioni marginali**: rientrano in questa categoria le operazioni (o categorie omogenee di operazioni) il cui ammontare non sia superiore al 5% del totale dei componenti positivi (se attive) o negativi (se passive) indicati in dichiarazione dei redditi (rigo RS106, CO. 5 E 6, rif. modello redditi SC 2021). **Tali transazioni di importo ridotto possono⁵ essere escluse dall'analisi non potendo influenzare il giudizio complessivo di conformità al principio di libera concorrenza.** Quantunque l'OCSE nelle sue Linee Guida (aggiornate al Luglio 2017) avesse (giustamente) raccomandato alle A.F. di analizzare le transazioni maggiori **evitando di eccedere nelle richieste di oneri documentali** non attinenti alle operazioni principali, suggerendo l'individuazione di soglie di materialità da considerare in termini relativi o assoluti⁶, la Circolare – in controtendenza - afferma che *“qualora il contribuente non si avvalga di tale facoltà, l'eventuale rettifica di operazioni marginali non beneficia di esimente sanzionatoria, ancorché tale circostanza di per sé non è atta ad inficiare l'eventuale giudizio di idoneità formulato dagli organi di controllo in relazione alla documentazione nel suo complesso”*⁷;
- g. **possibilità di dichiarazione integrativa**: posto che i dubbi e le questioni aperte non mancano, la stessa Circ. 15/2021 riconosce ai contribuenti la facoltà di presentare una dichiarazione integrativa entro 90 giorni (dunque, termine max per i solari, 28 febbraio 2022) in cui effettuare una nuova comunicazione della documentazione aggiornata; *“in tale evenienza, il Masterfile e la Documentazione Nazionale devono essere firmati dal legale rappresentante del contribuente, o da un suo delegato, mediante firma elettronica con marca temporale da apporre entro la data di effettiva presentazione della dichiarazione tardiva o della dichiarazione integrativa/sostitutiva”* (cfr., Circ. 15/2021, § 9). Inoltre, viene prevista la possibilità di avvalersi della **remissione in bonis** (ex art. 2, co. 1, del D.L. 16/2012) entro la prossima dichiarazione (cioè il 30.11.2022) se nel frattempo non sia stata constatata

III. la determinazione dell'aggregato dei costi diretti ed indiretti e il margine di profitto con dettaglio delle categorie e importi dei costi rilevanti;

IV. i calcoli e i criteri di allocazione dei costi.

⁴ L'OCSE afferma che l'A.F. dovrebbe richiedere solo la dimostrazione che è stata fornita assistenza per le attività a cui si riferiscono i servizi e non con riferimento agli atti individuali che hanno dato luogo ai costi riaddebitati e che come documentazione a supporto sarebbe sufficiente una fattura annuale con l'importo del riaddebito.

⁵ Restando comunque impregiudicata la facoltà del contribuente di documentare anche le operazioni marginali.

⁶ Cfr., § 5.32 *“Not all transactions that occur between associated enterprises are sufficiently material to require full documentation in the local file. Tax administrations have an interest in seeing the most important informations while at the same time they have also an interest in seeing that MNEs are not so overwhelmed with compliance demands that they fail to consider and document the most important items.”* E che le imprese *“should not expected to incur disproportionately high costs and burdens in producing documentation...”* (§ 5.28).

⁷ Il contribuente avrebbe, in ogni caso, almeno 7 giorni per integrare il manuale con le informazioni mancanti, visto che il giudizio di congruità deve tener conto anche della documentazione supplementare o integrativa fornita (cfr., Circ. 15/E/2021, § 8.2)

la violazione o non siano iniziate accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza: **questo vale però solo per la tardiva comunicazione e non per la documentazione** che il contribuente deve aver predisposto e apposto la firma con marca temporale entro il termine di 90 giorni dalla scadenza ordinaria di presentazione; cioè non sono consentiti recuperi "sostanziali" *ex post*.

Da ultimo, è consentita anche la possibilità di **integrativa "a sfavore"** per correggere minori imponibili od omissioni derivanti dalla non conformità al principio di libera concorrenza: in tal caso, il master file e la Documentazione Nazionale, come integrati o modificati, devono essere firmati dal legale rappresentante del contribuente, o da un suo delegato, mediante firma elettronica con marca temporale da apporre entro la data di presentazione della dichiarazione integrativa, mentre la comunicazione deve essere effettuata tramite la suddetta dichiarazione integrativa. Diversamente, laddove la comunicazione del possesso dei documenti non sia stata all'origine eseguita tempestivamente (al più tardi con la remissione *in bonis*), la stessa non potrà essere effettuata tramite l'eventuale dichiarazione integrativa presentata per correggere i predetti errori od omissioni;

h. tutta la documentazione prevista deve essere presentata in formato elettronico e deve essere fornita entro 20 giorni dalla relativa richiesta⁸. Se, nel corso del controllo o di altra attività istruttoria, emerge l'esigenza di disporre di informazioni supplementari o integrative rispetto a quelle contenute nella documentazione consegnata all'Amministrazione finanziaria, le stesse devono essere fornite entro 7 giorni dalla richiesta ovvero entro un periodo più ampio in funzione della complessità delle operazioni sottoposte ad analisi e semprechè tale periodo sia compatibile con i tempi del controllo. In ogni caso, **il giudizio di idoneità**, precisa la circolare, *"va espresso sulla documentazione comprensiva della documentazione supplementare o integrativa fornita dal contribuente su richiesta degli addetti al controllo"*.

1.2. Orientamenti di legittimità su finanziamenti infragruppo crossborder infruttiferi

Premesso che un **finanziamento infragruppo** concesso da una società italiana alla propria controllata estera qualificato come **infruttifero rientra** comunque nella **disciplina dei prezzi di trasferimento ex art. 110, co. 7, del T.U.II.RR.** (cfr., Cass., sent. 12.10.2021, n. 27636)⁹, va tenuto presente quanto affermato dalla CGCE secondo cui tali normative comportano delle restrizioni delle "libertà fondamentali" giustificabili dall'obiettivo di garantire una equilibrata

⁸ La documentazione può essere esibita anche in formato cartaceo; tale circostanza non pregiudica l'applicazione del regime premiale, a condizione che la stessa sia resa disponibile in formato elettronico, con marca temporale apposta nel termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, entro un termine congruo assegnato dagli incaricati all'attività di controllo.

⁹ Con la conseguenza che l'applicazione del criterio di valutazione al prezzo di libera concorrenza può comportare la ripresa a tassazione dell'importo differenziale degli interessi attivi che sarebbero stati praticati tra parti indipendenti.

ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri a condizione di essere “proporzionate”, e cioè di porre in grado il contribuente, senza “eccessivi oneri amministrativi”, di produrre elementi relativi alle eventuali “ragioni commerciali” (idonee a giustificare una deviazione dalle condizioni di mercato) per le quali la transazione è stata conclusa (cfr., CGCE, sentt. 31.05.2018, C-382/16 Hornbach-Baumarkt e 8.10.2020, C-558/19 Impresa Pizzarotti).

In coerenza con l’indirizzo della CGCE, una recente **giurisprudenza di legittimità** ha riconosciuto l’**ammissibilità di un finanziamento infruttifero**, laddove sia dimostrabile che lo scostamento rispetto al principio di “libera concorrenza” sia dipeso da **ragioni commerciali interne al gruppo** (nel caso, connesse al ruolo che la controllante assumeva a sostegno delle altre società del gruppo; cfr., Cass., sent. 20.05.2021, n. 13850).

1.3. Aggiustamenti compensativi TP – profili IVA

L’Agenzia delle Entrate – con risposta ad interpello 30.12.2021, n. 884/2021 – ha precisato che gli aggiustamenti compensativi di fine anno per il TP¹⁰ – non essendo correlati con le cessioni originarie dei beni e non concretizzando una rettifica in aumento dell’imponibile IVA – sono esclusi dal campo di applicazione IVA¹¹. Diverso discorso vale per i c.d. *transfer pricing adjustments* effettuati, ad esempio, per integrare il corrispettivo originariamente pattuito sulla base di alcuni elementi non noti al momento di effettuazione dell’operazione originaria: in tal caso – sussistendo un collegamento diretto con le pregresse cessioni di beni – secondo l’Agenzia, tali aggiustamenti avrebbero una rilevanza ai fini IVA, integrando variazioni in aumento o in diminuzione della base imponibile da documentare mediante l’emissione di una nota di variazione (cfr., risposta ad interpello, 6.08.2021, n. 529).

II. RULING INTERNAZIONALE: INDIVIDUATI I COSTI E LORO MODALITÀ DI CALCOLO

- **Riferimenti normativi: L. 30.12.2020, n. 178 (Legge di bilancio 2021), art. 1, co. 1101**
Provvedimento Dir. A.E. 2.11.2021, n. 297428

L’Agenzia delle Entrate – con il citato Provv. 297428/2021 – ha individuato le **modalità operative** per quantificare e versare la **commissione** per l’accesso o il rinnovo degli **accordi¹² preventivi bilaterali e multilaterali a carico delle imprese con attività internazionale**.

¹⁰ Tali aggiustamenti di fine anno, sono anche stati qualificati come “meccanismi transfrontalieri” da comunicare obbligatoriamente all’A.E. ai sensi della normativa DAC 6 di cui al D.Lgs. 100/2020 (cfr., Ris. Ag. Entr., 31.12.2021, n. 78/E).

¹¹ Non lo si confonda con la rilevanza, sempre ai fini IVA, degli aggiustamenti infragruppo operati, in relazione alle cessioni domestiche, in ragione della politica sui prezzi di trasferimento in essere (cfr., risposta A.E. ad interpello 6.08.2021, n. 529).

¹² Aveni ad oggetto la definizione dei prezzi di trasferimento, dei valori di uscita/ingresso in caso di trasferimento della residenza, dell’attribuzione di utili o perdite ad una stabile organizzazione nonché l’applicazione delle norme in tema di erogazione/percezione dividendi, interessi e royalties.

Si ricorda che gli importi – fissati con la Legge di bilancio 2021 – sono i seguenti: se il fatturato complessivo del gruppo al quale appartiene l'impresa

- è inferiore a 100 milioni di euro, la commissione è pari a 10.000 euro;
- se il fatturato è compreso tra 100 e 750 milioni di euro, la commissione è pari a 30.000 euro
- in caso di fatturato complessivo superiore a 750 milioni di euro, si arriva a 50.000 euro

La commissione è ridotta alla metà in caso di richiesta di rinnovo di un accordo preventivo bilaterale o multilaterale.

La commissione va versata con F23 prima della presentazione dell'istanza ed è condizione di ammissibilità dell'istanza stessa.

Per determinare il fatturato complessivo del gruppo occorre fare riferimento all'ultimo bilancio consolidato disponibile alla data di presentazione dell'istanza.

III. NUOVA DISCIPLINA DEL PATENT BOX (CENNI)

- **Riferimenti normativi: art. 6, D.L. 21.10.2021, n. 146 conv., con modif., dalla L. 17.12.2021, n. 215 ed ulteriormente modificato dall'art. 1, co. 10, della L. 30.12.2021, n. 234 (Legge di bilancio 2022)**

Il D.L. 146/2021 ha sancito l'abrogazione del *Patent box* e la sua sostituzione con una nuova opzione per la maggiore deducibilità del 110% (il D.L. 146 la prevedeva nella misura del 90%) dei costi di ricerca e sviluppo sui beni immateriali (c.d. "super deduzione").

Le disposizioni attuative di tale agevolazione saranno definite con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

3.1. Deduzione maggiorata dei costi di ricerca e sviluppo (c.d. "super deduzione")

Ai fini delle imposte sui redditi e IRAP, sono maggiorati del 110%¹³ i costi di ricerca e sviluppo sostenuti dai soggetti titolari di reddito d'impresa¹⁴ in relazione a:

- *software* protetto da *copyright*;
- brevetti industriali;
- disegni e modelli;

¹³ Quindi ogni 1.000 euro di spese agevolabili, l'impresa ne dedurrà 2.100 di cui 1.100 in dichiarazione, con un risparmio effettivo (IRES-IRAP) pari a 307 (30,7% della spesa).

¹⁴ Nonché da società ed enti di ogni tipo (compresi i trust), con o senza personalità giuridica, non residenti a condizione che siano residenti in Paesi con i quali sia in vigore un accordo contro le doppie imposizioni e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo (art. 6, co. 2).

Non sono più inclusi marchi d'impresa e know-how cioè *“processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili”*.

Condizione per fruire dell'agevolazione è che tali beni siano utilizzati direttamente o indirettamente nello svolgimento della propria attività d'impresa.

I soggetti che esercitano l'opzione devono svolgere le attività di ricerca e sviluppo, anche mediante contratti di ricerca stipulati con società diverse da quelle appartenenti al medesimo gruppo ovvero con università o enti di ricerca e organismi equiparati, finalizzate alla creazione e allo sviluppo dei beni in questione.

3.2. Documentazione idonea

I soggetti che intendano beneficiare della maggiore deducibilità dei costi ai fini fiscali “possono” (consiglierei un “devono”) indicare le informazioni necessarie alla determinazione della predetta maggiorazione in idonea documentazione predisposta secondo quanto previsto da un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, il cui possesso dovrà essere comunicato nella dichiarazione relativa al periodo di imposta per il quale fruiscono dell'agevolazione ai fini della *penalty protection* in caso di rettifica della maggiorazione.

3.3. Opzione per la "super-deduzione"

L'opzione per la "super-deduzione":

- ha durata per 5 periodi d'imposta;
- è irrevocabile;
- è rinnovabile.

Le modalità di esercizio dell'opzione saranno definite con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

3.4. Soppresso il divieto di cumulo con il credito d'imposta ricerca e sviluppo

La Legge di bilancio ha soppresso l'art. 6, co. 9, del D.L. 146/2021 che prevedeva il divieto di cumulo con il credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo: di conseguenza, la possibilità di cumulo tra le due agevolazioni è ora ammessa.

3.5. Nuovo meccanismo di *recapture*

La Legge di bilancio 2022 introduce un meccanismo di *recapture* (mediante un nuovo comma 10-bis nell'art. 6) attraverso cui – ove le spese agevolabili siano sostenute in uno o più periodi d'imposta in vista della creazione di una o più immobilizzazioni immateriali agevolabili – è possibile fruire della maggiorazione del 110% di tali spese a decorrere dal p.i. in cui l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale¹⁵; la maggiorazione non

¹⁵ Quindi software protetti da copyright, brevetti industriali, disegni e modelli. Tuttavia si tratta di un meccanismo che – considerate le ricadute pratiche sui diversi settori di attività – determinerebbe effetti disomogenei: per

può essere applicata alle spese sostenute prima dell'ottavo p.i. antecedente a quello nel quale l'immobilizzazione ha ottenuto il titolo di privativa industriale.

3.6. Decorrenza delle nuove disposizioni e abrogazione del “vecchio” Patent box

In luogo di stabilirne la decorrenza dal 22.10.2021 (cioè da una data puntuale, com'era originariamente previsto dall'art. 6, co. 8, del D.Lgs. 146/2021), la Legge di bilancio 2022 dispone che il “nuovo patent box” si applica alle opzioni esercitate con riguardo **al periodo d'imposta in corso alla data del 22.10.2021**, vale a dire il p.i. 2021 per i soggetti “solari”.

Ciò - afferma la Relazione Tecnica - al fine di *“non imporre ai contribuenti che già usufruiscono del vecchio regime di transitare immediatamente nel nuovo, potendo tale evenienza verificarsi, sino al periodo di imposta 2024, solo su base opzionale; a decorrere dal periodo di imposta 2025, invece, i contribuenti in argomento possono usufruire solo del nuovo regime”*.

3.7. Regime transitorio

Il regime transitorio viene modificato sostituendo integralmente il comma 10 dell'art. 6 del D.Lgs. 146/2021 nei seguenti termini:

a. viene previsto che – dal **p.i. 2021** (*rectius*, al p.i. in corso al 22.10.2021) e ai p.i. successivi (cioè quinquennio 2021-2025) – **non siano più esercitabili le opzioni¹⁶ previste dalla precedente disciplina** e cioè

- l'art. 1, co. 37 – 45, della L. 190/2014, recante la disciplina originaria del *Patent box*;
- l'art. 4 del DL 34/2019, relativo all'opzione di autodeterminazione del reddito agevolabile.

In altri termini, l'abrogazione scatta dalle opzioni riferite a periodi quinquennali che partono dall'esercizio in corso al 22.10.2021 e non si estende invece a quelle decorrenti (o rinnovate) dal p.i. 2020, anche se comunicate dopo quest'ultima data¹⁷: cioè sono valide le opzioni patent box relative al p.i. 2020 (quinquennio 2020-2024), mentre non lo sono quelle relative al 2021 (quinquennio 2021-2025);

b. viene chiarita la modalità di scelta tra vecchio e nuovo regime: **chi ha esercitato l'opzione per il vecchio regime di patent box prima del 22.10.2021** (data di entrata in vigore del D.L. 146/2021), **può aderire al nuovo regime**, previa comunicazione all'Agenzia delle Entrate. Di conseguenza, il transito alla nuova disciplina è consentito ai soggetti che abbiano esercitato o

esempio potrebbe aiutare la farmaceutica che potrebbe sfruttare il recupero all'indietro, considerando i lunghi tempi per arrivare ad un brevetto (a patto che naturalmente al brevetto ci arrivi); diverso discorso per la meccanica, settore in cui le innovazioni produttive non vengono di norma brevettate mentre si punta molto su marchi e know-how, che però sono stati esclusi dall'agevolazione (cfr., Sole 24h, 18.12.2021).

¹⁶ Anzichè disporre tout court l'abrogazione del previgente regime del patent box istituito dalla Legge di stabilità 2015.

¹⁷ Cfr., L. Gaiani, Sole 24h del 23.12.2021.

che esercitino opzioni afferenti al vecchio regime del patent box in relazione a p.i. antecedenti a quello in corso al 22.10.2021¹⁸.

Criticità: i patent riguardano (anche) periodi d'imposta anteriori al 2021 mentre il nuovo regime della super-deduzione si applica solo per i costi sostenuti da quest'ultimo anno (salvo il *recapture* di c.s.): di conseguenza, sembrerebbe che, con il transito, si abbandona un'agevolazione che copre 5 anni (es. 2018-22) per adottare una superdeduzione che riguarda solo in parte l'arco temporale del regime rinunciato (2021-2022)¹⁹.

IV. LETTERE D'INTENTO FALSE: LE COMUNICAZIONI DELL'A.E.

▪ Riferimenti normativi: art. 8, co. 1, D.P.R. 633/1972

Prov. Dir. A.E. 28.10.2021, n. 293390 con effetto dal 1° gennaio 2022

4.1. Premessa

L'art. 8, co. 1, del D.P.R. 633/1972 prevede che l'esportatore abituale, tramite la lettera d'intento, possa richiedere ai propri fornitori di emettere fattura senza applicazione dell'IVA, fino al raggiungimento del proprio plafond. La dichiarazione d'intento attesta la volontà del soggetto qualificato come esportatore abituale di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti/importazioni senza applicazione dell'IVA.

Il decreto direttoriale in epigrafe prevede che vengano inviate delle comunicazioni di *compliance* (di fatto, sono delle *warning letter*) con cui l'A.E. informa – oltre che l'(ex) esportatore abituale – il suo fornitore che il soggetto segnalato nella lettera **non** ha i requisiti richiesti dalla normativa per essere considerato esportatore abituale e che le sue dichiarazioni d'intento sono da considerarsi ideologicamente false.

4.2. La procedura

L'A.E. – a seguito di “*specifiche procedure di analisi di rischio e di controllo*” finalizzate a verificare il possesso dei requisiti per poter essere qualificati esportatori abituali – procede ad invalidare le lettere d'intento già presentate (trasmesse telematicamente) e ad inibire l'emissione di ulteriori lettere di intento da parte del soggetto carente dei requisiti per essere considerato esportatore abituale.

Dell'esito negativo viene informato – a mezzo PEC²⁰ –

¹⁸ Sono tuttavia esclusi da tale previsione coloro che abbiano presentato istanza di ruling ovvero istanza di rinnovo e abbiano sottoscritto un accordo preventivo con l'A.E. a conclusione di tali procedure, nonché i soggetti che abbiano aderito al regime di “autodeterminazione”.

¹⁹ Cfr., L. Gaiani, Sole 24h, 30.12.2021.

²⁰ Utilizzando l'indirizzo presente nell'Indice Nazionale degli indirizzi PEC delle imprese e dei professionisti (INI-PEC), istituito presso il Ministero dello Sviluppo Economico.

- a. il **soggetto che ha presentato la dichiarazione d'intento**, il quale potrà reagire alla comunicazione ricevuta, presentando eventuali documenti diretti a dimostrare l'effettivo possesso dei requisiti e, nel caso in cui l'Ufficio li accetti, quest'ultimo provvederà in autotutela, entro 30 giorni dalla data di presentazione della documentazione a rimuovere il "blocco" sulla dichiarazione d'intento; e, contestualmente,
- b. il **soggetto cedente/fornitore** a cui vengono comunicati tutti i dati relativi alla dichiarazione invalidata.

Tale procedura decorre dal **1° gennaio 2022** e dovrebbe riguardare tutte le dichiarazioni di intento che esplicano effetto da tale data (anche se trasmesse anticipatamente entro il 31 dicembre 2021).²¹

4.3. Le conseguenze della warning letter

La **comunicazione** dell'A.E. **non** è un atto accertativo, **ma non va sottovalutata**, dal momento che è suscettibile di produrre **effetti in capo al fornitore**

- a. **sia per il passato**, per cui dovrà, quanto prima, procedere ad una **due diligence interna** al fine di valutare – sulla base dei dettami stabiliti dalla Corte di Cassazione e dalla Corte di Giustizia – se, per le operazioni intercorse con quel determinato cliente, possa essere contestata la consapevolezza (il c.d. "non poteva non sapere") rispetto alla frode perpetrata da quest'ultimo. In altri termini, in presenza di una dichiarazione d'intento ritenuta ideologicamente falsa, bisogna essere in grado di dimostrare di aver adottato tutte le possibili, ragionevoli, misure per assicurarsi di non aver partecipato alla frode (cfr., Cass., sentt. 1988/2019, 14936/2018, 19898/2016) o, comunque, che non si era in grado di intuire l'intento fraudolento del cliente.

Cosa fare in concreto: dovrà essere verificata l'effettiva operatività della società cliente, acquisendo la **documentazione** attestante l'iscrizione al VIES, le modalità degli accordi commerciali, il rispetto degli adempimenti contabili, etc. (vd. anche oltre).

Qualora venissero ravvisate delle **criticità**, si potrà prevenire l'accertamento dell'A.E., effettuando un **ravvedimento operoso** con la presentazione di una dichiarazione integrativa e versando l'IVA dovuta con sanzioni al minimo ed interessi; ciò dovrebbe (il condizionale è d'obbligo) scongiurare anche il rischio penale, in quanto potrebbe operare la causa di non punibilità ex art. 13, co. 2, del D.Lgs. 74/2000 secondo cui la fattispecie di dichiarazione infedele non è punibile qualora i debiti tributari (compresi sanzioni ed interessi) siano stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti a mezzo ravvedimento operoso.

- b. **sia per il futuro**, poiché tale comunicazione produce l'automatica "consapevolezza" in ordine alla partecipazione ad una possibile frode per cui l'impresa fornitrice dovrà:
 - interrompere le attività commerciali con il soggetto segnalato nella comunicazione;

²¹ G. Giuliani- M. Spera, *False lettere di intento e lotta alle frodi*, in "Il Fisco", 1/2022, p. 52.

- non emettere nuove fatture senza IVA ex art. 8/633 nei confronti del soggetto in questione, anche perché il sistema di interscambio (Sdi) dovrebbe scartarle automaticamente (essendo queste ultime strettamente collegate alla lettera d'intento, avendo tutta una serie di campi destinati all'individuazione della dichiarazione d'intento: numero protocollo ricezione; data ricevuta telematica della lettera d'intento rilascia dall'A.E.).

Per il **presente**, le imprese fornitrici che hanno rapporti con gli esportatori abituali saranno (di fatto) costrette ad **effettuare** – sin dall'inizio del rapporto che durante lo stesso – una serie di **controlli** per acquisire la documentazione attestante – oltre che l'effettiva preventiva trasmissione della dichiarazione d'intento all'A.E. (che è già comunque un controllo necessario per poter emettere la fattura senza l'IVA):

- a. **l'effettiva operatività del cliente** con particolare riferimento alle operazioni con l'estero (ad es. visura camerale in relazione all'attività dichiarata ovvero individuando i rappresentanti legali della società);
- b. il rispetto degli obblighi contabili e, se possibile, fiscali (ultimo bilancio depositato in CCIAA, dichiarazioni IVA presentate dal cliente);
- c. controllo iscrizione al VIES o altri controlli che possono permettere di verificare che il cliente ha fatto operazioni con l'estero;
- d. analizzare eventuali anomalie operative, commerciali o strutturali del cliente (si consideri una newco o una società in precedenza non operativa, capitali irrilevanti o soci "poco raccomandabili").

4.4. Criticità

Premesso che obiettivo del provvedimento è quello (lodevole) di prevenire/evitare comportamenti fraudolenti, **vengono addossati al fornitore dell'esportatore oneri eccessivi**, dal momento che – senza partecipare in alcun modo ad un sistema evasivo – si trova a dover subire le ricadute di (eventuali) frodi commesse da altri. In particolare, tale soggetto emette fatture in regime di non imponibilità a favore di esportatori abituali sulla base di informazioni a lui comunicate dalla stessa Agenzia delle Entrate (!). E' infatti quest'ultima ad inviare nel suo cassetto fiscale le informazioni relative alle dichiarazioni d'intento trasmesse dagli esportatori abituali, compresi i dati della ricevuta telematica e del protocollo di ricezione.

Quanto meno sarebbe opportuno che l'Agenzia precisasse che – fino a quando non viene comunicato al fornitore dell'esportatore l'invalidità della dichiarazione d'intento – le fatture da lui emesse in regime di non imponibilità sono da considerare regolari (evitando anche lo scarto), fermo restando l'obbligo - per chi ha rilasciato la dichiarazione d'intento - di intervenire per correggere la fattura alla stessa stregua di uno splafonamento.

V. PROROGA CREDITO D'IMPOSTA RICERCA & SVILUPPO E (POSSIBILE) SANATORIA

▪ **Riferimenti normativi:** art. 1, co. 45, L. 30.12.2021, n. 234 (Legge di bilancio 2022); Art. 5, D.L. 21.10.2021, n. 146, conv. con modif., dalla L. 17.12.2021, n. 215 (D.L. "Fisco-Lavoro")

L'art. 1, co. 45 della L. 234/2021 **modifica ed estende** la disciplina del **credito d'imposta**, di cui all'art. 1, commi da 198 a 206 della L. 160/2019 (Legge di Bilancio 2020), a favore delle imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, transizione ecologica, innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative. *"La proroga dei benefici oltre il 2022 opera con tempistiche, misure e limiti massimi differenziati, a seconda della tipologia di investimenti. Per l'anno 2022, si mantiene comunque la stessa misura e lo stesso limite massimo disposto dalla legislazione vigente"* (cfr., Schede di lettura parlamentari Legge di Bilancio 2022, A.C. 2448).

5.1. – Ambito soggettivo

Sono ammesse al beneficio:

- le imprese residenti nel territorio dello Stato;
- le stabili organizzazioni di soggetti non residenti;

indipendentemente

- dalla forma giuridica;
 - dal settore economico di appartenenza;
 - dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito dell'impresa;
- nonché (a seguito delle modifiche apportate dalla Legge di bilancio 2021)

- **"a prescindere dal regime fiscale di determinazione del reddito dell'impresa"**, per cui *"vi sono incluse le imprese agricole e individuali produttive di reddito agrario"*; e
- fermo restando che **"la fruizione del beneficio spettante è comunque subordinata al rispetto delle normative di sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili a ciascun settore e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziale e assistenziali a favore dei lavoratori"** (cfr., Schede di lettura cit.).

Ha tuttavia diritto ad accedere al bonus R&S solo chi effettua investimenti e pertanto impiega risorse in attività di R&S, sostenendone i costi e i relativi rischi: di conseguenza, ne sono esclusi i soggetti preposti istituzionalmente ad attività sottoposte ad un sistema regolatorio pubblico in quanto non considerati soggetti "investitori" (cfr., A.E. Principio di diritto, 31.12.2021, n. 17/2021).

5.2. – Ambito oggettivo

Il credito d'imposta *"è inquadrabile nella revisione complessiva delle misure fiscali di sostegno del "Piano industria 4.0" (...) alla luce del monitoraggio effettuato sulla efficacia delle misure fiscali Industria 4.0 previgenti (...) e della necessità di supportare la trasformazione*

tecnologica del tessuto produttivo italiano anche in chiave di sostenibilità ambientale” (cfr., Schede di lettura L. di Bilancio 2022 cit.).

5.2.1. – Attività

Le attività per le quali spetta il credito d'imposta riguardano i seguenti investimenti:

- **ricerca e sviluppo:** si tratta di *“ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale (co. 200)”*. Le attività interessate sono individuate in base ai criteri dettati dal Decreto del Ministero dello Sviluppo economico, del 26.5.2020 - *“tenendo conto dei principi e dei criteri contenuti nelle Linee guida”* elaborate dall'OCSE (**“Manuale Frascati 2015”**²²), e con la precisazione che *“ai fini dell'ammissibilità al credito d'imposta, assumono rilevanza le attività di ricerca e sviluppo che perseguono un progresso o un avanzamento delle conoscenze o delle capacità generali in un campo scientifico o tecnologico e non già il semplice progresso o avanzamento delle conoscenze o delle capacità proprie di una singola impresa”*²³;
- **innovazione tecnologica:** si tratta di attività *“finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati, secondo quanto prevede il Manuale di Oslo (...)”. In particolare il manuale individua quattro tipi fondamentali di innovazione: a) Innovazione di prodotto; b) Innovazione di processo; c) Innovazione di marketing; d) Innovazioni organizzative (co. 201)”*. Restano ferme le precedenti definizioni e delimitazioni dei concetti di “prodotti” e “processi”, nonché le relative esclusioni in ordine all'oggetto dell'agevolazione;
- **attività innovative orientate al design e alla ideazione estetica:** si tratta di attività *“svolte dalle imprese operanti nei settori tessile e moda, calzaturiero, occhialeria, orafa, mobile, arredo, della ceramica e per la concezione e realizzazione di nuovi campionari (co. 202)”*. In proposito, il D.M. 26.5.2020 ha precisato che *“per le imprese operanti nel settore dell'abbigliamento e negli altri settori nei quali è previsto il rinnovo a intervalli regolari dei prodotti, sono considerate attività ammissibili (...) i lavori relativi alla concezione e realizzazione di nuove collezioni o campionari che presentino elementi di novità”* rispetto ai precedenti.

²² I due “manuali” (di Frascati e di Oslo) non hanno nemmeno una traduzione ufficiale in Italiano, il che pone una delicata questione circa la loro esistenza essendo preclusa al contribuente italiano la conoscenza della fonte integrativa normativa (dell'intera fonte e non di singoli estratti); cfr., E. De Mita, *Manuali di Frascati e di Oslo: due fantasmi nell'accertamento*, Sole 24h, 10.08.2021. Inoltre, sulla loro “novità” (i primi documenti di prassi dell'A.E. in cui vengono citati sono del 2018-19) si veda la Relazione al D.L. 146/2021 nonché Trib. Aosta 6.05.2021).

²³ Secondo quanto precisato dall'art. 2 del D.M. 26.05.2020 è possibile aversi R&S anche qualora il progresso scientifico o tecnologico sia già stato raggiunto o tentato da altri soggetti, ma le conoscenze e le tecnologie che consentirebbero di superarne l'ostacolo tecnico non fanno parte dello stato dell'arte del settore in quanto ad esempio coperte da segreto aziendale (conforme: CTP Aosta, sent. 8.11.2021, n. 46).

5.2.2. – Costi

Fermo restando il rispetto delle regole generali di effettività, **pertinenza e congruità**, le **spese ammissibili** ai fini della determinazione della base di calcolo del beneficio, tra le altre, sono:

- *“le spese di **personale** relative ai soggetti con rapporto di lavoro subordinato”* che sono maggiorate nel caso di:
 - *“**giovani ricercatori** (di età non superiore a 35 anni, al primo impiego, in possesso di un titolo di dottore di ricerca o iscritti a un ciclo di dottorato presso una università italiana o estera o in possesso di una laurea magistrale in discipline tecniche o scientifiche secondo la classificazione UNESCO Isced), assunti dall’impresa con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e impiegati in laboratori e altre strutture di ricerca situate nel territorio dello Stato;*
 - ***giovani specializzati** (soggetti di età non superiore a 35 anni, al primo impiego, laureati in design e altri titoli equiparabili), assunti a tempo indeterminato e impiegati esclusivamente nei lavori di design e innovazione estetica in laboratori e altre strutture di ricerca situate nello Stato.*

“Nel caso di attività di ricerca e sviluppo, ricevono una maggiorazione anche le spese per contratti di ricerca extra-muros stipulati con università e istituti di ricerca, a specifiche condizioni, nonché – secondo quanto introdotto con il D.L. n. 34/2020 (art. 38, co. 5) – con start-up innovative aventi sede nel territorio dello Stato.” (cfr., Schede di lettura L. di Bilancio 2022, cit.);

- le *“spese per **contratti di ricerca extra-muros**”, con svolgimento diretto dell’attività da parte del soggetto commissionario. Qualora si tratti di contratti stipulati con soggetto estero²⁴, l’ammissibilità della spesa è subordinata alla condizione che tale soggetto “sia fiscalmente residente o localizzato in Stati membri della UE o in Stati al SEE o in Stati compresi nell’elenco degli Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni per evitare le doppie imposizioni sul reddito”;*
- le spese per le prestazioni lavorative rese da amministratori o soci, direttamente riferibili alle attività sopra indicate ed entro limiti predeterminati;
- *“le quote di **ammortamento** relative ai beni materiali mobili e ai software utilizzati nelle attività” di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di design e ideazione estetica, nel limite massimo dell’importo fiscalmente deducibile nel periodo d’imposta agevolato. “In caso di locazione finanziaria, rilevano le quote capitali dei canoni nel limite massimo dell’importo fiscalmente deducibile nello stesso periodo d’imposta”* (cfr., l’art. 6 del D.M. 26.5.2020, anche per la relativa determinazione e documentazione);
- *“le quote di **ammortamento** relative all’acquisto da terzi di una invenzione industriale o biotecnologica, una topografia di prodotto a semiconduttori o una nuova varietà vegetale,*

²⁴ Sul punto, si veda la Risp. A.E. 29.12.2021, n. 874.

alla condizione che tali privative derivino da contratti di acquisto o licenza stipulati con soggetti terzi”;

- le spese per **servizi di consulenza** e servizi equivalenti inerenti:
 - alle attività di R&S,
 - alle attività di innovazione tecnologica,
 - alle attività innovative nel *design* e nella ideazione estetica,subordinatamente alla condizione più volte richiamata *“di residenza nella UE, nel SEE o negli Stati del suddetto elenco”*, nel caso di contratti stipulati con soggetto estero;
- *“le quote di ammortamento, i canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice e le altre spese relative ai beni materiali mobili utilizzati nelle attività di design e innovazione estetica”*, incluse le spese relative ai *software*. Anche per queste spese, l'ammissibilità è subordinata, nel caso di contratti stipulati con soggetto estero, alla condizione della *“residenza nella UE, nello SEE o negli Stati”* con i quali è attuabile lo scambio di informazioni per evitare le doppie imposizioni sul reddito.

N.B.: non è ammessa al beneficio la ricerca commissionata dall'estero a centri di ricerca localizzati in Italia, anzi l'A.E. ha precisato che non vi è “trascinamento” dell'agevolazione ai costi sostenuti dal 2020 in poi per la prosecuzione di progetti commissionati all'estero, contrattualizzati e iniziati prima dell'anno 2020 in cui è entrata in vigore la L. 160/2019; infatti in tale Legge, per una precisa scelta legislativa, non è stata riproposta una disposizione analoga all'art. 3, co. 1, del D.L. 145/2013 che estendeva il beneficio alle attività svolte dal commissionario residente per conto di committenti non residenti (cfr., A.E., risp. interpello, 29.12.2021, n. 874).

5.3. – Misura del credito

A seguito delle modifiche apportate dall'art. 1, co. 45, della L. 234/2021, il credito d'imposta è riconosciuto in misure variabili e secondo scansioni temporali diverse. E così, in base al **co. 203** (sostituito), il credito d'imposta è riconosciuto:

- per le attività di **ricerca e sviluppo**, fino al periodo d'imposta in corso al **31.12.2022**, in misura pari al **20%** della relativa base di calcolo, nel limite massimo di **€ 4 milioni**;
- per le attività di **innovazione tecnologica**, fino al periodo d'imposta in corso al **31.12.2023**, in misura pari al **10%** della relativa base di calcolo, nel limite massimo di **€ 2 milioni**;
- per le attività di innovazione tecnologica *“destinate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0 individuati con il decreto ministeriale attuativo della misura previsto dal co. 200”*, fino al periodo d'imposta in corso al **31.12.2022**, in misura pari al **15%** della relativa base di calcolo, nel limite massimo di **€ 2 milioni**. *“Nel rispetto dei massimali indicati e a condizione della separazione analitica dei progetti e delle spese ammissibili pertinenti alle diverse tipologie di attività, è possibile applicare il beneficio anche per più attività ammissibili nello stesso periodo d'imposta”;*

- per le attività di **design** e **ideazione estetica** e quelle relative ai **software**, fino al periodo d'imposta in corso al **31.12.2023**, in misura pari al **10%** della relativa base di calcolo, nel limite massimo di **€ 2 milioni**.

In base ai neoinseriti articoli **da 203-bis a 203-sexies**, il credito d'imposta è riconosciuto:

- per le attività di **ricerca e sviluppo**, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al **31.12.2022** e fino a quello in corso al **31.12.2031**, in misura pari al **10%** della relativa base di calcolo, nel limite massimo di **€ 5 milioni** (co. 203-bis);
- per le attività di **innovazione tecnologica**, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al **31.12.2023** e fino a quello in corso al **31.12.2025**, in misura pari al **5%** della relativa base di calcolo, nel limite massimo di **€ 2 milioni** (co. 203-ter);
- per le attività di innovazione tecnologica *“finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di **transizione ecologica** o di **innovazione digitale 4.0** individuati con il decreto ministeriale attuativo della misura previsto dal co. 200”, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al **31.12.2022** (co. 203-quinquies), in misura pari al **10%** della relativa base di calcolo, nel limite massimo di **€ 4 milioni**. *“Nel rispetto dei massimali indicati e a condizione della separazione analitica dei progetti e delle spese ammissibili pertinenti alle diverse tipologie di attività, è possibile applicare il beneficio anche per più attività ammissibili nello stesso periodo d'imposta”*. E dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al **31.12.2023** e fino a quello in corso al **31.12.2025** (co. 203-sexies), in misura pari al **5%** della relativa base di calcolo, nel limite massimo di **€ 4 milioni**.*
- per le attività di **design** e **ideazione estetica** e quelle relative ai **software**, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al **31.12.2023** e fino a quello in corso al **31.12.2025**, in misura pari al **5%** della relativa base di calcolo, nel limite massimo di **€ 2 milioni** (co. 203-quater).

In tutti i casi: la base di calcolo va assunta al netto delle altre sovvenzioni o contributi a qualunque titolo ricevuti²⁵ per le stesse spese ammissibili; il limite massimo stabilito (da ciascuna fattispecie) va ragguagliato ad anno, in caso di periodo d'imposta inferiore o superiore a 12 mesi²⁶.

Nella pagina seguente la tabella *“con l'articolazione della proroga del credito d'imposta, con le relative percentuali differenziate a seconda dell'attività, disposta dall'art. 10, co. 2, in esame”* (riportata nella Schede di lettura L. di Bilancio 2022 cit.).

²⁵ Disposizione che dovrà tenere in considerazione anche l'incentivo previsto per le spese rientranti nel regime del 110% (cfr., L. Gaiani, Sole 24h, 5.01.2022).

²⁶ In proposito, l'Agenzia delle Entrate, riferendosi alla disciplina previgente, ha ribadito che *“tutte le volte in cui ci si trovi in presenza di un periodo d'imposta agevolato di durata inferiore o superiore a quella standard, i parametri rilevanti per il meccanismo di calcolo del credito d'imposta dovranno essere ragguagliati alla durata effettiva del periodo agevolato”*, precisando, però, che *“la circostanza per cui si vengano a creare periodi d'imposta di durata diversa da quella standard di 12 mesi non deve, in linea di principio, generare effetti distorsivi – a vantaggio o svantaggio – nel calcolo del beneficio attribuibile”* (cfr., Resp. A.E., 21.12.2021, n. 846).

Credito d'imposta R&S&I&D										
	Legislazione vigente		Disegno di legge di bilancio							
	2022		2023		2024		2025		Fino al 2031	
Attività	%	limite massimo	%	limite massimo	%	limite massimo	%	limite massimo	%	limite massimo
Ricerca e sviluppo	20	4 mln	10	5 mln	10	5 mln	10	5 mln	10	5 mln
Innovazione tecnologica	10	2 mln	10	2 mln	5	2 mln	5	2 mln	-	-
Innovazione tecnologica per progetti e processi per transizione ecologica innovazione digitale 4.0	15	2 mln	10	4 mln	5	4 mln	5	4 mln	-	-
Design e ideazione estetica e attività relative ai software	10	2 mln	10	2 mln	5	2 mln	5	2 mln	-	-

5.4. – Modalità di fruizione del credito; Relazione tecnica; Procedura di collaborazione tra Ministero dello Sviluppo economico e Agenzia delle Entrate. Selezione contribuenti ad alto rischio.

Resta ferma la disciplina in merito alle modalità di fruizione del credito d'imposta in parola²⁷ e alla redazione e conservazione della relazione tecnica che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte in ciascun periodo d'imposta.

Resta, altresì, la prevista ***“procedura di collaborazione tra il Ministero dello Sviluppo economico²⁸ e l'Agenzia delle Entrate ai fini della corretta applicazione del credito d'imposta per i suddetti investimenti”***.

²⁷ Utilizzabile esclusivamente in compensazione, in tre quote annuali di pari importo, a decorrere dal p.i. successivo a quello di maturazione, subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione delle spese sostenute. Con decreto direttoriale 6.10.2021 è stato approvato il modello di comunicazione dei dati e delle altre informazioni riguardanti l'applicazione del credito d'imposta. L'A.E. con Ris. 30.11.2021, n. 68/E ha definito i codici tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24.

²⁸ Da tenere presente che l'eventuale parere tecnico del MISE rappresenta solo un'ipotesi residuale, da attivare solo in caso di complessità nell'accertamento dei requisiti di novità e nell'individuazione dell'ostacolo tecnico-scientifico non facilmente superabile con le conoscenze del settore che ha innescato l'attività di R&S (cfr., risposta interrogazione parlamentare del 15.06.2021, n. 3-02610; *contra*: CTP Vicenza 9.07.2021, n. 365 che ha ravvisato un difetto di competenza dell'A.E. nel disconoscimento del credito R&S sotto il profilo tecnico con un

Quantunque con riferimento ai precedenti crediti R&S (ma nulla osta che utilizzi i medesimi criteri anche per i “nuovi”), l’A.E. – con **circ. 7.05.2021, n. 4/E**, ha elencato, in termini non esaustivi, una serie di **fattori** per la selezione dei contribuenti ad alto rischio:

- scarsa o assente compatibilità tra attività di R&S e attività economica dichiarata;
- inadeguatezza della struttura organizzativa aziendale;
- formale assenza di costi per attività di R&S “*intra-muros*” nei periodi d’imposta 2012-2013-2014 (ovvero media storica pari a zero);
- utilizzo in compensazione del credito d’imposta R&S con somme iscritte a ruolo o con somme dovute a seguito di atti di accertamento, specie se oggetto di definizione con adesione, mediazione, conciliazione.

Inoltre, la **G.d.F. nella Circ. 28.07.2021, n. 0210419/21** ha individuato ulteriori indici di *alert* “potenzialmente indicativi del coinvolgimento nel meccanismo di frode”:

- scarsa compatibilità tra attività di R&S e attività economica dichiarata e/o svolta;
- presenza di dichiarazioni dei redditi integrative relative a più periodi d’imposta per evidenziare i crediti compensati nel relativo quadro RU, in particolare qualora i modelli risultino trasmessi nello stesso giorno;
- mancata indicazione nei relativi bilanci d’esercizio di riferimenti all’attività di R&S;
- omesso deposito dei bilanci d’esercizio;
- utilizzo in compensazione del credito d’imposta R&S con somme iscritte a ruolo, oneri fiscali e previdenziali relativi al personale, rateizzazioni o con somme dovute a seguito di controlli dei modelli dichiarativi.

5.5. – Accertamento e possibili conseguenze

L’Agenzia delle Entrate verifica le condizioni di spettanza del credito d’imposta e la corretta applicazione della relativa disciplina, nell’ambito delle ordinarie attività di accertamento.

Tale verifica è effettuata sulla base dell’apposita certificazione della documentazione contabile e della relazione tecnica, nonché sulla base della ulteriore documentazione fornita dall’impresa.

Qualora riscontri la indebita fruizione, anche parziale, del credito d’imposta provvede al recupero dell’importo, maggiorato di interessi e sanzioni.

In proposito, la C.A.E. 23.12.2020, n. 31 aveva affermato “*che qualora a seguito dei summenzionati controlli sia accertato che le attività/spese sostenute **non** siano **ammissibili** al credito d’imposta ricerca e sviluppo, si configura un’ipotesi di utilizzo di un **credito “inesistente”** per carenza totale o parziale del presupposto costitutivo ed il relativo **atto di recupero** dovrà essere notificato entro il 31 dicembre dell’**ottavo anno successivo** a quello del*

“eccesso di potere da parte dell’ufficio, stante che lo stesso non è competente, sotto l’aspetto tecnico, a valutare l’attività svolta per migliorare i cicli produttivi dell’azienda ... avrebbe dovuto acquisire autonomamente un preliminare parere tecnico da parte del competente MISE”; conforme (a Vicenza): CTP Ancona, sent. 392/2021).

relativo **utilizzo** in compensazione, non rilevando ai fini della violazione sopra richiamata la mera esposizione del credito in dichiarazione” (§ 3). Però, proseguiva la Circolare:

- “il contribuente **può** beneficiare della riduzione delle sanzioni prevista dall’art. 13 del D.Lgs. 472/1997 (cd. **ravvedimento**), anche successivamente alla constatazione della violazione, ma comunque prima che sia stato notificato l’atto di recupero;
- i competenti **Uffici**, in ragione delle “circostanze che rendono manifesta la **sproporzione** tra l’entità del tributo cui la violazione si riferisce e la **sanzione**”, potranno applicare la predetta sanzione riducendo la stessa sino alla **metà del minimo edittale**, ai sensi del co. 4 dell’art. 7 del D.Lgs. 472/1997” (cfr., C.A.E 23.12.2020, n. 31, § 3).

Al di là delle possibili opzioni ammesse dalla Circolare, anche successivamente alla constatazione della violazione, resta il fatto che l’Agenzia delle Entrate aveva convalidato la prassi per cui gli uffici applicano automaticamente la sanzione prevista per l’utilizzo di crediti inesistenti nel caso in cui ritengano che le attività svolte non rientrino tra quelle agevolate.

La Legge, tuttavia, è impostata in termini differenti:

- l’art. 13, co. 4, del D.Lgs. 471/1997, definisce **non spettante** il credito esistente, ma utilizzato in misura eccedente a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo, sanzionabile nella misura del 30% del credito indebitamente utilizzato e, secondo la giurisprudenza di merito²⁹, con la possibilità di applicare la definizione agevolata;
- l’art. 13, co. 5, del D.Lgs. 471/1997, stabilisce che il **credito** si considera **inesistente**, a due condizioni: **se** manca – in tutto o in parte – il relativo presupposto costitutivo e **se** la inesistenza non sia riscontrabile attraverso i controlli automatizzati, con la conseguenza che “la fattispecie di credito inesistente non si realizza in presenza di uno soltanto dei requisiti individuati dalla norma” (cfr., Principio di interpretazione n.1/Accertamento e Riscossione, 02/2021). La sanzione applicabile va dal 100% al 200%, e non c’è possibilità di applicare la definizione agevolata di cui agli artt. 16, co. 3 e 17, co. 2, del D.Lgs. 472/1997, cioè la riduzione a un terzo della sanzione irrogata.

Tale **distinzione** è stata, recentemente, confermata dalla **Corte di cassazione** per stabilire che il **credito inesistente** è solo quello per il quale sussistono entrambe le condizioni indicate dalla norma: “in tema di compensazione di crediti fiscali da parte del contribuente, l’applicazione del termine di decadenza ottennale, previsto dall’art. 27, comma 16, del D.L. n. 185 del 2008, conv. in legge n. 2 del 2009, presuppone l’utilizzo non già di un mero credito “non spettante”, bensì di un **credito “inesistente”**, per tale ultimo dovendo intendersi – ai sensi dell’art. 13, comma 5, terzo periodo, del D.Lgs. n. 471/1997 (...) – il credito in relazione al quale **manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (il credito che non è, cioè, “reale”)** e la cui inesistenza **non è riscontrabile mediante i controlli** di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 e all’art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972” (cfr., Cass., Sent. 16.11.2021, n. 34445, 34444, 34443).

²⁹ Cfr., C.T.P. Forlì, 1.10.2019, n. 264; C.T.P. Aosta, 9.5.2019, n. 8.

In altri termini, per considerare **inesistente** il credito:

- ne deve mancare il presupposto costitutivo; e
- l'inesistenza non deve risultare individuabile dai controlli automatizzati o formali o dai dati in possesso dell'amministrazione finanziaria.

La sussistenza di un solo requisito, configura un credito "non spettante", per cui – anche ragionando in termini sistematici – la nozione di credito inesistente diventa residuale rispetto a quella di credito non spettante³⁰.

Tale distinzione impatta (pesantemente) anche sui termini di accertamento e cioè entro quando devono essere notificati gli atti di recupero, nel senso che

- per i **crediti non spettanti**, il termine decadenziale è lo stesso dell'avviso di accertamento ordinario e cioè quello del 31.12 del quinto anno, anche se non bisogna fare riferimento al momento di presentazione della dichiarazione ma a quello di utilizzo del credito (cfr., Cass., sent. 4153/2018).
- per i **crediti inesistenti**, il termine decadenziale è quello dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo del credito inesistente speso in compensazione (cfr., art. 27, co. 16, D.L. 185/2008).

5.6. – Sanatoria degli errori relativi al credito Ricerca & Sviluppo

L'art. 5 del D.L. 21.10.2021, n. 146, conv. con modif. in L. 17.12.2021, n. 215, ha introdotto la possibilità *"di sanare gli errori eventualmente commessi in relazione all'agevolazione prevista per le attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del D.L. n. 145/2013"* (cfr., Assonime, Circ. 29.10.2021, n. 30), riversando spontaneamente il credito utilizzato in compensazione, senza applicazione di sanzioni e interessi.³¹

5.6.1. – Ambito soggettivo

Sono **ammessi** a fruire della sanatoria i soggetti che:

- ▶ *"alla data di entrate in vigore del presente decreto [22.10.2021] hanno utilizzato in compensazione il credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del D.L. n. 145/2013 (...) maturato a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 e fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2019 (...); (cfr., co. 7);*
- ▶ *in relazione al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016", abbiano "fruito dell'agevolazione relativamente alla c.d. ricerca commissionata dall'estero in modo non conforme alle indicazioni rese dalla norma di interpretazione autentica³² (...), secondo*

³⁰ Posizione confortata anche da Assonime, nella recente Circ. 29.10.2021, n. 30 sulle *Prime osservazioni sul D.L. 146/2021: abrogazione del regime del patent box e sanatoria del credito d'imposta per R&S*, la quale auspica addirittura una modifica della disciplina sanzionatoria nel senso di prevedere con disposizione presuntiva che non si configura l'ipotesi di sanzione per credito inesistente ma solo quella di credito non spettante, laddove il contribuente dimostri di aver predisposto, prima dell'utilizzo del credito d'imposta, una documentazione attendibile, completa e veritiera prevista dalla normativa di riferimento.

³¹ E' attesa una circolare di "sistema" da parte dell'A.E. entro maggio 2022 (cfr., Sole 24h, 19.10.2021).

³² Si tratta dell'art. 1, co. 72, della L. 30.12.2018, n. 145 (cfr., co. 8).

la quale in questo caso assumono rilevanza solo le spese ammissibili relative alle attività di ricerca e sviluppo svolte direttamente e in laboratori o strutture situati nel territorio dello Stato italiano” (cfr., Assonime, Circ. 29.10.2021, n. 30);

- ▶ *“abbiano commesso **errori** nella quantificazione o nella individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di **pertinenza e congruità** nonché nella determinazione della media storica di riferimento” (cfr., co. 8).*

La pre-condizione è che i predetti soggetti *“abbiano **realmente svolto**, sostenendo le relative spese, attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di ricerca e sviluppo ammissibili nell’accezione rilevante ai fini del credito d’imposta” (cfr., co. 8).*

Sono esclusi i soggetti che abbiano commesso condotte fraudolente e, quindi, i casi in cui il credito utilizzato in compensazione *“sia il risultato di condotte fraudolente, di fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate, di false rappresentazioni della realtà basate sull’utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti”*. L’agevolazione non spetta, inoltre, nel caso in cui *“manchi la documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al credito d’imposta” (cfr., co. 8)³³.*

5.6.2. – Modalità, perfezionamento ed effetti

Per avvalersi della procedura di riversamento spontaneo, i soggetti interessati devono inviare apposita richiesta³⁴ all’Agenzia delle Entrate **entro** il termine del **30 settembre 2022**, *“specificando il periodo o i periodi d’imposta di maturazione del credito d’imposta per cui è presentata la richiesta, gli importi del credito oggetto di riversamento spontaneo e tutti gli altri dati ed elementi richiesti in relazione alle attività e alle spese ammissibili” (cfr., co. 9).*

Il (ri)versamento dell’intero importo del credito utilizzato in compensazione deve essere effettuato, o in un’unica soluzione entro il **16 dicembre 2022**, o in **tre rate di pari importo** a partire dalla stessa data e con scadenze successive al 16.12.2023 e al 16.12.2024, nel quale caso sono dovuti gli interessi calcolati al tasso legale, a decorrere dal 17.12.2022; **non** è prevista la possibilità di avvalersi della **compensazione** (cfr., co. 10).

La procedura si **perfeziona** solo a seguito dell’**integrale versamento** del dovuto; nel caso di versamento rateale, il mancato pagamento di una delle rate, entro la scadenza stabilita, comporta il mancato perfezionamento della procedura e la iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti, con applicazione della sanzione del 30% e degli interessi calcolati a decorrere dal 17.12.2022 (cfr., co. 11).

Il perfezionamento della procedura comporta, oltre alla **disapplicazione di sanzioni** e interessi, la **esclusione della “punibilità per il delitto di cui all’art. 10-quater del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74”**, ossia per la “indebita compensazione”, punita con la reclusione da sei

³³ Bisognerà quindi valutare molto attentamente i pro ed i contro circa l’adesione alla sanatoria perché in taluni casi, se il Fisco la respinge, può diventare una sorta di “autodenuncia” (cfr., A. Iorio, *Sanatoria bonus R&S, l’istanza non mette al riparo dal reato*, in “Il Sole 24h”, 20.10.2021).

³⁴ Il relativo contenuto e le modalità di trasmissione saranno definiti con un provvedimento dell’A.E., da adottarsi entro il 31.5.2022.

mesi a due anni e da un anno e sei mesi a sei anni, a seconda dell'importo indebitamente compensato.

5.6.3. – Preclusioni

La procedura **non** può essere utilizzata dalle imprese *“nei cui confronti, alla data di entrata in vigore del decreto (e, cioè, al 22 ottobre 2021) si sia reso **definitivo** l'atto di recupero del credito d'imposta utilizzato in compensazione (o altro atto impositivo relativo all'indebito utilizzo del credito d'imposta)”* (cfr., co. 12 e Circ. Assonime 30/2021).

Invece, ci si può avvalere della procedura, nel caso in cui l'utilizzo del credito d'imposta sia già stato constatato con un atto istruttorio, ovvero accertato con un atto di recupero credito, ovvero con un provvedimento impositivo, **non** ancora divenuti **definitivi**: nel qual caso il riversamento deve obbligatoriamente riguardare l'intero importo del credito oggetto di recupero, accertamento o constatazione³⁵ (cfr., co. 12).

VI. TERMINI DI NOTIFICA DEGLI ATTI IMPOSITIVI E DELLE CARTELLE DI PAGAMENTO

- **Riferimenti normativi:** art. 43, D.P.R. 600/1973; art. 57, D.P.R. 633/1972; art. 25, D.P.R. 602/1973; art. 157, D.L. 34/2020 conv., con modif., dalla L. 77/2020; art. 67, D.L. 18/2020 conv. con modif., dalla L. 27/2020

6.1. – Atti impositivi: disciplina di riferimento

A partire dal periodo d'imposta 2016, gli artt. 43 del D.P.R. 600/1973 e 57 del D.P.R. 633/1972 (modificati dall'art. 1, co. 132 della L. 208/2015), stabiliscono quale termine “ordinario” di decadenza per l'esercizio dell'attività di accertamento:

- il 31 dicembre del **quinto** anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione;
- il 31 dicembre del **settimo** anno, in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla.

Ne deriva, quindi, che per:

❖ i periodi di imposta dal 2016 (compreso) in poi

gli avvisi di accertamento, ai fini delle imposte sui redditi dell'IVA *“devono essere notificati, a pena di decadenza, **entro il 31 dicembre del quinto anno successivo** a quello in cui è stata presentata la **dichiarazione**”; “in caso di **omessa presentazione** o di **presentazione di dichiarazione nulla**, l'avviso di accertamento può essere notificato **entro il 31 dicembre del settimo anno successivo** a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata”.*

La violazione del termine (di decadenza) comporta la **nullità dell'atto di imposizione**; mentre per

³⁵ Senza che si applichino le sanzioni e gli interessi, ma anche, senza possibilità di rateizzare il versamento di quanto dovuto.

❖ i periodi di imposta fino al 2015

resta ferma la disciplina precedente, per cui: gli avvisi di accertamento, ai fini delle imposte sui redditi dell'IVA *“devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione”*; e, *“in caso di omessa presentazione, ovvero di presentazione della dichiarazione nulla, l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata”*. La violazione del termine (di decadenza) comporta, anche in questo caso, la **nullità dell'atto di imposizione**.

6.1.1. – Atti impositivi: sospensioni e proroghe

A questi termini “ordinari” di decadenza si è affiancata la disciplina con cui il Legislatore – per fronteggiare l'emergenza pandemica – ha stabilito sospensioni e proroghe dei termini in scadenza a favore sia dell'Amministrazione finanziaria che dei contribuenti.

L'art. 67, co. 1, del D.L. 17.3.2020, n. 18, ha previsto la **sospensione – dall'8 marzo al 31 maggio 2020** (85 giorni) – dei **termini** relativi alle attività degli uffici degli enti impositori di: liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso.

L'art. 157, co. 1, del D.L. 19.5.2020, n. 34, ha previsto una **deroga** alle regole generali degli “ordinari” termini di accertamento, stabilendo che: *“In deroga a quanto previsto dall'art. 3 della L. 27.10.2000, n. 212, gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti d'imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, per i quali i termini di decadenza, calcolati senza tener conto del periodo di sospensione”* di 85 giorni *“scadono tra l'8 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020”* (in generale, il periodo d'imposta 2015 o, in caso di omessa dichiarazione, il p.i. 2014), *“sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e sono notificati nel periodo compreso tra il 1° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022, salvo casi di indifferibilità e urgenza³⁶, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi.”*

La tipologia di atti individuata dal **co. 1 dell'art. 157** *“si riferisce in generale a provvedimenti che vengono emessi al termine della fase di controllo sostanziale con riferimento agli atti e alle imposte, sia indirette che dirette, i cui termini di decadenza scadono nel periodo indicato”* (cfr., C.A.E. 20.8.2020, n. 25, § 3.10.2 e 3.10.1).

³⁶In proposito, una recente decisione di merito, dopo aver osservato che *“il Legislatore non ci dice quale sia la sanzione nel caso di carente rispetto del termine iniziale di notifica qualora cioè la stessa avvenga prima del 1° marzo 2021”*, come stabilito nel caso dell'art. 157, del D.L. 34/2020, ha annullato l'atto di accertamento emesso dall'Ufficio ante tempus, *“non potendo considerarsi caso di indifferibilità ed urgenza la constatazione in capo alla [Società] di una ipotesi di reato, posto che l'atto di accertamento non condiziona in alcun modo l'obbligo di comunicazione di reato”* (cfr., C.T.P. Reggio Emilia, 15.12.2021, n. 258). Secondo altra decisione, invece, mancando nell'art. 157 la espressa previsione della sanzione di nullità, l'atto “anticipatamente” emesso non va annullato, non comminando la norma *“alcuna sanzione nel caso in cui non siano formalmente esplicitate le ragioni di indifferibilità ed urgenza che giustificano la mancata posticipazione della emissione dell'atto”* (cfr., CTP Milano, 29.7.2021, n. 3369 e sussistendo, nel caso di specie, la indifferibilità ed urgenza; conforme: CTP Milano, 29.06.2021, n. 2983).

Per gli atti di cui al co. 1, dell'art. 157 *“riferiti, invece, ad atti o ad imposte i cui termini decadenziali **non scadono** entro il **31.12.2020** [in generale, dal periodo d'imposta 2016], gli uffici potranno svolgere quest'anno le relative attività di accertamento o di controllo sostanziale **senza** però procedere alla **notifica** degli atti, a meno che abbiano carattere di indifferibilità ed urgenza, escludendo le fattispecie per le quali è necessario o opportuna l'attivazione del contraddittorio”* (cfr., C.A.E. 20.8.2020, n. 25, § 3.10.1).

*“Gli atti sono emessi se risultano **firmati e protocollati**, entro il termine del 31 dicembre 2020”* (cfr., C.A.E. 20.8.2020, n. 25, § 3.10.6). *“Al fine del differimento dei termini di cui al presente articolo, l'elaborazione o la **emissione** degli atti (...) è **provata** anche dalla **data di elaborazione** risultante dai sistemi informativi dell'Agenzia delle entrate, compresi i sistemi di gestione documentale dell'Agenzia medesima”* (cfr., co. 5 e 6)³⁷.

Infine, i **termini di decadenza** vanno calcolati, secondo l'Agenzia delle Entrate, senza tenere conto del periodo di sospensione³⁸ (8 marzo-31 maggio 2021), previsto dall'art. 67, co. 1, del D.L. 18/2020, il quale determinava lo spostamento in avanti del decorso dei termini di decadenza per la stessa durata, ma è stato “assorbito” dal “più ampio arco temporale in cui opera la proroga dei termini di decadenza disciplinata dall'art. 157 (entro il 31.12.2020)”. Questa disposizione ha, infatti, carattere di **specialità** rispetto all'art. 67 del D.L. 18/2020, “sia con riferimento all'oggetto che alla portata dei suoi effetti (...) seppur limitatamente ad atti e imposte che scadono tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020, ed abbraccia un periodo più ampio degli 85 giorni fissati dall'art. 67” (cfr., C.A.E. 20.8.2020, n. 25, § 3.10.4)³⁹.

Pertanto, gli attuali termini di decadenza dovrebbero essere individuati, in linea generale⁴⁰, come da seguente tabella:

³⁷ Il rispetto della norma può essere provato attraverso il c.d. “glifo” che mediante il QR-Code consente di verificare la data di firma e protocollazione dell'atto; ove il glifo non compaia, l'A.E. si limita a far presente che l'atto è stato emesso ex art. 157 del D.L. 34/2020.

³⁸ Il problema si pone, in particolare, nel caso di **omessa presentazione** della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta **2015** (Modello 2016), per la quale, dal combinato disposto delle due norme, risulterebbe che i relativi termini di decadenza scadano tenendo conto della sospensione di **85 giorni**, di cui all'art. 67, D.L. 18/2020, e, quindi, il **26.3.2022**.

³⁹ Va peraltro rilevato come ci sia chi ritiene (cfr. D. Deotto- L. Lovecchio, *Accertamento nessun termine in scadenza alla fine del 2021*, in “Il Sole 24h”, 20.12.2021) che la norma del citato art. 67, co. 1, D.L. 18/2020 abbia valenza generale e riguardi tutti i termini in scadenza nel 2020 ed anche quelli che vengono a scadere successivamente; si afferma cioè che la sospensione di 85 gg. ivi prevista, determini una corrispondente proroga dei termini decadenziali di 85 gg. per tutte le annualità i cui termini decorrono lungo l'arco temporale 8.03.2020-31.05.2020 (cioè non scadranno mai al 31.12) e quindi anche i termini relativi alla dichiarazione omessa 2015 (che andrebbero a scadere il 26.03.2022) ed anche per i p.i. successivi fino al 2018 (perché i termini relativi al 2019 e successive non risultavano più pendenti all'8 marzo 2020, non essendosi ancora chiuso il termine per presentare la dichiarazione).

⁴⁰ La tabella non considera le disposizioni che stabiliscono specifici termini – prolungati o ridotti – di decadenza dell'accertamento, quali, ad esempio: il raddoppio dei termini per violazioni penali; la omessa indicazione nel quadro RW di disponibilità o di redditi conseguiti in Paesi considerati “paradisi fiscali”; la contestazione di crediti inesistenti; i regimi premiali per i contribuenti che raggiungono un certo livello di affidabilità ai fini I.S.A., o per quelli che hanno optato per la trasmissione telematica dei dati della fatture o dei corrispettivi, ecc.. Non basta: si consideri l'art. 1 del D.L. 119/2018 che consentiva di definire i P.V.C. consegnati entro il 24.10.2018 fruendo del solo stralcio delle sanzioni; il comma 9 di tale norma ha previsto che “con riferimento ai p.i. fino al 2015” i termini sono prorogati di due anni”.

Atti impositivi				
II.DD., IVA, IRAP	Termine Dichiarazione	Termine ordinario di decadenza	Termine ordinario se dichiarazione omessa	Termine ex art. 157, D.L. 34/2020
2014	2015	31.12.2019	31.12.2020	Emissione atto: 31.12.2020 Notifica atto: da 1.3.2021 a 28.2.2022
2015	2016	31.12.2020	31.12.2021 ⁴¹	Emissione atto: 31.12.2020 Notifica atto: da 1.3.2021 a 28.2.2022
Dal 2016	2017	31.12.2022	31.12.2024	///

N.B. Le disposizioni in esame *“non si applicano alle entrate degli enti territoriali”⁴²* (cfr., co. 7-bis), per i quali operano gli ordinari termini di decadenza dell’azione accertatrice, tenendo conto dello *“spostamento in avanti [ex art. 67, co. 1, D.L. 18/2020] del decorso dei termini per la stessa durata della sospensione (...), anche se il termine di prescrizione o decadenza sospeso non scade entro il 2020”* (cfr., C.A.E. 6.5.2020, n. 11, § 5.9). Ne deriva che per gli atti relativi a tributi locali, il termine di decadenza della notificazione risulta “spostato” di 85 giorni (andando a scadere il 26 marzo, in luogo del 31 dicembre).

Nella pagina seguente, i termini di scadenza indicati nella Nota IFEL 2.11.2021:

Omesso, parziale versamento	
Anno d’imposta	Termine di notifica
2015	26.3.2021
2016	26.3.2022
2017	26.3.2023
2018	26.3.2024
2019	26.3.2025

Infedele, omessa denuncia	
Anno d’imposta	Termine di notifica
2014	26.3.2021
2015	26.3.2022
2016	26.3.2023
2017	26.3.2024
2018	26.3.2025

6.2. – Cartelle di pagamento: disciplina di riferimento

L’art. 25 del D.P.R. 602/1973, stabilisce quale termine “ordinario” di decadenza della notifica delle cartelle di pagamento il 31 dicembre:

- a) *“del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero a quello di scadenza del versamento dell’unica o ultima rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell’anno in cui la dichiarazione è presentata, per le somme che risultano dovute a seguito dell’attività di liquidazione prevista dall’art. 36-bis”* del D.P.R. 600/1973;

⁴¹ Si veda la nota 41.

⁴² A partire dal 1° gennaio 2020, anche gli atti emessi dagli Enti locali costituiscono titolo esecutivo (cfr., art. 1, co. 792 e segg., L. 160/2019, di Bilancio 2020).

b) “del **quarto anno** successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell’attività di controllo formale prevista dall’**art. 36-ter**” stesso Decreto.

6.2.1. – Cartelle di pagamento: sospensioni e proroghe

Anche in questo caso, agli “ordinari” termini di decadenza, il Legislatore ha affiancato la disciplina derivante dalla emergenza da Covid-19.

L’art. 68, co. 1⁴³ del D.L. 18/2020 e ss.mm., ha disposto, con riferimento alle entrate tributarie e non tributarie, la **sospensione** dei termini di **versamento** “scadenti nel periodo dall’8 marzo 2020 al 31 agosto 2021, **derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione**”, cioè dei carichi affidati all’agente della riscossione.

L’art. 157, del D.L. 34/2020, ha disposto la **sospensione – dall’ 8 marzo al 31 dicembre 2020 – dell’invio** delle **comunicazioni** ex artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. 600/1973 e art. 54-bis, del D.P.R. 633/1972, elaborate o emesse, anche se non sottoscritte, entro il 31.12.2020, rinviandolo al periodo compreso tra il **1° marzo 2021** e il **28 febbraio 2022**, salvo “casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi” (cfr., co. 2-bis)

Ha disposto (cfr., art. 157, co. 3), altresì, che i termini di decadenza per la notifica delle cartelle di pagamento previsti dall’art. 25, co. 1, lett. a) e b) del D.P.R. 602/1973, sono **prorogati di 14 mesi** relativamente (tra l’altro), alle dichiarazioni presentate:

- nell’anno **2018**, per le somme che risultano dovute a seguito dell’attività di controllo automatizzato ex artt. **36-bis**, D.P.R. 600/1973 e **54-bis**, D.P.R. 633/1972, le cui cartelle possono, quindi, essere notificate entro il 28 febbraio 2023;
- negli anni **2017** e **2018**, per le somme che risultano dovute a seguito dell’attività di controllo formale ex art. **36-ter**, D.P.R. 600/1972, le cui cartelle possono, quindi, essere notificate rispettivamente entro il 28 febbraio 2023 e il 29 febbraio 2024;

⁴³ La norma prevede, inoltre, che si applichino le disposizioni dell’art. 12, D.Lgs. 159/2015, in base al quale: “Art. 12. *Sospensione dei termini per eventi eccezionali*

1. *Le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento dei tributi, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi* [Inail] “a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali, comportano altresì, per un corrispondente periodo di tempo, relativamente alle stesse entrate, la sospensione dei termini previsti per gli adempimenti anche processuali, nonché la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione, in deroga alle disposizioni dell’art. 3, co. 3, della L. 27.7.2000, n. 212. Salvo diverse disposizioni, i versamenti sospesi sono effettuati entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione.
2. *I termini di prescrizione e decadenza relativi all’attività degli uffici degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione aventi sede nei territori dei Comuni colpiti dagli eventi eccezionali (...), e per i quali è stata disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari, che scadono entro il 31 dicembre dell’anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati, in deroga alle disposizioni dell’art. 3, co. 3, della L. 27.7.2000, n. 212, fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione.*
3. *L’Agente della riscossione non procede alla notifica delle cartelle di pagamento durante il periodo di sospensione di cui al comma 1”.*

È, poi, intervenuto l'art. 68, comma 4-bis⁴⁴ del D.L. 18/2020 e ss.mm., che ha stabilito una ulteriore proroga, prevedendo che *“sono prorogati: (...)*

b) di ventiquattro mesi (...) i termini di decadenza e prescrizione relativi”, tra l’altro, ai carichi delle “entrate tributarie e non tributarie, affidati all’agente della riscossione durante il periodo di sospensione [individuato tra l’8.3.2020 e il 31.8.2021], (...) e successivamente, fino al 31.12.2021, nonché anche se affidati dopo lo stesso 31.12.2021, a quelli relativi alle dichiarazioni di cui all’art. 157, co. 3, lettere a), b), e c)», del D.L. 34/2020.

La novella ha, quindi, stabilito una proroga di **24 mesi** dei termini di decadenza e prescrizione con riferimento ai carichi, anche se affidati all’agente della riscossione dopo il 31.12.2021, *“relativi alle dichiarazioni di cui all’art. 157 co. 3, lettere a), (...), e c), [del D.L. 34/2020 convertito], riguardanti rispettivamente i controlli automatici delle dichiarazioni dei redditi e IVA anno 2018, [e] le somme (...), relative ai controlli formali per le dichiarazioni dei redditi per gli anni 2017 e 2018 (con ciò differendo, per esigenza di gradualità e scaglionamento nel tempo, i termini di notifica delle relative cartelle di pagamento)”* (cfr. Relazione illustrativa al Decreto). Ne deriverebbe, dunque, che la precedente proroga dei termini di **notifica** delle **cartelle** di pagamento di 14 mesi sarebbe implicitamente abrogata e i termini di scadenza sarebbero (il condizionale è d’obbligo)

* **il 31.12.2023:**

- per i **controlli automatici** delle dichiarazioni dei redditi e IVA anno **2018**;
- per i **controlli formali** per le dichiarazioni dei redditi per gli anni **2017**;

* **il 31.12.2024:**

- per i **controlli formali** per le dichiarazioni dei redditi per gli anni **2018**.

VII. TERMINI DI ACCERTAMENTO E COMPONENTI PLURIENNALI: LA “SVOLTA” DELLE SS.UU.

▪ **Riferimenti normativi:** art. 43, D.P.R. 600/1973; art. 57, D.P.R. 633/1972

▪ **Giurisprudenza:** Cass., SS.UU., sent. 25.3.2021, n. 8500 (e successive conformi)

7.1. La situazione antecedente (e prodromica) alle SS.UU..

L’art. 43⁴⁵ del D.P.R. 600/1973, attualmente, prevede quale termine ordinario di decadenza dell’attività di accertamento ai fini II.RR. il 5° anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, o, in caso di omessa presentazione della dichiarazione, il 7° anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata.

⁴⁴ La norma riguarda i controlli automatici e formali sopra indicati, per cui, per la liquidazione delle dichiarazioni presentate nel 2017 e per i controlli formali delle dichiarazioni presentata nel 2016, in scadenza nel 2020, dovrebbe valere la proroga biennale prevista dall’art. 12, del D.Lgs. 158/2015, sopra riportata.

⁴⁵ Nonché l’omologo art. 57, del D.P.R. 633/1972, per l’IVA.

In merito alla decadenza dei termini di accertamento, la **Corte Costituzionale**, con **ordinanza 15.7.2005, n. 280**⁴⁶, aveva ribadito⁴⁷ *“che è conforme a Costituzione, e va dall'interprete ricercata, soltanto una ricostruzione del sistema che non lasci il contribuente esposto, senza limiti temporali, all'azione esecutiva del Fisco”, “non essendo consentito, dall'art. 24 Cost., lasciare il contribuente assoggettato all'azione esecutiva del Fisco per un tempo indeterminato e comunque, se corrispondente a quello ordinario di prescrizione, certamente eccessivo e irragionevole”*.

La Corte di cassazione aveva affermato (in merito ai termini stabiliti per la contestazione di violazioni) che *“l'intera operazione di accertamento deve svolgersi entro un tempo ragionevole, correlato alle caratteristiche ed alla complessità della situazione concreta”*; e che ritardi nell'accertamento⁴⁸ dovuti a qualsiasi causa, non possono andare a discapito del diritto a veder concluso il procedimento nei tempi previsti (cfr., Cass. Sez. Lav. Ord. 8.12.2018, n. 32710, che richiama Cass. SS.UU. 17.5.2017, n. 12332 e 16.4.2018, n. 9254).

Quanto alla **specifica questione relativa alla decadenza dal potere di accertamento** nel caso di *“un componente di reddito ad efficacia pluriennale”*, erano emersi **due orientamenti contrapposti**:

a. il **primo** riteneva che in *“ipotesi di costi che danno luogo a diritto a deduzione frazionata in più anni e di quote di ammortamento, la decadenza in danno dell'Agenzia deve ritenersi necessariamente maturare con il decorso del 31 dicembre del quarto [quinto] anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione relativa ai periodi fiscali in cui i costi sono stati concretamente sostenuti e l'ammortamento è stato iscritto in bilancio, venendosi, altrimenti, a violare lo stesso dictum di Corte cost. 280/05”*; e concludeva: *“è alle anzidette annualità che si ricollegano, infatti, i presupposti del diritto alla deduzione e, quindi, il diritto medesimo nel suo definitivo valore (mentre il frazionamento interferisce solo sul relativo mero esercizio) e la predisposizione della documentazione giustificativa”* (cfr. Cass. Sent. 24.4.2018, n. 9993; 21.5.2008, n. 12880).

b. il **secondo** riteneva che l'Ufficio potesse accertare gli anni successivi disconoscendo i singoli ratei, senza dovere necessariamente accertare anche l'annualità in cui i costi sono stati concretamente sostenuti e/o l'ammortamento è stato iscritto in bilancio: *“dunque, pur sussistendo l'asserita decadenza dell'Ufficio dalla possibilità di rideterminare valori riferiti a spese per immobili in anni precedenti il quinquennio, è possibile la regolarizzazione dei calcoli delle quote di ammortamento per gli anni successivamente accertati”* (cfr., Cass. 23.6.2010, n. 15178).

⁴⁶ Relativa, peraltro, al termine di decadenza entro il quale il concessionario deve notificare al contribuente la cartella di pagamento derivante dal controllo ex art. 36-bis/600 (ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. 602/1973).

⁴⁷ Cfr., Corte cost. Ord. 352/2004 (richiamata nella decisione stessa), e Ord. 107/2003.

⁴⁸ Di diverso avviso la decisione 8500/2021 delle Sezioni Unite, secondo la quale non configura una situazione di tutela dell'affidamento *“la mera inerzia dell'Amministrazione che sia incorsa in decadenza nell'accertare la dichiarazione di prima deduzione dell'elemento pluriennale”* (§ 4.8 della decisione. L'argomento è affrontato nel successivo paragrafo).

E così, la Corte di cassazione, con **Ordinanza Interlocutoria 5.6.2020, n. 10701**, ha ritenuto di rimettere gli atti al Primo Presidente per la eventuale assegnazione alle Sezioni Unite di tale questione⁴⁹, che, peraltro, ha *“una portata generale, giacché si pone in modo analogo con riguardo a tutti componenti di reddito che originano da una fattispecie a efficacia pluriennale, quali, tra gli altri, le quote di ammortamento del costo di beni e le quote di spese relative a più esercizi, quando tali costi o spese siano stati sostenuti e iscritti per la prima volta in bilancio in un periodo d'imposta per il quale l'Amministrazione finanziaria sia ormai decaduta dal termine per l'accertamento. Similmente essa si pone - sempre a titolo di mero esempio - in relazione alle rate della detrazione delle spese per gli interventi di recupero edilizio, quando la spesa sia stata sostenuta in un periodo d'imposta ormai definito”*.

7.2. La svolta della Corte di cassazione a SS.UU.: Ordinanza 25.3.2021, n. 8550

La questione è stata “risolta” con l’affermazione del seguente **principio di diritto**: *“Nel caso di contestazioni di un componente di reddito ad efficacia pluriennale per ragioni diverse dall’errato computo del singolo rateo dedotto e concernenti invece il fatto generatore ed il presupposto costitutivo di esso, la decadenza dell’Amministrazione finanziaria dalla potestà di accertamento va riguardata, ex art. 43 DPR 600/1973, in applicazione del termine di rettifica della dichiarazione nella quale il singolo rateo di suddivisione del componente pluriennale è indicato, non già in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione concernente il periodo d'imposta nel quale quel componente sia maturato o iscritto per la prima volta in bilancio”* (cfr., Cass. SS.UU. 25.3.2021, n. 8500).

Il principio affermato esplica i suoi effetti, ad esempio, sul **riporto in avanti delle perdite di esercizi pregressi** (art. 84 TUIR), sulle quote di ammortamento di beni materiali e immateriali (art. 102 e segg. TUIR), sulle sopravvenienze attive rateizzabili (art. 88 TUIR); sul *“riconoscimento pluriennale di crediti d'imposta come quelli (...) per attività di ricerca, sviluppo e innovazione tecnologica e digitale”*; come pure sui cc.dd. *bonus* edilizi (art. 16-bis TUIR), sul c.d. *Superbonus* del 110% (art. 119, D.L. 34/2020), e, così via.

Si tratta, in sostanza, di quei componenti di reddito il cui differimento pluriennale ha lo *“scopo pratico (...) di tutelare il gettito erariale evitandone la verticale riduzione altrimenti conseguente alla piena sottrazione dell’onere in un medesimo esercizio”*, tant’è che *“nelle ipotesi incentivanti è proprio la diluizione nel tempo a rendere sostenibili per l’erario le misure di favore per il contribuente”* (§ 4.1).

Ciò, peraltro, non toglie che l’imposta sul reddito delle persone fisiche o giuridiche sia improntata ai criteri di autonomia e annualità dei periodi d’imposta, come emerge, rispettivamente dagli art. 7, co. 1, e 76, del D.P.R. 917/1976, per cui *“il risultato di ciascun*

⁴⁹ Nel caso affrontato dalla Corte, il problema si poneva *“con specifico riguardo alla rettifica delle dichiarazioni in cui sono indicate le quote in cui è suddiviso l'ammontare delle svalutazioni dei crediti risultanti in bilancio che supera lo 0,60 per cento del valore degli stessi crediti deducibile in ciascun esercizio; ammontare che l'art. 106, comma 3, secondo periodo, del DPR n. 917 del 1986, nel testo applicabile ratione temporis, consentiva agli enti creditizi e finanziari di dedurre “in quote costanti nei nove esercizi successivi”*.

periodo costituisce l'oggetto di una obbligazione tributaria autonoma" e, di conseguenza, "il reddito viene colpito su base annuale quand'anche determinato da elementi pluriennali" (§ 4.3). La periodizzazione annuale dell'imposta si riflette anche sulla **dichiarazione** dei redditi quale narrazione di fatti giuridicamente rilevanti perché ricostruiti in funzione impositiva: *"dunque, la mera indicazione di un fatto, valevole per legge solo per l'anno al quale la dichiarazione si riferisce, non può di per sé esplicitare alcun effetto preclusivo sull'azione dell'amministrazione finanziaria che voglia contestare quello stesso fatto un volta dichiarato "ex novo" in una dichiarazione diversa, in quanto concernente un'altra annualità d'imposta nella quale quello stesso fatto continui a rilevare" (§ 4.4).*

La decisione definisce l'art. 43 del D.P.R. 600/1973, una norma *"chiara nel collegare la decadenza all'inutile spirare di un determinato termine di attivazione decorrente dalla dichiarazione che si intende accertare, senza distinguere tra natura annuale o poliennale del singolo elemento di reddito in essa esposto",* e ne fa derivare che *"siccome il reddito verificato costituisce (...) un dato complessivo unitario (...) la sua verifica neppure si presta ad essere limitata a taluni componenti soltanto, con la salvezza di altri (quelli pluriennali) che, in ipotesi, non siano stati sottoposti a verifica negli anni precedenti";* per concludere: *"altrimenti, si verrebbe ad introdurre un limite di accertabilità, non solo temporale ma anche contenutistico di cui non vi è traccia nella legge" (§ 4.5).*

Quanto alla decisione della Corte costituzionale 280/2005 sopra richiamata, le Sezioni Unite, pur condividendo, il principio, ritengono *"che esso non possa essere utilmente impiegato, quanto al problema qui in esame, per affermare la decadenza dell'Amministrazione dall'accertamento di elemento pluriennale",* sia perché tale decisione riguardava la fase della riscossione e non quella dell'accertamento, sia perché la disciplina della riscossione non era all'epoca assoggettata ad un termine decadenziale, mentre quest'ultimo è previsto nel caso dell'accertamento di cui all'art. 43/600. In definitiva *"quando l'ufficio operi la rettifica della dichiarazione in cui è riportata la singola quota, tale rettifica non incide in alcun modo, in pregiudizio del contribuente, sulla dichiarazione dell'anno di primo riporto ovvero su quelle successive già "decadute". Il che rende evidente come, in tal caso, non venga affatto attribuito all'Amministrazione (con rispettiva soggezione del contribuente), un potere di controllo per un tempo indeterminato, così da violare quanto prescritto dal giudice delle leggi" (§ 4.7).*

7.2.1. Obbligo di conservazione delle scritture contabili dopo le SS.UU. 8500/2021

L'art. 22, co. 2, del D.P.R. 600/1973, rubricato *"Tenuta e conservazione delle scritture contabili",* prevede che le scritture contabili obbligatorie *"devono essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine stabilito dall'art. 2220 del codice civile (...)",* di regola, 10 anni. Per lo stesso arco temporale è previsto l'obbligo di conservazione della documentazione *"di supporto"* (cfr., art. 22, co. 3).

La Corte costituzionale aveva chiarito che *“il vigente art. 43, comma primo, del d.P.R. n. 600 del 1973 prevede che l'avviso di accertamento - quale atto conclusivo di un ben più complesso procedimento - sia notificato a pena di decadenza **entro il 31 dicembre del quarto** [quinto] anno successivo alla presentazione della dichiarazione, e che solo entro tale limite temporale **il contribuente è obbligato a conservare la documentazione** sulla base della quale ha redatto la dichiarazione”* (cfr., Ord. 280/2005 cit.).

Anche in questo caso, l'orientamento della Corte di cassazione non era uniforme. Da un lato, si era ritenuto che l'art. 22, co. 2, in esame *“deve essere interpretato in armonia con il dettato letterale di esso (...) nel senso che l'ultrattività dell'obbligo di conservazione ovvero la sua estensione oltre il termine decennale dell'art. 2220 c.c. (...) si impone non già in via generale - di modo che se ne possa affermare l'inosservanza anche quando, come qui, il termine decennale sia spirato prima che l'accertamento abbia avuto luogo - ma solo se l'accertamento, che sia iniziato prima del decimo anno, non sia stato ancora definito, diversamente derivandone, se non un'interpretazione sostanzialmente abrogatrice della norma, un'applicazione di essa influenzata da un forte indice di discrezionalità, nel senso che, potendo l'Amministrazione procedere all'accertamento nei termini dell'art. 43 DPR 600/73, **l'obbligo di conservazione, scaduto il periodo decennale, si protrarrebbe** sino alla scadenza dei termini anzidetti **per una durata che dipende esclusivamente dalla volontà dell'Ufficio, rispetto alla quale il contribuente non avrebbe altra difesa che conservare le scritture sine die**”* (cfr., Cass. Sent. 13.5.2016, n. 9834).

Dall'altro, si era affermato che l'art. 22, del D.P.R. 600/1973 si pone *“con chiarezza quale **disposizione speciale** che, ai fini tributari, detta una regola diversa in materia di obbligo di conservazione delle scritture contabili che **prevale** sulla previsione del termine decennale indicato invece dall'art. 2220 c.c.”*. Può, pertanto, confermarsi ed estendersi il principio per cui *“qualora il contribuente abbia dichiarato di aver dovuto sopportare dei costi ha l'onere di fornirne (...) idonea documentazione giustificativa; né può sottrarsi all'assolvimento di tale onere invocando l'insussistenza dell'obbligo di conservare le scritture contabili oltre dieci anni (art. 2220 c.c.), perché **l'interesse fiscale esige** che il contribuente conservi la documentazione contabile necessaria per giustificare le spese dichiarate per tutto il periodo in cui è esercitabile il potere di accertamento dell'Ufficio, **anche** ove questo si protragga **oltre** la scadenza del **termine decennale**”* (cfr., Cass. Ord. 6.8.2020, n. 16752).

E le Sezioni Unite, con la decisione 8500/2021, confermano: *“una volta stabilito che la deduzione dell'elemento pluriennale in ogni singola annualità di imposta espone il contribuente alla potestà di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, indipendentemente dalla decadenza nella quale quest'ultima sia incorsa sulle annualità pregresse, **non pare inesigibile** (...) che il contribuente sia onerato della diligente **conservazione** delle scritture, non sine die, ma **fino allo spirare del termine di rettifica (anche se ultradecennale) dell'ultima dichiarazione accertabile**.*

Tanto più considerato che si verte di dichiarazione nella quale quella documentazione è stata dal contribuente stesso necessariamente utilizzata e richiamata a giustificazione della deduzione di rata, così da riguardare, per riprendere la formulazione dell'art. 22 cit., il "corrispondente periodo di imposta" (§ 4.9). È, infatti, "il regime di conservazione documentale, per la sua evidente finalizzazione e strumentalità, a doversi per forza adeguare alla disciplina dell'accertamento ed alla sua tempistica, non il contrario".

Certo, tale principio dovrà essere declinato secondo canoni di "ragionevolezza", perché – come emerso in relazione alle **perdite (riportabili)** – stabilire che le perdite possono essere contestate nell'anno di utilizzo a prescindere da quando si sono formate, fa sì che il contribuente dovrebbe conservare la documentazione, sostanzialmente *sine die*, di tutti i componenti reddituali che hanno determinato quella perdita. E tale obbligo risulterebbe del tutto indeterminato e svincolato sia dagli stessi termini di accertamento sia dai termini di conservazione delle scritture contabili, comportando quella che è stata definita una sorta di "immortalità rettificativa tributaria"⁵⁰.

7.2.2. Le prospettive future

Il principio enunciato dalle Sezioni Unite è stato ripreso e "applicato" in successive decisioni di legittimità relative ad altre fattispecie, quali, in particolare, i casi di: (fittizia) restituzione ai soci di un finanziamento (cfr., Cass. S. 30.6.2021, n. 18370); riporto di un credito d'imposta IVA (cfr., Cass. SS.UU. 29.7.2021, n. 21765); svalutazione delle partecipazioni con ricadute fiscali negli anni successivi (cfr., Cass. S. 9.9.2021, n. 24258)⁵¹.

VIII. NOVITÀ E CONFERME SUL CONTENZIOSO TRIBUTARIO: NON IMPUGNABILITÀ ESTRATTI DI RUOLO; SPESE DI GIUDIZIO; SOSPENSIONE ACCERTAMENTO E ISCRIZIONE A RUOLO POST CASS., SENT. 40047/2021; PROROGA UDIENZE "DA REMOTO"

8.1. – Non impugnabilità estratti di ruolo

- Riferimenti normativi: Art. 3-bis, D.L. 21.10.2021, n. 146, conv. con modif. in L. 17.12.2021, n. 215
- Giurisprudenza: Cass., SS.UU. 19704/2015 (e successive conformi)

⁵⁰ D. Deotto-L. Lovecchio, *Per le perdite riportabili il rischio di rettifica non può essere infinito*, in "Il Sole 24h", 29.11.2021

⁵¹ In tempi "non sospetti" era stato comunque già affermato pure nel caso in cui dall'accertamento non emergesse un maggior imponibile: *"invero non si vede per quale motivo si debba negare la facoltà dell'Ufficio di emettere un avviso di accertamento anche quando non ne derivi un'immediata maggiore pretesa impositiva, ma si debbano comunque contestare i criteri adottati nella redazione del bilancio ed i loro riflessi sulle obbligazioni fiscali negli esercizi futuri. L'avviso di accertamento può infatti assolvere non solo alla funzione di recuperare un tributo non pagato nell'esercizio, ma anche a quella di regolarizzare ogni altro aspetto del comportamento tributario della parte nel periodo e di assicurare il corretto svolgimento del rapporto fiscale nel futuro"* (cfr., Cass. 12.5.2008, n. 12880).

Con la conversione del D.L. 146/2021, il neo introdotto **art. 3-bis** ha stabilito la non impugnabilità, salvo specifiche eccezioni, dell'**estratto di ruolo**.

La disposizione interviene - non sull'art. 19 del D.Lgs. 546/1992 (rubricato "*Atti impugnabili*"), ma - sull'**art. 12⁵² del D.P.R. 602/1973** (rubricato "*Formazione e contenuto dei ruoli*"), con l'inserimento del **comma 4-bis**, a mente del quale:

*"L'estratto di ruolo non è impugnabile. Il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione **nei soli casi** in cui il **debitore** che agisce in giudizio **dimostri** che dalla iscrizione a ruolo possa derivargli un **pregiudizio** per la partecipazione ad una procedura di appalto, per effetto di quanto previsto nell'art. 80, co. 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al D. Lgs. 18.4.2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'art.1, co. 1, lett. a), del regolamento di cui al D.M.E.F. 18.1.2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'art. 48-bis del presente decreto o, infine, per la perdita di un beneficio nei rapporti con una Pubblica Amministrazione".*

La norma riproduce, quasi esattamente, il testo formulato, nella Relazione finale del 30.6.2021, dalla Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, la quale aveva sottolineato l'esigenza di prevenire "*la proliferazione delle controversie aventi ad oggetto il medesimo interesse a un bene della vita*", come "*è il caso delle impugnative proposte avverso gli estratti di ruolo*", che rappresentano "*circa il 40% delle cause contro l'Agente della riscossione*".

"Pertanto, considerata la natura dell'estratto di ruolo – che non costituisce un atto della riscossione e non contiene, per sua natura, nessuna pretesa esattiva, né impositiva e non ha natura direttamente lesiva della sfera patrimoniale del debitore – si propone la sua non impugnabilità, garantendo comunque i diritti dei debitori che potranno impugnare il primo atto di riscossione ad essi notificato"; fermo restando che, in base al testo normativo proposto, "*si consente la impugnazione dell'estratto di ruolo in peculiari situazioni nelle quali la esigenza di tutela giurisdizionale è indifferibile*" (cfr., Relazione finale 30.6.2021 della Commissione interministeriale cit.: § 13 e Allegato XVI). Si tratta di quelle situazioni in cui al contribuente può derivare un pregiudizio rispetto:

- alla partecipazione ad una gara di appalto;
- al blocco dei pagamenti da parte della P.A.;
- alla perdita di un beneficio nei rapporti con la P.A.;

tutte ipotesi che gli consentono la impugnazione del ruolo e della cartella di pagamento non validamente notificati.

La restrizione introdotta dalla novella normativa **si pone in contrasto con il costante orientamento della giurisprudenza di legittimità** circa l'interpretazione dell'art. 19 del D.Lgs. 546/1992, il quale elenca, tra gli **atti tipici** impugnabili dal contribuente, con il ricorso alla

⁵² La norma prevede che il ruolo, nel quale "*sono iscritte tutte le somme dovute dai contribuenti che hanno il domicilio fiscale in comuni compresi nell'ambito territoriale cui il ruolo si riferisce*", viene reso esecutivo con la sottoscrizione del titolare dell'Ufficio (o di un suo delegato), per essere poi trasmesso all'Agente della riscossione che predisporrà e notificherà al contribuente la cartella di pagamento.

Commissione tributaria, anche il **ruolo** e la cartella di pagamento [cfr. lett. d)]. Secondo la Corte di cassazione, la norma è passibile di *una interpretazione estensiva delle disposizioni in materia, in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento dell'amministrazione (art. 97 Cost.), e in considerazione dell'allargamento della giurisdizione tributaria*» (cfr., Cass. Ord. 5.12.2017, n. 29026; conformi Cass. Sent. 18.10.2018, n. 26198; Cass. SS.UU., Ord. 18.10.2021, n. 28640; Cass. Ordinanze 21.2.2020, n. 4566; 21.1.2020, n. 1230; 27.11.2019, n. 30911; 25.2.2019, n. 5465; 15.2.2018, n. 3775), per cui detto elenco *“non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, ove con gli stessi l'Amministrazione porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria”*. Tant'è che la Corte di cassazione a SS.UU. (cfr., Sent. 2.10.2015, n. 19704; conformi Cass. Ordinanze 12.10.2021, n. 27860; 18.6.2018, n. 16098; 24.5.2018, n. 12894 e 1.6.2016, n. 11439) ha ritenuto **impugnabile** anche l'**estratto di ruolo** in quanto, portando a conoscenza del contribuente una individuata pretesa tributaria, *“fa sorgere un interesse ad agire, ai sensi dell'art. 100 c.p.c.”*.

Questi, in sintesi, i principi affermati dalla giurisprudenza:

- *“la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti (con le relative notificazioni) destinati (...) a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari: allo scopo, soprattutto, di rendere possibile, per questi ultimi, un efficace esercizio del diritto di difesa”* (cfr., Cass. SS.UU., Sent. 25.7.2007, n. 16412; conformi Cass. Ordinanze 15.9.2021, n. 24785; 15.1.2020, n. 565; 27.11.2019, n. 30911), con la conseguenza che *“nella predetta sequenza, l'omissione della notificazione di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato; e tale nullità può essere fatta valere dal contribuente”*; per cui:

- *“il contribuente può impugnare la cartella di pagamento della quale, a causa della invalidità della relativa notifica, sia venuto a conoscenza solo attraverso un estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario della riscossione (...) in quanto una lettura costituzionalmente orientata impone di ritenere che la impugnabilità dell'atto precedente non notificato (...) non escluda la possibilità di far valere la invalidità stessa anche prima, non potendo l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale essere compresso, ritardato, reso più difficile o gravoso, ove non ricorra la stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo, rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione”* (cfr., Cass., ordd. 3.6.2021, n. 15333; 26.6.2020, n. 12735; 9.9.2019, n. 22507).

8.2. – Spese di giudizio liquidate a seguito di condanna dell'Agente della riscossione

▪ **Riferimenti normativi:** Art. 5-octies, D.L. 21.10.2021, n. 146, conv. con modif. in L. 17.12.2021, n. 215
La norma, anch'essa introdotta in sede di conversione del D.L. 146/2021 (c.d. “Decreto Fisco-Lavoro”), stabilisce che:

*“1. L’Agente della riscossione provvede al pagamento delle somme dovute a titolo di spese e onorari di giudizio liquidati con la pronuncia di condanna, nonché di ogni accessorio di legge, **esclusivamente** mediante l’accredito delle medesime sul conto corrente della controparte ovvero del suo difensore distrattario. A tal fine, le somme di cui al primo periodo sono richieste in pagamento alla competente struttura territoriale dell’Agente della riscossione, indicata nel relativo sito internet istituzionale, a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento o di posta elettronica certificata. Il soggetto legittimato è tenuto a fornire, all’atto della richiesta, gli estremi del proprio conto corrente bancario e non può procedere alla notificazione del titolo esecutivo e alla promozione di azioni esecutive per il recupero delle predette somme, se non **decorso centoventi giorni** dalla data di ricezione della stessa richiesta.*

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano alle pronunce di condanna emesse a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto” (il 21.12.2021).

Precisato che **tale disposizione si applica ai soli procedimenti in cui risulta soccombente l’agente della riscossione**⁵³, quest’ultimo provvederà al pagamento delle spese di giudizio:

- esclusivamente con accredito sul c/c della controparte;
- a seguito di richiesta della stessa (contenente gli estremi del proprio c/c), da inoltrare, a mezzo R.A.R. o PEC, alla competente struttura territoriale dell’Agente della riscossione, individuata dal relativo sito internet istituzionale;
- **senza** possibilità di notificare il titolo esecutivo o di promuovere azioni esecutive per il recupero delle somme **prima** del decorso **di 120 giorni** dalla data di ricezione della richiesta.

La buona notizia, a volerla trovare, è che la novella ha effetto per le pronunce di condanna emesse dopo il 21.12.2021, data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto.

8.3. – Sospensione accertamento e iscrizione a ruolo dopo Cass. sent. 14.12.2021, n. 40047

▪ **Riferimenti normativi: Art. 47, D.Lgs. 546/1992**

▪ **Giurisprudenza: Cass., Sent. 14.12.2021, n. 40047**

La proposizione del ricorso alla Commissione tributaria non sospende automaticamente gli effetti dell’atto impugnato, dovendosi applicare le regole contenute nelle singole leggi d’imposta, che stabiliscono di **pagare i tributi**, dopo la notifica degli atti impositivi ed entro il termine di proposizione del ricorso, **in via provvisoria**. E così, ad esempio, l’art. 15 del D.P.R. 602/1973 e l’art. 60 del D.P.R. 633/1972 prevedono, rispettivamente per le imposte sui redditi e per l’Iva, il pagamento (in via provvisoria) di 1/3 dell’imposta accertata e relativi interessi.

L’art. **47 del D.Lgs. 546/1992**, peraltro, consente al ricorrente di chiedere alla Commissione Tributaria Provinciale di **sospendere l’esecuzione dell’atto impugnato**, se, ad un primo sommario esame, il ricorso appaia **fondato (fumus boni juris)**, e se dall’atto impugnato possa derivargli un danno grave ed irreparabile (**periculum in mora**).

⁵³ Ponendosi – a giudizio dello scrivente – in rapporto di specialità con la disciplina generale prevista per le sentenze di condanna in favore del contribuente ex art. 69 del D.Lgs. 546/1992.

A tal fine, il ricorrente deve presentare una istanza motivata, che può essere inserita nel ricorso stesso o formulata con un atto autonomo da notificare alle (altre) parti costituite e da depositare nella Segreteria della Commissione Tributaria Provinciale con le stesse modalità del ricorso introduttivo: la proposizione del ricorso, infatti, *“non ha di per sé effetto sospensivo dell’atto impugnato, ma va a tal fine integrata da una **apposita istanza**, contenuta nel medesimo atto introduttivo del giudizio o presentata con atto separato, debitamente **notificato** a controparte e **depositato** – solo a seguito della costituzione in giudizio del ricorrente ex art. 22 – presso la segreteria della commissione tributaria competente! (cfr., C.A.E. 29.12.2015, n. 38/E, § 1.10).*

Si instaura così il **procedimento endoprocessuale e incidentale** che si conclude con una ordinanza motivata del Collegio con cui il Giudice accoglie o rigetta la richiesta di sospendere l’esecuzione dell’atto: *“**funzione** essenziale della sospensione dell’atto impugnato è [dunque, quella di] **paralizzare** temporaneamente gli effetti pregiudizievoli dello stesso, in attesa della sentenza di primo grado”,* tant’è che gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza (di primo grado).

La giurisprudenza di legittimità ha precisato che la **sospensione** *“non **incide** sulla efficacia del provvedimento impugnato, il quale conserva nelle more del giudizio i suoi effetti e la sua validità, ma esclusivamente **sulla esecutività** dello stesso, con la sola conseguenza che, **se e fin quando permane il provvedimento di sospensione, non potrà procedersi alla riscossione coattiva né dei tributi né degli interessi relativi (...)**”* (cfr., Cass. Sent. 19.1.2018, n. 1312. In senso contrario, Cass. Ord. 20.12.2017, n. 30584).

Tale principio è stato, di recente, ribadito e (ulteriormente) specificato, con l’affermazione del seguente principio di diritto:

*“Nell’ipotesi in cui il contribuente ottenga la **sospensione giudiziale** dell’esecuzione dell’avviso di accertamento impugnato, ai sensi dell’art. 47 D.Lgs. n. 546 del 1992, **sono inibiti**, dopo tale pronuncia, **alla Amministrazione la formazione del ruolo e la successiva iscrizione “provvisoria”,** rispettivamente, ex artt. 12 e 15 del D.P.R. n. 602 del 1973; **sicché sussiste l’interesse ad agire** della società che svolge attività di affidamento di commesse pubbliche **alla impugnazione della cartella di pagamento successivamente emessa, nonostante la sospensione giudiziale** della efficacia dell’avviso di accertamento, sia per non incorrere nella esclusione dalle gare pubbliche, sia per il pagamento di interessi ex art. 30 D.P.R. n. 602 del 1973, di importo maggiore rispetto a quello di cui all’art. 20 del D.P.R. n. 602 del 1973”* (cfr., **Cass. Sent. 14.12.2021, n. 40047**).

8.4. Udienze da remoto prorogate fino al 31.03.2022

L’art. 16, co. 3, del D.L. 228/2021 (c.d. Milleproroghe 2022) dispone che *“Il termine di cui all’articolo 27, co. 1, primo periodo, del D.L. 137/2020 relativo allo svolgimento delle **udienze da remoto nel processo tributario**, è **ulteriormente prorogato al 31 marzo 2022**”.*

Ciò comporta due effetti:

- a. si torna “stabilmente” alla discussione orale**, sia essa “in presenza” (con tutte le necessarie precauzioni) oppure “da remoto”, cioè in webconference (tenendo peraltro presente che l’udienza tributaria in videoconferenza era già prevista - quantunque inattuata – *ante* emergenza sanitaria, essendo disposta dall’art. 16, co. 4, della L. 136/2018, in tema di “giustizia tributaria digitale”);
- b. non potranno più tenersi le c.d. “udienze” mediante trattazione scritta** previste dall’art. 27, co. 2, del D.L. 137/2020⁵⁴, dal momento che **la norma richiama il solo comma 1**. Sul punto, desta comunque una certa **perplexità** la **Relazione illustrativa** al decreto in cui si legge – in manifesto contrasto con la chiarezza del testo normativo – che *“la disposizione è volta a prorogare fino al 31.03.2022 il regime degli strumenti processuali a disposizione delle parti e del giudice tributario – l’udienza a distanza e la trattazione con scambio di note scritte (sic) – per limitare la presenza degli operatori di settore presso le sedi delle Commissioni tributarie”*.⁵⁵

⁵⁴ Il secondo comma dell’art. 27 prevedeva infatti che – in alternativa alle udienze “da remoto” – le controversie passassero in decisione sulla base degli atti, salvo che una delle parti non insistesse per la discussione; in questo caso, in assenza di possibilità di collegamento da remoto, si sarebbe proceduto con la trattazione scritta mediante scambio di memorie conclusionali (c.d. udienza “cartolare”).

⁵⁵ Fortunatamente, qualche giudice dimostra di aver letto correttamente la norma, come CTP Catania, decreto 3.01.2022, in cui viene disposto che tutti i ricorsi per i quali sia stata richiesta la pubblica udienza vengano discussi telematicamente e che, nel caso in cui il collegamento da remoto non fosse possibile per ragioni tecniche, la discussione venga rinviata alla prima data utile per una nuova udienza da remoto, non riconoscendo più possibile la c.d. “udienza cartolare”.