



Associazione Nazionale Tributaristi Italiani - A.N.T.I., Sezione Friuli Venezia Giulia

Dalla Legge di Bilancio 2024 ai primi Decreti delegati di attuazione della Riforma fiscale

Webinar 9 gennaio 2024, dalle ore 14.00 alle 18.00

*a cura di **Luca Lunelli***

dottore commercialista e tributarista in Udine

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

0. SOMMARIO

1. Stato di attuazione della Delega al Governo per la riforma fiscale	pag. 2
2. Novità in tema di fiscalità internazionale (D.Lgs. 209/2023):	
2.1. Nuovi criteri per la residenza delle persone fisiche e giuridiche	pag. 3
2.2. Semplificazione della disciplina CFC (cenni)	pag. 7
2.3. Tassazione minima multinazionali alias Global Minimum Tax (cenni)	pag. 8
2.4. Regime PEX garantito anche ai soggetti non residenti	pag. 10
3. Riforma dello Statuto dei diritti del contribuente	pag. 11
4. Revisione dei termini di accertam. dei componenti a efficacia pluriennale	pag. 22
5. Presunzione di distribuzione degli utili extracontabili	pag. 22
6. Disposizioni in materia di contenzioso tributario	pag. 23
7. Cenni su modifiche in corso in tema di procedimento accertativo	pag. 33
8. Profili relativi ai crediti d'imposta	pag. 36
8.1. Crediti d'imposta inesistenti e non spettanti: lo stato dell'"arte"	pag. 36
8.2. Credito d'imposta Ricerca & Sviluppo: la (ennesima) proroga del "riversamento spontaneo"	pag. 39
8.3. Credito d'imposta Ricerca & Sviluppo: la certificazione sulla qualificazione delle attività	pag. 40
8.4. Omessa indicazione dei crediti d'imposta in dichiarazione: no decadenza	pag. 42

- aggiornamento al 7 gennaio 2024 -

"Non so dove andrò da qui, ma vi prometto che non sarò noioso" (David Bowie)

1. Stato di attuazione della Delega al Governo per la riforma fiscale

▪ Legge 9.08.2023, n. 111 (Legge delega per la riforma fiscale)

Accanto ad una Legge di bilancio non particolarmente “ricca” di novità fiscali di ampia portata, le ultime tre settimane si sono invece rivelate decisive per l’attuazione della L. 111/2023¹, con

a. l’approvazione definitiva e la pubblicazione in G.U. del

- **D.Lgs. 27.12.2023, n. 209** → attuazione della delega in materia di **fiscalità internazionale** (in G.U. 28.12.2023);
- **D.Lgs. 30.12.2023, n. 216** → attuazione del **primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche** e altre misure in tema di imposte sui redditi (in G.U. 30.12.2023);
- **D.Lgs. 30.12.2023, n. 219** → modifiche allo **Statuto dei Diritti del Contribuente** (in G.U. 3.01.2024);
- **D.Lgs. 30.12.2023, n. 220** → disposizioni in materia di **contenzioso tributario** (in G.U. 3.01.2024);
- **D.Lgs. 30.12.2023, n. 221** → disposizioni in materia di **adempimento collaborativo** (in G.U. 3.01.2024);

b. in corso di prossima emanazione

- il D.Lgs. in tema di **razionalizzazione e semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari** (approvato in via definitiva nel CDM del 19.12.2023);
- il D.Lgs. recante disposizioni in materia di **procedimento accertativo** e contenente, tra l’altro, la disciplina del concordato preventivo biennale:
 - per quanto riguarda la Camera, la Commissione V bilancio dovrà esaminarlo il 9 gennaio, mentre la Commissione VI finanze Camera ha già espresso parere favorevole ma con osservazioni il 21 dicembre 2023;
 - per quanto riguarda il Senato, l’esame in Commissione V bilancio è previsto per il 9 gennaio, mentre in Commissione VI finanze non è stato ancora calendarizzato (il termine per i pareri scade il 12 gennaio 2024);
- il D.Lgs. in **materia di giochi** (che ha ricevuto il primo “via libera” nel CDM del 19.12.2023).

¹ Tenere presente che la legge delega (L. n. 111/2023, pubblicata sulla G.U. 14 agosto 2023) è entrata in vigore il 29.08.2023 prevede le seguenti tempistiche (per l’attuazione della riforma fiscale):

- **entro 12 mesi** dall’entrata in vigore della legge delega, l’adozione di uno o più DLgs. di riordino organico delle disposizioni che regolano il sistema fiscale, mediante la redazione di testi unici;
- **entro 24 mesi** dall’entrata in vigore della legge delega, l’approvazione di uno o più DLgs. recanti la revisione del sistema, con proroga di 90 giorni qualora i termini previsti per i pareri delle Commissioni parlamentari competenti scadano nei 30 giorni che precedono la scadenza dei 24.

2. Novità in tema di fiscalità internazionale (cenni)

Nell'ambito delle molteplici novità recate dal D.Lgs. 209/2023 in tema di fiscalità internazionale, si segnalano – senza pretesa di esaustività – i seguenti temi di rilievo.

2.1. I nuovi criteri per la residenza delle persone fisiche e giuridiche

▪ **L. 27.12.2023, n. 209** (Decreto fiscalità internazionale)

→ **art. 1** (persone fisiche) novella l'**art. 2, co. 2, del T.U.II.RR.** → decorrenza 1.1.2024

→ **art. 2** (persone giuridiche) novella l'**art. 73, co. 3 e 5-bis, del T.U.II.RR.** → decorrenza dal p.i. successivo a quello di entrata in vigore del D.Lgs. (29.12.2023)

2.1.1. Residenza delle persone fisiche

La **persona fisica** sarà considerata fiscalmente **residente nel territorio dello Stato** – e quindi tassata sui redditi ovunque prodotti (c.d. principio della *worldwide taxation*) se, **per la maggior parte del periodo di imposta**, considerando anche le **frazioni di giorno**²

a. ha la residenza, ai sensi del Codice Civile, nel periodo d'imposta.

Ai sensi dell'**art. 43 del Cod. Civ.** la residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale e dunque la permanenza in un dato luogo (elemento oggettivo) e l'intenzione di stabilire la propria dimora (elemento soggettivo).

Ai fini del soddisfacimento del **requisito temporale**, relativo al concetto di "maggior parte del periodo d'imposta," il Legislatore delegato prevede espressamente che si debbano considerare anche le frazioni di giorno e la permanenza per un periodo minimo di 183 giorni, anche non in maniera continuativa. Così facendo, si verificherebbe "la *sussistenza di un legame effettivo e non provvisorio del soggetto con il territorio dello Stato, tale da legittimare il concorso alle spese pubbliche in ottemperanza ai doveri di solidarietà di cui all'art. 2 della Costituzione*"³;

b. oppure, ha il domicilio, il quale tuttavia **non** deve essere più inteso in senso **civilistico**⁴ ma come "**il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona**". In altri termini, vengono ritenuti **prevalenti** – ai fini dell'individuazione della

² La norma sembra allinearsi a quanto previsto dal Commentario OCSE (§ 5 all'art. 15 del modello OCSE) in relazione al calcolo dei 183 gg. nell'ambito del lavoro dipendente (cfr., Circ. Min. Fin. 201/1996) per cui, nel computo dei giorni occorre includere: le frazioni di giorno, il giorno di arrivo, il giorno di partenza, e tutti gli altri giorni trascorsi nello Stato in cui l'attività è esercitata, come i sabati e le domeniche, i giorni festivi e i giorni di ferie, i periodi di interruzione, i congedi per malattia o per decesso o malattia di un familiare, nonché i periodi di breve interruzione. Al ricorrere di tali condizioni, anche le frazioni di giorno trascorse sul territorio dello Stato concorrono al computo dei giorni di presenza come intere giornate (come precisa il Commentario: "*a day during any part of which, however brief, the taxpayer is present in a State counts as a day of presence in that State for purposes of computing the 183 day period*").

³ E' stato segnalato (cfr., Position Paper di Confindustria) che non viene affrontato il tema del criterio di frazionamento del periodo di imposta in caso di trasferimento in corso d'anno (c.d. *split year*) che consentirebbe di riconoscere la possibilità di essere considerato fiscalmente residente in Italia anche solo per una parte del periodo di imposta, prevista nel Modello OCSE ed utilizzato in alcune Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia.

⁴ Vale a dire il luogo in cui la persona fisica ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi.

residenza fiscale – gli **interessi di carattere personale e familiare** rispetto a dove siano stati intessute le relazioni economiche e patrimoniali. Si tratta di una modifica che desta **non poche perplessità**, dato che

- al di là del **non facile accertamento del requisito** – sia da parte dell’A.F. che, in termini di prova contraria da parte del contribuente (era molto più semplice limitarsi alla sfera dei rapporti economico-patrimoniali... *follow the money*⁵) – viene a mancare la giustificazione logico-giuridica del principio di tassazione su base mondiale che dovrebbe essere individuato nell’appartenenza del consociato alla comunità-Stato;
- **non è allineata** – come sostiene la Relazione Illustrativa – *“alla migliore prassi internazionale e con le convenzioni sottoscritte dall’Italia per evitare le doppie imposizioni”*, perché l’art. 4 del **Modello OCSE**, nell’individuare i criteri di collegamento per risolvere i conflitti di doppia residenza tra Stati contraenti, **dice un’altra cosa** (*rectius*, è molto più ampio) affermando che assumono a tal fine rilievo *“his family and his social relations, his occupations, his political, cultural or other activities, his place of business, the place from which he administers his property...”*; in altri termini, fa riferimento a vari ambiti della vita dell’individuo e, di fatto, impone un’analisi comparativa globale in cui vengono messi a confronto tutti gli interessi della persona con la necessità di dover “soppesare” anche elementi molto diversi fra loro, ma è anche vero che solo in questo modo si può (correttamente) accertare quel radicamento profondo e pervasivo con il territorio dello Stato che può giustificare l’attribuzione dello *status* di soggetto passivo *worldwide*;
- a questo punto – sotto un profilo tributario – residenza e domicilio vengono, di fatto, a coincidere;

c. oppure, mediante l’introduzione di un **nuovo criterio** di collegamento, è **“presente” nel territorio dello Stato** (a prescindere dalla residenza o dal “domicilio fiscale”). Il criterio si presta a diverse interpretazioni, ancorchè dovrebbe trovare un’applicazione limitata, considerando che - in caso di fenomeni di doppia imposizione - dovrebbero trovare applicazione le previsioni convenzionali⁶. Vero è che – in mancanza di indicazioni specifiche – tale criterio dovrebbe essere interpretato in senso letterale, valorizzando i giorni trascorsi

⁵ Se stanno in Stati diversi... vale più la moglie/marito, la fidanzata/o, i figli? Meglio fermarsi qui...

⁶Nel caso in cui, in applicazione delle varie leggi nazionali, il soggetto risulti residente in più Stati, sono previsti particolari criteri (cd. *“Tie breaker rules”*) al comma 2 dell’art. 4 delle Convenzioni OCSE, da applicarsi secondo un preciso ordine di priorità, che presuppone la verifica dei criteri successivi solo se il criterio precedente non è stato in grado di individuare una sola residenza. Il primo criterio è il possesso dell’abitazione permanente. Se un soggetto possiede una sola abitazione in uno solo degli Stati contraenti la convenzione, si presume che questo sia il Paese di residenza. Qualora il soggetto possieda delle abitazioni in entrambi gli Stati, il soggetto sarà ritenuto residente nello Stato in cui le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (il cd. “centro degli interessi vitali”). Il secondo criterio afferma che il soggetto sarà considerato residente nello Stato contraente nel quale soggiorna abitualmente. Il terzo criterio stabilisce che, se la persona soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati, o in nessuno di essi, si ritiene che sia residente nello Stato in cui ha la nazionalità. L’ultimo è un criterio residuale, in quanto se la persona ha la nazionalità di entrambi gli Stati, “le autorità competenti degli Stati contraenti risolvono la questione di comune accordo”.

nel nostro territorio e prescindendo dalle ragioni che hanno determinato la permanenza in Italia della persona (le quali, paradossalmente, potrebbero anche prescindere dalla volontà delle persone di radicarsi in Italia! ⁷).

Da ultimo, il **criterio di iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente** viene mantenuto ma (opportunamente) modificato **da presunzione assoluta a presunzione relativa** e, di conseguenza, superabile dimostrando l'assenza dei criteri di collegamento previsti dalla normativa interna.⁸

Viene inoltre lasciata **inalterata la presunzione di residenza dei cittadini italiani trasferitisi in Stati o territori a fiscalità privilegiata ex art. 2, co. 2-bis, del T.U.II.RR.**⁹ Tale presunzione di residenza può essere comunque superata avvalendosi dei criteri convenzionali per risolvere i conflitti di residenza (cfr., Cass., sent. 18.12.2023, n. 35284).

2.1.2. Residenza delle persone giuridiche

Le società e gli enti - saranno considerati fiscalmente residenti in Italia – se, per la maggior parte del periodo di imposta, ivi hanno alternativamente:

- **la sede legale**, cioè la sede sociale indicata nell'atto costitutivo o nello statuto (c.d. criterio giuridico "formale"). In particolare, l'art. 46 del Cod. Civ. stabilisce che quando la legge fa dipendere determinati effetti dalla residenza o dal domicilio per le persone giuridiche fa riferimento "al luogo in cui è stabilita la loro sede", dando quindi la possibilità ai terzi di considerare come sede la "sede effettiva" se diversa da quella ufficiale. La sede legale indicata nell'atto costitutivo trova pubblicità attraverso il Registro delle imprese;
- **la sede di direzione effettiva**, e cioè il luogo ove si realizza "la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso".¹⁰ Si tenga presente che la Relazione Illustrativa ha (opportunamente) chiarito che "ai fini della direzione effettiva, non rilevano le decisioni diverse da quelle aventi contenuto di gestione assunte dai soci, né le attività di supervisione e l'eventuale attività di monitoraggio della gestione da parte degli stessi": ciò, sembrerebbe, al fine di escludere l'attività di direzione e coordinamento ex artt. 2497 e segg. del Cod. Civ... anche se, a rigore, non è perfettamente

⁷ Anche qui potrebbero emergere diverse criticità: si pensi al caso di un contribuente che vive con la famiglia e lavora in uno Stato estero (es. Svizzera, etc.) ma viene costantemente in Italia per assistere una parente malato: in tale fattispecie, si espone al rischio di essere considerato fiscalmente residente in Italia... Allo stesso modo, potrebbe essere considerato fiscalmente residente lo studente straniero che, durante l'anno, sarà presente per un periodo ultrasemestrale in Italia...

⁸ Ci si è chiesti se tale modifica possa assumere portata interpretativa e dunque retroattiva: si ritiene – al momento – di dover dare risposta negativa, nel senso che ex art. 1, co. 1, della L. 212/2000, la norma dovrebbe essere qualificata espressamente come norma di interpretazione autentica e, trattandosi di norma sulla prova, per essa dovrebbe valere il principio *tempus regit actum* (cioè niente irretroattività).

⁹ Tenere presente che la Svizzera, ad esempio, è appena uscita (a valere dal 2024) dalla black list del D.M. 4.05.1999.

¹⁰ Viene recepito testualmente il criterio di localizzazione della residenza delle imprese adottato nella totalità delle Convenzioni contro le doppie imposizioni italiane ad oggi in vigore. La sede di direzione effettiva rappresenta anche il criterio al quale nelle Convenzioni si rimanda in ipotesi di doppia residenza, quale "Tie breaker rule", anche nell'ambito, ove prevista, di una procedura amichevole.

coerente con l'ampiezza della formula definitoria della sede di "direzione effettiva": ciò in quanto, per esempio, nei gruppi multinazionali, la capogruppo – o altra a ciò deputata – svolge compiti di regia verso le controllate e dunque la nuova nozione rischia un **cortocircuito** tra normativa civilistica e fiscale con il rischio di un collocamento presso la capogruppo italiana della residenza fiscale delle società estere che vi fanno capo;

- **la gestione ordinaria in via principale**, la quale è identificabile nel continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso. Con l'introduzione di tale criterio viene dato rilievo agli atti relativi alla gestione ordinaria della società o dell'ente, e quindi, al c.d. *day-to-day management*. Inoltre, l'utilizzo della locuzione "in via principale" permette di evitare un eccessivo allargamento del collegamento personale all'imposizione quando solo una parte dell'attività si svolge nel territorio dello Stato per il tramite di una stabile organizzazione. L'inserimento di tale criterio, consente all'Italia di allinearsi all'orientamento espresso da altri Paesi europei, che lo impiegano per stabilire il collegamento all'imposizione nei casi in cui vi è un effettivo radicamento della persona giuridica sul territorio.

Tali **criteri** di collegamento con il territorio dello Stato - valevoli ai fini dell'identificazione della residenza fiscale in Italia - **sono tra loro alternativi**, cosicché sarà sufficiente che ne sia soddisfatto uno solo di essi, per la maggior parte del periodo di imposta, perché possa ivi configurarsi la residenza fiscale della società o dell'ente.

La nuova formulazione dell'art. 73, co. 3, del T.U.II.RR., in continuità con la disposizione vigente, **non modifica i criteri di individuazione della residenza fiscale degli organismi di investimento collettivo del risparmio e dei trust**.

In coordinamento con quanto previsto dall'art. 73, comma 3, il Legislatore delegato è intervenuto anche sull'**art. 5, comma 3, del T.U.II.RR.** (redditi prodotti in forma associata da s.s., s.n.c., s.a.s.) disponendo che si considerano residenti le società e le associazioni che per la maggior parte del periodo di imposta, hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede di direzione effettiva o la gestione ordinaria in via principale. Per sede di direzione effettiva si intende la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'associazione nel suo complesso. Per gestione ordinaria si intende il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'associazione nel suo complesso

2.1.3. Presunzione relativa di esteroinvestizione

Il D.Lgs. 209/2023 ha riformulato anche il **comma 5-bis dell'art. 73 del T.U.II.RR.**, per renderlo **coerente con i nuovi criteri** della sede di direzione effettiva e della gestione ordinaria: di conseguenza, salvo prova contraria, **si considerano residenti nel territorio dello Stato** le

società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, Cod. Civ., nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa:

- sono controllati, anche indirettamente (tutti i tipi di controllo), da soggetti residenti nel territorio dello Stato;
- sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

Viene quindi sostituito il previgente criterio di collegamento con il territorio dello Stato identificato nella “sede di amministrazione” che si presumeva esistente in Italia al ricorrere delle suddette condizioni, **con il più stringente concetto di riconduzione nel territorio dello Stato della residenza fiscale**. In questo modo, la presunzione relativa contenuta nel comma 5-bis dell'art. 73 diventa quasi assoluta, con ridotte ipotesi in cui il contribuente può fornire la prova contraria.

2.2. Semplificazione della disciplina CFC (cenni)

▪ **L. 27.12.2023, n. 209** (Decreto fiscalità internazionale)

→ **art. 3** modifica l'**art. 167 del T.U.II.RR.** → decorrenza dal p.i. successivo a quello di entrata in vigore del D.Lgs. (29.12.2023)

Il Legislatore delegato interviene sul **regime CFC** – che prevede l'imputazione al soggetto residente di tutti i redditi del soggetto controllato non residente localizzato in un Paese a fiscalità privilegiata – modificando il **primo presupposto di applicazione** [art. 167, co. 4, lett. a)] riferito al **livello impositivo della partecipata estera** e lasciando, invece, **invariato il secondo** [la lett. b), relativa al “peso” dei *passive income* (oltre 1/3 dei proventi realizzati)].

Dal 2024 (per i “solari”), infatti, viene richiesto che le **controllate non residenti** siano assoggettate ad una **tassazione effettiva non inferiore al 15%**, pari al **rapporto tra imposte correnti, anticipate e differite e l'utile ante imposte** (risultanti dal bilancio). Tale calcolo **semplificato** presuppone che il **bilancio della partecipata sia oggetto di revisione e certificazione** e che gli esiti di tale attività siano utilizzati dal revisore del soggetto controllante ai fini del giudizio sul proprio bilancio annuale o consolidato¹¹.

Tuttavia, **qualora non venisse verificata la condizione relativa alla revisione dei bilanci oppure la tassazione effettiva fosse inferiore al 15%, si tornerebbe alla condizione**, già prevista fino al

¹¹ E' stato osservato (cfr., Position Paper di Confindustria) che – nel caso in cui la controllata adotti principi contabili locali, diversi da quelli adottati dalla società capogruppo e fornisca alla stessa i dati del proprio bilancio certificato rettificati in base ai principi contabili adottati dalla controllante – sembra ragionevole ritenere verificato il requisito dell'utilizzo degli esiti del bilancio certificato del soggetto controllato, anche se per effetto delle rettifiche operate ai fini della redazione del bilancio consolidato, si assumano valori diversi da quelli del bilancio d'esercizio certificati della controllata estera. In tali ipotesi – secondo la relazione illustrativa – la società capogruppo si assumerebbe la responsabilità della corretta applicazione da parte della società controllata di principi contabili non applicabili nel proprio ordinamento. Il riferimento alla “responsabilità” della controllante contenuto nella relazione illustrativa, ma assente nella lettera della norma, pare esorbitante rispetto alle finalità della norma stessa.

2023, della tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbero state soggette le controllate qualora residenti in Italia (*effective tax rate* o “ETR”), da determinare secondo modalità stabilite con Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate.

Inoltre, nel nuovo **calcolo della tassazione effettiva** previsto dalla **lett. a)**, va **considerata** anche **l’imposta minima nazionale equivalente** eventualmente assolta dalla società controllata estera in applicazione della disciplina della tassazione minima globale (che recepisce il c.d. “Pillar Two”).¹²

1.2.3. L’opzione per l’imposta sostitutiva (nuovi comma 4-ter e 4-quater, art. 167 del T.U.II.RR.)

Viene introdotta una **semplificazione** ai fini della determinazione della tassazione effettiva del soggetto controllato estero, consentendo ai **soggetti controllanti** – in **alternativa** a quanto sopra previsto dal “nuovo” comma 4, lett. a) dell’art. 167, del T.U.II.RR. – di **corrispondere**¹³ un’**imposta sostitutiva delle imposte sui redditi pari al 15% dell’utile contabile netto dell’esercizio** del soggetto controllato non residente calcolato senza tenere in considerazione le imposte che hanno concorso a determinare detto valore, la svalutazione di attivi e gli accantonamenti a fondi rischi; ciò **a condizione che i bilanci di esercizio siano oggetto di revisione e certificazione da parte di operatori professionali** a ciò autorizzati nello Stato estero di localizzazione dei soggetti controllati non residenti, i cui esiti sono utilizzati dal revisore del soggetto controllante ai fini del giudizio sul bilancio annuale o consolidato.

Tale **opzione dura per tre esercizi** del soggetto controllante ed è **irrevocabile** (permanendo il requisito del controllo); al termine del triennio, l’opzione si intende tacitamente rinnovata per il successivo triennio a meno che non sia revocata, secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell’opzione¹⁴ (la disposizione si applica al termine di ciascun triennio).

L’opzione in parola va esercitata **per tutti i soggetti controllati non residenti** che ricevano redditi da *passive income* per oltre 1/3 (redditi indicati all’art. 167, comma 4, lettera b).

2.3. Tassazione minima multinazionali *alias* Global Minimum Tax (cenni)

- **L. 27.12.2023, n. 209, artt. 8-60** (Decreto fiscalità internazionale): da applicare agli esercizi che decorrono dal 31.12.2023; **artt. 19-21** (imposta minima suppletiva): da applicare agli esercizi che decorrono dal 31.12.2024.

¹² Poiché l’imposta minima nazionale equivalente si applica su base territoriale, per tutte le società controllate localizzate nel medesimo Stato, ai fini dell’allocazione della quota dell’imposta alla singola società controllata estera si prevede che l’imposta minima nazionale equivalente assolta rilevi in misura corrispondente al prodotto tra tale imposta e il rapporto tra i profitti eccedenti relativi alle imprese ed entità del gruppo soggette all’imposta minima nazionale equivalente calcolata in maniera unitaria con il soggetto controllato non residente.

¹³ Nel rispetto delle norme della direttiva ATAD e, in particolare, degli articoli 7 e 8 della direttiva UE n. 2016/1164.

¹⁴ Il compito di stabilire le modalità di comunicazione dell’esercizio e revoca dell’opzione è demandato ad uno specifico provvedimento dell’Agenzia delle Entrate.

In attuazione della **direttiva (UE) 2022/2523**¹⁵, viene introdotta la c.d. **imposizione minima globale**, affinché i maggiori gruppi multinazionali di imprese¹⁶ versino un'aliquota minima di imposta sulle società, fondata su **tre livelli di tassazione**:

- a. un'**imposta minima nazionale**, che gli Stati hanno la **facoltà** di introdurre sulla base della direttiva, e che colpisce le imprese di un gruppo multinazionale o nazionale e le entità a controllo congiunto localizzate nel territorio dello Stato italiano **assoggettate ad un livello di tassazione effettiva inferiore all'aliquota minima di imposta del 15%**;
- b. un'**imposta minima integrativa** cui è assoggettata la **controllante capogruppo** di un gruppo multinazionale o nazionale localizzata nel territorio dello Stato italiano che, in un dato esercizio, è soggetta ad una tassazione effettiva inferiore al 15% ovvero che ha detenuto, in qualsiasi momento dell'esercizio, direttamente o indirettamente partecipazioni in imprese a bassa imposizione localizzate in un altro Paese o che sono entità apolidi;
- c. un'**imposta minima suppletiva** (prevista dall'art. 19) cui sono soggette, in forma tra loro solidale e congiunta, tutte le imprese localizzate nel territorio dello Stato italiano, diverse dalle entità di investimento, nel caso in cui la controllante capogruppo localizzata in un Paese terzo non applica una imposta minima integrativa equivalente ovvero è una entità esclusa. Tale imposta è di un importo pari all'imposizione integrativa attribuita, per l'esercizio, allo Stato italiano.

La disciplina recepisce tutte le disposizioni concernenti il calcolo sia del reddito rilevante che della tassazione effettiva da prendere in considerazione al fine di valutare se ricorrono i presupposti per l'applicazione dell'imposta nonché per la determinazione dell'aliquota della stessa.

L'Italia ha inteso introdurre un'imposta minima nazionale che è l'unica imposta a cui vengono prudenzialmente riconosciuti effetti di gettito, in quanto **l'imposta minima integrativa (IIR)** sarà effettivamente dovuta dalla controllante italiana, solo nel caso in cui le giurisdizioni estere in cui sono localizzate le società controllate non dovessero introdurre un'imposta minima nazionale equivalente.

Allo stesso modo, **l'imposta minima suppletiva** sarebbe applicabile, e produrrebbe quindi gettito, solo alla **duplice condizione** che il Paese in cui si trovano imprese di un gruppo multinazionale non introduca un'imposta minima nazionale qualificata (Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax - QDMTT) e che nel Paese della capogruppo non venga applicata l'imposta minima integrativa (IIR).

Inoltre, la scelta italiana di introdurre un'imposta minima nazionale rispettosa dei principi fissati dall'OCSE, fa sì che il **gruppo multinazionale possa esercitare**, con riferimento alle imprese localizzate in Italia, l'opzione del c.d. "porto sicuro" (*safe harbour*), che **consente di considerare**

¹⁵ Adottata all'unanimità con il voto favorevole di tutti gli Stati membri.

¹⁶ **Applicazione ad imprese localizzate in Italia che fanno parte di un gruppo multinazionale o nazionale con ricavi superiori a 750 milioni di euro**, ivi compresi i ricavi delle entità escluse di cui all'art. 11 del D.Lgs. 209/2023, risultanti nel bilancio consolidato della controllante capogruppo in almeno due dei quattro esercizi immediatamente precedenti a quello considerato.

pari a zero l'imposizione integrativa dovuta dal gruppo (italiano o estero) in relazione alle imprese localizzate in Italia che hanno pagato l'imposta minima nazionale. Si tratta di una importante semplificazione perché, per effetto dell'opzione, si evitano i complessi calcoli previsti dalle regole ordinarie per stabilire la eventuale imposizione integrativa ancora dovuta (al netto dell'imposta minima nazionale pagata) per le imprese localizzate in Italia.

2.4. Regime PEX garantito anche ai soggetti non residenti

▪ **L. 30.12.2023 n. 213** (Legge di bilancio 2024) in G.U. 30.12.2023, **art. 1, co. 59**

→ inserisce il **co. 2-bis**, all'**art. 68 del T.U.II.RR.** (decorrenza 1.1.2024)

Le **Società ed enti commerciali non residenti senza stabile organizzazione in Italia** potranno anch'esse beneficiare del regime della **participation exemption in relazione alle plusvalenze realizzate** (tassazione sul solo 5% del provento) **ove siano rispettati i requisiti previsti dall'art. 87, co. 1, del T.U.II.RR.** Il presupposto è che la plusvalenza in parola sia tassata anche in Italia, oltre che nello Stato di residenza del cedente, in virtù delle disposizioni interne¹⁷ e delle Convenzioni contro le doppie imposizioni¹⁸.

Il beneficio è subordinato

■ a requisiti soggettivi (da verificare in capo al cedente)

- deve trattarsi di società ed enti commerciali senza stabile organizzazione italiana e soggetti ad imposta nel proprio Stato di residenza; e
- residenti in Stati dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo¹⁹.

■ a requisiti oggettivi (da verificare in capo alla partecipata)

- si deve trattare di partecipazioni qualificate *ex art. 67, co. 1, lett. c)*, del T.U.II.RR.²⁰;
- si deve trattare di partecipazioni diverse da quelle in società semplici e in società a regime fiscale privilegiato;
- in possesso dei requisiti previsti dall'art. 87, co. 1, del T.U.II.RR. (possesso almeno annuale della partecipazione, iscrizione della partecipazione tra le immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso, residenza fiscale della partecipata in uno Stato a regime non privilegiato ed esercizio, da parte della partecipata, di imprese commerciali).

¹⁷ Le società ed enti non residenti senza stabile organizzazione in Italia determinano, *ex art. 151 del T.U.II.RR.*, il reddito secondo i criteri valevoli per i soggetti IRPEF non imprenditori; è il motivo per cui la modifica è inserita tra le norme sui redditi diversi di natura finanziaria (cfr., art. 68 T.U.II.RR.).

¹⁸ La modifica recepisce un indirizzo (favorevole ai contribuenti) della giurisprudenza di legittimità: Cass., sentt. 19.7.2023 n. 21261 e 25.9.2023 n. 27267.

¹⁹ Dal punto di vista pratico, le uniche Convenzioni stipulate dall'Italia con Stati UE/SEE suscettibili di esplicare effetti con riferimento alla norma in esame sono quelle con la Francia e con Cipro. I Trattati con altri Stati, infatti, riservano allo Stato di residenza del cedente il potere esclusivo di tassare la plusvalenza, o consentono una tassazione in entrambi gli Stati per le sole plusvalenze su partecipazioni in società immobiliari (le quali, però, non possono fruire *ex lege* della PEX).

²⁰ Percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20 per cento ovvero una partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 5 o al 25 per cento, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni.

Modalità applicative

Le plusvalenze in questione continuano ad essere soggette all'imposizione sostitutiva del 26% a norma dell'art. 5 del DLgs. 461/97, pur se su una base imponibile ridotta: di fatto, l'imposizione della plusvalenza è pari all'1,30% (il 26% calcolato sul 5% del provento).

A differenza di quanto avviene nel regime della *participation exemption* "vera e propria", in cui le minusvalenze realizzate su partecipazioni in possesso dei requisiti per l'esenzione sono indeducibili, nell'ambito dei redditi diversi, per le società non residenti le stesse minusvalenze sono deducibili per il 5% del relativo ammontare.

3. Riforma dello Statuto dei diritti del contribuente

▪ **riferimento normativo: D.Lgs. 30.12.2023, n. 219** (in G.U. 3.1.2024, n. 2; in vigore 18.01.2024)

3.1. Principi generali (art. 1)

La disposizione in esame modifica l'art. 1 dello Statuto del contribuente, prevedendo:

- che lo stesso esprime principi generali in attuazione delle **norme della Costituzione²¹, dei principi dell'Unione Europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo**;
- la sua **applicazione a tutti i soggetti del rapporto tributario**, compresa l'Amministrazione finanziaria e, quindi, anche agli "altri soggetti passivi destinatari di obblighi formali collegati all'attuazione del tributo"²² (cfr., art. 1, **co. 1**).

Inoltre, *"le Regioni e gli Enti locali, nell'ambito delle rispettive competenze, regolano le materie disciplinate dalla presente legge [Statuto del contribuente] nel rispetto del sistema costituzionale e delle garanzie del cittadino nei riguardi dell'azione amministrativa"* (cfr. art. 1, **co. 2** che sostituisce il comma 3 dell'art. 1). Le une e gli altri, infatti, nel disciplinare i procedimenti amministrativi di loro competenza, *"non possono stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate dalle disposizioni di cui al co. 3-bis"* dello Statuto, fatta salva la possibilità di prevedere livelli di tutela "maggiori" (cfr. art. 1, **co. 3-ter**).

Il **nuovo co. 3-bis** (dell'art. 1) riguarda: la garanzia del contraddittorio e dell'accesso alla documentazione amministrativa tributaria, la tutela dell'affidamento, il divieto del *bis in idem*, il principio di proporzionalità nonché l'istituto dell'autotutela. Le relative disposizioni devono essere osservate dall'Amministrazione finanziaria e valgono come principi generali per le Regioni e gli enti locali.

Resta fermo che i principi stabiliti dallo Statuto **costituiscono principi dell'intero ordinamento e criteri (vincolanti) di interpretazione adeguatrice della Legislazione tributaria**, nel senso che *"possono svolgere una funzione orientativa per la interpretazione di tutte le norme tributarie, contribuendo al rafforzamento della certezza del diritto e alla coerenza di tali norme con i principi giuridici dell'ordinamento tributario italiano"*.

²¹ A tutte le norme della Costituzione e non solo, come precedentemente disposto, agli art. 3, 23, 53 e 97 Cost..

²² Per esempio, il sostituto d'imposta, il responsabile d'imposta, il responsabile solidale.

Vengono quindi apportate le modifiche allo Statuto del contribuente con riguardo a:

- **le norme impositive, che si applicano esclusivamente ai casi e ai tempi in esse considerati.** La disposizione (art. 2, co. 4-bis) *“intende introdurre un principio applicativo restrittivo, precisando che le norme tributarie impositive che recano la disciplina del presupposto tributario e dei soggetti passivi si applicano esclusivamente ai casi e ai tempi in esse considerati”*, con ciò intendendo escludere la possibilità di interpretazione analogica;
- l'applicazione delle norme tributarie modificative, che si applicano a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data della relativa entrata in vigore: non solo nel caso dei tributi periodici ma, anche, in quello dei tributi dovuti, determinati o liquidati periodicamente (cfr. art. 3, co. 1). La modifica fa leva sulla **ricorrenza** secondo intervalli periodici e consecutivi di momenti di determinazione della base imponibile e di liquidazione della somma dovuta a titolo di tributo, indipendentemente dal fatto che tale determinazione e liquidazione trovi espressione formale nella presentazione di una dichiarazione²³. Ferma la irretroattività (salvo eccezioni) delle norme tributarie, viene introdotta la regola per cui *“le **presunzioni non si applicano retroattivamente**”*;
- la validità degli atti emessi in violazione degli obblighi imposti all'Amministrazione in materia di contraddittorio prima della iscrizione a ruolo (cfr. art. 6, co. 5). La novella interviene sul regime di validità di detti atti, disponendone **l'annullabilità**.

Infine, vanno richiamati in questo contesto, quei **concetti** che il Decreto legislativo intende valorizzare o introdurre come **principi generali**, quali:

- **il divieto di *bis in idem* nel procedimento tributario** (cfr. art. 1, co. **3-bis** e art. **9-bis**, introdotto dall'art. 1, lett. i), secondo il quale *“salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma la emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'Amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo **una sola volta per ogni periodo d'imposta**”*;²⁴
- **il divieto di divulgazione dei dati dei contribuenti** (cfr., art. **9-ter**, introdotto dall'art. 1, lett. i), ritenuto necessario a seguito del rafforzamento della protezione dei dati a livello dell'Unione europea;
- **la valorizzazione del principio di tutela dell'affidamento e della buona fede** (cfr. art. 1, co. **3-bis** e art. **10**, co. 2, introdotto dall'art. 1, lett. l), secondo cui *“limitatamente ai tributi unionali, **non sono altresì dovuti i tributi**, nel caso in cui gli orientamenti interpretativi dell'Amministrazione finanziaria (...) che hanno indotto un legittimo affidamento nel*

²³ In questo modo, si estende la portata del principio di irretroattività anche ai tributi che, oltre alla debenza e alla determinazione periodica, sono periodicamente liquidati, a prescindere dal fatto che la determinazione della base imponibile o la liquidazione si concretizzi in una formale presentazione della dichiarazione: quindi, estensione anche ai tributi locali ed all'IRPEF (cosa che era negata dalla Cass., sentt. 28.04.2022, n. 13430; 4823/2010).

²⁴ Fermo il potere di accertamento integrativo ex art. 43 del D.P.R. 600/1973, l'art. 9-bis sembra esplicitare che la **c.d. autotutela in pejus** possa essere esercitata solo al fine di rimuovere vizi formali o procedurali che inficiano la formazione dell'atto e non per rimediare ai casi in cui gli uffici abbiano errato nelle valutazioni (confermata tesi Cass., sent. 7293/2020).

contribuente, vengono successivamente modificati (...). “Le disposizioni di cui all’art. 10, co. 2, secondo periodo, della legge 27.7.2000, n. 212, come introdotto dall’art. 1, co. 1, lett. l), si applicano esclusivamente per i rapporti tributari sorti successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. (...)” (cfr. art. 2, co. 1, D.Lgs. 219/2023)²⁵;

- il (neo introdotto) **principio di proporzionalità nel procedimento tributario** (cfr. art. 1, co. **3-bis** e art. **10-ter**, introdotto dall’art. 1, lett. m), secondo il quale “l’azione amministrativa deve essere **necessaria** per l’attuazione del tributo, **non eccedente** rispetto ai fini perseguiti e non limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo” (art. 10-ter co. 2). Esso si applica anche alle misure di contrasto alla elusione e alla evasione, nonché alle **sanzioni tributarie** (cfr., art. 10-ter, co. 3).

3.2. Principio del contraddittorio (art. 1, co. 1 lett. e)

La disposizione in esame introduce l’art. **6-bis**, rubricato “**Principio del contraddittorio**”, secondo cui “Salvo quanto previsto dal comma 2 [atti esclusi dal contraddittorio], **tutti gli atti autonomamente impugnabili** dinanzi agli organi di giurisdizione tributaria **sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo, ai sensi del presente articolo**”. In sostanza, il preventivo contraddittorio è stabilito con riferimento a tutti i provvedimenti che incidono sfavorevolmente nella sfera giuridica del destinatario in materia di tributi (ivi inclusi quelli emanati dagli enti locali o relativi al recupero di crediti d’imposta)²⁶ ed a prescindere dalle modalità di effettuazione della verifica fiscale (in loco o a tavolino).

L’intervento è diretto ad adeguare agli *standard* di tutela internazionale ed europea²⁷, la protezione dei diritti fondamentali dei contribuenti, tant’è che si prevede **l’annullabilità dell’atto non preceduto da un contraddittorio informato ed effettivo**.

Contestualmente viene **abrogato il comma 7 dell’art. 12²⁸** dello Statuto (cfr. art. 1, co. 1, lett. o), che prevedeva la facoltà del contribuente, dopo il rilascio della copia del P.V.C. di formulare

²⁵ Allineandosi così alla giurisprudenza unionale: leading case: Elmeke, CGCE 14.0.9.2006, C-181-C-183/4 e 9.07.2015, C-183/14 “Salomie e Oltean; 9.07.2015, C-144/14 Cabinet Medical. Peccato essersi limitati ai tributi armonizzati e non aver esteso il principio anche agli altri non armonizzati (avuto anche riguardo al fatto che la Cassazione – basandosi sull’indisponibilità dell’obbligazione tributaria – si è espressa nel senso della debenza dell’imposta nonostante il legittimo affidamento e la buona fede del contribuente: cfr., Cass., sent. 10981/2020).

²⁶ La opportunità di introdurre nel diritto positivo il principio del diritto al contraddittorio era già stata riconosciuta dalla Corte costituzionale che, dopo aver rilevato che manca “nel vigente sistema tributario, una disciplina positiva che generalizzi, in capo all’Amministrazione finanziaria, l’obbligo di attivare il contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente, al di fuori delle fattispecie normative in cui ciò è espressamente previsto”, ha “demandato” al Legislatore di provvedere in tal senso: “Tenuto conto della pluralità di soluzioni possibili in ordine alla individuazione dei meccanismi con cui assicurare la formazione partecipata dell’atto impositivo, che ne modulino ampiezza, tempi e forme in relazione alle specifiche peculiarità dei vari procedimenti impositivi, questa Corte ritiene necessario un tempestivo intervento normativo che colmi la lacuna evidenziata. Un intervento, peraltro, che porti a più coerenti e definite soluzioni le descritte tendenze emerse nella disciplina dei procedimenti partecipativi del contribuente” (cfr., Corte cost. Sent. 21.3.2023, n. 47).

²⁷ Cfr., Carta di Nizza, art. 41; ed ancora, CEDU 23.11.2006, app. 73053/01, § 36 e ss.. sull’applicazione dei canoni interpretativi del “giusto processo” alla materia tributaria.

²⁸ Si riporta, di seguito, il (previgente) comma 7 dell’art. 12, della L. 212/2000: “Nel rispetto del principio di collaborazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura

osservazioni e richieste entro 60 gg., ma che nella interpretazione prevalente della giurisprudenza di legittimità, era limitato alle verifiche presso la sede del contribuente.

Il principio del contraddittorio riguarda **tutti i tributi**, compresi quelli regionali, provinciali, comunali, i dazi e i diritti doganali, le sovraimposte, le addizionali, nonché i provvedimenti sanzionatori. Per individuare i provvedimenti per cui sussiste l'obbligo in esame, si ha riguardo alla effettiva natura e contenuto decisivo dell'atto, indipendentemente dalla sua denominazione, tenendo conto, quindi, della **prevalenza della sostanza sulla forma**.

Restano **esclusi** dal principio gli **atti privi di contenuto provvedimentale**, quali: gli atti istruttori, e gli atti privi di immediata lesività, come pure *“per gli **atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati**²⁹, **di pronta liquidazione**³⁰ e **di controllo formale**³¹ delle dichiarazioni **individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, resta invariata la relativa disciplina, nonché i casi di fondato pericolo per la riscossione**”*.³²

Queste le **modalità di svolgimento del contraddittorio**:

*“3. Per consentire il contraddittorio, l'Amministrazione finanziaria **comunica al contribuente (...)** lo **schema di atto** di cui al comma 1, assegnando un **termine non inferiore a sessanta giorni** per consentirgli **eventuali controdeduzioni** ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti dal fascicolo. L'atto non è adottato prima della scadenza del termine di cui al primo periodo. Se la scadenza di tale termine è successiva al termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centovesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.*

*4. l'atto adottato all'esito del contraddittorio tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è **motivato** con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di **non accogliere**” (...)* (cfr. art. 6-bis co. 3 e co. 4)³³.

delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. (...)

Com'è noto, la norma è stata oggetto di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, a partire dalla obbligatorietà o meno di emettere sempre il P.V.C. (presupposto per l'applicazione della norma), per arrivare all'ambito della sua applicazione e alle conseguenze della sua violazione.

²⁹ E' stato (opportunamente) rilevato che, si auspica, che non vengano inclusi in questa categoria i c.d. atti di accertamento parziale, altrimenti si rischia un (serio) arretramento delle garanzie in tema di difesa per il contribuente (cfr., D.Deotto-L. Lovecchio, *Il parziale non va escluso dal confronto*, in “Il Sole 24h”, 4.01.2024).

³⁰ Cosa sono? Da definire... gli atti di “pronta liquidazione”!

³¹ Si consideri che, in base alla normativa attuale, i controlli formali sono già inclusi nella sfera di operatività del contraddittorio preventivo, per il tramite degli avvisi bonari (cfr., Cass., ord. 15654/2019).

³² Desto qualche perplessità che la ricognizione degli atti per cui non vi è obbligo di attivare il contraddittorio sia affidata ad un decreto MEF... che, guarda caso, è proprio il soggetto che dovrebbe assicurare il contraddittorio stesso (cfr., Della Valle-Marini, *Contraddittorio preventivo senza prova di resistenza*, in “Il Sole 24h”, 3.01.2024).

³³ Da tale previsione può trarsi l'annullabilità dell'atto impositivo che non tenga conto delle osservazioni del contribuente e non motivi “con riferimento a quelle che l'A.F. non può accogliere” (si tratta della motivazione rafforzata di cui all'art. 6-bis, co. 4).

Quanto sopra con la precisazione che, per le concrete modalità di esercizio del diritto al contraddittorio, bisogna attendere il decreto attuativo in tema di accertamento, anche perché l'applicazione "omogenea" del diritto al contraddittorio dovrebbe passare attraverso un invito all'adesione, sulla falsa riga di quanto attualmente previsto dal 5-ter del D.Lgs. 218/1997³⁴.

Infine sembra pure (opportunamente) **superato il meccanismo della c.d. "prova di resistenza"** ("gli atti sono preceduti a pena di annullabilità da un contraddittorio informato ed effettivo"), per cui il vizio dedotto in giudizio dal contribuente non dovrà essere accompagnato da alcuna dimostrazione in merito ai diversi esiti che il procedimento avrebbe avuto ove fosse rispettato il diritto al contraddittorio³⁵.

3.3. Motivazione degli atti (art. 1, lett. f)

La disposizione modifica l'art. 7, precisando che "gli atti dell'Amministrazione finanziaria autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono **motivati a pena di annullabilità**, indicando specificatamente i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione." Si specifica, inoltre, che non vi è l'obbligo di allegare gli atti, cui si fa riferimento nella motivazione, quando l'atto richiamante riproduce il contenuto essenziale di quello richiamato e la motivazione indica espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati.

Viene, inoltre inserito il comma **1-bis**, a mente del quale "**i fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze**". Di conseguenza, l'espresso richiamo ai mezzi di prova, oltre a diventare elemento cardine a fondamento dell'atto, comporta anche il divieto di ogni successiva modifica, integrazione o sostituzione, dei fatti e dei mezzi di prova posti a fondamento del provvedimento; ferma restando la possibilità di adottare un "successivo" provvedimento, se ne ricorrono i presupposti e non sono maturate decadenze.

Con l'inserimento del comma **1-ter**, viene specificato che l'**obbligo di chiarezza e motivazione** si riferisce **anche agli atti della riscossione**, quando essi costituiscono il primo atto con cui è comunicata una pretesa tributaria (comprensiva di interessi, sanzioni e accessori). In tal caso, essi devono indicare, quanto agli interessi, la tipologia, la norma di riferimento, il criterio di determinazione, l'imposta in relazione alla quale sono stati calcolati, la data di decorrenza degli interessi e i tassi applicati in ragione del tempo preso in considerazione per la relativa quantificazione. L'applicazione della disposizione si estende agli atti della riscossione emessi nei

³⁴ E questo profilo desta qualche perplessità, perché va a snaturare l'essenza del contraddittorio preventivo: la fase dell'accertamento con adesione infatti non si svolge di fronte ad una pretesa "embrionale", ma sostanzialmente compiuta; tant'è che in sede di accertamento con adesione, si considerano, spesso anche le prospettive processuali.

³⁵ Superando così una consolidata giurisprudenza di legittimità: cfr., Cass., sentt. 24823/2015, 21071/2017, 2873/2018 e 20747/2019.

confronti dei coobbligati solidali, paritetici e dipendenti, fermo l'obbligo di autonoma notificazione della cartella di pagamento nei loro confronti (cfr. co. 1-*quater*).

Infine, viene **abrogato il co. 3 dell'art. 7** che obbliga(va) a riportare sul titolo esecutivo il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria (cfr. art. 1, lett. f), n 4).

3.4. Nullità, annullabilità ed irregolarità degli atti, vizi dell'attività istruttoria e delle notificazioni (art. 1, co. 1, lett. g)

Con la introduzione (nello Statuto dei diritti del contribuente) degli articoli **da 7-bis a 7-sexies**, viene prevista una **disciplina organica dell'annullabilità, della nullità ed irregolarità degli atti**, nonché dei **vizi delle notificazioni**, ritenuta necessaria dato che fino ad ora non esisteva una distinzione normativa dei vizi degli atti impositivi (a differenza di quanto avviene, per esempio, nel processo amministrativo, nel quale la nullità dell'atto può essere sempre opposta dalla parte resistente o essere rilevata d'ufficio dal giudice; cfr., art. 31, co. 4, codice proc. amm.tivo).

“Con le disposizioni in esame si vuole delineare un sistema “duale” delle invalidità tributarie, articolato nei regimi generali:

- della **“nullità”** in senso proprio (art. 7-ter) e
- della **“annullabilità”** (art. 7-bis),

*cui si affianca – ma in via residuale ed eccezionale – una ipotesi di **“irregolarità”** (art. 7-*quater*) che, come tale, non rientra nei regimi di “invalidità” propriamente detti (...); infine, viene introdotta una disciplina specifica dei vizi*

- dell'**attività istruttoria** (art. 7-quinquies) e
- della **notificazione** degli atti impositivi e della riscossione (7-sexies)”.
■

Art. 7-bis - Annullabilità degli atti. La disposizione definisce **annullabili** gli atti impugnabili dell'Amministrazione finanziaria **emessi in violazione di legge, nel cui ambito sono comprese le violazioni delle norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti**; anche se tale **indicazione** sembra doversi considerare meramente **esemplificativa**. L'art. 7-bis, infatti, intende fissare il principio *“attraverso una formulazione ampia, tesa – di fatto – a considerare qualunque ipotesi di “violazione di legge” (formale, partecipativa e procedimentale)”*.

Detto vizio (diversamente dalla fattispecie della nullità degli atti) **deve** essere **dedotto**, a pena di decadenza, **con il ricorso introduttivo** del giudizio e **non è rilevabile d'ufficio** dal giudice (cfr., art. 7-bis, co. 2): di conseguenza, successivamente al ricorso di primo grado non sarà più possibile eccepire tali cause mentre il giudice, senza una specifica eccezione del contribuente, non può rilevare l'annullabilità dell'atto (ancorchè possa risultare palese).

■ **Art. 7-ter - Nullità degli atti:** si verifica nelle seguenti ipotesi (tassative e limitate):

- difetto assoluto di attribuzione³⁶;

³⁶ Caso eccezionale: l'A.F. assume di esercitare un potere che in realtà nessuna norma le attribuisce, ad es. un atto di competenza dell'Agenzia delle Entrate emesso dall'Agenzia delle Dogane.

- atti adottati in violazione o elusione di giudicato³⁷;
- atti affetti da altri vizi di nullità, qualificati espressamente come tali da una norma di legge (successiva alla entrata in vigore del D.Lgs.).

Essa **può essere sempre eccepita** in sede amministrativa o giudiziaria ed è **rilevabile d'ufficio** in ogni stato e grado del giudizio; e comporta la ripetizione di quanto versato, fatta salva la prescrizione del credito (cfr. art. 7-ter, co. 2).

■ **Art. 7-*quater*** - **Irregolarità degli atti**: si tratta di una fattispecie residuale ed eccezionale che si desume *a contrariis*. Infatti, **non costituisce vizio di annullabilità la mancata o erronea indicazione dei seguenti elementi**:

- a) *“l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;*
- b) *l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;*
- c) *le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili”.*

■ **Art. 7-*quinqües*** - **Vizi dell'attività istruttoria**. La disposizione cristallizza *“il generale regime di “inutilizzabilità” delle prove acquisite in violazione di norme di legge³⁸ poste a tutela di diritti fondamentali del contribuente, in particolare nell'ipotesi specifica di cui all'art. 12, co. 5 [dello Statuto³⁹] di superamento del termine di permanenza massimo”*. In particolare, l'art. 7-*quinqües* stabilisce che **non sono utilizzabili** ai fini dell'accertamento gli **elementi di prova** acquisiti oltre i termini previsti dallo Statuto del contribuente per la esecuzione delle verifiche da parte dell'Amministrazione finanziaria⁴⁰.

³⁷ Categoria tipica del diritto amministrativo, che si configura quando il nuovo atto riproduce gli stessi vizi già censurati in sede giurisdizionale o si pone in contrasto con le precise prescrizioni provenienti dalla statuizione del giudice (violazione del giudicato) o allorquando l'Amministrazione - pur provvedendo a dare formale esecuzione alle statuizioni della sentenza, le aggiri nella sostanza, giungendo allo stesso esito già ritenuto illegittimo (elusione di giudicato). Resta però da comprendere quale può essere, in ambito tributario, il suo campo di applicazione: un caso potrebbe essere quello di un atto di rideterminazione degli importi ex art. 29 del D.L. 78/2010 emesso in violazione del giudicato di parziale accoglimento del ricorso?

³⁸ Ove si intendesse la norma alla lettera, emergerebbe addirittura l'inutilizzabilità degli elementi acquisiti, in caso di mancata autorizzazione amministrativa per accedere presso i luoghi dove si svolge l'attività del contribuente...

³⁹ Si riporta, di seguito, il comma 5 dell'art. 12, della L. 212/2000: *“La permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. (...) Il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come la eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica si sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi. In entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente”*.

⁴⁰ Superando, di fatto, il consolidato indirizzo giurisprudenziale di legittimità per cui la violazione dei termini di permanenza dei verificatori non comportava mai l'inutilizzabilità degli elementi acquisiti: cfr., Cass., sent. 15.02.2023, n.4794 e 25.07.2022, n. 23217

■ **Art. 7-sexies Vizi della notificazione degli atti impositivi e della riscossione.** La notificazione degli atti impositivi o della riscossione **priva dei suoi elementi essenziali** ovvero effettuata nei confronti di soggetti giuridicamente inesistenti (es. soggetto deceduto o società cancellata da oltre 5 anni), totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti, è **inesistente**. La inesistenza della notificazione di un atto ricettizio comporta la sua **inefficacia** (cfr. art. 7-sexies, co. 2).

Per converso, **la notificazione eseguita in violazione delle norme di legge è nulla**, ma può essere **sanata** per raggiungimento dello scopo dell'atto, se la relativa impugnazione è proposta entro il termine di decadenza dell'accertamento.

Infine, il **terzo comma dell'art. 7-sexies** detta le **regole temporali** per la sua applicazione, stabilendo che a decorrere dalla data della relativa entrata in vigore, *“gli effetti della notificazione, ivi compresi quelli interruttivi, sospensivi o impeditivi, si producono solo nei confronti del destinatario e non si estendono ai terzi, ivi inclusi i coobbligati”*.

3.5. Conservazione degli atti (art. 1, co. 1, lett. h)

Viene modificato l'**art. 8 della L. 212/2000** (tutela dell'integrità patrimoniale del contribuente) sancendo che l'**obbligo di conservazione degli atti ai fini tributari per non più di 10 anni** è esteso alle **scritture contabili**, con l'ulteriore precisazione che l'obbligo non riguarda solo la **conservazione ma anche l'utilizzo** dei predetti atti. Di conseguenza, oltre tale termine, è precluso definitivamente all'A.F. di fondare pretese su tale documentazione.

3.6. Autotutela obbligatoria e facoltativa (art. 1, co. 1, lett. m)

La disposizione introduce la distinzione tra **autotutela obbligatoria** (nuovo art. 10-*quater*) e **autotutela facoltativa** (nuovo art. 10-*quinqies*), nello Statuto dei diritti del contribuente, dando attuazione *“all'art. 4, co. 1, lett. h) della legge delega n. 111 del 2023, diretto a **potenziare l'esercizio del potere di autotutela** estendendone l'applicazione agli **errori manifesti** nonostante la definitività dell'atto, prevedendo la **impugnabilità⁴¹ del diniego ovvero del silenzio** nei medesimi casi nonché, con riguardo alle violazioni di diritto e di fatto operate, limitando la responsabilità nel giudizio amministrativa-contabile dinanzi alla Corte dei conti alle sole condotte dolose”*.⁴²

⁴¹ Si veda il paragrafo dedicato nella sezione riguardante la riforma del contenzioso tributario.

⁴² La possibilità di prevedere l'autotutela obbligatoria era già stata valutata positivamente dalla Corte costituzionale quando, dopo aver dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale degli articoli 2-*quater*, co. 1 del D.L.564/1994 e 19 del D.Lgs. 546/1992, perché dette norme operano *“un bilanciamento non irragionevole tra l'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi e l'interesse alla stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico”*, aveva concluso: *“La non irragionevolezza della disciplina esaminata non comporta che siano precluse al Legislatore altre possibili scelte. Questa Corte ha già osservato che, “in via di principio, il momento discrezionale del potere della pubblica amministrazione di annullare i propri provvedimenti non gode in sé di una copertura costituzionale” (Sent. n. 75 del 2000). La previsione legislativa di casi di autotutela obbligatoria è, dunque,*

■ **L'autotutela obbligatoria** di cui all'**art. 10-quater** individua i **casi specifici e tassativi** in cui l'Amministrazione finanziaria procede all'annullamento atti di imposizione o alla rinuncia alla imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi (fermo restando che il potere di autotutela conserva la sua natura discrezionale):

- **errore di persona,**
- **errore di calcolo;**
- **errore sulla individuazione del tributo;**
- **errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria”;**
- **errore sul presupposto d'imposta;**
- **mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti;**
- **mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza”**

Contestualmente vengono abrogati l'**art. 2-quater del D.L. 564/1994** e il **D.M. 37/1997**, che regola(va)no la materia [cfr. art. 2, co. 4, lettere a) e b)]; anche se i casi specifici che comportano l'autotutela obbligatoria ex art. 10-quater in linea di massima sembrano ricalcare i casi (non esaustivi) di imposizione illegittima già indicati dall'art. 2 del D.M. 37/1997

Per converso, l'Amministrazione finanziaria non procede all'annullamento d'ufficio o alla rinuncia alla imposizione:

- **“in caso di sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria⁴³;**
- **nonché decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione”** (cfr. art. 10-quater, co. 2).

■ **L'autotutela facoltativa** di cui all'art. 10-quinquies si pone fuori dei casi in cui opera l'autotutela obbligatoria. **“Risultano pertanto ricomprese nelle ipotesi di autotutela facoltativa, tra l'altro, tutte le ipotesi indicate [cfr. art. 2] nel decreto ministeriale n. 37 del 1997 non riportate all'art. 10-quater tra le quali, ad esempio,**

- **la doppia imposizione [lett. d)],**
- **la sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati [lett. g)]”.**

Essa consente all'Amministrazione finanziaria di **annullare, in tutto o in parte, atti di imposizione ovvero di rinunciare alla imposizione, in presenza di una illegittimità o infondatezza dell'atto o dell'imposizione** – dunque anche qualora vi sia stata una sentenza passata in giudicato favorevole all'A.F.⁴⁴ – senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi.

possibile, così come la introduzione di limiti all'esercizio del potere di autoannullamento (...)” (cfr. Corte cost. Sent. 13.7.2017, n. 181).

⁴³ La Relazione Illustrativa lascia comunque un margine di operatività anche a fronte di sentenze definitive, affermando che **“non è ostativo all'autotutela né un giudicato meramente processuale, né un giudicato sostanziale basato su motivi diversi da quelli che giustificano l'autotutela”.**

⁴⁴ *Contra*: F. Pistolesi, *Autotutela obbligatoria con campo più ampio*, in *“Sole 24h”*, 3.01.2024, p. 24

In entrambe le fattispecie di autotutela (obbligatoria o facoltativa), la **responsabilità dell'Amministrazione** finanziaria riguardo alle valutazioni di fatto, è **circoscritta alle ipotesi di dolo**, la cui prova richiede la dimostrazione della volontà dell'evento doloso (cfr. art. 10-*quinquies*, co. 2).

3.7. Revisione istituto dell'interpello (art. 1, co. 1, lett. n)

La disposizione sostituisce l'art. 11 dello Statuto "rimodulando"⁴⁵ l'istituto.

Il primo comma della norma, rubricato "Interpello" (in luogo di "Diritto di interpello"), ricalca, con alcune specificazioni, l'omologo comma del (previgente) art. 11, consentendo al contribuente di ottenere dall'Amministrazione finanziaria una **risposta** in ordine a fattispecie concrete e personali, relative a:

- a) l'applicazione delle norme tributarie, in presenza di condizioni di **obiettiva incertezza** sulla loro corretta interpretazione (*ex lett. a*). Il quarto comma precisa, sul punto, che *"agli effetti del comma 1, non ricorrono condizioni di obiettiva incertezza quando l'Amministrazione finanziaria ha fornito, mediante documenti di prassi o risoluzioni, la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente"*;
- b) la **corretta qualificazione** di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie ad esse applicabili (*ex lett. a*);
- c) la disciplina dell'**abuso del diritto** in relazione ad una specifica fattispecie (*ex lett. c*);
- d) la **disapplicazione** di norme tributarie che, per contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del contribuente altrimenti ammesse dall'ordinamento, se il contribuente dimostra che nella specifica fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi (*ex co. 2*);
- e) la sussistenza delle condizioni e la valutazione della **idoneità degli elementi probatori** richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti dalla legge (*ex lett. b*). Questa tipologia di interpello è **riservata ai soggetti** che aderiscono al regime dell'**adempimento collaborativo** di cui agli articoli 3 e seguenti del D.Lgs. 128/2015 e ai soggetti che presentano le istanze di interpello sui nuovi investimenti di cui all'art. 2 del D.Lgs. 147/2015 (cfr. art. 11, co. 2);
- f) la sussistenza delle condizioni e la valutazione della **idoneità degli elementi probatori** richiesti dalla legge ai fini dell'**art. 24-bis del D.P.R. 917/1986**, il quale disciplina l'opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia.

La presentazione dell'interpello viene subordinata al **versamento di un contributo** *"destinato a finanziare iniziative per implementare la formazione del personale delle agenzie fiscali, la cui misura e le cui modalità di corresponsione sono individuate con decreto del Ministro*

⁴⁵ L'obiettivo è ridurre il ricorso all'interpello, dato che tale istituto, da un lato, anche in un recente passato, ha visto un considerevole incremento, assorbendo ingenti risorse dell'A.F. e, dall'altro, ha creato non poche difficoltà interpretative agli operatori.

dell'economia e delle finanze in funzione della tipologia di contribuente, del suo volume d'affari o di ricavi e della particolare rilevanza e complessità della questione oggetto di istanza" (art. 11, co. 3).

Tempistica ed effetti della risposta dell'Amministrazione finanziaria sono indicati dal quinto comma, a mente del quale **l'Amministrazione risponde nel termine di 90 giorni**, salva la **sospensione tra il 1° e il 31 agosto** di ciascun anno, **nonché in presenza dell'obbligo di chiedere un parere preventivo ad altra amministrazione**. In questo secondo caso, se il parere non è reso nel termine di 60 giorni dalla richiesta, l'Amministrazione finanziaria risponde comunque alla istanza di interpello. Secondo la regola generale, il termine per la risposta che cade di sabato o in giorno festivo è prorogato al primo giorno successivo non festivo.

Quanto agli effetti, l'Amministrazione finanziaria è **vincolata** dalla risposta scritta e motivata fornita, con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente. In mancanza di risposta dell'Amministrazione entro il termine stabilito, il **silenzio** equivale a condivisione, da parte dell'Amministrazione, della soluzione prospettata dal contribuente.

Sono annullabili gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, difformi dalla risposta espressa o tacita.

Gli effetti della risposta si estendono ai comportamenti successivi del contribuente, se riconducibili alla fattispecie già oggetto di interpello e fatta salva la rettifica della soluzione interpretativa fornita, ma con effetto esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri dell'istante. Va rimarcato che, come nella precedente versione della norma, *"la presentazione della istanza di interpello non incide sulle scadenze previste dalle norme tributarie né sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione"* (cfr. art. 11, co. 6)

La **risposta** alla istanza di interpello **non è impugnabile** (cfr. art. 11, co. 7).

Le disposizioni dell'art. 32, co. 4, del D.P.R. 600/1973 e dell'art. 52, co. 5, del D.P.R. 633/1972 non si applicano a dati, notizie, atti, registri o documenti richiesti dall'Amministrazione nel corso della istruttoria delle istanze di interpello (cfr. art. 11, co.8).

Per completezza, va segnalato che il neo introdotto **art. 10-nonies** **subordina** la presentazione dell'interpello, **da parte sia delle persone fisiche, anche non residenti, che delle società di persone in contabilità semplificata**, alla previa utilizzazione del servizio di **"Consultazione semplificata"**⁴⁶: si tratta di una banca dati di nuova costituzione⁴⁷ – supportata da un sistema di intelligenza artificiale – comprendente le circolari dell'Amministrazione finanziaria, le risposte ad istanze di consulenza giuridica e interpello, nonché le risoluzioni e ogni altro atto interpretativo,

⁴⁶ Non potranno avvalersi di tale servizio né le società di persone in contabilità ordinaria, né le società di capitali e gli enti (discriminazione poco comprensibile ora che l'interpello "classico" è divenuto più difficile da utilizzare e comporterà sempre il pagamento di un contributo).

⁴⁷ Non si sa però da quando partirà il nuovo servizio: la relazione illustrativa al D.Lgs. precisa infatti che la disciplina di dettaglio del nuovo istituto e le sue modalità concrete di funzionamento saranno affidate a futuri interventi normativi.

che il contribuente può consultare per individuare – comunque in relazione ad un caso concreto e personale – la soluzione al proprio quesito interpretativo o applicativo. Qualora il contribuente si conformi alla soluzione fornita dal nuovo sistema di consultazione, la risposta fornita da quest'ultimo produce gli effetti ex art. 10, co. 2 (tutela dell'affidamento e della buona fede) costituendo una causa di disapplicazione delle sanzioni e prevedendo la non debenza degli interessi moratori, nel caso in cui, successivamente, l'A.F. modifichi la sua interpretazione in relazione al quesito formulato. Solo *“qualora la risposta al quesito non è individuata univocamente, la banca dati informa il contribuente che può presentare istanza di interpello”* (cfr. art. 10-nonies, co. 3).

4. Revisione dei termini di accertamento dei componenti a efficacia pluriennale

▪ art. 17, lett. h), n. 1), L. 111/2023

Tra i principi e i criteri direttivi previsti in materia di procedimento accertativo (di adesione e di adempimento spontaneo) dall'**art. 17, primo comma, della L. 111/2023**, è compresa anche:

*“1) la previsione della decorrenza del **termine per l'accertamento a partire dal periodo d'imposta nel quale si è verificato il fatto generatore**, per i componenti a efficacia pluriennale, e la perdita di esercizio, per **evitare una eccessiva dilatazione di tale termine nonché di quello relativo all'obbligo di conservazione delle scritture contabili e dei supporti documentali, fermi restando i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria sulla spettanza dei rimborsi eventualmente richiesti”**.*

Al momento, la disposizione di principio non risulta inserita nei Decreti delegati di attuazione della L. 111/2023 (“Delega al Governo per la riforma fiscale”).

5. Presunzione di distribuzione degli utili extracontabili

▪ art. 17, lett. h), n. 4), L. 111/2023

Tra i principi e i criteri direttivi previsti in materia di procedimento accertativo (di adesione e di adempimento spontaneo) dall'**art. 17, primo comma, della L. 111/2023**, è compresa anche:

*“4) la **limitazione della possibilità di presumere la distribuzione ai soci del reddito accertato nei riguardi delle società di capitali a ristretta base partecipativa ai soli casi in cui è accertata, sulla base di elementi certi e precisi, l'esistenza di componenti reddituali positivi non contabilizzati o di componenti negativi inesistenti**, ferma restando la medesima natura di reddito finanziario conseguito dai predetti soci”.*

Analogamente alla precedente fattispecie, anche questa disposizione di principio, non risulta, al momento, inserita nei Decreti delegati di attuazione della L. 111/2023 (“Delega al Governo per la riforma fiscale”).

6. Disposizioni in materia di contenzioso tributario (in ordine di articolo modificato e senza pretesa di esaustività)

▪ **D.Lgs. 30.12.2023, n. 220** (in G.U. 3.01.2024)

6.1. Testimonianza telematica (art. 1, co. 1, lett. a)

La disposizione modifica l'**art. 7, co. 4, del D.Lgs. 546/1992** per adeguarlo al processo tributario telematico. Tale norma prevede l'ammissibilità della prova testimoniale⁴⁸ in forma **scritta** per i ricorsi notificati a partire dal 16.9.2022: *“La **corte** di giustizia tributaria, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e **anche senza l'accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'articolo 257-bis del codice di procedura civile (...)**”; il giuramento, invece, continua a non essere ammesso.*

L'**art. 1, co. 1, lett. a)** interviene su tale comma per disciplinare le facoltà:

- di **notifica** in via **telematica** della intimazione e del modulo di deposizione testimoniale;
- di **deposito** in via **telematica** del modulo di deposizione sottoscritto dal testimone con firma digitale.

Viene, inoltre, stabilito - in deroga all'art. 103-bis disp. att. c.p.c. - che *“se il testimone è in possesso di firma digitale, il difensore della parte che lo ha citato deposita telematicamente il modulo di deposizione trasmessogli dal testimone dopo che lo stesso lo ha compilato e sottoscritto in ogni sua parte con firma digitale apposta in base ad un certificato di firma qualificato la cui validità non è scaduta ovvero che non è stato revocato o sospeso al momento della sottoscrizione”* (cfr. il neo introdotto ultimo periodo del co. 4 dell'art. 7).

Secondo il *dossier* sullo Schema del Decreto, il tramite del difensore della parte si rende necessario, ai fini del deposito, considerato che il testimone non ha accesso al SiGiT.

La disposizione si applica ai giudizi instaurati in primo e secondo grado con ricorso notificato **successivamente al 1° settembre 2024** (cfr., art. 4, co. 2).

6.2. Modifiche in tema di procura alle liti (art. 1, co. 1 lett. c)

La modifica interviene sull'**art. 12, co. 7 del D.Lgs. 546/1992** per precisare che:

- il **conferimento dell'incarico al difensore può essere sottoscritto con firma digitale** (cfr. co. 7, primo periodo);

⁴⁸ Il testimone, nel termine fissato dal Giudice, deve fornire per iscritto le risposte ai quesiti contenuti nel modello predisposto da chi ha richiesto l'assunzione della testimonianza. Il modello utilizzabile per l'assunzione della testimonianza scritta è lo stesso previsto dal codice di procedura civile. Tale modello è **utilizzabile anche nel processo tributario** *“fermo restando che allo stesso dovranno essere apportate le necessarie modifiche quali, ad esempio, i riferimenti della Corte di giustizia tributaria adita presso cui è stata ammessa la prova testimoniale da parte del giudice tributario”* (cfr. le Risposte del Dip. Delle Finanze del MEF pubblicate su Il sole 24 ore del 30.1.2023).

- il difensore deposita telematicamente l'immagine della procura conferita su supporto cartaceo, attestandone la conformità, con l'inserimento della relativa dichiarazione (cfr. co. 7, secondo periodo);
- *“la procura alle liti si considera apposta in calce all'atto cui si riferisce nei casi in cui:*
 - *venga rilasciata su un separato documento informatico, depositato telematicamente insieme all'atto cui si riferisce;*
 - *è rilasciata su foglio separato del quale è effettuata copia informatica, anche per immagine, depositata telematicamente insieme all'atto cui la stessa si riferisce” (co. 7-bis).*

Quanto sopra, fa sì che la procura analogica, ovvero conferita su supporto cartaceo e poi digitalizzata mediante scansione (cioè copia per immagine) **dovrà contenere la dichiarazione di attestazione di conformità ex art. 22 comma 3 del DLgs. 82/2005** (finora non necessaria ai fini della validità della procura in quanto sufficiente la firma digitale del difensore ex art. 4 comma 3 del DM 163/2013): di conseguenza, sarà necessario inserire nella procura una formula del genere: “Si attesta la conformità della copia informatica per immagine della procura alle liti all'originale cartaceo detenuto in originale e dal quale è estratta, ai sensi dell'articolo 22 comma 2 del DLgs. 82/2005”.

Se l'attestazione di conformità sarà necessaria per la procura analogica, analoga attestazione non dovrebbe essere invece necessaria per la procura informatica (“nativa digitale”), la cui conformità sarebbe comunque implicitamente attestata dall'apposizione della firma digitale del difensore ex art. 4 comma 2 del DM 163/2013⁴⁹.

Novità di rilievo sempre in tema di **procura digitale** è data dalla modifica al comma 7, che verrebbe così modificato: “*Ai difensori di cui ai commi da 1 a 6 deve essere conferito l'incarico con atto pubblico o con scrittura privata autenticata od anche in calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato salvo che il conferente apponga la propria firma digitale*”. In sostanza non occorrerà più che il difensore riporti nel contenuto della procura l'indicazione di autentica della firma digitale del soggetto rappresentato. In verità, la firma digitale è già di per sé uno strumento che assicura la coincidenza della firma digitale al soggetto titolare: il “certificato di autenticazione” insito della firma digitale identifica in modo univoco il soggetto che effettua la sottoscrizione.

Effettivamente, quindi, la firma digitale del difensore sulla procura informatica ai fini dell'attestazione di firma del soggetto rappresentato apparirebbe un duplicato di una certificazione già operata dal soggetto che ha rilasciato il dispositivo di firma⁵⁰.

⁴⁹ A titolo prudenziale, in considerazione dell'art. 25-bis comma 3 del DLgs. 546/1992, a mente del quale “La copia informatica o cartacea munita dell'attestazione di conformità ai sensi dei commi precedenti equivale all'originale o alla copia conforme dell'atto o del provvedimento detenuto ovvero presente nel fascicolo informatico”, non pare pleonastico inserire nella procura informatica l'attestazione di conformità ex art. 25-bis (cfr., R. Amato-D. Augello, *Operativa da domani la conciliazione giudiziale in Cassazione*, in Eutekne.Info, 4.01.2024).

⁵⁰ Tuttavia, essendo vigente l'art. 4 comma 2 del DM 163/2013, a mente del quale “La procura alle liti o l'incarico di assistenza e difesa redatta ai sensi del comma 1 deve essere autenticata, in conformità a quanto stabilito

Tutte le modifiche di cui sopra si applicano ai giudizi instaurati in primo e secondo grado con **ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024** (cfr., art. 4, co. 2).

6.3. Doppia notifica in caso di atti presupposti (art. 1, co. 1 lett. d)

Viene aggiunto un **comma 6-bis all'art. 14** del D.Lgs. 546/1992 secondo cui *“in caso di vizi della notificazione eccepiti nei casi di un atto presupposto emesso da un soggetto diverso da quello che ha emesso l'atto impugnato, il ricorso è sempre proposto nei confronti di entrambi i soggetti”*.⁵¹ In altri termini, se il ricorso introduttivo concerne – anche o solo – **vizi della notificazione eccepiti nei riguardi di un atto presupposto emesso da un soggetto diverso che ha emesso l'atto impugnato, esso dovrà essere notificato nei confronti di entrambi i soggetti**.⁵² L'omessa/irregolare notifica del ricorso al soggetto che (si suppone) non ha correttamente notificato l'atto impugnato, potrebbe rendere non tanto inammissibile il ricorso, quanto piuttosto inammissibile il solo motivo di ricorso relativo all'omessa/irregolare notifica dell'atto presupposto; per converso, se il contribuente eccepisce vizi di merito della pretesa, il nuovo co. 6-bis, non dovrebbe trovare applicazione, essendo circoscritto *ex lege* ai vizi di notifica degli atti presupposti. Per come è formulato il comma 6-bis, non sembra che il giudice possa, d'ufficio, integrare il contraddittorio.

6.4. Inasprimento delle spese di giudizio a carico del contribuente (art. 1, co. 1 lett. e)

La disposizione modifica l'**art. 15 del D.Lgs. 546/1992** come segue:

a. viene modificato il comma 2, prevedendo la compensazione delle spese di giudizio – oltre che nei casi di soccombenza reciproca e di gravi ed eccezionali ragioni⁵³ – anche quando la parte è

dall'articolo 12, comma 3 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 e dall'articolo 25 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, dal difensore mediante apposizione della firma elettronica qualificata o firma digitale”, prudenzialmente si ritiene che il difensore debba comunque continuare a firmare con la propria firma digitale la procura già sottoscritta dal soggetto rappresentato ai fini dell'art. 4 comma 2 richiamato.

⁵¹ Viene superata la giurisprudenza, pacifica sin dalla storica sentenza delle Sezioni Unite 25 luglio 2007 n. 16412, secondo cui la notifica del ricorso all'Agente della riscossione piuttosto che all'ente impositore non causa nessuna inammissibilità, né determina l'insorgere di un litisconsorzio necessario sul lato passivo tra i due soggetti (per tutte, Cass. 11 marzo 2020 n. 6860 e 21 giugno 2019 n. 16685).

⁵² Segnalo, sul punto, C. Glendi: *“L'ignoto autore di siffatto rigurgito nomopoietico non pare abbia cognizione del processo tributario e civile (che com'è noto, integra nei limiti dell'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, quello tributario), posto che sia nell'uno che nell'altro, il litisconsorzio necessario è istituito eccezionalmente previsto (dagli art. 102 c.p.c. e 14, D.Lgs. n. 546/1992) solo per i casi in cui l'oggetto dei relativi processi sia costituito da una situazione unitariamente intersoggettiva tale che nessun processo può avere luogo se non con la partecipazione di tutti i soggetti che inscindibilmente connotano la situazione che forma oggetto del processo stesso, con la rigorosissima conseguenza che, in difetto, la sentenza diversamente pronunciata è inutiliter data”* (in *“IPSOA Quotidiano”, Riforma del contenzioso fiscale: troppe irricevibili “escrescenze” nel decreto attuativo”, 23.12.2023*).

⁵³ Restano ferme altresì le disposizioni relative alla condanna per lite temeraria (di cui al co. 2-bis); e alla condanna alle spese in caso di ingiustificato rifiuto di proposta di conciliazione avanzata dalla controparte (co. 2-octies).

risultata vittoriosa **sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio;**

b. viene inserito un **comma 2-nonies**, secondo cui – in fase di **liquidazione delle spese** – si **terrà conto del rispetto dei principi di chiarezza e sinteticità degli atti di parte**. Questa modifica va letta in coerenza con l'altra novità riguardante la "forma degli atti" di cui al successivo art. 17-ter che, nel disciplinare la forma degli atti in generale, prevede che gli atti del processo, i verbali e i provvedimenti giurisdizionali saranno redatti in modo chiaro e sintetico.

Si tratta di **previsioni non contenute nell'art. 19 della L. 111/2023**, dato che il "rafforzamento del divieto di produrre nuovi documenti" era espressamente rivolto ai gradi successivi al primo (ed è stato attuato con la riscrittura dell'art. 58), mentre la nuova deroga al principio di soccombenza si applica in tutti i gradi. Inoltre, inutile fare riferimento "alle parti" (come spiegato in Relazione Illustrativa) in quanto **non** sono le parti (nel caso, A.E. e contribuente) che anticipano alla fase precontenziosa la produzione di documenti utili alla difesa della propria posizione, ma è solo il contribuente.

La disposizione si applica ai giudizi instaurati a decorrere dal giorno successivo alla entrata in vigore del presente decreto (cfr. art. 4 co. 2).

6.5. Violazione delle modalità telematiche di comunicazione, notificazione e deposito senza effetti in caso di regolarizzazione (art. 1, co. 1 lett. g)

La modifica interviene sull'**art. 16-bis del D.Lgs. 546/1992**, modificando i commi primo e terzo, sopprimendo il comma 3-bis, ed inserendo il nuovo comma 4-bis.

In base al sostituito primo comma dell'art. 16-bis, si prevede:

- **l'obbligo** (non l'onere) di **effettuare le comunicazioni mediante PEC**;
- **l'onere del difensore** di comunicare **ogni variazione dell'indirizzo PEC⁵⁴ alle altre parti e alla segreteria della Corte** "*la quale, in difetto, non è tenuta a cercare il nuovo indirizzo del difensore né ad effettuargli la comunicazione mediante deposito in segreteria*";
- **il perfezionamento delle comunicazioni, in caso di pluralità di difensori**, con la ricezione anche da parte di uno solo di essi, il quale è onerato di informarne gli altri.

Il terzo comma dell'art. 16-bis è finalizzato al rafforzamento dell'obbligo di notifica⁵⁵ e deposito **esclusivamente con modalità telematiche**, con conseguente **abrogazione della facoltà del**

⁵⁴ Sul punto, si registravano due orientamenti della **giurisprudenza**, che, da un lato, riteneva che "*il trasferimento dell'avvocato dal luogo della domiciliazione, per acquisire rilievo come nuova elezione di domicilio, esige una **specifico dichiarazione***" (mancando la quale, la notifica dell'atto può effettuarsi presso la Segreteria della Corte di giustizia tributaria: cfr., Cass. Sentenze n. 6578/2008; n. 14689/2006); dall'altro che "*il difensore domiciliatario non ha (...), l'onere di comunicare il cambiamento di indirizzo del proprio studio*" (cfr., Cass. Ordinanze n. 7320/2021; n. 28712/2017; n. 13238/2016).

⁵⁵ L'art. 147, co. 2, c.p.c., modificato dal D.Lgs. 10.10.2022, n. 149 (in G.U. 17.10.2022, n. 38), prevede che "*Le notificazioni a mezzo posta elettronica certificata o servizio elettronico di recapito certificato qualificato possono essere eseguite senza limiti orari*". La norma è applicabile al processo tributario, stante il richiamo di cui all'art. 1, co. 2 del D.Lgs. 546/1992, alle norme del codice di procedura civile.

giudice di autorizzare, in via eccezionale, il deposito con modalità diverse⁵⁶. Viene contestualmente abrogato il co. 3-*bis* della norma, che consentiva ai soggetti che stanno in giudizio senza assistenza tecnica, di utilizzare la modalità telematiche per le notifiche e i depositi.

Infine, il neo introdotto comma **4-*bis*** stabilisce che **la violazione delle norme sul processo telematico e delle relative norme tecniche non costituisce causa di invalidità del deposito, “salvo l’obbligo di regolarizzarlo nel termine perentorio stabilito dal giudice”**.

La disposizione si applica ai giudizi instaurati in primo e secondo grado con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024 (cfr. art. 4, co. 2).

6.6. Abrogazione dell’istituto del reclamo-mediazione (art. 2, co. 3, lett. a)

L’art. 2, co. 1, del D.Lgs. 220/2023 **abroga l’art. 17-*bis* del D.Lgs. 546/1992** sulla fase del **reclamo-mediazione**: ciò, principalmente, per effetto dell’introduzione del **principio del contraddittorio preventivo generalizzato** dato che, pur essendo il reclamo un istituto processuale, lo svolgimento avveniva in sede amministrativa, fase che, ora in virtù della riforma dello statuto dei diritti del contribuente, viene sempre svolta in relazione a qualunque fattispecie. L’abrogazione totale implica, ovviamente, l’apertura immediata della fase giurisdizionale⁵⁷ e cioè l’applicazione della regola “ordinaria” dell’art. 22 del D.Lgs. 546/1992 e cioè che il deposito del ricorso deve avvenire, a pena di inammissibilità, entro 30 giorni dalla notifica del ricorso.

A norma dell’**art. 2, co. 3, del D.Lgs. 220/2023** si specifica che **l’art. 17-*bis* è abrogato “a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto”** e, quindi, dal **4 gennaio 2023**. Ciò pone un **delicato problema di disciplina transitoria** (che non c’è): in proposito, **l’unica soluzione ragionevole sembra quella di ritenere abrogato l’art. 17-*bis* solo per i ricorsi notificati (all’Ufficio) dal 4 gennaio 2023**⁵⁸; diversamente **per le procedure di reclamo già instaurate o nei casi in cui sia ancora in corso il termine di 90 gg. previsto dal soppresso art. 17-*bis*, nulla dovrebbe cambiare**⁵⁹. Premesso che solo il tempo dirà quale interpretazione verrà adottata dalla prassi agenziale e, soprattutto, dai giudici tributari, nel caso in cui si fosse ancora entro il termine

⁵⁶ Anche se, il nuovo comma **2-*quater*** dell’art. 79 del D.Lgs. 546/1992 (introdotto dall’art. 1, co. 1, a lett. ee), stabilisce che *“Nei casi eccezionali previsti dalle norme tecniche per il processo tributario telematico e, fino al momento della loro individuazione, previa autorizzazione espressa del presidente della corte di giustizia tributaria di primo o di secondo grado ovvero, in corso di causa, del relativo presidente di sezione, il deposito delle notifiche, degli atti processuali, dei documenti e dei provvedimenti giurisdizionali può essere effettuato con modalità cartacea”*.

⁵⁷ In virtù della generalizzata abrogazione del reclamo, il maggior impatto in senso negativo si avrà con riferimento proprio a quegli atti che non prevedono il contraddittorio obbligatorio quali ad esempio le cartelle esattoriali da 36-*bis* o 36-*ter* (con le limitazioni, in questa ipotesi, legate alla riduzione delle sanzioni) del D.P.R. 600/1973 nonché le controversie legate ai rimborsi. In questo contesto, dunque, l’abrogazione del reclamo potrebbe non produrre effetti positivi in quanto, evidentemente, si lascia sempre e comunque la parola al giudice ove, naturalmente, non vi sia stato un accoglimento delle doglianze del contribuente mediante un accoglimento dell’istanza di autotutela ovvero di erogazione di un rimborso in virtù di una specifica istanza (cfr., D. Liburdi-M.Sironi, *La riforma licenzia il reclamo*, in “Italia Oggi”, 5.01.2024).

⁵⁸ A. Cissello, *Abrogazione del reclamo-mediazione con rebus decorezza*, in Eutekne.Info, 5.01.2024.

⁵⁹ cfr., D. Liburdi-M.Sironi, *La riforma licenzia il reclamo*, in “Italia Oggi”, 5.01.2024.

dei 30 gg. per depositare il ricorso (es. ricorso-reclamo notificato il 18 dicembre 2023), **prudenza** imporrebbe di depositarlo quanto prima e, comunque, entro i canonici 30 giorni (nell'esempio, 17 gennaio 2023)⁶⁰. Se i trenta giorni, invece, sono ormai spirati, poco importa, a questo punto, che il ricorso venga depositato prima del **decorso dei novanta giorni**.

6.7. Chiarezza e sinteticità degli atti (art. 1, co. 1 lett. h)

Viene inserito, nel D.Lgs. 546/1992, il **Capo III**, rubricato "**Forma degli atti**", comprendente il **nuovo art. 17-ter**, rubricato "**Degli atti in generale**", secondo cui:

*"1. Gli atti del processo, i verbali e i provvedimenti giurisdizionali sono redatti in modo **chiaro e sintetico**.*

- 1. Salvo i casi eccezionali previsti dalle norme tecniche di cui all'art. 79, co. 3, **tutti** gli atti e i provvedimenti del giudice tributario, dei suoi ausiliari e quelli delle segreterie delle corti di giustizia tributaria, nonché gli atti delle parti e dei difensori sono sottoscritti con **firma digitale**.*
- 2. La **liquidazione delle spese del giudizio** tiene in ogni caso conto della **violazione** ad opera dei difensori delle parti delle previsioni di cui al **comma 4-bis dell'art. 16-bis**, nonché di quelle delle **norme tecniche** del processo tributario telematico, fermo l'obbligo delle parti di provvedere alla regolarizzazione entro il termine perentorio stabilito dal giudice.*
- 3. La **mancata** sottoscrizione con **firma digitale** dei **provvedimenti giudiziari del giudice tributario determina la loro nullità.**"*

Si ribadisce, quindi, che:

- **gli atti del processo, i verbali e i provvedimenti giurisdizionali vanno redatti in modo chiaro e sintetico**⁶¹, recependo nel processo tributario i principi di chiarezza e sinteticità già contenuti nell'art. 121 del c.p.c.. Inoltre, i requisiti della chiarezza e della sintesi "*sono autonomi tra loro, seppur indubbiamente collegati, in quanto un testo è chiaro quando è univocamente intellegibile, laddove la sinteticità evita ripetizioni e prolissità, esse stesse foriere del rischio di confusione*" (cfr., Cass., SS.UU., ord. 37522/2021).
- **tutti gli atti e i provvedimenti** – compresi quelli del giudice, degli ausiliari, delle segreterie, delle parti e dei difensori – sono **sottoscritti con firma digitale**, salvo casi eccezionali previsti delle norme tecniche;

⁶⁰ Infatti, quand'anche le Entrate decidessero di non eccepire l'inammissibilità per tardiva costituzione in giudizio, questa potrebbe essere rilevata d'ufficio dal giudice ai sensi dell'art. 22 del DLgs. 546/1992. Senza contare che il deposito "anticipato" del ricorso non compromette la mediazione. Se nel frattempo la mediazione viene stipulata, dovrebbe rimanere valida: semplicemente, il ricorso ormai incardinato sarà destinato a essere dichiarato estinto a spese compensate, magari in sede di esame preliminare ex art. 28 del DLgs. 546/1992.

⁶¹ Con la precisazione che "sintesi" comunque non significa "brevità" ad ogni costo, ma piuttosto la capacità di chi scrive di organizzare il ragionamento in funzione dell'obiettivo che vuole raggiungere eliminando gli argomenti superflui e proporzionando l'atto alla complessità della lite.

- nella liquidazione delle spese di giudizio, si terrà conto della violazione sia dalle norme di cui al comma 4-*bis* dell'art. 16-*bis* (sopra citato), sia delle norme tecniche⁶².

Infine, si stabilisce la **nullità dei provvedimenti giudiziari del giudice tributario in caso di mancata sottoscrizione con firma digitale**.

La disposizione si applica ai giudizi instaurati in primo e secondo grado con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024 (cfr. art. 4, co. 2).

6.8. Impugnazione del rifiuto espresso o tacito ad una istanza di autotutela obbligatoria (art. 1, co. 1 lett. i) ed l)

La modifica interviene sull'art. 19, co. 1, del D.Lgs. 546/1992, introducendo le nuove lettere **g-*bis*** e **g-*ter*** nell'elenco degli atti "tipici" che il contribuente può impugnare con ricorso dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado, tra i quali viene **aggiunto**

- **g-*bis*) "il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'art. 10-*quater* della L. 27.7.2000, n. 212"**, ossia l'autotutela obbligatoria;
- **g-*ter*) "il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'art. 10-*quinquies* della L. 27.07.2000, n. 212"**, ossia l'autotutela facoltativa;

la cui introduzione è prevista dal D.Lgs. 219/2023 in tema di riforma dello Statuto dei diritti del contribuente (cfr., *supra*, § 3.6).⁶³

La successiva lett. i) dell'art. 1, co. 1 provvede a coordinare la modifica dell'art. 19, co. 1 del D.Lgs. 546/1992 con il successivo art. 21 stesso Decreto, aggiungendo il riferimento alla lett. g-*bis* dell'art. 19, nel **secondo** comma dell'art. 21, il cui testo diventa:

*"2. Il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all'art. 19, comma 1, lettere g) e g-*bis*), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione o di autotutela presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto. La domanda di restituzione o di autotutela, in mancanza di disposizione specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione"*.⁶⁴

Le disposizioni si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal giorno successivo alla entrata in vigore del presente decreto e cioè dal **5 gennaio 2024** (cfr. art. 4 co. 2), posto che l'entrata in vigore del D.Lgs. è il giorno successivo a quello di pubblicazione in G.U. (e cioè il 4 gennaio 2024).

⁶² Il compito di emanare le norme tecniche per il processo tributario telematico e di approvare i modelli degli atti processuali, dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali è demandato ad un "decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria e i consigli nazionali dei professionisti abilitati alla difesa davanti alle Corti di giustizia tributaria". Il Decreto dovrà, altresì, indicare "tutte le disposizioni tecnico-operative, anche di fonte regolamentare, adottate anteriormente alla data della sua adozione, e che dalla medesima data restano abrogate" (cfr. il **co. 2-*bis*** - introdotto dall'art. 1, co. 1, a lett. dd) - nell'art. 79 del D.Lgs. 546/1992).

⁶³ Superando una serie di "paletti" previsti dalla giurisprudenza costituzionale (cfr., Cost., sent. 21.06.2017, n. 181) e di legittimità (Cass., SS.UU., 27.03.2007, n. 7388 e 7.07.2022, n. 21652).

⁶⁴ Fare attenzione a che – nel caso di diniego espresso dell'autotutela (obbligatoria o facoltativa) – rimane necessario ricorrere entro 60 gg..

6.9. Fascicolo telematico (art. 1, co. 1 lett. m)

Viene aggiunto un comma 5-bis nell'**art. 25-bis/546**, a norma del quale - per i procedimenti instaurati con ricorsi notificati il giorno dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. 220/2023 (5 gennaio 2024) – **gli atti e i documenti del fascicolo telematico non devono essere nuovamente depositati nelle fasi successive del giudizio o negli ulteriori gradi**. Il giudice non tiene conto degli atti e dei documenti su supporto cartaceo dei quali non è depositata nel fascicolo telematico la copia informatica, anche per immagine, munita di attestazione di conformità all'originale.

6.10. Udienze a distanza (art. 1, co. 1 lett. n) ed o)

Viene sostituito l'**art. 33, co. 1, del D.Lgs. 546/1992** prevedendo che – per i giudizi instaurati dal giorno successivo all'entrata in vigore del D.Lgs. 220/2023 (5 gennaio 2024) – vi sarà la **possibilità ex lege** (peraltro già in uso in parecchie Corti di giustizia tributaria), per una parte, di **svolgere la discussione in pubblica udienza in presenza e, per l'altra** (che ne ha fatto richiesta), di **discutere da remoto**. Il tutto con la precisazione – inserita in zona Cesarini a seguito del parere (21.12.2023) delle commissioni riunite II e VI di Camera e Senato – che, **“nel caso in cui una parte chieda di discutere in presenza i giudici ed il personale amministrativo partecipano sempre in presenza alla discussione”**.⁶⁵

Inoltre, viene introdotto un nuovo **art. 34-bis** (in applicazione dal 5.01.2024) volto a disciplinare l'**udienza a distanza**, prevedendo che la discussione da remoto debba essere **chiesta** nel **ricorso**, nel primo atto difensivo o in apposita istanza notificata alle altre parti costituite entro il termine di **10 giorni liberi prima dell'udienza fissata** e va depositata in segreteria unitamente alla prova della notificazione. Nei casi di udienza da remoto la **segreteria comunica – almeno 3 giorni prima dell'udienza – l'ora e le modalità di collegamento**.

6.11. Lettura immediata del dispositivo (art. 1, co. 1 lett. p) e comunicazione (lett. r)

In attuazione del criterio direttivo relativo alla **comunicazione tempestiva del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali** ex art. 19 co. 1, lett. e) della L. 111/2023, viene novellato il primo comma dell'**art. 35, del D.Lgs. 546/1992** prevedendo che **il collegio giudicante, subito dopo la discussione in pubblica udienza – o, se questa non vi è stata, subito dopo l'esposizione del relatore – delibera la decisione in segreto nella camera di consiglio, prevedendo la lettura immediata del dispositivo al termine della camera di consiglio stessa, “salva la facoltà di riservarne il deposito in segreteria e la sua contestuale comunicazione ai difensori delle parti costituite entro il termine perentorio⁶⁶ dei successivi sette giorni”**.

⁶⁵ Si è scampata la possibilità di udienza in presenza ma in assenza dei giudici (presente nel testo antecedente del D.Lgs. sul contenzioso).

⁶⁶ **Perentorio... quindi?** Riprendendo la pregressa giurisprudenza si può ipotizzare, tutt'al più, che la violazione comporti conseguenze in altre sedi previste dall'ordinamento diverse dal processo tributario, prima fra tutte quella disciplinare a carico dei responsabili (Cass. 19 maggio 2010 n. 12259). Peraltro, in merito alla

La nuova disposizione si applica ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal 5 gennaio 2024 (art. 4 comma 2 del DLgs. 220/2023). Non, di conseguenza, dalle sentenze depositate da oggi, non operando, tecnicamente, nei processi pendenti.

Viene modificato l'art. 37 del D.Lgs. 546/1992 prevedendo il deposito telematico della sentenza nonché l'apposizione sulla stessa della firma digitale da parte del segretario, il quale provvede a dare successiva comunicazione alle **parti costituite entro 3 giorni dal deposito medesimo**.

6.12. Modifiche al procedimento di sospensione cautelare (art. 1, co. 1 lett. s)

L'art. 47 del D.Lgs. 546/1992 (in particolare, i commi 1, 3 4, 7 e 8) viene **modificato** prevedendo che il giudice, nei procedimenti che si svolgono innanzi alla corte in composizione **monocratica**, possa disporre con decreto motivato *inaudita altera parte* (in caso di eccezionale urgenza), o con ordinanza motivata, **la sospensione cautelare del provvedimento impugnato dal ricorrente**.

Le parti, a loro volta, possono **impugnare l'ordinanza di sospensione provvisoria del provvedimento**:

- con reclamo innanzi alla medesima corte in composizione collegiale, nel caso di procedimento davanti al giudice monocratico,
- con impugnazione innanzi alla corte di giustizia tributaria di secondo grado - entro il termine perentorio di 15 giorni dalla comunicazione dell'ordinanza da parte della segreteria - in caso di pronuncia da parte del collegio.

L'ordinanza che decide sul reclamo non è impugnabile, così come non è impugnabile l'ordinanza cautelare della corte di giustizia tributaria di secondo grado.

La nuova disposizione si applica ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal 5 gennaio 2024 (art. 4 comma 2 del DLgs. 220/2023).

responsabilità per i ritardi nel deposito delle sentenze, la Cassazione ha recentemente affermato che il mero ritardo nel deposito dei provvedimenti non costituisce un elemento idoneo, di per sé solo considerato, a far sorgere una responsabilità amministrativa per danno da disservizio, rilevando tale condotta soltanto in termini di illecito disciplinare secondo la valutazione dell'organo di governo autonomo (Cass. SS.UU. 25 gennaio 2023 n. 2370). Inoltre, sempre secondo la Cassazione, le criticità interne dei tribunali non possono essere invocate come giustificazione per i ritardi dei giudici nel deposito delle sentenze (Cass. SS.UU. 28 agosto 2023 n. 25364). Sul punto, la novella è stata bollata come *"bizzarra, velleitaria ed anche vagamente canzonatoria, essendo eludibile de plano con il semplice, generalizzato, impiego della riserva e per la mancata previsione di una qualsivoglia sanzione in caso di inosservanza del termine "perentorio" dei sette giorni dalla "contestuale" comunicazione ai difensori delle parti costituite di non sia sa bene cosa, se del dispositivo di riserva o della pronuncia"* (cfr., C. Glendi, *Riforma del contenzioso: troppe irricevibili "escrescenze" nel decreto attuativo*, in "IPSOA Quotidiano", 23.12.2023).

6.13. Sentenza semplificata o c.d. “giudizio per direttissima” (art. 1, co. 1 lett. t)

Viene introdotto, nel D.Lgs. 546/1992, il **nuovo art. 47-ter**,⁶⁷ rubricato “*Definizione del giudizio in esito alla domanda di sospensione*”, che consente al **giudice tributario**, sia monocratico che collegiale, **in sede di decisione sull’istanza cautelare** – trascorsi almeno 20 gg. dall’ultima notificazione del ricorso, accertata la completezza del contraddittorio e dell’istruttoria, sentite le parti costituite – **di definire il giudizio in camera di consiglio con sentenza semplificata** (salvo che una delle parti⁶⁸ abbia dichiarato di voler proporre motivi aggiunti ovvero regolamento di giurisdizione: in tal caso, il giudice dispone l’integrazione del contraddittorio o il rinvio, fissando la data per il prosieguo del giudizio). La “sentenza semplificata” è tuttavia **ammessa solo** nel caso di “*manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del ricorso*” e, in tal caso, è consentita una sentenza che contenga in motivazione “*un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo ovvero, se del caso, a un precedente conforme*”.⁶⁹

Le disposizioni si applicano ai giudizi instaurati a decorrere dal giorno successivo alla entrata in vigore del presente decreto, quindi dal 5.01.2024.

6.14. Prove in appello (art. 1, co. 1 lett. bb)

L’**art. 58 del D.Lgs. 546/1992** viene riscritto allo scopo di rafforzare il **divieto di produrre nuovi documenti nei gradi processuali successivi al primo**. Pertanto:

- viene **esteso alle prove documentali, il divieto di nuove prove in appello**, salvo che il collegio non li ritenga indispensabili ai fini della decisione della controversia o la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di I gr. per causa ad essa non imputabile;
- viene introdotta la possibilità di proporre **motivi aggiunti** qualora la parte venga a conoscenza di documenti, non prodotti in primo grado, da cui emergano vizi degli atti o dei provvedimenti impugnati;
- **non sarà invece mai possibile depositare in appello** procure alle liti, deleghe di firma e prove di avvenute notifiche dell’atto impugnato se erano producibili in I grado.

Sotto il profilo pratico, occorrerà prestare particolare attenzione alle prove ed ai documenti da produrre sin dal giudizio di primo grado, ferme restando le eccezioni sopra evidenziate.

Le disposizioni si applicano ai giudizi instaurati a decorrere dal giorno successivo alla entrata in vigore del presente decreto, quindi dal 5.01.2024⁷⁰.

⁶⁷ Definito un “incoerente innesto” di un istituto tipico del diritto amministrativo nell’ambito del processo tributario che è tuttavia una disciplina processuale costruita sul differente modello del rito civile, posto anche il rinvio dell’art. 1, co. 2, del D.Lgs. 546/1002 (cfr., P. Piantavigna, *Sentenze tributarie in forma semplificata: perché non è una buona novella*, in “IPSOA Quotidiano”, 16.12.2023).

⁶⁸ La proposizione di motivi aggiunti è normativamente circoscritta ex art. 24/546 alle sole parti contribuenti.

⁶⁹ Per C. Glendi cit., la disposizione in parola, potrebbe violare il minimo “guarentigato” dall’art. 111 Cost., che, comporterebbe inoltre, la non sindacabilità del vizio di motivazione apparente anche in sede di legittimità (art. 360, co. 1, n. 4, c.p.c. richiamato dall’art. 62, co. 1, del D.Lgs. 546/1992).

⁷⁰ Con una possibile lesione del diritto di difesa, dato che la disposizione si applica anche agli appelli proposti dopo l’entrata in vigore del D.Lgs. e cioè da chi, legittimamente, ha ritenuto nel primo grado di giudizio, di poter contare sulla possibilità, allora ammessa, di poterli depositare in II grado (cfr., A. Giovanardi, *Riforma del*

6.15. Conciliazione giudiziale in Cassazione (art. 1, co. 1 lett. u), v) e z)

Viene modificato l'istituto della **conciliazione giudiziale** prevedendo la possibilità:

- di **conciliare la controversia anche in Corte di Cassazione** (nuovo **co. 4-bis dell'art. 48** "conciliazione fuori udienza"). Il comma 4-bis stabilisce, infatti che: *"Le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche alle controversie pendenti davanti alla Corte di cassazione"*;
- che la **proposta di conciliazione formulata dal giudice si basi anche su precedenti giurisprudenziali** (co. 1 dell'art. 48-bis.1 "conciliazione proposta dalla corte di giustizia"). Nel caso di formulazione della proposta sia fuori che in udienza, è prevista la fissazione di una nuova udienza; così come la causa può essere rinviata – su richiesta dei una delle parti – a udienza successiva, per consentire il perfezionamento dell'accordo conciliativo (co. 2 e 3 dell'art. 48-bis.1).

Se la conciliazione si perfeziona, comporta la **riduzione** delle **sanzioni** nella misura **al 60% del minimo** previsto dalla legge (cfr., co. 1 dell'art. 48-ter, modificato; tenendo presente che in primo grado la conciliazione riduce al 40%, mentre in caso di perfezionamento nel corso del giudizio di II gr. la riduzione è al 50%). Questa previsione *"conferisce continuità alla progressione sanzionatoria prevista dall'art. 48-ter del D.Lgs. 546/1992 in ragione dello stato di avanzamento del processo al momento del raggiungimento dell'accordo transattivo (...)"* (cfr. il *dossier* sullo Schema del D.Lgs.);

Le disposizioni si applicano ai giudizi instaurati (in primo e in secondo grado) a decorrere dal giorno successivo alla entrata in vigore del presente decreto, quindi dal 5 gennaio 2024 (cfr., art. 4, co. 2, D.Lgs. 220/2023).⁷¹

7. Cenni su modifiche in corso in tema di procedimento accertativo

In attuazione degli **artt. 1 e 17 della L. 111/2023** è in corso di approvazione anche lo Schema di **Decreto legislativo recante disposizioni in tema di procedimento accertativo**, il quale ha ricevuto parere favorevole **ma** con osservazioni dalla VI Commissione permanente finanze (21.12.2023) e manca ancora del parere della V Commissione Bilancio e Tesoro (termine il 12 gennaio 2024). Di conseguenza, nell'ambito della presente trattazione, si è preferito privilegiare l'esame dei decreti delegati già approdati in G.U., rispetto alle disposizioni di quest'ultimo ancora *in progress*.

processo tributario: le criticità restano, ma almeno si è evitata l'udienza in presenza in assenza dei giudici, in "IPSOA Quotidiano", 30.12.2023).

⁷¹ E' curioso che non si sia prevista l'applicazione dell'istituto anche ai giudizi per Cassazione proposti dopo l'entrata in vigore del decreto, ancorando la conciliazione solo all'esito dei nuovi giudizi di merito. Quindi ci vorrà un certo tempo per poter applicare la "nuova" conciliazione in Cassazione, atteso che dovrà svolgersi il giudizio di primo e di secondo grado avviato successivamente all'entrata in vigore della riforma (cfr., A. Iorio, *La pace in Cassazione avrà sconti limitati e solo sui nuovi processi*, in "Sole 24h", 29.12.2023).

Di seguito, alcuni dei principali **highlights** (tratti dal Dossier redatto dal Servizio Studi del Dipartimento Finanze, aggiornato al 18.12.2023) contenuti nello schema di D.Lgs. (nella versione presentata alle Camere il 13.12.2023): nel **Titolo I**, vanno segnalati

a. l'art. 1 del D.Lgs., che interviene in termini di **coordinamento del D.Lgs. 218/1997** (accertamento con adesione, etc.) con le norme di attuazione della delega relativa allo Statuto del Contribuente, in particolare, nella parte in cui è previsto un obbligo generalizzato di **contraddittorio preventivo** (tra l'altro, è consentita la procedura di accertamento con adesione anche con riferimento agli atti di recupero dei crediti d'imposta), **abrogando l'invito obbligatorio di cui all'articolo 5-ter**, adempimento che è stato superato e assorbito dalla previsione, di cui all'articolo 6-bis dello Statuto del contribuente (da parte del D.Lgs. 219/2023; vd. supra). Inoltre,

- è altresì proposta una specifica disposizione che consente ai contribuenti di **aderire alle risultanze dei processi verbali di constatazione** (un nuovo art. 5-*quater* nel D.Lgs. 218/1997) **entro 30 giorni** dalla relativa consegna, con la **riduzione delle sanzioni alla metà di quelle previste nel caso di adesione ordinaria (quindi ad 1/6)**. L'adesione del contribuente viene strutturata con due **distinti percorsi, differenziati a seconda che l'adesione stessa avvenga senza condizioni ovvero sia condizionata dalla rimozione di errori manifesti**. In quest'ultimo caso, l'organo che ha redatto il verbale, nei dieci giorni successivi alla comunicazione, può **correggere gli errori indicati dal contribuente mediante aggiornamento del verbale**, informandone immediatamente il contribuente e il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate. Nel caso di "adesione non condizionata", entro i 60 giorni successivi alla comunicazione del contribuente, il competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate notifica l'atto di definizione dell'accertamento parziale recante le indicazioni previste dall'articolo 7. Nel caso di "adesione condizionata" il predetto termine decorre dalla comunicazione effettuata all'Agenzia delle entrate ai sensi del comma 3 da parte dell'organo che ha redatto il verbale. Nella disposizione è specificato che fino alla comunicazione dell'atto di adesione e comunque non oltre la scadenza del trentesimo giorno dalla consegna del verbale di constatazione, i termini per l'accertamento restano sospesi. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale calcolati dal giorno successivo alla data di notifica dell'atto di definizione. In caso di mancato pagamento delle somme dovute il competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle predette somme;
- al fine di razionalizzare e omogeneizzare il **procedimento accertativo nelle ipotesi di attribuzione di redditi per trasparenza**, viene previsto che la competenza all'emissione dell'atto di accertamento del reddito di partecipazione attribuibile ai soci, agli associati o all'altro coniuge **spetta all'ufficio competente nei confronti della società dell'associazione o del titolare dell'azienda coniugale**; ciò in analogia a quanto già previsto nel procedimento di adesione (**comma 2 dell'articolo 1, alla lettera a**);

- vengono introdotte invece delle **disposizioni volte a razionalizzare e omogeneizzare il procedimento di recupero dei crediti, sia non spettanti che inesistenti**, utilizzati indebitamente in compensazione, attraverso l'introduzione di un **nuovo articolo 38-bis** nel **D.P.R. 600/1973**. Nella norma viene descritto un unico procedimento accertativo, indipendentemente dalla natura del credito indebitamente utilizzato in compensazione (vd. oltre, § 8.1.4);
- b. l'art. 2 del D.Lgs.** definisce l'«**analisi del rischio**» - chiarendo che lo stesso può basarsi anche sull'utilizzo di **soluzioni di machine learning e intelligenza artificiale** - nonché i suoi elementi essenziali, in modo da fornire agli operatori del diritto un criterio univoco. Inoltre, i commi 2, 3 e 4 inseriscono, sistematizzandole, nell'ordinamento tributario alcune delle recenti modifiche che hanno interessato la materia della protezione dei dati personali. I commi 5 e 6 modificano alcune parti dei Testi Unici relativi all'accertamento delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto, in modo da aggiornare, in relazione alle attività di analisi del rischio, le definizioni in essi contenute che, oramai, sono divenute desuete. I commi 7, 8 e 9 contengono modifiche volte, sostanzialmente, a rendere **applicabile anche alla Guardia di finanza quanto sino ad ora esposto in relazione alle attività di analisi del rischio** svolte dall'Agenzia delle entrate, rafforzando, altresì, le forme di collaborazione in essere tra le due istituzioni;
- c. l'articolo 3, comma 1**, propone modifiche alla disciplina concernente la **cooperazione tra le amministrazioni nazionali ed estere che effettuano attività di controllo**. Le disposizioni incidono su vari aspetti concernenti: lo scambio di informazioni su richiesta; gli strumenti di cooperazione amministrativa avanzata; la presenza di funzionari di altri Stati membri negli uffici amministrativi e la loro partecipazione alle attività di controllo; i controlli simultanei e alle verifiche congiunte. Le novelle in esame, tra l'altro, integrano la disciplina sulle forme di cooperazione tra le autorità competenti degli Stati membri dell'Unione europea, al fine di estendere la disciplina ivi prevista **alle giurisdizioni terze con le quali sia in vigore un trattato che prevede lo scambio di informazioni**;
- d. l'articolo 4** contiene **disposizioni per la prevenzione e il contrasto dei fenomeni evasivi e fraudolenti, in ambito IVA**, connessi all'utilizzo abusivo della procedura che consente l'esenzione dal pagamento dell'IVA al momento dell'importazione di beni nell'Unione europea da Paesi extra-UE;
- e. l'articolo 5** reca modifiche alla disciplina dell'**imposta sulle assicurazioni** versata dalle imprese assicuratrici. Tali modifiche riguardano i termini per la presentazione della denuncia dell'ammontare complessivo dei premi ed accessori incassati e i termini di prescrizione e decadenza dell'azione dello Stato.

Il **Titolo II** è dedicato alla disciplina del **c.d. "concordato preventivo biennale"** che sarà affrontato dalla dott.ssa Silvia Pelizzo nell'ambito del presente incontro.

8. Profili relativi ai crediti d'imposta

8.1. Crediti d'imposta inesistenti e non spettanti: lo stato dell'arte

- **Riferimenti normativi: art. 13, co. 4 e 5, del D.Lgs. 471/1997
art. 20, co. 1, lett. a), n. 5), della L. 111/2023**

8.1.1. La sentenza della Cass. Civile, SS.UU., 11.12.2023, n. 34419

Nell'ambito della *vexata quaestio* circa la distinzione (o meno) tra crediti non spettanti e crediti inesistenti, sono intervenute – nel tentativo di “chiudere il cerchio” – le **Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza 34419/2023**, formulando il seguente principio di diritto:

a. il credito è INESISTENTE a condizione che **ricorrano congiuntamente due requisiti**:

- *“il credito, in tutto o in parte, è il risultato di una artificiosa rappresentazione ovvero è carente dei presupposti costitutivi previsti dalla legge ovvero, pur sorto, è già estinto al momento del suo utilizzo”, e*
- *“l'inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis, 36-ter del D.P.R. 600/1973 e 54-bis del D.P.R. 633/1972”*: vale a dire con le procedure automatizzate ai fini II.DD. e IVA (36-bis/600 e 54-bis/633) o con il controllo formale delle dichiarazioni (36-ter/600)

b. il credito è NON SPETTANTE ove, **pur sussistendo il primo requisito sub a.**, *“l'inesistenza sia riscontrabile in sede di controllo formale o automatizzato”*. La condizione del mancato riscontro formale ha valore oggettivo, nel senso che prescinde dal fatto che l'inesistenza del credito sia stata rilevata a seguito di accertamento sostanziale, ma ciò che rileva – anche nel caso di un credito carente dei presupposti costitutivi – è che, in sede di controllo formale, era possibile riscontrarne “agevolmente” la mancanza.⁷² In altri termini, per il Supremo Consesso, ciò che rileva è la circostanza “oggettiva” **se il difetto del presupposto costitutivo sia agevolmente riscontrabile in sede di rettifica formale**, di riscontro cartolare della dichiarazione, cioè sulla base della documentazione richiesta dall'Ufficio ed esibita dal contribuente. Rimane tuttavia la domanda (a cui saranno presumibilmente chiamati a rispondere i giudici di merito): l'inesistenza, nel caso specifico dedotto in giudizio, può essere riscontrata attraverso tali controlli “automatizzati”? Anche perché, nel concreto, la casistica risulta (spesso) piuttosto diversa (specialmente in relazione alla verifica dei crediti d'imposta R&S) ed implica un'attività istruttoria più complessa con una verifica di merito sul piano giuridico, tecnico, etc... a quel punto, su tali basi, si rischierebbe che la “regola” diventi il credito d'imposta inesistente e l'“eccezione” quello non spettante...

...è altrettanto vero che se l'individuazione delle indebite compensazioni mediante i controlli ex art. 36-bis e 54-bis risultano piuttosto circoscritte, ben diverso ambito potrebbe avere il

⁷² Per capirci, a nulla vale che il credito sia carente di elementi costitutivi o non sia “reale” perché simulato e frutto di attività fittizia, se tale carenza è agevolmente rilevabile in sede di controlli automatizzati: in tal caso, il credito è da considerarsi “non spettante”.

c.d. “controllo formale” ex art. 36-ter, co. 2, lett. d)/600, secondo cui gli Uffici possono determinare i crediti d’imposta in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni ed ai documenti richiesti dai contribuenti. Quindi non un semplice “incrocio” di dati risultanti dall’Anagrafe tributaria ma un esame dei documenti prodotti dai contribuenti: un simile controllo potrebbe far emergere una buona parte delle “indebite compensazioni”, ad eccezione di condotte particolarmente simulatorie e non individuabili dall’esame documentale.

Si tenga presente che la **distinzione in parola** trova un preciso **riscontro normativo**, con **conseguenze di tutto rispetto**:

- nell’**art. 13, co. 4**, del **D.Lgs. 471/1997**, il quale definisce **non spettante** il credito esistente, ma utilizzato in misura eccedente a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo. Lo stesso è **sanzionabile nella misura del 30% del credito indebitamente utilizzato** (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**. La sanzione applicabile va dal **100% al 200%**.

Oltre al differente carico sanzionatorio, la distinzione in parola ha un riflesso importante **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** (art. 43, del D.P.R. 600/1973).
- 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, del D.L. 185/2008).

8.1.2. Considerazioni (cenni) sul piano penal-tributario

Le **Sezioni Unite citate sembrano propendere per una prospettiva unitaria tra ambito penale e tributario**⁷³, nel senso che la definizione di credito inesistente andrebbe ricavata, anche ai fini penali, dal citato art. 13, co. 5, del DLgs. 471/1997, per cui devono ricorrere entrambi i requisiti ivi previsti per considerare il credito inesistente ossia: deve mancare il presupposto costitutivo (quando la situazione giuridica creditoria non emerge dai dati contabili, finanziari o patrimoniali del contribuente) e l’inesistenza non deve essere riscontrabile attraverso controlli automatizzati

⁷³ La prima sentenza dell’anno della Cassazione penale – la 2.01.2024, n. 6 – va in senso contrario: propendendo per una netta separazione tra le definizioni rilevanti ai fini penali e quelle rilevanti ai fini tributari (cfr., Eutekne Info, 3.01.2024).

o formali o dai dati in anagrafe tributaria. Se manca uno di tali requisiti, il credito dovrebbe ritenersi non spettante.

8.1.4. La prudenza è “d’obbligo”: legge delega e (soprattutto) sua attuazione

L’art. 20, co. 1, lett. a), n. 5), della L. 111/2023 (c.d. “Delega per la riforma fiscale”) invita il Governo a *“introdurre, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali, una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti”*.

Tuttavia – in aperta violazione della delega ed anche di quanto (successivamente, per la verità) statuito dalle SS.UU. con la citata sent. 34419/2023 – la **bozza di D.Lgs. in tema di accertamento** (come approvata nel CDM del 3.11.2023 e nel testo presentato alla Camera il 13.12.2023) – dispone **un’unica procedura per qualsiasi indebita compensazione:** introducendo **l’art. 38-bis nel D.P.R. 600/1973** (cfr., art. 1, co. 2, lett. b), bozza D.Lgs.) viene infatti previsto

- **un unico termine del 31 dicembre dell’ottavo anno successivo** a quello del relativo utilizzo per la notifica dell’atto di recupero relativo a crediti non spettanti o inesistenti;
- che la **riscossione** delle somme dovute **deve essere effettuata per intero** entro il termine per presentare ricorso senza possibilità di avvalersi della compensazione ex art. 17 del D.Lgs. 241/1997. In caso di mancato pagamento entro tale termine, le somme dovute in base all’atto di recupero, anche se non definitivo, sono iscritte ex art. 15-bis del D.P.R. 602/1973.

A questo punto – tolti i diversi effetti sul piano sanzionatorio amministrativo e penale – avrebbe un senso relativo la distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti.

Non è detta tuttavia l’ultima parola dato che la **VI Commissione Finanze nel parere** (favorevole ma con osservazioni) del 21.12.2023 ha rilevato che *“c) con riferimento all’articolo 1, comma 2, lettera b), che introduce il nuovo articolo 38-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, tenere in considerazione quanto statuito dalla giurisprudenza di legittimità e, in particolare, il disposto della sentenza delle sezioni unite della Corte di cassazione n. 34452 dell’11 dicembre 2023, allo scopo di circoscrivere il termine di otto anni previsto dal comma 1, lettera c), del citato nuovo articolo 38-bis per l’accertamento ai soli casi di inesistenza del credito”* (cfr., pag. 43): si vedrà come sarà recepita tale osservazione nel corso dell’iter di approvazione del decreto delegato.

Da segnalare, per converso, la (utile) modifica all’art. 1, co. 1, del D.Lgs. 218/1997 prevedendo la **possibilità di accertamento con adesione anche in relazione agli atti recupero dei crediti d’imposta**.

8.2. Credito d'imposta Ricerca & Sviluppo: la (ennesima) proroga del "riversamento spontaneo"

- **Riferimenti normativi: art. 5 del D.L. 18.10.2023, n. 145, conv. con modif., dalla L. 15.12.2023, n. 191**

L'art. 5, co. 7-12, del D.L. 146/2021 ha previsto una procedura di **riversamento spontaneo** del **credito di imposta R&S**, con il (principale) effetto di produrre l'eliminazione delle sanzioni amministrative tributarie e penali: la "sanatoria" riguarda le indebite compensazioni del credito R&S effettuate fino al 22.10.2021, limitatamente alle spese sostenute ma ritenute non agevolabili e vi rientrano i crediti ex art. 3 del D.L. 145/2013, per attività svolte nei periodi di imposta da quello successivo a quello in corso al 31.12.2014 e fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2019.

Dall'originario termine del 30.09.2022 ex art. 5 del D.L. 146/2021 - per inviare la domanda per accedere al riversamento del credito R&S indebitamente compensato - si è passati

- al 31.10.2022 operato dall'art. 38 del D.L. 144/2022 (c.d. Decreto Aiuti-ter) ma, in sede di conversione in Legge di tale decreto, il termine è stato rinviato al 31.10.2023;
- al 30.11.2023, operato dall'art. 1, co. 271, della L. 197/2022 (Legge di bilancio per il 2023);
- e, infine, al **30.07.2024**, come previsto dall'art. 5 del D.L. 145/2023 (c.d. "D.L. Anticipi")⁷⁴.

In altri termini, il riversamento potrà essere effettuato previa trasmissione di una **istanza** all'Agenzia delle Entrate, il cui termine è stato posticipato al **30.07.2024**, con la conseguenza che slitta anche il **pagamento delle somme** (in un'unica soluzione o in tre rate annuali), il quale è stato posticipato, dall'(originario) 16.12.2023, al **16.12.2024** con le restanti **due rate** che scadranno il 16.12.2025 e il 16.12.2026.

I contribuenti che hanno già trasmesso la domanda per accedere alla procedura di riversamento ma non hanno ancora pagato tutte le somme o la prima rata, possono, entro il 30.6.2024, **revocare** la domanda. Le modalità per la revoca saranno individuate con un futuro provvedimento dell'Agenzia delle Entrate da emanarsi entro 90 gg. (cioè entro 16.03.2024, ma è un termine ordinatorio).

Resta ferma la **proroga dei termini per la notifica degli atti di recupero** ex art. 5 co. 12 del DL 145/2023, nel senso che - per i crediti di imposta ex art. 5 co. 7 del DL 146/2021 utilizzati negli anni 2016 e 2017 – i termini per la notifica degli avvisi di recupero e di ogni altro atto impositivo **sono prorogati di un anno**.

⁷⁴ Si tratta di una modifica effettuata in sede di conversione in Legge, originariamente il D.L. 145/2023 prevedeva il 30.06.2024.

8.3. Credito d'imposta Ricerca & Sviluppo: la certificazione sulla qualificazione delle attività

- riferimenti normativi: art. 23, co. 2-3, del D.L. 73/2022 (c.d. Decreto "Semplificazioni") + art. 38 del D.L. 144/2022 (Decreto Aiuti-ter) + art. 1, co. 272, L. 197/2022 (Legge bilancio 2023)
- DPCM 15.09.2023 (in G.U. 4.11.2023)

8.3.1 - Ambito applicativo temporale

L'art. 23, co. 2, del D.L. 73/2022, al fine di favorire l'applicazione – in condizioni di **certezza** operativa – della disciplina in tema di credito d'imposta R&S (innovazione tecnologica e design) con riferimento sia alle annualità **2015-2019**, sia a quelle **2020-2022**⁷⁵, ha previsto che le imprese possano richiedere una **certificazione** che attesti la qualificazione degli interventi effettuati o da effettuare ai fini della loro classificazione nell'ambito delle attività di R&S (ammissibili al beneficio). Tale certificazione può essere richiesta a condizione che le violazioni relative all'utilizzo dei crediti d'imposta previsti dalle norme citate **non siano state già constatate con P.V.C.** (Processo Verbale di Constatazione) o con **relativo atto impositivo**.

8.3.2 - Una disciplina ancora incompleta

La certificazione era tuttavia subordinata all'emanazione di un **DPCM** cui era demandata l'individuazione dei requisiti dei soggetti pubblici o privati abilitati al rilascio della certificazione: finalmente, sulla G.U. 4.11.2023 è stato pubblicato il **DPCM 15.09.2023** che regola la procedura di certificazione delle attività R&S (con efficacia dal 19.11.2023), ma il **quadro non è ancora completo**, dal momento che sono attesi (entro 90 gg., cioè entro il 17.02.2024) **due decreti direttoriali** da parte del Ministero delle Imprese e del Made in Italy (d'ora in poi, MIMIT) in cui verranno stabilite

- a. modalità informatiche e termini per presentare domanda di iscrizione all'albo, ulteriori regole e procedure per la verifica delle domande, formazione, aggiornamento e gestione dell'albo, modalità di versamento dei diritti di segreteria di 252 euro (art. 2, co. 2, DPCM);
- b. modalità, termini e adempimenti per lo scambio di informazioni tra MIMIT e Amministrazione finanziaria per le attività di vigilanza e controllo delle certificazioni e della corretta applicazione delle agevolazioni (art. 4, co. 5, DPCM).

Inoltre, sempre al MIMIT è demandata l'emanazione di apposite **Linee Guida per la corretta applicazione dei crediti d'imposta R&S**, con le quali potranno essere adottati schemi di certificazione riferiti alle diverse tipologie di investimenti e attività, nonché ai diversi settori e comparti economici. La certificazione delle attività R&S potrà essere rilasciata dai soggetti iscritti all'Albo e andrà predisposta sulla base dei criteri e delle regole contenuti negli artt. 2-5 del DM 26 maggio 2020 e nelle predette Linee guida.

La certificazione dovrà:

⁷⁵ R&S, innovazione tecnologica (digitale 4.0 e transizione ecologica), design e innovazione estetica (articolo 1, commi 200-202, L. 160/2019), applicabili dal 2020; R&S (articolo 3, DL 145/2013), relativi al quinquennio 2015-2019.

- attestare l'adeguatezza delle capacità organizzative e delle competenze tecniche dell'impresa rispetto alle attività R&S effettuate e programmate;
- descrivere i progetti o sottoprogetti realizzati o da realizzare;
- illustrare le motivazioni tecniche sulla base delle quali viene attestata l'ammissibilità delle attività svolte ai crediti d'imposta R&S;
- contenere ogni altra informazione utile al fine dell'espletamento dei controlli da parte del MIMIT e dell'Agenzia delle Entrate.

Il **certificatore** - oltre ad essere tra quei soggetti pubblici e privati che dovranno garantire professionalità, onorabilità e imparzialità - dovrà dichiarare, inoltre, di **non versare in situazioni di conflitto di interesse** derivanti, ad esempio, dall'esistenza di rapporti diretti o indiretti di partecipazione o cointeressenza nell'impresa certificata, o comunque di altri interessi economici ricollegabili agli investimenti nelle attività oggetto di certificazione o al soggetto che sottoscrive la relazione tecnica asseverata di cui all'art. 1 comma 206 della L. 160/2019⁷⁶.

La certificazione dovrà essere **trasmessa dal certificatore al MIMIT entro 15 giorni dalla data in cui è rilasciata all'impresa**. La definizione della procedura è rimessa al successivo decreto direttoriale del MIMIT.

In base al DPCM, il MIMIT potrà procedere all'esame delle certificazioni, verificandone la correttezza formale e la **rispondenza sostanziale** alle disposizioni agevolative e alle Linee guida. A tal fine, il Ministero potrà richiedere ai soggetti certificatori l'invio di copia della documentazione tecnica, contrattuale e contabile rilevante ai fini della valutazione delle attività R&S. Tale richiesta dovrà essere effettuata entro e non oltre **90 giorni** dalla data di ricezione della certificazione, dandone notizia all'impresa. I certificatori dovranno inviare la documentazione richiesta entro i 15 giorni successivi, mentre al MIMIT spetteranno ulteriori **60 giorni** per terminare l'attività di controllo. Il DPCM prevede che, in caso di **mancato invio della documentazione integrativa, la certificazione non produca effetti**⁷⁷.

8.3.3 - Effetti della certificazione nei confronti dell'Amministrazione finanziaria

La certificazione esplica effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria tranne nel caso in cui, sulla base di una non corretta rappresentazione dei fatti, la stessa sia rilasciata per una attività diversa da quella concretamente realizzata. Fatto salvo quanto sopra, **gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, difformi da quanto attestato nelle certificazioni sono nulli**.

⁷⁶ Questa certificazione volontaria si affianca a quella obbligatoria, rilasciata da un soggetto incaricato della revisione legale dei conti, sull'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile (comma 205, legge 160/2019). Solo in presenza di questa, l'impresa può usare il credito in compensazione.

⁷⁷ Aspetto da chiarire, dato che l'effetto della certificazione è quello di rendere non più **contestabile** la qualificazione degli investimenti effettuati dalle imprese come attività ammissibili ai crediti d'imposta R&S. Dovrebbe essere quindi concesso alle imprese di trasmettere **direttamente** la documentazione, al fine di non subire le conseguenze dell'inerzia del certificatore.

8.4. Omessa indicazione dei crediti d'imposta in dichiarazione: no decadenza

- **riferimenti normativi: art. 13 del D.Lgs. ... in tema di razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti tributari** (approvato in via definitiva dal CDM in data 19.12.2023 ma non ancora in G.U.)

L'art. 13 prevede che – **per il futuro**⁷⁸ – **la mancata indicazione dei crediti d'imposta derivanti da agevolazioni concesse agli operatori economici nelle dichiarazioni annuali** di cui agli articoli 1 (in materia di imposte sui redditi⁷⁹ e di I.R.A.P.), 4 (in materia di dichiarazione e certificazioni dei sostituti d'imposta) e 8 (in materia di dichiarazione annuale in materia di imposta sul valore aggiunto e di versamenti unitari da parte di determinati contribuenti) del D.P.R. 322/1998, **se spettanti, non comporta la decadenza dal beneficio.**

Tale disposizione recepisce un principio già affermato **dall'Amministrazione finanziaria** (cfr., Ag. Entr., risposta a interpello 9.06.2021, n. 396), nonché **di una parte della giurisprudenza**⁸⁰.

Va peraltro tenuto presente che – per i crediti d'imposta qualificati **aiuti di Stato o aiuti de minimis**⁸¹ (ex art. 10 del Decreto MISE 31 maggio 2017, n. 115, espressamente citato dall'art. 13 in esame) – **resta ferma l'applicazione del comma 2 dell'articolo 17 del medesimo regolamento n. 115 del 2017** e cioè che **l'inadempimento degli obblighi di registrazione nel Registro Aiuti di Stato (anche de minimis) determina l'illegittimità della fruizione del beneficio**⁸².

⁷⁸ La norma si applicherà alle dichiarazioni dei periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31.12.2022.

⁷⁹ Si tratta del quadro RU del modello redditi.

⁸⁰ Cfr., da ultimo, GGT II gr. Lombardia, sentt. 1288/2023; 141/2023 e 172/2023, CGT II gr. Emilia-Romagna sentt. 518/2022; per converso – per quanto a conoscenza dello scrivente – la giurisprudenza di legittimità era contraria, cioè sosteneva l'impossibilità di fruire dell'agevolazione in caso di omessa indicazione nel quadro RU: cfr., Cass., sentt. 10867/2022; 13343/202 e 34266/2021.

⁸¹ Per un valore inferiore, quindi, ad € 200.000.

⁸² L'A.E. con ris. 58/2021 e nelle FAQ del 17.11.2022, ha chiarito che la mancata compilazione del prospetto degli aiuti di Stato presente nel quadro RS può comunque essere regolarizzata mediante presentazione di una dichiarazione integrativa, versando per l'errore commesso la sanzione ex art. 8, co. 1, del D.Lgs. 471/1997 (€ 250), definibile a mezzo ravvedimento operoso.