



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

La Legge di Bilancio 2023 e le altre novità fiscali di fine 2022

Webinar 11 gennaio 2023, dalle ore 14.00

*a cura di **Luca Lunelli***

dottore commercialista e tributarista in Udine

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

0. SOMMARIO

1. Definizione avvisi bonari, Regolarizzazione irregolarità formali, Ravvedimento speciale, Adesione e definizione agevolata atti di accertamento, Regolarizzazione omessi versamenti rate istituti deflativi.....	pag. 2
2. Ravvedimento degli errori contabili dopo la modifica dell'art. 83 del D.P.R. 917/1976 (ex art. 8, D.L. 73/2022, conv. in L. 122/2022)	pag. 11
3. Definizione delle liti pendenti in Cassazione e altre novità della mini riforma della L. 130/2022	pag. 14
4. Definizione agevolata delle controversie tributarie	pag. 20
5. Conciliazione "rafforzata" delle controversie tributarie	pag. 23
6. Rinuncia/conciliazione agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione	pag. 24
7. Termini di accertamento: proroghe e sospensioni (in sintesi)	pag. 26
8. Credito d'imposta R&S: la regolarizzazione dell'indebito utilizzo	pag. 28
9. Credito d'imposta R&S: la certificazione sulla qualificazione delle attività	pag. 32
10. Crediti d'imposta inesistenti e non spettanti: orientamenti ancora contrastanti	pag. 34
11. Imposta sostitutiva sulle riserve di utili	pag. 35
12. Indeducibilità dei costi <i>black list</i>	pag. 38

- aggiornamento al 7 gennaio 2023 -

1. Definizione avvisi bonari, regolarizzazione irregolarità formali, ravvedimento speciale, adesione e definizione agevolata atti di accertamento, regolarizzazione omessi versamenti rate istituti deflativi

▪ Riferimenti normativi: art. 1, L. 29.12.2022, n. 197 (Legge di Bilancio 2023)

1.1. Definizione dei (c.d.) avvisi bonari

▪ Riferimenti normativi: art. 1, co. 153-157, L. 29.12.2022, n. 197

Le **somme** dovute a seguito dei **controlli automatizzati** - di cui agli artt. **36-bis** del **D.P.R. 600/1973** e **54-bis** del **D.P.R. 633/1972** (c.d. avvisi bonari) – relativi ai periodi d'imposta in corso al **31.12.2019¹**, **31.12.2020** e **31.12.2021**, possono essere **definite** in via agevolata con il versamento:

- delle imposte e dei contributi previdenziali;
- degli interessi e delle somme aggiuntive;
- della **sanzione ridotta al 3%**.

Ratio: *“La disposizione in commento intende fornire supporto alle imprese e ai contribuenti in generale (...) attraverso alcune soluzioni che possono concretamente agevolare la definizione dei rapporti tra contribuenti e l'Amministrazione finanziaria (...), riducendo gli oneri a carico dei contribuenti ed estendendo l'ampiezza dei piani di rateazione²”.*

Soggetti interessati sono **tutti i contribuenti** che abbiano ricevuto un **avviso bonario**.

Oggetto della definizione sono gli avvisi bonari:

- per i quali, alla data di entrata in vigore della norma (1° gennaio 2023), il termine per il pagamento non sia ancora scaduto;
- ricevuti successivamente alla data di entrata in vigore della norma (in questo secondo caso, quindi, la tempistica per la definizione dipende dalle scelte operative dell'Amministrazione finanziaria).

La definizione richiede il **versamento integrale** di **imposte e interessi³**, e della **sanzione** in misura **ridotta al 3%**, in luogo di quella, ordinariamente prevista, del 30% ridotta a 1/3.

Il versamento può essere effettuato in un'**unica soluzione** o in forma **rateale** (senza la prestazione di alcuna garanzia). In questo secondo caso, viene introdotta, a **regime**, la modifica dell'art. 3-bis, co. 1 del D.Lgs. 462/1997 (cfr., co. 159), in base alla quale il pagamento rateale può essere effettuato in un numero massimo di **venti rate trimestrali** di pari importo,

¹ Le somme dovute a seguito del controllo automatizzato - ex artt. 36-bis/600 e 54-bis/633 - delle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta **2017** e **2018** possono essere definite in via agevolata ai sensi dell'art. 5 del D.L. 22.3.2021, n. 41 (conv. in L. 21.5.2021, n. 69), se sussistono i requisiti soggettivi ed oggettivi previsti dalla norma, che, peraltro, fa riferimento ai (soli) soggetti con partita Iva attiva al 23.3.2021.

² Così la Relazione illustrativa al D.D.L. di Bilancio 2023-2025.

³ Nella misura del **3,5% annuo** come previsto dall'art. 5, comma 2, del Decreto 21 maggio 2009 (cfr., C.A.E. 29.04.2016, n. 17/E).

indipendentemente dal *quantum* dovuto (pertanto, è soppresso il riferimento al limite massimo di otto rate trimestrali, per gli importi pari o inferiori a 5.000,00 euro).

Nel caso di **inadempimento**⁴ nei versamenti delle somme dovute, alle prescritte scadenze, la definizione non produce effetti e si applicano le ordinarie disposizioni in materia di sanzioni e riscossione (cfr., co. 154).

La definizione comporta che:

- le somme già versate fino a concorrenza dei debiti definibili ai sensi della disposizione in esame, anche anteriormente alla definizione, restano definitivamente acquisite e non sono rimborsabili (cfr., co. 157);
- sono prorogati di un anno i termini di decadenza per la notificazione delle cartelle di pagamento (*ex art. 25 del D.P.R. 602/1973*) relative *“alle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni relative al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2019”* (cfr., co. 158).

1.1.a. Definizione delle rateazioni in corso degli avvisi bonari

▪ Riferimenti normativi: art. 1, co. 155, L. 29.12.2022, n. 197

Le somme derivanti da controlli automatizzati, relativi a **qualunque periodo d’imposta**, le cui **regolari** rateazioni siano in corso alla data di entrata in vigore della norma, possono essere definite in via agevolata, con le stesse modalità commentate nel precedente paragrafo.

La definizione riguarda le **rate ancora dovute**, che potranno essere definite *“con il versamento del debito residuo a titolo di imposte e contributi previdenziali, interessi e somme aggiuntive”*, usufruendo della riduzione sanzionatoria nella misura del 3%⁵. La relazione illustrativa precisa, in proposito, che la durata del periodo di rateazione viene *“estesa fino ad un massimo di venti rate trimestrali di pari importo (cfr. comma 7), anche nei casi in cui, secondo le disposizioni previgenti, era ammessa solo la rateazione fino ad un massimo di otto rate”*.

L'**inadempimento** nei versamenti comporta, anche in questo caso, l’inefficacia della definizione e la conseguente iscrizione a ruolo delle residue somme dovute, con applicazione della sanzione ordinariamente prevista dall’art. 13, D.Lgs. 471/1997 (cfr., co. 156, u.p.).

1.2. Regolarizzazione irregolarità formali

▪ Riferimenti normativi: art. 1, co. 166-172., L. 29.12.2022, n. 197 + Provvedimento Direttore A.E. attuativo (previsto dal co. 173, non ancora emanato)

⁴ Dovrebbe comunque applicarsi – anche se è opportuno attendere indicazioni ufficiali – le disposizioni che escludono la decadenza in caso di “lieve inadempimento” *ex art. 15-ter del D.P.R. 602/1973* dovuto a
- insufficiente versamento della rata per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a 10.000 euro;
- tardivo versamento della rata non superiore a sette giorni.

⁵ In questo caso deve essere rideterminato, prima di tutto, il debito residuo considerando la sola sanzione ridotta dal 10% al 3% (senza quindi toccare l’ammontare degli interessi) e l’ammontare ottenuto dev’essere suddiviso per un numero di rate che si ritiene formato dalla differenza tra il nuovo massimo totale applicabile (venti rate trimestrali) e il numero di rate già versate (cfr., G. Mandolesi-F. Poggiani, *Definizione agevolata scivolosa*, in “Italia Oggi”, 3.01.2023).

Le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti, di natura formale, commesse **fino al 31 ottobre 2022**, possono essere sanate con la loro rimozione e il versamento di una somma pari a 200,00 euro per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le irregolarità.

La norma presenta un **contenuto sostanzialmente analogo** alla precedente sanatoria in tema di "irregolarità formali" ex art. 9 del D.L. 119/2018, per cui si ritiene che parte delle indicazioni fornite allora rilevino anche per l'attuale disposizione⁶.

Soggetti interessati sono tutti i contribuenti. La C.A.E. 15.5.2019, n. 11 (in merito all'art. 9 del D.L. 119/2018), aveva precisato che la norma *"è destinata sia alla vasta platea delle partite Iva (...), sia ai privati contribuenti (...), sia, infine, ai soggetti tenuti, in base a specifiche disposizioni di legge, alla comunicazione di dati fiscalmente rilevanti"*.

Oggetto della regolarizzazione sono le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti, di natura formale, non rilevanti:

- sulla determinazione della base imponibile delle imposte sui redditi, dell'Iva e dell'Irap, e
- sul pagamento di tali tributi,
 - ▶ **commesse fino al 31.10.2022.**

La disposizione si riferisce alle **violazioni formali**⁷, cioè quelle che non incidono né sulla determinazione né sul pagamento dei tributi, ma possono ostacolare l'attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria. *"Trattasi, tendenzialmente di quelle violazioni per le quali il Legislatore ha previsto sanzioni amministrative pecuniarie entro limiti minimi e massimi o in misura fissa"*, così ancora la C.A.E. 11/2019, a proposito dell'art. 9, D.L. 119/2018. Tra le fattispecie considerate definibili⁸ dalla citata Circolare, si ricordano:

- la presentazione delle dichiarazioni su modelli non conformi a quelli approvati;
- la inesatta o incompleta indicazione, nelle dichiarazioni, dei dati rilevanti per la individuazione del contribuente;
- la omessa restituzione di un questionario inviato dall'Agenzia delle Entrate;
- la tardiva presentazione delle dichiarazioni da parte dell'intermediario;
- la omessa o irregolare indicazione dei costi *black list* in dichiarazione.

Inoltre, dovrebbero essere sanabili tutte le violazioni dichiarative che non hanno riflesso sull'imposta e sono punite con la sanzione fissa da € 250 a € 2.000 ex art. 8 del D.Lgs. 471/1997. La procedura di regolarizzazione è **esclusa** per le **violazioni sostanziali**⁹, e, per espressa previsione normativa, per:

⁶ Cfr., ad es., C.A.E. 15.05.2019, n. 11.

⁷ Esse si distinguono sia dalle **violazioni sostanziali**, relative, cioè, a errori o omissioni che **incidono** sulla determinazione e sul pagamento dei tributi; sia dalle **violazioni meramente formali**, cioè, quelle che **non incidono né** sulla determinazione della base imponibile e/o dell'imposta, **né** sul versamento del tributo; e, **congiuntamente, non** recano **pregiudizio** all'esercizio delle azioni di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

⁸ Sono classificate, invece, come **non** definibili, tra le altre, la omessa presentazione del Modello **F24 a saldo zero** e la omessa trasmissione della dichiarazione da parte degli intermediari abilitati (cfr., C.A.E. 11/2019).

⁹ Ad esempio – senza pretesa di completezza – **non possono essere definite**:

- gli atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni relative alla procedura di collaborazione volontaria (cd. *voluntary disclosure*) di cui all'art. 5-*quater* del D.L. 167/1990 (cfr., co. 169);
- la emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato (cfr., co. 170). *“Per l’effetto non rientrano nella definizione le violazioni concernenti gli obblighi di monitoraggio fiscale (compilazione del Quadro RW)¹⁰”*;
- le irregolarità e altre violazioni formali già contestate in atti divenuti definitivi alla data di entrata in vigore della norma (cfr., co. 172).

Si tenga comunque presente – ai fini della valutazione circa l’opportunità di accedere a questa sanatoria – che, in sede di controllo da parte dell’A.F., il più delle volte gli **errori formali** vengono **assorbiti dalla violazione principale per infedele dichiarazione**.

Le **modalità** per la regolarizzazione consistono:

- nella **rimozione** delle violazioni¹¹, e
- nel **versamento** di una somma pari a **200,00** euro per ciascun periodo d’imposta cui si riferiscono le violazioni. Il versamento va effettuato in **due rate** di pari importo, di cui:
 - la prima, con scadenza entro il **31 marzo 2023**,
 - la seconda, con scadenza entro il **31 marzo 2024**,

con il che la regolarizzazione **si perfeziona**.

I **termini di prescrizione** previsti dall’art. 20, co. 1¹², del D.Lgs. 472/1997, sono **prorogati di due anni** *“con riferimento alle violazioni formali commesse fino al 31 ottobre 2022, oggetto di un processo verbale di constatazione”* (cfr., co. 171).

1.3. Il (c.d.) ravvedimento speciale

- **Riferimenti normativi: art. 1, co. 174-178, L. 29.12.2022, n. 197 + provvedimento Direttore A.E. (ex co. 178, da emanare)**

Le **violazioni**, riferite ai **tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate**, che riguardano le **dichiarazioni validamente presentate¹³** relative al periodo d’imposta in corso al **31.12.2021** e a quelli **precedenti**, possono essere regolarizzate mediante:

-
- l’omessa o infedele dichiarazione dei redditi, IVA o del sostituto d’imposta, come pure l’infedele dichiarazione ex art. 1, 2 e 5 del D.Lgs. 471/1997 (che però, nel rispetto delle condizioni dell’art. 1, co. 174, possono rientrare nel c.d. “ravvedimento speciale”);
 - le violazioni sulla fatturazione e registrazione di operazioni imponibili ai fini IVA ex art. 6 del D.Lgs. 471/1997 (che però, nel rispetto delle condizioni dell’art. 1, co. 174, possono rientrare nel c.d. “ravvedimento speciale”);
 - le violazioni da tardivo oppure omesso versamento di tributi o sull’indebita compensazione ex art. 13 del D.Lgs. 471/1997;
 - l’omessa regolarizzazione del cessionario (art. 6, co. 8, D.Lgs. 471/1997) e l’indicazione di “ricavi fittizi” a copertura di “costi inesistenti” (art. 8, co. 2, del D.L. 16/2012);
 - gli errori collegati al visto di conformità (se verrà seguito l’orientamento della C.A.E. 11/2019).

¹⁰ Cfr., C.A.E. 11/2019.

¹¹ Cioè porre in essere – ora per allora – l’adempimento originariamente errato od omesso, ancorchè vi siano delle eccezioni a tale regola riguardanti i casi in cui la rimozione non è più possibile o non è più necessaria (es. violazioni inerenti l’omessa o errata presentazione delle LIPE IVA poi assorbite dalla dichiarazione annuale).

¹² La norma disciplina i termini per la notifica degli atti di cui all’art. 16 e all’art. 17 dello stesso decreto.

- la **rimozione** della violazione, e
- il **pagamento** dell'imposta, degli interessi e delle **sanzioni ridotte a un diciottesimo (1/18)** del minimo edittale irrogabile¹⁴;
- ▶ **purché** dette violazioni **non** siano **già** state **contestate** alla data del versamento del dovuto o della prima rata.

Soggetti interessati sono **tutti i contribuenti** che abbiano commesso violazioni relative alle suindicate dichiarazioni.

Oggetto della regolarizzazione sono le violazioni, riferite ai **tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate**, riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2021 e a quelli precedenti; ma **non** può essere esperita per la emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato (quali le violazioni relative al quadro RW), che, quindi, restano escluse dalla possibilità di essere regolarizzate attraverso il c.d. "ravvedimento speciale" (cfr., co. 176. Ferma la possibilità di valersi di quello ordinario ex art. 13, D.Lgs. 472/1997).

La disposizione si pone:

- **in deroga** alla ordinaria disciplina del ravvedimento operoso, prevista ex art. 13, D.Lgs. 472/1997;
- in alternativa alle definizioni previste dai precedenti commi, nel senso che riguarda le *"violazioni, diverse da quelle formali e da quelle definibili con la definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni"*¹⁵.

La regolarizzazione **non** può essere effettuata se le **violazioni** sono **già** state **contestate**, alla **data del versamento** del dovuto o della prima rata, **con atto di liquidazione, di accertamento o di recupero, di contestazione e di irrogazione delle sanzioni, comprese** le comunicazioni derivanti dai controlli formali di cui all'**art. 36-ter**, del D.P.R. 600/1973¹⁶.

Per poter effettuare la regolarizzazione, il contribuente, **entro il 31 marzo 2023**, deve:

- **rimuovere** la irregolarità o la omissione (ad es., presentando una dichiarazione con cui corregge l'errore commesso);
 - **versare** l'imposta, gli interessi e le sanzioni ridotte a **1/18** del minimo edittale;
- con il che la regolarizzazione **si perfeziona**.

¹³ Non sono quindi sanabili le omesse dichiarazioni dei redditi, IVA, IRAP e del sostituto d'imposta e quelle presentate con un ritardo superiore ai 90 gg. considerate omesse ex art. 2, co. 7, del D.P.R. 322/1998.

¹⁴ Non operano gli istituti giuridici del cumulo giuridico e della continuazione della violazione ex art. 12 del D.Lgs. 472/1997 presupponendo valutazioni dell'Ente impositore.

¹⁵ Cfr., la Relazione illustrativa al D.D.L di Bilancio 2023-2025.

¹⁶ Non sono, per converso, ostativi al ravvedimento speciale i c.d. "atti interlocutori" come la richiesta di documenti prima dell'"avviso bonario", come pure un questionario. Si ritiene non osti all'istituto nemmeno la notifica di un P.V.C. o di un invito al contraddittorio ex art. 5-ter del D.Lgs. 218/1997, vista la lettera della norma ed il fatto che non contengono una pretesa impositiva "conclamata" e che dunque possono essere definiti con ravvedimento "speciale" [per queste due fattispecie potrà peraltro essere utilizzata anche la definizione di cui al successivo art. 1, co. 179 (cfr., § 1.4) con l'ulteriore possibilità di poter ridefinire in contraddittorio l'imponibile, cosa non possibile nel "ravvedimento speciale"].

Il versamento può essere effettuato in un'unica soluzione o (**in deroga** all'art. 13/472), in forma rateale, in un massimo di **otto rate trimestrali** di pari importo, di cui la prima con scadenza entro il 31.3.2023 e le successive con scadenza entro il 30 giugno, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo, di ciascun anno. Sulle rate successive alla prima *“sono dovuti gli interessi nella misura del **2% annuo**”¹⁷* (cfr., co. 174).

L'**inadempimento** nel versamento di una delle rate successive alla prima entro il termine di pagamento di quella successiva comporta:

- la decadenza dal beneficio della rateazione; e
- la iscrizione a ruolo degli importi ancora dovuti, della sanzione del 30% applicata sul residuo dovuto a titolo di imposta, e degli interessi nella misura del 4% annuo (ex art. 20 del D.Lgs. 602/1973), con decorrenza dal 31.3.2023. In tale caso, la cartella di pagamento deve essere notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di decadenza della rateazione.

Restano validi i ravvedimenti già effettuati alla data di entrata in vigore della norma e non si dà luogo a rimborso (cfr., co. 177).

Seppure non richiamata espressamente, pare applicabile anche al “ravvedimento speciale” il co. 640 della L. 190/2014 secondo cui – una volta effettuato il ravvedimento operoso –

- i termini per la notifica delle cartelle di pagamento ex art. 25, co. 1, del D.P.R. 602/9173, decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa, limitatamente i soli elementi oggetto dell'integrazione;
- i termini per l'accertamento decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa, limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione.

1.4. Adesione e definizione agevolata atti di accertamento

▪ **Riferimenti normativi: art. 1, co. 179-185, L. 29.12.2022, n. 197 + provvedimento Direttore A.E. attuativo** (da emanare¹⁸)

La norma prevede, con riferimento ai **tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate**¹⁹, la possibilità di definire in via agevolata gli **accertamenti con adesione ex artt. 2 e 3 del D.Lgs. 218/1997** relativi:

¹⁷ Disposizione prevista specificatamente per questo istituto. Dal 1.1.2023, il tasso legale è fissato, invece, nella misura del 5% annuo (cfr., il Decreto M.E.F. 13.12.2022, in G.U. 15.12.2022, n. 292).

¹⁸ Ciò pone un dilemma operativo non banale per gli avvisi di accertamento che scadono in questi giorni ma che in assenza dei provvedimenti attuativi della sanatoria non sono ancora definibili: impugnare l'atto o lasciare che si renda definitivo? Al di là di chi ritiene “più che probabili” eventuali ripescaggi e, giustamente, ricorda che nella precedente acquiescenza agevolata ex art. 2 del D.L. 119/218 il Provvedimento A.E. precisò che l'acquiescenza era impedita anche dai ricorsi proposti dopo la data di entrata in vigore della norma, cioè il 24.10.2018 (cfr., D. Deotto-L. Lovecchio, *Definizione agevolata, spartiacque al primo gennaio*, in “Il Sole 24h”, 5.01.2023), lo scrivente ritiene sempre molto rischioso (e fonte di possibile responsabilità civile per il professionista) lasciare diventare definitivi gli atti... meglio impugnare in via cautelativa e valutare il da farsi non appena il quadro normativo verrà delineato con maggior chiarezza.

- ai processi verbali di constatazione consegnati entro il 31 marzo 2023;
- agli avvisi di accertamento notificati entro il 31 marzo 2023²⁰;
- agli avvisi di accertamento non impugnati e ancora impugnabili al 1° gennaio 2023²¹;
- agli inviti a comparire per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento (ex art. 5-ter del D.Lgs. 218/1997) notificati entro il 31 marzo 2023.

Sono **esclusi** dalla definizione:

- gli atti impugnati e quelli per i quali, alla data di entrata in vigore della norma, sia decorso il termine di impugnazione;
- gli atti notificati dopo il 31 marzo 2023;
- e, per espressa previsione normativa, gli atti emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria (cd. *voluntary disclosure*) di cui all'art. 5-quater del D.L. 167/1990.

Per gli accertamenti con adesione relativi agli atti sopra indicati, l'agevolazione consiste nella **riduzione delle sanzioni a un diciottesimo (1/18) del minimo** previsto dalla legge (in luogo della ordinaria riduzione a 1/3).

È possibile, inoltre, usufruire della **riduzione delle sanzioni a un diciottesimo (1/18)** delle sanzioni **irrogate**, anche nel caso il contribuente decida di definire in **acquiescenza ex art. 15 del D.Lgs. 218/1997**:

- gli avvisi di accertamento, di rettifica e di liquidazione
 - non impugnati e ancora impugnabili, alla data di entrata in vigore della norma;
 - notificati fino al 31 marzo 2023; e
- gli **atti di recupero**²², non impugnati e ancora impugnabili, alla data di entrata in vigore della norma, ovvero notificati fino al 31 marzo 2023 (cfr., co. 181)²³.

Sono **esclusi** dalla definizione:

- gli atti impugnati e quelli per i quali sia decorso il termine di impugnazione;
- gli atti notificati dopo il 31 marzo 2023;
- gli atti di contestazione delle sanzioni ex art. 16 del D.Lgs. 472/1997 (che, infatti, non compaiono tra quelli richiamati dalla norma);

¹⁹ Considerato l'esplicito riferimento ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, dovrebbero essere esclusi dalla definizione, tra gli altri, anche i tributi locali, doganali e le accise.

²⁰ Valgono comunque le regole generali dell'istituto dell'accertamento con adesione, per cui gli avvisi di accertamento preceduti da un invito a comparire ex art. 5, del D.Lgs. 218/1997 sono esclusi (dal momento che per essi non può essere più proposto accertamento con adesione).

²¹ Posto che la norma parla di atti "ancora impugnabili", dovrebbero rientrare nella fattispecie i casi in cui opera (è in corso) la sospensione di 90 gg. del termine di impugnazione ex art. 6, co. 2, del D.Lgs. 218/1997. Come pure non dovrebbe rilevare il fatto che l'istanza di accertamento con adesione sia presentata prima o dopo il 1° gennaio 2023.

²² Secondo la Relazione illustrativa, "in assenza di previsione della lettera della norma, essa sembra doversi riferire agli atti di recupero dei crediti indebitamente utilizzati (di cui ai commi da 421 a 423 dell'art. 1 della L. 30.12.2004, n. 311), da notificare ai contribuenti".

²³ Da tenere presente che si dovrà fare riferimento alle qualificazioni operate in atto e dunque se si tratta di credito non spettante, abbattimento della sanzione a 1,67% (30/18); se inesistente, abbattimento dal 5,56% (100/18) all'11,11% (200/18).

- e, per espressa previsione normativa, gli atti emessi nell’ambito della procedura di collaborazione volontaria (cd. *voluntary disclosure*) di cui all’art. 5-*quarter* del D.L. 167/1990 (cfr., co. 183).

Modalità. Per effettuare la definizione, il contribuente deve procedere al **versamento** dell’intera **imposta**, degli **interessi**, e della **sanzione ridotta a 1/18** (in luogo di quella prevista nella misura di 1/3), secondo la disciplina ordinaria. Secondo la prassi non operano il cumulo giuridico e la continuazione ex art. 12 del D.Lgs. 472/1997.

Il versamento può essere effettuato in un’unica soluzione o in forma rateale. In questo secondo caso, la disposizione – **in deroga** alle disposizioni specifiche previste per ciascun istituto (8 o 16 rate) – prevede che il versamento possa essere effettuato **in un massimo di 20 rate trimestrali** di pari importo, da effettuarsi entro l’ultimo giorno di ciascun trimestre successivo alla prima rata, con applicazione degli interessi al saggio legale per le rate successive alla prima.

È **esclusa** la possibilità di effettuare la **compensazione** con mod. F24 ex art. 17 del D.Lgs. 241/1997 (diversamente dalla disciplina a regime).

1.5. Regolarizzazione omessi versamenti rate dovute a seguito di istituti deflativi

▪ Riferimenti normativi: art. 1, co. 219-221, L. 29.12.2022, n. 197

Il contribuente può regolarizzare l’omesso o carente versamento delle **rate successive alla prima**, relative alle somme, riferite ai **tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate**, dovute a seguito di:

- accertamento con adesione;
- acquiescenza;
- reclamo o mediazione;
- conciliazione giudiziale;

“scadute alla data di entrata in vigore della presente legge e per le quali non sia stata ancora notificata la cartella di pagamento ovvero l’atto di intimazione” (cfr., co. 219).

La regolarizzazione si riferisce ai tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate, per cui ne risultano **esclusi** i carenti od omessi versamenti delle rate successive alla prima, relativi ai citati istituti deflativi perfezionati con riferimento a **tributi diversi**.

Essa riguarda le rate successive alla prima (cioè l’ipotesi in cui l’istituto sia già perfezionato), scadute alla data di entrata in vigore della norma e per le quali non sia già stata notificata la cartella di pagamento o l’atto di intimazione.

Il beneficio consiste nell’abbattimento delle sanzioni e interessi, dovendo essere effettuato il **versamento integrale della sola imposta** dovuta. In proposito, si ricorda che la ordinaria disciplina stabilita dai diversi istituti deflativi prevede, nel caso dei carenti od omessi versamenti in esame, l’applicazione dell’art. 15-*ter* del D.P.R. 602/1973, e, quindi, la decadenza dal beneficio della rateazione e la iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della (ulteriore) sanzione del 30% aumentata della metà (45%); fatta salva l’applicazione dell’istituto del lieve inadempimento, introdotto con la medesima norma.

La regolarizzazione si perfeziona con il **versamento** integrale del dovuto o della prima rata, **entro il 31 marzo 2023**. Il versamento rateale può essere effettuato in un massimo di **venti rate trimestrali** di pari importo (cioè si può, di fatto, “ri-rateizzare”), di cui la prima con scadenza entro il 31.3.2023 e le successive con scadenza entro il 30 giugno, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo, di ciascun anno. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali, calcolati dal giorno successivo al termine per il versamento della prima rata. Anche in questo caso, è **esclusa** la **compensazione** ex art. 17, D.Lgs. 241/1997.

Il **mancato perfezionamento** della regolarizzazione comporta la **iscrizione a ruolo** dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni e della sanzione del 30% (prevista dall’art. 13 del D.Lgs. 471/1997), applicata sul residuo importo dovuto a titolo d’imposta.

La relativa cartella è notificata entro il termine di decadenza del terzo anno successivo a quello in cui si è verificato l’omesso versamento, integrale o parziale, del dovuto.

Sintesi

Modalità		Avvisi bonari	Irregolarità formali	Ravvedimento speciale	Adesione / Definizione agevolate procedimento	Regolarizzazioni rate scadute
Imposta		Sì	///	Sì	Sì	Sì
Riduzione sanzioni	Ordinaria	1/3 del 30%	Variabile	Variabile	1/3	45% ²⁴
	Agevolata	3%	200/anno	1/18	1/18	No
Rateazione		20 rate trim.	2 rate	8 rate trim.	20 rate trim.	20 rate trim.
Compensazione		///	///	///	No	No
Termini		Ordinari	31.3.2023 31.3.2024	31.3.2023 ²⁵	Ordinari	31.3.2023 ²⁶

Profili penal-tributari (cenni): al di là di possibili “scudi penali” (ventilati ma non varati), esistono comunque già importanti cause di non punibilità derivanti dal pagamento del debito tributario previste

• dall’**art. 13 del D.Lgs. 74/2000**, secondo cui

- al **comma 1**, “*I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1,²⁷ non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.*”;
- al **comma 2**, “*I reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5²⁸ non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti*

²⁴ Si veda la specifica disciplina di cui all’art. 15-ter del D.P.R. 602/1973.

²⁵ Le rate successive scadono il 30 giugno, 30 settembre, 20 dicembre 31 marzo di ciascun anno.

²⁶ Le rate successive scadono il 30 giugno, 30 settembre, 20 dicembre 31 marzo di ciascun anno.

²⁷ Delitti di omesso versamento di IVA, di ritenute e di indebita compensazione di crediti non spettanti.

²⁸ Delitti di omessa dichiarazione e di dichiarazione infedele e/o fraudolenta.

prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.”;

- dall’**art. 13-bis, co. 1, del D.Lgs. 74/2000**, secondo cui *“Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell’articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all’accertamento previste dalle norme tributarie.”*

Di conseguenza, analizzando le singole definizioni parrebbe (il condizionale è d’obbligo) che

- a. il ravvedimento speciale, la definizione degli avvisi bonari, la definizione delle liti possano integrare la causa di non punibilità per i delitti di omesso versamento di IVA, di ritenute e di indebita compensazione di crediti non spettanti;
- b. la definizione degli avvisi di recupero dei crediti possa integrare la non punibilità per la dichiarazione infedele o fraudolenta (sempre che non ci sia stato un controllo fiscale);
- c. la definizione degli accertamenti, viceversa, presupponendo un controllo non realizza mai la non punibilità per i predetti delitti dichiarativi ma può integrare la circostanza attenuante, come peraltro tutte le definizioni sopra elencate.

2. Ravvedimento degli errori contabili (cenni)

- **Riferimenti normativi: art. 1, co. 273-275, L. 29.12.2022, n. 197 (dopo la modifica dell’art. 83 del D.P.R. 917/1976 (ex art. 8, D.L. 73/2022, conv. in L. 122/2022, modificato dalla L. 197/2022)**

Come già ricordato, sono violazioni sostanziali quelle relative a errori o omissioni che incidono sulla determinazione e sul pagamento dei tributi rilevabili, nel caso delle **imposte dirette**, in sede di liquidazione dell’imposta dovuta in base alla dichiarazione o in sede di rettifica della dichiarazione presentata dal contribuente.

Esempio tipico è la **infedele dichiarazione** punita, di regola (cfr., art. 1, D.Lgs. 471/1997), con la sanzione amministrativa dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato; tale violazione può essere regolarizzata dal contribuente valendosi del ravvedimento operoso di cui all’art. 13 del D.Lgs. 472/1997 e, dunque, con:

- la presentazione di una **dichiarazione integrativa** di quella errata e
- il **versamento** della relativa sanzione ridotta, del tributo eventualmente dovuto, degli interessi e della eventuale sanzione (ridotta) per omesso versamento
 - ▶ nei **termini** previsti dalle lettere da a-bis) a b-ter) della citata disposizione e, a seguito della modifica degli artt. 2 e 8 del D.P.R. 322/1998 ad opera dell’art. 5 del D.L. 193/2016, entro i

termini di accertamento, anche nel caso di dichiarazione **a favore** del contribuente: ferme restando tutte le altre condizioni previste dall'art. 13/472.²⁹

La dichiarazione dei redditi, quindi, può essere emendata, entro i termini di accertamento, con la presentazione di una dichiarazione integrativa indipendentemente dal tipo di errore commesso dal contribuente nella sua redazione e, in particolare, anche per correggere gli **errori contabili di competenza**, con la possibilità di utilizzare l'eventuale credito da essa emergente (con modalità diverse a seconda del momento in cui la dichiarazione viene presentata).

In questo contesto, si è inserita la modifica dell'**art. 83 del D.P.R. 917/1986**, ad opera dell'art. 8 del D.L. 73/2022 (conv. con modif. in L. 122/2022) rubricato "*Estensione del principio di derivazione rafforzata alle micro imprese e **disposizioni in materia di errori contabili***", per cui

- Il principio di derivazione rafforzata stabilisce che la determinazione della base imponibile fiscale si effettua tenendo conto dei principi civilistici di redazione del bilancio, per cui l'imponibile fiscale "deriva" direttamente dalle qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali stabilite dai principi contabili correttamente applicati;
- il principio viene ora **esteso alle microimprese** che optano per la redazione del bilancio in forma ordinaria allo scopo "*di rendere più agevole la determinazione dell'imponibile per le imprese che, pur avendo dimensioni ridotte, redigono comunque il bilancio nelle forme ordinarie (...)*"³⁰;
- gli stessi **criteri di imputazione temporale** valgono, in base alla novella normativa, "*anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di **correzione degli errori contabili***": "*non va, cioè, rettificato il bilancio viziato dall'errore ma semplicemente aggiornato il bilancio successivo in cui il redattore del bilancio prende coscienza dell'errore*"³¹; non va, inoltre, presentata una dichiarazione integrativa relativa all'anno in cui l'errore è stato commesso.

L'art. 8 prosegue, precisando che la disposizione **non** si applica nel caso di "*componenti negativi di reddito per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, co. 8*" del D.P.R. 322/1998.

Secondo la Relazione illustrativa al D.L. 73/2022, la modifica dell'art. 83 del D.P.R. 917/1986 ha inteso attribuire "**rilevanza fiscale alla correzione degli errori, nell'esercizio in cui viene**

²⁹ Prima di tale modifica, la dichiarazione integrativa a favore del contribuente non poteva essere presentata "*oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo successivo*", ma l'Agenzia delle Entrate aveva ammesso la possibilità di **correggere** la dichiarazione contenente la **erronea imputazione di un componente negativo**, anche nel più lungo termine per l'accertamento (con applicazione, però, delle **sanzioni ordinarie**). "*La rilevanza costituzionale delle disposizioni che presiedono al principio di capacità contributiva riferibile al singolo periodo di imposta impone, infatti, di riconoscere al contribuente la possibilità di correggere errori che abbiano inciso sulla stessa, in dichiarazioni ancora soggette al potere di accertamento. Il contribuente, tuttavia, esercita tale facoltà con la necessaria consapevolezza del pieno controllo da parte degli uffici delle annualità a cui è riferibile la sussistenza dei presupposti che fondano la richiesta e di quelle successivamente interessate*" (cfr., C.A.E. 24.9.2013, n. 31). Se non ché, la stessa Agenzia delle Entrate, a seguito della novella normativa, è tornata sui suoi passi per affermare che la procedura di cui alla Circolare 31/2013 "*deve intendersi superata dalla **nuova disciplina** recata dall'art. 2, co. 8 del D.P.R. 322/1998*", che **consente di correggere anche gli errori contabili** con la presentazione di una dichiarazione integrativa, nei termini ivi previsti.

³⁰ Cfr., Assonime, Circolare 19.12.2022, n. 31.

³¹ Cfr., Assonime, Circ. 31/2022, cit..

effettuata in conformità ai principi contabili esistenti, evitando così alle imprese la presentazione di un'apposita dichiarazione integrativa³² (IRES/IRAP) del periodo in cui la componente di reddito avrebbe dovuto essere contabilizzata ed eliminando i connessi oneri di adempimento”.

Quanto all'**ambito oggettivo di applicazione** della norma e, in particolare, alla esatta individuazione degli errori suscettibili di correzione in base ad essa, “la soluzione più corretta dovrebbe essere quella di dare rilevanza agli errori nella loro completa accezione contabile e, dunque, non solo agli errori di competenza ma anche a quelli di qualificazione e quantificazione dei componenti reddituali³³”, perché “i principi contabili, sia internazionali che nazionali (cfr. IAS 8 e OIC 29) affermano chiaramente che gli errori contabili suscettibili di correzione nei modi anzidetti attengono non solo agli errori di competenza nella collocazione temporale dei componenti attivi e/o passivi, ma anche a quelli relativi alla qualificazione di tali componenti (...) e alla loro quantificazione (...)”³⁴.

Le nuove regole – che valgono anche ai fini **IRAP**³⁵ - si applicano a partire dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto e, quindi, **dal** periodo d'imposta **2022** per i soggetti solari.

Sennonchè, l'**art. 1 della L. 197/2022** ha previsto:

- al comma 273, che «All'**art. 83**, co. 1, ultimo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi di cui al D.P.R. 22.12.1986, n. 917, in materia di imputazione temporale di componenti negativi di redditi, ai fini della determinazione del reddito complessivo, a seguito della correzione di errori contabili, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: “, e, sussistendone gli altri presupposti, **opera soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio di esercizio a revisione legale dei conti**”»;
- al comma 274, che «All'**art. 8**, co. 1-bis, del D.L. 21.6.2022, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 4.8.2022, n. 122, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: “, e, sussistendone gli altri presupposti, **opera soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio di esercizio a revisione legale dei conti**”»;
- al comma 275 ha disposto che i due precedenti commi si applichino a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.L. 73/2022 e, quindi, **dal** periodo d'imposta **2022**, per i soggetti solari.

³² Fermo restando che:

- per le micro imprese che non redigono il bilancio in forma ordinaria;
- per quelle che non applicano il principio di derivazione rafforzata; nonché,
- per le imprese che non sottopongono il proprio bilancio a revisione legale dei conti (cfr., art. 1, co. da 273 a 275 della L. 29.12.2022, n. 197);

le modalità di correzione degli errori contabili restano quelle stabilite in precedenza, compreso l'onere di presentare una dichiarazione integrativa.

³³ Cfr., Assonime, Circ. 31/2022. Anche se, prosegue la Circolare, il riferimento (espresso nella Relazione illustrativa al D.D.L. di Bilancio) “alle correzioni contabili degli errori che riguardano la corretta imputazione temporale dei componenti reddituali (...) sembrerebbe lasciar intendere che questa nuova regola attenga solo a questo tipo di errori (...)”.

³⁴ Così, Assonime nella citata Circ. 31/2022.

³⁵ Cfr., art. 8, co. 1-bis del D.L. 73/2022, introdotto in sede di conversione del Decreto.

Ne deriva che quanto sopra riportato **può essere applicato solo dai soggetti che sottopongono il proprio bilancio di esercizio a revisione legale dei conti**³⁶, per cui quella che costituiva una semplificazione nei confronti (anche) delle imprese di dimensioni più contenute, **viene nuovamente limitata ad una platea di soggetti più ristretta.**

3. Definizione delle liti pendenti in Cassazione e altre novità della mini riforma della L. 130/2022

3.1 Definizione delle liti pendenti in Cassazione (cenni)

▪ **riferimenti normativi: art. 5, L. 31.8.2022, n. 130**

E' stata prevista la possibilità di **definire**, su **domanda** dell'interessato, le **controversie tributarie, pendenti in Cassazione** in cui è parte l'**Agenzia delle Entrate** con il pagamento di un importo pari:

- al **5%** delle imposte, per le controversie di valore non superiore a **100.000,00** euro, in caso di **soccombenza** dell'Agenzia delle Entrate in **tutti** i precedenti **gradi** di giudizio;
- al **20%** delle imposte, per le controversie di valore non superiore a **50.000,00** euro, in caso di **soccombenza** in tutto o in parte dell'Agenzia delle Entrate in **uno dei gradi** di merito.

Ai fini della definizione rileva il "valore della controversia" nell'accezione ex art. 16, co. 3, L. 289/2022³⁷ inteso come *"importo dell'imposta che ha formato oggetto di contestazione in primo grado, al netto degli interessi, delle indennità di mora e delle eventuali sanzioni collegate al tributo (anche se irrogate con separato provvedimento)"*³⁸. Non sono dovuti aggi di riscossione, né eventuali interessi di diversa natura come quelli da sospensione giudiziale dell'atto ex art. 47, co. 8-bis del D.Lgs. 546/1992. Per quanto riguarda le spese di giudizio, si intendono automaticamente compensate³⁹.

In base all'art. 5, L. 130/2022:

- la lite deve essere **pendente** alla data di entrata in vigore della norma, e, quindi, al **16.9.2022**;
- la domanda per la definizione delle controversie tributarie può essere presentata dal **soggetto** che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o da chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione;
- dovrebbero essere **escluse** - dato il riferimento alla soccombenza della sola Agenzia delle Entrate - le controversie in cui è parte un diverso ente impositore; sono in ogni caso escluse - data l'espressa previsione normativa - le controversie sulle risorse proprie tradizionali della UE e sull'Iva riscossa all'importazione, nonché quelle sul recupero degli aiuti di Stato;

³⁶ La limitazione introdotta pare fondarsi soprattutto sul possibile rischio di arbitraggi, rischio, peraltro, che era già stata considerato da Assonime nella citata Circ. 31/2022, soprattutto nel caso delle imprese di minori dimensioni prive del controllo legale dei conti.

³⁷ Nel caso di disconoscimento di perdite non va fatto riferimento al valore della lite per il pagamento del CU, ma alla sola (eventuale) imposta pretesa (ovviamente questo non comporta l'"affrancamento" delle relative perdite).

³⁸ Non rilevano le parti di atto su cui si è formato giudicato interno (cfr., provv. A.E. 18.02.2019, n. 39209 sia pure relativo alla precedente definizione ex art. 6 del D.L. 119/2018), come pure autotutele parziali sopravvenute in corso di giudizio.

³⁹ Si ritiene che la definizione della controversia non abbia effetti in ambito contributivo (cfr., Cass., sent. 20.01.2021, n. 950; Cass., sent. 25.08.2020, n. 17652).

- la **controversia pendente** può essere definita presentando a mezzo PEC una (distinta) **domanda**⁴⁰ (per ciascuna controversia autonoma⁴¹) **ed effettuando il versamento degli importi**⁴² **dovuti** (per ciascuna controversia autonoma⁴³), entro il **16 gennaio 2023**, senza possibilità di compensare quanto dovuto e di rateizzare il pagamento⁴⁴. Ai fini della definizione delle controversie si tiene conto di eventuali versamenti già effettuati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio (fermo restando il rispetto delle percentuali stabilite sopra) anche se non si può chiedere la restituzione di quanto già pagato;
- la presentazione della domanda e il versamento nel termine indicato, o la sola presentazione della domanda in assenza di importi da versare, **perfezionano** la definizione;
- la definizione perfezionata da uno dei coobbligati giova in favore degli altri *“inclusi quelli per i quali la controversia non sia più pendente”*⁴⁵;
- l'eventuale diniego della definizione va notificato e può essere impugnato;
- la **controversia non è sospesa**, salvo che il contribuente non presenti apposita richiesta, nel qual caso è sospesa la trattazione del processo fino al 16.01.2023 (cfr., art. 5, co. 10; Cass., sent. 5.12.2022, n. 35605);
- se la parte interessata non presenta istanza di trattazione entro la scadenza del termine di presentazione della domanda di definizione, il processo viene dichiarato estinto.

3.2 Altre novità della mini riforma della L. 130/2022 (cenni)

Al di là della neo introdotta denominazione di **Corti di giustizia tributarie di primo e secondo grado**, in luogo della (precedente) denominazione di commissioni tributarie provinciali e regionali, peraltro rimaste alle dipendenze del M.E.F.⁴⁶, la L. 31.8.2022, n. 130 ha inciso, soprattutto, sull'Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria e sulla organizzazione degli uffici di collaborazione, di cui al D.Lgs. **545/1992**, limitandosi a modificare alcune Disposizioni sul processo tributario di cui al D.Lgs. 546/1992.

A. Sul D.Lgs. **545/1992**. Una delle principali modifiche riguarda la **professionalizzazione** dei magistrati tributari, attraverso:

- il reclutamento tramite **pubblico concorso** per esami (strutturato in una prova scritta e una prova orale), per coloro che siano in possesso dei requisiti richiesti⁴⁷;
- lo svolgimento di un **tirocinio formativo**;

⁴⁰ Su modello approvato con Prov. A.E. 16.09.2022, n. 356446; codici tributo istituiti con R.A.E. 23.09.2022, n. 50.

⁴¹ Intendendosi per tale quella relativa a ciascun atto impugnato.

⁴² Importi da verificare con attenzione, dal momento che è stato sostenuto che non si può applicare analogicamente l'art. 16, co. 8, della L. 289/2002 (Cass., sent. 14.10.2021, n. 27952).

⁴³ A nulla rilevando eventuali riunioni dei ricorsi o riunioni degli appelli, come pure ricorso in appello avverso una sola sentenza su più ricorsi di primo grado riuniti ovvero la proposizione di un ricorso cumulativo avverso più atti.

⁴⁴ Diversamente da quanto prevede l'analogo istituto introdotto con la L. 29.12.2022, n.197.

⁴⁵ Cfr., art. 5, co. 13, L. 130/2022.

⁴⁶ In proposito, si ricorda che la Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Venezia ha sollevato questione di legittimità di diverse norme tra quelle modificate e/o introdotte dalla L. 130/1992 (cfr., C.G.T. I Venezia, Ord. 31.10.2022, n. 408/1/22).

⁴⁷ Cfr., il neo introdotto art. 4-bis.

- l'obbligo di **formazione continua**;
- la equiparazione del **trattamento economico** dei magistrati tributari, reclutati per concorso, a quello dei magistrati ordinari; fermo restando, per gli altri⁴⁸, il compenso fisso e quello aggiuntivo già precedentemente previsti⁴⁹;
- la cessazione dall'incarico di componente delle corti di giustizia tributaria, a partire dal 1° gennaio 2023, secondo scaglioni temporali legati al raggiungimento di alcuni limiti di età⁵⁰. Disposizione, quest'ultima, differita di un anno ex art. 3, co. 6, del D.L. 29.12.2022, n. 198 (c.d. "Milleproroghe")⁵¹.

Viene prevista, inoltre, la istituzione: di un ufficio ispettivo nell'ambito del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, con la possibilità di disporre ispezioni nei confronti del personale giudicante (cfr., art. 24); dell'Ufficio del massimario nazionale (cfr., art. 24-bis), con attribuzione della competenza al Ministro delle Finanze per alimentare la relativa banca dati.

- B. Sul D.Lgs. 546/1992.** Viene inasprita la disciplina delle spese del processo⁵², in particolare nel caso di reclamo/mediazione e di conciliazione giudiziale; viene previsto che la proposta di conciliazione possa provenire anche dall'organo giurisdizionale; viene istituita, per i ricorsi notificati dal 1° gennaio 2023, la figura del giudice monocratico per le controversie di valore fino a 3.000,00 euro; si prevede, per i giudizi instaurati con ricorso notificato dal 1° settembre 2023, lo svolgimento delle udienze da remoto⁵³, ma, **soprattutto**, si interviene sull'**onere della prova** e sui **mezzi di prova** nel processo tributario.

⁴⁸ Si tratta dei giudici presenti nel ruolo unico nazionale di cui all'art. 4, co. 39-bis della L. 12.11.2011, n. 183, alla data del 1° gennaio 2022.

⁴⁹ Compensi che, in ogni caso, non possono superare i 72.000,00 euro lordi annui (cfr., art. 13, co. 3-ter del D.Lgs. 545/1992).

⁵⁰ Cfr., art. 11, D.Lgs. 545/1992 e art. 8, L. 130/2022.

⁵¹ Con la conseguenza che la cessazione dell'incarico dei giudici tributari al raggiungimento dei 70 anni di età decorre dall'1.1.2028 e si verifica la riduzione graduale dell'età nel periodo transitorio 2024-27 da 74 a 71 anni.

⁵² L'art. 1 del D.Lgs. 546/1992 rimanda alle norme del codice di procedura civile per quanto non disposto dalle norme del D.Lgs. 546/1992 e in quanto con esse compatibili. Rilevano, quindi, le modifiche apportate dal **D.Lgs. 10.10.2022, n. 149** a diverse disposizioni del codice di procedura civile, tra cui il nuovo co. 4 nell'art. 96 c.p.c., rubricato "*Responsabilità aggravata*", il quale "*riconosce che, nei casi di responsabilità aggravata, l'Amministrazione della giustizia è uno dei soggetti danneggiati*". Pertanto, il giudice può, a certe condizioni, comminare alla parte soccombente una sanzione pecuniaria "*di carattere pubblicistico, volta alla repressione dell'abuso dello strumento processuale*" (cfr., Corte suprema di Cassazione, Uff. del Massimario e del Ruolo, Rel. 1.12.2022, n. 110). Sempre in materia di spese del processo, viene anche stabilito che "*il mancato rispetto delle specifiche tecniche sulla **forma** e sullo schema informatico e dei **criteri e limiti di redazione** dell'atto non ne comportano la invalidità, ma possono essere valutati dal giudice ai fini della decisione sulle spese del processo*" (cfr., la Rel. 1.12.2022, n. 110 della Corte di Cassazione, nonché l'art. 46 delle disp.att.c.p.c.). Vengono, infatti, inseriti, per la prima volta, nel codice di procedura civile i **principi generali "di chiarezza e sinteticità degli atti del giudice e delle parti"**, specificando che "*un testo è chiaro quando è univocamente intellegibile, laddove la sinteticità evita ripetizioni e prolissità (...)*" (cfr., la Rel. 1.12.2022, n. 110 della Corte di Cassazione, nonché l'art 121 c.p.c.). Novità queste, di cui si dovrà, presumibilmente, tenere conto anche nel contenzioso tributario.

⁵³ Sull'argomento, si vedano le modifiche apportate dal **D.Lgs. 10.10.2022, n. 149** al codice di procedura civile, quali "*la previsione relativa alla "**stabilizzazione**" delle udienze telematiche a distanza e delle udienze cartolari, istituiti introdotti nel nostro ordinamento processuale per fronteggiare l'emergenza pandemica*", ai quali si accompagnerà il riordino e l'implementazione del processo civile telematico (per approfondimenti, si rimanda alla Relazione 1.12.2022, n. 110 della Corte suprema di Cassazione cit.).

- Quanto al **reclamo/mediazione**, la novella prevede che il rigetto infondato del reclamo o il mancato accoglimento della proposta di mediazione formulata ai sensi del co. 5 dell'art. 17-*bis*⁵⁴ comportano la condanna della parte soccombente al pagamento delle spese di giudizio, se la soccombenza di una delle parti deriva dall'accoglimento delle ragioni già espresse in sede di reclamo o mediazione (cfr. co. 9-*bis*).
- Quanto alla **conciliazione giudiziale**, oltre alla maggiorazione del 50% delle spese di giudizio, qualora una delle parti o il Giudice abbiano formulato una proposta di conciliazione che l'altra parte non abbia accettato senza giustificato motivo, sempre che il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata (cfr., art. 15, co. 2-*octies*), la novella introduce la possibilità, nel caso di controversie soggette a reclamo ex art. 17-*bis*, che la **Corte di giustizia tributaria** formuli alle parti una **proposta conciliativa**, avuto riguardo all'oggetto del giudizio e alla esistenza di questioni di facile e pronta soluzione (cfr., art. 48-*bis*1). Ne deriva che anche l'organo giudiziario potrà sollecitare una proposta di conciliazione (diversamente da quanto accadeva in precedenza, quando, mancando tale possibilità, diversi giudici si erano avvalsi dell'art. 185-*bis* c.p.c. per sollecitare una conciliazione fra le parti).
- Sull'**onere della prova**. Viene introdotto nell'**art. 7, il co. 5-*bis*** secondo cui:

“L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati”.

In proposito, la consolidata giurisprudenza di legittimità, ha “*da sempre, attribuito all'Amministrazione finanziaria il ruolo di attore in senso sostanziale della pretesa*”, con il conseguente onere “*di fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa*”; ha ritenuto “*per contro, [che] grava sul contribuente l'onere di provare i fatti impeditivi, modificativi ed estintivi di quella stessa pretesa*⁵⁵”, come, ad esempio, la deducibilità dei costi o la loro inerenza alla produzione del reddito; senza, però, tenere conto che “*costi e ricavi, pur se con segno opposto, concorrono entrambi alla quantificazione del reddito d'impresa*⁵⁶”.

Questo orientamento potrebbe essere superato dalla introduzione del co. 5-*bis* in esame, il quale:

- da un lato, stabilisce che “***l'Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato***”, e

⁵⁴ Il comma indicato si riferisce alla proposta di mediazione che l'Ufficio può formulare, qualora ritenga di non accogliere il reclamo o la eventuale proposta di mediazione formulata dal contribuente.

⁵⁵ Cfr., CNDCEC, FNC, Doc. di ricerca del 14.12.2022: “*L'onere della prova nel processo tributario, a seguito della Legge 31 agosto 2022, n. 130*”.

⁵⁶ Cfr., CNDCEC, FNC, Doc. di ricerca del 14.12.2022, cit.

- dall'altro, che *"il Giudice fonda la decisione sugli **elementi di prova che emergono nel giudizio** e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in **modo circostanziato e puntuale**, comunque in coerenza con la **normativa tributaria sostanziale**, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e la irrogazione delle sanzioni"*. In proposito, è stato correttamente sottolineato che il giudice tributario può esercitare tale facoltà *"nel rispetto del thema decidendum delimitato dalle parti e, dunque, su impulso di esse"*, dato che *"il potere di indicare i fatti rilevanti per il giudizio appartiene in via esclusiva alle parti"*, per cui il giudice *"non può indagare su fatti che non siano stati"* da esse indicati⁵⁷.

L'Amministrazione dovrà, quindi, fornire in giudizio una prova non contraddittoria, né insufficiente a dimostrare, **in modo circostanziato e puntuale**, le ragioni della propria pretesa impositiva e sanzionatoria; mentre il Giudice dovrà valutare gli elementi forniti in giudizio **"in coerenza con la normativa tributaria sostanziale"**, tenendo conto, cioè, che non solo i ricavi, ma anche i costi concorrono alla determinazione del reddito d'impresa; e provvedendo ad annullare l'atto impositivo che sia privo di quegli elementi.

Resta fermo che continuano a valere, anche nel processo tributario, le **presunzioni**⁵⁸, che la **Legge** prevede a favore dell'Amministrazione finanziaria, tanto che, secondo la **Corte di Cassazione** il neo introdotto co. 5-bis *"ha ribadito, in maniera circostanziata, l'onere probatorio gravante in giudizio sull'Amministrazione Finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali (...) non vi siano presunzioni **legali** che comportino l'inversione dell'onere della prova"*, concludendo che la nuova formulazione **"non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia"**, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano alla istruttoria dibattimentale un ruolo centrale" (cfr., Cass. Ord. 27.10.2022, n. 31878)⁵⁹.

Si è osservato, inoltre, *"che il "nuovo" obbligo posto a carico del Fisco fa sì che solo nelle ipotesi di **inversione legale** dell'onere probatorio (...) l'Amministrazione finanziaria possa esimersi dal fornire la prova in giudizio, a pena di annullamento dell'atto da parte del giudice"*; mentre *"non sembra che la presunzione "giurisprudenziale" della "ristretta base" possa prevalere rispetto al nuovo precetto, atteso che in questo caso (...) non esiste alcuna disposizione "sostanziale" da salvaguardare"*⁶⁰.

⁵⁷ Cfr., CNDCEC, FNC, Doc. di ricerca del 14.12.2022, cit.

⁵⁸ Ex artt. 2727-2729 c.c..

⁵⁹ Qualche Corte di merito sembra **non** pensarla allo stesso modo: cfr. Corte di Giustizia di I grado di Siracusa, sent. 23.11.2022, n. 3856 che, alla luce della "nuova regola" ha definito *"strabico ed illogico"* l'orientamento formatosi prima della riforma del processo tributario in tema di onere della prova fondato sull'equivoco per cui *"l'onere della prova in ordine alla deduzione di un costo dovesse essere posto a carico del contribuente limitando l'onere della prova a carico dell'A.F. solo alle componenti positive del reddito d'impresa"* e, di conseguenza, *"anche per i componenti negativi di reddito l'onere probatorio non può che incombere sull'A.F. con l'unica eccezione riguardante le controversie da rimborso"*.

⁶⁰ Cfr., CNDCEC, FNC, Doc. di ricerca del 14.12.2022, cit., che, nello specifico, confronta tale presunzione "giurisprudenziale" con quella prevista dall'art. 38 del D.P.R. 600/1973.

Da ultimo, si conferma il consolidato orientamento circa l'onere, a carico del contribuente, di fornire la prova dei fatti a base della richiesta di rimborso, diversa da quella *“conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati”*: precisazione, quest'ultima, che appare *“pleonastica, riguardando, sostanzialmente l'ipotesi in cui in capo al contribuente, che abbia proposto ricorso avverso l'accertamento ottenendone l'accoglimento, sorga il diritto al rimborso, il quale non necessita – appunto – di istanza di parte ma avviene d'ufficio, ai sensi dell'art. 68, co. 2, del D.Lgs. 546/1992⁶¹”*.

- Sui **mezzi di prova**. Il **sostituito comma 4 dell'art. 7**, D.Lgs. 546/1992, in vigore dal 16 settembre 2022, prevede che: *“Non è ammesso il giuramento. 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. Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale”*.

Fermo restando il divieto di giuramento, nel processo tributario è ora ammessa la testimonianza, seppure assunta con le forme previste dall'art. 257-bis del c.p.c. (rubricato *“Testimonianza scritta”*), secondo il quale il Giudice, *“su accordo delle parti, tenuto conto della natura della causa e di ogni altra circostanza”*, può assumere la deposizione del testimone per iscritto. In questo caso, la parte, che ha richiesto la testimonianza, predispone un modello di testimonianza, che il testimone provvederà a compilare fornendo risposte separate a ciascun quesito, precisando quali siano i quesiti ai quali non è in grado di rispondere e sottoscrivendo il modello.

Il co. 4 dell'art. 7 del D.lgs. 546/1992, prevede, discostandosi parzialmente dal testo richiamato, che la corte di giustizia tributaria possa ammettere la prova testimoniale scritta, *“ove lo ritenga necessario e anche **senza l'accordo delle parti**”*, confermando, per il resto, le modalità di assunzione stabilite dall'art. 257-bis c.p.c.. Pertanto, anche nel processo tributario, il testimone, nel termine fissato dal Giudice, dovrà fornire per iscritto le risposte ai quesiti contenuti nel modello predisposto da chi ha richiesto l'assunzione della testimonianza.

⁶¹ Cfr., CNDCEC, FNC, Doc. di ricerca del 14.12.2022, cit.

4. Definizione agevolata delle controversie tributarie

- **Riferimenti normativi: art. 1, co. 186-205, L. 29.12.2022, n. 197 + Provvedimenti Direttoriali attuativi della competente Agenzia fiscale** (da emanare)

La norma prevede la possibilità di definire, **a domanda** dell'interessato, le **controversie**⁶² tributarie

- in cui è **parte l'Agenzia delle Entrate o l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli**⁶³
- **pendenti** - *"in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello innanzi alla Corte di Cassazione, anche a seguito di rinvio"* – al 1° gennaio 2023⁶⁴ (entrata in vigore Legge di bilancio),

con il **pagamento** di un importo pari:

- al **100%** del valore della controversia⁶⁵ (senza sanzioni e interessi), se il ricorso è pendente in primo grado (co. 186), come pure nei casi di soccombenza totale del contribuente (in primo o in secondo grado o in tutte e due);
- al **90%** del valore della controversia, se il ricorso pendente è **iscritto** in primo grado, cioè se è già stata effettuata la costituzione in giudizio (co. 187);
- al **40%** del valore della controversia, in caso di **soccombenza** nella pronuncia di **primo grado** dell'Agenzia delle Entrate [co. 188, lett. a)];
- al **15%** del valore della controversia, in caso di **soccombenza** nella pronuncia di **secondo grado** dell'Agenzia delle Entrate [co. 188, lett. b)];
- al **5%** del valore della controversia pendente **in Cassazione**, in caso di **soccombenza** dell'Agenzia delle Entrate, in **tutti i precedenti gradi** di giudizio (co. 190)⁶⁶.

Nel caso di **accoglimento parziale** del ricorso o di **soccombenza ripartita** tra contribuente e Agenzia delle Entrate, il comma 189 stabilisce che l'importo del tributo relativo alla parte di atto

⁶² La norma non specifica – a differenza della precedente definizione ex art. 6 D.L. 119/2018 – che si debba trattare di controversie relative ad "atti impositivi", per cui sembrerebbero definibili anche le controversie relative ad atti con finalità liquidatoria (es. cartella di pagamento) ancorchè la Relazione Illustrativa al D.D.L. richiedeva che si trattasse di atti "sostanzialmente impositivi". Sul punto, la Cass., SS.UU., sent. 18298/2021 (conforme: Cass. ord. 6170/2022) ha comunque sancito che la cartella di pagamento derivante da liquidazione automatica delle dichiarazioni è definibile qualora rappresenti il primo ed unico atto con cui l'A.F. fa valere la pretesa impositiva.

⁶³ Si tratta di una novità assoluta nello "storico" delle varie definizioni delle liti pendenti, si pensi agli importanti filoni delle liti in materia di accise, di giochi e di fiscalità energetica (es. agevolazioni sui carburanti della navigazione marittima e nella nautica da diporto, etc.).

⁶⁴ Fare attenzione alle controversie oggetto di ricorso-reclamo ex art. 17-bis del D.Lgs. 546/1992 per le quali è previsto un termine di 90 gg. per l'esame del reclamo da parte dell'A.F. fino a decorrenza del quale il ricorso non è procedibile. A questo punto se al 1° gennaio 2023 è stato notificato il ricorso all'Ufficio ma non sono decorsi i 90 gg., il procedimento potrà essere definito con il pagamento integrale dell'imposta (ed eventualmente si potrà valutare se accedere all'ipotesi della conciliazione giudiziale da L. 197/2022; vd. oltre); se, viceversa, sono già decorsi i 90 gg. ed è stato possibile costituirsi in giudizio allora si potrà fruire dell'abbattimento al 90% dell'imposta.

⁶⁵ Cioè gli importi contestati in primo grado rimasti oggetto di contenzioso. Se – alla data di presentazione della domanda – in relazione ad alcune parti dell'atto si è formato giudicato interno, queste non rientrano nella definizione, come pure se è intervenuta un'autotutela parziale da parte dell'Ufficio.

⁶⁶ Se al 1° gennaio 2023 pendono i termini per riassumere la causa in secondo grado a seguito di rinvio da parte della Cassazione o sia già stata riassunta e si attenda l'udienza o la decisione, la definizione segue le regole della lite pendente in primo grado, cioè pagamento del 90%, anche se la riassunzione è presso il giudice di secondo grado (cfr., C.A.E. 6/2019).

confermata dalla pronuncia giurisdizionale, è dovuto per intero; per la parte annullata si applicano le misure ridotte del 40% e del 15%, secondo le regole del co. 188, sopra indicate.

Nel caso di controversie relative **esclusivamente**:

- alle **sanzioni NON collegate al tributo**⁶⁷, la definizione si effettua con il pagamento:
 - ▶ del 15% del valore della controversia in caso di **soccombenza** dell'Agenzia delle Entrate nell'ultima o unica pronuncia non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, depositata alla data di entrata in vigore della disposizione;
 - ▶ del 40%, negli altri casi (co. 191);
- alle **sanzioni collegate ai tributi** cui si riferiscono, senza dover versare alcun importo, se il rapporto relativo ai tributi è stato definito, anche con modalità diverse dalla definizione in esame (co. 191, u.p.).

Soggetti. La domanda (esente dall'imposta di bollo) per la definizione delle controversie tributarie **va presentata** dal soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o da chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione **entro il 30 giugno 2023**; con la precisazione che, in presenza di **autonome controversie, va presentata una distinta domanda per ciascuna di esse**. Per controversia autonoma si intende quella relativa a ciascun atto impugnato.

Oggetto della definizione sono le controversie – aventi ad oggetto **atti impositivi** – in cui il **ricorso** è stato **notificato** entro la data di entrata in vigore della norma e per le quali, alla data di presentazione della domanda, il processo **non** si sia concluso con **pronuncia definitiva**⁶⁸ (co. 192). *"Sono, quindi, escluse, dalla definizione le controversie relative ad atti privi di natura impositiva"*⁶⁹; quelle in cui il ricorso è notificato dopo la data di entrata in vigore della norma e quelle per le quali, alla data di presentazione della domanda, il processo si è già concluso con pronuncia definitiva.

Inoltre, dovrebbero essere **escluse** le liti con l'**Agenzia delle Entrate-Riscossione**⁷⁰ e con gli **Enti locali**, considerato l'esplicito riferimento alle controversie in cui è parte l'Agenzia delle Entrate; tuttavia, gli Enti territoriali locali possono stabilire – entro il 31 marzo 2023 – l'applicazione della disposizione in esame alle controversie attribuite alla giurisdizione in cui è parte il medesimo ente o un suo ente strumentale (cfr., co. 205)

- Sono **escluse**, per espressa previsione, le **controversie** concernenti, **anche solo in parte**:
 - a. le **risorse proprie tradizionali dell'Unione europea** previste dall'art. 2, paragrafo 1, lett. a), della decisione 2007/426/CE, Euratom del Consiglio, del 7.6.2007, n. 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26.5.2014, e 2020/2053/UE, Euratom del Consiglio, del 14.12.2020, e **l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione**;

⁶⁷ Esempio: sanzioni collegate al monitoraggio fiscale ex art. 5 del D.L. 167/1990 o agli intermediari abilitati ex art. 7-bis del D.Lgs. 241/1997.

⁶⁸ Cioè che, al momento di presentazione della domanda, non si sia formato il giudicato (e quindi non si sia stata depositata sentenza di Cassazione senza rinvio e che non siano decorsi i termini per l'impugnazione della sentenza o per la riassunzione del processo).

⁶⁹ Cfr., la Relazione illustrativa al D.D.L. di Bilancio 2023-2025.

⁷⁰ Se è parte anche l'Agenzia delle Entrate o quella della Dogane la lite è ritenuta definibile (cfr., Sole 24h, 24.12.2022).

b. le somme dovute a titolo di **recupero di aiuti di Stato** ai sensi dell'art. 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13.7.2015 [co. 193, lett. a) e b)].

Le **modalità** per definire la controversia pendente presuppongono:

- la presentazione della **domanda** e
- il **pagamento** degli importi dovuti o della prima rata

entro il termine del **30 giugno 2023**, con il ch  la definizione **si perfeziona** (co. 194). In assenza di importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda. **La definizione perfezionata da uno dei coobbligati giova in favore degli altri**, inclusi quelli per i quali la controversia non sia pi  pendente (co. 202)⁷¹.

Quanto dovuto **non** pu  essere oggetto di **compensazione** ex art. 17, D.Lgs. 241/1997, ma, se supera l'importo di 1.000,00 euro, pu  essere versato in un massimo di **venti rate trimestrali** di pari importo, di cui la prima con decorrenza dal 1  aprile 2023, e le successive da versare entro il 30 giugno 2023, 30 settembre, 20 dicembre e 31 marzo di ciascun anno; con applicazione degli interessi legali calcolati dalla data del versamento della prima rata.

Dagli importi dovuti vanno scomputati quelli gi  versati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio, fermo restando che la definizione non d  luogo alla restituzione delle somme gi  versate, anche se eccedenti quanto dovuto per la definizione (co. 196).

Effetti. Una volta perfezionata, la definizione prevale, quanto agli effetti, su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato prima dell'entrata in vigore della norma.

Per le controversie definibili, i **termini di impugnazione, anche incidentale, di riassunzione e per la proposizione del controricorso in Cassazione, che scadono tra la data di entrata in vigore della norma e il 31 luglio 2023, sono sospesi per nove mesi** (co. 199).

Per converso, le **controversie** in parola **non** sono **sospese**, a meno che il contribuente non presenti al giudice apposita **istanza** con la quale si dichiara di volersi avvalere delle disposizioni in esame, nel qual caso il processo   **sospeso** fino al **10.7.2023**. Entro la stessa data, va effettuato il deposito di copia della domanda di definizione insieme con il relativo versamento *"presso l'organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia"* (cfr., co. 197).

L'eventuale **diniego** della definizione va notificato, con le modalit  previste per le notificazioni processuali, entro il 31 luglio 2024, ma pu  essere impugnato, nel termine ordinario di 60 giorni, di fronte all'organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia.

Il processo si estingue se la parte che ne ha interesse non presenta istanza di trattazione della controversia entro il 31 dicembre 2024.

La disciplina in esame si pone in **alternativa** a quella, di cui all'art. 5 della L. 130/2022, disposta dalla riforma della giustizia tributaria (cfr., co. 204), da cui si distingue, soprattutto perch  manca, nella norma in esame, un "limite" al valore della controversia definibile, "limite" invece previsto

⁷¹ Da vedere come verr  interpretata tale disposizione, atteso che la Cassazione, anche recentemente (in tema di societ  "a ristretta base", cfr., Cass., sent. 21.12.2022, n. 37161) ha affermato che l'eventuale definizione "di convenienza" da parte di un socio resta totalmente autonoma e non solo non ha effetti in capo alle altre posizioni, ma nemmeno diventa dirimente nel prosieguo dei contenziosi di coloro che decideranno di non avvalersi della nuova disposizione.

dall'art. 5 della L. 130/2022, nelle misure di 50.000,00 e 100.000,00 euro, come pure la possibilità di rateazione su 20 rate trimestrali mentre nella definizione ex lege 130/2022 bisogna pagare tutto in un'unica soluzione entro il 16.01.2023. Per il resto le due procedure sono analoghe.

5. Conciliazione “rafforzata” delle controversie tributarie

▪ Riferimenti normativi: art. 1, co. 206-212., L. 29.12.2022, n. 197

La norma prevede – in alternativa alla definizione delle liti di cui al paragrafo precedente – la possibilità di definire con una **conciliazione fuori udienza** (ex art. 48, del D.Lgs. 546/1992) le controversie tributarie

- in cui è **parte l'Agenzia delle Entrate**,
- aventi ad oggetto **atti impositivi**,

▪ **pendenti “alla data di entrata in vigore della presente legge”** (cioè 1° gennaio 2023), con il **beneficio dell'abbattimento delle sanzioni amministrative nella misura di 1/18⁷²**, tenendo peraltro presente che la conciliazione in esame **presuppone un accordo** con l'A.E., la quale non ha alcun obbligo in questo senso.

Soggetti. Sono le parti del processo pendente, le quali possono presentare una istanza congiunta per la definizione della controversia, secondo le regole dell'art. 48 del D.Lgs. 546/1992⁷³.

Oggetto della conciliazione agevolata sono le controversie con l'Agenzia delle Entrate - aventi ad oggetto atti impositivi - pendenti alla data di entrata in vigore della norma.

Sono **escluse** dalla conciliazione agevolata, le controversie:

- con l'Agenzia delle Entrate Riscossione, delle Dogane e con gli Enti locali;
- aventi ad oggetto atti di liquidazione;
- che non siano pendenti alla data di entrata in vigore della norma⁷⁴;

nonché, per espressa previsione normativa, le controversie concernenti, anche solo in parte:

- a. le **risorse proprie tradizionali dell'Unione europea** (previste dall'art. 2, paragrafo 1, lett. a), della decisione 2007/426/CE, Euratom del Consiglio, del 7.6.2007, n. 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26.5.2014, e 2020/2053/UE, Euratom del Consiglio, del 14.12.2020) e l'**imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione**;
- b. le somme dovute a titolo di **recupero di aiuti di Stato** (ai sensi dell'art. 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13.7.2015).

La conciliazione agevolata può essere definita **entro** il termine del **30 giugno 2023**, con il **deposito** in giudizio, di una **istanza congiunta** - sottoscritta personalmente dalle parti o dai difensori muniti di apposita procura – ovvero con una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito. L'accordo conciliativo deve indicare le somme dovute, nonché i termini e le

⁷² A prescindere dal grado di giudizio.

⁷³ In proposito il co. 211 dell'art. 1, statuisce, infatti, che “*si applica, in quanto compatibile con la presente disposizione, l'art. 48*” del D.Lgs. 546/1992. Da verificare, ad esempio, se sia possibile una conciliazione agevolata “parziale” che – in via ordinaria – è consentita dall'art. 48.

⁷⁴ La norma si riferisce, infatti, alle sole controversie in cui è parte l'Agenzia delle Entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, pendenti alla data di entrata in vigore della stessa.

modalità di pagamento (e, quindi, dell'importo pari alla metà ovvero a un quinto del valore della controversia); le sanzioni **ridotte a 1/18 del minimo** previsto dalla legge; gli interessi e gli eventuali accessori.

Il versamento del totale o della prima rata deve essere effettuato entro **venti giorni** dalla data della sottoscrizione dell'accordo⁷⁵.

L'importo dovuto **non** può essere oggetto di **compensazione** ex art. 17, D.Lgs. 241/1997, ma può essere versato in un massimo di **venti rate trimestrali** di pari importo, da versare entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo al pagamento della prima rata. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli **interessi legali**, calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.

"Il mancato pagamento delle somme dovute dal contribuente conduce alla iscrizione a ruolo del nuovo credito derivante dall'accordo stesso e all'applicazione del conseguente regime sanzionatorio per l'omesso versamento" (ex art. 13, D.Lgs. 471/1997, ma aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo d'imposta⁷⁶).

Come anticipato sopra, la disciplina in esame si pone in **alternativa** alla definizione agevolata delle controversie tributarie di cui all'art. 1, commi da 186 a 205, sopra commentata.

6. Rinuncia/conciliazione agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione

▪ Riferimenti normativi: art. 1, co. 213-218, L. 29.12.2022, n. 197

La norma introduce una sorta di conciliazione/rinuncia agevolata *ad hoc*⁷⁷ delle controversie tributarie:

- in cui è **parte l'Agenzia delle Entrate**;
- aventi ad oggetto **atti impositivi**;
- **pendenti**, ai sensi dell'art. 62 del D.Lgs. 546/1992, in **Corte di cassazione**, *"alla data di entrata in vigore della presente legge"* 1° gennaio 2023),

con il **pagamento**:

- delle somme dovute per le **imposte, interesse e accessori**;
- delle **sanzioni ridotte a 1/18 del minimo** previsto dalla legge.

⁷⁵ Cfr., Il co. 208 richiama l'art. 8 del D.Lgs. 218/1997 rubricato *"Adempimenti successivi"* alla redazione dell'atto di accertamento con adesione, tra cui il pagamento delle somme dovute o della prima rata, che perfeziona il procedimento. Il co. 206, a sua volta, si riferisce all'accordo conciliativo di cui all'art. 48 del D.Lgs. 546/1992, che si perfeziona con la sottoscrizione della conciliazione fuori udienza, senza che a questo fine sia necessario anche il versamento la cui omissione dà luogo soltanto alla iscrizione a ruolo del nuovo credito e all'applicazione delle conseguenti sanzioni. Nulla di specifico precisa l'art. 1 (co. 206-211), L. 197/2022, in merito al perfezionamento della conciliazione agevolata qui in esame, per cui, prudenza induce a privilegiare la effettuazione - nei termini previsti - di entrambi gli adempimenti: sottoscrizione e versamento.

⁷⁶ Cfr., la Relazione illustrativa al D.D.L. di Bilancio 2023-2025.

⁷⁷ La norma (co. 213) non brilla per chiarezza, prevedendo la rinuncia (allora è una rinuncia "totale"?) al ricorso principale o incidentale (pendente in Cassazione) per poi proseguire affermando *"a seguito dell'intervenuta definizione transattiva con la controparte"* (quindi ci può essere un accordo che incide sugli imponibili?): lo scrivente propende per tale ultima soluzione, altrimenti sarebbe una sorta di "doppione" della definizione delle liti pendenti.

Oggetto della rinuncia agevolata sono le controversie con l'Agenzia delle Entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, pendenti in Corte di cassazione alla data di entrata in vigore della norma. Considerati gli espliciti riferimenti normativi, sono **escluse** dalla rinuncia agevolata le controversie:

- con l'Agenzia delle Entrate Riscossione, delle Dogane e con gli Enti locali;
- aventi ad oggetto atti di liquidazione;
- che non siano pendenti in Corte di cassazione alla data di entrata in vigore della norma;

nonché, per espressa previsione, le controversie concernenti, anche solo in parte:

- le **risorse proprie tradizionali dell'Unione europea** (previste dall'art. 2, paragrafo 1, lett. a), della decisione 2007/426/CE, Euratom del Consiglio, del 7.6.2007, n. 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26.5.2014, e 2020/2053/UE, Euratom del Consiglio, del 14.12.2020), e **l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione**;
- le somme dovute a titolo di **recupero di aiuti di Stato** (ai sensi dell'art. 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13.7.2015).

La **rinuncia** agevolata – che può concernere il **ricorso principale** o quello **incidentale** – deve essere effettuata **entro** il termine del **30 giugno 2023, a seguito della intervenuta definizione transattiva** con la controparte di **tutte le pretese** azionate in giudizio.

Essa **si perfeziona** con la **sottoscrizione** dell'accordo intervenuto tra le parti e il **pagamento** di quanto dovuto entro venti giorni dalla sottoscrizione stessa, **senza** possibilità di **effettuare** la **compensazione** ex art. 17 del D.Lgs. 241/1997, **senza possibilità di rateazione** e con la precisazione che *“la rinuncia agevolata non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate, ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione transattiva”* (cfr., co. 216).

La norma prevede, infine, che alla rinuncia in esame si applichino, in quanto compatibili, le disposizioni dell'art. 390 c.p.c., in base al quale:

- la parte può rinunciare al ricorso principale o incidentale finché non sia cominciata la relazione all'udienza, o siano notificate le conclusioni scritte del pubblico ministero;
- la rinuncia deve farsi con atto sottoscritto dalla parte e dal suo avvocato o solo da quest'ultimo se munito di mandato speciale a tale effetto;
- la rinuncia è notificata alle parti costituite o comunicato agli avvocati delle stesse, che vi appongono il visto.

Da ultimo, anche la disciplina in esame si pone in **alternativa** alla definizione agevolata delle controversie tributarie di cui all'art. 1, commi da 186 a 205, sopra commentata.

Sintesi

Modalità	Art. 5, L. 130/2022	Art. 1, co. 186 e segg.	Art. 1, co. 206 e segg.	Art. 1, co. 213 e segg.
Definizione	A domanda	A domanda	Istanza congiunta	Rinuncia
Pendenza controversia	16.9.2022	1.1.2023	1.1.2023	1.1.2023 In Cassazione
Valore della controversia	50.000/100.000 euro	Non previsti limiti	///	///
Parti del giudizio	///	Agenzia delle Entrate	Agenzia delle Entrate	Agenzia delle Entrate
Oggetto del giudizio	///	Atti impositivi	Atti impositivi	Atti impositivi

Esclusioni	///	Atti di liquidazione	Atti di liquidazione	Atti di liquidazione
	Risorse UE, Iva riscossa all'importazione, Aiuti di Stato	Risorse UE, Iva riscossa all'importazione, Aiuti di Stato	Risorse UE, Iva riscossa all'importazione, Aiuti di Stato	Risorse UE, Iva riscossa all'importazione, Aiuti di Stato
Termini	16.1.2023	30.6.2023	30.6.2023	30.6.2023
Perfezionamento	Domanda e versamento entro i termini	Domanda e versamento entro i termini	Sottoscrizione (e versamento entro 20 gg)	Sottoscrizione e versamento entro 20 gg
Rateizzazione	No	Sì max 20 rate trim.	Sì max 20 rate trim.	No
Compensazione	No	No	No	No
Sospensione controversia	A domanda	A domanda	///	///

7. Termini di accertamento: proroghe e sospensioni (in sintesi)

Dal periodo d'imposta **2016** (compreso) in poi

- gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza⁷⁸, entro:
 - il **quinto anno** successivo a quello di presentazione della dichiarazione originaria;
 - il **settimo anno** successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (in caso di omessa presentazione della dichiarazione);
- è **abrogato** – a decorrere dal p.i. 2016⁷⁹ – il **raddoppio dei termini** di accertamento in presenza di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia **penale** ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 74/2000;
- **resta il raddoppio dei termini** di accertamento per
 - la violazione degli obblighi di monitoraggio⁸⁰;
 - la contestazione delle sanzioni ex art. 16⁸¹ del D.Lgs. 472/1997.

Ancora, nel caso di recupero dei **crediti inesistenti**⁸² indebitamente utilizzati, l'atto va notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'**ottavo anno** successivo a quello del relativo utilizzo⁸³; mentre in caso di utilizzo di un credito **non spettante** dovrebbero valere i termini di accertamento "ordinari" (**ma si veda il successivo § 10!**).

I termini di accertamento sopra indicati si intrecciano con le sospensioni⁸⁴ e le proroghe introdotte dal Legislatore per far fronte alla emergenza da **Covid-19**, tra le quali, rileva, in

⁷⁸ Cfr., art. 43, D.P.R. 600/1973 e art. 57, D.P.R. 633/1972.

⁷⁹ Cfr., art. 1, co. 131 e 132, della L. 208/2015.

⁸⁰ L'art. 12 del D.L. 78/2009 stabilisce che:

- **in deroga** ad ogni vigente disposizione di legge, "gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato (...) in violazione degli obblighi di dichiarazione", previsti dall'art. 4, commi da 1 a 3, del D.L. 167/1990, si presumono costituite, salvo prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione;
- i **termini** previsti dagli artt. 43/600 e 57/633 sono **raddoppiati**.

⁸¹ L'art. 20, stesso Decreto, prevede la regola che l'atto di contestazione delle sanzioni ex art. 16 sia notificato, "a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione (...)".

⁸² Cfr., Art. 13, co 5 D.Lgs. 471/1997

⁸³ Cfr., Art. 27, co. 16, D.L. 185/2008.

⁸⁴ I termini relativi alle attività degli uffici degli enti impositori di: liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso sono stati sospesi per 85 giorni dall'art. 67, co. 1, D.L. 18/2020.

particolare, la disposizione dell'**art. 157⁸⁵**, co. 1, del D.L. 19.5.2020, n. 34. Detta norma ha stabilito che: *"In deroga a quanto previsto dall'art. 3 della L. 27.10.2000, n. 212, **gli atti di accertamento**, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti d'imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, per i quali i **termini di decadenza**, calcolati senza tener conto del periodo di sospensione" di **85 giorni⁸⁶** **"scadono tra l'8 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020⁸⁷"**, **"sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e sono notificati nel periodo compreso tra il 1° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022, salvo casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi."***

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

*"Gli atti sono **emessi** se risultano **firmati e protocollati**, entro il termine del 31 dicembre 2020"* (cfr., C.A.E. 20.8.2020, n. 25, § 3.10.6). *"Al fine del differimento dei termini di cui al presente articolo, l'elaborazione o la **emissione** degli atti (...) è **provata** anche dalla **data di elaborazione** risultante dai sistemi informativi dell'Agenzia delle entrate, compresi i sistemi di gestione documentale dell'Agenzia medesima"* (cfr., co. 5 e 6), che garantiscono *"che il documento è integro e non modificabile"*; con onere della **prova** circa il rispetto del termine di emissione a carico **dell'Ufficio⁸⁸**.

Per gli atti di cui al co. 1, dell'art. 157 riferiti *"ad atti o ad imposte i cui termini decadenziali **non scadono entro il 31.12.2020**"*, e, quindi, **dal** periodo d'imposta **2016**, la Circolare chiarisce che *"gli uffici potranno svolgere quest'anno le relative attività di accertamento o di controllo sostanziale **senza** però procedere alla **notifica** degli atti, a meno che abbiano carattere di **indifferibilità ed urgenza**, escludendo le fattispecie per le quali è **necessaria** o opportuna **l'attivazione del contraddittorio**"* (cfr., § 3.10.1).

Le ipotesi di **indifferibilità ed urgenza** individuate dall'Agenzia delle Entrate riguardano, ad esempio, il pericolo per la riscossione, o il caso di atti di accertamento connessi a procedimenti penali (cfr., Circ. Ag. Entrate 6.5.2020, n. 11, § 5.8). Parte della giurisprudenza di merito ha ritenuto, invece, che non può *"considerarsi caso di indifferibilità ed urgenza la constatazione (...) di una ipotesi di reato, posto che l'atto di accertamento non condiziona in alcun modo*

⁸⁵ Sostituito, da ultimo, dall'art. 22-bis, del D.L. 31.12.2020, n. 183, conv. con modif. in L. 26.2.2021, n. 21 (c.d. Decreto Milleproroghe).

⁸⁶ Come anticipato, la sospensione per 85 giorni – **dall'8 marzo al 31 maggio 2020** – dei termini relativi alle **attività degli uffici** degli enti impositori di: liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso, è stata introdotta dall'art. 67, co. 1 del D.L. 18/2020.

⁸⁷ Si tratta, in generale, degli atti di accertamento relativi al periodo d'imposta 2015 o, in caso di omessa dichiarazione, al periodo d'imposta 2014.

⁸⁸ Secondo la giurisprudenza di merito, l'ufficio può fornire detta prova attraverso il c.d. glifo: cfr., C.T.P. Arezzo, Sent. 12.10.2022, n. 13; C.T.P. Bari, Sent. 19.9.2022, n. 1495; C.T.P. Napoli, Sent. 2.3.2022, n.345.

*l'obbligo della comunicazione di reato*⁸⁹; ritenendo, di conseguenza, illegittima la notifica *ante tempus*, se detta comunicazione è avvenuta in anni precedenti⁹⁰; o se il procedimento penale connesso all'atto di accertamento è già in essere⁹¹; fermo restando che l'onere della prova delle ragioni di urgenza è a carico dell'Amministrazione finanziaria.

La proroga, ex art. 157 del D.L. 34/2020, dei termini di notifica degli atti di accertamento emessi⁹² può incidere anche sul (necessario) contraddittorio previsto dall'art. 5-ter (rubricato "Invito obbligatorio") del D.Lgs 218/1997, il quale comporta, a sua volta, la **proroga automatica di 120 giorni** (dei termini ordinari di decadenza per la notifica dell'avviso di accertamento), prevista dall'art. 5, co. 3-bis, del D.Lgs. 218/1997 (qualora tra la data di comparizione del contribuente e il termine di decadenza intercorrono meno di 90 gg.)⁹³.

Infine, i **termini di decadenza** dovrebbero essere calcolati, sempre secondo l'Agenzia delle Entrate (cfr., Telefisco 2022) per tutte le annualità fino al 2018 tenendo conto del periodo di sospensione⁹⁴ (8 marzo-31 maggio 2021), previsto dall'art. 67, co. 1, del D.L. 18/2020, il quale determinava lo spostamento in avanti del decorso dei termini di decadenza per la stessa durata: di conseguenza, per questi p.i. il termine di decadenza non sarà quello del 31 dicembre ma quello del 26 marzo.

Da ultimo, per completezza, si rimanda alle proroghe, sopra citate, della notifica delle **cartelle di pagamento** relative alle definizioni introdotte dalla Legge 29.12.2022, n. 197, di Bilancio 2023.

8. Credito d'imposta Ricerca & Sviluppo: la regolarizzazione dell'indebito utilizzo

- **Riferimenti normativi: art. 38 del D.L. 23.9.2022 n. 144 (c.d. "D.L. Aiuti-ter") conv., con modif., dalla L. 17.11.2022 n. 175. + art. 1, co. 271, L. 197/2022 (ulteriore proroga)**

8.1 – Un valzer di proroghe

⁸⁹ Cfr., C.T.P. Reggio Emilia, Sent. 15.12.2021, n. 258.

⁹⁰ Cfr., C.T.P. Savona, Sent. 29.9.2021, n. 301.

⁹¹ Cfr., C.T.P. Firenze, Sent. 6.12.2021, n. 569.

⁹² La fattispecie, ormai non più "attuale", riguarda i periodi d'imposta il cui termine di decadenza è previsto al 31.12.2020, come il **periodo d'imposta 2015**, in caso di dichiarazione presentata, o il periodo d'imposta 2014, in caso di dichiarazione omessa (cfr., C.A.E. 25/2020). Sul punto, peraltro, una decisione di merito ha ritenuto che questa presa di posizione dell'Agenzia delle Entrate *"non è corretta, perché postula la esistenza di un solo termine (quello per la notifica dell'avviso) senza considerare che l'art. 157 (...), per i soli avvisi destinati a scadere entro il 31.12.2020 (...), ha introdotto un doppio termine, quello per la emissione e quello per la notifica"*, prorogando al **28.2.2022 solo "la scadenza per la notifica dell'atto"**, mentre resta *"fermo il termine massimo del 31.12.2020"* per la loro emissione. Da ciò, deriva, secondo il Giudice di merito, che l'atto (in scadenza nel predetto periodo) emesso oltre il 31.12.2020 è illegittimo, senza che possa soccorrere la *"proroga automatica"* di 120 giorni, che si riferisce alla relativa notifica (cfr., C.T.P. Verona, Sent. 3.12.2021, n. 269).

⁹³ Conforme: CTP Udine, sent. 11.01.2022, n. 21 interessante sul punto perché nel caso in cui il contraddittorio non sia obbligatorio (cioè si sia fuori dalle ipotesi dell'art. 5, co. 3-bis, ad esempio in materia di accertamenti parziali ex art. 41-bis/600) ritiene che non operi la *"proroga"* di 120 gg..

⁹⁴ Si pone un problema nel caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta **2015** (Modello 2016), per la quale, dal combinato disposto delle due norme, risulterebbe che i relativi termini di decadenza scadano tenendo conto della sospensione di 85 giorni, di cui all'art. 67, D.L. 18/2020, e, quindi, il 26.3.2022.

Dall'originario termine del 30.09.2022 ex art. 5 del D.L. 146/2021⁹⁵ - **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), che, in sede di conversione in Legge di tale decreto, è stato rinviato al 31.10.2023⁹⁶, stabilendo, altresì, le nuove scadenze per il riversamento dei crediti indebitamente compensati.

L'art. 1, co. 271, della **Legge di bilancio 2023** ha **ulteriormente prorogato** il termine per la **presentazione della domanda al 30 novembre 2023**.

8.2 - Domanda di riversamento

Per accedere alla definizione il contribuente deve presentare una **richiesta, predisposta utilizzando il modello approvato con il Provv. A.E. 1.06.2022, n. 188987/2022 e procedere al riversamento del credito** (senza possibilità di compensazione)⁹⁷.

Il D.L. 144/2022 (come modificato in sede di conversione) ha stabilito **nuovi termini per il riversamento del credito**, il quale potrà essere **effettuato in unica soluzione**⁹⁸ entro il **16.12.2023**, oppure in **3 rate annuali di pari importo**⁹⁹, maggiorate degli interessi legali¹⁰⁰ calcolati dal 17.12.2023, da versare entro il:

- 16.12.2023;
- 16.12.2024;
- 16.12.2025.

In caso di mancata esecuzione dei pagamenti rateali entro le scadenze – la procedura non si perfeziona e l'Ufficio procede al recupero degli importi dovuti, nonché della sanzione del 30% (ed interessi al 4% a decorrere dal 17.12.2023) mediante iscrizione a ruolo.

⁹⁵ Come si ricorderà, la norma ha introdotto la possibilità *“di sanare gli errori eventualmente commessi in relazione all'agevolazione prevista per le attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del D.L. 145/2013”* (cfr., Assonime, Circ. 30/2021), riversando spontaneamente il credito utilizzato in compensazione, senza applicazione di sanzioni e interessi.

⁹⁶ È da ritenere – quantunque la modifica non disponga una norma specifica per i contribuenti che hanno già inviato la domanda entro il 31.10.2022 – che gli stessi possano beneficiare dei nuovi termini di riversamento, anche perché la Relazione Illustrativa precisa che *“restano salvi i riversamenti già effettuati dai contribuenti prima della modifica dei termini di versamento per effetto della presente disposizione”*.

⁹⁷ In presenza di un atto (istruttorio o accertativo), le istruzioni precisano che il contribuente è obbligato *“a riversare l'intero importo contestato ...”*, con la conseguenza (ingiusta ma prevista ex art. 12, co. 5, del decreto) che il contribuente, se decide di aderire, è costretto ad uniformarsi alla contestazione sollevata dall'Ufficio sia in punto di motivazione che di importo da versare.

⁹⁸ È obbligatorio il pagamento in un'unica soluzione qualora si intenda riversare crediti:

- accertati con un atto di recupero o impositivo non definitivi al 22.10.2021;
- constatati a seguito di consegna di PVC al 22.10.2021. La consegna al 22.10.2021 di atti istruttori diversi dal PVC non impedisce la facoltà di rateizzare.

⁹⁹ È ammessa la rateazione per il riversamento di crediti d'imposta in relazione ai quali:

- sia stato notificato un atto di recupero o un atto impositivo in data successiva al 22.10.2021 e fino alla data di presentazione della domanda di riversamento;
- sia stato consegnato un PVC dopo il 22.10.2021 e fino alla data di presentazione della domanda di riversamento.

¹⁰⁰ Al 5% dal 1° gennaio 2023 (nel 2022 era “solo” l'1,25%)!

8.3. Ambito di applicazione

La regolarizzazione riguarda gli **indebiti utilizzi in compensazione del credito d'imposta R&S**, entro la data di entrata in vigore del **D.L. 146/2021 (cioè il 22.10.2021)**, maturato per **attività svolte nei periodi d'imposta a decorrere da quello successivo a quello in corso al 31.12.2014 e fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2019** (periodi d'imposta 2015-2019, per i soggetti "solari"), al ricorrere di **almeno una delle seguenti condizioni**:

- le attività, in relazione alle quali sono sostenute le relative spese, sono state effettivamente svolte, ma sono – in tutto o in parte – non qualificabili come attività di R&S ammissibili al credito d'imposta;
- l'art. 3, co. 1-*bis*, del DL 145/2013¹⁰¹ è stato applicato in modo non conforme alla norma di interpretazione autentica di cui all'art. 1 co. 72 della L. 145/2018, in relazione alle attività di ricerca e sviluppo svolte per altre imprese;
- sono stati commessi errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruità;
- sono stati commessi errori nella determinazione della media storica di riferimento.

8.4. Esclusioni

La procedura di riversamento è **preclusa**¹⁰² (art. 5, co. 8, del D.L. 146/2021) se il credito d'imposta utilizzato in compensazione è frutto di:

- **condotte fraudolente;**
- **fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate;**
- **false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti;**
- **manca di documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento di spese ammissibili al credito d'imposta.**

8.5. Decadenza dalla procedura di riversamento

Nel caso in cui – **dopo la presentazione della domanda** – l'Ufficio dovesse accertare **una o più condotte** tra quelle indicate *sub* § 9.8.4 (art. 5 co. 8 del D.L. 146/2021) e ritenute idonee a precludere la possibilità di accedere alla procedura di riversamento spontaneo, si **decade** dalla **procedura di riversamento**¹⁰³.

¹⁰¹ Art. 3, co. 1-*bis*: del D.L. 145/2013: *"il credito d'imposta di cui al comma 1 spetta anche alle imprese residenti o alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti che eseguono le attività di ricerca e sviluppo nel caso di contratti stipulati con imprese residenti o localizzate in altri Stati membri dell'Unione europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati compresi nell'elenco di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996"*. Il quale si interpreta ex art. 1, co. 72, della L. 145/2018 *"nel senso che ai fini del calcolo del credito d'imposta attribuibile assumono rilevanza esclusivamente le spese ammissibili relative alle attività di ricerca e sviluppo svolte direttamente e in laboratori o strutture situati nel territorio dello Stato italiano"*.

¹⁰² C'è anche una ulteriore preclusione, oramai "datata", e cioè nel caso in cui il credito d'imposta utilizzato in compensazione sia già stato contestato *"con un atto di recupero crediti, ovvero con altri provvedimenti impositivi, divenuti definitivi"* al 22.10.2021 (art. 5 co. 12 del D.L. 146/2021).

¹⁰³ E *"le somme già versate si considerano acquisite a titolo di acconto sugli importi dovuti"* (cfr., art. 5, co. 8).

8.6. Benefici

Se la procedura va a buon fine, determina

- lo **stralcio integrale delle sanzioni amministrative** ex art. 13, co. 4 e 5 del D.Lgs. 471/1997 e degli interessi;
- la **non punibilità per il delitto di indebita compensazione** ex art. 10-*quater* del D.Lgs. 74/2000.

8.7. Criticità

È da auspicare che l'(apparente) lunga "pausa" concessa dalla proroga, sia colta dal Legislatore come "occasione" **per rivedere la disciplina connessa a questa sanatoria**, che presenta **innumerevoli criticità** che ne hanno minato il successo (in passato) e possono pregiudicarne anche quello futuro; oltre a creare un **generale clima di incertezza** in tema di **fruizione del credito d'imposta R&S**.

Senza pretesa di esaustività, si segnalano:

- la "copertura" dei soli periodi d'imposta 2015-2019, quando la gran parte delle verifiche (ed anche delle lettere di *compliance*) abbraccia anche il p.i. 2020;
- il non essere "tombale", cioè la procedura non chiude definitivamente la partita tra imprese ed Amministrazione finanziaria, essendoci situazioni – dai contorni neanche troppo chiari – dove l'A.E. ha facoltà di revocare gli effetti del riversamento effettuato (rimettendo in gioco anche gli aspetti penal-tributari collegati)¹⁰⁴;
- per i contribuenti che abbiano già ricevuto atti impositivi e che abbiano già provveduto al versamento in pendenza di giudizio, la possibilità di scomputo (dall'importo dovuto per il riversamento) delle sole somme già versate a titolo d'imposta ma non di quelle per sanzioni ed interessi (perché mai?);
- la necessità di esporre nell'istanza – oltre alla barratura della condizione per la regolarizzazione (una delle quattro *sub* § 9.8.3) – una dichiarazione analitica (tramite una pagina editabile libera per ogni periodo d'imposta), sulla ragione posta alla base della rideterminazione del credito d'imposta e del conseguente indebito utilizzo in compensazione (una sorta di malintesa *voluntary disclosure* ...);
- la necessità di precisare meglio la distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti, dato che – nella pratica – gli uffici (spesso) catalogano le fattispecie verificate come "crediti inesistenti". In tal senso andrebbe modificata la definizione dell'art. 13, co. 5, ultimo periodo, del D.Lgs. 471/1997 soprattutto con riferimento ai c.d. "controlli formali"; in diversi atti di recupero si legge che l'individuazione della violazione è stata resa possibile solo grazie

¹⁰⁴ C'è da chiedersi cosa può succedere nel caso in cui l'Agenzia abbia disconosciuto il riversamento a causa di una asserita condotta fraudolenta e poi – ad esito del giudizio (tributario e/o penale) – il contribuente dovesse dimostrarne l'assenza; in tal caso, potrebbe addirittura emergere una responsabilità civile dell'A.E. per i danni (patrimoniali e non) subiti dal contribuente a causa dell'erronea presa di posizione dell'Agenzia...

“all’approfondito esame dei documenti prodotti dal contribuente”, con l’evidente intento di bypassare l’art. 36-bis, co. 5, del D.P.R. 600/193 che, alla lett. e), attribuisce alla fase di liquidazione delle dichiarazioni il compito di “ridurre i crediti d’imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione”¹⁰⁵;

- f. la opportunità di por mano all’art. 10-*quater* del D.Lgs. 74/2000 (delitto di indebita compensazione), il quale non fornisce una propria definizione di crediti inesistenti/non spettanti ma si “appiattisce” sulla definizione amministrativa con l’effetto di trascinare con sé tutte le antinomie di quest’ultima;
- g. l’opportunità di prevedere una sospensione – fino al 30.11.2023 – delle attività di controllo da parte dell’A.E. anche nel caso il controllo sia stato inviato prima del 31.10.2022 e l’impresa abbia già fornito la documentazione: se si prepara la pace, il primo comportamento dovrebbe essere quello di deporre le armi...
e si potrebbe proseguire (parecchio).

9. 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)
- necessità di D.P.C.M. attuativo (presente in bozza ma non ancora pubblicato in G.U.¹⁰⁶) + Decreto Direttoriale per gli aspetti di dettaglio.

9.1. Ambito applicativo temporale

La possibilità di certificazione – inizialmente concepita dal decreto “semplificazioni” per la validazione delle attività R&S effettuate a decorrere dal **periodo d’imposta 2020**¹⁰⁷ è stata **estesa** - in sede di conversione in Legge del D.L. 144/2022¹⁰⁸ - al credito d’imposta per ricerca e sviluppo disciplinato dall’art. 3 del D.L. 145/2013, vale a dire anche per il credito d’imposta maturato negli **esercizi 2015-2019**.

¹⁰⁵ Per converso, in molte lettere di *compliance* vengono spesso elencate e segnalate ai contribuenti anomalie finalizzate a mettere in dubbio la genuinità dell’attività di R&S desunte da istruttorie di controlli formali degli Uffici, a conferma che la spettanza (anche quantitativa) dei crediti d’imposta in argomento sarebbe riscontrabile anche in base al controllo formale sulle dichiarazioni presentate (in particolare quadro RU), nonché in base anche ad altri documenti richiedibili ai contribuenti (art. 36-*ter*, co. 2, lett. d), del D.P.R. 600/1973) ... per cui – in questi casi – il credito R&S sarebbe comunque da qualificarsi come “non spettante” e non già come “inesistente”.

¹⁰⁶ Il D.P.C.M. predisposto dal MISE ora all’esame del MEF (per il concerto) e poi controfirmato dal Presidente del Consiglio, avrebbe dovuto essere pubblicato entro il 22.07.2022.

¹⁰⁷ Cioè condotte in applicazione della normativa ex art. 1, co. 198-209 della L. 160/2019.

¹⁰⁸ Cfr., art. 38 del c.d. Decreto Aiuti-*ter*, sopra richiamato.

9.2. Contenuto

La certificazione, della qualificazione delle attività svolte per il credito ricerca e sviluppo, consente alle imprese interessate di attestare la corretta qualificazione degli investimenti effettuati o da effettuare ai fini della loro ammissione al beneficio.

Secondo le indicazioni della bozza di D.P.C.M., l'attività di certificazione – che **può riguardare investimenti in corso, già effettuati o da effettuare** – dovrà contenere

- le informazioni sulle capacità organizzative e le competenze tecniche dell'impresa, al fine di attestarne l'adeguatezza rispetto agli investimenti;
- la descrizione dei progetti o dei sotto-progetti e delle fasi inerenti agli stessi;
- le motivazioni tecniche sulla base delle quali viene attestata la sussistenza dei requisiti per l'ammissibilità al credito d'imposta;
- tutte le informazioni e gli elementi descrittivi utili ai fini della completa rappresentazione della fattispecie agevolativa, anche in funzione di successivi eventuali controlli da parte dell'A.E. e del MISE.

9.3. Condizioni

La 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). In sede di Legge di bilancio, è stata infatti **modificata la previgente disposizione dell'art. 23 del D.L. 73/2022**, che escludeva la possibilità di certificazione qualora fossero iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, avessero avuto formale conoscenza¹⁰⁹.

Con il rilascio della certificazione si ottiene l'attestazione *ex post* del rispetto dei requisiti normativi (e di prassi) richiesti per il riconoscimento del credito d'imposta.

9.4. Soggetti abilitati al rilascio della certificazione

L'art. 23 del DL 73/2022 rimette a un DPCM (non ancora emanato, c'è soltanto una bozza), l'individuazione dei requisiti dei soggetti pubblici o privati abilitati al rilascio della certificazione, fra i quali quelli idonei a garantire professionalità, onorabilità e imparzialità, con istituzione di un apposito albo dei certificatori.

È, inoltre, previsto che la certificazione sia rilasciata dai soggetti abilitati che si attengono, nel processo valutativo, a quanto previsto da apposite Linee Guida del Ministero dello Sviluppo economico, periodicamente elaborate ed aggiornate.

Tra i soggetti abilitati al rilascio della citata certificazione sono in ogni caso compresi:

- le università statali;
- le università non statali legalmente riconosciute;

¹⁰⁹ A questo punto, dovrebbe venir definitivamente meno anche il dubbio sul fatto che la "lettera di *compliance*" possa costituire "causa ostativa" alla certificazione. Tra l'altro, le lettere di *compliance* hanno (dichiarata) finalità informativa e non ispettiva/accertativa... essendo volte a stimolare proprio gli adempimenti "spontanei".

- gli enti pubblici di ricerca.

9.5. 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 certificazione venga 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.**

10. Crediti d'imposta inesistenti e non spettanti: orientamenti ancora contrastanti sui termini di accertamento

- Riferimenti normativi: art. 13, D.Lgs. 471/1997; art. 43, D.P.R. 600/1973 e art. 27, co. 16, D.L. 185/2018

10.1. Sembrava "tutto chiaro"

Il **dato normativo** pare(va) chiaro

- l'**art. 13, co. 4, del D.Lgs. 471/1997**, definisce **non spettante** il credito esistente, ma utilizzato in misura eccedente a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo. 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%**, e non c'è possibilità di applicare la definizione agevolata di cui agli artt. 16, co. 3 e 17, co. 2, del D.Lgs. 472/1997, cioè la riduzione a un terzo della sanzione irrogata.

Oltre al differente carico sanzionatorio, la distinzione in parola ha un riflesso importante **sui termini di accertamento** e cioè le tempistiche 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, 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, D.L. 185/2008).

La **giurisprudenza di legittimità** sembra(va) aver finalmente assunto una posizione chiara affermando che il **credito inesistente è solo quello per il quale sussistono entrambe le condizioni indicate dall'art. 13, co. 5, del D.Lgs. 471/1997 ed a cui va applicato il termine**

“otennale” (cfr., Cass., Sentt. 16.11.2021, nn. 34445, 34444, 34443; conforme: Cass., Sent. 25.10.2022, n. 31429).

10.2. I tentennamenti della Suprema Corte e la rimessione alle Sezioni Unite

Il **quadro** di relativa “chiarezza” sopra indicato è stato tuttavia **“turbato”** da ulteriori **arresti** della **Corte di Cassazione** secondo cui il Legislatore *“nel fissare il termine di otto anni per il recupero dei crediti d'imposta inesistenti indebitamente compensati, non intende elevare l'“inesistenza” del credito a categoria distinta dalla “non spettanza” dello stesso (distinzione a ben vedere priva di fondamento logico-giuridico), ma mira a garantire un margine di tempo adeguato per il compimento delle verifiche riguardanti l'investimento che ha generato il credito d'imposta, margine di tempo perciò' indistintamente fissato in otto anni, senza che possa trovare applicazione il termine piu' breve stabilito dal D.P.R. n. 600 del 1973, articolo 43 per il comune avviso di accertamento”* (cfr., Cass., Sent. 29.08.2022, n. 25436; conforme: Cass., Sent. 25.10.2022, n. 31419). In altri termini, si è **sostenuta l'assenza di distinzione tra le due tipologie di crediti, applicando per entrambi il termine di decadenza di otto anni.**

A questo punto – preso atto dell’*“esistenza di un persistente contrasto interpretativo all'interno della Sezione Tributaria di questa Corte e la rilevanza della questione, idonea a riproporsi in numerosi futuri giudizi”*, la sezione Tributaria ha deciso di rimettere la questione alle Sezioni Unite con **ordinanza 9.03-2.12.2022, n. 35536.**

Inutile dire che la **questione è di grande rilevanza** perché molti atti di recupero emessi negli anni scorsi (soprattutto in materia di crediti R&S) sono palesemente riferiti a crediti non spettanti (ancorché sanzionati come crediti inesistenti), con la conseguenza che troverebbe applicazione il termine ordinario decadenziale e non quello di otto anni (spesso utilizzato dagli uffici); oltre al fatto che aggiunge (se mai ce ne fosse bisogno) ulteriore incertezza in questa tormentata materia.

Rimane la quintessenziale illusione (*rectius*, **speranza**) che le Sezioni Unite prendano atto del riferimento espresso (*sic*) – da parte della norma che prevede il termine decadenziale lungo (art. 27, co. 16, D.L. 185/2008) – ai soli crediti inesistenti.

11. Imposta sostitutiva sulle riserve di utili

- **Riferimenti normativi: art. 1, co. 87-95, L. 29.12.2022, n. 197 (Legge di Bilancio 2023)**
- da attuare con D.M. MEF entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore (1.1.2023) del provvedimento (co. 95)

11.1. Premessa

Gli artt. 47, co. 4 e 89, co. 3, del T.U.II.RR. prevedono, di regola, l'**imposizione integrale** sugli **utili** da partecipate estere¹¹⁰ che si considerano a **fiscalità privilegiata** secondo i canoni dell'**art. 47-bis del T.U.II.RR.** (livello di tassazione effettiva non congruo ex art. 167, co. 4, lett. a) del T.U.II.RR.¹¹¹ o, per le partecipazioni non di controllo, livello di tassazione nominale inferiore del 50% rispetto a quello italiano). Gli **utili tornano ad essere assoggettati al proprio regime "naturale"** (ad es. limite del 5% se il socio è una società di capitali), se il soggetto residente dimostra (cosa non semplice) che dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Paesi a regime privilegiato (art. 47-bis, co. 2, lett. b), del T.U.II.RR.); se, invece, il socio italiano dimostra "solo" che la partecipata estera svolge un'attività economica effettiva, con personale, attrezzature, attivi e locali (art. 47-bis, co. 2, lett. a) del T.U.II.RR.), gli utili possono beneficiare dell'imposizione limitata al 50% (c.d. regime semi-pex, che però è precluso ai non imprenditori), con spettanza del credito indiretto parametrato alle imposte pagate dalla Società estera.

Si tratta, peraltro, di un regime che è cambiato più volte¹¹² - con interpretazioni dell'Amministrazione finanziaria a loro volta modificatesi e stratificatesi nel tempo¹¹³ - il che ha contribuito a creare una **situazione di generale incertezza** per cui molti gruppi hanno preferito rimanere "fermi" (cioè non distribuire nulla) pur di non incorrere nelle conseguenze fiscali (anche sul piano sanzionatorio), derivanti da un eventuale errato inquadramento della fattispecie.

11.2. Il regime di affrancamento introdotto dalla Legge di bilancio 2023

Proprio al fine "*di liberare le riserve detenute presso i Paesi o territori a fiscalità privilegiata oggi di fatto immobilizzate*" (cfr., Relazione Tecnica al DDL di Bilancio), l'art. 1, co. 87 e segg. prevede la **facoltà** – (solo) per i contribuenti che detengano partecipazioni in società estere nell'ambito dell'attività di impresa – di **affrancare gli utili o le riserve di utili non distribuiti al 1° gennaio 2023¹¹⁴ risultanti dal bilancio delle partecipate estere relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022** (quindi, per i "solari", esercizio 2021). A questo fine, i contribuenti possono optare per un **affrancamento**

¹¹⁰ Sono esclusi gli Stati appartenenti all'UE o aderenti allo SEE con cui l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni.

¹¹¹ Assoggettamento a tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbero stati soggetti qualora residenti in Italia e oltre 1/3 dei proventi da *passive income*.

¹¹² Quello citato sopra è il regime in vigore dal 2019, prima – dal 2001 al 2014 – bisognava fare riferimento all'elencazione tassativa degli Stati "*black list*" di cui al D.M. 21.11.2001, per poi passare dal 2015 a criteri progressivamente incentrati sul livello di imposizione del soggetto estero.

¹¹³ Si considerino quei casi in cui le partecipate estere sono passate dall'essere considerate "*black list*" sulla base dei vecchi criteri, per poi diventare "*white*" alla luce dei nuovi criteri ed a quale regime adottare per le varie riserve di utili formati negli anni; per non parlare dei gruppi con catene di controllo articolate e risalenti nel tempo.

¹¹⁴ Data di entrata in vigore della Legge di bilancio.

a. **“ordinario”**, tramite il **versamento di una imposta sostitutiva del 9%** per le società di capitali o del **30% per i soggetti IRPEF** (purché in regime d'impresa¹¹⁵);

b. **“speciale”**, tramite il versamento di un'**imposta sostitutiva del 6%** (o del **27%** per i soggetti IRPEF), alla **duplice condizione** che

- gli **utili risultino percepiti** dal soggetto controllante residente o localizzato in Italia entro il termine di scadenza del **versamento del saldo delle imposte sui redditi relative al 2023** (di regola, il 30 giugno 2024); e
- gli **utili oggetto di tale “rimpatrio celere” vengano accantonati**¹¹⁶ per un **periodo non inferiore a due esercizi in una specifica riserva di patrimonio netto**¹¹⁷.

Gli utili in parola **non potranno essere distribuiti ai soci nel biennio**; diversamente - cioè in caso di **mancato rispetto delle sopracitate condizioni** per beneficiare dell'aliquota ridotta (del 9%/6%) – è prevista una sorta di **recapture**, nel senso che il percipiente dovrà versare - entro 30 giorni decorrenti dal termine di scadenza fissato dalla Legge per il rimpatrio “anticipato” degli utili (cioè, *prima facie*, il 30 giugno 2024) - la differenza tra imposta sostitutiva “ordinaria” (9%; 30%) e imposta sostitutiva “ridotta” (6%; 27%) maggiorata del 20% e dei relativi interessi (co. 89, II° periodo).

La **conseguenza** di tale opzione è l'integrale esclusione degli utili “affrancati” dal concorso alla formazione del reddito (IRES o IRPEF) del socio residente. Gli utili distribuiti si considerano prioritariamente formati con quelli assoggettati alle imposte sostitutive di cui sopra (co. 92).

L'imposta sostitutiva è determinata in proporzione alla partecipazione nella società estera e, per le partecipazioni indirette, tenendo conto dell'effetto demoltiplicativo della quota di possesso (co. 90); essa va **versata – in un'unica soluzione – entro il termine di versamento delle imposte dovute per il 2022** (30 giugno 2023 per i “solari”), **senza**, però, la possibilità di utilizzare la **compensazione** nel modello F24 (co. 91, I° periodo).

L'efficacia dell'opzione è condizionata all'indicazione dei relativi dati (vd. D.M. attuativo) nella **dichiarazione dei redditi relativa al 2022** (modello redditi 2023 per i “solari”), ma “retroagisce” al 1° gennaio 2023, con la conseguenza che le distribuzioni degli utili *black* effettuate dal 1° gennaio 2023 saranno coperte dall'affrancamento (ordinario o speciale) a condizione che ciò venga ufficializzato nella dichiarazione dei redditi (co. 91).

L'opzione è stata (opportunamente) prevista in termini particolarmente **“flessibili”** (di tipo *cherry picking*) nel senso che l'affrancamento **può essere esercitato per ciascuna partecipata estera e può riguardare anche solo una parte degli utili non distribuiti**¹¹⁸.

¹¹⁵ E perché non ai soggetti non imprenditori? Non è di immediata comprensione la *ratio* di tale esclusione.

¹¹⁶ Dovrà essere chiarito come operare nei casi in cui il bilancio del socio italiano abbia chiuso in perdita (e non vi sia, conseguentemente, alcun accantonamento): si dovrebbe poter “targare” una parte delle riserve di utili pregresse; inoltre, non è chiaro come possano assolvere a tale obbligo i soggetti in regime semplificato privi di un bilancio (soggetti IRPEF).

¹¹⁷ Il ché consiglierebbe di accantonare tali utili in una riserva appositamente denominata (es. “riserva di utili ex art. 1, co. 87, L. 197/2022” o similari).

¹¹⁸ Cfr., Il co. 91. Previsione particolarmente opportuna, perché potrebbero esserci stratificazioni di utili privilegiati e non, dato che (ma è meglio se le norme attuative lo preciseranno) la verifica della natura “*black/white*” degli

Per **evitare fenomeni di doppia imposizione** e limitare l'impatto di eventuali cessioni di partecipazioni, il **costo fiscalmente riconosciuto** (ai fini della determinazione dell'imponibile) della partecipazione nella entità estera detenuta dal soggetto residente è **incrementato**, sino a concorrenza del corrispettivo della cessione, dell'importo degli **utili e delle riserve di utili assoggettati all'imposta sostitutiva** ed è **diminuito dell'importo dei medesimi utili e riserve di utili distribuiti** (co. 93). Ciò tuttavia, sino a concorrenza del corrispettivo della cessione, sicché, per effetto di tale meccanismo, non si possono conseguire minusvalenze.

L'opzione per l'imposta sostitutiva è **applicabile** anche in relazione agli utili attribuibili alle **stabili organizzazioni che applicano la cd. *branch exemption***, ovvero il regime fiscale disciplinato dall'articolo 168-ter del T.U.II.RR. (co. 94).

12. Indeducibilità dei costi derivanti da operazioni con imprese localizzate in Paesi *black list*

▪ **Riferimenti normativi: art. 1, co. 84-86, L. 29.12.2022, n. 197 (Legge di Bilancio 2023)**

→ **modifica art. 110 T.U.II.RR.** (con inserimento 4 nuovi commi da 9-bis e 9-quater)

Le spese e gli altri **componenti negativi di reddito** derivanti da **operazioni** intercorse con **imprese/professionisti residenti** ovvero **localizzati** in Paesi o **territori non cooperativi** ai fini fiscali diventano **deducibili nei limiti del loro valore normale determinato ex art. 9 del T.U.II.RR.**, qualora tali operazioni abbiano avuto **concreta esecuzione (9-bis)**.

I **Paesi/territori interessati** sono quelli individuati **nell'Allegato I** alla **lista UE** delle giurisdizioni "non cooperative a fini fiscali" e cioè **Samoa americane, Anguilla, Bahamas, Figi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad e Tobago, Isole Turks e Caicos, Isole Vergini degli Stati Uniti, Vanuatu** (ultima versione; cfr., comunicato stampa, 4.10.2022).

La disposizione in parola, **non si applica**

- a. qualora il soggetto residente dimostri l'effettivo interesse economico a porre in essere l'operazione e l'avvenuta esecuzione dell'operazione stessa (9-ter)**, nel qual caso, si avrà la deducibilità integrale della spesa/componente negativo¹¹⁹;
- b. nel caso di operazioni con soggetti residenti nelle giurisdizioni non collaborative per le quali trovi già applicazione la disciplina CFC ex art. 167 del T.U.II.RR. (9-quater).**

Ai fini del monitoraggio, le citate spese/componenti negativi dovranno essere separatamente indicati in dichiarazione dei redditi; in caso di omissioni/incompletezza della citata indicazione, si applica la sanzione amministrativa ex art. 8 del D.Lgs. 471/1997 (10% del costo non indicato, con

stessi dovrebbe essere effettuata con le regole vigenti all'epoca della relativa formazione (A.E., risposta ad interpello 587/2020). Inoltre, dovrà essere valutata con attenzione la presenza di eventuali ritenute in uscita che dovessero scontare i dividendi nello Stato della fonte, in relazione alle quali, in caso di "affrancamento" non dovrebbe spettare il credito d'imposta per le imposte assolute all'estero, stante il mancato concorso alla formazione del reddito complessivo del soggetto percipiente dei dividendi stessi.

¹¹⁹ Qualora utile e necessario, il contribuente può comunque presentare un interpello c.d. probatorio ex art. 11, co. 1, lett. b), della L. 212/2000.

un minimo di € 500 e un massimo di € 50.000). In ogni caso, l'A.E. – prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento – deve notificare al contribuente un apposito avviso con cui viene concessa la possibilità di fornire, entro 90 giorni, la prova circa la completa deducibilità dei costi sostenuti. Ove l'A.E. ritenga inadeguate le prove prodotte, dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento.